

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

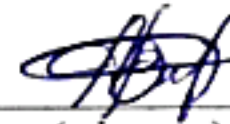
КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему: «Ухилення від сплати ПДВ:
методи контролю та способи попередження»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»


(підпис)

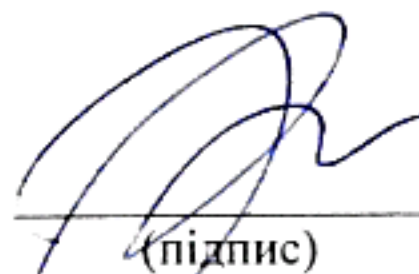
Домановський
Микола Вікторович

Науковий керівник


(підпис)

Тучак
Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент

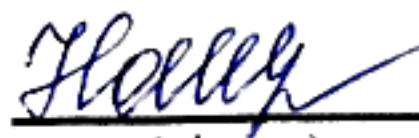
Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 8 15.01.2024 Груш
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.23 Груш
(до захисту, на добпрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 78/С/4 09.02.2024 Груш
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Груш І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:
Груш К. І. Швабій
(підпис) (ініціали, прізвище)
Груш О. С. Іванишина
(підпис) (ініціали, прізвище)
Груш Т. В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: Груш М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	26		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	4		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	43		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	7		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Швабій К.І.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	19		Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	5		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	35		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	78		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
78	C	4 (добре)	09.04.2024	Романов І.Л. Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 Іванишина О.С.

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Домановського Миколи Вікторовича**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Ухилення від сплати ПДВ: методи контролю та способи попередження»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 09.02.2024
4. Цільова установка – дослідження процесів ухилення від сплати ПДВ, застосування відповідних методів контролю та способів попередження.

Метою дипломної роботи є вивчення способів контролів та методів попередження задля боротьби з проблемою ухилення від сплати ПДВ.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є ухилення від сплати ПДВ як протиправний процес в податковій сфері.

Предметом дослідження є методи контролю та способи попередження органами ДПС України ухилення від сплати ПДВ.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 3 таблиці, 16 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним розділом)
 1. Загальні характеристики проблеми ухилення від сплати ПДВ податковий контроль за цим
 2. Контрольно-перевірочна робота ДПС України як метод контролю ухиленням від сплати ПДВ
 3. Стейкхолдери в системі контролю та запобігання за ухиленням від сплати ПДВ
 4. Особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з ПДВ
 5. Індикатори ефективності ДПС України щодо організації позапланових перевірок «ризикового» ПДВ
 6. Проблеми, пов'язані з функціонуванням СМК ОР, як системи попередження операцій з ухилення від сплати ПДВ
 7. Рекомендації щодо вдосконалення СМК ОР для забезпечення попередження ухилення від сплати ПДВ
 8. Шляхи покращення попереджувальної роботи ДПС України з ухилення від сплати ПДВ

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I-IV розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16.06.23
5.	Підготовка IV-VII розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02.11.23
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08.01.24
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.24	16.01.24
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19.01.24
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09.02.24

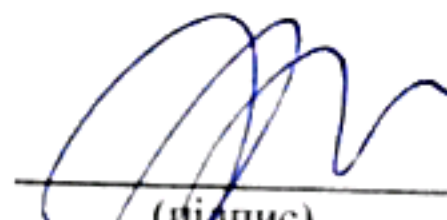
Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи


(підпис)

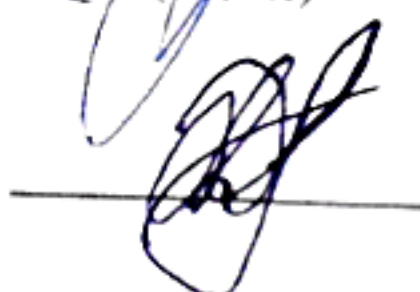
Тучак Т.В.
(прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти
(підпис)


(підпис)

Домановський

АНОТАЦІЯ

«Ухилення від сплати ПДВ: методи контролю та способи попередження»

Мета роботи – вивчення способів контролів та методів попередження задля боротьби з проблемою ухилення від сплати ПДВ.

Завданнями роботи є: вивчити загальні характеристики проблеми ухилення від сплати ПДВ та податковий контроль за цим; проаналізувати контрольно-перевірочну роботу ДПС України як метод контролю за ухиленням від сплати ПДВ; встановити стейкхолдерів в системі контролю та запобігання за ухиленням від сплати ПДВ; виокремити особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з ПДВ; провести оцінку індикаторів ефективності ДПС України щодо організації позапланових перевірок «ризикового» ПДВ; визначити проблеми, пов'язані з функціонуванням СМКОР, як способу попередження операцій з ухилення від сплати ПДВ; надати рекомендації щодо вдосконалення СМКОР для забезпечення попередження ухилення від сплати ПДВ; виокремити шляхи покращення попереджувальної роботи ДПС України з ухилення від сплати ПДВ.

Предметом дослідження є методи контролю та способи попередження органами ДПС України ухилення від сплати ПДВ.

Об'єктом дослідження є ухилення від сплати ПДВ як протиправний процес в податковій сфері.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації для профільних структурних підрозділів ДПС України щодо вдосконалення СМКОР як методу попередження ухилення від сплати ПДВ та функціональних завдань ДПС України щодо впровадження шляхів покращення попереджувальної роботи ДПС України з ухилення від сплати ПДВ.

Одержані результати можуть бути використані при здійсненні функціональних завдань профільними структурними підрозділами ДПС України та служби в цілому.

Дипломна робота містить 63 сторінки, 3 таблиці, 16 рисунків, список використаних джерел з 38 найменувань.

Ключові слова: ухилення від сплати ПДВ, бюджетне відшкодування ПДВ, СМКОР, податкові перевірки, ризикоорієнтованість.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

«VAT evasion: control methods and ways to prevent it»

The purpose of the work is studying control methods and prevention methods to combat the problem of VAT evasion.

The objectives of the work are: to study the general characteristics of the problem of VAT evasion and tax control over it; to analyze the control and inspection work of the State Tax Service of Ukraine as a method of control over VAT evasion; to identify stakeholders in the system of control and prevention of VAT evasion; to highlight the peculiarities of tax control in the field of VAT risk identification; to assess the efficiency indicators of the State Tax Service of Ukraine in organizing unscheduled inspections of "risky" VAT; to identify the problems associated with the functioning of the SOCA as a way to prevent VAT evasion operations; to provide recommendations for improving the SOCA to ensure the prevention of VAT evasion; to identify ways to improve the preventive work of the State Tax Service of Ukraine on VAT evasion.

The subject of research are control methods and ways to prevent VAT evasion by the State Tax Service of Ukraine.

The object of research is VAT evasion as an unlawful process in the tax sphere.

According to the results of the research: recommendations for the relevant structural units of the STS of Ukraine to improve the PCS as a method of preventing VAT evasion and functional tasks of the STS of Ukraine to implement ways to improve the preventive work of the STS of Ukraine on VAT evasion.

The obtained results can be used taking into implementation of functional tasks by specialized structural units of the STS of Ukraine and the service as a whole.

Thesis contains 63 pages, 3 tables, 16 figures, a list of used sources of 38 titles.

Key words: VAT evasion, budgetary VAT refund, SCOR, tax audits, risk management.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	7
ВСТУП	8
1. Загальні характеристики проблеми ухилення від сплати ПДВ та податковий контроль за цим	11
2. Контрольно-перевірочна робота ДПС України як метод контролю за ухиленням від сплати ПДВ	19
3. Стейкхолдери в системі контролю та запобігання за ухиленням від сплати ПДВ	28
4. Особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з ПДВ	30
5. Індикатори ефективності ДПС України щодо організації позапланових перевірок «ризикового» ПДВ	37
6. Проблеми, пов'язані з функціонуванням СМКОР, як способу попередження операцій з ухилення від сплати ПДВ	42
7. Рекомендації щодо вдосконалення СМКОР для забезпечення попередження ухилення від сплати ПДВ	47
8. Шляхи покращення попереджувальної роботи ДПС України з ухилення від сплати ПДВ	52
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	59

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України

ДПС – Державна податкова служба

ПКУ – Податковий кодекс України

ПДВ – податок на додану вартість

ЄС – Європейський Союз

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ЄРПН – єдиний реєстр податкових накладних

СЕА ПДВ – системи електронного адміністрування ПДВ

СМКОР – система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків

РБО – Рада бізнес-омбудсмена

ПН/РК – податкових накладних/розрахунків коригування

РРО/ПРРО – реєстратор розрахункових операцій; програмні рішення для підприємців при реєстрації розрахункових операцій

ВСТУП

Актуальність теми. Українська економіка зазнає складних випробувань, таких як світові та внутрішні фінансові кризи, революції, пандемія і військове вторгнення, що ускладнюють її розвиток. Ці обставини призводять до складної ситуації, яка характеризується, з одного боку, нестачею коштів у бюджеті, а з іншого – небажанням суб'єктів господарювання сплачувати податки.

Ухилення від оподаткування є серйозним економічним злочином, який має значний вплив на економіку. Поширення явища ухилення від оподаткування спотворює нормальні відносини між бізнесом і державою, обмежує фінансові можливості держави, підриває моральну довіру населення до держави та чесних методів ведення бізнесу, сприяє зростанню тіньової економіки.

Пильна увага з боку державних органів в контексті ухилення від сплати податків приділяється ПДВ, як такому, що має певні схеми з боку суб'єктів господарювання для «маневрування» податком.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Багато вчених, політиків та практикуючих фахівців досліджували причини та наслідки ухилення від оподаткування, методи, способи вчинення таких економічних злочинів, розробляли заходи та шляхи протидії їм.

Зокрема, окремі питання функціонування та удосконалення адміністрування ПДВ в Україні досліджували О. Данілов, Б. Карпінський, В. Копилов, С. Лекарь, В. Лисенко, В. Мельник, М. Наumenко, А. Сігайов, А. Скрипник, А. Соколовська, В. Парнюк, Т. Паянок та інші.

Ухилення від оподаткування є предметом дослідження у працях І. Андрющенка, І. Атаманенка, Є. Ігнатенка, А. Кізіми та І. Крисоватого, К. Матвійчука, М. Наштерської, О. Тарасової, О. Шарікова і інших. Незважаючи на широкий обсяг наявних публікацій і проведених досліджень у даній області, обрана тема продовжує залишатися актуальною і вимагає

подальшого дослідження.

Введення воєнного стану і окупація значної частини території України перешкоджають повному здійсненню державних контрольних заходів і, водночас, вимагають значних зусиль і фінансових витрат з боку держави для повоєнного відновлення країни.

Водночас, сучасні виклики для бізнесу в рамках використання інформаційних сервісів ДПС України потребують вивчення та аналізу проблем, з яким стикаються суб'єкти господарювання, та узагальнення рекомендацій для вдосконалення окремих процедур з напрямку діджиталізації та контрольної роботи ДПС України.

Метою дипломної роботи є вивчення способів контролів та методів попередження задля боротьби з проблемою ухилення від сплати ПДВ.

Основними завданнями дипломної роботи є:

- вивчити загальні характеристики проблеми ухилення від сплати ПДВ та податковий контроль за цим;
- проаналізувати контрольно-перевірочну роботу ДПС України як метод контролю за ухиленням від сплати ПДВ;
- встановити стейкхолдерів в системі контролю та запобігання за ухиленням від сплати ПДВ;
- виокремити особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з ПДВ;
- провести оцінку індикаторів ефективності ДПС України щодо організації позапланових перевірок «ризикового» ПДВ;
- визначити проблеми, пов'язані з функціонуванням СМКОР, як способу попередження операцій з ухилення від сплати ПДВ;
- надати рекомендації щодо вдосконалення СМКОР для забезпечення попередження ухилення від сплати ПДВ;
- виокремити шляхи покращення попереджувальної роботи ДПС України з ухилення від сплати ПДВ.

Об’єкт дослідження дипломної роботи – ухилення від сплати ПДВ як протиправний процес в податковій сфері.

Предмет дослідження – методи контролю та способи попередження органами ДПС України ухилення від сплати ПДВ.

Методи дослідження. Для висвітлення поставлених у роботі завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, зокрема: методи аналізу та синтезу – з метою вивчення характеристик схем ухилення від сплати ПДВ, а також методів податкового контролю за цим; статистичний – з метою вивчення показників ефективності контрольно-перевірочної роботи за сплатою ПДВ, а також контролю за ризиковими суб’єктами господарювання; узагальнення і синтезу – з метою виокремлення проблем та формулювання рекомендацій щодо вдосконалення процесів СМКОР, як способу попередження операцій з ухилення від сплати ПДВ .

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливому використанні та імплементації в роботу органів ДПС України: рекомендацій для профільних структурних підрозділів ДПС України (у вузькому форматі) щодо вдосконалення СМКОР як методу попередження ухилення від сплати ПДВ, а також в цілому у функціональні завдання ДПС України (у широкому форматі) – впровадження шляхів покращення попереджувальної роботи ДПС України з ухилення від сплати ПДВ.

1. ЗАГАЛЬНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ ТА ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ЦИМ

У світовій практиці податок на додану вартість (далі – ПДВ) вважається одним з найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетоутворюючий податок. У другій половині XX століття в розвинених країнах його вводили, щоб обмежити перевиробництво.

На сьогодні ПДВ стягується більше, ніж у 160 країнах світу, його розмір різниться від 5 до 28 %. Наявність ПДВ є обов'язковою умовою для вступу нових членів до Європейського Союзу.

ПДВ має високу ефективність з фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, але й роботи і послуги, забезпечує надійність та стабільність надходжень до бюджету.

В Україні ПДВ є вразливим до шахрайських схем ухилення від сплати, що, в свою чергу, створює фіскальні ризики. У країнах, де застосовується цей податок, необхідно докладати значних зусиль для боротьби з шахрайством. Наприклад, так зване «карусельне шахрайство з ПДВ» широко розповсюджене в ЄС. Згідно зі звітом, підготовленим у жовтні 2020 року на запит Європейського парламенту, цей вид шахрайства коштує країнам-членам ЄС від 40 до 60 мільярдів євро щорічно. Шахрайство з ПДВ також широко поширене в Україні. Зазвичай воно органічно поєднується з ухиленням від сплати податків через так зване «переведення в готівку».

Фахівці ДПС України констатують, що «ПДВ став одним із найбільш криміногенних податків, який перманентно провокує тіньові відносини, в яких не бере участі тільки ледар, а відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилося в Україні у досить прибутковий кримінальний бізнес і водночас у підґрунтя для корупційних зловживань чиновників» [18].

В економічній літературі не існує єдиного теоретичного підходу до вивчення проблеми неплатежів податків та обов'язкових платежів до бюджету

в повному обсязі. У вітчизняній науковій та практичній діяльності часто використовуються терміни «ухилення від сплати податків» та «уникнення сплати податків» як синоніми. Крім того, широко розуміючи термін «податкова оптимізація», визначають його як поняття, що співпадає з першими двома термінами. Економічна енциклопедія тлумачить «ухилення від сплати податків» як комбінацію законних і незаконних методів, що використовуються з метою ухилитися від оподаткування [7].

Гострота дискусій щодо ПДВ у світі та в Україні викликана істотними побічними ефектами, з якими на практиці виявилось пов'язане запровадження найпривабливішої його риси – механізму відшкодування сум податку, сплачених у складі ціни товарів (робіт, послуг).

Досвід країн Європейського союзу в питанні застосування ПДВ, показує те, що всім країнам, де запроваджено ПДВ, притаманні типові проблеми із втратою бюджетних коштів через недосконалий механізм визначення правомірності його відшкодування. А ефективність заходів щодо вирішення проблем з ПДВ пояснюється швидше вищим рівнем фінансової прозорості та податкової культури, а також взаємною внутрішньою інтеграцією систем податкового адміністрування в країнах ЄС.

Відшкодування податку на додану вартість виступає як сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість із бюджету. Повертається виключно така частка сплачених коштів, яка утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою податку. Цей надлишок формується при зіставленні суми податку на додану вартість, який сплачує платник при придбанні товарів (робіт, послуг) і суми податку на додану вартість при реалізації товарів (робіт, послуг), у виробництві або здійсненні яких брали участь товари (роботи, послуги), придбані або отримані ним [26].

В Україні поширені способи незаконних операцій з ПДВ (завищення сум ПДВ, які підлягають бюджетному відшкодуванню, в т.ч. шляхом завищення податкового кредиту з ПДВ) наведено на рис. 1.



Рис. 1. Способи незаконних операцій з ПДВ

Джерело: сформовано автором за даними [26]

Для того, щоб покращити механізм відшкодування ПДВ, необхідно передбачити застосування органами ДПС України комплексу заходів, спрямованих на посилення контролю за правомірністю заяв про відшкодування ПДВ, достовірне та своєчасне документальне підтвердження сум ПДВ.

При незаконному відшкодуванні ПДВ є, так звані, «податкові ями». Фактично – це підприємство з ознаками фіктивності, яке не декларує проведених фінансово-господарських операцій та не сплачує податки.

Підприємства – «податкові ями» мають певні характерні ознаки, а саме, мінімальний статутний фонд, відсутність основних засобів на балансі підприємства та відсутність фактичної адреси місцезнаходження. Також засновником, директором та головним бухгалтером у таких підприємств є, як правило, одна і та ж малозабезпечена особа.

Останнім часом організатори злочинних схем, здійснюють реєстрацію зазначених підприємств – «податкових ям» на осіб, які зареєстровані за межами України. Таким чином, організатори злочинних схем намагаються створити максимальні перешкоди для органів ДПС щодо проведення контрольних заходів. Такі підприємства спеціально створюються в межах сфери діяльності фінансово-промислової групи для реалізації схем мінімізації податків, легалізації контрабандного або неврахованого товару. Саме через них підприємства реального сектора економіки, що виступають в ролі замовника, намагаються або необґрунтовано сховатися від сплати ПДВ, або отримати незаконно заявлене відшкодування ПДВ з бюджету.

Підприємства зазначеного типу зазвичай не подають податкової звітності для того, щоб уникнути можливості проведення податкових звірок. Такі підприємства існують протягом короткого періоду. З податковими ямами податківцям боротися дуже складно, оскільки відстежити їх можна лише за ланцюгом від вигодонабувачів і транзитерів, а до того часу ці підприємства вже припиняють свою діяльність.

Наступною групою ризику, за визначенням податківців, є підприємства транзитери. Основним завданням транзитерів є «відбілювання» операцій для вигодонабувачів. Підприємства-транзитери зазвичай не мають найманих працівників, займаються багатьма видами діяльності та не отримують реального прибутку, всі доходи покривають затрати. На відміну від податкових ям, транзитери декларують свої податкові зобов'язання.

Відстежити перших двох учасників податківцям здебільшого складно. Навіть якщо вдається відстежити ці підприємства та їх посадових осіб – усе, що можна їм інкримінувати – це статтю 205 КК «Фіктивне підприємництво»,

що має максимальну санкцію – штраф. Оскільки самої поставки товару у цієї компанії не було, то додатково нарахувати будь-які зобов'язання податкова не може.

Вигодонабувачі – це реальний сектор економіки, діючі підприємства, що користуються послугами мінімізаторів для зниження власних податкових зобов'язань. Чим серйозніше підприємство-вигодонабувач, тим складніша схема роботи транзитерів, послугами яких він користується. Саме до них ДПС виявляє найбільший інтерес.

Розслідування таких справ йде за ланцюгом контрагентів – від вигодонабувачів до податкових ям. Досить поширеною є ситуація, коли підприємства, які не задіяні в такій схемі, все одно потрапляють на замітку до податківців у вигляді вигодонабувачів або транзитерів.

Серед поширених схем ухилення від оподаткування ПДВ є проведення безтоварних операцій.

Учасниками зазначених схем є підприємства різних галузей економіки України. Проте найчастіше постачальниками так званого «паперового» кредиту є імпортери, підприємства торгівлі, які реалізують товар за готівку без відображення в бухгалтерському обліку та мають надлишок податкового кредиту.

Механізм ухилення від сплати податків полягає в тому, що підприємства реального сектору економіки укладають «фіктивні угоди» на поставку товарів/послуг, походження яких не відслідковується по ланцюгу постачання (так звана «скрутка»). У подальшому неіснуючі товарно-матеріальні цінності не реалізуються та обліковуються тільки на запасах підприємства.

Державні органи, до компетенції яких входить питання боротьби з шахрайством з ПДВ, на постійній основі вживають певних заходів для контролю та відповідному запобіганню процесам ухилення сплати ПДВ. Водночас, шахрайські схеми змінюються і продовжують існувати. Це, в свою чергу, вимагає нових підходів до боротьби з ними.

Функція податкового контролю покладена органи ДПС України, що охоплює, насамперед, правильність нарахування, повнота та своєчасність

сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства [25].

Метою податкового контролю є попередження та виявлення податкових правопорушень (в тому числі податкових злочинів), а також притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство. Податковий контроль являє собою спеціальний спосіб забезпечення законності та здійснюється на всіх стадіях фінансово-господарської діяльності платників податків.

Вченими пропонується таку класифікацію методів, що використовуються органами контролю для:

- 1) попередження порушень вимог законодавства про оподаткування;
- 2) виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування;
- 3) усунення порушень вимог законодавства про оподаткування [26].

Отже, форми і методи податкового контролю тісно по'язані між собою, а їх взаємодія на практиці забезпечує контроль над дотриманням всіма учасниками податкових правовідносин норм законодавства.

З метою боротьби з шахрайством з ПДВ органами ДПС України поступово вжито ключових заходів, що наведені на рис. 2.



Рис. 2. Сервіси ДПС України для здійснення контролю за сплатою ПДВ та запобігання можливого ухилення від нього

Джерело: складено автором за даними [32]

Кожна з подій, наведених на рис. 2, надала державі нові можливості для контролю за операціями з ПДВ, водночас створюючи нові виклики для бізнесу.

Контроль за виконанням податкових зобов'язань передбачає проведення різноманітних процедур, що спрямовані на посилення контролю за правомірністю заяв про відшкодування ПДВ, достовірне та своєчасне документальне підтвердження сум ПДВ. Серед таких процедур можна виокремити отримання пояснень від платників податків та податкових агентів, перевірку даних обліку та звітності, а також огляд приміщень та територій, що використовуються з метою отримання доходу. Проте, згідно з теорією та практичним досвідом, найбільш ефективним видом податкового контролю є перевірка [26].

На початку війни, у зв'язку із запровадженням Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» №64/2022 від 24.02.2022 р., на всій території України було зупинено дію пп. 200.10 – 200.12 ст. 200 ПКУ, якими безпосередньо визначено терміни проведення камеральних перевірок, на основі яких відбувалося узгодження сум бюджетного відшкодування ПДВ та процедур відшкодування.

Незважаючи на всі сучасні інновації, традиційні інструменти, які тривалий час використовувалися державою для протидії обігу «фіктивного» ПДВ, такі як податкові перевірки та відмови (затримки) у відшкодуванні ПДВ, залишаються певною мірою актуальними.

Водночас, державний податковий контроль залишається важливою складовою державного регулювання економіки, необхідною умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому.

2. КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНА РОБОТА ДПС УКРАЇНИ ЯК МЕТОД КОНТРОЛЮ ЗА УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПДВ

З метою упередження та протидії використанню схем ухилення від оподаткування фахівцями ДПС проводяться різноманітні превентивні заходи:

у разі встановлення відповідності платника податку критеріям ризиковості комісіями приймаються рішення включення платників до переліку ризикових;

проводяться контрольно-перевірочні заходи та аналітичні дослідження щодо наявності ознак правопорушень, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, направляються до правоохоронного органу для прийняття рішення згідно з кримінальним процесуальним законодавством України.

Розпочнемо з аналізу структуру надходжень ПДВ до Державного бюджету України, яка подана у табл. 1 та рис. 3.

Таблиця 1

Надходження ПДВ у доходах Державного бюджету за 2014-2023 роки

Роки	Значення, млн грн	Темп зміни, %
2014	139 025	-
2015	178 453	-
2016	235 506	-
2017	313 980	-
2018	374 509	-
2019	378 690	-
2020	400 600	-
2021	536 488	-
2021/2014	+397 463	386 %
2022	467 001	-
2022/2021	-69 487	87 %
01.12.2023	522 597	-
2023/2022	+55 596	112 %
2023/2021	-13 891	97 %

Джерело: складено автором за даними [25]

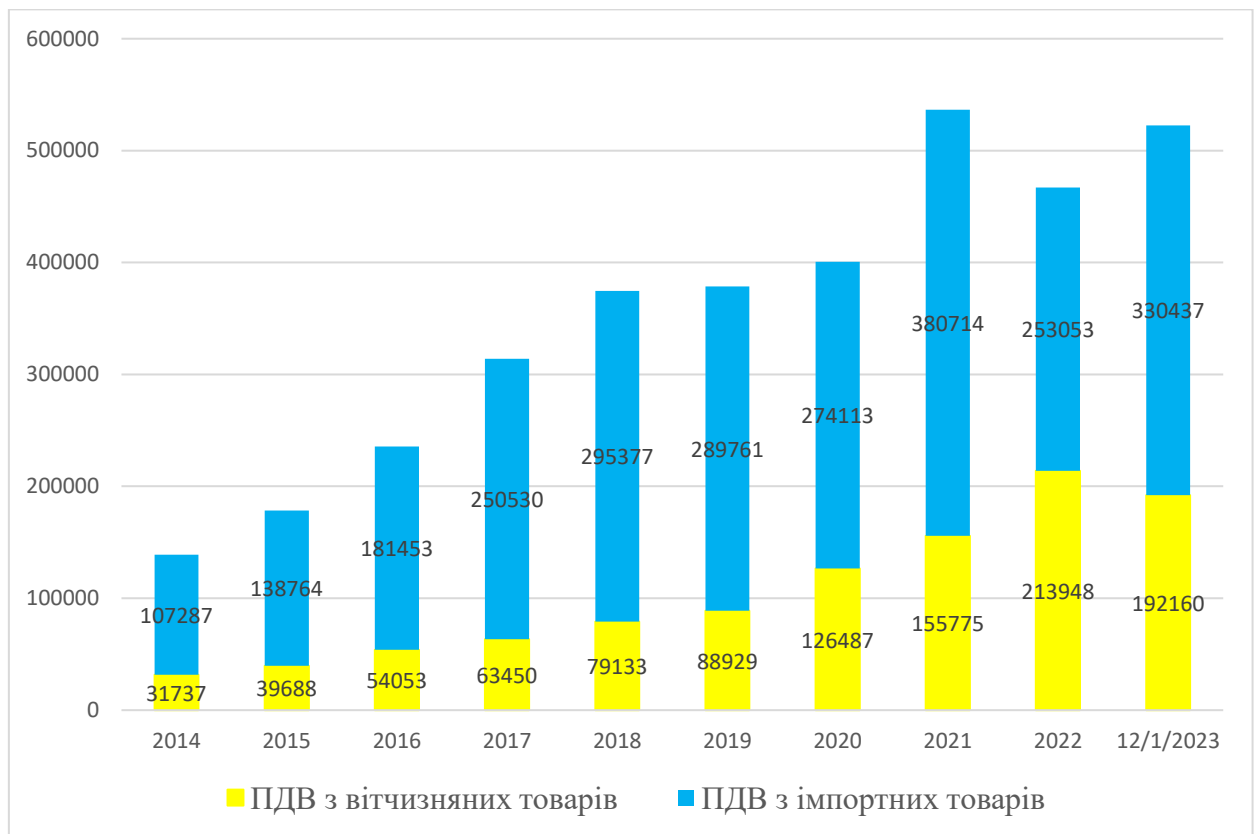


Рис. 3. Структура надходжень ПДВ до Державного бюджету України, млн. грн.

Джерело: складено автором за даними [25]

Проаналізувавши дані, що подано на рис. 3, зазначимо, що за період 2014-2021 роки надходження ПДВ до Державного бюджету України мали тенденцію до стабільного зростання, але за період воєнного стану 2022-2023 років вони зазнали неоднозначних змін.

Якщо в мирний час розвитку України збільшення ПДВ досягалося головним чином за рахунок товарів, імпортованих в Україну, то саме за два роки воєнного періоду ПДВ з вітчизняних товарів збільшилося у порівнянні з минулими періодами та складає найбільше значення у 2022 році – 213 948 млн грн, хоча й не перевищує частки ПДВ з імпортованих товарів.

Зокрема, приріст надходжень від ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у 2022 році до 2021 року склав 37 %, надходження ПДВ з ввезених на територію України товарів зменшились на 33%. У 2021 році був пік надходжень до Державного бюджету від ПДВ – 536 488 млн грн, що на 34%

більше ніж аналогічний показник минулого року, це зумовлено в основному з продовженням першої половини 2021 року позитивної динаміки в роздрібній торгівлі, збільшенню іноземної економічної активності, незважаючи, на високу ступінь невизначеності щодо подальшого розвитку пандемії та її впливу на світову економіку.

В свою чергу, надходження від вироблених в Україні товарів, робіт та послуг, також, поступово зростають, в середньому на 23% щороку у період з 2014 по 2019 роки.

Досліджуючи питання бюджетного відшкодування ПДВ, варто зауважити, що процедура відшкодування ПДВ в теорії є досить простою та швидкою, проте у своїй практичній діяльності та реалізації є деякі перепони – це підтвердження контролюючими органами достовірності сум ПДВ до відшкодування та перерахунок Казначейством коштів на рахунок платника податків.

Фактичний обсяг відшкодування ПДВ в Україні за 2015-2021 роки наведено на рис. 4.

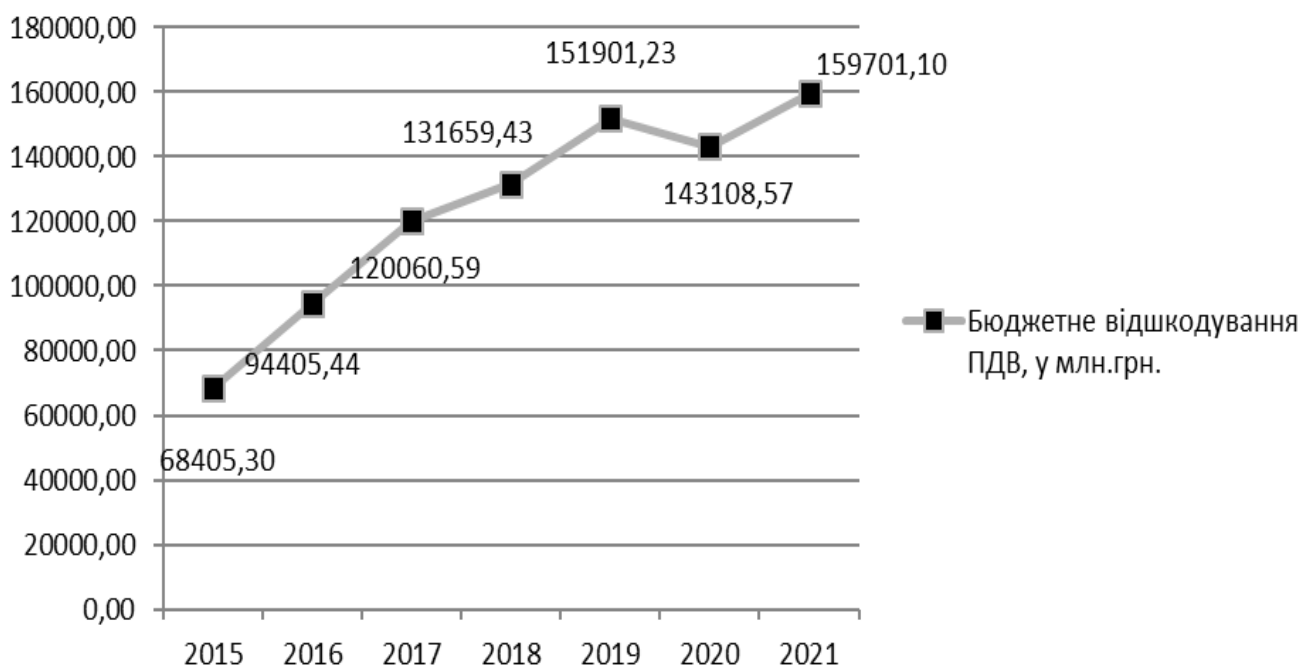


Рис. 4. Фактичний обсяг відшкодування ПДВ в Україні
за 2015-2021 роки, у млн грн

Джерело: складено автором за даними [12]

Оцінюючи вищенаведене, бачимо, що з 2015 року по 2021 рік спостерігається тенденція збільшення розміру бюджетного відшкодування ПДВ. Незважаючи на те, що бюджетне відшкодування ПДВ знижує доходи бюджету країни, проте воно сприяє зростанню частки повернення податку платникам у визначених випадках.

У 2021 році (станом на 01.01.2022) платникам податків відшкодовано ПДВ на суму 159 701,1 млн грн, що на 16 592,5 млн грн більше ніж за 2020 рік (143 108,6 млн гривень).

Водночас збільшилася сума ПДВ, заявлена до бюджетного відшкодування.

За даними Звіту ДПС України за 2021 рік відзначаються такі тенденції того періоду:

- платники податків вчасно отримують відшкодування ПДВ;
- близько 80% заявлених до повернення сум ПДВ відшкодовувалися протягом місяця;
- проведено понад 1,4 тис. документальних перевірок правомірності декларування 7,4 млрд грн від’ємного значення з ПДВ, за результатами яких донараховано податкових зобов’язань та зменшено від’ємного значення з ПДВ на понад 4,6 млрд грн [24].

Також важливо відзначити те, що раніше в Україні питання щодо відшкодування було досить болючим та складним, однак з 1 квітня 2017 року втілено новий механізм відшкодування ПДВ та запущений в роботу Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ. Даний механізм був розроблений саме з метою полегшення ведення бізнесу в нашій країні, прозорості механізму відшкодування ПДВ, зменшення корупції та створення рівних умов для всіх платників ПДВ. Реєстр працює згідно з Порядком ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, розробленим Міністерством фінансів України.

Також варто проаналізувати відхилені суми ПДВ за 2016-2021 роки, заявлені платниками до відшкодування на поточний рахунок, відповідно до оприлюдненої ДПС України інформації (рис. 5).

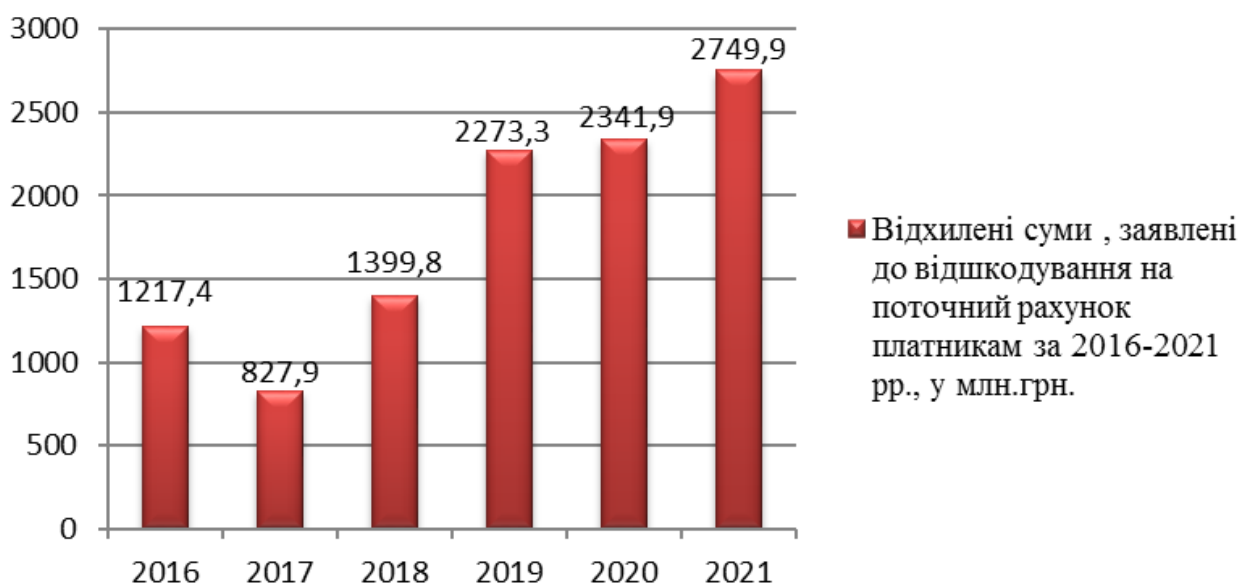


Рис. 5. Відхилені суми відшкодування ПДВ за 2016-2021 рр.

Джерело: складено автором за даними [12]

Огляд даних показників свідчить про те, що відхилені суми, заявлені до відшкодування ПДВ, з кожним роком мають тенденцію до збільшення, що зумовлено, як правило, виявленням помилкових даних у Додатках ДЗ, Д4 чи самій декларації з ПДВ. У цьому випадку варто зауважити, що платник податків може скористатись правом на отримання бюджетного відшкодування ПДВ у разі виконання певних умов, у іншому ж випадку – сума, заявлена до відшкодування, може бути відхилена згідно з пп. «б» п. 200.4. ст. 200 ПКУ [1].

Ініціатива щодо скасування відшкодування ПДВ для експортерів сировини могла би призвести до негативних наслідків для економіки нашої та занепаду найбільших галузей. Однак, на теперішній час, відповідно до Закону України № 2260 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» було поновлено право на бюджетне відшкодування

ПДВ [5]. При цьому очевидно, що ситуація стосовно обсягу відшкодування ПДВ на сьогодні не є прогнозованою через невизначеність ситуації у країні.

Сприяли додатковим надходженням до бюджету також зменшення сум від'ємного значення ПДВ, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду на 5 224,7 млн грн, заявлених до відшкодування сум ПДВ на 2 464,8 млн гривень.

На рис. 6 представлено результати перевіркової роботи ДПС України упродовж 2021-2022 рр. Як бачимо, війна вплинула на зменшення числа перевірок і сум донарахувань за їх результатами.

За проведеними перевітками зафіксовано порушень у 2021 році на загальну суму 63 455, 7 млн грн, з них на другому місці ПДВ – 14 808,5 млн грн, що складає 23,3 % від загальних донарахувань за видами податків, зборів, інших платежів.

За проведеними перевітками зафіксовано порушень у 2022 році на загальну суму 19 585,8 млн грн, з них на другому місці ПДВ – 4 128,7 млн грн, що складає 21,1 % від загальних донарахувань за видами податків, зборів, інших платежів.

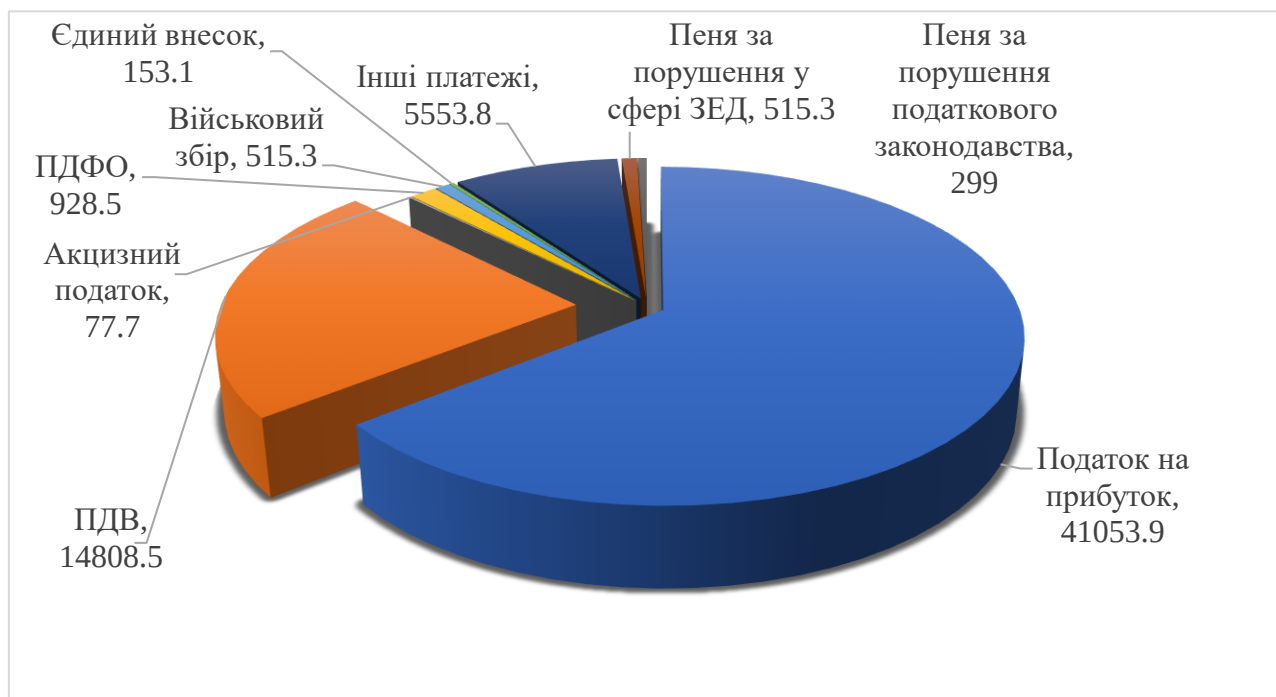


Рис. 6. Види нарахувань податків, зборів, інших платежів у 2021-2022 роках

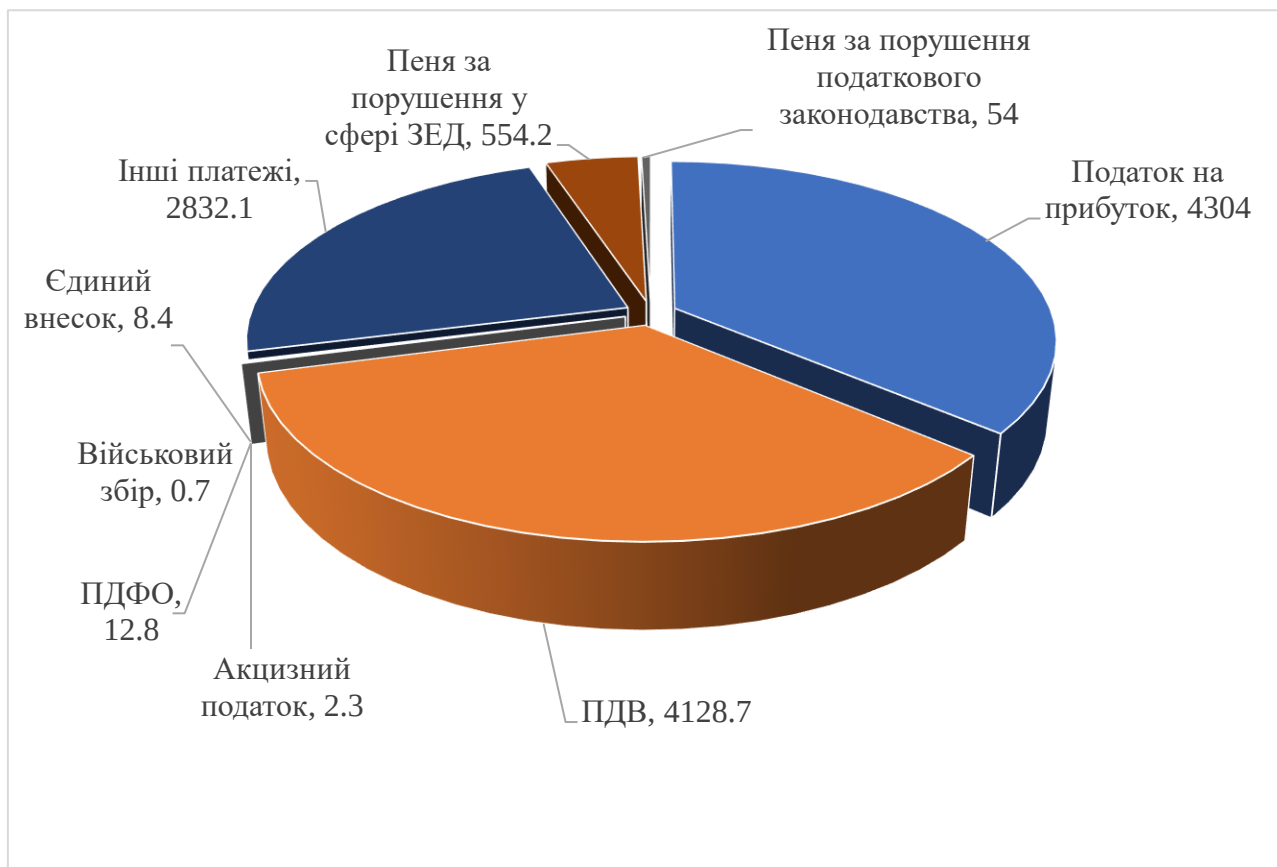


Рис. 6. Види нарахувань податків, зборів, інших платежів у 2021-2022 роках

Джерело: складено автором за даними [24]

З початку 2023 року передано до правоохоронних органів аналітичних досліджень щодо ухилення від сплати податків на загальну суму 10,6 млрд гривень.

Кількість платників ПДВ, які щомісяця подають заяви на отримання відшкодування з ПДВ (2,1 тис. – 2022 р.; 2,7 тис. – 2023 р.), коливається в межах 1% до загальної кількості платників ПДВ, при цьому заявлена сума визначається у млрд грн:

2022 р. – 136 млрд грн;

2023 р. – 112 млрд грн.

За цей період податкова відмовила 3800 платникам у прийманні декларацій та заяв на відшкодування ПДВ на суму 23 млрд грн.

Щодо повернення платникам на рахунок сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами:

- камеральних перевірок – 123 млрд грн (63%);

- документальних перевірок – 70 млрд грн (36%);
- адміністративного та судового оскарження – 300 платників отримали 2 млрд грн (1%).

Отже, 300 платників ПДВ все ж таки змогли відстояти інтереси бізнесу і не погодились, очевидно, на умови податківців.

ДПС зменшила за ППР у 2022 та 2023 роках на 14 млрд грн суму заявленого до відшкодування ПДВ (по 7 млрд грн на рік). При цьому у відносно мирному 2021 році зменшення відбулось на 5 млрд грн.

Отже, заявлені платниками до відшкодування суми ПДВ у воєнний час були зменшені на 15% (ППР і неприйняті заявки).

Окремо відзначимо, що у 2021 році органами ДПС України проводився комплексний аналіз галузей економіки та сфери діяльності суб'єктів господарювання, які залучені або причетні до тіньової економіки.

За результатами проведеного аналізу встановлені суб'єкти господарювання, які ймовірно використовують чинне законодавство як інструмент недоплати податків до бюджету України.

Згідно з чинним законодавством операції з реорганізації шляхом виділення юридичних осіб не є об'єктом оподаткування ПДВ (підпункт 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 Кодексу).

Протягом 2020 року шляхом виділення створено 415 нових суб'єктів господарювання (правонаступника), а за січень – вересень 2021 року – 361 суб'єкт господарювання.

З 415 новостворених платників податків у 2020 році 192 платника – не подають фінансову звітність з 2020 року.

За результатами аналізу фінансової звітності за 2020 рік встановлено, що найчастіше по розподільчому балансу новоствореним підприємствам передають такі активи: основні засоби, запаси, дебіторську заборгованість. Загальна сума переданих активів становить 10,0 млрд гривень.

ДПС проаналізовано обставини виділення, фінансову звітність суб'єктів господарювання, інформацію із зовнішніх джерел та встановлено, що

платники податків застосовують виділення як інструмент очищення балансу (передавання по розподільчому балансу новоствореним підприємствам неіснуючих активів: основних засобів, запасів, проблемної заборгованості тощо) без сплати ПДВ.

За результатами проведеного аналізу вбачається ймовірний ризик недоплати ПДВ при передачі по розподільчому балансу запасів, які на дату складання ймовірно були реалізовані. Така схема передачі по розподільчому балансу активів ймовірно призвела до недоплати ПДВ до бюджету на суму 1 371,4 млн гривень.

Також проаналізовано суб'єкти господарювання, якими протягом 2021 року здійснювались операції з реалізації брухту та відходів чорних металів.

За даними податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), кінцевими споживачами металобрухту є металургійні комбінати країни, якими придбано металобрухту за 9 місяців 2021 року на суму 5 325,0 млн гривень (без ПДВ).

За результатом проведеного аналізу встановлено ризики недоплати податку на прибуток на загальну суму 958,5 млн грн внаслідок здійснення безтоварних операцій (без відповідного придбання) за поставками металобрухту та відходів чорних металів.

3. СТЕЙКХОЛДЕРИ В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ ТА ЗАПОБІГАННЯ ЗА УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПДВ

Розвиток будь-якої галузі економіки неможливий без ключових гравців, які формують основне середовище, в якому буде функціонувати та чи інша сфера. Податкова система також має таких суб'єктів, або як їх ще називають стейкхолдерів.

Стейкхолдери – це зацікавлені сторони, бенефіціари – фізичні та юридичні особи, які мають законний інтерес у діяльності організації, тобто можуть певною мірою залежати від неї або впливати на її діяльність.

В системі оподаткування ПДВ можна виокремити таких стекхолдерів:

- суб'єкти господарювання, тобто платники пдв – юридичні та фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю у сфері торгівлі, виробництва і послуг;

- центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику – ДПС України та його територіальні підрозділи, посадові особи яких здійснюють контроль та перевірку правильності відображення податкової звітності з ПДВ;

- орган виконавчої влади, який координує діяльність ДПС – Кабінет Міністрів України.

Залежно від територіального походження товару здійснення контроль за надходженням сум ПДВ здійснюється:

- при обігу товарів в країні – Державною податковою службою України;
- при ввезенні товарів на територію України – Державною митною службою України.

Суб'єкти господарювання, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до ПКУ і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів, визнаються платниками податків.

Відповідно до ПКУ конкретизуємо суб'єктів господарювання, які є платниками даного податку, що узагальнено на рис. 7.

Розглядаючи Державну податкову службу України (далі – ДПС України) як суб'єкт державного податкового контролю, потрібно зауважити, що вона була утворена Постановою КМУ від 6 березня 2019 р. за № 227 шляхом реорганізація Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), а саме її поділу на дві служби: ДПС України та Державну митну службу України. Постановою передбачено: новостворені служби є центральними органами виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики у податковій та митній сферах (відповідно); спрямування та координація діяльності служб здійснюватиметься КМУ через Міністра

фінансів України; служби є правонаступниками прав та обов'язків реорганізованої ДФС України у відповідних сферах діяльності [24].

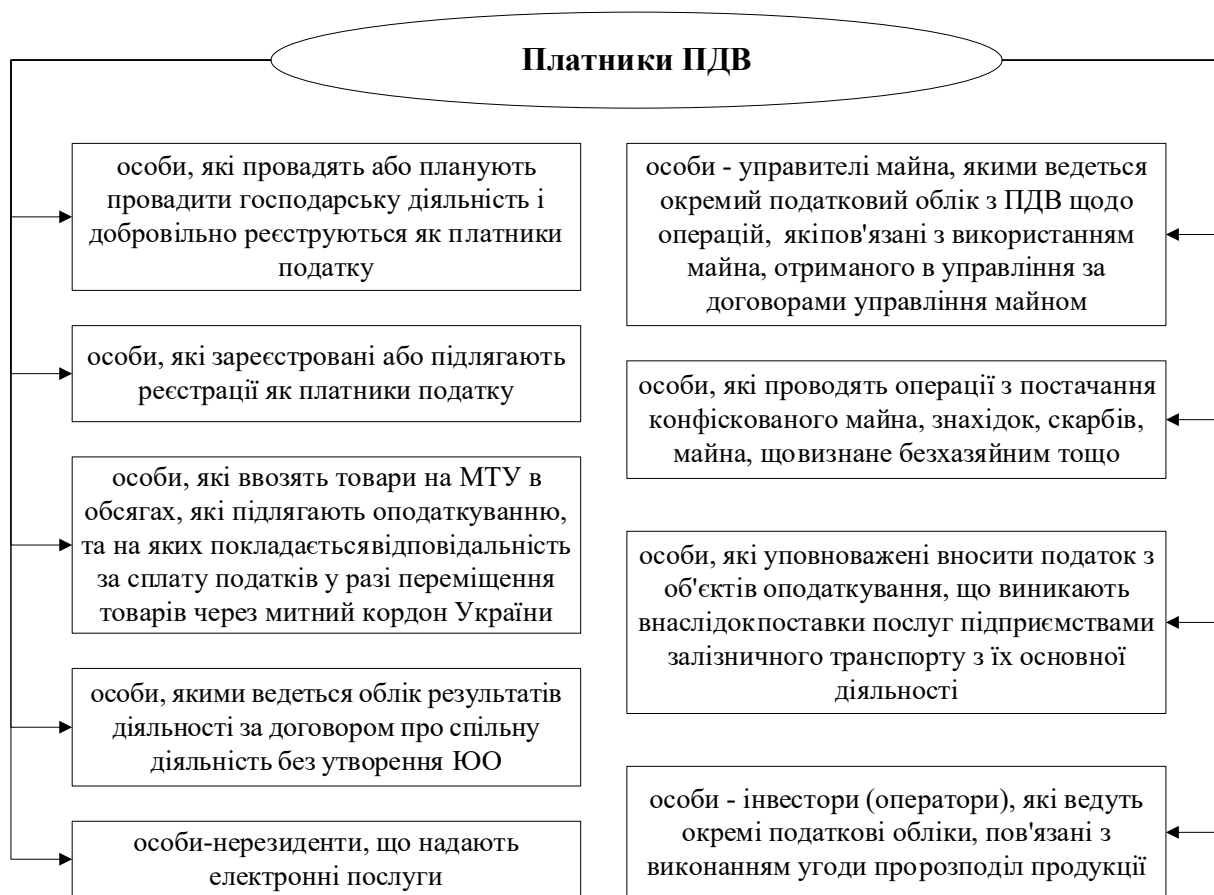


Рис. 7. Платники ПДВ в Україні

Джерело: складено автором за даними [26]

ДПС України є централізованим органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Контролюючий орган у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, указами Президента України та постановами ВРУ, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами КМУ, іншими актами законодавства [24].

Наведений вище перелік функцій ДПС України як суб'єкта податкового контролю є невичерпним, проте він надає можливість сформулювати висновок

про важливість зазначеного органу та його контрольних повноважень для діяльності держави, її соціального й економічного розвитку. Адже від ефективного контролю зазначеної сфери суспільних відносин значною мірою залежить поповнення Державного бюджету України, що на пряму впливає на економіко-правовий стан України та подальшу можливість євроінтеграції.

4. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКІВ З ПДВ

Комплексне відпрацювання податкових ризиків з ПДВ – сукупність заходів, які здійснюються органами ДПС самостійно або при взаємодії з іншими органами державної влади на центральному та територіальному рівнях та полягають в отриманні, аналізі та використанні (реалізації) податкової інформації з метою унеможливлення отримання платниками податків необґрунтованої податкової вигоди [22].

Згідно із Законом України від 05.04.2007, № 877-V «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» визначається ризик як «кількісна міра небезпеки, що враховує імовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них» [9]. Наказом Державної податкової адміністрації від 16.07.2007 №432 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків» визначено, що «податковий ризик – це можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства» [21], а також «ризико-орієнтовний контроль – це система заходів, направлена на попередження можливості втрати бюджетних надходжень» [21].

У статті 14 ПКУ термін «ризик» визначено як «імовірність

недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи» [26].

Україна в рамках виконання Порядку денного Асоціації (ПДА) «Україна – ЄС» взяла на себе зобов'язання щодо впровадження ризикоорієнтованого підходу до податкового контролю, як ефективного інструменту поліпшення і удосконалення оподаткування платників податків. Так, один з пріоритетів ПДА передбачає спрямування фіскальних органів на систему податкового контролю та податкових перевірок, засновану на оцінці ризику, з метою покращення ефективності податкового контролю [28].

Згідно пп. 55 п. 4 Положення про ДПС України, затвердженого Постановою КМУ від 06.03.2019 року №227, проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю [31].

У цілому, аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою виявлення ризиків, що мають вплив на надходження до бюджетів усіх рівнів, проводиться шляхом оцінки показників поданих декларацій, вивчення інформації, що знаходиться в базах даних органів державної податкової служби (в т.ч. і баз даних, що надійшли від інших компетентних органів), яка надійшла із зовнішніх джерел, перевірки первинних документів і документів бухгалтерського обліку, фінансової звітності суб'єкта господарювання, вивчення укладених договорів із постачальниками і споживачами та оцінки стану виконання таких договорів.

З метою забезпечення економії часу, який відводиться для проведення перевірок суб'єктів господарювання, враховуючи передбачене чинним законодавством обмеження термінів проведення органами ДПС України перевірок платників податків, працівникам податкового органу необхідно ще до початку перевірки провести доперевірочний аналіз наявної інформації. Такий аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання проводиться з метою забезпечення виявлення ризикових операцій у його

діяльності, що можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС України, та які необхідно дослідити при проведенні перевірки.

Ризикоорієнтована система податкового контролю в Україні почала впроваджуватись з моменту поділу платників на групи ризику та врахування податкової ризиковості платника при плануванні документальних перевірок контролюючими органами.

Моніторинг ризиків з ПДВ є пріоритетним напрямом діяльності ДПС України. Моніторинг ризикових операцій у сфері ПДВ включає процес зупинення податкових накладних (ПН) та розрахунків коригування (РК) в єдиному реєстрі. Така процедура регламентована на законодавчому рівні Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, постанова Кабміну від 11.12.2019 р. № 1165 (далі – Порядок № 1165) [29].

Система моніторингу покликана виявляти податкові накладні, по яким є: ризик щодо порушення податкового законодавства; можлива наявність фіктивних операцій для отримання податкового кредиту з ПДВ.

Прийняття рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку приймається комісією регіонального рівня.

Тактичні прийоми здійснення управління ризиками у сфері оподаткування ПДВ регламентовані наказом ДПС України № 543 від 28.07.2015 р. «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» [22]. У більшості випадків система податкового контролю передбачає три основні етапи відпрацювання податкових ризиків з ПДВ.



Рис. 9. Податковий контроль в частині відпрацювання ризиків зі сплати ПДВ

Джерело: складено автором на основі [22]

I етап – рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ) має на меті виявлення фактів реєстрації ПН в ЄРПН, які формують податковий кредит з ознаками ризику іншим платникам податків, а також маніпулювання показниками звітності в поданих деклараціях та уточнюючих розрахунках з ПДВ за минулі періоди. У результаті автоматичного відбору ризикових суб'єктів господарювання платників ПДВ та аналізу реєстрів первинних документів отримані дані узагальнюються і передаються з Моніторингового центру для відпрацювання територіальним органам ДПС, на обліку яких перебувають платники податків, щодо яких виявлені податкові ризики.

II етап – електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ). Із ризиковими підприємствами, відібраними за деклараціями з ПДВ, проводиться робота щодо виявлення й упередження схем ухилення від оподаткування та притягнення організаторів та виконавців до відповідальності.

Територіальний орган ДПС, на обліку якого перебуває вигодоформуючий суб'єкт господарювання, формує попередню схему ухилення від оподаткування за всім ланцюгом постачання до вигодонабувачів включно та повідомляє засобами режиму «Відпрацювання схемного кредиту» ІС «Податковий блок» органи ДПС, на обліку яких перебувають усі суб'єкти господарювання, зазначені у схемі, для додаткового аналізу та визначення заходів з її руйнування.

III етап – податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових податкових зобов'язань).

На цьому етапі координаційно-моніторингові підрозділи формують остаточні схеми ухилення (мінімізації) від вигодоформуючого суб'єкта до вигодонабувачів з урахуванням попередньо сформованих схем.

Важливо акцентувати увагу на тому, що напрацьована доказова база щодо ознак фіктивності суб'єкта, підтвердження неможливості здійснення таким суб'єктом господарських операцій надсилається до відповідних підрозділів податкового аудиту для оформлення матеріалів перевірок чи узагальненої податкової інформації при неможливості проведення перевірок, оподаткування юридичних осіб (щодо платників ПДВ, які декларують суми ПДВ до відшкодування) [22].

Матеріали, що свідчать про вчинене кримінальне правопорушення, передаються до слідчих підрозділів для прийняття рішення згідно зі ст. 214 КПК України [22].

Результати щодо зміни стану щоденно узагальнюються та переносяться до інформаційних баз даних податкової служби, зокрема, режиму «відпрацювання схемного кредиту» АІС «Податковий блок».

Територіальними органами ДПС мають бути відпрацьовані виявлені податкові ризики, надана оцінка правомірності створення та діяльності вигодоформуючих суб'єктів, проведена робота зі встановлення місцезнаходження платників податку, проведення конкретної ризикової операції.

Автоматизований моніторинг відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків являє собою сукупність заходів та методів, що застосовуються контролюючим органом для виявлення ознак наявності ризиків порушення норм податкового законодавства за результатами проведення автоматизованого аналізу наявної в інформаційних системах контролюючих органів податкової інформації. У табл. 2 відображено етапи відповідного моніторингу.

Таблиця 2

Етапи автоматизованого моніторингу відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків

Етап	Назва етапу
I етап	Перевірка на ознаки безумовної реєстрації
II етап	Перевірка на відповідність критеріям ризиковості платника податку
III етап	Перевірка на відповідність показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку
IV етап	Перевірка на відповідність критеріям ризиковості здійснення операцій

Джерело: складено автором за даними [29]

Критерії ризиковості платника податку та критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, що визначають позитивну податкову історію платника податку, визначені постановою КМУ від 11.12.2019 № 1165 «Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН» [6]. Порядок № 1165 (п. 2) містить визначення поняття «автоматизований моніторинг відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків», який проводиться в Системі моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР) всіх ПН/РК, які поступають на реєстрацію до Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) [6], схема роботи якої представлена на рис. 2.

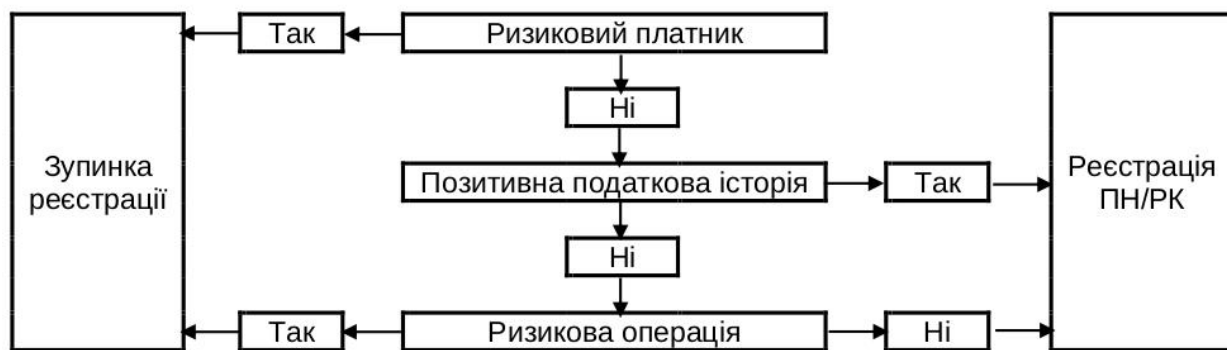


Рис. 8.Схема роботи система моніторингу критеріїв оцінки ризиків ПН/РК

Джерело: [32]

Українське законодавство характеризується динамічними змінами у сфері оподаткування. Наприклад, 01 січня 2022 року набрав чинності Закон України, яким передбачені зміни, зокрема, але не виключно, що стосуються підходів до оподаткування ПДВ. Тобто, законодавча база у сфері справляння ПДВ характеризується численними змінами, різними методами визнання ПЗ та ПК, в залежності від особливостей діяльності СГ. Чіткі, прості та прозорі методика й організація обліку забезпечать отримання об'єктивної інформації для аналізу та контролю ефективності адміністрування ПДВ.

Серед проблемних питань у системі моніторингу податкових ризиків слід відзначити необхідність подальшого вдосконалення автоматизованої системи їх виявлення, оскільки, як свідчить практика, дуже часто до категорії ризикових підприємств потрапляють добросовісні платники податків. А у законослухняного платника податкові ризики податкового контролю досить невеликі і зводяться до можливості появи та виявлення фіскальними органами випадкових помилок податкового обліку [74, с.138].

Таким чином, податкова політика держави має бути спрямована на формування партнерських стосунків з платниками податків, особливо із сумлінними платниками. А використання ризикоорієнтованої системи до плану-графіка проведення документальних перевірок має передбачати відбір тільки тих платників податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів. Реалізація складових політики управління ризиками дає можливість визначити пріоритети в роботі з ними, здійснювати заходи вдосконалення

ризикоорієнтованої системи адміністрування ПДВ та оптимізації оподаткування [75, с. 48].

Разом з тим не можна не відмітити і позитивні аспекти у частині законодавчих новацій з ПДВ, які пов'язані з впровадженням системи електронного адміністрування, створенням електронного кабінету платника податків, зміною норм нарахування та сплати ПДВ, формуванням первинної документації, складанням податкової звітності. Але одночасно такі нововведення сприяли і виникненню деяких проблем у сфері оподаткування. Так, можна спостерігати «вимивання» обігових коштів підприємств, ускладнення обліку та звітності з ПДВ, відсутність методичних рекомендацій щодо складання податкової звітності та наявність проблем з програмним забезпеченням щодо реєстрації податкових накладних та коригувань до них.

5. ІНДИКАТОРИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДПС УКРАЇНИ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ПОЗАПЛАНОВИХ ПЕРЕВІРОК «РИЗИКОВОГО» ПДВ

Відповідно до звіту ДПС України за 2021 рік значна увага при відпрацюванні ризикових суб'єктів господарювання приділялась ймовірним вигодонабувачам схемного податкового кредиту, визначеним за переліками ТСК.

За даними періодичної звітності протягом 2021 року територіальними органами ДПС у межах комплексного контролю податкових ризиків охоплено 5,2 тис. ймовірних вигодонабувачів, донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування та бюджетне відшкодування ПДВ на 15,9 млрд грн, встановлено транзитність операцій на 1,8 млрд гривень.

За результатами вжитих контрольних-перевірочних заходів по 1 тис. вигодонабувачів за переліками ТСК донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування з ПДВ на 5 млрд грн, встановлено транзитність операцій на 1,4 млрд гривень.

Зважаючи, що мораторій на проведення документальних перевірок не поширюється на позапланові перевірки згідно з підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, особливу увагу приділено організації роботи з відпрацювання ризиків при формуванні від'ємного значення з ПДВ, у тому числі при реалізації пункту 7 Плану заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року № 162-р (відповідна норма ініційована ДПС).



Рис. 10. Відпрацювання ризикового від'ємного значення з ПДВ
 (р. 21 декларації)

Джерело [24]

Протягом 2021 року проведено понад 1,4 тис. документальних перевірок правомірності декларування 7,4 млрд грн від'ємного значення з ПДВ, за результатами яких донараховано податкових зобов'язань та зменшено від'ємного значення з ПДВ на понад 4,6 млрд гривень.

За даними періодичної звітності протягом 2021 року територіальними органами ДПС проведено майже 3 тис. документальних позапланових перевірок законності з'явлення до бюджетного відшкодування 28 млрд грн ПДВ, за результатами яких упереджено близько 4 млрд грн (згідно з винесеними ППР за формами В1 і В3), задекларованих з порушеннями сум

бюджетного відшкодування. Крім того, за результатами перевірок бюджетного відшкодування донараховано грошових зобов'язань та зменшено від'ємне значення з ПДВ на 4,4 млрд гривень.



Рис. 11. Ефективність документальних перевірок бюджетного відшкодування за 2021 рік

Джерело [24]

За даними Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування кількість результативних документальних позапланових перевірок бюджетного відшкодування порівняно з минулими роками суттєво зросла (46 відс. у 2021 році, 33 відс. у 2020 році та 24 відс. у 2019 році).

Для унеможливлення зловживань платників податків при заявленні сум ПДВ до бюджетного відшкодування за відсутності документального підтвердження в Законі України від 30 листопада 2021 року № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» (далі – Закон № 1914-IX) враховано ініціативу ДПС щодо непоширення норм пункту 44.5 статті 44 Кодексу (продовження строків документальних перевірок у зв'язку з втратою, пошкодженням або достроковим знищенням документів) на перевірки бюджетного відшкодування.

На початок 2021 року у підрозділах податкового аудиту залишалися неперевіреними 14,8 тис. платників податків – юридичних осіб, які знаходились у стадії ліквідації (реорганізації, банкрутства). У поточному році до підрозділів податкового аудиту було передано матеріали для проведення перевірок ще по 31,8 тис. суб'єктів господарювання (всього на відпрацюванні перебуває 46,5 тис. платників податків – юридичних осіб).

Протягом 2021 року щодо 23,1 тис. платників податків – юридичних осіб керівниками територіальних органів ДПС прийнято рішення щодо зняття суб'єктів господарювання з обліку без проведення перевірки.

За результатами проведених перевірок платників податків – юридичних осіб донараховано (узгоджені та неузгоджені суми) 527,2 млн грн, зменшено суму від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 19 224,7 млн грн, зменшено суму від'ємного значення ПДВ на 62,3 млн гривень. Однією перевіркою у середньому донараховано 109,0 тис. гривень.

Станом на 01.01.2022 кількість суб'єктів господарювання, які здійснили реєстрацію податкових накладних в ЄРПН, становить 231 732 платника та в Єдиному реєстрі акцизних накладних (далі – ЄРАН) – 3 185 платників.

За січень – грудень 2021 року в ЄРАН зареєстровано 19 710 967 акцизних накладних та 117 728 розрахунків коригування до акцизних накладних та в ЄРПН зареєстровано 301 241 891 податкова накладна з сумою ПДВ 2 364 178,66 млн грн (у т. ч. в ЄРПН зареєстровано 19 728 484 податкові накладні з сумою ПДВ понад 10 тис гривень).

Станом на 01.01.2021 забезпечується надання таких електронних сервісів для платників податків:

виписки з ЄРПН як покупцю, так і продавцю, опрацьовано 74 630 530;

відповідей на електронні запити платників податків щодо отримання інформації з Реєстру платників ПДВ стосовно наявності платників ПДВ в Реєстрі платників ПДВ, опрацьовано 26 530 запитів;

виписки із системи електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ) щодо отримання відомостей про стан рахунку в СЕА ПДВ та суми

податку, на яку платник податків має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН, – 9 790 779;

виписки з ЄРПН на запит щодо отримання відомостей з ЄРПН (надається по виданих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих з порушенням граничного терміну реєстрації за запитуваний період), – 31 857 запитів;

виписки із СЕА ПДВ на запит щодо суми збільшення, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування до податкових накладних в ЄРПН ($\Sigma_{\text{Накл}}$), за рахунок сум від'ємного значення попередніх звітних (податкових) періодів до 01 лютого 2015 року, що були задекларовані платником у додатку 2 до декларації з ПДВ, – 148 889 запитів;

виписки із СЕА ПДВ на запит у розрізі операцій із СЕА ПДВ – 165 638 запитів.

ДПС України відмічає, що найбільш значні суми порушень виявлені за такими напрямками:

адміністрування ПДВ, правомірність декларування суб'єктами господарювання від'ємного значення ПДВ та сум бюджетного відшкодування ПДВ – 3,7 млрд грн;

відпрацювання суб'єктів господарювання, які здійснюють операції з ознаками ризиковості – 11,4 млрд грн;

адміністрування податків і зборів з фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, ПДВ, єдиний внесок, податок на майно тощо), залучення до декларування фізичних осіб – 1,96 млрд гривень.

6. ПРОБЛЕМИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ФУНКЦІОНУВАННЯМ СМКОР, ЯК СПОСОБУ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ

За роки існування СМКОР 2017-2022 роки до Ради бізнес-омбудсмена (далі – РБО) розглянула майже 4 тис. скарг бізнесу з питань СМКОР, серед них:

- блокування конкретних податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/РК),
- включення підприємств до переліків ризикових платників,
- неврахування таблиць даних,
- nereєстрації ПН/РК на виконання рішень суду.

Останні два роки кількість скарг до РБО, пов'язаних з СМКОР, перевищує 40% від загальної кількості, що свідчить про їх критичне значення для бізнес-спільноти.

Держава, традиційно, не вбачає великих проблем в зупинці окремих ПН/РК, очевидно, дивлячись на проблему узагальнено як на приблизно +/-1% зупинення від усіх поданих на реєстрацію, особливо роблячи акцент на автоматизованості блокувань. Час на підготовку пояснень і пакета документів по одній зупиненій ПН/РК оцінюється державою як 1 година, а витрати бізнесу для такої підготовки, з точки зору держави, складають лише 39,26 грн. [1].

Віднесення платників до переліку ризикових, на думку податкової, також не становить критичної проблеми, а лише вимагає проходити перевірку по кожній операції. В будь-якому випадку такі наслідки, на думку податкової, виправдані метою боротьби з ухиленнями від сплати ПДВ та наповнення бюджету.

Власне майже одразу СМКОР застосовувалася виходячи із критеріїв, прямо в законодавстві не передбачених, для адресування сумнівів до діяльності платника в цілому і які не обов'язково пов'язані із ПДВ безпосередньо (загальне податкове навантаження, трудові ресурси, розмір заробітної плати тощо).

Очевидно, що держава може бачити «вигоду» від кожного блокування (оскільки воно, принаймні тимчасово, - до позитивних для платника адміністративних чи судових процедур - штучно збільшує надходження до бюджету). А ті ПН/РК, що так і залишалися зупиненими, податкова вважає найкращим прикладом точності алгоритмів та роботи СМКОР.

Бізнес, зі свого боку, спостерігав, що прискіпливість податкової

постійно зростає та охоплює негативними наслідками все більше підприємств, досягнувши у 4 кварталі 2022 року аномальних значень³. Все більше бізнес вбачав в роботі СМКОР людський вплив (як щодо виникнення проблеми, так і у спробах її подолання в рамках відповідних процедур). Показово, більше половини респондентів повідомили РБО, що процедура підготовки документів для розблокування однієї ПН/РК займає більше 12 годин.

Ризиковість платника, на думку бізнесу, прирівнюється до фактично повного блокування діяльності (статистично менше 10% платників продовжують подавати ПН/РК на реєстрацію, перебуваючи у статусі ризикового).

Вихід з боку податкової за межі вимог до адміністрування ПДВ викликав несприйняття бізнесом, оскільки різні регіональні податкові застосовували різні підходи (які прямо не передбачені законодавством та не відомі бізнесу) та, в разі незгоди, можливості їх ефективно оскаржити не було.

Бізнес категорично не погоджується із виправданням засобів СМКОР благою метою, вбачаючи перевиконання планів бюджету не через боротьбу з ПДВ-схемами, а через «заморожування» податкового кредиту добросовісних покупців, які з часом його все-таки отримують назад.

З роками функціонування СМКОР у бізнесу так і не з'явилося впевненості, що зупиняються саме фіктивні операції⁴, а багато зупинених ПН/РК не оскаржуються просто тому, що в цьому немає економічного сенсу (витрата коштів на правову допомогу, збільшення роботи бухгалтерів, складність виконання судових рішень, інфляційні процеси).

Працюючи з 2015 року та постійно маючи на столі левову частку податкових питань (з року в рік наша частка скарг на податкову тематику орієнтовно сягає 60-70%), РБО яскраво помічає зміну фокусу держави із етапу пост-аудиту (тобто проведення традиційних податкових перевірок) на етап здійснення окремої господарської операції. Так, поступово і навіть майже непомітно кожна господарська операція компанії потенційно починала

підпадати під міні-податкову перевірку, з підготовкою пояснень, документів, скарг і знову документів, але без зустрічей віч-на-віч з податківцями, втіливши у собі концентрацію як досягнень, так і недоліків того, що називається діджиталізацією відносин бізнесу і держави.

Для того, щоб зрозуміти недоліки функціонування СМКОР, узагальнено проблемні факти узагальнено на рис. 13.

Дуже часто РБО фіксувала непропорційність негативних наслідків для бізнесу тим сумнівам, які стали причиною прийняття негативних рішень. Більше половини опитаних РБО бізнесів, які є ризиковими платниками ПДВ, повідомили, що у них відсоток ризикового податкового кредиту в сукупному річному показнику становив менше 10%. При цьому, в переважній більшості випадків, бізнес повідомляв про невідповідність контрагента критеріям ризиковості на момент співпраці з ним, а ПН/РК по відповідних господарських операціях були зареєстровані. Тому третина опитаних висловила за встановлення допустимих меж сумнівного податкового кредиту в розмірі до 10% вхідного ПДВ за певний проміжок роботи платника, що дозволить не зупиняти повністю господарську діяльність, якщо показники вхідного податкового кредиту є незначними.

Водночас ефективних (з точки зору економічної доцільності та швидкості процедур) засобів правового захисту у бізнесу фактично немає. Окремо слід звернути увагу на те, що судова практика хоча і демонструвала колосальну перевагу на боці платників, але скористатися цим могли не всі суб'єкти господарювання через відчутні судові витрати та часові рамки отримання подібної сатисфакції.

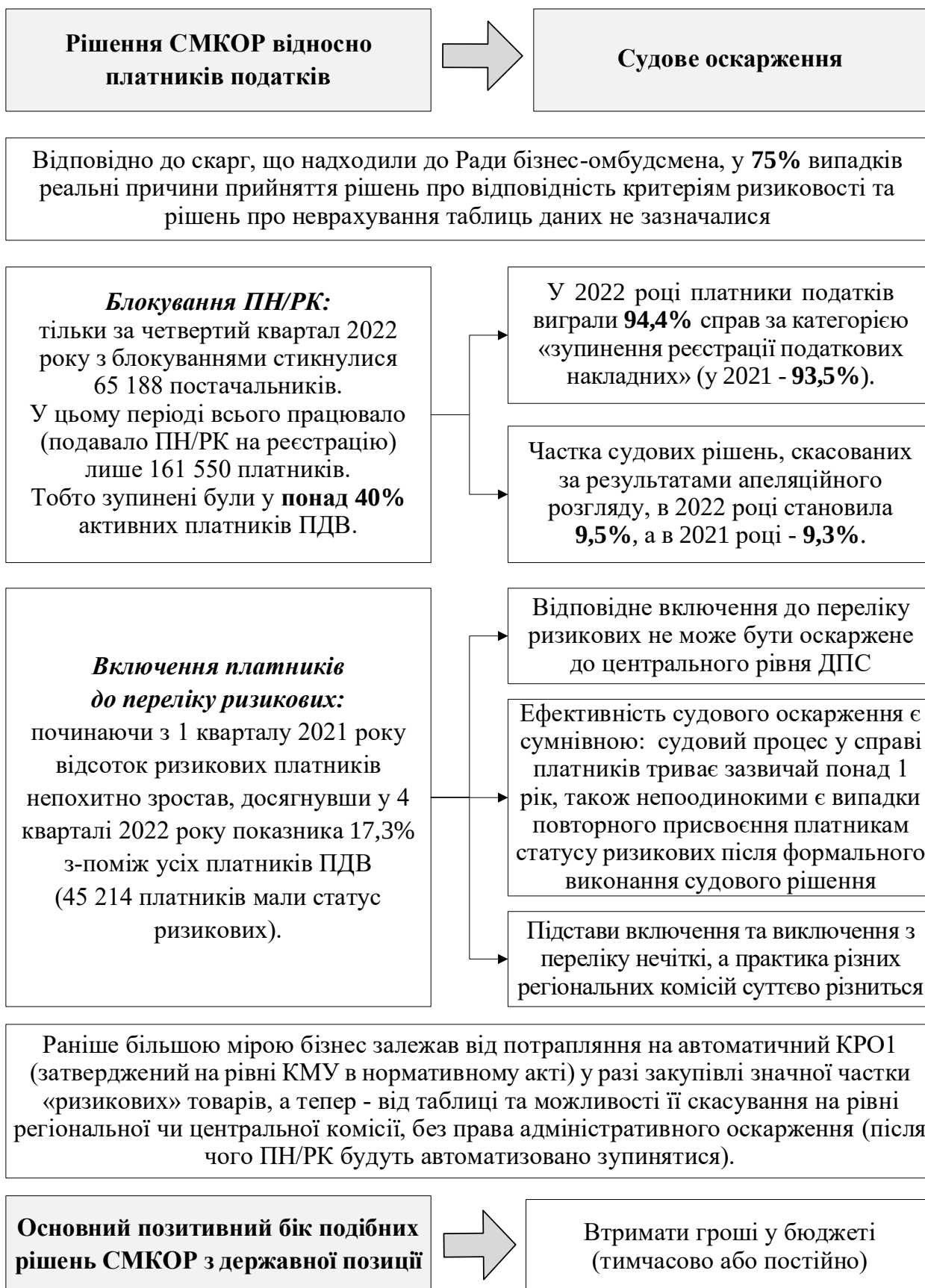


Рис. 13. Факти, що розкривають недоліки, пов'язані з функціонуванням СМКОР

Джерело: складено автором за даними [33]

Цікаво, що з прийняттям Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затвердженого постановою КМУ від 11 грудня 2019 року № 1165 і впродовж наступних років спостерігається чітка тенденція щодо того, що СМКОР набирає обертів і стосується все більшої кількості ПН/РК, все більшої їх суми та, відповідно, все більшої кількості платників.

Таблиця 3

Інформація по зупинених ПН/РК за 2019-2022 роки

Рік	Середня к-сть зупинених ПН/РК (за квартал) (шт.) зр. 10 Таблиці	Середня сума ПДВ за зупиненими ПН/РК (за квартал) (тис. грн) зр. 11 Таблиці	Середнє значення к-сті платників, які стикнулись із зупиненням ПН/РК (у кварталі) (шт.) зр. 12 Таблиці
2019	105 132	2 649 851	7 824
2020	304 972 (+190,1%)	4 220 617 (+59,3%)	25 443 (+225,2%)
2021	422 316 (+38,5%)	6 585 967 (+56,0%)	31 701 (+24,6%)
2022	562 416 (+33,2%)	8 847 727 (+34,3%)	38 212 (+20,5%)

Джерело: [33]

Основною проблемою на сьогодні в СМКОР є те, що зареєстрована накладна нічого не гарантує; проблема з ухиленням від сплати ПДВ щороку спливає у публічний простір з новою силою; вбачається стійка тенденція до пропуску все більшої кількості бізнесу через вольові рішення комісій замість автоматизованих алгоритмів.

На функціонування СМКОР мали вплив традиційні недоліки неякісного непрогнозованого регулювання та право застосування, що потягли за собою невизначеність критеріїв прийняття та неналежне мотивування негативних рішень (як щодо реєстрації конкретних ПН/РК, так і таблиць даних та ризиковості платників).

7. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ СМКОР ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ

За результатами досліджених у розділі 6 проблем та недоліків СМКОР зосередимо увагу на виокремленні рекомендацій щодо вдосконалення СМКОР для забезпечення належного попередження ухилення від сплати ПДВ (рис. 14).

Зупинимось детальніше на рекомендаціях, описаних на рис. 14:

1. Справжня автоматизація та ризикоорієнтованість

Історичний рух СМКОР в бік розширення автоматизованих критеріїв так, щоб величезна кількість бізнесів була змушена проходити через комісії регіонального рівня, вказує на те, що дійсно автоматизованих процедур для боротьби з фіктивним кредитом виявилось недостатньо.

Водночас, чим більше бізнесів має проходити через сито оцінки чиновників, тим менше система є схожою на автоматизовану та ризикоорієнтовану. Застосування до такої значної кількості підприємств інструменту таблиць даних і наслідки такого вектору політики не відповідають поняттю «автоматизація».

2. Аналіз та прогнозування

Цей принцип стосується тестування нових алгоритмів на базі даних СМКОР попередніх періодів, що мають співставні показники із очікуваним періодом запровадження змін.

У випадках, коли за результатами тестування встановлюється, що негативні наслідки від впроваджених змін можуть торкнутися більше 10% активних платників ПДВ, доцільно завчасно застосовувати додаткові процедури щодо комунікації відповідних обставин суспільству (із проведенням спільної оцінки результатів, у т.ч. шляхом відкритого/публічного функціонування робочих груп).

ДПС та Мінфін мають в кабінеті платника інформувати про можливі та фактичні зміни законодавства, що можуть торкнутися його діяльності (відносно строків подання, оскарження, штрафів, процедур подання на реєстрацію тощо).

Заходи з вдосконалення процедур СМКОР	
Автоматизація та ризикоорієнтованість	Таблиця даних для автоматичної реєстрації ПН/РК, яка приймається посадовими особами – комісіями, створеними при податкових органах, що підтримує повну автоматизацію СМКОР
Аналіз та прогнозування	Перед прийняттям будь-яких змін до порядків реєстрації ПН/РК необхідно проводити ґрунтовний аналіз та прогнозування впливу запропонованих змін, особливо – можливих негативних наслідків для бізнесу, спираючись на фактичні дані
СМКОР-запобіжники	Необхідно встановити чіткі показники запобіжники проблем бізнесу від функціонування СМКОР (що виникли за результатами роботи ДПС та Мінфіну)
Коригування адміністративної практики	Держава повинна забезпечити впровадження систематичних процедур перегляду правозастосовчої практики за результатами формування сталої судової практики з питань СМКОР, що безпосередньо вказує на повторювані порушення законодавства
Проміжні етапи перед застосуванням негативних наслідків до платників	Прийняття негативних рішень в рамках функціонування СМКОР (не тільки щодо відмови в реєстрації ПН/РК, а й щодо неврахування таблиці даних та ризиковості), які негайно вступають в силу, означає для бізнесу цілу низку (не)передбачуваних проблем.
Адміністративне оскарження	Відсутність процедури адміністративного оскарження рішень регіональних комісій щодо ризиковості та таблиць даних, поєднана із примарним ефектом судового захисту від оскарження зазначених рішень, посилює залежність бізнесу від волі податкових органів.
Інформування щодо ризикових контрагентів	З наявних у публічному доступі ресурсів платнику буває важко виявити, хто із потенційних контрагентів є ризиковим.
Сумнівні операції	Платнику часто не відомо про ці сумніви податківців протягом тривалого часу, наслідки від їх застосування бувають непропорційні. Створення в СМКОР додаткового показника - т.зв. Σ Сумнівні операції, який буде обраховуватися як сума ПДВ за сумнівними, на думку податкової, операціями платника

Рис. 14. Заходи з вдосконалення процедур СМКОР

Джерело: складено автором за даними [33]

3. СМКОР-запобіжники

Це стосується таких показників:

- відсоток платників ПДВ, які постраждали від зупинення реєстрації ПН/РК (наприклад, не більше 10% від кількості платників, які подавали ПН/РК на реєстрацію);
- відсоток ризикових платників ПДВ від загальної кількості

zareestrovanih platnikov PDV (napriklad, ne bilshe 10% vid kils'kosti platnikov);

- vidsotok PN/RK, reestracija jakih була zupinena (napriklad, ne bilshe 0.2-0.7% серед podanih za period).

Za naslidkami vidpovidnogo vtruchannja z боку inshih derzavnihih organiv majut', zokrema:

- zabezpechuvatisja operativne virisennja problem biznesu (napriklad, шляхом повернення попереднього регулювання, забезпечення спрощення адміністративних процедур) для приведення відповідних показників до таргетованих меж;
- viznachatisja причини порушення відповідних запобіжників;
- prijmatisja kadrovі рішення в разі встановлення безпосередньої вини окремих осіб.

4. Koriguvannja administrativnoї praktiki

Ce має передбачати ne лише формальний моніторинг, а й реальну зміну правозастосовчої практики податкових органів; альтернативно - необхідно змінювати законодавство. Поточна ситуація, коли з року в рік задовольняється бilshe 94% pozoviv platnikov, ne співвідноситься з принципом належного урядування правової держави.

Vidpovidna robota щодо приведення правозастосовчої практики у відповідність до позицій судів має проводитися регулярно та публічно, із залученням усіх гілок влади та громадськості.

5. Promizhni etapi перед zastosuvannjam negativnih naslidkiv do platnikov

Z urahuvannjam c'ogo важливою виглядає належна поінформованість підприємств до прийняття рішення негативного характеру.

Napriklad, виглядає doцільним stворennja:

- funkcionalu testovoj reestraciji PN/RK (koli platniku bude povidomljatisja, що відповідні PN/RK budut' zupineni);
- promizhnogo informuvannja щодо можливості втрати показника позитивної податкової історії через ризикові операції або ризикових контрагентів;

- проміжних етапів для подання додаткових документів на розгляд комісії (аналогічно процедурі перед прийняттям остаточного рішення щодо відмови в реєстрації ПН/РК, неврахуванні таблиці даних чи ризиковості платника, або щодо відмови в задоволенні скарги; в окремих випадках може передбачатися зупинення відповідних строків).

6. Адміністративне оскарження

При прийнятті негативного рішення стосовно ризиковості та таблиць даних компанія була змушена подавати численну кількість разів документи та пояснення задля подолання висловлених сумнівів. Водночас, передбачити, скільки часу займе вирішення болючого для бізнесу питання, за таких умов неможливо.

7. Інформування щодо ризикових контрагентів

Процес аналізу потенційних контрагентів ще більш ускладнився з введенням воєнного стану та запровадженням обмеженого доступу до деяких реєстрів та відкритих даних.

Бізнесорієнтованою позицією було б запровадження інструментів, завдяки яким податкові органи матимуть змогу інформувати платників про ризикових контрагентів. Зокрема, РБО рекомендує передбачити можливість для платників подавати електронний запит щодо своїх контрагентів (у тому числі, потенційних).

8. Сумнівні операції

За досвідом РБО, однією з найбільш поширених підстав для прийняття негативних рішень з боку податкових органів у СМКОР є сумніви останніх до певної частини операцій платника ПДВ (щодо його вхідного кредиту ПДВ чи операцій з формування такого кредиту його покупцям). Ці сумніви стають причиною прийняття рішень і щодо відмови в реєстрації ПН/РК, і неврахування таблиць, і включення в перелік ризикових.

На підставі значення запропонованого показника «ΣСумнівні операції», держава має чітко розмежовувати наслідки для бізнесу залежно від сумнівів податкового органу та контролювати пропорційність і тривалість їх існування (тобто на підставі одного рівня сумнівів недопустимими мають бути різні

наслідки для різних платників).

За певних умов, ще до того, як до платника будуть застосовані негативні наслідки, доцільним вбачається визначення правової процедури спростування сумнівів податкового органу (в рамках адміністративного чи судового провадження).

За експертними оцінками, включення платника до ризикових має відбуватися лише за умови, що обсяг ПДВ за показником Σ Сумнівні операції, перевищує 10% обсягу податкового кредиту та/або податкових зобов'язань платника в структурі його податкового кредиту та/або податкових зобов'язань відповідно за останні 6 місяців, або коли у грошовому виразі такий обсяг становить більше 500 тис. грн.

Аналогічно, підстави включення до ризикових (Σ Сумнівні операції) може бути використаний для розробки ефективного засобу правового захисту.

На думку РБО, неприйнятною є поточна ситуація, коли чи не єдиним варіантом дій для платника є коригування податкової звітності (відмова від кредиту, який податкова вважає сумнівним, або самостійне нарахування податкових зобов'язань з метою доплати ПДВ до бюджету) без ефективної та прозорої правової процедури спростування сумнівів податкової.

У випадку включення до переліку ризикових у платника має бути можливість ініціювати процедури підтвердження реальності операцій на відповідний показник Σ Сумнівні операції, в той час як його поточна діяльність має продовжуватися у звичайному порядку.

Зокрема, допустимим вбачається варіант, коли для виключення з числа ризикових платник може тимчасово зменшити свій ліміт на відповідну суму показника Σ Сумнівні операції. В такому разі йому має бути забезпечено: (1) можливість працювати далі не в статусі ризикового та (2) можливість ініціювати окрему процедуру підтвердження реальності сумнівних, на думку податкової, операцій (наприклад в рамках ініціації податкового аудиту). Відповідно, в разі спростування сумнівів по спірних операціях, ліміт платника має бути відновлено, а показник Σ Сумнівні операції - оновлено.

Таким чином, запропоновані рекомендації можуть дати можливість збалансувати спірні ситуації щодо ПДВ, що фіксуються в СМКОР з метою

підтримки бізнесу, тим більше в умовах воєнного стану.

8. ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ПОПЕРЕДЖУВАЛЬНОЇ РОБОТИ ДПС УКРАЇНИ З УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ

З метою покращення попереджувальної роботи органів ДПС України в напрямку боротьби з ухиленням від сплати ПДВ, перш за все, розглянемо запропоновані заходи щодо використання СМКОР (рис. 15).

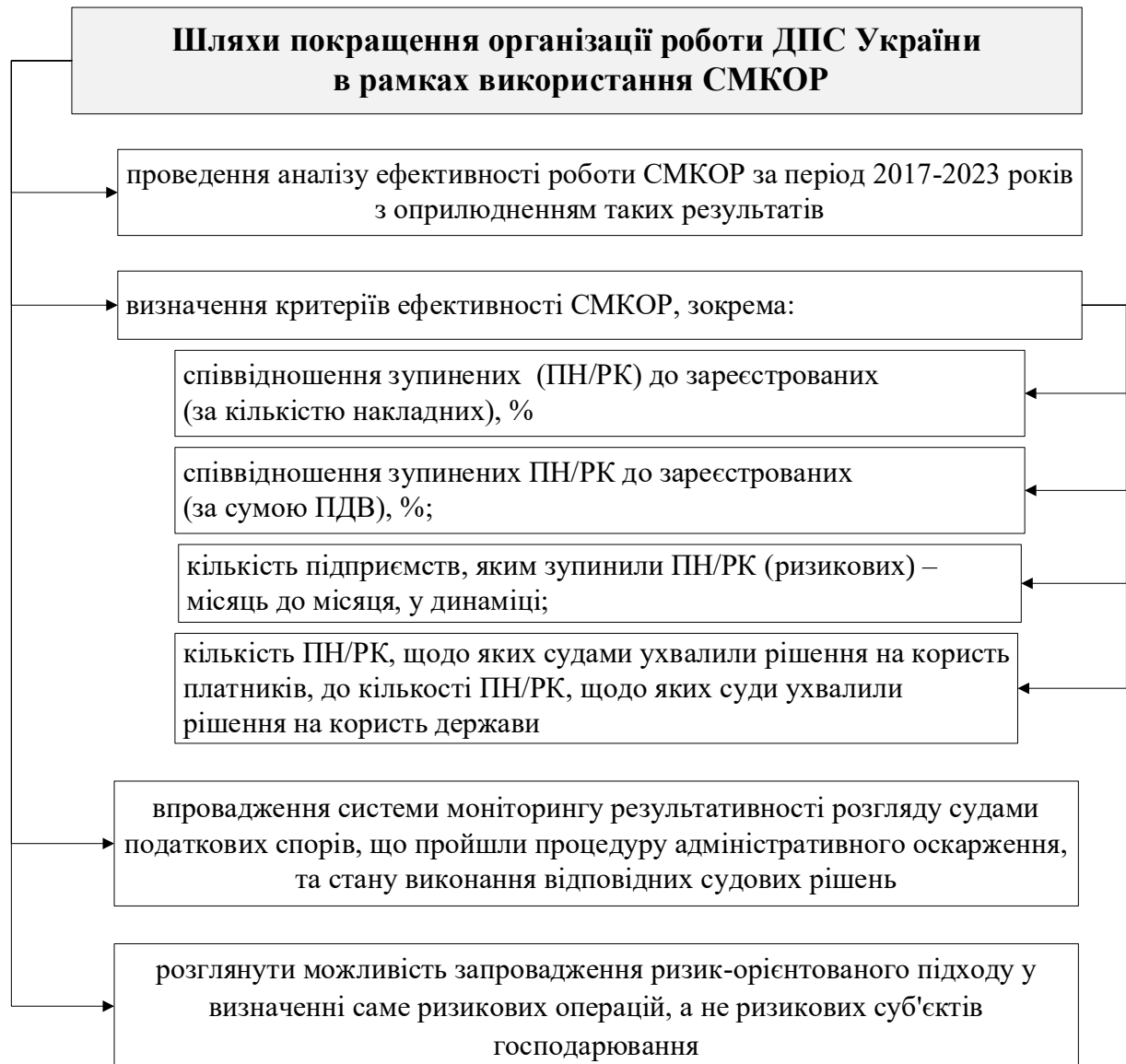


Рис. 15. Шляхи покращення організації роботи ДПС України в рамках використання СМКОР

Джерело: узагальнено автором за даними [33]

Розглянуті на рис. 15 шляхи покращення роботи ДПС України дозволять у вузькопрофільному форматі – роботи з СМКОР певним чином уникнути тих недоліків, які на сьогодні спостерігаються відповідно до скарг представників бізнесу. Тому в цьому контексті має бути «повна інвентаризація» СМКОР за період її роботи із запровадженням нових показників для більш наочного відстеження динаміки негативного досвіду саме для бізнесу для його підтримки у воєнний час.

У більш широкому форматі у напрямку розвитку способі комунікації та співпраці ДПС України та бізнесу задля досягнення балансу та підтримки державно-партнерських відносин, задля уникнення ухилення від сплати ПДВ наведено на рис. 16.

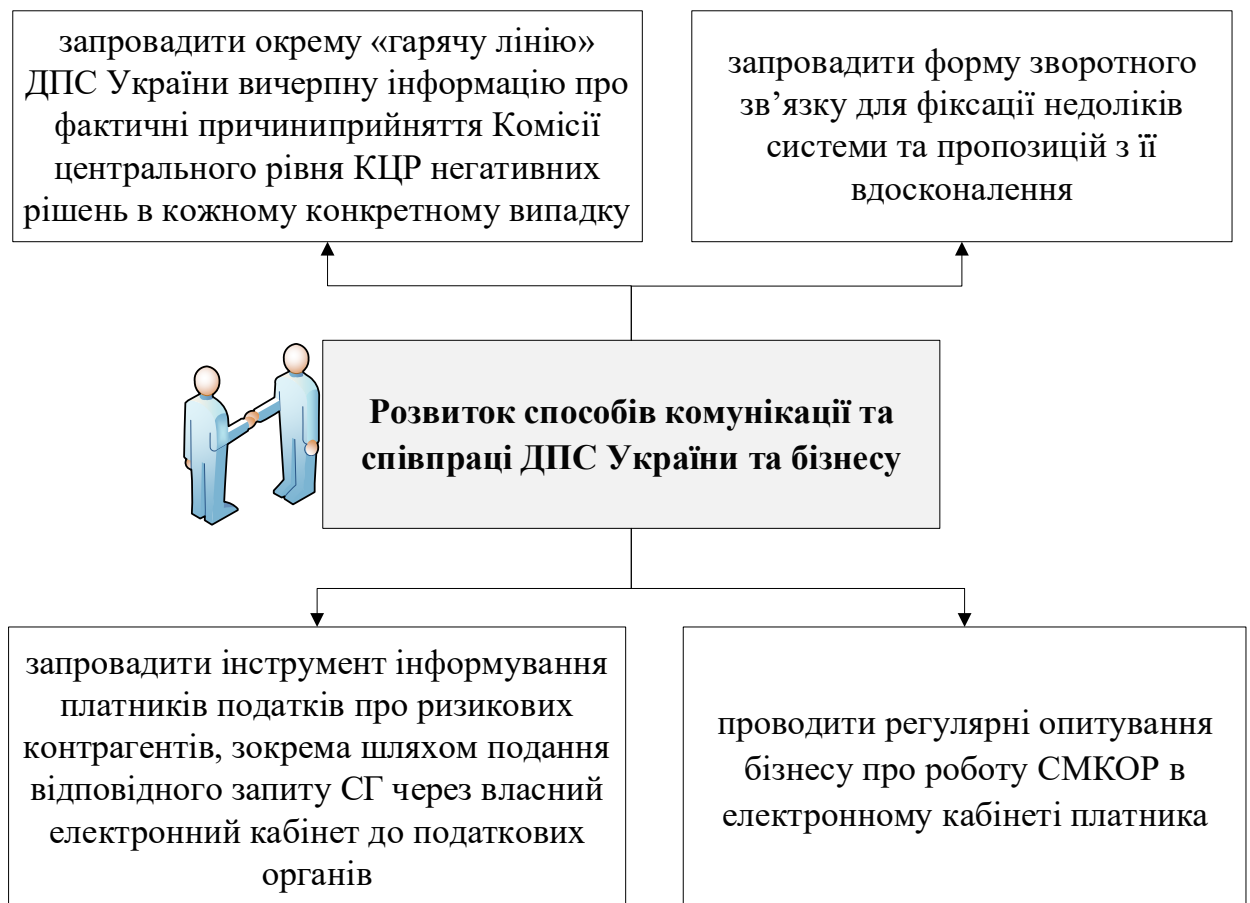


Рис. 16. Шляхи розвитку способів комунікації та співпраці
ДПС України та бізнесу

Джерело: узагальнено автором за даними [33]

Для встановлення належного контакту з бізнесом ДПС України саме з

метою боротьби ухилення від сплати ПДВ рекомендовано:

1) запровадити «гарячу лінію» ДПС України, де платники зможуть отримувати не просто загальні консультації і довідки, а вичерпну інформацію про фактичні причини прийняття Комісії центрального рівня КЦР негативних рішень в кожному конкретному випадку.

Через відсутність «гарячої лінії» у ДПС аналогічної регіональним податковим органам платникам не вдається оперативно дізнаватися фактичні причини прийняття тих чи інших негативних рішень у сфері СМКОР (щодо неврахування таблиць даних, відмови у реєстрації ПН/РК за результатами оскарження тощо).

2) запровадити контроль втрачених дзвінків з обов'язком для працівників регіональних і центральної «гарячих ліній» перетелефонувати тим платникам, які не змогли додзвонитися. Ідентифікацію платників можливо запровадити, наприклад, за секретним словом (за аналогією із банківською сферою) або з використанням функціоналу порталу Дія;

3) кожен дзвінок не довідкового характеру розглядати як індивідуальне звернення (тобто присвоювати йому номер, проводити запис і дублювати платнику у месенджері податкову інформацію, повідомлену через «гарячу лінію»);

4) зробити в кабінеті платника нагадування про «гарячі лінії» із номерами телефонів відповідного регіону та ДПС;

5) встановити стандарти використання «гарячих ліній» та комунікаційних платформ, оскільки різні податкові органи мають різні погляди на це. Так, із досвіду РБО, деякі регіональні податкові відмовляють бізнесу в наданні інформації через комунікаційні платформи, мотивуючи тим, що вони призначені виключно для звернень інститутів громадянського суспільства; а на деяких «гарячих лініях», навпаки, відмовляють в наданні інформації інститутам громадянського суспільства, вказуючи, що вони призначені виключно для представників бізнесу. Додатково, в різних регіонах податкові мають різні погляди на форму звернення через комунікаційну

платформу (е-мейл, скан-копія підписаного керівником звернення тощо), що також створює невизначеність для громадськості.

Питання в такому опитувальнику мають формуватися 50/50 ДПС та громадськістю (наприклад, громадська рада при ДПС та Мінфіні, РБО, бізнес-асоціації, інші інститути громадянського суспільства тощо). Доцільним вбачається щомісячне автоматичне опублікування результатів опитування, які мають враховуватися ДПС та Міністерством фінансів України під час аналізу та прогнозування своєї роботи, а також під час розроблення змін у функціонуванні СМКОР. Крім того, пропонується, аби кожні 6 місяців ДПС розміщувала на своєму офіційному сайті звіт про вжиті нею заходи після опрацювання результатів опитувань;

б) запровадити форму зворотного зв'язку, за допомогою якої представники бізнесу і громадянського суспільства могли б оцінювати якість роботи «гарячих ліній» комунікаційних платформ, а ДПС - враховувати цю інформацію з метою вдосконалення цих сервісів.

Таким чином, запропоновані шляхи дозволять організувати взаємодію між державними органами та бізнес-середовищем задля гармонійного розвитку підприємництва (з огляду виконання податкового законодавства) та держави (з огляду поповнення державного бюджету).

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження та аналізу можна зробити ряд висновків.

1. Контроль за дотриманням податкового законодавства включає різні процедури, спрямовані на посилення контролю за правомірністю заявлених до відшкодування сум ПДВ та достовірним і своєчасним документуванням сум ПДВ. Практика показує, що найбільш ефективною формою податкового контролю є перевірка.

2. Незважаючи на всі сучасні інновації, традиційні інструменти, які тривалий час використовувалися державою для боротьби з поширенням фіктивного ПДВ, такі як податкові перевірки та відмови (затримки) у відшкодуванні ПДВ, певною мірою залишаються актуальними. Наразі податкові органи використовують електронні сервіси для запобігання операціям з ухилення від сплати ПДВ.

3. У 2022 році надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) зросли на 37% порівняно з 2021 роком, тоді як надходження ПДВ з ввезених в Україну товарів зменшилися на 33%. У 2021 році надходження ПДВ до державного бюджету досягли піку - 536 488 млн грн, що на 34% більше, ніж за аналогічний період минулого року, переважно завдяки збереженню позитивної динаміки роздрібної торгівлі у першому півріччі 2021 року, зростанню зовнішньоекономічної активності, незважаючи на високий рівень невизначеності щодо подальшого розвитку пандемії та її впливу на світову економіку. Доходи від товарів, робіт та послуг, вироблених в Україні, також поступово зростають, в середньому на 23% на рік у період з 2014 по 2019 рік.

4. З 2015 по 2021 рік спостерігається тенденція до збільшення суми відшкодування ПДВ. Хоча відшкодування ПДВ зменшує доходи бюджету країни, в деяких випадках воно сприяє збільшенню частки відшкодування податку платникам податків. Аналіз показників відшкодування ПДВ показує, що суми відмов у відшкодуванні ПДВ з року в рік зростають, що здебільшого

пов'язано з виявленням некоректних даних у додатках ДЗ та Д4 або в самій декларації з ПДВ. При цьому варто зазначити, що платник податків може скористатися правом на відшкодування ПДВ з бюджету за умови дотримання певних умов, в іншому випадку заявлена до відшкодування сума може бути відхилена відповідно до ПКУ.

5. Моніторинг ризиків з ПДВ є пріоритетом для ДПС України. Моніторинг ризикових операцій з ПДВ передбачає зупинення реєстрації податкових накладних (ПН) та розрахунків коригування (РК) в Єдиному реєстрі. Система моніторингу призначена для виявлення податкових накладних, які становлять ризик порушення податкового законодавства або можуть бути фіктивними операціями для отримання податкового кредиту з ПДВ.

6. Одним із проблемних моментів у системі контролю податкових ризиків є необхідність подальшого вдосконалення автоматизованої системи їх виявлення, оскільки практика показує, що сумлінні платники податків часто потрапляють до категорії високого ризику. Що стосується законослухняних платників податків, то для них ризики податкового контролю є досить незначними і обмежуються можливістю виявлення податковими органами випадкових помилок у податковому обліку.

7. Безумовно, що держава бачить «вигоду» від будь-якого блокування (оскільки це штучно збільшує надходження до бюджету хоча б тимчасово - до завершення адміністративного чи судового розгляду, який буде позитивним для платника податків). А податкові органи розглядають ПН/РК, які залишилися зупиненими, як найкращий приклад точності алгоритмів та роботи системи.

8. Основною проблемою нинішньої роботи ДСРКП є те, що зареєстрований вексель нічого не гарантує; проблема ухилення від сплати ПДВ щороку спливає в публічному просторі з новою силою; спостерігається стійка тенденція до того, що все більше справ проходять через свавільні рішення комісій, а не автоматизовані алгоритми.

9. Автор пропонує рекомендації щодо вдосконалення роботи ВССУ, що дасть змогу збалансувати ПДВ-спори при їх реєстрації в ВССУ для підтримки бізнесу, особливо в умовах воєнного стану.

10. Шляхи вдосконалення роботи Державної податкової служби України, розглянуті у Розділі 8, дозволять уникнути недоліків, які наразі спостерігаються у скаргах представників бізнесу у вузькому профілі - роботі з ІСПС. Тому в цьому контексті варто провести "повну інвентаризацію" СМКІР за період її функціонування із запровадженням нових індикаторів для більш чіткого відстеження динаміки негативного досвіду для бізнесу з метою його підтримки в умовах воєнного часу. У більш широкому форматі розробити методику комунікації та співпраці між ДПС України та бізнес-спільнотою для досягнення балансу та підтримання державно-партнерських відносин, запобігання ухиленню від сплати ПДВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз регуляторного впливу (доопрацьований) проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 28.06.2022 року. Міністерство фінансів України. Офіційний сайт. URL: https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2022-556
2. Бізнес-компанія Baker Tilly Ukraine. Боротьба з ухилянням від податків: що для українського бізнесу означає приєднання до BEPS. URL: <https://bakertilly.ua/id43988/>
3. Бюджетне відшкодування з ПДВ під час війни: яка кількість бажаючих та кому виплачують? 04.12.2023. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/87516-biudzetne-vidskoduvannia-z-pdv-pid-cas-viini-iaka-kilkist-bazaiucix-ta-komu-viplacuiut>
4. Висоцька І.Б., Радченко С.С., Лелюк Н.Є. Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. 26.05.2023. URL: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7966623>
5. Головбух. Платформа Бухгалтерія. СЕА ПДВ: Комітет Гетманцева бере в роботу результати розслідування Ради бізнес-омбудсмена. 10.03.2023. URL: <https://buhplatforma.com.ua/news/61757-sea-pdv-komitet-getmantseva-bere-v-robotu-rezultati-rozsliduvannya-radi-biznes-ombudsmena>
6. Державна податкова служба України. Офіційний сайт. Ухилення від оподаткування ПДВ. 10.03.2023. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html>
7. Економічна енциклопедія. Відповіл. рел. С.В. Мочерний. К.: Академія, 2002. 952 с. 2
8. Електронний кабінет. ДПС України. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/help/seavat.html>
9. Закон України від 05.04.2007 № 877-V «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності». URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text>

10. Закон України від 12.05.2022 № 2260 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану». URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html>

11. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. Світ фінансів. 2021. № 2(67). С. 66–78.

12. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету у 2021 році: ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/558031.html>

13. Коваленко І. А. Порівняльний аналіз зарубіжного та національного досвіду України в адмініструванні податку на додану вартість. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2021. № 49. URL: <https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc49/14.pdf>

14. Кознова О. НАЗК запропонувало шляхи мінімізації корупційних ризиків у блокуванні податкових накладних. 26.12.2023. URL: https://biz.ligazakon.net/news/224500_nazk-zaproponovalo-shlyakhi-mnmzats-koruptsynikh-rizikv-u-blokuvann-podatkovikh-nakladnikh

15. Кулик Д. Податківці все частіше використовують додаткові способи доказування схем ухилення від сплати податків. Ліга Закон. 17.11.2021. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/207527_yak-podatkvts-vikrivayut-skhemu-ukhileniya-vid-splati-podatkv

16. Лещенко Н., Саварець А., Боярчук Д. Чому ПДВ в Україні та ПДВ у країнах ЄС – це два різні податки? Економічна правда. 02.03.2023. <https://case-ukraine.com.ua/publications/chomu-pdv-v-ukrayini-ta-pdv-u-krayinah>

17. Лободіна З. М., Кізима А. Я., Марущак Л. І. Оцінювання фіскальної та регулюючої ролі податку на додану вартість. Галицький економічний вісник. 2020. № 67. С. 129–136.

18. Майстренко О.В. Міністерство СМКОР України. Офіційний сайт. Шляхи удосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_33460

19. Меліхова Т. О., Штепа В. В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. Агросвіт. 2020. № 22. С. 34–42.

20. Мельник Т.Г., Яндульська Ю.С. Комплексний підхід до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування на підприємстві. Економіка та суспільство. Випуск № 46 /2022.

21. Наказ Державної податкової адміністрації від 16.07.2007 №432 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0432225-07#Text>

22. Наказ мін України від 28.07.2015 № 543 «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» URL: <http://golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8212/475171/>

23. Онишко С. В. Податковий потенціал фінансових та нефінансових корпорацій: Монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 282 с.

24. Офіційний сайт ДПС України. Плани та звіти роботи ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>

25. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Всі показники. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>

26. Податковий кодекс України 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://tax.gov.ua/nk/>

27. Пономарьова В., Артюх О. Проблемні аспекти відшкодування ПДВ

на сучасному етапі. Socio-Economic Problems and the State (electronic journal), 2022. Vol. 27, no. 2, pp. 153-160. URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2022/22pvsnse.pdf>

28. Порядок денний Асоціації (ПДА) «Україна – ЄС». URL: [https://dsa.court.gov.ua/userfiles/por%2520den1\(2\).doc](https://dsa.court.gov.ua/userfiles/por%2520den1(2).doc).

29. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>

30. Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF>.

31. Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#Text>.

32. Принципи функціонування СМКОР. Зупинення реєстрації ПН/ПК. FinElf 7eminar Academy. Облік ПДВ. Урок 4. URL: https://storage.7eminar.ua/content/finelf_record/2073/m3/NDS_presentation_m3_les4.pdf. 25

33. Рада бізнес-омбудсмена. СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. URL: https://boi.org.ua/files/mw/gk/smkor_yak_instrument_administruvannya_pdv.pdf

34. Романовська Ю.А. Податковий контроль як дієвий інструмент моніторингу податкових ризиків. Часопис економічних реформ. 2013. № 3. С. 49–54. 67

35. Соколовська А. М. Базова структура і податкові витрати з ПДВ в Україні: методологічний і прагматичний аспекти. Економіка і прогнозування. 2022. № 1. С. 78–106.

36. Сплачуємо ПДВ розумно! Офіційний сайт міжнародної юридичної консалтингової компанії SAFIR Law&Finance. URL: <https://safir.ua/we-pay-vat-reasonably.html>.

37. Яндульська Ю. С., Головка В. І. Оцінка впливу податку на додану вартість на фінансово-господарську діяльність підприємства. Шевченківська весна 2021. Економіка. На шляху до сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. Київ: Інтерсервіс, 2021. Вип. XIX. С. 136–137.

38. Field Guide - TADAT - Tax Administration Diagnostic Assessment Tool. TADAT Secretariat. URL: http://www.tadat.org/Field_Guide/FieldGuide.html 4