

УДК: 336

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.13>

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ТА МІНІМІЗАЦІЯ ПОДАТКІВ: ПРАКТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА СУДОВА ПРАКТИКА

Музика-Стефанчук О.А.,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка;
ORCID: 0000-0001-7986-7149*

Губерська Н.Л.,

*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка;
ORCID: 0009-0009-2440-8514*

Ямненко Т.М.,

*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка;
ORCID: 0000-0002-9040-2358*

Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л., Ямненко Т.М. Оптимізація оподаткування та мінімізація податків: практичні проблеми та судова практика.

Стаття присвячена дослідженню питань, пов'язаних із оптимізацією оподаткування та мінімізацією податків.

Розглядаються приклади схем оптимізації оподаткування. Найбільш популярними є такі: перенесення виконання податкових зобов'язань на пізніші терміни, що передбачає обрання таких правочинів, які юридично мають тривалий характер; виплата зарплати через договори оренди різного майна зі співробітниками; працевлаштування ФОПів; «дроблення» бізнесу.

Акцентується увага на недопущенні застосування незаконних схем оптимізації оподаткування. У таких випадках йдеться про ухилення від оподаткування, куди можна віднести, наприклад, такі: використання конвертаційних центрів; укладання фінансових, недійсних, нікчемних правочинів; залучення «номінальних» директорів; порушення суб'єктами господарювання лімітів розрахунків готівкою, подальше введення в обіг цієї готівки; продаж активів компанії за заниженою за документами вартістю завдяки їх псуванню чи фіктивному знищенню; використання фіктивних фірм (йдеться про суб'єктів підприємництва, які здійснюють фіктивну діяльність відповідно до ст. 55-1 ГК України); залучення найманих працівників, які по-суті перебувають у постійних трудових відносинах.

На межі законності є схема оптимізації оподаткування, яка передбачає переказ коштів у країни (території) з меншим рівнем оподаткування.

Окрема увага приділяється питанням ризиковості платника податків, ризику порушення податкового законодавства з боку платника ПДВ, податкових правопорушень.

Аргументовано, що оптимізація оподаткування відбувається у межах податкового планування та полягає в оптимальному виборі наявних прогалів законодавства для отримання з них вигоди,

а також у визначені ризиків для платника податків і виборі стратегії захисту від підвищених ризиків, ґрунтуючись на тлумаченні таких прогалин на користь платника податків. Заходи у межах оптимізації оподаткування пов'язані, наприклад, із вибором часу, місця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних для платника податків правочинів.

Мета оптимізації оподаткування полягає, зокрема, у наступному: зниження загального податкового навантаження і недопущення штрафних санкцій з боку контролюючих органів; зниження витрат на сплату деяких податків і зборів; збільшення грошових надходжень і матеріальних активів платника податків за рахунок законної податкової мінімізації; застосування податкових пільг.

Ключові слова: податок, платник податків, податкове правопорушення, відповідальність, оптимізація оподаткування, мінімізація податків, ПДВ, ризиковий платник податків, податкові ризики, ризикові операції, первинні документи, податкове законодавство, захист, податкові пільги, податковий облік, фінансовий моніторинг, ухилення від оподаткування.

Muzyka-Stefanchuk O.A., Huberska N.L., Yamnenko T.M. Tax optimization and tax minimization: practical problems and judicial practice.

The article is devoted to the study of issues related to tax optimization and tax minimization.

Examples of tax optimization schemes are considered. The most popular are the following: postponing the fulfillment of tax obligations to later dates, which involves the selection of such transactions that are legally long-term in nature; payment of salaries through lease agreements of various properties with employees; employment of individual entrepreneurs; «splitting» of the business.

The emphasis is on preventing the use of illegal tax optimization schemes. In such cases, we are talking about tax evasion, which can include, for example, the following: use of conversion centers; conclusion of fraudulent, invalid, null and void transactions; involvement of «nominal» directors; violation of cash settlement limits by business entities, subsequent introduction of this cash into circulation; sale of company assets at a value understated by documents due to their damage or fictitious destruction; use of fictitious companies; involvement of employees who are essentially in permanent employment relationships.

On the verge of legality is a scheme for optimizing taxation, which involves transferring funds to countries (territories) with a lower level of taxation.

Special attention is paid to the issues of taxpayer risk, the risk of violation of tax legislation by the VAT payer, and tax offenses.

It is argued that tax optimization occurs within the framework of tax planning and consists in the optimal selection of existing gaps in the legislation to benefit from them, as well as in identifying risks for the taxpayer and choosing a strategy for protecting against increased risks, based on the interpretation of such gaps in favor of the taxpayer. Measures within the framework of tax optimization are associated, for example, with the choice of time, place and types of activities, the creation and support of the most effective transactions for the taxpayer.

The purpose of tax optimization is, in particular, the following: reducing the overall tax burden and avoiding penalties from regulatory authorities; reducing the cost of paying certain taxes and fees; increasing the taxpayer's cash receipts and material assets through legal tax minimization; applying tax benefits.

Key words: tax, taxpayer, tax offense, liability, tax optimization, tax minimization, VAT, risky taxpayer, tax risks, risky transactions, primary documents, tax legislation, protection, tax benefits, tax accounting, financial monitoring, tax evasion.

Постановка проблеми. Оптимізація оподаткування (податкова оптимізація) відбувається у межах податкового планування та полягає в оптимальному виборі наявних прогалин законодавства для отримання з них вигоди, а також у визначенні ризиків для платника податків і виборі стратегії захисту від підвищених ризиків, ґрунтуючись на тлумаченні таких прогалин на користь платника податків. Заходи у межах оптимізації оподаткування пов'язані, наприклад, із вибором часу, місця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних для платника податків правочинів.

Мета оптимізації оподаткування полягає, зокрема, у наступному: зниження загального податкового навантаження і недопущення штрафних санкцій з боку контролюючих органів; зниження витрат на сплату деяких податків і зборів; збільшення грошових надходжень і матеріальних активів платника податків за рахунок законної податкової мінімізації; застосування податкових пільг.

Оптимізація оподаткування пов'язана також із мінімізацією оподаткування. Зрозуміло, що остання є способом сплати щонайменших сум податків і зборів. І тут дуже легко перейти до ухилення від сплати податків і зборів, тобто до незаконних дій. В Україні термін «мінімізація оподаткування» досить часто розглядається крізь призму саме ухилення від сплати податків і зборів. Водночас мінімізація оподаткування також може бути законною і бути результатом впровадження законних заходів податкового планування та оптимізації оподаткування, якщо платник податків у підсумку досягає запланованого рівня фінансових показників та очікуваних результатів.

Ступінь наукової розробки дослідження. Податкові правовідносини у різних аспектах досліджують, зокрема, такі вчені і практики, як М. Кучерявенко, Я. Греца, Д. Кобильник, Р. Ханова, Л. Касьяненко, Н. Якимчук, Р. Гаврилюк, І. Пирога, В. Хошуляк, Є. Смичок, Л. Вдовичена. Деякі аспекти судової практики у контексті оптимізації оподаткування та мінімізації податків ми виклали у відповідному підручнику [1]. Подальше реформування та розвиток податкового законодавства потребує нових досліджень, присвячених, зокрема, практичним питанням оптимізації оподаткування, мінімізації податків та ухилення від оподаткування. Це все у своїй сукупності обумовлює тему нашої статті.

Мета статті полягає у дослідженні практичних проблем оптимізації оподаткування та мінімізації оподаткування у контексті ризикових платників податків і судової практики.

Виклад основного матеріалу. Оптимізація оподаткування не повинна зводитися до мінімальних чи нульових значень податкових зобов'язань. Адже у такому разі виникає питання доцільності подальшого здійснення такої діяльності та функціонування платника податків як, наприклад, суб'єкта господарювання.

У відкритих джерелах інформації регулярно оприлюднюються приклади схем оптимізації оподаткування. Найбільш популярними є такі: перенесення виконання податкових зобов'язань на пізніші терміни, що передбачає обрання таких правочинів, які юридично мають тривалий характер; виплата зарплати через договори оренди різного майна зі співробітниками; працевлаштування ФОПів; «дроблення» бізнесу.

Окремо звернемо увагу на останню схему, яка буде законною буде у тому разі, якщо ведення бізнесу, здійснення господарської діяльності, укладення і виконання договорів розподіляється, наприклад, між юридичними особами, що входять до холдингу, за профілем чи/та особливостями їхньої діяльності, враховуючи місце розташування виробничих потужностей і місць збуту, попит споживачів, проживання співробітників, логістики тощо. Також холдинг може створити підприємства, які є платниками єдиного податку, задля виконання обслуговування холдингу, виконання певних сервісних функцій (наприклад, прибирання офісів, вантажно-розвантажувальні роботи, технічне обслуговування обладнання). Для обґрунтування законності оптимізації можна використовувати доктрину ділової мети (розумної економічної причини).

Відповідно до постанови Верховного Суду від 28.02.2023 р. у справі № 160/13387/19 «...для цілей податкового обліку беруться до уваги насамперед економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення відповідних операцій. Для з'ясування дійсного економічного змісту господарської операції варто аналізувати кінцевий економічний ефект у вигляді фактичного приросту (зміни вартості) активів, який настав або повинен був настати в результаті здійснення відповідної операції, незалежно від недоліків (зокрема й наявності/відсутності окремих реквізитів) оформлених первинних документів, оскільки основною вимогою до первинного документа є його здатність до ідентифікації змісту посвідченої ним господарської операції та її учасників».

Сумнівними будуть заходи з оптимізації оподаткування, коли, наприклад, підприємство реалізує продукцію через платника єдиного податку з мінімальною націнкою, щоб перевести податкове навантаження на нього. Однак тут уже виникає питання про реальність господарської операції.

До незаконних схем оптимізації оподаткування (йдеться, зокрема, й про ухилення від оподаткування) можна віднести, наприклад, такі: використання конвертаційних центрів; укладання фраздаторних, недійсних, нікчемних правочинів; залучення «номінальних» директорів; порушення суб'єктами господарювання лімітів розрахунків готівкою, подальше введення в обіг цієї готівки; продаж активів компанії за заниженою за документами вартістю завдяки їх псуванню чи фіктивному знищенню; використання фіктивних фірм; залучення найманих працівників, які по-суті перебувають у постійних трудових відносинах.

На межі законності є схема оптимізації оподаткування, яка передбачає переказ коштів у країни (території) з меншим рівнем оподаткування. Також з боку податкових органів виникають питан-

ня, коли платник податків здійснює господарську діяльність, надає послуги, виконує роботи тоді, коли у нього реально недостатньо для цього матеріальних і технічних потужностей, недостатньо працівників, коли продукція реалізується за завищеними чи заниженими цінами. Тобто викликає сумніви реальність відповідних господарських операцій.

Отже, завжди слід ретельно опрацювати всі можливі способи оптимізації та мінімізації оподаткування на предмет їх законності та працювати винятково із законними схемами.

Викликає інтерес вітчизняна судова практика щодо встановлення правосуб'єктності суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності. Відповідно до сучасної судової практики (постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 [2]) суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктом.

У процесі оптимізації оподаткування найважливіше, мабуть, це не перейти до ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Також будь-яку схему оптимізації оподаткування слід чітко обґрунтувати, аби по відношенню до платника податків не можна було б застосувати критерії ризиковості, щоб платнику податку податків не приписували ризик порушення податкового законодавства з усіма юридичними наслідками. Відповідно до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165, ризик порушення податкового законодавства з боку платника ПДВ – ймовірність складення та надання податкової накладної/розрахунку коригування для реєстрації в Реєстрі за наявності об'єктивних ознак неможливості здійснення операції з постачання товарів/послуг, дані про яку зазначено в такій податковій накладній/розрахунку коригування, та/або ймовірності уникнення платником ПДВ виконання свого податкового обов'язку.

Критерії ризиковості платника ПДВ визначені у Додатку 1 названого вище Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних № 1165:

- 1) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах;
- 2) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах;
- 3) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарської діяльності або здійснювати повноваження, згідно з інформацією, наданою такими особами;
- 4) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) та ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників згідно з інформацією, наданою такими засновниками та/або керівниками;
- 5) платник ПДВ – юридична особа не має відкритих рахунків у банку/небанківського надавача платіжних послуг, крім рахунків у Казначействі (крім бюджетних установ);
- 6) платником ПДВ не подано контролюючому органу податкової звітності з ПДВ за два останні звітні (податкових) періоди всупереч нормам підпункту 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 та абз. 1 п. 49.2 і п. 49.18 ст. 49 ПК України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення»;
- 7) платником податку на прибуток підприємств не подано контролюючому органу фінансової звітності за останній звітний період всупереч нормам підпункту 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 та п. 46.2 ст. 46 ПК України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу;
- 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/розрахунку коригування.

Наказом ДПС України від 11.01.2023 р. № 17 затверджено довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку. Він містить 18 кодів: від придбання і постачання товару, походження якого не прослідковується за ланцюгом постачання, до керівника та/або особи, яка має право підпису (посадова особа платника податку), є особою, яка займає аналогічну посаду більше ніж у п'яти

(включно) платників податку [3]. Також у Додатку 3 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних № 1165 визначено критерії ризиковості здійснення операцій.

На протипагу критеріям ризиковості платника ПДВ у Додатку 2 названого вище Порядку № 1165 викладено Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника ПДВ. Тобто, у процесі податкового планування та оптимізації оподаткування слід зважати і на такі показники, намагатися відповідати їм також.

Наслідки віднесення підприємства до ризикових: зупинення реєстрації ПН/РК; включення платника до переліку ризикових.

У разі встановлення контролюючим органом відповідності платника ПДВ хоча б одному з критеріїв ризиковості, передбачених Порядком № 1165, комісіями з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі територіальних органів ДПС України (далі – комісії регіонального рівня) приймається відповідне рішення та через автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронних документів» ДПС України надсилається в день його прийняття із зазначенням підстави. У приватній частині Електронного кабінету (меню «Моніторинг ПН/РК») платникам забезпечено можливість доступу до інформації щодо відповідності критеріям ризиковості, передбачених цим Порядком. Саме через Електронний кабінет рекомендується надати інформацію та копії документів для виключення його з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості.

У контексті розгляду ризиковості платника ПДВ заслуговує на увагу Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати ПДВ, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 446 [4]. Ця Методика розроблена з метою належної організації контрольних-перевіркових заходів осіб, які зареєстровані або підлягають реєстрації як платники ПДВ (платники податків), забезпечення всебічного вивчення під час проведення документальних перевірок. Зазначена Методика містить інформацію щодо: обсягів інформації, яка має бути перевірена та висвітлена в матеріалах перевірки; способів викладення в матеріалах перевірки фактів та обставин; способів обґрунтування висновків.

Ця Методика призначена для застосування посадовими особами контролюючих органів при виконанні ними функціональних обов'язків і має роз'яснювальний та інформаційний характер. Вона не є вичерпною і може змінюватися та/або доповнюватися. Для платників ПДВ цей документ також має важливе значення, оскільки містить орієнтири для їхньої діяльності, для планування співпраці із контрагентом, для упередження виникнення ризиків тощо.

Що робити, якщо прийнято рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості [5]? По-перше, слід звернутися до комісії регіонального рівня і надати відповідні пояснення. Результативність такого звернення на перший погляд може видатися мінімальною. Водночас платнику ПДВ варто скористатися правом досудового врегулювання спору, оскільки існує певна судово-практика, за якою суди відмовляють платникам податків у разі, якщо вони не скористались таким правом (постанова Верховного Суду від 29.06.2023 р. № 640/21884/20, постанови Восьмого апеляційного адміністративного суду від 20.09.2022 р. № 380/6485/22, від 30.09.2021 р. № 460/316/21). Тобто, не слід нехтувати процедурою адміністративного оскарження.

По-друге, слід підготувати детальне обґрунтування господарських операцій та пояснити наявність основних засобів, працівників (штатних і позаштатних), офісних і складських приміщень тощо.

По-третє, ретельно проаналізувати саме рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості, а також на предмет відповідності цього рішення встановленим вимогам. Необхідно зробити запит до податкових органів про надання витягу із протоколу проведення засідання комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, ознайомитись із аргументацією податкового органу. Слід врахувати, що невиконання комісією законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності (постанови КАС Верховного Суду від 18.02.2020 р. у справі № 360/1776/19 та від 16.04.2019 р. у справі № 826/10649/17).

По-четверте, після звернення до контролюючого органу можна також звернутися до Ради бізнес-омбудсмена.

Якщо вжиті заходи не призвели до виключення платника ПДВ з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості, то варто звернутися до суду.

Тобто, виключення платника ПДВ з переліку ризикових відбувається на підставі рішення Комісії контролюючого органу регіонального рівня (приймається таке рішення після звернення платника з відповідним пакетом документів до комісії регіонального рівня), або на підставі рішення суду.

Судове оскарження рішень про включення платників податків до переліку ризикових відбувається у порядку, закріпленому КАС України.

У контексті розгляду питання здійснення ризикових операцій і віднесення платника податків до категорії ризикових варто звернути увагу на Методику проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, яка затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 444. Знаючи методику роботи податкових органів, розуміючи питання, які викликають додаткову увагу з боку контролюючих органів, можна заздалегідь запобігти виникненню таких ситуацій.

У Методиці розглядаються, зокрема, дії, які доцільно здійснити податковому інспектору для відпрацювання виявлених розбіжностей в наявній (отриманій) податковій та іншій інформації про платника податків та/або ризики можливого ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів. Пропонується здійснити такі заходи щодо дослідження (підтвердження/спростування) таких ризиків та збору документальних доказів щодо ухилення платником податків від їх сплати: 1) оцінювання розбіжностей; 2) оцінювання ризику; 3) дослідження взаємовідносин з контрагентами; 4) отримання додаткових пояснень і документальних підтверджень від платника податків або його контрагента; 5) зустрічна звірка; 6) вибіркова перевірка окремих господарських операцій платника; 7) призначення експертизи; 8) запит у межах міжнародного обміну інформацією до компетентного органу іноземної країни; 9) направлення запитів до інших органів з метою збору податкової інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій; 10) фіксація результатів відпрацювання ризиків.

Висновки. На сьогодні завдяки практиці, зокрема, контролюючих органів, створено орієнтири для суб'єктів підприємництва і для самих контролюючих органів, аби виявляти ризикових платників податків, аби відмежувати оптимізацію оподаткування та мінімізацію податків від ухилення від оподаткування. Рекомендований перелік процедур, що можуть застосовуватись з метою дослідження (підтвердження/спростування) встановлених ризиків ухилення платника податків від сплати податків, зборів та інших платежів, не є винятковим і може доповнюватися та коригуватися іншими процедурами з метою підвищення ефективності здійснення контрольно-перевіркових заходів щодо платника податків та з урахуванням подальших змін у нормативно-правових та актах організаційного характеру.

До робіт, пов'язаних з оптимізацією оподаткування, залучаються юристи, економісти, бухгалтери, фінансисти, аудитори та інші фахівці, які обґрунтовують найбільш доцільну законну схему оптимізації оподаткування для суб'єктів підприємництва. Взагалі, будь-яка схема з оптимізації оподаткування перед впровадженням перевіряється на відповідність таким критеріям: законність; розумність і доцільність; ефективність; автономність; надійність.

Фахівці, які займаються впровадженням різноманітних схем з оптимізації оподаткування та мінімізації податків, мають здійснювати це виключно у законодавчих межах. За інших обставин мова бути йти про діяльність, спрямовану на ухилення від сплати податків і зборів. З огляду на це, платникам податків завжди слід максимально виважено підходити до опрацювання та впровадження схем з оптимізації та мінімізації податків, аби не потрапити до категорії ризикових платників податків, аби не перейти межу між законною та незаконною діяльністю, пов'язаною із адмініструванням податків.

Позитивно сприймається той факт, що на сьогоднішній день в Україні формується судова практика з розгляду спорів у сфері оподаткування. Аналіз такої практики ми викладали у спільній праці, яка була підготовлена вченими, судьями, податковими адвокатами [1]. Податкові консультанти, податкові юристи, використовуючи огляди та узагальнення відповідної судової практики, мають можливість упередити майбутні незаконні дії платників податків, а також можуть використовувати таку практику в якості обґрунтування своєї позиції у суді.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податкове планування та оптимізація оподаткування (податковий консалтинг): підручник / О.А. МузикаСтефанчук, Н.Я. Якимчук, Р.Ф. Ханова, І.В. Дашутін, В.Г. Савенкова, А.А. Ба-

- рікова, Н.О. Сабадаш / за редакцією проф. О.А. Музики-Стефанчук. Київ: АртЕк, 2024. 304 с. Серія «Наукова школа фінансового права імені Лідії Воронової».
2. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03.
 3. Довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника ПДВ. URL: <https://cyr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/650036.html>.
 4. Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати ПДВ, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 446. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/519251___754218.
 5. Ступак А. Особливості виведення платника ПДВ з категорії ризикових. URL: <https://pravo.ua/osoblyvosti-vyvedennia-platnyka-pdv-z-katehorii-ryzykovykh>.