

УДК [[347.73:336.22]:343.359.2](4-6ЄС)

DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2025-49-381>

В. П. Орешкін, аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені
Ярослава Мудрого

ORCIDID: 0009-0002-2311-7087

ПЕРЕВАГИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ В БОРОТЬБІ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА КОРУПЦІЄЮ

Анотація. Стаття присвячена аналізу переваг імплементації податкового законодавства Європейського Союзу в контексті боротьби з ухиленням від сплати податків та корупцією в Україні в умовах євроінтеграційного переговорного процесу. Досліджено взаємозв'язок між податковою системою, податковим адмініструванням і корупційними ризиками, а також вплив корупції на рівень податкових надходжень та економічний розвиток держави. Особливу увагу приділено аналізу правових і інституційних механізмів ЄС у сфері протидії ухиленню від оподаткування, зокрема положенням Договору про функціонування Європейського Союзу, директивам ATAD I, ATAD II, ініціативам BEPS та стандартам ОЕСР щодо обміну податковою інформацією. Проаналізовано стан і проблеми імплементації відповідних норм у національне законодавство України та визначено їх значення для зменшення дискреції податкових органів, підвищення прозорості та мінімізації корупційних ризиків у податковій сфері.

***Ключові слова:** імплементація податкового законодавства ЄС; ухилення від сплати податків; корупція в податковій системі; євроінтеграція України.*

Постановка проблеми. Станом на кінець 2025 року Україна перебуває на активній стадії переговорного процесу щодо набуття повноправного членства в Європейському Союзі. У межах цього процесу передбачено обговорення 32 кластерів, одним із яких є оподаткування. Згідно з методологією переговорних сесій, Україна повинна представити досягнення у сфері боротьби з корупцією відповідно до кожного кластеру, а також окреслити подальші кроки щодо впровадження антикорупційних заходів. В цілому, відповідно до Індексу сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI), який оприлюднений Transparency International, за 2024 рік, Україна отримала 35 балів зі 100 можливих, що відповідає 105-й позиції серед 180 країн світу [5]. Отже, в тому числі і оцінка успішності імплементації норм податкового законодавства України в межах переговорного процесу значною мірою залежатиме від ефективності реалізації антикорупційних заходів у цій сфері. Відповідність національних реформ стандартам ЄС, включаючи забезпечення прозорості податкової системи, запобігання ухиленню від сплати податків та мінімізацію корупційних ризиків, стане одним із ключових чинників у переговорах щодо інтеграції України до ЄС. Станом на грудень 2025 року Європейський Союз не відкрив кластери для переговорів, через що питання відповідності податкового законодавства України, законодавству Європейського Союзу та наявності антикорупційних запобіжників в ньому не є дослідженим.

Мета статті полягає у дослідженні значення та переваг імплементації податкового законодавства Європейського Союзу для підвищення ефективності протидії ухиленню від сплати податків і корупції в Україні, а також у визначенні ролі європейських податкових директив і міжнародних стандартів у зниженні корупційних ризиків, посиленні прозорості податкового адміністрування та забезпеченні відповідності національної по-

даткової системи вимогам євроінтеграційного переговорного процесу.

Виклад основного матеріалу. Наявність корупції в податковій системі, є наслідком перш за все особливості останньої. Як зазначається з одного боку, податкова система являє собою сукупність податків, зборів, платежів і виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів з акумуляції доходів держави. У цьому разі вона може збігатися з системою податків, зборів, платежів. Тут робиться акцент на матеріальній стороні податкової системи, що забезпечує механізм дії податків [9]. В такому трактуванні та підході до розуміння податкової системи можна встановити прямий зв'язок та підстави для виникнення корупції, оскільки по-перше — це сфера публічно-правових відносин, а по-друге — вона безпосередньо пов'язана із матеріальними благами, які особа, маючи певний набір владних повноважень може набути в результаті прийняття тих чи інших рішень може набути в непередбачуваний законодавством спосіб. Формування механізмів запобігання та вдосконалення наявних буде одним із елементів переговорного процесу в межах кластеру оподаткування, а тому важливо встановити наявні запобіжники, які наразі існують в законодавстві Європейського Союзу та окремих країнах-членах в питаннях запобігання ухилення від оподаткування та наявності корупції в податковій системі кожної окремо, а також вже наявних взятих зобов'язань України щодо цього питання.

Крім того, що як вже було встановлено, податкові правовідносини та податкова система є середовищем, в якому явище корупції може виникати, а також можливість впливу приватного інтересу на ефективність їх роботи, огляд літератури свідчить про те, що корупція в свою чергу також має значний негативний вплив на рівень податкових надходжень в країні. Однак сучасне розуміння взаємозв'язку між корупцією та податковими надходженнями є неповним, оскільки все ще бракує інформації про вплив оподаткування на корупцію. Корупція не лише знижує співвідношення податків до ВВП, але й завдає довгострокової шкоди економіці, відлякуючи інвестиції, збільшуючи розмір

тіньової економіки, спотворюючи податкові структури та роз'їдаючи податкову мораль платників податків. Все це, в свою чергу, ще більше знижує довгостроковий потенціал економіки щодо генерування доходів економіки в довгостроковій перспективі. Вплив оподаткування на корупцію є менш дослідженим в існуючій науковій літературі. Невелика кількість знайденої інформації вказує на те, що вищі податкові ставки можуть сприяти зростанню корупції в економіці, стимулюючи ухилення від сплати податків [2].

Процеси надходження доходів до бюджету залучають кілька основних зацікавлених сторін, що робить можливості та мотивації для корупції численними та широко розповсюдженими. До цих зацікавлених сторін належать податкові чиновники, політики, патримоніальні мережі та самі платники податків. Спираючись на досвід Мексики і Болівії, Болгарії і Танзанії, ця відповідь Служби підтримки представляє різні підходи до боротьби з фіскальною корупцією, включаючи відшкодування податку на додану вартість, напіваавтономні податкові органи, підвищення прозорості та участі громадян і практики працевлаштування, а також посилення управління, цілей діяльності та участі платників податків, серед іншого.

Загалом, література пропонує два дуже різних підходи до розуміння взаємозв'язку між сприйняттям фірмами оподаткування та корупції в податковому адмініструванні. У деяких випадках фірми можуть віддавати перевагу корупційній діяльності, тому економічна вигода від отриманих «послуг» може перевищувати витрати на хабарі. Наприклад, хабарі можуть зменшити або навіть допомогти уникнути сплати податків. З точки зору фірм, корупція, зокрема в оподаткуванні, може стати ефективним бізнес-механізмом, особливо в країнах з недосконалою інституційною структурою або нечіткою податковою політикою.

З іншого боку, корупція в оподаткуванні шкодить зростанню підприємств, заважає діяльності фірм і є бар'єром для ефективної економічної діяльності. Якщо це так, то компанії розглядають сплату податків як найменш витратний або найменш обтяжливий варіант, а отже, розглядають корупцію як тягар.

Ці два явища можуть по-різному взаємодіяти залежно від контексту країни, тобто, з точки зору компаній, корупція в податковому адмініструванні може бути (або сприйматися як) замінник або доповнення до податкових зобов'язань, створюючи переваги або неефективність, тобто сприйняття корупції, ймовірно, залежить від фактичної практики податкового адміністрування.

Результати, представлені зокрема Світовим Банком, надають попередню підтримку другому напрямку міркувань — корупція в оподаткуванні є тягарем, а не ефективністю. Крім того, незалежно від контексту країни, виявляється, що сприйняття корупції в податковому адмініструванні та фактичний досвід хабарництва під час податкових перевірок найбільше впливають на загальне сприйняття корупції [3].

Для визначення більш конкретного зв'язку між корупцією та податковою системою варто визначити основні засади та цілі податкової політики Європейського Союзу. Податки відіграють вирішальну роль у формуванні цін на товари та послуги, а також впливають на поведінку інвесторів та споживачів. Як наслідок, податкова політика може стимулювати продуктивність, збільшуючи інвестиції та інновації. Економіки країн ЄС стикаються з впливом великих глобальних зрушень, таких як демографічні зміни, діджиталізація та глобалізація, а також з наслідками зміни клімату, відновленням після коронавірусу та наслідками вторгнення росії в Україну. Ці виклики впливають на стійкість податкових систем, створюючи таким чином зростаючу потребу в узгодженні з поточним і майбутнім економічним розвитком. Участь на рівні ЄС необхідна для забезпечення сумісності податкових правил і політики з функціонуванням єдиного ринку ЄС. Таке узгодження має вирішальне значення для повного розкриття потенціалу єдиного ринку, від якого виграють понад 400 мільйонів громадян ЄС і мільйони підприємств [1].

Якщо безпосередньо звернутися до Договору про функціонування Європейського Союзу (далі — ДФЕС), то стаття 83(1) визнає корупцію «еврозлочином», зараховуючи її до особливо тяжких злочинів, що мають транскордонний вимір. Стаття 83(2)

ДФЕС, в свою чергу дозволяє встановлювати мінімальні правила щодо визначення кримінальних злочинів і санкцій у сферах, які були предметом гармонізації. Це стосується випадків, коли зближення кримінального законодавства держав-членів виявляється необхідним для забезпечення ефективної реалізації політики ЄС у цій сфері. На основі цієї статті Європейський Парламент та Рада Європейського Союзу ухвалили Директиву (ЄС) 2017/1371 про боротьбу з шахрайством у сфері фінансових інтересів ЄС засобами кримінального права [4].

Якщо повернутися до договірних відносин України та Європейського Союзу на тому рівні, на якому вони діють станом на сьогодні, то в Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами також містяться окремі положення, зокрема в статті 22, які передбачають співробітництво у боротьбі з кримінальною та незаконною організованою чи іншою діяльністю, а також з метою її попередження. Таке співробітництво спрямовується на вирішення, *inter alia*, таких проблем: с) економічні злочини, зокрема злочини у сфері оподаткування [11].

В особливій частині, яка стосується безпосередньо сфери оподаткування, стаття 127 угоди передбачає ефективне та прозоре регулювання, яке полягає в тому, що кожна Сторона докладає необхідних зусиль для забезпечення впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду у сфері фінансових послуг та для боротьби з ухиленням від сплати податків на всій її території [11].

Повертаючись до питання механізмів та інструментів із запобіганням корупції та ухиленню від оподаткування, то наразі актуальною для країн ЄС, та в майбутньому для України, є імплементація Плану дій BEPS, зокрема інструментів Pillar 2, в основі якого лежить концепція мінімальної ставки оподаткування для великих корпорацій. Міжнародні групи компаній будуть змушені сплачувати корпоративний податок (податок на прибуток) у країнах їх присутності за ефективною ставкою не менше 15%.

Україна поступово інтегрує в національне законодавство положення Директив ЄС щодо боротьби з ухиленням від сплати податків (TheAntiTaxAvoidanceDirective) – ATAD 1 та ATAD 2. Зокрема, правила цих Директив стосуються обмеження «дружнього» фінансування компаній через надання позик, правил щодо контрольованих іноземних компаній, GAAR (GeneralAnti-AbuseRule), усунення «гібридних схем» (hybridmismatchrules) тощо.

Також очікувалось, що з 2024 року для податкових резидентів ЄС почнуть застосовуватися норми ATAD 3 – пропозиції щодо запобігання зловживанню підставними компаніями в цілях оподаткування. ATAD 3 націлена на боротьбу із структурами (shellcompanies), які не мають реальної економічної присутності. Для виявлення таких підставних компаній запропоновано ряд критеріїв та вимог до звітності, за допомогою яких компетентні органи будуть виявляти, чи дійсно компанія здійснює господарську діяльність у конкретній юрисдикції. У перспективі такі правила будуть актуальними і для України [8].

В звіті Європейської комісії за підсумками 2024 року, зазначається, що розпочато підготовку нормативно-правової бази, яка запроваджує загальне правило протидії зловживанням, податок на виведений капітал, а також переглядає оподаткування компаній, контрольованих іноземними компаніями, правила обмеження відсотків та інші елементи Директиви щодо протидії уникненню оподаткування (ATAD), але положення досі не імплементовані [6].

Загалом, імплементація положень цих нормативних актів вже декілька разів анонсувалась з боку як представників парламенту, уряду та безпосередньо Державної податкової служби, на томість станом на початок 2025 року – вони досі не до кінця імплементовані [7].

Згадана Директива 2016/1164/ЄС про протидію ухиленню від оподаткування покликана забезпечити мінімальний рівень захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від практик ухилення від сплати податків на всій території ЄС. Україна впровадила у національне законодавство певні глобаль-

ні стандарти оподаткування щодо подолання ухилення від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. Оскільки директиви щодо боротьби з ухиленням від сплати податків реалізують окремі кроки плану дій BEPS, важливу частину з них вже інтегровано в українське законодавство.

В Україні відсутні правила щодо податку на вихід з юрисдикції, які еквівалентні правилам, зазначеним у Директиві про протидію ухиленню від оподаткування. Досі не впроваджено загальне правило протидії зловживанням (GAAR), що є частиною цієї Директиви.

Також є важливою Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю, яка встановлює правила та процедури, згідно з якими держави-члени повинні співпрацювати для цілей обміну інформацією, що має значення для адміністрування та забезпечення виконання національного законодавства держав-членів про податки. В частині адміністративної співпраці досягнуто певного рівня імплементації. У повному обсязі імплементація Директиви про адміністративну співпрацю можлива після приєднання України до ЄС[10].

Директива про протидію ухиленню від сплати податків II, («Регламент імплементації ATAD II»), встановлює правила, спрямовані на нейтралізацію гібридних невідповідностей, з метою підвищення стійкості внутрішнього ринку ЄС в цілому шляхом встановлення мінімального рівня захисту від наслідків невідповідностей. Правила щодо гібридних невідповідностей мають стосуватися ситуацій невідповідностей, які є результатом подвійних відрахувань, конфлікту в характеристиці фінансових інструментів, платежів та організацій або внаслідок розподілу платежів. Оскільки гібридні невідповідності можуть призвести до подвійного вирахування або вирахування без включення, необхідно встановити правила, згідно з якими відповідна держава-член або відмовляє у вирахуванні платежу, витрати збитків, або вимагає від платника податків включити платіж до свого оподаткованого доходу, залежно від обставин. Однак ці правила застосовуються лише до платежів, що підлягають вирахуванню, і не повинні впливати на загальні риси податкової

системи, незалежно від того, чи є вона класичною системою чи системою врахування.

У межах Європейського Союзу Директива про протидію ухиленню від сплати податків II (ATAD II) встановлює загальнообов'язкові правила, спрямовані на нейтралізацію гібридних невідповідностей у транскордонних ситуаціях. Як акт вторинного права ЄС, вона підлягає імплементації всіма державами-членами, які зобов'язані інтегрувати її положення у свої національні податкові системи з урахуванням власних правових та інституційних особливостей. Таким чином, адресатами норм ATAD II є платники податків у державах-членах ЄС, діяльність яких може призводити до подвійного вирахування або вирахування без включення доходу внаслідок відмінностей у податковій кваліфікації інструментів, суб'єктів чи постійних представництв.

Отже, імплементація податкового законодавства ЄС у національну систему України має не лише техніко-правове, а й виразне антикорупційне та інституційне значення: вона спрямована на звуження простору для зловживань через уніфікацію мінімальних стандартів протидії ухиленню від оподаткування, посилення прозорості, формалізацію контрольних механізмів і розбудову адміністративної співпраці та обміну інформацією. У контексті євроінтеграційних переговорів це означає, що здатність України довести результативність таких реформ у кластері «оподаткування» прямо залежатиме від реального запровадження інструментів на кшталт GAAR, правил CFC, норм щодо гібридних невідповідностей (ATAD II), а також стандартів автоматичного обміну та електронного аудиту, які зменшують дискрецію посадових осіб і відповідно корупційні ризики; водночас неповна або фрагментарна імплементація зберігатиме прогалини, що живлять тіньові практики та підривають податкову дисципліну й інвестиційну довіру.

Список використаних джерел:

1. EU tax policy. Council of the European Union. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-tax-policy/>
2. Exploring the relationships between corruption and tax revenue. U4 Anti-Corruption Resource Centre. URL: <https://www.u4.no/api/publications/exploring-the-relationships-between-corruption-and-tax-revenue/pdf>

3. Policy Research Working Paper No. 8122. Tax Administration Practices and Firms' Perceptions of Corruption Evidence from Europe and Central Asia. B. Ponomariov, O. Balabushko, G. Kisunko.(2017). (Eds.). URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/838671498572946394/pdf/WPS8122.pdf>
4. Taxation : Summaries of EU legislation. EUR-Lex. 2017. URL: <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/22.html>
5. Transparency International Ukraine. Україна в індексі сприйняття корупції – 2024. (Corruption Perceptions Index). Офіційний вебсайт. URL: <https://cpi.ti-ukraine.org>
6. Звіт за результатами проведення первинної оцінки імплементації актів права Європейського Союзу. Україна-Європа. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/Zvit_UA.pdf
7. Комітет ВРУ з фінансів, податків і митниці у 2025 році зосередиться на законопроектах для євроінтеграції. Дебет-Кредит. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/common/95174-komitet-vru-z-finansiv-podatkov-i-mitnici-u-2025-roci-zosereditsia-na-zakonoprojektax-dlia-jevrointegracii>
8. Податкова політика ЄС: які податкові новачі необхідні для вступу до ЄС. 28.03.2023. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/EN231404>
9. Податкове право : навч. посіб. за ред. Кучерявенка М. П. Київ. Юрінком. 2004. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf
10. РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ ПЕРСОНАЛУ КОМІСІЇ. Звіт щодо України за 2023 рік Додається до документа Повідомлення Комісії Європейському Парламенту, Раді, Європейському економічно-соціальному комітету та Комітету регіонів Повідомлення про політику розширення ЄС 2023 року. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/22506-SWD_2023_699-Ukraine-report_ENG-UKR.pdf
11. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : міжнародний договір України від 27.06.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

REFERENCES :

1. EU tax policy. Council of the European Union. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-tax-policy/>
2. Exploring the relationships between corruption and tax revenue. U4 Anti-Corruption Resource Centre. URL: <https://www.u4.no/api/publications/exploring-the-relationships-between-corruption-and-tax-revenue/pdf>

3. Policy Research Working Paper No. 8122. Tax Administration Practices and Firms' Perceptions of Corruption Evidence from Europe and Central Asia. B. Ponomariov, O. Balabushko, G. Kisunko. (2017). (Eds.). URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/838671498572946394/pdf/WPS8122.pdf>
4. Taxation : Summaries of EU legislation. EUR-Lex. 2017. URL: <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/22.html>
5. Transparency International Ukraine. Ukraina v indeksii spryiniattia koruptsii – 2024. (Corruption Perceptions Index). Ofitsiyni vebsait. URL: <https://cpi.ti-ukraine.org>
6. Zvit za rezultatamy provedennia pervynnoi otsinky implementatsii aktiv prava Yevropeiskoho Soiuzu. Ukraina-Yevropa. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/Zvit_UA.pdf
7. Komitet VRU z finansiv, podatkov i mytnysi u 2025 rotsi zoseredysia na zakonoproiektakh dlia yevrointehratsii. Debet-Kredyt. URL: <https://news.dtk.ua/taxation/common/95174-komitet-vru-z-finsansiv-podatkov-i-mitnici-u-2025-roci-zosereditsia-na-zakonoprojektax-dlia-jevrointegracii>
8. Podatkova polityka YeS: yaki podatkovy novatsii neobkhidni dlia vstupu do YeS. 28.03.2023. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/EN231404>
9. Podatkove pravo : navch. posib. Kucheriavenko M. P. (2004). (Ed.). Kyiv. Yurinkom. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf
10. ROBOChYi DOKUMENT PERSONALU KOMISii. Zvit shchodo Ukrainy za 2023 rik Dodaietsia do dokumenta Povidomlennia Komisii Yevropeiskomu Parlamentu, Radi, Yevropeiskomu ekonomichno-sotsialnomu komitetu ta Komitetu rehioniv Povidomlennia pro polityku rozshyrennia YeS 2023 roku. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/22506-SWD_2023_699-Ukraine-report_ENG-UKR.pdf
11. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym Spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimi derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony : mizhnarodnyi dohovir Ukrainy vid 27.06.2014 r. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

V. P. Oreshkin

**Advantages of Implementing European Union Tax Legislation in Combating
Tax Evasion and Corruption**

***Summary.** This article analyses the role and practical significance of implementing European Union tax legislation in strengthening the fight against*

tax evasion and corruption in Ukraine within the framework of the EU accession process. The study is grounded in the understanding that taxation constitutes one of the most corruption-sensitive areas of public administration due to the combination of discretionary powers of tax authorities and the direct connection of tax decisions with material economic interests. In the context of Ukraine's negotiations on EU membership, the taxation cluster acquires particular importance, as progress in this area is closely linked to the credibility of anti-corruption reforms and institutional capacity building.

The article explores the theoretical and empirical relationship between corruption, tax administration and fiscal performance, demonstrating that corruption not only reduces tax revenues and undermines tax morale, but also distorts economic incentives, expands the shadow economy and weakens long-term growth potential. At the same time, it is argued that effective tax policy and administration can themselves serve as instruments for reducing corruption by limiting discretion, increasing transparency and formalising control mechanisms. On this basis, the paper reviews key EU legal and policy instruments aimed at countering tax avoidance and fiscal corruption, including the provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union, the Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD I and ATAD II), the BEPS Action Plan, OECD standards on automatic exchange of information, and emerging tools such as electronic audit and SAF-T reporting.

Special attention is paid to the state of implementation of these instruments in Ukraine, highlighting both achieved progress and persistent gaps, particularly with regard to the general anti-abuse rule (GAAR), controlled foreign company rules, hybrid mismatch arrangements and administrative cooperation mechanisms. The article argues that incomplete or fragmented transposition of EU tax standards preserves structural loopholes that facilitate abusive practices and corruption. In contrast, consistent implementation of EU tax directives and international standards is presented as a key factor in reducing corruption risks, enhancing investor confidence and aligning Ukraine's tax system with the principles of the EU internal market. The findings underline that successful tax law harmonisation has not only technical and legal, but also systemic anti-corruption and institutional importance for Ukraine's European integration trajectory.

Keywords: *implementation of EU tax legislation; tax evasion; corruption in the tax system; Ukraine's European integration.*