

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.18>

ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ГЛОБАЛЬНОГО МІНІМАЛЬНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

Бочаров К.В.,*аспірант факультету правничих наук**Національного університету «Києво-Могилянська академія»,**міжнародний податковий менеджер BetterMe**ORCID: 0009-0009-4728-0891*

Бочаров К.В. Перспективи запровадження глобального мінімального податку в Україні.

У відповідь на посилення міжнародної податкової конкуренції та перенесення прибутків міжнародними групами компаній до юрисдикцій із пільговим оподаткуванням, держави Інклюзивного фреймворку ОЕСР розробили двокомпонентне рішення, другий елемент якого (Pillar 2) передбачає запровадження глобального мінімального податку. Основна мета податку – встановити мінімальний рівень оподаткування для великих міжнародних груп на рівні 15% незалежно від місця ведення діяльності.

У цій статті представлено одне з перших в Україні комплексних досліджень Pillar 2. Визначено, що механізм глобального мінімального податку має асиметричний вплив: він створює переваги для розвинутих країн, де зазвичай розташовані штаб-квартири міжнародних груп, водночас обмежуючи можливість держав, що розвиваються, застосовувати податкові пільги як засіб податкової конкуренції. Досліджено інструменти, які мають пом'якшити цей ефект, зокрема Правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (STTR) та Кваліфікований внутрішній мінімальний додатковий податок (QDMTT). Встановлено, що завдяки механізму виключення для економічної присутності Pillar 2 надає переваги бізнесам, які спираються на широке використання матеріальних активів та людських ресурсів.

Детально проаналізовано український контекст: визначено, що впровадження глобального мінімального податку є важливим кроком на шляху до членства України в ЄС, де такий податок вже діє. Наголошено на необхідності якомога швидшого впровадження в Україні QDMTT, що дозволить нашій державі першочергово стягувати податок з компаній, які оперують в Україні, та в яких ефективний рівень оподаткування менше за 15%. Інакше наша держава ризикує втратити додаткові надходження від глобального податку, який стягнуть інші країни. Наступним пріоритетом виділено перегляд чинної системи податкових пільг, які стають неефективними в нових умовах (наприклад, пільги, що передбачають зменшення ставки податку чи звільнення від оподаткування), і перехід до стимулів, що дозволяють відтермінувати оподаткування (як-от прискорена амортизація) або заохочують інвестування в основні засоби та створення робочих місць.

Ключові слова: Pillar 2, глобальний мінімальний податок, двокомпонентне рішення, податкові пільги, податкова конкуренція, міжнародне оподаткування.

Bocharov K.V. Prospects for introducing a global minimum tax in Ukraine

In response to the intensification of international tax competition and the shifting of profits by multinational enterprise groups to low-tax jurisdictions, the countries participating in the OECD Inclusive Framework have developed a two-pillar solution. The second component (Pillar 2) envisions the introduction of a global minimum tax. The main goal of this tax is to establish a minimum level of taxation for large multinational groups at 15%, regardless of the jurisdiction in which they operate.

This article presents one of the first comprehensive studies of Pillar 2 in Ukraine. It identifies that the mechanism of the global minimum tax has an asymmetric impact: it creates advantages for developed countries, where the headquarters of multinational groups are typically located, while simultaneously limiting the ability of developing countries to use tax incentives as a tool for tax competition. The article explores mechanisms designed to mitigate this effect, including the Subject to Tax Rule (STTR) and Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT). It is established that, due to the substance-based income exclusion, Pillar 2 favors businesses that rely heavily on the use of tangible assets and human resources.

The Ukrainian context is analyzed in detail: it is determined that the implementation of the global minimum tax is an important step toward Ukraine's EU membership, where such a tax is already in force. The paper stresses the urgent need to introduce QDMTT in Ukraine, which would allow the country to be the first to collect top-up tax from companies operating in Ukraine with an effective tax

rate below 15%. Otherwise, Ukraine risks losing additional revenues that could be collected by other countries under Pillar 2. A further priority is the review of the current system of tax incentives, many of which become ineffective under the new rules (e.g., rate-reducing or tax exemption benefits), and the transition to incentives that defer taxation (such as accelerated depreciation) or encourage investment in fixed assets and job creation.

Key words: Pillar 2, global minimum tax, two-pillar solution, tax incentives, tax competition, international taxation.

Постановка проблеми. Міжнародний податковий ландшафт адаптується до змін в світовій економіці. Цифровізація дозволяє бізнесам відносно легко переводити свій капітал та нематеріальні активи до юрисдикцій з більш привабливими умовами оподаткування. Самі ж країни радо цим користуються запроваджуючи все нові і нові пільги, аби залучити більше інвестицій до своєї економіки. Щоб запобігти "race to the bottom", коли через податкову конкуренцію ставки податків настільки малі, що не здатні покрити базові потреби держав, в середовищі міжнародної податкової конкуренції потрібні правила. Pillar 2 – ініціатива членів інклюзивного фреймворку ОЕСР, яка передбачає запровадження глобального мінімального податку, – якраз і є спробою запровадити такі правила. Водночас, виникає багато питань щодо наслідків дії такого податку. Чи залишає він простір для податкової конкуренції, чи є він справедливим до держав, що розвиваються, і чи здатні запропоновані механізми дії податку досягти задекларованих цілей? Для нашої держави, яка гостро потребує інвестицій для повоєнного відновлення, тема податкових пільг як засобу залучення капіталу та ініціативи Pillar 2, яка такі засоби обмежує, є особливо гострою та актуальною.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед вітчизняних вчених Pillar 2 згадують в своїх роботах С. Лекарь та А. Савченко [1, с. 48–52], О. Данілов [2], Я. Олійник, Л. Петренко, В. Хаустова та Д. Пастух [3, с. 56–65], С. Воробей, О. Федорченко [4, с. 5–18] та інші. Втім, на наш погляд, питання впливу глобального мінімального податку на Україну в таких роботах розкрито доволі поверхнево. Не вистачає ґрунтовного аналізу щодо механізмів дії Pillar 2, його впливу на Україну, а також визначення пріоритетних кроків щодо його впровадження. Це викликає потребу додаткових наукових пошуків.

Мета: розкрити суть глобального мінімального податку, його механізми, мету, наслідки для України та механізми його правового регулювання. Визначити поточний стан та особливості імплементації Pillar 2 в нашій державі, його вплив на загальні правила оподаткування. Запропонувати пріоритетні кроки в контексті впровадження глобального мінімального податку в Україні та перегляду системи податкових пільг.

Виклад основного матеріалу.

Історія та цілі глобального мінімального податку

Початком ідеї глобального мінімального податку можна назвати франко-німецьку спільну заяву 2018 року, яка стосувалась оподаткування цифрових компаній та пропонувала концепт мінімального оподаткування [5]. Далі інклюзивний фреймворк ОЕСР, що працював над Правилами BEPS, розпочав роботу над двокомпонентним рішенням, де перший компонент (Pillar 1) стосувався нексусу та алокації прибутків, а другий (Pillar 2) – запровадженню глобального мінімального податку [6, с. 3].

Оскільки обидва компоненти є частиною одного рішення, може скластись хибне враження, що Pillar 2 є продовженням Pillar 1. Хоча насправді це дві різні за своєю суттю пропозиції, які часом суперечать одна одній. Так, якщо головною ідеєю Pillar 1 є алокація прав на оподаткування до країн, де компанії продають свої товари та послуги, то для Pillar 2 питання алокації не таке важливе [7, с. 20], головне – гарантувати мінімальний рівень оподаткування міжнародних груп компаній ("МГК") на рівні 15% незалежно від того, де вони оперують [6, с. 7].

Вже в 2020 році ОЕСР оприлюднила перший повноцінний проєкт Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules ("Правила GloBE"), що визначали основні компоненти та правила Pillar 2 [6, с. 14-15]. 1 липня 2021 року 130 держав-членів інклюзивного фреймворку, що сукупно представляють 90% світового ВВП, оприлюднили спільну заяву, в якій дали політичну згоду на ключові деталі Pillar 2 та його імплементацію в своє законодавство починаючи з 2022 року [8]. В кінці того ж року інклюзивний фреймворк затвердив повну версію Правил GloBE [9, с. 7].

Головною гіпотезою, що лягла в основу Pillar 2, стало зниження ефективних ставок оподаткування МГК по всьому світу [7, с. 10-11], що підтверджується статистикою. Так, в країнах інклюзивного фреймворку законодавчо встановлені ставки корпоративного податку стрімко впали з 28% в 2000 році до 21,5% в 2019 і 21,1% в 2024 [10, с. 20]. Так само впали і середні ефективні ставки оподаткування – з 21,6% в 2017 до 20,2% в 2023 [10, с. 36]. За оцінками більше 2,1 трильйона доларів (36,1% із загальної суми) річних прибутків великих МГК були оподатковані за ставкою

менше за 15%. При цьому більшість таких прибутків (53.2%) припадає на країни, в яких середня ефективна ставка оподаткування більше за 15% [11, с. 8], що може свідчити про використання платниками податків різноманітних податкових пільг.

З низькими ставками оподаткування пов'язують два явища – profit shifting (штучне перенесення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій, що не підкріплено перенесенням економічної активності) та податкову конкуренцію, коли держави запроваджують податкові пільги для залучення реальних інвестицій в свою економіку [7, с. 7-8]. На початкових етапах серед цілей Правил GloBE згадувались обидва концепти – як боротьба з profit shifting, так і встановлення порогу для будь-яких форм міжнародної податкової конкуренції [12, с. 3-5].

Якщо перша мета є доволі зрозумілою, то друга виявилась занадто амбітною для деяких держав, бо обмежувала їх податковий суверенітет, та йшла в розріз з цілями Правил BEPS, які боролись виключно зі штучним перенесенням прибутків, але залишали простір для “чесної” податкової конкуренції. Для досягнення політичного компромісу в Правилах GloBE з'явилося виключення для економічної присутності [13, с. 5], яке буде детально розглянуте далі, а ОЕСР в своїх заявах прямо каже, що Pillar 2 “не намагається повністю знищити податкову конкуренцію, а лише встановлює певні обмеження на неї” [14]. Проте, як правильно визначають Collier та Vella, відсутність чіткості в цілях Правил GloBE щодо податкової конкуренції може вести до майбутніх конфліктів між державами під час застосування правил на практиці [7, с. 15].

Механіка дії Pillar 2

Головною ідеєю Pillar 2 є надання юрисдикціям права “дооподаткувати” прибутки МГК там, де інші юрисдикції цього не зробили, аби досягти мінімальної ефективної ставки в 15%. [6, с. 11]. Це досягається завдяки двом взаємопов'язаним правилам – Правила включення доходу (Income Inclusion Rule або “**IIR**”) та Правила недооподаткованих прибутків (Undertaxed Profits Rule або “**UTPR**”). IIR, схожий за концептом до Правил KIK [15, с. 31], передбачає додатковий податок (top-up tax або “**Додатковий Податок**”) на рівні головної материнської компанії МГК за всі дочірні компанії групи, в юрисдикціях яких ефективна ставка оподаткування менше за 15% [9, ст. 2.1]. В свою чергу, UTPR “підстраховує” IIR та через заборону на відрахування витрат чи інші коригування на практиці забезпечує досягнення мінімального рівня оподаткування МГК навіть якщо це не було гарантовано застосуванням IIR [16, п. 1, ч. 2]. Важливо, що на відміну від IIR, за яким Додатковий Податок потрапляє в бюджет юрисдикції головної материнської компанії МГК [16, п. 32], за UTPR податок розподіляється між юрисдикціями залежно від економічної присутності МГК, але за умови, що такі юрисдикції імплементували UTPR [16, п. 80–82, ч. 2].

Враховуючи складність Правил GloBE логічним є їх застосування до справді великих МГК, які мають як внутрішній адміністративний ресурс для комплаєнсу з Правилами, так і достатньо прибутку, який може бути додатково оподаткований. Для досягнення цієї мети передбачається поріг застосування Правил GloBE виключно до МГК з річним доходом більше 750 мільйонів євро в консолідованій фінансовій звітності головної материнської компанії групи за 2 з попередніх 4 років. Важливо, що цей поріг синхронізований з правилами CbCR, що має частково полегшити застосування Правил як для податкових органів, так і для МГК [16, п. 4, ст. 1.1].

Pillar 2 передбачає спеціальні правила визначення прибутку МГК, що є базою для застосування Додаткового Податку. Основою для цього є чистий дохід МГК за стандартами бухгалтерського обліку до консолідації, до якого застосовуються коригування [16, п. 1-3 ч. 3]. Фактично на додачу до податкового обліку за стандартними правилами, МГК доведеться вести додатковий облік за Правилами GloBE, що збільшує на них адміністративне навантаження. Ulrike Schramm та Arne Dettling, вказують, що Pillar 2 настільки відрізняється від традиційних підходів визначення прибутку до оподаткування, що окремі МГК на практиці потребуватимуть спеціальних IT рішень для збору та аналізу даних, необхідних для комплаєнсу з Правилами GloBE [17, с. 51-52].

Після визначення бази оподаткування, наступним етапом є обрахунок суми податків, які МГК вже платить за стандартними правилами відносно свого прибутку та під час його розподілу (“**Враховані Податки**”). Важливо аби такі податки були відображені як податкові витрати в фінансовій звітності МГК [16, п. 4.1.1 ст. 4].

Далі в кожній з юрисдикцій, де оперує МГК, визначається ефективна ставка оподаткування шляхом ділення суми Врахованих Податків компанії МГК у відповідній юрисдикції на суму прибутку таких компаній, обрахованого за Правилами GloBE [9, п. 5.1.1]. Якщо обрахована ефективна ставка нижче за мінімальний рівень, то застосовується Додатковий Податок, ставка якого – це різниця між 15% і обрахованою ефективною ставкою [9, п. 5.2.1].

Важливо, що перед тим як застосувати Додатковий Податок, з нього віднімається виключення для економічної присутності (Substance-Based Income Exclusion або “**SBIE**”), що обраховується як 5% витрат на персонал та 5% середньої балансової вартості матеріальних активів МГК в певній

юрисдикції [16, пп. 25, 27 ч. 5]. Якщо SBIE буде перевищувати прибуток МГК, остання взагалі не платитиме Додатковий Податок, навіть якщо ефективна ставка оподаткування МГК буде меншою за 15%. SBIE можна вважати своєрідною пільгою, що надається МГК, які спираються на матеріальні активи та залучення великої кількості персоналу (наприклад, виробництво товарів та добування промисловість). Натомість, в мінусі залишаються МГК, що спеціалізуються на ІТ, фінансовому секторі чи інших сферах, де активи нематеріальні, а необхідність в залученні персоналу не така суттєва, адже для них жодних виключень не передбачено [18].

Вплив Pillar 2 на країни, що розвиваються

В науковій літературі поширеною є думка, що Pillar 2 є невідгідним для країн, що розвиваються. Так, Leopoldo Parada пише про певний патерналістський підхід розвинутих країн, який ліг в основу дизайну Правил GloBE, який змушує країни, що розвиваються, або встановлювати оподаткування на певному рівні, або розвинути країни заберуть податкові надходження до свого бюджету [19, с. 202]. Joachim Englisch вказує, що сам дизайн Правил GloBE, де першим правилом є IIR, йтиме на користь розвинутих країнам, в яких переважно зареєстровані материнські компанії МГК [13, с. 4].

Оцінки ефективності глобального мінімального податку дають суперечливі висновки. Так, в усіх юрисдикціях передбачається зменшення суми штучно перенесених прибутків на половину і відповідне збільшення бази оподаткування [20, с. 30], а також троекратне зменшення суми низькооподаткованих прибутків великих МГК [20, с. 38-39]. З фіскальної точки зору очікуються додаткові надходження до бюджету в середньому від 155 до 192 мільярдів доларів на рік. Проте, найбільшу вигоду отримають країни з високим доходом, в яких додаткові надходження складуть від 7 до 8,6% звичних надходжень від корпоративного податку, в той час як для країн з низьким доходом ця цифра складе від 3,9 до 5,4%, а для країни з середньо-низьким доходом (куди входить Україна) – від 4,6 до 6,9% [20, с. 81-82].

До того ж країни, що розвиваються, часто використовують податкову політику та податкові пільги як інструмент залучення іноземних інвестицій. Pillar 2 суттєво обмежить дію такого інструменту, адже велика кількість податкових пільг просто втратять свій сенс [15]. За таких умов більшого значення набудуть неподаткові фактори, такі як макроекономічна та політична стабільність чи якість інфраструктури [21, с. 43] – фактори, в яких перевага однозначно на боці розвинутих країн.

Щоб адресувати виклики для країн, що розвиваються, до Правил GloBE були додані [22. C00. 66]:

- Кваліфікований внутрішній мінімальний додатковий податок (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax або “**QDMTT**”) – своєрідний внутрішній аналог Правил GloBE, який юрисдикції джерела доходу можуть запровадити, аби першочергово оподатковувати прибутки місцевих компаній [16, п. 118 ч. 10]. На відміну від Врахованих Податків, які впливають на Додатковий Податок опосередковано через зниження ефективної ставки оподаткування, QDMTT напряму віднімається з Додаткового Податку, обрахованого за Правилами GloBE [9, п. 5.2.3]; та

- Правило про об’єкт, що підлягає оподаткуванню (Subject to Tax Rule або “**STTR**”), яке базується на угодах про уникнення подвійного оподаткування і дозволяє юрисдикції джерела доходу оподатковувати проценти, роялті та деякі інші платежі між компаніями в одній групі до рівня 9%, якщо такі доходи були оподатковані за меншою ставкою в юрисдикції отримувача доходу [23].

QDMTT виглядає як справді важливий інструмент в розпорядженні країн, що розвиваються. Запровадження податку дозволяє досягти одразу двох цілей – (1) зберегти для місцевого бюджету додаткові надходження від Додаткового Податку, які б за Правилами GloBE, відійшли юрисдикціям, де МГК реєструють свої головні материнські компанії, та (2) зберегти податкові пільги та стандартні умови оподаткування на нижчому за 15% рівні, адже QDMTT покриє різницю та гарантує мінімальний (але не вищий мінімального) рівень оподаткування [12, с. 15]. Головною перешкодою для запровадження QDMTT країнами, що розвиваються, може стати його складність, адже податок має функціонально та структурно відповідати Правилам GloBE [12, с. 18].

В контексті STTR питання імплементації є також важливим. ОЕСР пропонує застосовувати Багатосторонню конвенцію про сприяння впровадженню правила про “об’єкт, що підлягає оподаткуванню”, аби автоматично змінювати існуючі угоди про уникнення оподаткування для імплементації STTR (“**MLC**”) [23]. Проте, наразі лише 9 держав підписали MLC [24], що є доволі невеликою кількістю учасників для ефективної роботи правила.

Імплементація Pillar 2 в Україні

Хоча номінальна ставка корпоративного податку в Україні складає 18%, що вище за встановлений Pillar 2 мінімум, завдяки різноманітним податковим пільгам (“Дія-Сіті”, пільги для індустріальних парків тощо), МГК можуть мати на практиці ефективну ставку оподаткування нижче за 15%. Тому питання впровадження Pillar 2 залишається для України актуальним, а відсутність належної законодавчої реакції може призвести до суттєвих негативних наслідків. По-перше, деякі з наявних податкових пільг перестануть виконувати свою функцію залучення інвестицій та лише зменшува-

тимуть доходи бюджету. По-друге, не впроваджуючи QDMTT або схожі за суттю рішення, додаткові надходження з Додаткового Податку від МГК, в яких ефективна ставка оподаткування нижча за 15%, підуть в бюджети інших держав, а не України [25, с. 49].

Крім того, питання імплементації Pillar 2 є важливим в контексті європейської інтеграції. Так, ще 12 грудня 2022 року була ухвалена Директива Ради ЄС щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для транснаціональних груп та великих місцевих груп в Союзі ("**Директива**") [26]. Фактично Директива пропонує єдиний фреймворк для країн-членів блоку щодо імплементації Pillar 2. Загалом правила, запропоновані Директивою, відповідають тексту Правил GloBE, але є одна важлива відмінність – для забезпечення функціонування єдиного ринку ЄС Директива застосовується як до МГК, так і до груп, що базуються лише в одній країні, але перетинають поріг для застосування Pillar 2 [26, п. 6 преамбули]. В процесі вступу до ЄС Україні доведеться гармонізувати своє законодавство з актами ЄС, включно з Директивою. Як наслідок, запровадження Правил GloBE для нашої держави – це не питання бажання, а скоріше питання часу. Більше того політично Україна вже висловила бажання долучитись до розробки та впровадження Pillar 2. Так наша держава є одним з підписантів згаданої заяви членів інклюзивного фреймворку OECD від 1 липня 2021 року, яка надала політичну згоду на запровадження Правил GloBE.

Також питання глобального мінімального податку підіймається в Національній стратегії доходів ("**Стратегія**"). Стратегія відзначає негативний вплив Pillar 2 на ефективність існуючих в Україні податкових пільг [27, с. 78], а також передбачає приєднання до MLC та підготовку законопроектів та підзаконних актів щодо імплементації QDMTT протягом 2024-2027 років [27, с. 137-138]. Наголос лише на QDMTT та MLC може здатись половинчастим кроком, враховуючи, що Україні доведеться повноцінно імплементувати Правила GloBE в рамках євроінтеграції. Проте, враховуючи обмежений адміністративний ресурс держави, це видається цілком логічним кроком. Так, QDMTT вже зараз допоможе захистити базу оподаткування та гарантувати, що Додатковий Податок, який інші держави могли потенційно отримати в свій бюджет, залишиться в Україні. В свою чергу, STTR – це інструмент, який спеціально розроблявся для держав, що розвиваються, на кшталт України, аби допомогти наповнити їх бюджети та зменшити негативний вплив від впровадження Pillar 2. Водночас, 2027 рік як кінцевий строк підготовки (навіть не ухвалення) актів щодо імплементації в Україні QDMTT та приєднання до MLC видається запізним, враховуючи, що вже з 2024 року близько 1300 українських дочірніх компаній МГК зазнають впливу Правил GloBE [27, с. 63].

В контексті податкових пільг Україні варто розглянути перехід від зниження ставки оподаткування чи тимчасового звільнення від оподаткування для певної групи платників, до більш гнучкого підходу, який не йтиме в розріз з Pillar 2. Так, абсолютно логічним є запровадження прискореної або миттєвої амортизації, про що також згадує Стратегія [27, с. 68]. Також цікавою опцією стануть пільги, що засновані на витратах, наприклад – IP Box для R&D, що може стати логічним продовженням "Дія-Сіті". Варто звернути увагу на пільги, які стимулюють інвестиції в матеріальні активи (обладнання чи інфраструктура) або залучення великої кількості персоналу, які менше втраять в ефективності завдяки SBIE [25, с. 52]. Водночас, варто не переоцінювати роль податкових пільг як засобу залучення інвестицій. Політична стабільність, людський капітал, інфраструктура та сильні інституції продовжать відігравати важливу роль [15, с. 12]. В цьому контексті цікавою є ідея щодо створення окремого фонду, куди будуть спрямовуватись додаткові надходження від Pillar 2 і який далі фінансуватиме проекти щодо покращення інвестиційного клімату в країні [25, с. 6].

Висновки. Pillar 2 – це ініціатива глобального фреймворку OECD, що має дати відповідь на проблему зниження ставок оподаткування МГК по світу через запровадження глобального мінімального податку. Фактично, ініціатива встановлює певний поріг для податкової конкуренції, гарантуючи, що МГК будуть оподатковуватись за ефективною ставкою 15% незалежно від того, де вони оперують. Водночас, наявність таких елементів як SBIE, свідчить, що певні інструменти для податкової конкуренції у держав залишаться.

Pillar 2 працює через Правила GloBE – два взаємопов'язаних правила, перше з яких перше (IIR) передбачає донарахування податку на рівні головної материнської компанії МГК за всі дочірні компанії, ефективна ставка оподаткування в яких менша за встановлений мінімум. Враховуючи, що головні материнські компанії МГК переважно розташовують в розвинутих країнах, це може створити перекид на їх користь над країнами, що розвиваються. У відповідь на це були запропоновані такі інструменти як STTR та QDMTT, останній з яких – це можливість для держав залишити в своєму бюджеті Додатковий Податок, нарахований щодо місцевих компаній МГК.

Наша країна з самого початку була долучена до процесу розробки та впровадження Pillar 2. Серед найперших пріоритетів визначено імплементація STTR та QDMTT, що є логічним кроком, який забезпечить додаткові надходження до бюджету та допоможе захистити податкову базу. Водночас, в майбутньому Україні доведеться повноцінно імплементувати Правила GloBE в рамках євроінте-

грації. Pillar 2 також створює потребу в суттєвому перегляді політики податкових пільг, адже деякі з них втрачають свій сенс для залучення іноземних інвестицій. Від пільг, що базуються на зменшенні ставки податку чи тимчасового звільнення від оподаткування, нашої країні варто перейти до пільг, що прив'язані до витрат, чи відтягують момент оподаткування в часі (прискорена амортизація). Крім того, варто на повну використовувати SBIE, запроваджуючи пільги, які стимулюють інвестиції в матеріальні активи (обладнання чи інфраструктура) або залучення великої кількості персоналу.

Водночас, розчаровує відсутність практичних результатів у відповідь на виклики, що несе Pillar 2. Хоча вже з 2024 року Правила GloBE почали впливати на МГК, що оперують в Україні, далі стратегій та загальних планів реакція України наразі не пішла.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лекарь С.І., Савченко А.М. Корпоративний податок, як податкова політика щодо прямого оподаткування в країнах ЄС. *Український економічний часопис*. 2024. Вип. 7. С. 48–52. URL: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/516/498> (дата звернення: 15.07.2025). DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-7-7>.
2. Данілов О. Податкові зміни в контексті євроінтеграційних процесів України та їх вплив на бухгалтерський облік. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 61. Березень. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3780/3703> (дата звернення: 15.07.2025). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-60>.
3. Олійник Я., Петренко Л. Виклики, загрози та шляхи вирішення податкових проблем, які виникають унаслідок цифровізації економіки. *Наукові праці НДФІ*. 2022. Вип. 2 (99). С. 56–65. URL: http://npndfi.org.ua/docs/NP_22_02_056_uk.pdf (дата звернення: 15.07.2025).
4. Воробей С.І., Олійник Я.В., Федорченко О.Є. Переваги та загрози імплементації міжнародних ініціатив з питань подолання викликів, які виникають у сфері оподаткування внаслідок диджиталізації. *Наукові праці НДФІ*. 2022. Вип. 4 (101). С. 5–18. URL: http://npndfi.org.ua/docs/NP_22_04_005_uk.pdf (дата звернення: 15.07.2025).
5. Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation. *Council of the European Union*. URL: <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf> (дата звернення: 15.07.2025).
6. OECD. *Tax challenges arising from digitalisation: Report on Pillar Two Blueprint. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (дата звернення: 15.07.2025).
7. Collier R., Vella J. Formative politics and policies of Pillar Two. *The 'Pillar Two' Global Minimum Tax*. Edward Elgar Publishing. 2024. С. 1–27.
8. OECD. *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing, Paris, 2021. URL: <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (дата звернення: 15.07.2025).
9. OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. October 2021. URL: <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html> (дата звернення: 15.07.2025).
10. OECD. *Corporate Tax Statistics 2024*. OECD Publishing. Paris. 2024. URL: <https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en> (дата звернення: 15.07.2025).
11. Hugger F., González Cabral A., O'Reilly P. Effective tax rates of MNEs: new evidence on global low-taxed profit. *OECD Taxation Working Papers*. No. 67. OECD Publishing. Paris. 2023. URL: <https://doi.org/10.1787/4a494083-en> (дата звернення: 15.07.2025).
12. Englisch J. GloBE Rules and Tax Competition. *Intertax*. 2022. № 12. URL: <https://ssrn.com/abstract=4199543> (дата звернення: 15.07.2025).
13. Englisch J. International Effective Minimum Taxation: analysis of GloBE (Pillar Two). 18 квітня 2021. *SSRN*. URL: <https://ssrn.com/abstract=3829104> (дата звернення: 15.07.2025).
14. International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. *OECD Web Archive*. 20 жовтня 2021. URL: <https://web-archive.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (дата звернення: 15.07.2025).
15. World Bank. *The Global Minimum Tax: from agreement to implementation. Overview booklet. Information and Communications for Development*. World Bank. Washington, DC. 2022. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099500009232217975/pdf/P169976034c92506a0a1190bc5e3a05e3ed.pdf> (дата звернення: 15.07.2025).

16. OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules*. OECD Publishing. Paris. 2023. URL: https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2023_b849f926-en.html (дата звернення: 15.07.2025).
17. Schramm U., Dettling A. The business perspective on the Pillar Two global minimum tax. *The 'Pillar Two' Global Minimum Tax*. Edward Elgar Publishing, 2024. С. 47–57.
18. Chen J., Chow W. Global minimum tax reform and the future of tax competition. *Bulletin for International Taxation*. 2023. Т. 77. № 8. С. 308–319. URL: <https://ssrn.com/abstract=5003305> (дата звернення: 15.07.2025).
19. Parada L. Global minimum taxation: a strategic approach for developing countries. *Columbia Journal of Tax Law*. 2024. Т. 15. № 2. URL: <https://ssrn.com/abstract=4280669> (дата звернення: 15.07.2025).
20. Hugger F. та ін. The global minimum tax and the taxation of MNE profit. *OECD Taxation Working Papers*. OECD Publishing. Paris. 2024. № 68. URL: <https://doi.org/10.1787/9a815d6b-en> (дата звернення: 15.07.2025).
21. Pulina G., Zanjaj S. The economics and impact of Pillar Two. *The 'Pillar Two' Global Minimum Tax*. Edward Elgar Publishing. 2024. С. 28–46.
22. de la Feria R. The perceived (un)fairness of the global minimum corporate tax rate. *The 'Pillar Two' Global Minimum Tax*. Edward Elgar Publishing, 2024. С. 58–83.
23. OECD. Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. July 2023. URL: <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2023/07/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.html> (дата звернення: 15.07.2025).
24. OECD. Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/subject-to-tax-rule/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.html> (дата звернення: 15.07.2025).
25. OECD. *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*. OECD Publishing. Paris. 2022. URL: <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en> (дата звернення: 15.07.2025).
26. 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. *Official Journal of the European Union*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng> (дата звернення: 15.07.2025).
27. Національна стратегія доходів України до 2030 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/pras/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (дата звернення: 15.07.2025).