

Володимир Валігура

кандидат економічних наук, доцент,
Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль, Україна,
valigura_v@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-5114-3886

Тетяна Валігура

викладач кафедри фінансів ім. С.І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль, Україна,
tania0524@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-1297-0907

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДІВ МАЛИХ І СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ В НАДНАЦІОНАЛЬНОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ ЄС ТА УКРАЇНСЬКИХ СТРАТЕГІЧНИХ ДОКУМЕНТАХ

Вступ. Задля усунення недобросовісної податкової конкуренції та спрощення ведення бізнесу в ЄС активно відбуваються процеси податкової гармонізації, які регулюються наднаціональними нормативними актами, зазвичай директивами Ради ЄС. Великих успіхів досягнуто в частині гармонізації непрямих податків, а зокрема ПДВ та акцизного податку. Натомість податкова політика у сфері оподаткування доходів фізичних осіб та підприємств більшою мірою знаходиться в юрисдикції національних податкових адміністрацій. Однак, все ж таки, на рівні ЄС прийнято окремі наднаціональні норми, які регулюють оподаткування доходів підприємницького сектору. Зважаючи на необхідність гармонізації податкового законодавства України до умов правового поля ЄС постає необхідність дослідження законодавчих норм наднаціональних правових актів ЄС в частині податкового регулювання справляння податків з малих та середніх підприємств (МСП). Особливої актуальності дана проблематика

набуває в умовах прийняття в Україні ряду стратегічних документів щодо регулювання діяльності МСП загалом та їх оподаткування зокрема, серед яких визначальними є: Національна стратегія доходів до 2030 року [1], План для реалізації Ukraine Facility на 2024-2027 рр. [2] і Проєкт Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого та середнього підприємництва на період до 2027 року [3]. Зважаючи на зазначене, важливим науковим завданням є визначення відповідності пріоритетних напрямів реформування оподаткування МСП, наведених у цих стратегічних документах, нормам наднаціонального податкового законодавства ЄС.

Результати. У Європейському Союзі прийнято ряд наднаціональних нормативно-правових актів в частині регулювання справляння податків з доходів суб'єктів господарювання, найважливіші з яких наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Наднаціональні нормативно-правові акти щодо регулювання оподаткування доходів суб'єктів господарювання в ЄС

Назва документа	Сфера дії	Вплив на оподаткування МСП
1	2	3
Double taxation Conventions	Уникнення подвійного оподаткування	+
Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast)	Оподаткування материнських та дочірніх компаній	-
Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market	Протидія ухиленню від сплати податків	+
Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union	Вирішення податкових спорів	+
Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (Codified version)	Злиття, поділ, частковий поділ, передача активів і обмін акціями щодо компаній різних держав-членів	-

Продовження табл. 1

1	2	3
Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC	Адміністративне співробітництво у сфері оподаткування	+
Proposal for a Council Directive on Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes. COM/2023/324 final	Звільнення від надміру утриманих податків при оподаткуванні цінних паперів	-
Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). COM/2023/532 final	Визначення бази оподаткування груп компаній у ЄС	-
Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing. COM/2023/529 final	Трансфертне ціноутворення	-
Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. ST/8778/2022/INIT	Забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у ЄС	-
Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium-sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU. COM/2023/528 final	Система оподаткування головного офісу для МСП	+

Джерело: складено за: [4; 5].

Аналіз наведених у табл. 1 документів свідчить про їх поширення на такі сфери: уникнення подвійного оподаткування; оподаткування материнських та дочірніх компаній; протидія ухиленню від сплати податків; вирішення податкових спорів; злиття, поділ, частковий поділ, передача активів і обмін акціями щодо компаній різних держав-членів; адміністративне співробітництво у сфері оподаткування; звільнення від надміру утриманих податків при оподаткуванні цінних паперів; визначення бази оподаткування груп компаній у ЄС; трансфертне ціноутворення; забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп

у ЄС; система оподаткування головного офісу для МСП. Разом із цим, слід зазначити, що більшість із наведених документів не мають впливу на оподаткування МСП взагалі, через їх сферу дії на великі корпорації, а окремі мають опосередкований вплив.

Незважаючи на те, що оподаткування доходів МСП в ЄС практично не регулюється наднаціональними нормами, що дає можливість застосовувати різноманітні спрощення у цій сфері, в країнах-членах ЄС не поширена практика таких спрощень. Так у табл. 2 наведено інформацію щодо оподаткування обороту в окремих країнах станом на 1 січня 2022 р. в розрізі окремих регіонів світу.

Таблиця 2

**Системи оподаткування обороту в окремих
країнах станом на 1 січня 2022 р.**

Країна	Поріг (USD)	Поріг в національній валюті	Ставка податку з обороту (%)
1	2	3	4
Східна Європа			
Вірменія	240000	AMD 115 млн	5 (торгівля), 3,5 (виробництво)
Азербайджан	117000	AZN 200000	2
Білорусь	196000	BYN 500000	6
Грузія	162000	GEL 500000	1
Киргизстан	354000	KGS 30 млн	4 (комерція, агропромисловість), 6 (інше)
Латвія	35000	EUR 40000	25, 40 (прогресивн. включ. соц. сектор)
Північна Македонія	110000	MKD 6 млн	1 (звільн. з 3 млн MKD)
Румунія	880000	EUR 1 млн	1 (3 якщо немає працівників)
росія	32000	RUB 2,4 млн	4 (B2C продажі), 6 (B2B продажі)
Україна	278000	UAH 7585500	5 (з 3 з ПДВ)
Узбекистан	92000	UZS 1 млрд	4
Африка			
Алжир	58000	DZD 8 млн	5 (товари), 12 (інше)
Алжир	95000	XOF 50 млн	2
Бенін	40000	CDF 80 млн	1 (товари), 2 (послуги)
Конго (ДРК)	174000	XAF 100 млн	5

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Конго (Браззавіль)	637000	EGP 10 млн	1
Єгипет	20000	ETB 1 млн	2 (загальна), 10 (інша)
Ефіопія	16000	GNF 150 млн	5
Гвінея	442000	KES 50 млн	1
Кенія	21000	LRD 3 млн	4
Ліберія	51000	MGA 200 млн	5
Мадагаскар	83000	MRU 3 млн	3
Мавританія	54000	MAD 5000001	0,5 (комерція), 1 (послуги)
Марокко	190000	XOF 100 млн	3 (торгівля), 5 (інше)
Нігер	20000	FRW 20 млн	3
Руанда	86000	XOF 50 млн	2 (виробництво), 5 (послуги)
Сенегал	68000	SCR 1 млн	1,5
Сейшельські острови	43000	TSZ 100 млн	3–5,3
Танзанія	42000	UGX 150 million	1,5
Уганда	48000	ZMW 800000	4
Азія			
Індонезія	336000	IDR 4,8 billion	1
Монголія	17000	MNT 50 million	1
Тонга	44000	TOP 100000	2
Центральна і Південна Америка			
Бразилія	21000	BRL 120000	3–5 (прогресія)
Еквадор	300000	USD 300000	2
Гватемала	19000	GTQ 150000	5 (7 для продажів понад поріг)
Перу	132000	PEN 525000	1,5
Західна Європа			
Австрія	31000	EUR 35000	11–27,5 (товари), 16–40 (послуги)
Франція	73000	EUR 82800	1,7 (пром./комерція), 2,2 (некомерція)
Італія	57000	EUR 65000	15 (5 протягом перших п'яти років діяльності)
Португалія	176000	EUR 200000	2,175–5,8 (готелі), 10,9–29,2 (професійні сервіси)

Джерело: [6].

Граничний розмір податку з обороту, зазвичай ідентичний порогу реєстрації ПДВ, і ставка податку з обороту відрізняються досить широко в різних країнах. Однак середній поріг наближається

до 100000 дол. США, а ставки податку з обороту від 1% до 2% є найпоширенішими. Аналіз наведеної таблиці також засвідчує велике поширення спрощених режимів оподаткування в країнах Східної Європи та Африки. Натомість у Західній Європі такі режими присутні в Австрії, Франції, Італії та Португалії.

Така ситуація підтверджує актуальність реалізації положень пункту 4.3.1 Національної стратегії доходів до 2030 року щодо звуження кола платників податків, які можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування в Україні. Разом із цим, такий підхід сприятиме реалізації пункту 3.1 Стратегії в частині забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Безпосереднє відношення до оподаткування МСП в ЄС має «Система оподаткування головного офісу для МСП», яка запроваджена з 12 вересня 2023 р. в раках пакету допомоги для підвищення конкурентоспроможності та стійкості МСП. Передумовою прийняття такого пакету є мінливість і непередбачуваність у нинішньому економічному середовищі, що ускладнили ведення бізнесу МСП. В останні роки вони зазнали труднощів із наймом робочої сили, щоб задовольнити неочікувано сильне відновлення попиту, а також долалися численні нові виклики. Рівень інфляції різко зріс, особливо протягом 2022 р., спровокувавши зростання процентних ставок і зменшивши доступ МСП до фінансування. Загарбницька війна росії проти України призвела до подорожчання енергоносіїв, а стрімке зростання цін на сировину створило ще більший тиск на малий бізнес. МСП ще не досягли показників, які мали до пандемії.

Встановлено, що з поправкою на інфляцію додана вартість МСП у 2023 р. залишилася на 3,6% (проти 1,8% для великих підприємств) нижче рівня 2019 р. З іншого боку, зайнятість у МСП ледве відновилася до докризового рівня. В реальному вираженні у 2022 р. МСП у 12 із 14 промислових екосистем зазнали зниження доданої вартості. У 2023 році теж спостерігається зниження доданої вартості для МСП у всіх екосистемах [7]. Це робить ще більш важливим надання допомоги МСП в ЄС, щоб вони могли розвиватися стабільно.

Для вирішення останніх викликів, з якими стикаються МСП, з метою надання допомоги та посилення їх конкурентоспроможності й стійкості Європейська Комісія прийняла низку нових ініціатив, до яких належать:

- Директива про спрощення оподаткування для МСП;
- Положення про боротьбу з несвоєчасними платежами;
- створення сприятливого бізнес-середовища, зменшення регуляторного навантаження на МСП та спрощення адміністративних процедур і вимог до звітності;
- покращення доступу до фінансування;
- спеціальні інструменти, спрямовані на надання МСП навичок, необхідних для досягнення стійкої конкурентоспроможності;
- заходи підтримки малого та середнього бізнесу протягом усього життєвого циклу їхнього бізнесу.

В Україні ключовими документами, які визначають напрями сприяння розвитку МСП є План для Ukraine Facility [2] (який є технічним документом, необхідним для реалізації програми фінансової підтримки України від ЄС) і Проект Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого та середнього підприємництва на період до 2027 року [3]. У Плані для Ukraine Facility основними напрямками сприяння розвитку бізнес-середовища визначено:

- дерегуляцію економіки та зменшення адміністративного тиску на бізнес, зокрема через реформу Бюро економічної безпеки;
- зростання частки МСП в економіці;
- продовження реформи дерегуляції для спрощення ведення бізнесу;
- спрощення процедури підключення до мереж;
- гармонізацію норм та правил з ЄС.

Стратегія відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого та середнього підприємництва на період до 2027 року спирається на реформи, передбачені в Плані для Ukraine Facility, і пропонує окремі додаткові заходи у важливих напрямках Плану, таких як:

- покращення регуляторного середовища;

- доступ до фінансів і ринків;
- гармонізація законодавства і вимог зі стандартами ЄС;
- створення правових та регуляторних передумов для цифровізації більшості поширених державних послуг;
- посилення спроможностей МСП у сфері кібербезпеки;
- покращення доступу МСП до цифрової інфраструктури;
- стимулювання МСП до зменшення промислового забруднення, декарбонізації та низьковуглецевого розвитку;
- сприяння розвитку моделей сталого виробництва, споживання і циркулярної економіки.

Крім цього значимо, що завдання наведеної Стратегії чітко кореспондують із завданнями «Стратегії МСП для сталої та цифрової Європи» до 2030 року [8] (рис. 1).

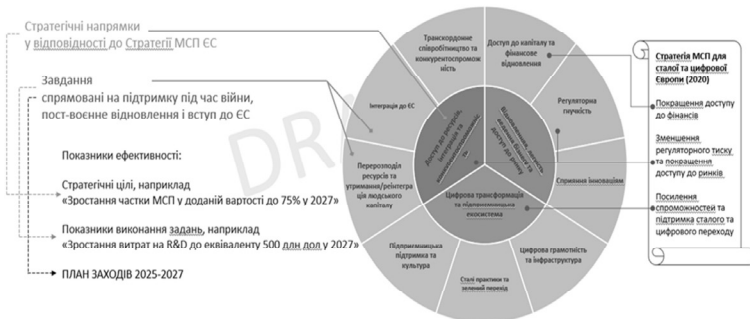


Рис. 1. Відповідність завдань «Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації МСП на період до 2027 року» та «Стратегії МСП для сталої та цифрової Європи».

Джерело: [3].

Таким чином, ми доходимо висновку про наявність в Україні стратегічних документів щодо розвитку МСП, завдання яких відповідають європейським. Тому подальші кроки щодо розвитку МСП мають бути спрямовані на реалізацію завдань наведених стратегій.

Розглянемо детальніше особливості оподаткування головного офісу для МСП в ЄС. Директива про спрощення оподаткування

для МСП прийнята у відповідь на труднощі, з якими стикаються ці підприємства. Якщо мікро-, малі та середні підприємства бажають працювати за кордоном, вони підлягають оподаткуванню в більш ніж одній державі-члені, як тільки їхня діяльність за кордоном створює постійне представництво. Поточні системи оподаткування бізнесу в ЄС можуть бути складними, це означає, що транскордонні підприємства можуть зіткнутися з високими витратами на дотримання податкового законодавства, а також з ризиком подвійного або надмірного оподаткування та тривалими судовими спорами. Це може перешкодити МСП розвивати свій бізнес у кількох державах-членах, особливо для нових підприємств.

Витрати на дотримання податкового законодавства щодо податку на прибуток підприємств у ЄС можуть становити до 54 мільярдів євро на рік. Крім того, 90% цієї суми припадає на мікро підприємства з кількістю працівників менше 10 осіб. МСП витрачають приблизно 2,5% свого обороту на виконання податкових зобов'язань, тоді як великі підприємства витрачають 0,7%. Це пов'язано з тим, що МСП пропорційно важче мати справу з різними податковими правилами держав-членів ЄС.

Для вирішення окреслених проблем Європейська Комісія запровадила механізм оподаткування головних офісів. Таким чином, малі та середні підприємства можуть розраховувати свої податки лише на основі податкових правил країни-члена їх головного офісу. Для них передбачено подання єдиної податкової декларації до податкової адміністрації свого головного офісу, яка потім надає цю декларацію іншим державам-членам, де МСП працює. Держава-член головного офісу також згодом переводить будь-які податкові надходження до країн, де розташовані постійні представництва [9].

Сфера застосування цих правил обмежена. Директива застосовується до певних МСП, розташованих в ЄС, які здійснюють свою діяльність виключно через постійні представництва в одній або декількох державах-членах ЄС. Директива не застосовується, якщо:

- 1) МСП є частиною консолідованої групи для цілей фінансового обліку;

2) якщо воно вважається асоційованим підприємством у розумінні Директиви 2013/34/ЄС або пов'язаним підприємством у розумінні статті 3 Рекомендацій Комісії 2003/361/ЄС.

3) Окрім цього, МСП не зможе використовувати нові правила:

– якщо за 2 попередні фінансові роки сукупний оборот його постійних представництв перевищує суму, що дорівнює подвійному обороту головного офісу;

– якщо протягом 2 попередніх фінансових років воно не було резидентом для цілей оподаткування в державі-члені ЄС, в якій знаходиться головний офіс;

– якщо воно не було кваліфіковане як МСП протягом двох попередніх фінансових років;

– якщо воно отримує дохід від судноплавної діяльності, яка підпадає під режим оподаткування тоннажним податком.

Такий механізм підвищує податкову визначеність і справедливість, зменшує витрати на дотримання законодавства та спотворення на ринку, які впливають на бізнес-рішення, водночас мінімізуючи ризик подвійного й надмірного оподаткування та податкових спорів. Очікуване зниження витрат має, зокрема, сприяти інвестиціям і транскордонному розширенню в ЄС. МСП, які працюють у різних державах-членах, зможуть максимально збільшити свободу заснування та вільний рух капіталу, без непотрібних податкових перешкод.

Якщо МСП вирішує застосувати нові правила, йому потрібно залишатися на цій системі протягом п'яти фінансових років, якщо головний офіс тим часом не змінить місцезнаходження, або якщо його закордонна комерційна діяльність не зростатиме в геометричній прогресії порівняно з комерційною діяльністю в державі-члені походження. У цьому випадку правила припиняють діяти. МСП можуть поновлювати свій вибір кожні п'ять років без обмежень, якщо вони продовжують відповідати вимогам. Положення щодо прийнятності та припинення дії призначені для запобігання потенційній практиці податкового планування, зокрема навмисного переміщення головного офісу до країни з низьким рівнем податків.

Якщо наведені положення будуть схвалені державами-членами, оподаткування головних офісів дасть змогу:

- забезпечити значне зменшення адміністративного тягара роботи з податковими органами інших держав-членів при відкритті транскордонного постійного представництва;

- суттєво заощадити кошти для МСП, оскільки обчислення оподатковуваного прибутку базуватиметься лише на правилах юрисдикції головного офісу (однак деякі податкові пільги можуть бути втрачені постійними представництвами, які використовують податкові правила юрисдикції головного офісу, а не правила приймаючої юрисдикції).

- дозволити МСП подавати всю інформацію мовою головного офісу.

Висновки. Аналізуючи ймовірний вплив системи оподаткування головного офісу для МСП на розвиток бізнесу в Україні, зауважимо його окремі негативні аспекти. Система спрощує ведення бізнесу для МСП, які здійснюють свою діяльність в окремих країнах Співтовариства, що створює додаткові стимули ведення підприємницької діяльності саме на території ЄС. Натомість ведення бізнесу суб'єктом господарювання, який є резидентом однієї із країн ЄС в країні, яка не є членом співтовариства може розглядатися як не пріоритетним з позиції адміністрування податків. Таким чином МСП – європейські суб'єкти господарювання, які здійснювали діяльність на території різних країн ЄС та в Україні, можуть залишити український ринок по цій причині. А це, своєю чергою, може призвести до зниження податкових надходжень та інвестицій в економіку України. Тому, з метою уникнення такої ситуації, доцільно переглянути механізм оподаткування нерезидентів на території України у напрямку його спрощення до умов системи оподаткування головного офісу для МСП, яка прийнята на території ЄС. Такий підхід сприятиме виконанню стратегічної цілі, визначеної пунктом 3.1 Національної стратегії доходів до 2030 року в частині забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності через збереження рівня мобілізації доходів та зменшення потреби у зовнішньому фінансуванні.

Література

1. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : Розпорядження КМУ від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-strategii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>
2. План для реалізації Ukraine Facility на 2024-2027 pp. URL: <https://www.ukrainefacility.me.gov.ua/>
3. Проект Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого та середнього підприємництва на період до 2027 року. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=454b13bc-3503-4185-b59d-b60f6467748c&title=ProektStrategiiVidnovlennia-StalogoRozvitkuTaTsifrovoiTransformatsiiMalogoTaSerednogoPidprimnitstvaNaPeriodDo2027-Roku>
4. Corporate Taxation. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation_en
5. Company Tax. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/company-taxation_en
6. Jean-François Wen. How to Design a Presumptive Income Tax for Micro and Small Enterprises. June 2023. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2023/06/29/How-to-Design-a-Presumptive-Income-Tax-for-Micro-and-Small-Enterprises-533275>
7. Questions and Answers: Communication on SMEs relief. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/QANDA_23_4411
8. An SME Strategy for a sustainable and digital Europe. European Commission. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0103&from=EN>
9. Questions and Answers on establishing a Head Office Tax System for SMEs (HOT). URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4406