

УДК 336.225

DOI: 10.60022/2(2)-14S

Гавриленко Наталія Вікторівна

кандидат економічних наук

доцент кафедри економіки, обліку та підприємництва

Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова, Україна

Nataliia Havrilenko

Candidate of Economic Sciences

Associate Professor, Department of Economics, Accounting and Entrepreneurship

Admiral Makarov National University of Shipbuilding, Ukraine

ORCID: 0000-0002-2043-3917

ВПЛИВ ВІЙНИ НА ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ ТА ПОДАТКОВІ СПОРИ: КЛЮЧОВІ ІНСАЙТИ МОНІТОРИНГУ

Анотація. Війна, та воєнний стан в Україні внесли забагато корективів майже в усі сфери життя, виключенням не стало і податкове адміністрування. Міжнародне опитування PwC щодо податкових спорів і вирішення спорів демонструє суттєве збільшення обсягу запитів від податкових органів, перевірок і податкових спорів, стороною яких є платники податків в усьому світі. Ця стаття розглядає основні виклики та зміни у сфері податкових перевірок та податкових спорів, які спричинила війна. Дослідження вказує на те, що значне зростання податкових запитів пов'язано з використанням податковими органами нових інструментів аналізу даних та цифровізації, а це створює виклики для бізнесу в управлінні цими запитами і показує потенційний вплив нових правил глобального мінімального податку на функції оподаткування. Результати моніторингу підтвердили важливість ретельної підготовки, застосування новітніх технологій та проактивної взаємодії з податковими органами, аби орієнтуватися в дедалі складнішому податковому середовищі.

Ключові слова: податкова система, фінанси, бізнес, податковий менеджмент, податкові перевірки, податкові спори, війна, податкове навантаження.

IMPACT OF WAR ON TAX AUDITS AND TAX DISPUTES: KEY MONITORING INSIGHTS

Abstract. The war and martial law in Ukraine have brought about many adjustments to almost all areas of life, including tax administration. PwC's international survey on tax disputes and dispute resolution shows a significant increase in the volume of requests from tax authorities, audits and tax disputes involving taxpayers around the world. This article examines the main challenges and changes in the field of tax audits and tax disputes caused by the war. According to the survey, tax authorities around the world are under significant pressure due to geopolitical and economic challenges, as well as problematic prospects for public funding, which is leading to tighter controls and increased demands on tax revenues. Ukraine is no exception; despite martial law, the moratorium on most audits is being lifted in 2025, which has already led to significant tax assessments. Companies need to prepare their tax departments for increased proactivity from regulators and increased compliance requirements. In addition, new tax regulations, increased international cooperation and rapid technological developments are expected to complicate the situation.

Strengthened tax regulations at the national and international levels are leading to an increase in the number of tax inquiries. The global minimum tax (Pillar Two) rules provide for additional complexity, an increased burden on tax functions, and an increase in the number of inquiries and disputes. In Ukraine, Pillar Two is a priority in the National Revenue Strategy for 2024-2030, approved by the Government in 2023. The study indicates that the significant increase in tax requests is associated with the use of new data analytics and digitalization tools by tax authorities, which creates challenges for businesses in managing these requests and shows the potential impact of the new global minimum tax rules on tax functions. Managing relationships with multiple tax authorities in different jurisdictions complicates companies' tax activities and increases the likelihood of tax disputes. The monitoring results confirmed the importance of thorough preparation, the use of new technologies and proactive interaction with tax authorities to navigate the increasingly complex tax

environment.

Keywords: *tax system, finance, business, tax management, tax audits, tax disputes, war, tax burden.*

Постановка проблеми. В період ринкових пертворень стала зрозумілою необхідність посилення фінансової і податкової дисципліни, знову виявилися затребуваними норми законодавства, спрямовані на регулювання відносин між державою та платником податків, які б забезпечували ефективність функціонування податкового законодавства. В сучасних умовах Україна переживає складний період: з одного боку – це тривала війна, а з другого – етап економічних реформ, і ключовим їх елементом є податкова реформа. Процес становлення податкового законодавства перебуває в активній стадії, в нього вносяться постійні зміни та доповнення, зумовлені війною та важкою економічною ситуацією в країні. Стан посилюється ще й таким явищем, як небажання платників податків добросовісно виконувати обов'язки щодо сплати податків і зборів, прагненням використовувати недосконалість законодавства та недоліки в роботі податкових органів для ухилення від оподаткування.

В Україні в умовах війни найгостріше постає проблема забезпечення безумовного дотримання податкового законодавства. Здійснення податкового контролю – це складний, комплексний процес, що регулюється нормами не лише Податкового кодексу[1], а й інших нормативно-правових актів як у сфері регулювання податкових правовідносин, так і в інших сферах. Від ефективності організації контрольно-перевірочної роботи податкових органів суттєво залежить стан бюджету. Актуальність проблематики в сфері формування доходів бюджету важко переоцінити, оскільки значущість податків у процесі формування фінансових фондів держави визначає особливу роль податкового контролю в системі фінансового контролю. За відсутності ефективного податкового контролю або малої його ефективності важко розраховувати на те, що платники податків своєчасно та в повному обсязі сплачуватимуть належні податки та збори, що, в свою чергу, може поставити під загрозу економічну безпеку держави. Вищезазначені проблеми свідчать про актуальність теми податкового контролю та виявлення шляхів, спрямованих на підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вплив війни на різні сфери життєдіяльності країни, в тому числі і на податкову систему України вивчали такі науковці, як Маршук Л., Пасічник Д. В [2], Чиркова Ю., Ткачук Б. [3], Татяниченко О. [4], Грищенко І. [5], Гавриленко Н. [6], Костишин Н. [7], Бак Н., [8], Борцайкіна О, Тобрунік Т. [9], Ященко О.[10], Попова Ю., Чуприна О.[11] та інші. Роботи згаданих науковців зосереджені на різноманітних проблемах податкової системи в період воєнного стану.

В той же час відсутні роботи, в яких вивчення проблем організації податкового контролю та зумовлених ним податкових спорів, носило б комплексний характер з точки зору підвищення його ефективності в умовах воєнного стану. Крім того, недостатньо дослідженими залишаються питання причин податкових спорів.

Метою статті є аналіз впливу війни на податкові перевірки в Україні, вивчення причин, які спонукають виникнення податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Податкові перевірки в умовах сьогодення стають гучним викликом не лише для вітчизняних платників податків, але й для бізнесу в інших країнах. Так, нещодавнє дослідження РwС, проведене в тридцяти семи юрисдикціях, показує, що 71% бізнесу упродовж останніх трьох років зіткнувся зі збільшенням кількості аудитів[1].

Що ж призвело до суттєвого зростання податкового тиску на бізнес?. Проведене опитування дає відповідь на це питання. Так, багато хто з опитаних ключовим фактором виділяє технологічний прогрес. Контролюючі органи, озброєні всепоглинаючою цифровізацією і сучасними інструментами, наразі виявляють набагато більше зловживань, порушень, помилок та розбіжностей, ніж раніше. Сучасні цифрові рішення дозволяють фіскальним органам опрацьовувати значно більший обсяг даних без додаткового залучення на допомогу значних ресурсів, а це дає можливість ретельніше перевіряти звітність кожного господарюючого суб'єкту.

Серед опитаних, 29 % переконані в тому, що однією з основних причин для зростання кількості податкових перевірок виступають особливості національного та міжнародного законодавства. Дуже часто лейтмотивом податкових перевірок слугує боротьба за право оподатковувати доходи платників податків у різних країнах. Чимало міжнародних договорів дозволяють великим мультинаціональним групам переадресовувати фінанси в інші юрисдикції та, відповідно, в них сплачувати податки. Це зумовлює якомога ретельнішу перевірку фіскальними органами таких фактів, як: чи має компанія право

вивести свій прибуток за кордон та позбавити відповідних надходжень державний бюджет України.

Значна кількість компаній мають очікування, що в майбутньому кількість перевірок буде зростатиме. Близько 11,5 респондентів розглядають міжнародне податкове законодавство як основний фактор, що сприяє цьому (рис. 1).

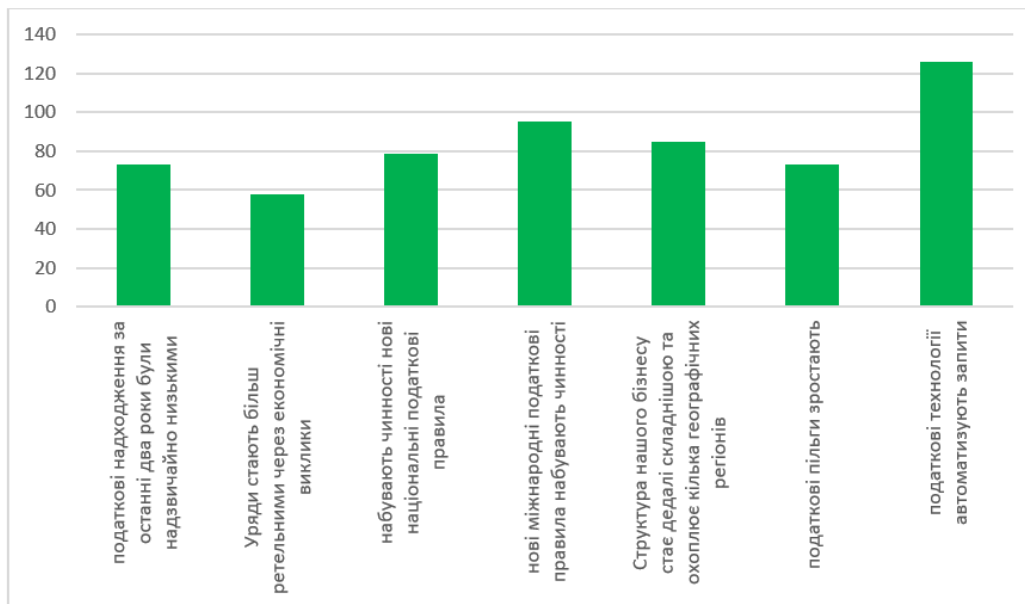


Рис. 1. Основні причини очікування компаніями збільшення податкових перевірок

Джерело: сформовано авторами за даними [13]

Близько 9% компаній вважають, що відсутність або ж низька інтенсивність фіскальних перевірок протягом тривалого часу в будь-якому разі призведе до їх зростання в недалекому майбутньому.

Подальше дослідження податкових запитів дозволило зробити висновок про те, що не всі вони завершуються уточненням необхідної інформації та подальшою спокійною роботою. Приблизно 43 % кейсів, досліджених в роботі, в подальшому переросли у спори. І навіть, незважаючи на те, що більшість спорів мають місце в корпоративному оподаткуванні, отримані в дослідженні дані свідчать про те, що спори виникають навколо інших податкових зобов'язань. Як видно на рис. 2, чимало спорів виникають відносно транзакційних податків непрямого оподаткування, міжнародного оподаткування та митних платежів. Поза увагою контролюючих органів не залишилися й персональне оподаткування та податки на спадщину.

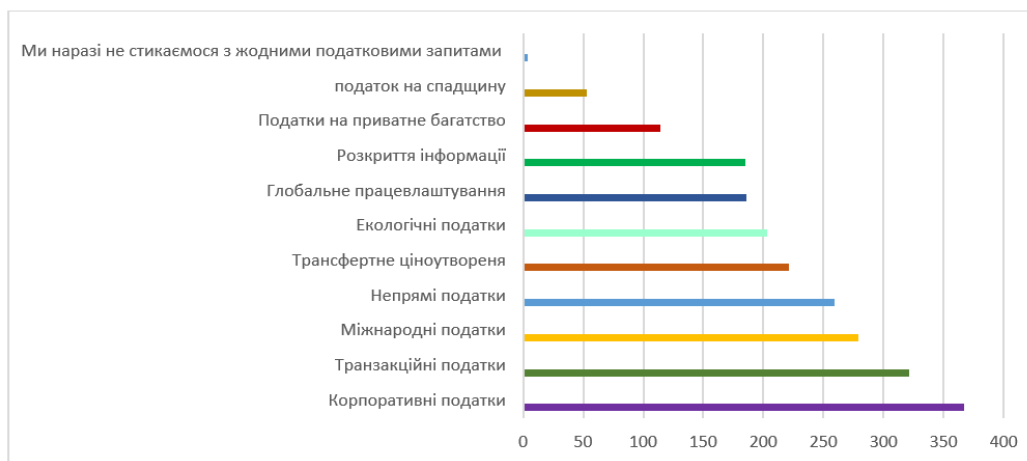


Рис. 2. Основні причини податкових запитів

Джерело: сформовано авторами за даними [13]

При дослідженні предмету податкового спору (рис. 3) виявлено, що значна частка компаній (53%) принаймні мала хоча б один спір, пов'язаний зі стимулюючими заходами.

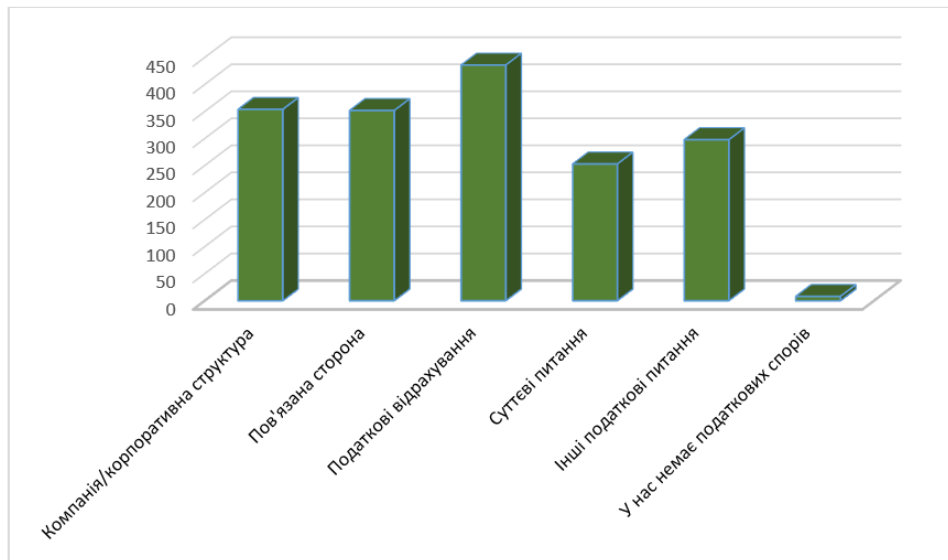


Рис. 3. Основний предмет податкових спорів
Джерело: сформовано авторами за даними [13]

Однією з вагомих причин податкових спорів можна назвати ініціативи урядів, які пропонують податкові преференції і таким чином заохочують бізнес інвестувати фінанси в нові дослідження та розробки. Проте, контролюючі органи зі свого боку пильно стежать за законністю та обґрунтованістю надання таких пільг. Чимало компаній – 43%, кажуть про те, що податкові спори стосувалися пов'язаних осіб. Зокрема, вони виникають через питання трансфертного ціноутворення. Така сама частка респондентів – 43%, зазначають, що брали участь у спорах, які мали відношення до корпоративних структур і стосуються вони таких питань, як: 1) спеціальні проєктні компанії; 2) резидентство; 3) гібридні структури; 4) постійне представництво; 5) бенефіціарне володіння.

Слід ще назвати іноземні податкові кредити, які також є предметом податкових запитів. Зачасту їх причиною стають розбіжності між національним та міжнародним регулюванням. Законодавчі зміни можуть спонукати негативні реакції з боку бізнесу та конфлікти з контролюючими органами. Так, у Великій Британії нещодавні новини про збільшення ставок національного страхування роботодавців з 13,8% до 15% з квітня 2025 р., ймовірно призведе до того, що велика кількість компаній вдаватиметься до оптимізаційних заходів і відстоюватиме свої інтереси в спорах з фіскальними органами.

Після доволі тривалого періоду мораторію на податкові перевірки, що розпочався в період COVID-19 та продовжувався у зв'язку з запровадженням воєнного стану, податкові перевірки, які були відновлені у 2024 році перевищили показники доковідного 2019 р., а саме:

- в 2024 р. Фіскальними органами було проведено понад 13 тис. Планових і позапланових перевірок, за результатами яких було визначено понад 38 млрд грн. донарахованих податкових зобов'язань;
- для порівняння – у 2019 р. Було проведено близько 13 800 планових і позапланових перевірок, за результатами яких було визначено близько 13 млрд грн донарахованих податкових зобов'язань до сплати.

Звернемо увагу на такий момент: у 2024 році під час податкових перевірок поряд із завідомих стандартизованими питаннями належного документального оформлення операцій і дотримання принципу належної обачності при виборі контрагентів, підіймалися також доволі матеріальні питання дисконтування довгострокової заборгованості, бенефіціарного отримувача винагороди та тесту основної мети для цілей застосування переваг конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, використання придбаного обладнання та транспорту в оподатковуваних ПДВ операціях для визначення обов'язку нарахування компенсуючого ПДВ.

Як свідчать результати проведеного дослідження, найбільша кількість спорів з податковою, що виникла в 2024 р., стосується блокування податкових накладних та нарахування штрафів за їх несвоєчасну реєстрацію. Під час перевірок податкові органи найчастіше оскаржують вибірки,

підготовлені господарюючими суб'єктами на підтвердження дотримання ними принципу витягнутої руки. Натомість, окремим специфічним предметом вітчизняних податкових спорів є застосування штрафних санкції та пені в період пандемії та воєнного стану, адже в різні проміжки часу діяли різні норми законодавства, які звільняли чи полегшували відповідальність платників податків.

Висновки. В результаті проведеного дослідження можна констатувати висновок про те, що навряд чи Україна залишиться осторонь світових тенденцій. Кількість господарюючих суб'єктів, які почали експансію на закордонні ринки, зросла після початку війни. Крім того, поступово зростає інтерес іноземних інвесторів до проектів з відбудови України. І влада матиме таку саму ділему, які мають і інші уряди: потрібно буде запровадити стимулюючі механізми для залучення інвестицій та ретельно перевіряти наявність підстав для їх застосування. Тому, поряд з ризик-орієнтованими підходами та запровадженням все нових переваг для доброчесного бізнесу, кількість податкових спорів тільки зростатиме. Те саме стосується й питань, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням та корпоративною структурою.

Як в такому разі діяти вітчизняному бізнесу? Окрім традиційних рекомендацій з відстеженням плану-графіку перевірок, вивчення алгоритму оскарження результатів, можна порадити також інвестувати кошти в попередження та зниження ризиків помилок в податковій звітності шляхом автоматизації звітності з використанням сучасних технологій, регулярних податкових аудитів, звернення за індивідуальними податковими консультаціями з неоднозначних питань та оскарженням їх у випадку незгоди, аналізу отриманих запитів податкових органів на предмет їх законності та ризиковості питань, які в них виникають. Будемо вважати, що краще виявити помилки та розробити оптимальну стратегію дій заздалегідь, аніж вести довгі та виснажливі спори з податковою.

Література

1. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 11.05.2025).
2. Маршук, Л., & Пасічник, Д. (2022). Проблеми системи оподаткування підприємства в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*, (44). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-90>. (дата звернення 11.05.2025).
3. Чиркова Ю., Ткачук Б. Особливості оподаткування зовнішньоекономічних операцій під час воєнного стану в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. Випуск 43. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1702/1637> (дата звернення: 11.05.2025)
4. Татьянченко О. Проблеми податкового законодавства в умовах воєнного стану. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: право. Том 1 №80. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297185>. (дата звернення: 11.05.2025).
5. Грищенко І. та ін. РОЛЬ ПРОМИСЛОВОЇ ПОЛІТИКИ В РОЗВИТКУ ОБОРОННО-ПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ ДЕРЖАВИ: МІЖНАРОДНО-ПРАВОВЕ ТА ЕКОНОМІЧНЕ РЕГУЛЮВАННЯ //Financial and credit activity problems of theory and practice. – 2024. – Т. 5. – №. 58. – С. 290-302. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.58.2024.4483>. (дата звернення: 11.05.2025).
6. Гавриленко Н. В. ПРОДОВЖЕННЯ ВОЄННОГО СТАНУ І МОБІЛІЗАЦІЇ: ОГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ НОВАЦІЙ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ //ADVANCED. – 2025. – С. 24. URL: https://www.newroute.org.ua/wp-content/uploads/att_7.pdf#page=24. (дата звернення: 11.05.2025).
7. Костишин, Наталія, and Тетяна Яковець. “Обліково-податкова система в умовах воєнного стану: як діяти та, які наслідки”. *Вісник Економіки*, no. 2, July 2022, pp. 99-110, <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.02.099>. (дата звернення: 11.05.2025).
8. Бак Н. СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ //The 10th International scientific and practical conference “Business development: challenges, priorities, realities and prospects”(March 11–14, 2025) Zagreb, Croatia. International Science Group. 2025. 186 p. – 2025. – С. 26. (дата звернення: 11.05.2025).
9. Борцайка О. А., Добрунік Т. П. ОСОБЛИВОСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗБАЛАНСОВАНOSTІ БЮДЖЕТНИХ НАДХОДЖЕНЬ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ // Сучасні виклики та сталий розвиток економіки і бізнесу: матеріали І Всеукраїнської науково-практичної конференції (10 грудня 2024 року, м. Запоріжжя). Запоріжжя: ТДАТУ, 2024. – С. 19. URL: http://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/23756/1/Zbirka_tez_EIB_2024_1.pdf#page=20 (дата звернення: 11.05.2025).

10. Iashchenko. O. (2025). Information noise and marketing tools to overcome it. *Economic journal of Lesya Ukrainka Volyn National University*. 4, 40 (Jan. 2025), URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/964151-157>. DOI:<https://doi.org/10.29038/2786-4618-2024-04-151-157>. (дата звернення: 11.05.2025).

11. Попова, Ю., Чуприна, О., & Демчина, В. (2025). Логістика та повоєнне відновлення економіки України: напрацювання стратегій сумісно з іноземними партнерами. *Економіка та суспільство*, (73). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-73-21>. (дата звернення: 11.05.2025).

12. Податкові спори та вирішення податкових спорів: ключові інсайти та результати міжнародного опитування. PwC. Україна. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2025/podatkovyi-spory-doslidzhennia.html> (дата звернення: 04.05.2025).

13. Managing conflict PwC's Global Tax Controversy and Dispute Resolution Survey January 2025. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/dispute-resolution-tax-audit-services/assets/pwc-tax-controversy-dispute-resolution-survey.pdf> (дата звернення 11.05.2025).

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.ra da.gov.ua/laws/show/275517> (accessed May 11, 2025).

2. Marshuk, L., & Pasichnyk, D. (2022). *Problemy systemy opodatkuvannia pidpriemstva v umovakh voiennoho stanu* [Problems of the enterprise taxation system under martial law]. *Ekonomika ta suspilstvo*, (44). Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-90>. (accessed May 11, 2025).

3. Chyrkova Yu., Tkachuk B. (2022) *Osoblyvosti opodatkuvannia zovnishnoekonomichnykh operatsii pid chas voiennoho stanu v Ukraini*. [Peculiarities of taxation of foreign economic operations during martial law in Ukraine]. *Ekonomika ta suspilstvo*. 2022. Vypusk 43. Economy and Society. 2022. Issue 43. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1702/1637>. (accessed May 11, 2025).

4. Tatianchenko O. (2024). *Problemy podatkovoho zakonodavstva v umovakh voiennoho stanu*. [Problems of tax legislation under martial law]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: pravo*. Tom 1 №80. Available at: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297185>. (accessed May 11, 2025).

5. Hryshchenko I. ta in. (2024) *Rol promyslovoi polityky v rozvytku oboronno-promyslovoho kompleksu derzhavy: mizhnarodno-pravove ta ekonomichne rehuliuвання* [The role of industrial policy in the development of the state's defence industry: international legal and economic regulation]. //Financial and credit activity problems of theory and practice. – 2024. – T. 5. – №. 58. – S. 290-302. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.58.2024.4483>. (accessed May 11, 2025).

6. Havrylenko N. V. (2025) *Prodovzhennia voiennoho stanu i mobilizatsii: ohliad zakonodavchykh novatsii v podatkovii systemi* [Continuation of martial state and mobilization: a review of legislative innovations in the tax system] //ADVANCED. – – S. 24. Available at: https://www.newroute.org.ua/wp-content/uploads/att_7.pdf#page=24. (accessed May 11, 2025).

7. Kostyshyn, Nataliia, and Tetiana Yakovets. (2022). *Oblikovo-podatкова systema v umovakh voiennoho stanu: yak diiaty ta, yaki naslidky* [Accounting and Tax System in Martial Law: How to Act and What Are the Consequences] *Bulletin of Economics* no. 2, July 2022, pp. 99-110, DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.02.099>. (accessed May 11, 2025).

8. Bak N. (2025) *Systema opodatkuvannia v ukraini: suchasni realii ta perspektyvy rozvytku* [Taxation system in ukraine: current realities and development prospects] //The 10th International scientific and practical conference "Business development: challenges, priorities, realities and prospects" (March 11–14, 2025) Zagreb, Croatia. International Science Group. 2025. 186 p. – S. 26.

9. Bortsaikina O. A., Dobrunik T. P. (2024). *Osoblyvosti reformuvannia podatkovoi systemy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhethnykh nadkhodzen u period voiennoho stanu* [Features of tax system reform in terms of ensuring balanced budget revenues during martial arts] // Suchasni vyklyky ta stalyyi rozvytok ekonomiky i biznesu: materialy I Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi konferentsii (10 hrudnia 2024 roku, m. Zaporizhzhia). Zaporizhzhia: T DATU. – S. 19. Available at: http://repositc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/23756/1/Zbirka_tez_EIB_2024_1.pdf#page=20 (accessed May 11, 2025).

10. Iashchenko. O. (2025). Information noise and marketing tools to overcome it. *Economic journal of Lesya Ukrainka Volyn National University*. 4, 40 (Jan. 2025), Available at: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/964151-157>. DOI:<https://doi.org/10.29038/2786-4618-2024-04-151-157>. (accessed

May 11, 2025).

11. Popova, Yu., Chupryna, O., & Demchyna, V. (2025). *Lohistyka ta povoiennie vidnovlennia ekonomiky ukrainy: napratsiuvannia stratehii sumisno z inozemnymy partneramy* [Logistics and post-war economic recovery in Ukraine: developing strategies together with foreign partners]. *Ekonomika ta suspilstvo*, (73). accessed May 11, 2025). Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-73-21>. (accessed May 11, 2025).

12. Podatkovi spory ta vyrishennia podatkovykh sporiv: kliuchovi insaity ta rezultaty mizhnarodnoho opytuvannia. PwC. Ukraine. [Tax disputes and tax dispute resolution: key insights and results of an international survey. PwC. Ukraine]. Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/dispute-resolution-tax-audit-services/assets/pwc-tax-controversy-dispute-resolution-survey.pdf>. (accessed May 11, 2025).

13. Managing conflict PwC's Global Tax Controversy and Dispute Resolution Survey January 2025. Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/dispute-resolution-tax-audit-services/assets/pwc-tax-controversy-dispute-resolution-survey.pdf> (accessed May 4, 2025).