

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-30>

УДК 336.2

## НОВІ ПОДАТКОВІ ПРАВИЛА У БОРОТЬБІ ІЗ «СІРИМ» РИНКОМ ЗЕРНА В УКРАЇНІ ТА ЇХ ПОТЕНЦІАЛ

### NEW TAX RULES IN THE FIGHT AGAINST THE "GRAY" GRAIN MARKET IN UKRAINE AND THEIR POTENTIAL

Осипчук Олександр Миколайович

Член Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA)

ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-3668-0381>

Osyphuk Oleksandr

Chartered Certified Accountant (ACCA)

Стаття присвячена аналізу нових податкових правил при експорті зерна та іншої аграрної продукції, спрямованих на мінімізацію схем ухилення від оподаткування та збільшення валютної виручки. В умовах військового стану, для України надзвичайно важливо створити умови для унеможливлення податкових схем у аграрній галузі, щоб за результатами вивезення зерна в Україну заходила іноземна валюта. В той же час, нові правила мають бути збалансованими і не перешкоджати діяльності сумлінних платників податків, що може мати зворотній економічний ефект. У статті досліджено вплив нових податкових правил з точки зору їх відповідності заявленим цілям відповідних законодавчих актів та їх впливу на діяльність сумлінних платників податків, ідентифікація відповідних ризиків і надання рекомендацій.

Ключові слова: податок на додану вартість, контроль валютної виручки, мінімальні експортні ціни, блокування податкових накладних, мінімізація схем ухилення від оподаткування.

The article focuses on the analysis of newly implemented tax regulations governing the export of grain and other agricultural products, which aims to minimize tax evasion schemes and enhance foreign exchange earnings and therefore fight against the "gray" grain market in Ukraine. Amidst the ongoing martial law, it is crucial for Ukraine to establish conditions that prevent tax evasion in the agricultural sector, ensuring that foreign currency is generated through the export of grain. Concurrently, these new regulations must be balanced to avoid impeding the operations of compliant taxpayers, as this could result in negative economic consequences. The article explores the implications of several key tax provisions, including (i) the prohibition of agricultural product exports by taxpayers who are not registered for VAT, (ii) the prohibition of agricultural product exports below the minimum export prices set by the government, (iii) the requirement for exporters to apply domestic VAT rates (14% or 20%) in certain export scenarios, and (iv) changes in the process for registering export tax invoices. In line with Regulatory Impact Analysis approach [1], these regulations are analyzed in terms of their alignment with the objectives of the draft laws, their impact on compliant taxpayers, the identification of associated risks. As a result of the analysis, it has been determined that two main provisions, namely the establishment of minimum export prices and the granting of authority to tax authorities to block export tax invoices, pose significant risks to conscientious exporters. Furthermore, empowering tax authorities to physically block exports does not align with the objectives of the draft laws, as it may lead to a reduction in foreign exchange earnings. The impact on minimizing tax evasion is also questionable due to the inefficiency of the tax invoice blocking system and the associated corruption risks.

**Keywords:** value added tax, control of foreign exchange revenue, minimum export prices, tax invoice blocking system, minimization of tax evasion schemes.

**Постановка проблеми.** Експортно орієнтована аграрна галузь є одним з ключових секторів економіки в умовах військового стану. Вона забезпечує надходження валютної виручки у країну та впливає на стабіль-

ність національної валюти. В той час, суттєву частку аграрної галузі займає так званий «сірий» ринок зерна, який часто функціонує без сплати податків та повернення валютної виручки, а також використовується для

відмивання коштів та їх виведення за кордон. За оцінками експертів Європейської Бізнес Асоціації, до війни частка «сірого» ринку досягала 40% від всього ринку зерна в Україні [2]. З метою мінімізації схем ухилення від оподаткування та інших зловживань при експорті аграрної продукції, забезпечення більших валютних надходжень до держави [3], Верховною Радою України 09.05.2024 року було прийнято Закон України № 3706-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану» [4] та № 3707-IX «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану» [5] (далі – «Закони № 3706-IX та № 3707-IX»). В той час, як необхідність боротьби із «сірим» ринком зерна та протидії схемам ухилення від оподаткування не підлягає сумніву, актуальним для учасників ринку залишається питання, наскільки відповідні податкові нововведення допоможуть у досягненні поставленої мети та які ризики вони можуть створити для сумлінних платників податків.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Проблемні питання податкового стимулювання та протидії ухиленню від оподаткування при експорті зерна умовах воєнного стану досліджували такі науковці, як Давидюк В.М. [6], Гаврик О. Ю., Остапенко С. О. [7], Криворучко М. О. [8], Герасимчук С. Г. [9], а темі боротьби із «сірим» ринком зерна присвячені численні статті у галузевих виданнях, зокрема ЦензорНет [10], Економічна правда [11].

Однак, залишаються невирішеними питання, саме які податкові механізми є ефективними у боротьбі із схемами ухилення від оподаткування та збільшення валютної виручки при експорті агропродукції.

**Метою статті** є аналіз нововведень в сфері оподаткування з використанням окремих інструментів методики «Аналіз регуляторного впливу», а саме визначення відповідності нововведень заявленим цілям та оцінка впливу на діяльність сумлінних платників податків з точки зору ризиків та невизначеностей, пов'язаних із новими правилами.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Положеннями Законів № 3706-IX та №3707-IX запроваджуються нові податкові та митні правила при експорті окремих видів товарів, у вигляді «режиму експортного забезпечення, направлені проти поширених схем

ухилення від оподаткування та неповернення валютної виручки експортерами

Даний режим може бути застосовано за окремим рішенням Кабінету Міністрів України на період військового часу по відношенню до ключових експортних позицій серед агропромислових товарів, а саме: зерна (пшениця, жито, ячмінь, овес, кукурудза, соєві боби, насіння ріпаку, соняшнику), олії (олія соєва, соняшникова, ріпакова), шроту (супутній продукт виробництва соняшnikової олії), меду, та горіхів волоських.

Серед податкових та митних нововведень, які можуть мати найбільший вплив на діяльність експортерів, в разі введення в дію вказаного режиму, слід відмітити наступні.

1) *Заборона експорту відповідних товарів не платникам податку на додану вартість.*

Чинними нормами Податкового Кодексу України [12] встановлено поріг виручки у 1 млн. грн. на рік для обов'язкової реєстрації платників ПДВ, що є доволі незначною сумою для експортерів (в цінах 2024 року, така сума є меншою за вартість двох вагонів пшениці). Відповідно, переважна більшість сумлінних платників податків – експортерів є зареєстрованими платниками ПДВ.

В той же час, обов'язок реєстрації платником ПДВ виникає лише на наступний місяць після досягнення порогового значення (стаття 183.2 Податкового Кодексу України), що дає можливість ділкам від «сірого» ринку придбавати та експортувати агропродукцію сумнівного походження на десятки та сотні мільйонів гривень протягом одного (першого) місяця, без реєстрації платником ПДВ.

В контексті Законів № 3706-IX та № 3707-IX, ПДВ відводиться роль «застави» до моменту повернення валютної виручки, тож дане нововведення є необхідним для унеможливлення ухилення від оподаткування шляхом експорту через неплатників ПДВ та, одночасно, для посилення податкового контролю за експортерами за допомогою системи адміністрування ПДВ.

Дане нововведення не матиме впливу на більшість експортерів зерна та олії, які вже мають статус платників ПДВ, однак, може дещо погіршити становище малих експортерів (зокрема – експортерів меду та горіхів), через те що вони будуть вимушені нести додаткові витрати на облік та адміністрування податку на додану вартість.

2) *Заборона експорту відповідних товарів, якщо передбачені зовнішньоекономічним*

*договором контрактні ціни є нижчими, ніж мінімально допустимі експортні ціни, встановлені центральним органом виконавчої влади.*

Дана норма має на меті, насамперед, недопущення штучного заниження експортної виручки та ухилення від оподаткування шляхом виведення прибутку в інші (низькоподаткові) юрисдикції.

Необхідно відмітити, що статтею 39 Податкового Кодексу України ще з 2014 року було впроваджено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням з аналогічною метою, однак такий контроль здійснюється ретроспективно і не перешкоджає фактичному вивезенню агропродукції за заниженими цінами. Встановлення механізму мінімальних експортних цін теоретично дозволить державі фізично перешкоджати експорту за заниженими цінами, таки чином, діючи превентивно.

В той же час, запровадження ручного регулювання експортних цін та обмежень для фізичного експорту може нести суттєві ризики для аграрної галузі, а саме:

- передбачена законом періодичність встановлення мінімальних цін (один раз на місяць) об'єктивно не відповідає динаміці ринку, який є дуже волатильним, а ціна змінюється досить швидко. В результаті, встановлена мінімальна експортна ціна теоретично може виявитись як завищеною та і заниженою, у порівнянні із ринковою ціною, протягом періоду своєї дії, відповідно або блокуючи фізичний експорт або фактично легалізуючи вивезення товарів за цінами нижче ринкових;

- експортний бізнес потребує довготривалого планування та залучення значних обігових коштів для придбання товарів, яке здійснюється переважно в період збору врожаю, треба враховувати, що експорт здійснюється на протязі всього року через обмежену пропускну здатність залізниці та портів. За відсутності інформації про майбутні мінімальні ціни на дату майбутнього експорту, для зменшення ризиків невиконання експортних контрактів, експортери будуть вимушені зменшувати обсяги власних запасів, купуючи зерно ближче до дати експорту, або дисконтувати закупівельні ціни з метою покриття ризиків зміни мінімальної експортної ціни. Це матиме потенційно негативний вплив на фінансовий стан виробників через зменшення їх виручки, збільшення періоду реалізації продукції, та додаткових витрат на зберігання товарів;

- для сумлінних експортерів суттєво зростає ризик фізичного блокування експорту, додаткових втрат у вигляді оплати простою судів, штрафів за невиконання контрактів, у разі невідповідності цін по раніше укладеним контрактам рівню мінімально встановлених цін. Такі ризики будуть закладатися експортерами в ціну закупівлі, тим самим ще більше зменшуючи дохід виробників;

- не виключений також ризик появи додаткових (вторинних) обмежень для експорту. Наприклад, у випадку, якщо мінімальні експортні ціни не будуть встановлені для окремих умов Інкотермс або місць поставок. За відсутності встановлення мінімальної експортної ціни для конкретного річкового порту або залізничного переходу, експорт агропродукції через них може стати неможливим, так як ринкові ціни на таких умовах є часто нижчими порівняно з іншими умовами поставок.

3) Встановлення вимоги для експортерів, які мають більше ніж 20% простроченої валютної виручки за останні 12 місяців, нараховувати ПДВ за ставкою 14% або 20% при експорті відповідних товарів, та застосувати нульову ставку з ПДВ виключно після зарахування валютної виручки.

Необхідно відмітити, що чинним валютним законодавством вже встановлені суворі штрафні санкції за несвоєчасне повернення валютної виручки: за кожний день прострочення в розмірі 0,3% суми неоподаткованих грошових коштів; штрафні санкції у розмірі до 100% суми операції, проведеної з порушенням валютного законодавства) [13].

Враховуючи існуючі штрафні санкції, постає питання, на кого з експортерів розрахована нова вимога щодо нарахування ПДВ за внутрішньою ставкою 14% або 20%:

- сумлінні платники податків, як правило, не допускають порушень термінів повернення валютної виручки, тож їх дана норма в основному не стосуватиметься;

- компанії, які придбали агропродукцію на «сірому» ринку за готівку, як правило, не матимуть змоги нарахувати ПДВ без фактичної сплати податку – через відсутність вхідного податкового кредиту з ПДВ від поставальників. Для таких схем, дана норма буде слугувати фактично бар'єром для експорту, що в цілому відповідає меті закону;

- компанії, які придбали агропродукцію на «сірому» ринку з ПДВ, який був сформований за допомогою фіктивних операцій (так званих «скруток»), при експорті без

повернення валютної виручки, фактично втрачуть даний податковий кредит. Таким чином загальні витрати при реалізації даної схеми збільшаться на вартість придбанням фіктивного податкового кредиту. Це, однак, не гарантує мінімізацію даної схеми ухилення від оподаткування, оскільки її рентабельність може залишатися привабливою навіть після зростання витрат;

– деякі експортери мають судові (арбітражні) спори з покупцями, через що валютна виручка не була вчасно одержана. Такі експортери можуть підпасти під дію нових норм і відчуті їх негативний вплив як зазначено нижче.

На даний час, придбаваючи агропродукцію, експортер сплачує ПДВ (14% або 20% в залежності від товарів) в складі ціни товарів постачальнику з рахунок власних обігових коштів, після чого має право заявити сплачені суми ПДВ до відшкодування з державного бюджету, або у зменшення зобов'язань зі сплати ПДВ. Згідно з правилами Податкового Кодексу України, податковий кредит з ПДВ визнається за датою одержання податкової накладної, тобто відразу при придбанні товарів. Період між сплатою ПДВ постачальникам та його бюджетним відшкодуванням на даний час становить 3–4 місяці незалежно від дати фізичного експорту.

Після впровадження нових норм, експортери, які мають прострочену валютну виручку (в тому числі через наявність судових спорів), не зможуть відшкодувати ПДВ по відповідних товарах до її повернення. Строки відшкодування збільшаться додатково на період оборотності товарів (1–6 місяців) і таким чином можуть сягнути 5–10 місяців (або більше – у випадку судових спорів). Це матиме негативний вплив на обігові кошти та фінансовий стан таких експортерів, що разом із судовими затримками у поверненні валютної виручки може призвести до зупинки їх діяльності. Таким чином, дана норма закону може мати негативний ефект для категорії сумнівних експортерів, які не одержали валютну виручку з незалежних від них підстав.

4) *Запровадження попередньої реєстрації експортних податкових накладних як обов'язкової умови для митного оформлення експорту, із одночасним наданням права податковим органам на зупинку реєстрації таких податкових накладних.*

Дана норма викликає одне з найбільших занепокоєнь сумнівних експортерів через

надання податковим органам фактичної можливості та права на блокування фізичного експорту шляхом зупинки реєстрації експортної податкової накладної.

Як зазначено у власному розслідуванні Ради бізнес омбудсмена «на кінець 2022 року, протягом одного лише 4 кварталу з блокуванням стикнулися 65 188 постачальників (і це при тому, що у цьому періоді всього працювало (подавало ПН/ПК на реєстрацію) лише 161 550 платників, тобто зупинення були у понад 40% активних платників ПДВ). Аналогічна тенденція простежується в питаннях включення платників в переліки ризикових: починаючи з 1 кварталу 2021 року відсоток ризикових платників непохитно зростає, сягнувши у 4 кварталі 2022 року показника 17.3% з-поміж усіх платників ПДВ (45 214 платників мали статус ризикових)» [14].

Таким чином, занепокоєння експортерів мають реальне підґрунтя – блокування податкових накладних всередині країни є поширеною практикою з боку податкових органів, при цьому блокування навіть однієї накладної при експорті призведе до фізичної зупинки руху товару і відповідно – невиконання або несвоєчасного виконання контрактів і господарських штрафів, додаткових витрат на оплату простою суден, зберігання товарів, можливої порчі товарів тощо. Це може суттєво зменшити не тільки прибутки експортерів, але й мати наслідком зменшення надходження валютної виручки в Україну. Блокуючи експортну податкову накладну, податковий орган тим самим блокує митне оформлення експорту, та виконання контракту експортером, що унеможлиблює сплату покупцем коштів за товар та призводить до зменшення валютної виручки. Відповідно, дане нововведення не відповідає поставлений меті закону. Сумнівним є також вплив даної норми на мінімізацію схем ухилення від оподаткування, так як дана норма не перешкоджає придбанню експортером продукції на «сірому» ринку зерна та неповерненню ним валютної виручки.

Враховуючи недосконалий механізм блокування податкових накладних та фактично ручний режим присвоєння статусу ризиковості, значну тривалість судових оскарження рішень ДПС, дана норма створює суттєві комерційні ризики для експортерів і, відповідно, поле для корупції за боку податкових органів.

Результати аналізу систематизовано та узагальнено у табл. 1.



Таблиця 1

**Узагальнення ключових нововведень Законів № 3706-IX та № 3707-IX з точки зору заявленим цілям та наявності ризиків для сумлінних платників податків**

№ п/п	Нововведення передбачені Законами № 3706-IX та № 3707-IX	Відповідність заявленим цілям (мінімізація ухилення від оподаткування, збільшення надходження валютної виручки)	Ризики для сумлінних платників податків
1	Заборона експорту відповідних товарів не платникам податку на додану вартість	Відповідає	Відсутні
2	Заборона експорту відповідних товарів, якщо передбачені зовнішньоекономічним договором контрактні ціни є нижчими, ніж мінімально допустимі експортні ціни	Відповідає	Ризики зупинки експорту та невиконання контрактів – у разі перевищення встановлених державою мінімальних цін над ринковим рівнем цін.
3	Встановлення вимоги для експортерів, які мають більше ніж 20% простроченої валютної виручки за останні 12 місяців, нараховувати ПДВ за ставкою 14% або 20% при експорті відповідних товарів, та застосувати нульову ставку з ПДВ виключно після зарахування валютної виручки.	Відповідає	Ризик втрати ліквідності для експортерів, які не змогли повернути валютну виручку з незалежних від них причин.
4	Запровадження попередньої реєстрації експортних податкових накладних як обов'язкової умови для митного оформлення експорту, із одночасним наданням права податковим органам на зупинку реєстрації таких податкових накладних	Не відповідає меті збільшення надходження валютної виручки. Вплив на мінімізацію ухилення від оподаткування є сумнівним через неефективність системи блокування податкових накладних та корупційні ризики	Ризики зупинки експорту та невиконання контрактів у разі блокування експортних накладних податковими органами.

**Висновки.** У результаті аналізу ключових нововведень, передбачених Законами № 3706-IX та № 3707-IX, визначено, що два основних положення, а саме запровадження мінімальних експортних цін та надання права податковим органам блокувати експортні податкові накладні несуть суттєві ризики для сумлінних експортерів.

Крім того, надання податковим органам можливості фізичного блокування експорту не відповідає меті закону, так як може призвести до зменшення валютної виручки, а

вплив на мінімізацію ухилення від оподаткування є сумнівним через неефективність системи блокування податкових накладних та корупційні ризики.

Враховуючи вищенаведене, доцільним є внесення змін до Законів № 3706-IX та № 3707-IX із залученням фахівців галузевих бізнес-асоціацій, для підготовки більш збалансованого підходу до вирішення проблеми «сірого» ринку зерна, що виключає негативний вплив на сумлінних платників податків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аналіз регуляторного впливу: Інструмент узгодженості політики, Огляди регуляторної реформи ОЕСР, Публікація ОЕСР, Париж 2009. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264067110-en>
2. Михайловська С. Яких змін в агросекторі чекає бізнес. *AgroPortal.ua*. URL: <https://agroportal.ua/blogs/yakih-zmin-v-agrosetori-chekaye-biznes>
3. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення здійснення зовнішньоекономічних операцій з експорту деяких товарів» / Верховна Рада України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43110>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану: Закон України від 9 травня 2024 року № 3706-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3706-20#Text>
5. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану: Закон України від 9 травня 2024 року № 3707-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3707-20#Text>
6. Давидюк В. М. Протидія злочинним схемам у сфері експорту української сільськогосподарської продукції в умовах воєнного стану. *Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (ВНПЗ ДГУ, 16.06.2023)*. С. 39–42.
7. Гаврик О. Ю., Остапенко С. О. Податкове стимулювання експорту сільськогосподарської продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Ефективна економіка*. 2023. № 5.
8. Криворучко М. О. Моделі попередження та протидії податковим ризикам : дис. Тернопіль : ЗУНУ, 2023.
9. Герасимчук С. Г. Забезпечення економічної безпеки та стійкості аграрного сектору України в умовах військового та пост-військового стану. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2023. Т. 1. № 11. С. 84–97.
10. Орлюк М. Чорне зерно: Як з України виводять мільярди доларів і не сплачують податки. *ЦензорНет*. URL: [https://biz.censor.net/resonance/3474765/chorne\\_zerno\\_yak\\_z\\_ukrayiny\\_vyvodyat\\_milyardy\\_dolariv\\_i\\_ne\\_splachuyut\\_podatky](https://biz.censor.net/resonance/3474765/chorne_zerno_yak_z_ukrayiny_vyvodyat_milyardy_dolariv_i_ne_splachuyut_podatky)
11. Вінокуров Я., Гордійчук Д. Країна втрачає валюту через "чорне" зерно. Як влада намагається перекрити схеми з експортом збіжжя. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/11/1/706098/>
12. Податковий кодекс України: Закон України від 04.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
13. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>
14. СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. Рада бізнес-омбудсмена. 2023. URL: <https://boi.org.ua/reports-post/smkor-yak-instrument-administruvannya-pdv/>

## REFERENCES:

1. OECD (2009), Regulatory Impact Analysis: A Tool for Policy Coherence, OECD Reviews of Regulatory Reform, OECD Publishing, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264067110-en>
2. Mykhailovska S. Yakykh zmin v ahrosetori chekaie biznes [What changes in the agricultural sector are waiting for business]. *AgroPortal.ua* Available at: <https://agroportal.ua/blogs/yakih-zmin-v-agrosetori-chekaye-biznes>
3. Poiasniuvalna zapyska do proektu Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia zdiisnennia zovnishnoekonomichnykh operatsii z eksportu deiakykh tovariv» [Explanatory note to the draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine to improve the conduct of foreign economic operations for the export of certain goods"] / Verkhovna Rada Ukrainy [Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43110>
4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei eksportu okremykh vydiv tovariv u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 9 travnia 2024 roku № 3706-IX
5. [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of the export of certain types of goods during the period of martial law: Law of Ukraine dated May 9, 2024 No. 3706-IX] / Verkhovna Rada Ukrainy [Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3706-20#Text>
6. Pro vnesennia zmin do Mytnoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvostei eksportu okremykh vydiv tovariv u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 9 travnia 2024 roku № 3707-IX [On Amendments to the Customs

Code of Ukraine Regarding the Peculiarities of the Export of Certain Types of Goods During the Period of Martial Law: Law of Ukraine dated May 9, 2024 No. 3707-IX] / Verkhovna Rada Ukrainy [Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3707-20#Text>

7. Davydiuk V. M. (2023) Protydiia zlochynnym skhemam u sferi eksportu ukrainskoi silskohospodarskoi produkt-sii v umovakh voiennoho stanu [Combating criminal schemes in the export of Ukrainian agricultural products in conditions of martial law]. *Materialy III Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii (VNPZ DHU, 16.06.2023)*. P. 39–42. (in Ukrainian)

8. Havryk, O. Y., & Ostapenko, S. O. (2023). Podatkove stymuliuvannia eksportu silskohospodarskoi produktsii: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid [Tax incentives for the export of agricultural products: domestic and foreign experience]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*. № 5. (in Ukrainian)

9. Kryvoruchko, M. O. (2023). Modeli poperedzhennia ta protyidii podatkovym ryzykam [Models of prevention and counteraction to tax risks]. Doctoral dissertation. Ternopil: ZUNU. (in Ukrainian)

10. Herasymchuk S. H. (2023). Zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky ta stiikosti ahrarynoho sektoru Ukrainy v umovakh viiskovoho ta post-viiskovoho stanu [Ensuring economic security and stability of Ukraine's agricultural sector in conditions of military and post-military state]. *Yevropeiskyi naukovyi zhurnal Ekonomichnykh ta Finansovykh innovatsii – European Scientific Journal of Economic and Financial Innovation*. Vol. 1. No. 11. P. 84–97. (in Ukrainian)

11. Orliuk M. (2024). Chorne zerno: Yak z Ukrainy vyvodyat miliardy dolariv i ne splachuiut podatky [Black grain: How billions of dollars are exported from Ukraine without paying taxes]. Available at: [https://biz.censor.net/resonance/3474765/chorne\\_zerno\\_yak\\_z\\_ukrayiny\\_vyvodyat\\_milyardy\\_dolariv\\_i\\_ne\\_splachuyut\\_podatky](https://biz.censor.net/resonance/3474765/chorne_zerno_yak_z_ukrayiny_vyvodyat_milyardy_dolariv_i_ne_splachuyut_podatky)

12. Vinokurov Ya., Hordiichuk D. (2023). Kraina vtrachaie valiutu cherez "chorne" zerno. Yak vlada namahaietsia perekryty skhemy z eksportom zbizhzhia [The country loses currency due to "black" grain. How the government tries to curb schemes for the export of grain]. Available at: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/11/1/706098/>

13. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 04.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 2755-VI dated December 4, 2010]. Verkhovna Rada Ukrainy [Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

14. Pro valiutu i valiutni operatsii: Zakon Ukrainy vid 21.06.2018 № 2473-VIII [On currency and currency transactions: Law of Ukraine dated June 21, 2018 No. 2473-VIII]. Verkhovna Rada Ukrainy [Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>

15. SMKOR yak instrument administruvannia PDV: zvit za rezultatamy rozsliduvannia za vlasnoiu initsiatyvoiu [Simplified VAT accounting system (SMKOR) as a tool for VAT administration: report based on own initiative investigation]. Rada biznes-ombudsmena [Council of the Business Ombudsman]. 2023. Available at: <https://boi.org.ua/reports-post/smkor-yak-instrument-administruvannya-pdv/>