

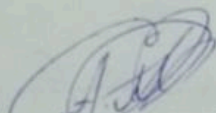
МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в
органах ДПС України»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»


(підпис)

Сергійчук Аліна
Миколаївна

Науковий керівник


(підпис)

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

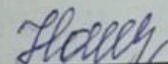
Керівник освітньо-професійної
Програми


(підпис)

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

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Регистрація №

5

20.01.2023

(дата)

(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту

20.01.2023

(до захисту, на
доопрацювання)

(дата)

(підпис, прізвище, ініціали)

(підпис, прізвище, ініціали)

(підпис, прізвище, ініціали)

Результат захисту

90/А/5

(оцінка)

08.02.2023

(дата)

(підпис)

Голова комісії:

(підпис)

І.Л. Романов

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

(підпис)

К.І. Швабій

(ініціали, прізвище)

(підпис)

А.В. Турок

(ініціали, прізвище)

(підпис)

Ю.В. Тамура

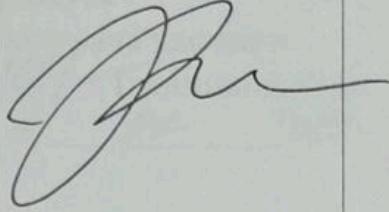
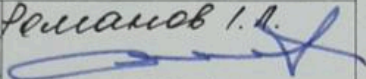
(ініціали, прізвище)

Секретар
комісії

(підпис)

М.В. Ярчук

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ 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	24		Швабій К.І. 
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	42		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		Романов І.І.  Швабій К.І. Турак М.В. Тамура Ю.В. Яруси М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	48		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
90	A	5 (відмінно)	08.02.2023	Романов І.І. Швабій К.І. Турак М.В. Тамура Ю.В. Яруси М.В.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

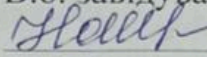
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	
50-59	E	3 (задовільно)
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.

« 01 » 02 2022

Завдання на випускню кваліфікаційну роботу (проект) роботу

здобувачу вищої освіти

Сергійчук Аліни Миколаївни

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи: «Забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в органах ДПС України».
2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070
3. Строк здачі закінченої роботи 25.01.2023.
4. Цільова установка- визначення основних положень забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в органах ДПС України
Мета роботи - дослідження основних аспектів забезпечення контролю податкових ризиків з ПДВ та виявлення їх недоліків у сфері ПДВ.
Об'єктом дослідження є виступають теоретичні та прикладні аспекти забезпечення комплексного контролю ризиків з ПДВ.
Предметом дослідження є взаємовідносини між платниками податків та податковими органами у розрізі комплексного забезпечення контролю за ризиками з ПДВ.
Вихідні дані до роботи статистика ДПСУ, навчальна та наукова література за темою дослідження.
5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки, графіки.
6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним розділом)
 1. Аспекти комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ
 2. Суб'єкти комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в Україні
 3. Аналіз схем ухилення від сплати ПДВ
 4. Стейкхолдери процесу комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ
 5. Альтернативні підходи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ

6. Аналіз інструментів комплексного контролю податкових ризиків в Україні
7. Основні проблеми забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ
8. Визначення напрямів удосконалення проведення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ
7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.22
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.02.22
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.04.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.06.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.01.23
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28.12.22
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08.02.23

8. Дата видачі завдання «02» лютого 2022 року

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

(підпис)

Швабій К.І.

Керівник освітньо- професійної програми

(підпис)

Швабій К.І.

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

(підпис)

Сергійчук А.М.

АНОТАЦІЯ

«Забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в органах ДПС України»

Мета роботи – дослідження основних аспектів забезпечення контролю податкових ризиків з ПДВ та виявлення їх недоліків у сфері ПДВ.

Завданнями роботи є: дослідження аспектів комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ; визначення основних суб'єктів комплексного контролю ризиків з ПДВ; аналіз схем ухилення від сплати ПДВ; розгляд альтернативних підходів комплексного управління податкових ризиків з ПДВ; аналітичний огляд основних інструментів комплексного контролю ризиків з ПДВ; дослідження основних проблем комплексного контролю ризиків з ПДВ; запропонувати напрями покращення функціонування системи комплексного контролю враховуючи виявлені недоліки.

Предметом дослідження є взаємовідносини між платниками податків та податковими органами у розрізі комплексного забезпечення контролю за ризиками з ПДВ.

Об'єктом дослідження виступають теоретичні та прикладні аспекти забезпечення комплексного контролю ризиків з ПДВ.

За результатами дослідження визначені основні недоліки та шляхи покращення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ органами ДПС України.

Одержані результати мають практичне значення оскільки ґрунтуються на аналізі чинного податкового законодавства та на аналітичних даних функціонування АСАУР, що є основним інструментом у процесі комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ. Дані результати слугують для створення оптимальної системи забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ органами ДПСУ.

Дипломна робота містить 43 сторінки, 6 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел з 37 найменувань та 2 додатки.

Ключові слова: податкові ризики, ПДВ, транзитер, податкова яма, АСАУР, ЄДР, ЄРПН, КРГО, КРПП.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

"Ensuring comprehensive control of VAT tax risks in the bodies of the DPS of Ukraine"

The purpose of the work is to study the main aspects of ensuring the control of VAT tax risks and identifying their shortcomings in the field of VAT.

The tasks of the work are: research of aspects of comprehensive control of tax risks with VAT; determination of the main subjects of comprehensive VAT risk control; analysis of VAT evasion schemes; consideration of alternative approaches to complex management of VAT tax risks; analytical review of the main tools of comprehensive VAT risk control; study of the main problems of integrated VAT risk control; propose directions for improving the functioning of the complex control system, taking into account the identified shortcomings.

The subject of the study is the relationship between taxpayers and tax authorities in terms of comprehensive provision of VAT risk control.

The object of the study is the theoretical and applied aspects of ensuring comprehensive control of VAT risks.

According to the results of the study, the shortcomings and ways of improving the comprehensive control of tax risks with VAT by the authorities of the DPS of Ukraine were determined.

The obtained results are of practical importance and are no longer based on the analysis of the current tax legislation and on the analytical data of the functioning of ASAUR, which is the main tool in the process of comprehensive control of tax risks with VAT. These results serve to create an optimal system for ensuring comprehensive control of tax risks with VAT by the State Tax Administration.

The thesis contains 43 pages, 6 tables, 7 figures, a list of used sources with 37 titles and 2 appendices.

Keywords: tax risks, VAT, transitor, tax pit, ASAUR, UDR, EPPN, KRGO, KRPP.

The year of job protection is 2023.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	6
ВСТУП.....	7
1. АСПЕКТИ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ	10
2. СУБ'ЄКТИ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ В УКРАЇНІ	16
3. АНАЛІЗ СХЕМ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ	19
4. СТЕЙКХОЛДЕРИ ПРОЦЕСУ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ.....	23
5. АЛЬТЕРНАТИВНІ ПІДХОДИ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ.....	25
6. АНАЛІЗ ІНСТРУМЕНТІВ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ В УКРАЇНІ.....	28
7. ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ	36
8.ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ.....	39
ВИСНОВКИ	43
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	46
ДОДАТКИ.....	50

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВВП – Внутрішній валовий продукт

ВК – Відсікаючі критерії

ДПС - Державна податкова служба України

ЄДР – Єдиний державний реєстр

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ККУ – Кримінальний кодекс України

КРГО – Критерії ризиковості господарських операцій

КРПП – Критерії ризиковості платників податків

ПДВ – Податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

ПН – Податкова накладна

ППІ- Позитивна податкова історія

ППП – Податок на прибуток підприємств

РК – Розрахунок коригувань

СГ- Суб'єкти господарювання

СЕА ПДВ – Система адміністрування податку на додану вартість

СМКОР- Система автоматизованого моніторингу податкових накладних на відповідність критеріям оцінки ступенів ризику

ТД- Таблиця даних платників податків

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Організація ефективної системи контролю за податковими ризиками є важливим фактором успішної модернізації української економіки. Адже реалізація державного управління економікою залежить від бюджетних можливостей країни фінансувати соціально-економічні проекти, а також від активного використання державою інструментів впливу на інтереси суб'єктів господарювання. Найважливішу роль при цьому відіграють податки. Сучасний розвиток податкової системи України відзначається складністю та суперечливістю, оскільки відбувається в умовах нестабільної соціально-економічної ситуації, під впливом постійної зміни законодавчої бази. Постійно зростаючі обсяги інформаційних потоків, розвиток технологій аналітичної обробки великих даних розширюють можливості податкового контролю щодо забезпечення доходами бюджетної системи. При цьому зміна умов господарської діяльності, цифрові технології породжують і додаткові податкові ризики держави і платників податків, а також обумовлюють необхідність побудови принципово нових відносин у податковій сфері. Також необхідно наголосити на тому, що важливою складовою реалізації своїх функцій податковими органами є ефективність податкового контролю за відпрацюванням ризиків з ПДВ. Адже на сьогодні ПДВ має найбільш виражену фіскальну функцію що підкреслює залежність ефективності податкової політики країни від ефективності управління ПДВ на макрорівні. Враховуючи економічну природу податку, ПДВ є найбільш поширеним, але складним і суперечливим податком.

Все це привносить актуальність у зміст нашого дипломного дослідження комплексного забезпечення податкового контролю ризиків з ПДВ.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблеми ефективного функціонування системи протидії податковим ризикам останнім часом набувають вагомого значення і привертають увагу науковців та фахівців. Серед них важливо виділити теоретиків і практиків з актуальних питань трансформації оподаткування з метою усунення дестабілізуючих факторів і ризиків його розвитку, а саме: Л. Варламова, В. Вітлінський, О. Данілов, О.

Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Мельник, А. Мещеряков, С. Панасейко, Ю. Романовська, А. Скрипник, О. Тимченко, В. Федосов та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є дослідження основних аспектів забезпечення контролю податкових ризиків з ПДВ та виявлення їх недоліків у сфері ПДВ. Завданнями згідно поставленої мети виявлено наступні:

- дослідження аспектів комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ;
- визначення основних суб'єктів комплексного контролю ризиків з ПДВ;
- аналіз схем ухилення від сплати ПДВ;
- розгляд альтернативних підходів комплексного управління податкових ризиків з ПДВ;
- аналітичний огляд основних інструментів комплексного контролю ризиків з ПДВ;
- дослідження основних проблем комплексного контролю ризиків з ПДВ;
- запропонувати напрями покращення функціонування системи комплексного контролю враховуючи виявлені недоліки.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження виступають теоретичні та прикладні аспекти забезпечення комплексного контролю ризиків з ПДВ.

База дослідження. Базою дослідження є діяльність Державної податкової служби України.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є взаємовідносини між платниками податків та податковими органами у розрізі комплексного забезпечення контролю за ризиками з ПДВ.

Методична основа дослідження. Методичною основою дослідження є системний та діалектичний підхід до функціонування існуючої системи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ. У процесі вирішення зазначених завдань застосовано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції – при дослідженні інструментів комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ;

спостереження, порівняння – при аналізі існуючих схем ухилення від сплати ПДВ; групування, статистичного порівняння – при розгляді існуючих проблем забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ та визначення напрямів їх подолання.

Практична значущість. Запропоновані заходи вирішення проблем та одержані результати мають практичне значення для удосконалення системи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ, оскільки ґрунтуються співставленні існуючої системи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ, норм чинного податкового законодавства та актуальних показників управління з питань виявлення та опрацювання податкових ризиків.

Апробація дипломної роботи відбулась шляхом публікації тез на тему: «КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ» у 2022 році.

1. АСПЕКТИ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ

Новітня парадигма економічного розвитку України націлена на забезпечення стабільності наповнення бюджетів усіх рівнів у цьому контексті податковий контроль як складова податкового адміністрування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи, оскільки як практичної, так наукової точок зору в своїй основі представляє собою особливе значення для реалізації соціально-економічної політики держави у зв'язку з тим, що у період з 2017-2021 рр. дохідна частина державного бюджету України у середньому на 81,1 % формується за рахунок податкових надходжень (рис. 1) тому від ефективності податкового контролю залежить рівень наповнюваності бюджету і його платоспроможність. Ефективність податкового контролю є однією з ключових умов забезпечення ефективності всієї системи податкового адміністрування.

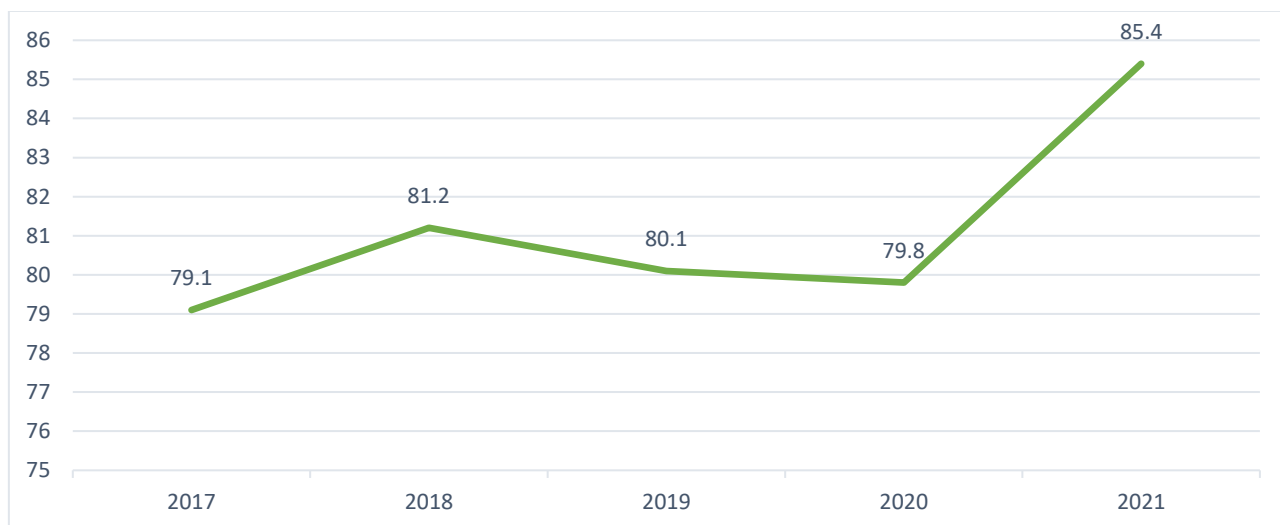


Рис. 1. Показники питомої ваги податкових надходжень у бюджеті, %

Джерело: складено автором на основі [26]

Також необхідно наголосити на тому, що важливою складовою реалізації своїх функцій органами ДПСУ є ефективність податкового контролю за відпрацюванням ризиків з податку на додану вартість. Оскільки на сьогодні ПДВ залишається домінуючим непрямим фіскальним інструментом наповнення Державного бюджету. Цей факт підтверджують дані, які наведені у табл. 1

Зважаючи на місце ПДВ у системі непрямого оподаткування, а також серед джерел доходів Державного бюджету, аналіз та удосконалення комплексного податкового контролю дозволить оцінити наявні прогалини та тим самим мінімізувати схеми ухилення від оподаткування та забезпечити фінансову стійкість держави загалом.

Таблиця 1

Індикатори фіскальної значимості ПДВ за 2017-2021 рр.

Показники	Рік				
	2017	2018	2019	2020	2021
Податок на додану вартість, млн. грн	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	534489,2
Валовий внутрішній продукт, млн. грн.	2982920,2	3558706,3	3974564,2	4194102,4	5459574,1
Доходи державного бюджету, млн. грн.	793265,3	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9
Питома вага ПДВ у ВВП, %	10,5	10,5	9,5	9,5	9,8
Питома вага ПДВ у бюджеті, %	39,6	40,4	37,9	37,2	41,2

Джерело: складне автором на основі [26]

Поряд з тим, що ПДВ є одним з бюджетоутворюючим податком в Україні, він у силу своєї природи є вразливим до шахрайських схем ухилення від його сплати, що в свою чергу спричиняє виникнення податкових ризиків. У державах, де застосовується даний податок, доводиться докладати значних зусиль для протидії шахрайству. Наприклад, в ЄС поширене так зване «карусельне шахрайство з ПДВ». Згідно з доповіддю, підготовленою на запит Європейського Парламенту у жовтні 2020 року, даний вид шахрайства коштує країнам-членам ЄС від 40 до 60 млрд. євро щорічно. В Україні шахрайство з ПДВ також поширене. Зазвичай воно органічно поєднується з ухиленням від сплати так званим «обгортівкуванням» коштів [18].

Зауважимо, що 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 [15].

Таблиця 2

Етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ

Етап	Період	Мета
Рання податкова діагностика	до закінчення граничного строку подання ПДВ-звітності	виявлення та відпрацюванні податкової інформації за можливими податковими ризиками платника ПДВ за допомогою ЄРПН та інших ресурсів інформаційно-аналітичного забезпечення
Електронний контроль ризиків	після закінчення граничного строку подання ПДВ-звітності	здійснення електронного контролю ризиків, який полягає в автоматизованому виявленні податкових ризиків на підставі даних податкової звітності.
Податковий контроль ризиків	після закінчення граничного строку сплати грошових коштів із ПДВ	Здійснення податкового контролю ризиків. Протягом 5 робочих днів після закінчення граничного строку сплати податкових зобов'язань Координаційно-моніторинговий департамент і Департамент розвитку ІТ ДПС визначають імовірні схеми ухилення СГ від оподаткування. Ці дані передаються до територіальних органів ДПС. З урахуванням зібраної доказової бази органи ДПС проводять позапланову перевірку вигодонабувача.

Джерело: складено автором на основі [25].

У свою чергу термін «податкова вигода» може трактуватися, як – зменшення розміру податкових зобов'язань, які покладені на суб'єкт господарювання, наприклад, штучне формування податкового кредиту з ПДВ, реалізація товару за готівку, невідображення результатів фінансової та господарської діяльності в обліку і т.д.

З метою відпрацювання податкових ризиків органами ДПС використовується наступні інформаційно-аналітичне забезпечення:

- реєстр платників податку на додану вартість (дані податкового обліку та реєстрів підсистеми “Реєстрація платників податків” ІС “Податковий блок”);
- дані декларацій та розрахунків з податку на додану вартість, за якими здійснюються розрахунки з бюджетом, та декларацій з ПДВ підприємств,

що застосовують спеціальні режими оподаткування (дані податкової звітності з ПДВ підсистеми “Обробка податкової звітності та платежів” ІС “Податковий блок”);

- інформація з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб
- підприємців (журнал обробки відомостей ЄДР підсистеми “Реєстрація платників податків” ІС “Податковий блок”);
- дані митних декларацій (ЕАІС);
- інформація про стан розрахунків з бюджетом (АІС “Галузь”).

ДПС України постійно працює над розширенням джерел інформації про можливі порушення. Наприклад, у 2019 році почали використовувати щоденні дані про виторги через РРО.

На основі даної інформації визначаються платники, які підлягають включенню до плану-графіка документальних планових перевірок та щодо яких необхідно призначити позапланову чи фактичну перевірку. Інформація, яка отримана внаслідок моніторингу ідентифікує ризики, які можуть свідчити про порушення законодавства. За своєю суттю така інформація не є всебічно перевіреною та не може вважатися достовірною тим самим не є підставою застосування до платників заходів впливу (призначення позапланової документальної перевірки платника). Відтак, перш ніж призначити перевірку, податковий орган зобов’язаний звернутися до платника для отримання пояснень та документів.

Держава постійно намагається протидіяти шахрайству з ПДВ. Разом з тим шахрайські схеми змінюються і продовжують існувати. Це, в свою чергу, вимагає нових підходів до протидії ним. В Україні боротьба з ухиленням від ПДВ розвивалася поступово та пережила кілька основних етапів реформ (табл. 3).

Кожна з подій зазначених у табл. 3 надала державі нові можливості у здійсненні контролю за ризиковими операціями з ПДВ, разом з цим, однак, створивши нові виклики для бізнесу.

Попри всі сучасні нововведення, залишились певною мірою актуальними і традиційні інструменти, які держава здавна використовувала для протидії обігу «схемного» ПДВ — податкові перевірки та відмови (затримки) у відшкодуванні ПДВ.

Таблиця 3

Етапи реформування системи протидії податковим ризикам з ПДВ в Україні

Рік	Реформа	Характеристика
2011	запровадження ЄРПН	Створення бази даних податкових накладних та розрахунків коригування до них
2015	створення СЕА ПДВ	запровадження інноваційного інструменту у сфері адміністрування ПДВ та протидії ПДВ-шахрайству — СЕА ПДВ, побудовану за принципом депонування ПДВ. Суть цього принципу полягає у тому, що жоден платник ПДВ — постачальник товарів або послуг технічно не може виписати та зареєструвати у ЄРПН жодну ПН/РК на суму, яка перевищує суму його «вхідного» ПДВ, якщо він перед тим не внесе відповідну суму коштів на свій електронний рахунок в СЕА ПДВ, збільшивши тим самим свій реєстраційний ліміт.
2017	запуск СМКОР	Запровадження автоматизованої системи моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків. Система працює в автоматизованому порядку та зупиняє реєстрацію ПН/РК, які відповідають критеріям ризиковості операцій або критеріям ризиковості платника ПДВ.

Джерело: складено автором на основі [32].

Слід відмітити, що з огляду на необхідність акумулювання коштів для фінансових потреб держави, контроль податкових ризиків повинен здійснюватися на засадах формування максимально зручних і необтяжливих умов оподаткування суб'єктів господарювання, зокрема, за рахунок подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, впорядкування системи планування, організації та здійснення податкових перевірок, використання сучасних аналітичних інструментів їх проведення, що дозволяє визначати приховану податкову базу і запобігати ухиленню від оподаткування, сприяє підвищенню податкової культури, грамотності та

дисципліни у суспільстві, а також підвищує ефективність податкового адміністрування загалом [35].

Резюмуючи вищезазначене можна констатувати, що державний податковий контроль є суттєвим елементом державного регулювання економіки, обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи й економіки країни в цілому. Від ефективності податкового контролю значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека. В науковій літературі державний податковий контроль в широкому значенні слова визначається як спеціальний спосіб забезпечення законності. Оскільки на сьогодні ПДВ залишається основним бюджетоутворюючим непрямим податком, то слід приділити увагу забезпеченню комплексного податкового контролю і його удосконаленню з метою акумулювання коштів до державного бюджету та відповідно підвищення економічної стійкості держави.

2. СУБ'ЄКТИ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ В УКРАЇНІ

До суб'єктів комплексного контролю податкових ризиків варто віднести:

- контролюючі органи (ДПСУ)
- платники ПДВ

До основних завдань та функцій, які покладені на ДПСУ з питань виявлення та опрацювання податкових ризиків з ПДВ слід віднести:

- забезпечення формування єдиної державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів;
- здійснення організації та контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, зборів, платежів;
- забезпечення контролю за своєчасністю подання податкової звітності, нарахування та сплати податків, зборів, платежів юридичних осіб;
- аналіз фінансової та податкової звітності платників податків;
- організація проведення камеральних перевірок;
- забезпечення реєстрації платників ПДВ;
- організація функціонування системи електронного адміністрування ПДВ;
- організація та контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ;
- організація роботи з питань зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в єдиному реєстрі податкових накладних;
- моніторинг фінансово-господарських операцій платників на наявність податкових ризиків;
- податковий контроль за трансфертним ціноутворенням.

Перелік платників ПДВ згідно п. 180.1 ст. 180 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами і доповненнями зазначено у додатку А [27].

З метою підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів офіційно затверджена методика, яка дозволяє визначити “ризикових” суб'єктів

господарської діяльності (СГД), котрі використовують схеми ухилення від оподаткування та перелік внутрішніх документів, що регламентують проведення кампанії з відпрацювання підприємств “групи ризику” (рис. 2.1). На рис. 2.1 продемонстровано критерії відбору та класифікації суб’єктів господарювання за категоріями.

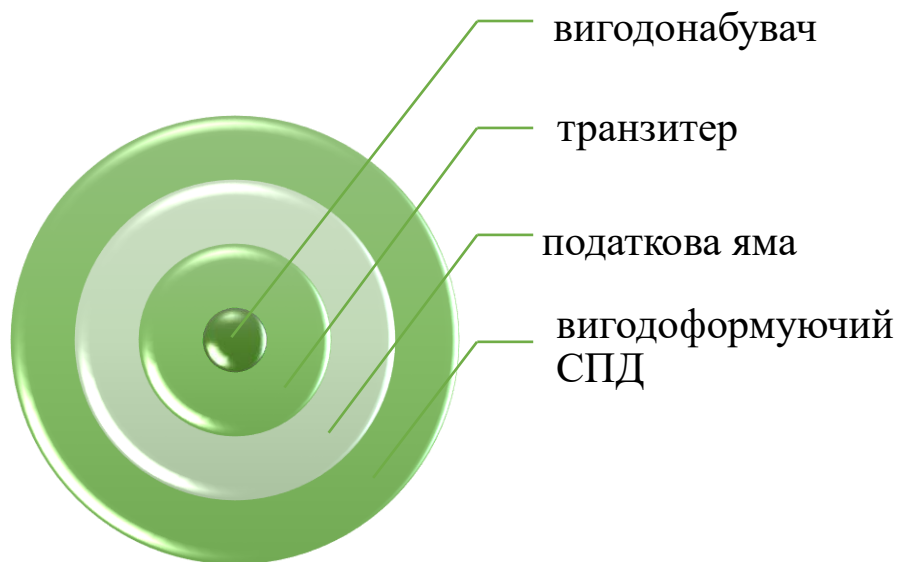


Рис. 2 Категорії класифікації суб’єктів господарювання для цілей виявлення ризиків з ПДВ

Джерело: складено автором на основі [25].

Вигодонабувач – платник ПДВ, який за рахунок відображення у податковій звітності недостовірних даних за господарськими операціями з використанням вигодоформуєчих та вигодотранспортуючих суб’єктів (у т.ч. за ланцюгом постачання товарів) отримує необґрунтовану податкову вигоду.

Вигодоформуєчий суб’єкт – платник ПДВ, який не відображає або відображає і не сплачує податкові зобов’язання з ПДВ при відповідному декларуванні його контрагентом сум податкового кредиту без реальної господарської чи іншої економічної діяльності за такими операціями та, як наслідок, формує податковий кредит з ознаками ризику

«Податкова яма» — це фіктивне підприємство, від імені якого оформлюється на папері виробництво та/або продаж товарів або послуг, в ціну

яких включається ПДВ, хоча насправді підприємство нічого не виробляє та не продає. «Податкова яма» виписує на ім'я своїх нібито покупців податкові накладні, які дають останнім право на податковий кредит в розмірі суми ПДВ, включеної в ціну уявних (неіснуючих) товарів або послуг. При цьому «податкова яма» набуває обов'язок сплатити значні суми ПДВ до бюджету. Однак такі суми вона не декларує та/або не сплачує до бюджету, а стягнути їх з неї примусово — неможливо або вкрай проблематично (підприємство не має жодного майна або грошей, його власники та директори є підставними особами, або їх неможливо відшукати тощо).

«Транзитер» — це інше фіктивне підприємство, створене переважно для того, щоб «заплутати сліди» у ланцюгу фіктивних поставок. Від імені «транзитера» оформлюється на папері фіктивне придбання товару або послуги в «податкової ями» або в попереднього «транзитера», та їх подальший фіктивний перепродаж наступному «транзитеру» або ж напряму «вигодонабувачу» (реальному бізнесу, який хоче скористуватися послугами «конвертаційного центру», щоб ухилитися від оподаткування та перевести кошти в готівку).

3. АНАЛІЗ СХЕМ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ

Традиційна для України схема діяльності «конвертаційного центру» (що зазнала деяких змін із введенням СЕА ПДВ про які йтиметься далі) виглядає наступним чином (рис. 3)

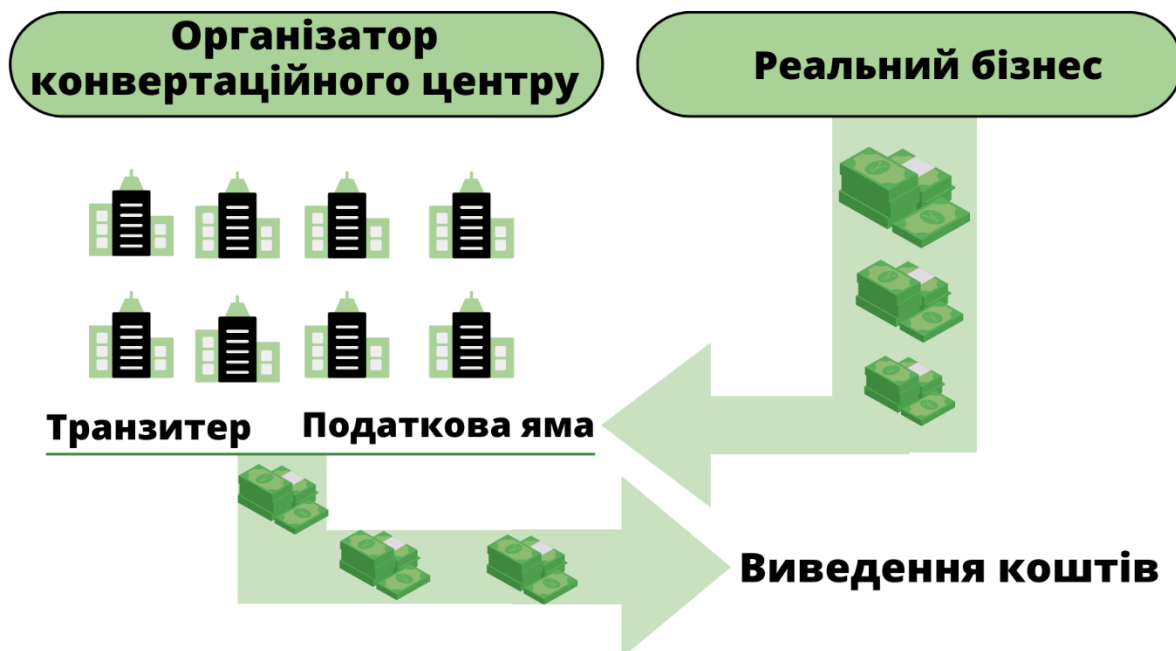


Рис. 3 Схема формування «конвертаційного центру»

Джерело: сформовано автором на основі [33].

Організатором «конвертаційного центру» створюється певна кількість фіктивних підприємств. Такі підприємства реєструються як новоутворені, засновниками та керівниками таких підприємств у ЄДР зазначаються підставні особи. Оскільки реєстрація компаній в Україні наразі здійснюється досить просто зареєструвати фіктивне підприємство і зробити його платником ПДВ займає усього кілька днів.

Організатори «конвертаційного центру» можуть вчиняти широкий спектр дій від імені будь-якого з таких фіктивних підприємств оскільки вони мають печатки цих підприємств і їх електронні ключі. Наприклад, вони можуть складати фінансово-господарські документи управляти коштами на їх банківських рахунках. Номінальні ж власники та директори підприємств у цій діяльності участі не беруть. Їх можуть періодично залучати для того, щоб вони

ставили свої підписи на паперових документах, коли це потрібно за певну винагороду.

Організатори «конвертаційного центру» об'єднують створені ними фіктивні підприємства у структуровані мережі, в яких у кожного з підприємств є своя роль, необхідна для реалізації шахрайської схеми. Традиційно виділяють два типи фіктивних підприємств: «податкова яма» та «транзитер» детальніше про даних суб'єктів розглянуто у другому блоці.

Реальний бізнес переказує кошти зі свого банківського рахунку на банківський рахунок фіктивного підприємства, яке входить до схеми «конвертаційного центру» під видом придбання товарів або послуг. Внаслідок переказана сума коштів повертається бізнесу у готівковій формі.

Документально усе оформлюється так, щоб зі сторони це було схоже на реальну операцію. Наприклад, якщо бізнес є агротрейдером, який продає на експорт зерно (який він перед тим неофіційно закуповує у дрібних фермерів на «чорному ринку» за готівку), то «конвертаційний центр» може продати йому податковий кредит з ПДВ та готівку під виглядом постачання того ж самого зерна.

При успішній реалізації цієї шахрайської схеми бізнес, який нею скористувався, зазвичай отримує потрібну вигоду:

- набуває податковий кредит, який дозволяє сплатити менше ПДВ до бюджету або відшкодувати більше ПДВ з бюджету;
- відносить вартість нібито придбаних ним товарів або послуг до складу витрат, які зменшують його прибуток, з якого сплачується ППП;
- отримує готівку, яка потрібна йому для операцій у тіньовому секторі.

При реалізації даної схеми бізнес сплачує комісію організаторам «конвертаційного центру» та приймає на себе ризики адже податковий орган може виявити цю схему, донарахувати податки та застосувати штрафи.

Поряд з тим перспективи кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків як правило не лякає бізнес, який користується послугами «конвертаційних центрів». Адже наразі згідно ст. 212 ККУ передбачається

штраф, який загрожує керівникові та/або головному бухгалтеру компанії лише в разі досить невдалого збігу обставин. Як правило такі кримінальні провадження дуже рідко звершуються обвинувальним вироком [21].

Як вже було зазначено у 2015 році було запроваджено СЕА, дана система функціонує за принципом депонування ПДВ, що в свою чергу майже унеможливило реалізацію традиційної шахрайської схеми, центром якої є «податкова яма». Відтепер «податкова яма» не може виписати ПН/РК, не гарантувавши, шляхом депонування, сплати ПДВ до бюджету. Проте як вже зазначалося шахрайські схеми удосконалюються та підлаштовуються під реалії сьогодення адже недобросовісні особи швидко знайшли спосіб пристосуватися до даного нововведення.

Так, найбільші суми ПДВ сплачуються на митниці при імпорті товарів в Україну. В свою чергу платник податків, що імпортував товари та сплатив ПДВ при їх розмитненні, набуває право на податковий кредит. Це право він реалізовує шляхом продажу ввезених товарів в Україну та включивши в їх ціну ПДВ.

Проте на практиці чимало імпортерів реалізують ввезені ними в Україну товари на так званому «чорному ринку», не включаючи в їх ціну ПДВ та не декларуючи доходів від їх продажу. Документально в таких імпортерів залишаються запаси товарів і значні суми невикористаного ПК з ПДВ. Поряд з тим такі імпортери мають значні суми готівки, яка отримана внаслідок реалізації товарів на «чорному ринку». Поряд з тим, їм потрібні гроші на банківському рахунку для закупівлі нових партій імпортованих товарів.

Такі СГ знайшли напрям взаємовигідної співпраці із «конвертаційно-транзитними центрами» у рамках функціонуючої схеми, так званого «зустрічного транзиту» (рис. 4). Дана схема полягає у тому, що імпортер («постачальник зустрічного транзиту») оформлює продаж товарів, які, документально, знаходяться на його складі (насправді ж давно розпродані) «транзитеру». В свою чергу імпортер передає до «конвертаційно-транзитного центру» готівку в обмін одержує на свій рахунок безготівкові кошти, як оплату за постачання товару. Разом з існуючим проте лише на папері товаром,

«транзитер», який входить одержує від імпортера ПК з ПДВ, що у подальшому планується реалізувати «покупцю зустрічного транзиту». Всередині «конвертаційно-транзитного центру» відбувається ряд перепродажів неіснуючого товару між «транзитерами». У процесі так званих перепродажів відбувається підміна товару («пересорт» або «скрутка»).



Рис. 4 Схема формування «зустрічного транзиту»

Джерело: складено автором на основі [28]

Кінець та результат даної удосконаленої схеми подібний, як і у старій, описаній вище схеми, яка починалася з «податкової ями» — «вигодонабувач» одержує потрібну вигоду у вигляді:

- обготівкування своїх коштів.
- податкового кредиту з ПДВ;
- витрат які зменшують розмір ППП.

Отже, поряд із розвитком інструментів управління податковими ризиками удосконалюються також схеми ухилення від сплати податків. Тому аналіз наявних схем ухилення від оподаткування є важливим етапом у формуванні ефективної системи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ, що в свою чергу забезпечуватиме фінансову стійкість держави.

4. СТЕЙКХОЛДЕРИ ПРОЦЕСУ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ

У дослівному перекладі stakeholder означає «утримувач ставки» або «акціонер». У бізнес-термінології під стейкхолдером розуміють будь-якого суб'єкта, який якимось зацікавлений у діяльності компанії.

До стейкхолдерів відносять осіб, які:

- активно залучені до проекту
- користуватимуться результатами проекту
- не залучені до проекту, але здатні на нього вплинути

Важливо розуміти, що стейкхолдер – це носій певної ролі, завдяки якій він впливає на процес. Тому важливо вибирати зацікавленою стороною не людину чи організацію, а виконувану функцію.

Отже, враховуючі дані, що зазначені у попередніх розділах можемо констатувати, що основними стейкхолдерами процесу забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ є:

- органи ДПСУ;
- сумлінні платники ПДВ;
- несумлінні платники ПДВ;



Рис. 5. Основні стейкхолдери процесу забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ

Джерело: сформовано автором на основі [15]

За рівнем зацікавленості хоч і зі знаком мінус стейкхолдерів можна розподілити наступним чином (рис. 5). Даний розподіл у першу чергу пояснюється тим, що несумлінні платники податків не зацікавлені забезпеченні комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ оскільки даний процес заважає функціонувати схемам ухилення від сплати ПДВ. Та в свою чергу порушує налагодженні процеси «ведення бізнесу», а отже і зменшує фінансовий результат. Удосконалення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в адміністрування ПДВ унеможливить використання несумлінними платниками ПДВ різного роду методів та інструментів покликаних на зниження податкового зобов'язання з ПДВ, отримання непідтвердженого податкового кредиту (нереальні господарські операції, придбання документів на ПК), що в загальному призведе до збільшення позитивної різниці (позитивне значення) між ПК та ПЗ.

У свою чергу, сумлінні платники зацікавлені у забезпеченні комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ оскільки це дозволяє уникненню дискримінації в частині визначення контролюючим органом ризикових операцій. Фактично оптимізація системи адміністрування ПДВ дозволить уникнути ризиків блокування ПН/РК платників податків, які не порушують чинне податкове законодавство. Оперативне виявлення ризиків з ПДВ дозволить контролюючому органу відокремити платників з позитивною податковою історією від платників які займаються так званими «скрутками», що в свою чергу дозволить контролюючому органу здійснювати перевірочні заходи по відношенню до платників, які потенційно можуть порушувати податкове законодавства під час декларування і сплати ПДВ.

Для органів ДПСУ досконалий аналіз ризиків з ПДВ дозволить працювати за принципом «ризик/ порушення» – фінансовий результат для держави. Тобто вчасно виявивши потенційного платника ПДВ, відносно якого є вся підстави вважати, що він порушує профільне законодавство. У органів ДПСУ буде можливість нарахувати останньому штрафні санкції та пеню, що в свою чергу збільшуватиме дохідну частину державного бюджету України.

5. АЛЬТЕРНАТИВНІ ПІДХОДИ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ

Дефініція «податковий ризик» найчастіше асоціюється з ризиками недотримання платниками податків вимог податкового законодавства, що призводить до недонадходжень в бюджет податків. Проте варто наголосити, що часто причиною втрат бюджету є недоліки, які існують на законодавчому рівні або у процесах адміністрування податків чи в діяльності самої податкової служби. Особливо це стає актуальним в умовах постійного коригування податкового законодавства та реформування органів ДПСУ, що в свою чергу зумовлює накопичення фіскальних дисбалансів та мінімізацію ефективності реалізації функцій податкової системи, які на неї покладені.

У цьому контексті варто наголосити, що деякі податкові ризики з ПДВ можуть бути ефективно усунуті на законодавчому рівні, ніж за допомогою адміністративних процедур. Опрацювання інших ризиків буде ефективніше на тактичному рівні –наприклад, при одночасному опрацюванні групи платників податків за галузевим принципом, а вирішення окремих питань може бути доцільним на оперативному рівні (прийом декларації, реєстрація податкових накладних, фактичні перевірки тощо). При цьому поряд із системами виявлення та прийняття рішень стосовно впливу на ризики недотримання платниками податкових норм необхідна система управління за інституційними ризиками [25].

У системі відпрацювання податкових ризиків з ПДВ варто враховувати пріоритетність, обов'язковість та спосіб вжиття контрольних заходів залежно від економічної доцільності, податкової поведінки платника податків, імовірності встановлення порушення [22]. Першочергово необхідно опрацьовувати ризики, які встановлені на основі індикаторів, які прямо вказують на наявність правопорушень чинного податкового законодавства. При цьому доцільно виділяти підвищені ризики, які потребують оперативного відпрацювання, та ризики помірною, незначною або опосередкованого рівня, які дозволяють їхній дистанційний супровід та відпрацювання, особливо якщо платник податків

має позитивну податкову історію, задовільні показники фінансово-майнового стану.

Отже, забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ вимагає структурованого підходу, що передбачає одночасну роботу з податковими ризиками на трьох рівнях—стратегічному, тактичному та оперативному, а також у двох площинах—інституційні ризики (ризики, пов'язані зі спроможністю податкових органів здійснювати свої функції та досягати своїх цілей) та ризики недотримання податкового законодавства. Це означає, що розробка та використання інструментів комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ має відбуватися базуючись на принципі диференціації з метою оптимізації ресурсів.

Підхід фіскальної диференціації відповідає принципам системи податкового ризик-менеджменту і дає змогу здійснювати дії стосовно виявлених ризикових суб'єктів господарювання та ризикових господарських операцій:

- здійснювати оцінку податкових ризиків за рахунок застосування коефіцієнтів значимості ризику, його категорії та величини, врахування факторів інформації про ризик та його елементи тощо;
- оцінювати рівень «ризиковості» суб'єктів господарювання за значимістю ризиків, фіскальною поведінкою платника податків і т.д.;
- ідентифікувати пріоритетні для усунення ризику базуючись на сумі та характері податкового ризику;
- приймати управлінські рішення стосовно ідентифікації способу відпрацювання податкових ризиків в залежності від параметрів профілю податкових ризиків та ступеня ризиковості платника податків;
- стандартизувати методологію стосовно відпрацювання типових податкових ризиків по кожному податку.

Поряд з тим застосування диференційного підходу вимагає започаткування та функціонування моніторингу податкових ризиків, визначення рівня ризиковості платників податків, а також високого рівня

комунікації з платниками податків як одного із способів мінімізації недотримання податкових норм за рахунок здійснення контролюючим органом неаудиторських заходів та сервісних функцій [22].

Підсумовуючи вищезазначене можна стверджувати, що система управління податковими ризиками вимагає структурованого підходу, що передбачає роботу з податковими ризиками на трьох рівнях—стратегічному, тактичному та оперативному, а також у двох площинах—інституційні ризики та ризики недотримання податкового законодавства. Вказане також означає, що розробка та застосування інструментів мінімізації податкових ризиків має відбуватися базуючись на принципі диференціації з метою оптимізації податкових ресурсів (людських, фінансових та часових) поряд з тим враховувати наявні проблеми в системі податкового ризик-менеджменту.

6. АНАЛІЗ ІНСТРУМЕНТІВ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ В УКРАЇНІ

Поширення схем ухилення від сплати ПДВ призвело до того, що держава змушена була приділяти значні ресурси контрольно-перевірочній роботі у сфері ПДВ. У розрізі цього було проведення перевірок, які призначалися в разі отримання від бізнесу заяв на бюджетне відшкодування ПДВ. Податкові органи підозріло ставились до будь-якого податкового кредиту, за рахунок якого бізнес зменшував свою суму ПДВ, яка підлягала сплаті до бюджету, або ж формував суми, які заявлялися до бюджетного відшкодування.

Дані процедури по-перше потребували багато ресурсів з боку контролюючого органу та викликало значне роздратування в багатьох суб'єктів господарювання. Також проводячи лише контрольно-перевірочну роботу, держава завжди знаходилась на крок позаду податкових шахраїв, і лише боролась з наслідками їхніх дій, а не запобігала шахрайським схемам. Проте, контролюючі органи також прагнуть оперативно «знешкоджувати» виявлені ними фіктивні підприємства, які генерують «схемний» ПДВ.

Для цього в різний час застосовувались різні інструменти, зокрема:

- присвоєння платнику податків «стану 9» та подальше анулювання реєстрації платника ПДВ, що дозволяє нейтралізувати підприємство, яке генерує «схемний» ПДВ, оскільки з дня анулювання своєї реєстрації воно вже не могло виписувати та реєструвати ПН;
- призупинення дії або відмова від укладення з платником ПДВ договору про визнання електронної звітності, що дозволяє нейтралізувати платника податків, оскільки подавати звітність з ПДВ та виписувати податкові накладні з ПДВ дозволено лише у електронній формі [22].

З метою урегулювання відносин платників податків та контролюючих органів народилася нова ідея — створення автоматизованої системи (СМКОР), яка оцінюватиме всі ПН на відповідність певним встановленим критеріям ризику та миттєво блокуватиме потенційно «схемний» ПДВ вже на етапі виписки ПН постачальником, заклав підвалини для створення СМКОР Закон України «Про

внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII. Даний крок, з одного боку, зміщував фокус податкового контролю у сфері ПДВ з реагування на наслідки податкового шахрайства (податкові перевірки) на його запобігання (блокування податкових накладних).

З іншого боку, цей крок переміщував основний тягар, пов'язаний із податковим контролем у сфері ПДВ, з покупців на постачальників (які мають частіше доводити реальність свого «вихідного» ПДВ вже на етапі складення податкових накладних), якими частіше за все є малий і рідше середній бізнес.

Проте, відсутність іноземних аналогів не є аргументом на користь того, що СМКОР є неефективним інструментом протидії податковому шахрайству. Брак міжнародного досвіду використання аналогічних інструментів є лише приводом детального аналізу використання цього інструменту в Україні, та співставленням переваг наданих цим інструментом над спричиненими ним незручностями.

Насамперед СМКОР перевіряє, чи дотримані «відсікаючі критерії» — параметри, за яких ПН/РК вважається «безпечною» та звільняється від подальшого моніторингу.

«Відсікаючі критерії» кілька разів змінювались та звужувались, і загалом зводяться до чотирьох:

- операції з постачання товарів (послуг) кінцевому споживачу та/або які звільнені від оподаткування;
- обсяг постачання, зазначений платником податку в ПН/РК, зареєстрованих чи поданих на реєстрацію в ЄРПН у поточному місяці, становить менше 500 тис. гривень якщо обсяг постачання товарів, зазначений у них у поточному місяці за операціями з одним отримувачем платником податку, не перевищує 50 тис. гривень, сума ПДВ з вироблених в Україні товарів, сплачена у попередньому місяці, становить більше 20 тис. гривень, та керівник — посадова особа такого платника податку є особою, яка займає аналогічну посаду не більше ніж у трьох (включно) платників податку;

- загальна сума ПДВ з вироблених в Україні товарів, сплачена за останні 12 календарних місяців, становить більше 1 млн гривень; значення показника D становить більше 0,05 (показник D розраховується, як співвідношення загальної суми сплачених платником за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК, сум ЄСВ та податків і зборів (S) до загальної суми постачання товарів/послуг на митній території України, зазначеними платником в ПН/РК ,zareєстрованих у ЄРПН за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК (T); значення показника P (сума ПДВ, зазначена платником в ПН/РК, zareєстрованих у ЄРПН у звітному періоді, з урахуванням поданої на реєстрацію ПН/РК) є меншим, ніж співвідношення найбільшої місячної суми ПДВ, зазначеної у ПН/РК, zareєстрованих платником податку в ЄРПН за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК до коефіцієнту 1,4;
- операції з продукцією/товарами що підпадають під визначення груп 1-24 згідно УКТЗЕД (крім підакцизних товарів), за умови, що такі ПН/РК складені платником, який належить до мікропідприємства або малого підприємства відповідно до частини другої статті 2 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та основним видом діяльності якого є хоча б один з таких видів економічної діяльності відповідно до КВЕД: 01.11-01.13, 01.21, 01.24, 01.25, 01.41, 01.42, 01.45-01.47, 03.11, 03.12, 03.21, 03.22, 10.11-10.13, 10.20, 10.32, 10.41, 10.42, 10.51, 10.61, 10.71-10.73, 10.81-10.86, 10.89, 10.91, 11.07. (встановлено з 28.02.2022 р. – 17.05.2022 р.) [30].

Якщо «відсікаючі критерії» дотримані — ПН/РК безперешкодно реєструється у ЄРПН. Якщо «відсікаючі критерії» не спрацювали, то далі СМКОР перевіряє, чи не відповідає платник податків, який подав ПН/РК критеріям ризиковості платника податку. Якщо Критерії ризиковості платника податку виявлені то реєстрація ПН/РК зупиняється, незалежно від параметрів

конкретної господарської операції. Якщо ж критерії ризиковості платника податків не виявлені, то СМКОР перевіряє, чи відповідає конкретна господарська операція, зазначена у ПН/РК, критеріям ризиковості господарської операції, які встановлені Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 [30]. Найбільш поширеним з них є критерій, який стосується істотних розбіжностей між обсягами та номенклатурою товарів/послуг, які придбаваються та які реалізуються платником податків. Цей критерій націлений на виявлення класичних «скруток» (дані схеми було розглянуто у попередньому блоці). Виявити такі розбіжності досить просто, адже обов'язковим реквізитом кожної ПН/РК є класифікаційний код (УКТ ЗЕД — для товару, ДКПП — для послуги).

Якщо виконуються умови для спрацювання основного з критеріїв ризиковості господарської операції (який стосується розбіжностей між обсягами та номенклатурою товарів/ послуг «на вході» та «на виході») — СМКОР додатково проводить перевірку на предмет того, чи подано платником податків та чи враховано відповідною комісією при контролюючому органі «таблицю даних платника податків». Якщо таблиця даних платника податків має статус врахованої — то СМКОР ігноруватиме розбіжності у номенклатурі та обсягах товарів/послуг «на вході» та «на виході» у розрізі тих кодів УКТ ЗЕД та ДКПП, які зазначені у такій таблиці.

Надалі якщо Критерії ризиковості господарської операції все ж спрацювали — СМКОР додатково перевіряє, чи наявна позитивна податкова історія у платника податків. Показники, за якими визначається позитивна податкова історія виписані достатньо широко. Серед таких показників, зокрема, загальна сума сплати ЄСВ та податків і зборів становить більше 5 млн грн, наявність власних (орендованих) земельних ділянок понад 200 га або орендованих земельних ділянок комунальної та/або державної власності площею не менше 0,5 га, торгівля однаковими товарами. Якщо ж позитивна податкова історія в платника податку відсутня — то реєстрація ПН/РК зупиняється.

Механізм блокування ПН можна відобразити у вигляді блок-схеми (рис. 6)

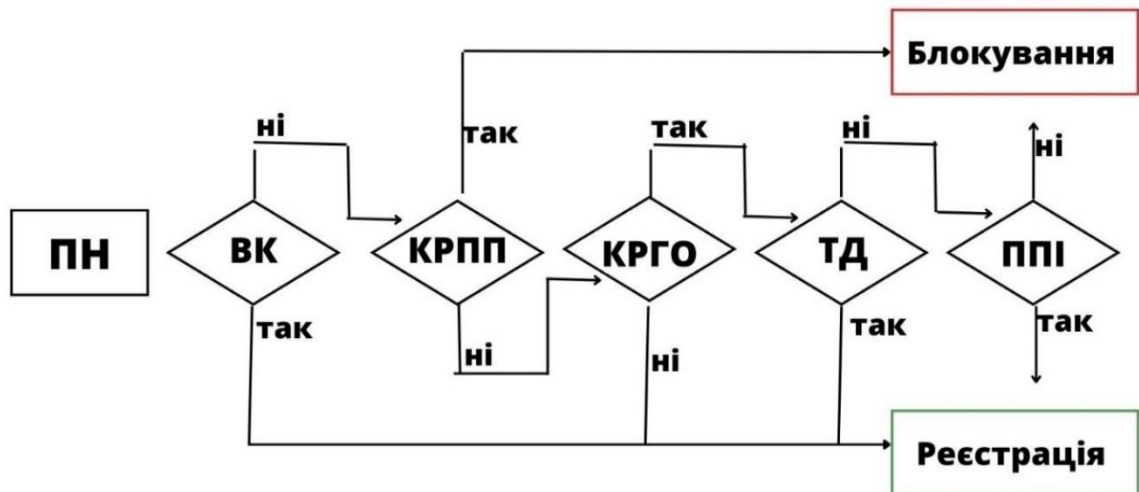


Рис. 6 Механізм блокування ПН/РК згідно алгоритму роботи СМКОР

Джерело: складено автором на основі [30]

Механізм, який розглянуто вище забезпечує всебічний аналіз ризиків з ПДВ.

Згідно Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 визначено 8 критеріїв ризиковості платників ПДВ:

1.Реєстрація на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів.

2.Реєстрація на вигаданих, померлих, безвісти зниклих осіб.

3.Реєстрація особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність.

4.Платника податку зареєстровано (перереєстровано) та ним впроваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників.

5.Платник – юридична особа не має відкритих рахунків у банківських установах.

6.Платник ПДВ не подав податкової звітності з ПДВ за два останніх звітних (податкових) періоди.

7.Платник податку на прибуток підприємств не подав фінансової звітності за останній звітний період.

8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній. [30].

Критерії ризиковості платника податку (принаймні, окремі з них) містять у собі певний суб'єктивний елемент і залишають поле для дискреції. Відповідність/невідповідність ним встановлюють відповідні комісії при податкових органах на місцях. Цей аспект і викликає найбільше дискусій.

Останнім часом податкові органи, при віднесенні платника до ризикової групи, посилаються на восьмий пункт Критеріїв. Адже звертаючись до цього пункту, податкові органи можуть на будь-якій підставі віднести платника до ризикового статусу, а саме: придбання та реалізація товарів (послуг) у постачальників/покупцям з ризиковим статусом, недостатня кількість матеріалів чи працівників для виготовлення товару чи надання послуги, недостатня кількість обладнання чи транспорту, чи взагалі незрозумілі схеми придбання товару у постачальників, які не відслідковуються та інше. Рідше трапляються випадки, коли потрапляння до ризикової групи відбуваються через неподання фінансової чи податкової звітності та відсутності банківського рахунку.

Виходячи з призначення СМКОР до переліків мали потрапляти тільки фіктивні підприємства, які існують виключно для шахрайських схем з ПДВ, або реальний бізнес, але який суттєво задіяний у таких шахрайських схемах (наприклад, бізнес, який є «постачальником зустрічного транзиту»). Станом на жовтень 2022 року, за даними ДПСУ України до переліку ризикових платників податків відповідно до п. 1-8 Критеріїв ризиковості платника податків віднесено 19 492 платників ПДВ в Україні з них виведено близько було внесено близько 36% (7033 СГ) (табл.4).

Таблиця 4

Аналіз ризикових СГ (станом на 06.09.2022 року)

СГД внесені до Журналу ризикових платників відповідно до п. 1-8 Критеріїв ризиковості платника податків		за поточний місяць			
Всього внесено СГД	Всього виведено СГД	внесено		виведено	
		Київ	Інші регіони	Київ	Інші регіони
19 492	7 033	27	0	17	0

Джерело: складено автором на основі внутрішніх даних відділу аудиту ГУ ДПСУ в м. Києві

Поряд з тим аби дослідити ефективність СМКОР та навантаження її роботи на бізнес слід дослідити відсоток зупинених ПН/РК по ризикових СГ та ризикових операціях від загальної кількості зупинених ПН/РК. Відтак згідно даних рис. 7 спостерігається, що відсоток зупинених ПН по ризикових СГ від загальної кількості зупинених ПН/РК починаючи з 2019 року має тенденцію на зниження це пов'язано із затвердженням 10 листопада 2021 року Постанови № 1165, яка встановлює критерії ризиковості по операціям СГ.

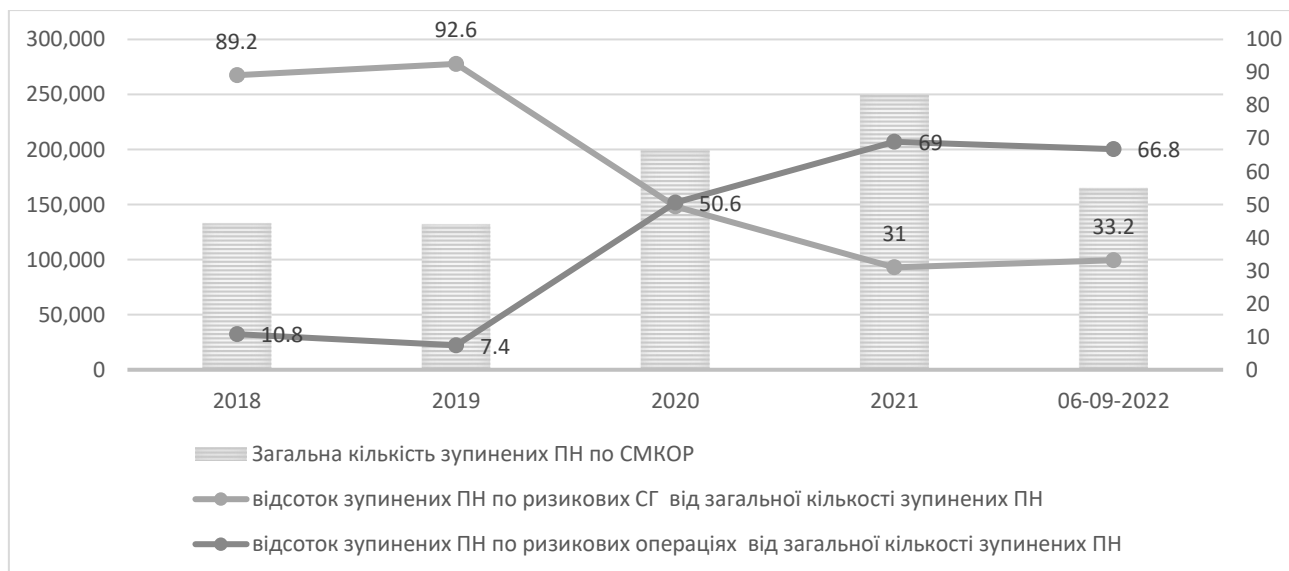


Рис.7 Відсоток зупинених ПН по ризикових СГ та по ризикових операціях від загальної кількості ПН/РК в межах діяльності ГУ ДПСУ в м. Києві (2018-06.09.2022 р.)

Джерело: складено автором на основі додатку Б

Також слід відмітити, що після визначення, ключового акценту СМКОР в сфері контролю за оподаткуванням ПДВ у представників бізнесу виникає багато питань пов'язаних з дотриманням принципу «безспірності» податкового кредиту принаймні по тим ПН/РК, які успішно пройшли автоматизований моніторинг у СМКОР або які були зареєстровані у ЄРПН на підставі рішень відповідних комісій при органах ДПСУ.

Так втілення принципу «безспірності» податкового кредиту по зареєстрованим ПН/РК спростило б життя не лише бізнесу, який не задіяний у схемах. Поряд з тим недобросовісним суб'єктам господарювання, які скористалися певними лазівками у роботі СМКОР, та змогли усе-таки зареєструвати ПН/РК по фіктивним (нереальним) господарським операціям у ЄРПН при такому підході стало б надання повної індульгенції та імунітету від відповідальності [33]. Також важливим фактором є те, що чинне законодавство забезпечує у даному випадку достатній рівень захисту прав платника податку адже рішення контролюючого органу щодо зменшення від'ємного значення нарахування податкових зобов'язань підлягають судовому контролю).

Розглянемо ситуацію, якщо СМКОР залишиться єдиним засобом реагування податкових органів на можливі зловживання із ПДВ. З одного боку це може створити суб'єктам господарювання ще більше незручностей, ніж переваг. Так, наприклад, неможливість вийти на податкову перевірку та вибірково зменшити «сумнівний» податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ певному платникові податку може спонукати податковий орган, натомість, включити цього платника податку до переліку ризикових. Це потягне за собою зупинення у СМКОР практично всіх ПН/РК, які подаватимуться платником. Такий сценарій є значно більш стресовим для бізнесу, ніж звичайний податковий спір за результатами податкової перевірки.

7. ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ

Провівши аналіз інструментів забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ можна стверджувати, що існують певні недоліки, що заважають ефективному контролю операцій ризикових суб'єктів господарювання та разом з тим заважають здійснювати господарську діяльність добропорядним компаніям та підприємцям, внаслідок чого знижується рівень довіри до податкових органів. Відтак, нагальною є потреба мінімізувати такі небажані випадки та створити умови для їх якнайшвидшого виправлення.

У більшості держав, де функціонує ПДВ, використовуються ПН/РК. І у переважній більшості цих країн запроваджено норми стосовно введення електронних реєстрів ПН та зберігання і видачі їх електронній формі, які адмініструються податковими органами або до яких вони мають вільний доступ інформація з яких використовується для податкового аналізу та виявлення ознак податкового шахрайства. Поряд з тим, СМКОР є інновацією, яка вперше була запроваджена в Україні та іноземних аналогів якої наразі не існує. Запровадження СМКОР саме в Україні у першу чергу зумовлено нагальною актуальністю теми боротьби із шахрайством при сплаті ПДВ, необхідністю спростити процес відшкодування ПДВ, а також зменшити надмірну увагу податкових органів до законності сформованого податкового кредиту з ПДВ під час податкових перевірок бізнесу, для економії ресурсів та мінімізації людських факторів у даних процесах [33].

Отже, почнемо з проблематики ознак безумовної реєстрації («відсікаючі критерії»). Однією з ознак безумовної реєстрації, як уже зазначалося, вважається коли обсяг постачання менше 500 тис.грн. та якщо керівник є директором менше ніж у 3-х платників ПДВ. На нашу думку, дана ознака не відповідає інфляційним процесам вітчизняної економіки і підлягає коригуванню. Отже, слід відкоригувати ліміт так, щоб дати можливість безумовної реєстрації ПН/РК, коли загальний обсяг постачання товарів у поточному місяці становить менше 4 млн. гривень, а обсяг постачання за операціями з одним отримувачем, не

перевищує 400 тис. гривень. Це дозволить сумлінним суб'єктам мікро і малого бізнесу здійснювати безумовну реєстрацію ПН/РК.

Третя ознака безумовної реєстрації включає в себе три умови (детально розглянуто у попередньому блоці). На нашу думку одна з умов підлягає коригуванню ($D \geq 0,05$), оскільки даний показник не відповідає сьогоденним реаліям. Це пояснюється тим, що в умовах воєнного стану значна частина суб'єктів господарювання не може виконати критерій податкового навантаження у 5%. Більше того, враховуючи велику кількість підприємств сезонного виробництва в Україні, трапляється таке коли суб'єкт господарювання продає продукцію у момент сприятливої ціни і тоді місячний обсяг реалізації може більш, як на 40% перевищувати максимальний місячний обсяг за останні 12 місяців.

Як вже зазначалося другий етап роботи СМКОР ґрунтується на визначенні наявності одного з восьми критеріїв ризиковості платника податків. На практиці найпоширенішими критеріями ризиковості є: критерій 6 (платник ПДВ не подав декларацію з ПДВ за два останні звітні місяці) та критерій 8 (в органу ДПС є інформація, яка дозволяє вважати, що господарська операція, зазначена в поданих для реєстрації ПН/РК, є ризиковою).

Варто зазначити, що критерій 6 підлягає приведенню у відповідність до норм ПКУ від 02.12.2010 р. Адже згідно підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПКУ якщо у платника податків відсутня можливість своєчасно виконати свій податковий обов'язок стосовно своєчасної сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації у податкових або акцизних накладних, подання РК, платники податків звільняються від передбаченої ПКУ відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення воєнного стану. У свою чергу платники податків мають доказати відсутність можливості виконувати податковий обов'язок у порядку, визначеному МФУ. Так, логічно, що платники ПДВ, які доказали згідно встановленого порядку відсутність можливості виконувати податковий обов'язок і які не подавали декларації з ПДВ не тільки не несуть за це

відповідальність, а і не можуть бути віднесені до ризикових платників ПДВ автоматично.

Поряд з тим варто окреслити ще одну проблему, яка безпосередньо пов'язана з функціонуючими Критеріями ризиковості платників податків. Отже, як вже було зазначено найпоширенішими критеріями є 6-й та 8-й. Так щодо, 8-го критерію то, на нашу думку, він застосовується недостатньо «прицільно» це у першу чергу пов'язано із відсутністю чітких критерії стосовно того, хто може вважатися «ризиковим». На нашу думку це питання потребує законодавчого врегулювання.

Варто зазначити, що існують законодавчі колізії стосовно протиріччя щодо вибору органу влади, який повинен розробити підстави та критерії. Так, визначення підстав для зупинення реєстрації ПН/РК було встановлено як делеговане повноваження КМУ (відповідно до пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України) [27]. А критерії, які фактично й будуть підставами для зупинення реєстрації ПН/РК, визначатиме не КМУ, а ДПС України за погодженням з МФУ. Одним із пояснень, чому органи влади пішли таким шляхом є те, що платники податків активно намагатимуться пристосуватися до будь-яких критеріїв і для належного функціонування системи бажано якомога швидше реагувати на виявлені в системі моніторингу прогалини.

Отже, узагальнимо виявлені у ході нашого дослідження проблеми комплексного контролю ризиків з ПДВ:

- ознаки безумовної реєстрації не відповідають інфляційним процесам вітчизняної економіки, що тягне за собою блокування ПН добропорядних суб'єктів господарювання;
- не відповідність п. 6 Критеріїв ризиковості платника податків згідно норм ПКУ;
- відсутність чіткого переліку ознак до п. 8 Критерії ризиковості платників податків;
- недотримання принципу «безспірності», який передбачений ПКУ.

8.ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ КОМПЛЕКСНОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ З ПДВ

Так провівши наше дослідження і виявивши певні недоліки функціонуючої системи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ ми виокремили напрями, які на нашу думку, сприятимуть зокрема покращенню комплексного контролю ризиків з ПДВ та загалом покращенню податкових надходжень до бюджету від ПДВ а також покращенню індивідуальної поведінки платників податків.

По перше, слід звернути увагу на критерії безумовної реєстрації ПН. Як уже було зазначено з 28.02.2022 р. – 17.05.2022 р було встановлено четвертий критерій безумовної реєстрації ПН. Проте перед відновленням роботи СМКОР дана ознака безумовної реєстрації ПН/РК такі не запрацювавши була скасована постановою КМУ № 603 від 17.05.2022 р.,. На нашу думку, Державній податковій службі України разом з Міністерством фінансів України слід розробити та подати на затвердження КМУ пакет змін до Порядку № 1165, з метою:

- відновлення/часткового відновлення четвертої ознаки безумовної реєстрації на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення. Так, ПН/РК на постачання соціально значущих товарів і сировини для них повинні підлягати безумовній реєстрації в ЄРПН, якщо вони складені мікропідприємством або малим підприємством, у якого основним видом діяльності якого є хоча б один з КВЕД: вирощування зернових культур, рису, бобових культур і насіння олійних культур (01.11,0,12); розведення великої рогатої худоби (01.41, 01.42);розведення свиней (01.46); розведення свійської птиці(01.47); виробництво м'яса та м'ясних продуктів (10.11,10.12, 10.13); виробництво олії та тваринних жирів (10.41);перероблення молока, виробництво масла та сиру (10.51); виробництво макаронних виробів і подібних борошнянихвиробів (10.73); виробництво цукру (10.81).

- коригування третьої ознаки безумовної реєстрації ПН/РК. Дана ознака повинна мати критерій податкового навантаження не більше 2%, а сума ПДВ поточного місяця не повинна перевищувати найбільшу місячну суму ПДВ за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю складання ПН/РК, помножену на коефіцієнт 1,2.

Стосовно вирішення проблеми щодо застосування п. 8 Критерію ризикових платників податків, то, на нашу думку, Державній податковій службі України разом з Міністерством фінансів України слід розробити та подати на затвердження КМУ пакет змін до Порядку № 1165, з метою:

- конкретизації переліку випадків, коли платники податків мають визнаватися такими, що підпадають під п. 8 Критеріїв ризиковості платників податків (зокрема, варто уточнити, що цей пункт може застосовуватись при наявності ознак фіктивних господарських операцій, по яким платник податків складав ПН/РК на покупців, тим самим надаючи їм можливість сформувати ПК за рахунок «схемного» ПДВ);
- визначення стандартів обґрунтування рішень щодо відповідності Критеріям ризиковості. Має бути чітко визначена інформація, яка повнна бути вказана в таких рішеннях та з яких джерел отримана податкова інформація, на якій базується рішення; про які ризикові господарські операції ця податкова інформація свідчить, з вказанням найменувань та податкових номерів контрагентів, видів господарських операцій, кодів товарів згідно УКТ ЗЕД або кодів послуг згідно ДКПП; які конкретно ознаки вказують на ризиковість таких господарських операцій.
- визнання рішення контролюючого органу про віднесення суб'єкта господарювання до ризикових платників ПДВ на підставі податкової інформації, яка стала відомою під час виконання покладених на контролюючий орган завдань і функцій, без розкриття цієї інформації платнику недійсним.

Між тим, наразі стоїть, непроста дилема за питанням безспірності податкового кредиту. Якщо накопичений досвід свідчить, що концепція безспірності податкового кредиту виявилась нежиттєздатною, бо ґрунтувалась на не виправданому перебільшенні фільтрувальної здатності СМКОР (що на практиці виявилась не здатною на 100% зупинити рух «схемного» ПДВ та об'єктивно потребує «другої лінії оборони» у вигляді пост СМКОР-контролю).

Поряд з тим варто зрозуміти, що подібний крок може бути обґрунтовано сприйнято суб'єктами господарювання, як свого роду «нечесна гра» з боку держави: у 2017 році держава запровадила СМКОР «у комплекті» з безспірним податковим кредитом, а, припустімо, у 2022-му — офіційно скасувала безспірність при цьому залишивши СМКОР. На нашу думку, щоб зменшити таке негативне сприйняття, законодавчі зміни, які вносять корективи до принципу безспірності податкового кредиту мають бути збалансовані певними нормами.

На нашу думку, у цьому випадку, доречно, по-перше, Державній податковій службі України разом з Міністерством фінансів України відкликати лист ДФС України від 29.11.2017 року № 35/99-99-11-04-04-18, лист Мінфіну від 08.11.2017 року № 11310-09-10/30469 та поряд з тим інший перелік чинних документів роз'яснювального або довідково-інформаційного характеру, в яких заперечується безспірність податкового кредиту з ПДВ по ПН/РК, зареєстрованим у ЄРПН у період функціонування СМКОР. По-друге, Державній податковій службі України разом з Міністерством фінансів України розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України законопроект стосовно внесення змін до ПКУ, а саме доповнення нормою, яка затвердить, що сума ПК з ПДВ, підтверджена ПН/РК, зареєстрованими у ЄРПН у період дії пункту 201.16 ПК України, не може бути зменшена контролюючим органом за результатами перевірок, за винятком встановлених ПКУ випадків, до яких, можна віднести випадок встановлення у діяннях осіб складу кримінального правопорушення та складання, реєстрації або отримання таких ПН/РК, а також до оформлення первинних документів по господарським операціям, яких

стосуються ПН/РК. Ці дії на нашу думку дозволять уникнути протиріч стосовно симбіозу застосування інструментів комплексного контролю з ПДВ.

Таблиця 5

Напрями вирішення проблем пов'язаних з функціонуванням системи комплексного контролю ризиків з ПДВ

Проблема	Вирішення
ознаки безумовної реєстрації ПН/РК не відповідають інфляційним процесам вітчизняної економіки	1. Затвердження безумовної реєстрації операцій з продукцією/товарами що підпадають під визначення груп 1-24 УКТЗЕД, за умови, що такі ПН/РК складені платником, який належить до мікропідприємства або малого підприємства на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення; 2. Коригування третьої ознаки безумовної реєстрації ПН/РК дана ознака повинна мати критерій податкового навантаження не більше 2%, а сума ПДВ поточного місяця не повинна перевищувати найбільшу місячну суму ПДВ за останні 12 місяців помножену на коефіцієнт 1,2 на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення
невідповідність п. 6 КРПП згідно норм ПКУ	Виключення на період воєнного стану і протягом шести місяців після його припинення шостого критерію ризиковості платника ПДВ про віднесення до ризикових суб'єктів господарювання, для платників ПДВ, в яких відсутня можливість виконувати податковий обов'язок
відсутність чіткого переліку ознак до п. 8 КРПП	1. Конкретизація переліку випадків, коли платники податків мають визнаватися такими, що підпадають під п. 8 Критеріїв ризиковості платників податків; 2. Визначення стандартів обґрунтування рішень щодо відповідності Критеріям ризиковості 3. Визнання рішення контролюючого органу про віднесення суб'єкта господарювання до ризикових платників ПДВ на підставі податкової інформації, без розкриття цієї інформації платнику недійсним.
недотримання принципу «безспірності», який передбачений ПКУ	Затвердження норми згідно якої сума ПК з ПДВ, підтверджена ПН/РК, зареєстрованими у ЄРПН у період дії пункту 201.16 ПК України, не може бути зменшена контролюючим органом за результатами перевірок, за винятком встановлених ПКУ випадків, до яких, можна віднести випадок встановлення у діяннях осіб складу кримінального правопорушення

Джерело: складено автором на основі [33]

Отже, з врахуванням основних проблем забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ, які були нами розглянуті у попередньому блоці ми визначили основні напрямки, які, на нашу думку, зможуть виправити дані проблемні аспекти. Можна згрупувати запропановані нами напрями згідно з проблемами, які потребують вирішення.

ВИСНОВКИ

У ході моєї дипломної роботи я зробила наступні висновки щодо забезпечення контролю податкових ризиків з ПДВ:

1. В Україні станом на 2022 вже 5 років працює СМКОР, яка відстежує сумнівні операції зі зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість. Наразі СМКОР є основним інструментом забезпечення комплексного контролю ризиків з ПДВ. Протягом всього часу свого функціонування СМКОР постійно удосконалюється на це впливають, як зовнішні так і внутрішні фактори. Зокрема до зовнішніх факторів можна віднести удосконалення схем ухилення від сплати ПДВ, зміна соціально-політичного середовища та інше, до внутрішніх факторів можна віднести: недосконалість алгоритмів опрацювання ПН/РК, невідповідність до чинних норм ПКУ, що призводить до блокування реєстрації ПН/РК також і сумлінних платників податків. Це не тільки призводить до недоотримання обігових коштів від покупців товарів та послуг, але і ставить вітчизняних товаровиробників у неконкурентне становище в торгівельно-економічних відносинах з зарубіжними партнерами. Отже ефективна система комплексного контролю ризиків з ПДВ повинна базуватися на необтяжливих умовах для сумлінних платників податків з однієї сторони та ефективно боротися з «прихильниками схемного ПДВ».
2. Механізм опрацювання ПН/РК СМКОР складається з 6 етапів, що забезпечує комплексну перевірку на наявність ознак «схемного ПДВ». До цих етапів належить:
 - перевірка на наявність ознак безумовної реєстрації;
 - перевірка на наявність критеріїв ризиковості платника податків;
 - перевірка на наявність позитивної податкової історії платника;
 - перевірка на наявність критеріїв ризиковості здійснення операції;
 - блокування або реєстрація ПН/РК.

3. Відсоток зупинених ПН/РК по ризикових СГ від загальної кількості зупинених ПН/РК починаючи з 2019 року має тенденцію на зниження це пов'язано із затвердженням 10 листопада 2021 року Постанови № 1165, яка встановлює критерії ризиковості по операціям СГ. Зокрема станом на 06.09.2022 р. в межах діяльності ГУ ДПСУ в м. Київ було призупинено реєстрацію 164 782 ПН/РК, з яких 110 074 призупинено згідно Критеріїв ризиковості господарських операцій (66,8%), а 54 707 по Критеріях ризиковості платників податків (33,2) , а у 2019 році дані показники становили 9 771 (7,4%) та 122 281 (92,6%) відповідно.
4. Існують певні певні недоліки, які заважають ефективно функціонувати системі забезпечення комплексного контролю ризиків з ПДВ, зокрема:
 - ознаки безумовної реєстрації не відповідають інфляційним процесам вітчизняної економіки, що тягне за собою блокування ПН/РК добропорядних суб'єктів господарювання;
 - не відповідність п. 6 Критеріїв ризиковості платника податків згідно норм ПКУ;
 - відсутність чіткого переліку ознак до п. 8 Критерії ризиковості платників податків;
 - недотримання принципу «безспірності», який передбачений ПКУ.
5. Виокремлено можливі шляхи щодо подолання наявних протиріч. Так, на нашу думку в умовах воєнного стану та економічно нестабільної ситуації в країні доречно:
 - відновлення четвертої ознаки безумовної реєстрації на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення. Так, ПН/РК на постачання соціально значущих товарів і сировини для них повинні підлягати безумовній реєстрації в ЄРПН, якщо вони складені мікропідприємством або малим підприємством, у якого основним видом діяльності якого є хоча б один з КВЕД: вирощування зернових культур, рису, бобових культур і насіння олійних культур (01.11,0,12); розведення великої рогатої худоби (01.41, 01.42) і тд;

- коригування третьої ознаки безумовної реєстрації ПН/РК. Дана ознака повинна мати критерій податкового навантаження не більше 2%, а сума ПДВ поточного місяця не повинна перевищувати найбільшу місячну суму ПДВ за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю складання ПН/РК, помножену на коефіцієнт 1,2;
 - конкретизації переліку випадків, коли платники податків мають визнаватися такими, що підпадають під п. 8 Критеріїв ризиковості платників податків;
 - визначення стандартів обґрунтування рішень щодо відповідності Критеріям ризиковості. Має бути чітко визначена інформація, яка повинна бути вказана в таких рішеннях та з яких джерел отримана податкова інформація, на якій базується рішення; про які ризикові господарські операції ця податкова інформація свідчить;
 - визнання рішення контролюючого органу про віднесення суб'єкта господарювання до ризикових платників ПДВ на підставі податкової інформації, яка стала відомою під час виконання покладених на контролюючий орган завдань і функцій, без розкриття цієї інформації платнику недійсним;
 - затвердження норми згідно якої сума ПК з ПДВ, підтверджена ПН/РК, зареєстрованими у ЄРПН у період дії пункту 201.16 ПК України, не може бути зменшена контролюючим органом за результатами перевірок, за винятком встановлених ПКУ випадків.
6. Основними схемами від ухилення ПДВ є «конвертаційний центр» та «зустрічний транзит». Та визначено, що із розвитком інструментів управління податковими ризиками удосконалюються також схеми ухилення від сплати податків. Тому аналіз наявних схем ухилення від оподаткування є важливим етапом у формуванні ефективної системи комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ, що в свою чергу забезпечуватиме фінансову стійкість держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Argilés-Bosch J., Ravenda D., & Garcia-Blandón, J. E-commerce and labour tax avoidance. Critical Perspectives on Accounting. 2020: <https://fardapaper.ir/mohavaha/uploads/2020/11/Fardapaper-E-commerce-andlabour-tax-avoidance.pdf>
2. BrookesD., McDonough I. The Differences between Mediation and Restorative Justice/Practice. : <http://www.restorativejusticescotland.org.uk/MedvsRJ-P.pdf>.
3. Doing Business 2020, Economy profile, Ukraine. World Bank Group. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UK R.pdf>
4. Field Guide - TADAT - Tax Administration Diagnostic Assessment Tool. TADAT Secretariat. : http://www.tadat.org/Field_Guide/FieldGuide.html
5. Kaisa Alavuotunki, Mika Haapanen, Jukka Pirttilä. Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality. : <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00220388.2017.1400015>
6. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report. – Retrieved from: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.
7. Recent and Future Developments of the Spanish Tax Agency in the Immediate Supply of Information System. : <https://www.iota-tax.org/news/recent-andfuture-developments-spanish-tax-agency-immediate-supply-information-system>
8. Santiago Acosta-Ormaechea, Atsuyoshi Morozumi. The value-added tax and growth: design matters. : <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09681-2>.

9. Аналіз реверсивного механізму сплати ПДВ: науково-аналітична доповідь / Д. М. Серебрянський, О. В. Соколовська, М. В. Стадник. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 54 с.
10. Білецька Г. М. Тенденції та значення судових доктрин при розгляді податкових спорів. : <http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/533/>
11. Брехов, С. С. Передумови та напрями протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, Л. А. Задорожня // Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семінару, 21–31 травня 2016 року. — Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2016. — С. 70-72. —: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/235>.
12. Волхова І. С. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія / за ред. І. С. Волхової. — О: Атлант, 2018. — 384 с.
13. Державна податкова служба України. Офіційний портал. Розділ: Новини. : <https://tax.gov.ua/mediatsentr/novini/578179.html>
14. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 р. № 542 р. Київ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542\\$2019\\$p#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542$2019$p#Text)
15. Дубинська О. О., Костюченко О. О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 24. Ч. 2. С. 5–8. : <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
16. Єщук О.М. Адміністративноправова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку: монографія. Херсон.: Грінь Д.С. 2017. 396 с.
17. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних

- неузгодженостей у податковому законодавстві» (реєстр. № 466- IX від 16.01.2020) [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР).- 2020. - № 3. - ст.227 - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
- 18.Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. PerformanceAssessment Report. Травень 2018. 75 с. :http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf19.
19. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
20. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Редакція від 02.11.2019: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
21. Кримінальний кодекс України. Редакція від 18.10.2019.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
22. Крушельницька Т. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні: http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_03%2810%29/11ktaapu.pdf
23. Майстренко О. В. Шляхи удосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість: <https://minjust.gov.ua/default/index/redirector?id=33460>
24. Наказ ДПС України “Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ” від 28.07.2015 № 543: <http://golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8212/475171/>
25. Откаленко О. Адміністрування податку на додану вартість в умовах євроінтеграції. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 5
26. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

27. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
28. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики / В. Дубровський, В. Черкашин, О. Гетьман // Вісник. Офіційно про податки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 103
<http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100014336-porivnyalniy-analiz-fiskalnogoefektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-ukhilennya-uniknennya-opodatkovannayav-ukrayini-2019>
29. Порядок прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>
30. Постанова Кабінету Міністрів України №1165 від 11.12.2019 р. :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Tex>
31. Про затвердження змін до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Проект наказу Міністерства фінансів України. :
https://mof.gov.ua/uk/legal_acts_drafts_2022-558 :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>
32. Сидоренко Т. О. Удосконалення механізму здійснення податкового контролю в Україні: <http://www.nbuuv.gov.ua>
33. Системний звіт «Адміністрування податків, які сплачує бізнес». Business Ombudsman Council. Серпень 2020. :
<https://boi.org.ua/publications/systemicreports/1308-systemic-report---administering-taxes---in-ukr---v-5/>
34. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. *Економіка та держава*. 2020. № 8. С. 43–48.
35. Тимченко .О. М. Альтернативні ідеї щодо реформування податкової системи України: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/18941/8183.pdf;jsessionid=8120FFB609808DD1BB20CC61690133A5?sequence=1>

ДОДАТКИ

Додаток А

Платники ПДВ згідно п. 180.1 ст. 180 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами і доповненнями

будь-яка особа, яка провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному ст. 183 ПКУ	
будь-яка особа, яка зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;	
будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України від 13 березня 2012 року № 4495-VI зі змінами та доповненнями, а також:	особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством; особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із ПКУ
особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.	
особа, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави	
особа, яка уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку	
особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції	
особа, визначена у п.п. «д» п.п. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.	

Джерело: сформовано автором на основі [27]

Додаток Б

Інформація щодо отриманих на реєстрацію ПН/ РУ СМКОР станом на 06.09.2022 у межах діяльності ГУ ДПСУ в м. Київ

Інформація щодо отриманих на реєстрацію ПН у межах СМКОР станом на 06.09.2022																		
п-д	Подано ПН на реєстрацію в Реєстрі			з них зупинено реєстрацію ПН по СМКОР					в тому числі з Журналу ризикових платників податків								відсоток зупинених ПН по ризикових СГ від загальної кількості зупинених ПН	
				Кількість СГ	Кількість ПН	Сума ПДВ, млн.грн.	відсоток зупинених ПН		Подано ПН на реєстрацію в Реєстрі			з них зупинено реєстрацію			відсоток зупинених ПН по ризикових СГД			
	Кількість СГ	Кількість ПН	Сума ПДВ, млн.грн.				% по кількості	% по сумі ПДВ	Кількість СГ	Кількість ПН	Сума ПДВ, млн.грн.	Кількість СГ	Кількість ПН	Сума ПДВ, млн.грн.	% по кількості	% по сумі ПДВ	% по кількості	% по сумі ПДВ
2018	71 871	39 372 384	249 537,2	7 220	133 023	4 719,9	0,3%	1,9%	13 947	635 135	14 707,2	6 515	118 651	4 461,1	18,7%	30,3%	89,2%	94,5%
12_2019	50 888	4 518 493	32 409,5	1 065	7 208	366,7	0,2%	1,1%	1 330	34 016	702,9	1 419	6 490	301,7	19,1%	42,9%	90,0%	82,3%
2019	X	50 862 497	336 235,6	X	132 053	4 484,7	0,3%	1,3%	X	792 514	10 622,3	X	122 216	3 986,9	15,4%	37,5%	92,6%	88,9%
2020	X	51 088 297	330 282,3	X	199 217	3 699,6	0,4%	1,1%	X	306 350	4 424,3	X	98 445	2 331,3	32,1%	52,7%	49,4%	63,0%
2021	X	56 926 076	369 789	X	249 903	5 944	0,4%	1,6%	X	278 251	5 448,0	X	77 592	3 066,3	27,9%	56,3%	31,0%	51,6%
01_2022	48 495	4 358 795	37 635,7	3 151	29 892	717,4	0,7%	1,9%	1 094	30 730	680,6	755	7 221	283,3	23,5%	41,6%	24,2%	39,5%
02_2022	43 955	2 742 456	20 876,7	2 083	15 309	337,2	0,6%	1,6%	810	20 570	326,4	514	4 760	151,7	23,1%	46,5%	31,1%	45,0%
05_2022	12 990	589 589	6 372,5	504	3 790	71,5	0,6%	1,1%	284	3 115	58,9	178	1 018	30,5	32,7%	51,8%	26,9%	42,7%
06_2022	38 104	6 013 830	42 642	3 044	33 193	613	0,6%	1,4%	931	27 958	621,7	654	7 156	243,1	25,6%	39,1%	21,6%	39,6%
07_2022	40 332	4 138 549	31 801,3	3 176	59 400	1 375,1	1,4%	4,3%	1 020	87 051	2 222,2	683	25 777	1 375,1	29,6%	61,9%	43,4%	100,0%
08_2022	38 264	3 069 838	22 044,7	2 474	22 396	484,3	0,7%	2,2%	808	44 818	678,2	500	8 142	484,3	18,2%	71,4%	36,4%	100,0%
09_2022	5 506	99 207	773,5	148	802	16,4	0,8%	2,1%	89	1 371	20,5	42	596	6,4	43,5%	31,4%	74,3%	39,2%
2022	X	21 012 264	162 146	X	164 782	3 615	0,8%	2,2%	X	215 613	4 608,4	X	54 670	2 574,4	25,4%	55,9%	33,2%	71,2%
всього за період дії постанови 447	X	219 261 518	1 447 990	X	878 978	22 463	0,4%	1,6%	X	2 227 863	39 810	X	471 574	16 420	21,2%	41,2%	53,7%	73,1%

Джерело: статистичні дані управління з питань виявлення та опрацювання податкових ризиків

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Сергійчук Аліна Миколаївна

Курс/група _____ ФМФА-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в органах ДПС України

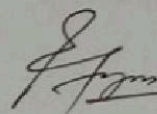
П. І. Б. наукового керівника

Швабій К.І.

Дата захисту 08.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 0,11 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету

Сергійчук Аліни Миколаївни

**На тему «Забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в
органах ДПС України»**

Актуальність теми Актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи не викликає сумніву, оскільки важливою складовою реалізації своїх функцій податковими органами є ефективність податкового контролю за відпрацюванням ризиків з ПДВ. Адже на сьогодні ПДВ має найбільш виражену фіскальну функцію, що підкреслює залежність ефективності податкової політики країни від ефективності управління ПДВ на макрорівні. Враховуючи економічну природу податку, ПДВ є найбільш поширеним, але складним і суперечливим податком.

Наукова новизна. Автором визначено напрями вирішення проблем, пов'язаних з функціонуванням системи комплексного контролю ризиків з ПДВ.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Автором визначено теоретичні аспекти комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ; проаналізовано схеми ухилення від сплати ПДВ та визначено, що основними з них є «конвертаційний центр» та «зустрічний транзит»; окреслено недоліки, які заважають ефективно функціонувати системі забезпечення комплексного контролю ризиків з ПДВ.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України. Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні рекомендацій щодо необхідності вдосконалення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ. Проте варто було визначити вплив імплементації зазначених пропозицій на ефективність податкового контролю з ПДВ та на динаміку надходження ПДВ до бюджету.

Наявність недоліків. В цілому робота написана на належному рівні, однак роботу доцільно було б наповнити більшою кількістю статистичної інформації щодо аналізу діяльності ГУ ДПС у м. Києві в частині комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ. Автору більшу увагу потрібно було приділити детальному аналізу схем ухилення від сплати ПДВ.

Загальний висновок і оцінка роботи. Робота відповідає вимогам, що висуваються до даного виду робіт та рекомендується до захисту із позитивною оцінкою.

Рецензент



В.М. Мельник, д.е.н., професор

« 19 »

2023 р.

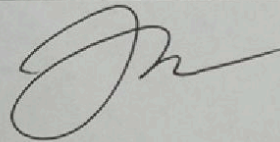
Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Випускна кваліфікаційна робота Сергійчук Аліни Миколаївни за темою «Забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ в органах ДПС України» написана на актуальну та практично значущу тему, оскільки контроль за податковими ризиками такого податку як ПДВ має важливе фінансове значення для державного бюджету України. У роботі розкрито основні аспекти досліджуваної проблематики, проведено кількісний аналіз ключових елементів системи контролю за ризиками, зроблено висновки та пропозиції.

Висновки та рекомендації є достовірними та науково обґрунтованими.

Робота заслуговує на позитивну оцінку.

Керівник випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи



(підпис, дата)

К. Швабій

ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

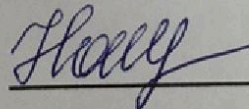
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Сергійчук А.М.

(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

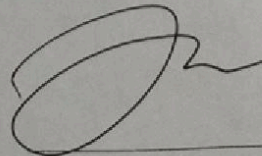
Завідувач кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми



(підпис)

Швабій К.І.