

*Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 10.*

**DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.10.104>**

**УДК 336.22:657**

*Я. М. Жуковська,*

*судовий експерт, Центр судових і спеціальних експертиз Українського науково-дослідного інституту спеціальної техніки та судових експертиз Служби безпеки України*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0008-0872-3701>*

*В. В. Бондарчук,*

*к.ю.н., доцент, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, Національна академія Служби безпеки України*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5145-8631>*

**СУДОВІ ЕКОНОМІЧНІ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЕКСПЕРТНІ ДОСЛІДЖЕННЯ В КОНТЕКСТІ ВИСНОВКІВ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ПРО «НЕРЕАЛЬНІСТЬ» ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ**

*Y. Zhukovska,*

*Forensic Expert, Center for Forensic and Special Examinations, Ukrainian Scientific and Research Institute of Special Equipment and Forensic Examinations of the Security Service of Ukraine*

*V. Bondarchuk,*

*PhD in Law, Associate Professor, Professor of the Department of Financial and Economic Security, National Academy of the Security Service of Ukraine*

**FORENSIC ECONOMIC EXAMINATIONS AND EXPERT STUDIES IN THE CONTEXT OF TAX AUTHORITIES' CONCLUSIONS REGARDING THE «FICTITIOUS» OF FINANCIAL AND BUSINESS TRANSACTIONS**

*Стаття присвячена дослідженню порядку призначення та проведення судових економічних експертиз та економічних експертних досліджень з питань документального підтвердження заниження податкових зобов'язань суб'єктами господарювання, якими здійснені операції купівлі-продажу товарів, які податковими органами визнані «нереальними» (такими, що фактично не відбулися). Визначено суть, предмет та об'єкти судової економічної експертизи в контексті досліджень матеріалів перевірок контролюючих органів. Наголошено, що вирішення питань, які виходять за межі кваліфікації та спеціальних знань судового експерта, є дисциплінарним проступком.*

*Визначено окремі ознаки «нереальності» господарських операцій з реалізації та придбання товарів та особливості їх дослідження. Оскільки розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, вимагає знання не лише податкового законодавства, але й наявності спеціальних знань щодо фінансів, бухгалтерського та податкового обліку, складання фінансової звітності, визначено, що для ефективного проведення розслідувань таких правопорушень важливим є залучення осіб, які володіють відповідними спеціальними знаннями, – судових експертів-економістів. Наголошено, що визнання первинних документів недійсними (без попередньо винесеного судом рішення) виходить за межі спеціальних знань судового експерта-економіста, оскільки за своєю сутністю має правовий характер. Приділено увагу редакції (формулюванню) питань, поставлених ініціатором проведення судової економічної експертизи (економічного експертного дослідження) перед судовим експертом.*

*Описано результати перевірок контролюючих органів, які є підставою для порушення кримінальних проваджень за фактом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) чи звернення суб'єктами господарювання до адміністративних судів з метою оскарження винесених податкових повідомлень-рішень. Визначено, що судова експертиза*

*(експертне дослідження) полягає в дослідженні документів бухгалтерського та податкового обліку, наданих судовому експерту уповноваженою особою.*

*The article is devoted to the study of the procedure for the appointment and conduct of forensic economic examinations and expert economic studies concerning the documentary confirmation of the understatement of tax liabilities by business entities involved in purchase and sale transactions of goods recognized by tax authorities as «fictitious» (i.e., those that have not actually occurred). The essence, subject matter, and objects of forensic economic examination are defined in the context of reviewing materials from inspections conducted by controlling authorities. It is emphasized that resolving issues beyond the competence and specialized knowledge of a forensic expert constitutes a disciplinary offense.*

*The article identifies specific features of the «fictitiousness» of economic transactions involving the sale and purchase of goods, as well as the peculiarities of their examination. Since the investigation of criminal offenses related to tax evasion requires not only knowledge of tax legislation but also specialized expertise in finance, accounting, tax reporting, and the preparation of financial statements, it is established that involving experts with appropriate qualifications – namely, forensic economic experts – is crucial for the effective investigation of such offenses.*

*The paper stresses that declaring primary accounting documents invalid (without a prior court decision) exceeds the scope of a forensic economic expert's competence, as it constitutes a legal matter by its nature. Attention is given to the formulation of questions posed by the initiator of the forensic economic examination (or expert study) to the forensic expert.*

*The article also describes the results of inspections conducted by controlling authorities, which serve as grounds for initiating criminal proceedings for tax evasion or for economic entities to appeal tax notification-decisions in administrative courts. It is determined that forensic examination (or expert*

*study) involves the analysis of accounting and tax documentation provided to the forensic expert by an authorized person.*

**Ключові слова:** *судова економічна експертиза, економічне експертне дослідження, податковий контроль, перевірка, «нереальні» господарські операції, бухгалтерський облік, податковий облік, акт документальної перевірки.*

**Keywords:** *forensic economic examination, economic expert investigation, tax control, audit, «fictitious» business transactions, accounting, tax accounting, audit report.*

**Постановка проблеми.** Судова економічна експертиза як один із засобів доказування сприяє всебічному, повному й об'єктивному дослідженню обставин справи, ухваленню законних та обґрунтованих судових рішень за результатами розгляду податкових спорів та є ефективним інструментом захисту суб'єктів господарювання від незаконних і необ'єктивних рішень, винесених посадовими особами контролюючого органу за результатами перевірки.

При цьому, важливим є правильність формулювання питань, поставлених судовому експерту (їх направленість на вирішення спірних питань, відповідність спеціальним знанням судового експерта-економіста, відсутність у них правової складової, яку не має права розглядати судовий експерт-економіст), та дотримання процесуальних вимог при призначенні судової економічної експертизи, оскільки в усіх видах судових процесів висновок експерта є джерелом доказів.

Фактичні дані, які внаслідок проведеного дослідження виявлені судовим експертом, надають його висновку доказового значення у справі. Це означає, що суд та слідство використовують висновки експерта для обґрунтування рішення, що виноситься у справі.

З огляду на викладене, висновок експерта має задовольняти низку вимог, найголовнішими з яких є: відповідність процесуальним вимогам, об'єктивність, повнота, наукова обґрунтованість, логічність та послідовність викладення, стислість та чіткість.

Порушення цих вимог спричиняє не лише призначення повторних експертиз, але й скасування відповідних рішень слідчих органів та судів вищими судовими інстанціями.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання проведення економічних експертиз у кримінальних провадженнях досліджували вітчизняні науковці та експерти-практики: В.М. Іванков, Н.І. Клименко, Н.А. Остап'юк, І.А. Панченко, І.В. Педь, О.В. Хомутенко та ін.

Водночас, проблеми призначення і проведення судових економічних експертиз та економічних експертних досліджень з питань дослідження податкових наслідків здійснених господарських операцій з реалізації та придбання товарів підприємствами (установами, організаціями), які податковими органами визнані «нереальними», залишаються мало дослідженими в наукових джерелах

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою цієї статті є з'ясування порядку призначення та проведення судових економічних експертиз та економічних експертних досліджень з питань документального підтвердження заниження податкових зобов'язань суб'єктами господарювання, якими здійснені операції купівлі-продажу товарів, які податковими органами визнані «нереальними» (такими, що фактично не відбулися).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Економіка та державний бюджет України, поза всяким сумнівом, опинилися в складному становищі. Розмір матеріальних збитків, прямих і непрямих втрат, втрачених економічних можливостей, недоотриманих доходів підприємств і працівників, податкових надходжень, що їх зазнала країна внаслідок війни, можуть бути оцінені лише після її завершення.

Скорочення та припинення економічної активності суб'єктів господарювання в Україні зумовило суттєве зменшення податкових надходжень до державного бюджету, а видатки на ведення війни, зокрема за рахунок коштів державного бюджету, значно зросли. Це означає дефіцит коштів, який потрібно фінансувати. За рахунок яких джерел та в якій спосіб це можна робити є надскладним питанням. Джерела та форми такого фінансування можуть і повинні бути різними.

Уряд затвердив Національну стратегію доходів на 2024–2030 роки (далі – Стратегія), яка має стати ключовим елементом для зміцнення економіки та фінансової системи в Україні [10].

Стратегію розроблено Міністерством фінансів України спільно з іншими міністерствами та відомствами, за активної участі представників бізнесу, а також за результатами проведених консультацій із міжнародними партнерами з розвитку, зокрема із Міжнародним валютним фондом, Світовим банком та Організацією економічного співробітництва та розвитку.

Головна мета Стратегії охоплює важливі напрями, які включають посилення фіскальної спроможності України, адаптацію податкового та митного законодавства до нормативно-правових актів і стандартів Європейського Союзу, а також створення стимулів для післявоєнного відновлення та економічного зростання.

Податкові надходження завжди були головним джерелом доходів Державного бюджету України і склали в середньому 80% його дохідної частини. Однак у 2024 році та I півріччі 2025 року податкові надходження скоротились майже на половину та склали 58% [11].

Значна частина бізнесу в Україні працює в «тіні», використовуючи різні способи ухилення від сплати податків. За даними Державної податкової служби України найбільш поширеними є схеми ухилення від сплати податку на додану вартість шляхом проведення «нереальних» (безтоварних) господарських операцій.

Учасниками зазначених схем є підприємства різних галузей економіки України. Найчастіше постачальники так званого «паперового» податкового кредиту – це імпортери та підприємства торгівлі, які реалізують товар за готівку без відображення відповідних господарських операцій в бухгалтерському обліку [12].

Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, вимагає знання не лише податкового законодавства, але й наявності спеціальних знань щодо фінансів, бухгалтерського та податкового обліку, складання фінансової звітності тощо. Саме тому для ефективного проведення таких розслідувань важливим є залучення осіб, які володіють відповідними спеціальними знаннями, – судових експертів-економістів.

Останнім часом збільшились надходження до експертних установ матеріалів, пов'язаних із документальним оформленням суб'єктами господарювання операцій з реалізації та придбання товарів, які визнаються органами Державної податкової служби України «нереальними» (такими, що фактично не відбулися).

Так, у більшості випадків, контролюючі органи здійснюють співставлення інформації, яка міститься в базах даних Державної податкової служби України (податкова звітність, дані Єдиного реєстру податкових накладних) щодо номенклатури реалізованих та придбаних товарів за «ланцюгом» постачання, та в разі невідповідності такої номенклатури визнають операції з придбання (реалізації) товарів «нереальними» (такими, що фактично не відбулися). За результатами перевірок контролюючі органи встановлюють порушення податкового законодавства в частині заниження податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість.

Результати таких перевірок є підставою для порушення кримінальних проваджень за фактом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) чи звернення суб'єктами господарювання до адміністративних судів з метою оскарження винесених податкових повідомлень-рішень.

У свою чергу, органами досудового розслідування та судами призначаються судові економічні експертизи з питань документального підтвердження висновків актів Державної податкової служби України щодо встановлених порушень податкового законодавства.

Також, у процесі судового оскарження результатів податкових перевірок, проведених контролюючими органами, суб'єктам господарювання зазвичай не вистачає доказової бази для обґрунтування своєї позиції щодо здійснення тих чи інших господарських операцій. Важливим доказом у даному випадку може стати висновок експерта з судової економічної експертизи або висновок експертного дослідження з економічного експертного дослідження.

Господарські операції є предметом бухгалтерського обліку та впливають на формування бази оподаткування, але судовий експерт досліджує не господарські операції по їх суті, законності та реальності, а їх відображення у бухгалтерському та податковому обліку підприємства (організації, установи).

Суть судової економічної експертизи полягає в дослідженні фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, що в межах законодавства здійснюється особою, яка володіє спеціальними знаннями в галузі економіки, з метою надання висновку щодо питань, поставлених органами досудового розслідування або стороною захисту чи судом.

Предмет судової економічної експертизи відображає безпосередньо експертне завдання, що визначається виходячи з формулювання та редакції питань, поставлених ініціатором проведення судової економічної експертизи. Тобто, предмет по суті являє собою фактичні відомості, які можливо одержати за допомогою проведення дослідження за тими чи іншими питаннями.

Виходячи з поставлених питань, судовий експерт досліджує лише ті господарські операції, які цікавлять ініціатора проведення судової економічної експертизи.

Ураховуючи вищевикладене, до предмета судової економічної експертизи слід віднести обставини фінансово-економічного характеру, що будуть встановлені (підтверджені) судовим експертом за результатами вирішення поставлених ініціатором проведення судової експертизи питань. Об'єктами дослідження є документи бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність, а також фінансово-економічна інформація, що в них відображена.

Судові економічні експертизи спрямовані на дослідження та встановлення наявності документальних підстав для відображення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку та у звітності. Тому вирішення питань щодо «нереальності» господарської операції, економічної недоцільності, встановлення винних осіб у скоєнні податкового правопорушення не є предметом судової економічної експертизи та не відноситься до спеціальних знань судового експерта-економіста.

Згідно з пунктом 5 частини третьої статті 14 Закону України «Про судову експертизу» дисциплінарним проступком судового експерта є вирішення питань, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеціальністю, у тому числі з питань права [5], а Інструкцією з організації проведення судових експертиз та експертних досліджень в Експертній службі Служби безпеки України, затвердженою наказом Центрального управління Служби безпеки України 30.05.2025 № 209, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 13.06.2025 за № 913/44319 (далі – Інструкція № 209) передбачено, що судовому експерту Експертної служби, залученому як експерту, забороняється вирішувати питання, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеціальністю, зокрема з питань права [8].

Отже, при призначенні судових економічних експертиз (експертних досліджень) необхідно звернути особливу увагу на редакцію (формулювання) питань, які ставляться перед судовим експертом.

Також, судовими експертами-економістами, крім проведення судових економічних експертиз, здійснюється проведення економічних експертних досліджень.

Економічне експертне дослідження – процес пізнавальної діяльності судового експерта з метою встановлення на підставі спеціальних знань з бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів фактичних даних і обставин, щодо яких ініціатором ставляться питання та результати якого викладаються у відповідному висновку.

Економічні експертні дослідження виконуються на підставі письмового звернення ініціатора, підрозділів і органів СБУ чи договору, який укладений за письмовим зверненням замовника [8].

Підставою для проведення судової економічної експертизи є процесуальний документ про призначення, складений ініціатором (постанова, ухвала), або договір, укладений за письмовим зверненням замовника у випадках, передбачених законодавством [8].

Будь-який учасник справи може подати в суд клопотання про проведення судової експертизи. Визнавши необхідність проведення у справі судової експертизи, суддя виносить ухвалу про її призначення, яка є процесуальною підставою для її проведення. Статтею 242 Кримінального процесуального кодексу України передбачено, що судова експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання [3].

Таким чином, для проведення судової економічної експертизи необхідний процесуальний документ (постанова, ухвала) про призначення експертизи, складений уповноваженою особою (органом), а для економічних експертних досліджень – письмове звернення.

Досить поширеною практикою в Україні є оскарження суб'єктами господарювання результатів податкових перевірок, зокрема і в судовому

порядку. У даному процесі важливим доказом для суб'єкта господарювання при обґрунтуванні своєї позиції в адміністративному судовому процесі також може бути висновок експерта з судової економічної експертизи або висновок експертного дослідження з економічного експертного дослідження.

При цьому слід зауважити, що судовий експерт також діє за певними встановленими правилами та несе кримінальну відповідальність відповідно до Кримінального кодексу України за надання завідомо неправдивого висновку (стаття 384) та за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків (стаття 385) [2].

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів регулюються Податковим кодексом України, яким, зокрема, встановлено їх вичерпний перелік, порядок їх адміністрування, визначено платників податків і зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та / або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 Податкового кодексу України [4].

Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні» господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі

підприємства; первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію [6].

Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [6].

Відповідно до пункту 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704 (далі – Положення № 88), господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення [7].

Господарські операції з купівлі-продажу товарів є основою фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері виробництва, торгівлі, імпорту товарів, та підлягають бухгалтерському обліку і оподаткуванню.

На сьогодні відсутнє законодавче визначення «нереальної» господарської операції, тому в практиці використовується підхід «від протилежного», тобто встановлення фактів відсутності ознак реальної господарської операції. Реальність (фактичне) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в своїй господарській діяльності виникає як результат руху активів, зміни зобов'язань чи власного капіталу суб'єктів господарювання, відповідності економічному змісту господарських операцій, оформлених належним чином первинними документами.

При цьому досліджуються усі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції – договори, акти

прийому-передачі, документи про перевезення, зберігання товарів тощо. Перевіряються дані щодо фізичних, технічних та технологічних можливостей певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення, приміщень для зберігання товарів тощо; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності [9, с. 64-65].

Пунктом 5 частини третьої статті 14 Закону України «Про судову експертизу» [5] передбачено, що вирішення питань, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеціальністю, у тому числі з питань права, є дисциплінарним проступком.

Отже, судовий експерт-економіст у межах своїх спеціальних знань проводить дослідження та надає висновки тільки на підставі документів, що підтверджують здійснення господарських операцій, складання яких передбачено вимогами законодавства щодо регулювання документування, та відображення в обліку та звітності таких операцій, у тому числі їх оподаткування. Це також слідує зі змісту експертних спеціальностей – дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності; документів про економічну діяльність підприємств і організацій; документів фінансово-кредитних операцій. Надання правової кваліфікації фінансово-господарським операціям, зокрема визнання їх реальними (фактично здійсненими) чи «нереальними» (такими, що не відбулися) не належить до спеціальних знань судового експерта-економіста.

Оцінка доказів нереальності господарських операцій з купівлі-продажу товарів, які відображені в обліку суб'єкта господарювання, відповідно до процесуального законодавства України є компетенцією органів досудового розслідування та суду. Слідчі, прокурори та судді (суддя) можуть

сформулювати судовому експерту питання з урахуванням даних, які встановлені слідством, але ці дані мають бути чітко визначені. При цьому дослідження операцій щодо купівлі-продажу товарів повинні ґрунтуватися на документах, якими оформлені такі операції, і тільки після цього судовим експертом-економістом ураховуються встановлені слідством чи судом умови, визначені в експертному завданні (питанні, поставленому експерту), та надається висновок про їх вплив на результати господарської діяльності суб'єкта господарювання.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Однією з різновидів судової економічної експертизи (експертного дослідження), якій притаманні особливі ознаки, є судова економічна експертиза (експертне дослідження) щодо порушень податкового законодавства, які призводять до заниження податків (зборів, обов'язкових платежів).

Така судова експертиза (експертне дослідження) полягає в дослідженні документів бухгалтерського та податкового обліку, наданих судовому експерту уповноваженою особою.

З першого погляду, підтвердження порушень, зазначених в акті документальної перевірки щодо заниження суми податку на прибуток та податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, належить до завдань судової економічної експертизи (експертного дослідження). Проте, здебільшого висновки контролюючих органів ґрунтуються на тому, що під час перевірки не визнається факт здійснення постачання продукції, а отже, операції вважаються «нереальними», а первинні документи, складені суб'єктами господарювання, – такими, що не мають юридичної сили первинних документів. Дослідження зазначених порушень потребує не лише знань судового експерта у сфері бухгалтерського, податкового обліку та звітності, а й визнання недійсними документів, які складені підприємствами-контрагентами. Процесуальним документом, що підтверджує наявність або відсутність цих фактів, є рішення суду про визнання недійсними договорів

і первинних документів, укладених між підприємствами, яке ухвалюється винятково в судовому порядку, адже відповідно до статті 204 Цивільного кодексу України правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлено законом або якщо його не визнано судом недійсним [1].

Тобто визнання первинних документів недійсними (без попередньо винесеного судом рішення) виходить за межі спеціальних знань судового експерта-економіста, оскільки за своєю сутністю має правовий характер.

Статтею 242 Кримінального процесуального кодексу України визначено, що не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права [3]. Для того, щоб не вийти за межі своїх спеціальних знань, судовий експерт-економіст досліджує первинні документи щодо реалізації й отримання товару (видаткові, прибуткові та товарно-транспортні накладні; акти прийому-передачі товарів, податкові накладні тощо), касові й банківські документи на перерахування грошових коштів, перевіряє наявність усіх обов'язкових реквізитів, зокрема наявність підписів і печаток та порівнює відомості, зазначені в первинних документах, з даними бухгалтерського та податкового обліку (оборотно-сальдових відомостей, податкових накладних, податкових декларацій). Таке дослідження дає можливість судовому експерту з'ясувати відповідність первинних документів визначеному розміру податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, а також доходів та витрат суб'єктів господарювання.

## Література

1. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 № 435-IV, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 06.10.2025).
2. Кримінальний кодекс України: Закон від 05.04.2001 № 2341-III, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

3. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон від 13.04.2012 № 4651-VI, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

4. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

5. Про судову експертизу: Закон від 25.02.1994 № 4038-XII, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

7. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

8. Про затвердження Інструкції з організації проведення судових експертиз та експертних досліджень в Експертній службі Служби безпеки України: Наказ Центрального управління Служби безпеки України від 30.05.2025 № 209, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 13.06.2025 за № 913/44319, База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0913-25#Text> (дата звернення: 06.10.2025).

9. Методика вирішення судово-економічною експертизою питань з оподаткування господарських операцій, пов'язаних з їх «фіктивністю»

(нереальністю), Одеський НДІСЕ Міністерства юстиції України, 2021 рік (zareestrovana v Reestri metodik provedennia sudovih ekspertiz, kod 11.1.83).

10. Національна стратегія доходів на 2024-2030 роки. URL: <https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy.pdf> (дата звернення: 06.10.2025).

11. Державний веб-портал бюджету для громадян URL: <https://openbudget.gov.ua> (дата звернення: 06.10.2025).

12. Ухилення від оподаткування ПДВ: Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html> (дата звернення: 06.10.2025).

### References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003), “Civil Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (accessed October 6, 2025).

2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2001), “Criminal Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (accessed October 6, 2025).

3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2012), “Criminal Procedure Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (accessed October 6, 2025).

4. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed October 6, 2025).

5. Verkhovna Rada of Ukraine. (1994), The Law of Ukraine “On Forensic Examination”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (accessed October 6, 2025).

6. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999), The Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed October 6, 2025).

7. Ministry of Finance of Ukraine. (1995), Order “On Approval of the Regulation on Documentary Support of Accounting Records”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (accessed October 6, 2025).

8. Security Service of Ukraine. (2025), Order “On Approval of the Instruction on the Organization of Forensic Examinations and Expert Studies in the Expert Service of the Security Service of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0913-25#Text> (accessed October 6, 2025).

9. Odesa Scientific Research Institute of Forensic Examinations, Ministry of Justice of Ukraine. (2021), *Metodyka vyrishennia sudovo-ekonomichnoiu ekspertyzoiu pytan' z opodatkuvannia hospodars'kykh operatsij, pov'iazanykh z ikh «fiktyvnistiu» (nereal'nistiu)* [Methodology for Solving Taxation Issues of Business Operations Related to Their “Fictitiousness” (Unreality) in Forensic Economic Examination (Code 11.1.83, Register of Forensic Examination Methodologies)], Odesa, Ukraine.

10. Ministry of Finance of Ukraine. (2024), “National Revenue Strategy for 2024–2030”, available at: <https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy.pdf> (accessed October 6, 2025).

11. Ministry of Finance of Ukraine. (2025), “State Budget Web Portal for Citizens”, available at: <https://openbudget.gov.ua> (accessed October 6, 2025).

12. State Tax Service of Ukraine. (2025), “VAT Tax Evasion”, available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html> (accessed October 6, 2025).

*Стаття надійшла до редакції 09.10.2025 р.*