



DOI 10.58423/2786-6742/2026-14-319-340

УДК 657.6:336.225.673

Ольга ЛЕГА

кандидат економічних наук, доцент
професор кафедри обліку і оподаткування
Полтавський державний аграрний університет
Полтава, Україна

ORCID ID: [0000-0002-0989-8000](https://orcid.org/0000-0002-0989-8000)

Scopus Author ID: [57210840382](https://orcid.org/57210840382)

e-mail: olga.lega@pdau.edu.ua

(Corresponding author)

Наталія КАНЦЕДАЛ

кандидат економічних наук, доцент
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Полтавський державний аграрний університет
Полтава, Україна

ORCID ID: [0000-0002-2050-7015](https://orcid.org/0000-0002-2050-7015)

Scopus Author ID: [57211320953](https://orcid.org/57211320953)

ДОКУМЕНТАЛЬНА ІДЕНТИФІКАЦІЯ СХЕМ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ НА ОСНОВІ АНАЛІЗУ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

Анотація. Метою статті є розроблення методичного підходу до документальної ідентифікації схем ухилення від сплати податків на основі комплексного аналізу первинних документів та обґрунтування його практичного використання при оцінюванні податкових ризиків. Предметом дослідження є теоретичні, методичні та прикладні аспекти документального забезпечення господарських операцій і виявлення ознак ухилення від сплати податків за результатами аналізу первинних документів. Методологічною основою дослідження стали методи наукового узагальнення, систематизації, структурного та порівняльного аналізу, аналізу судової практики, документального аналізу, графічного моделювання та логічного узагальнення. У процесі дослідження обґрунтовано подвійну природу первинного документа у механізмі документування господарських операцій та виявлення податкових схем, узагальнено підходи Верховного Суду до оцінки первинних документів у податкових спорах і запропоновано поняття «документальний слід податкової схеми». Систематизовано документальні сліди найбільш поширених схем ухилення від сплати податків, що дало змогу визначити характерні сукупності первинних, бухгалтерських і податкових документів та документальних індикаторів ризику, притаманних кожній схемі. Розроблено авторську класифікацію первинних документів за їх функціональною роллю у механізмі документування податкових схем та запропоновано алгоритм документальної ідентифікації податкових схем, який охоплює послідовний аналіз господарської операції від встановлення її економічної підстави до оцінювання податкових наслідків. Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання запропонованого методичного підходу під час



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

внутрішнього податкового контролю, проведення документальних перевірок, аудиту, судово-економічних експертиз та оцінювання податкових ризиків підприємств. Встановлено, що ефективна документальна ідентифікація схем ухилення від сплати податків потребує комплексного аналізу взаємопов'язаних первинних, бухгалтерських і податкових документів, оцінювання їх документальної простежуваності та використання системи документальних індикаторів ризику.

Ключові слова: первинні документи, документальна ідентифікація, документальний слід, ухилення від сплати податків, податкові ризики, господарська операція, судова практика, документальний аналіз.

JEL Classification: H26, K34, M41

Absztrakt. A tanulmány célja egy olyan módszertani megközelítés kidolgozása az adóelkerülési konstrukciók dokumentumalapú azonosítására, amely az elsődleges számviteli bizonylatok átfogó elemzésén alapul, valamint annak gyakorlati alkalmazhatóságának igazolása az adókockázatok értékelése során. A kutatás tárgya az üzleti tranzakciók dokumentációs alátámasztásának, valamint az adóelkerülésre utaló jelek elsődleges bizonylatok elemzésével történő azonosításának elméleti, módszertani és alkalmazott kérdései. A kutatás módszertani alapját a tudományos általánosítás, a rendszerezés, a strukturális és összehasonlító elemzés, a bírósági gyakorlat elemzése, a dokumentumelemzés, a grafikus modellezés és a logikai szintézis módszerei képezték. A kutatás igazolja az elsődleges bizonylatok kettős természetét az üzleti tranzakciók dokumentálásának és az adóelkerülési konstrukciók azonosításának mechanizmusában, összegzi a Legfelsőbb Bíróság megközelítéseit az elsődleges bizonylatok adójogi jogvitákban történő értékelésére, valamint bevezeti az „adóelkerülési konstrukció dokumentációs nyoma” fogalmát. A leggyakoribb adóelkerülési konstrukciók dokumentációs nyomai rendszerezésre kerültek, ami lehetővé tette az egyes konstrukciókra jellemző elsődleges, számviteli és adózási dokumentumok, valamint a dokumentumalapú kockázati indikátorok meghatározását. A tanulmány kidolgozza az elsődleges bizonylatok eredeti osztályozását azok funkcionális szerepe alapján az adóelkerülési konstrukciók dokumentálásának mechanizmusában, továbbá javaslatot tesz az adóelkerülési konstrukciók dokumentumalapú azonosításának algoritmusára, amely az üzleti tranzakció gazdasági megalapozottságának vizsgálatától az adókövetkezmények értékeléséig terjedő egymásra épülő elemzési folyamatot foglalja magában. Az eredmények gyakorlati jelentősége abban rejlik, hogy a javasolt módszertani megközelítés alkalmazható a belső adóellenőrzésben, a dokumentumalapú adóvizsgálatok során, a könyvvizsgálatban, az igazságügyi gazdasági szakértői vizsgálatokban, valamint a vállalkozások adókockázatainak értékelésében. A kutatás megállapítja, hogy az adóelkerülési konstrukciók hatékony dokumentumalapú azonosításához az egymással összefüggő elsődleges, számviteli és adózási dokumentumok komplex elemzésére, dokumentációs nyomon követhetőségük értékelésére, valamint a dokumentumalapú kockázati indikátorok rendszerének alkalmazására van szükség.

Kulcsszavak: elsődleges számviteli bizonylatok, dokumentumalapú azonosítás, dokumentációs nyom, adóelkerülés, adókockázatok, üzleti tranzakció, bírósági gyakorlat, dokumentumelemzés.

Abstract. The purpose of the article is to develop a methodological approach to the documentary identification of tax evasion schemes based on a comprehensive analysis of primary documents and to substantiate its practical application in tax risk assessment. The subject of the study comprises the theoretical, methodological, and applied aspects of documentary support for business transactions and the identification of tax evasion indicators through the analysis of primary documents. The methodological framework of the study is based on the methods of scientific generalization, systematization, structural and comparative analysis, case law analysis, documentary analysis, graphical modelling, and logical synthesis. The study substantiates the dual nature of primary



documents in the mechanism of documenting business transactions and identifying tax evasion schemes, summarizes the approaches of the Supreme Court to the assessment of primary documents in tax disputes, and introduces the concept of the "documentary trail of a tax evasion scheme." The documentary trails of the most common tax evasion schemes are systematized, making it possible to identify the characteristic sets of primary, accounting, and tax documents, as well as the documentary risk indicators inherent in each scheme. An original classification of primary documents according to their functional role in the mechanism of documenting tax evasion schemes is developed, and an algorithm for the documentary identification of tax evasion schemes is proposed. The algorithm provides for a sequential analysis of a business transaction from establishing its economic rationale to assessing its tax consequences. The practical significance of the obtained results lies in the possibility of applying the proposed methodological approach in internal tax control, documentary tax audits, auditing, forensic economic examinations, and corporate tax risk assessment. The study demonstrates that effective documentary identification of tax evasion schemes requires a comprehensive analysis of interconnected primary, accounting, and tax documents, assessment of their documentary traceability, and the application of a system of documentary risk indicators.

Keywords: primary documents, documentary identification, documentary trail, tax evasion, tax risks, business transaction, judicial practice, documentary analysis.

Постановка проблеми. Ухилення від сплати податків залишається одним із найбільш поширених видів економічних правопорушень, що призводить до втрат бюджетних надходжень, порушення принципів добросовісної конкуренції та викривлення фінансових результатів господарської діяльності. Постійна трансформація моделей ведення бізнесу, цифровізація господарських процесів і зміна механізмів податкового адміністрування супроводжуються появою нових способів приховування реального змісту господарських операцій та формування неправомірних податкових переваг [1]. У практиці застосовуються як традиційні схеми, пов'язані з безтоварними операціями, формуванням фіктивного податкового кредиту, приховуванням виплати заробітної плати чи дробленням бізнесу, так і більш складні комбіновані схеми, у яких використовуються декілька взаємопов'язаних механізмів мінімізації податкових зобов'язань [2].

Спільною ознакою більшості таких схем є їх документальне оформлення. Незалежно від способу реалізації вони залишають певний комплекс первинних, бухгалтерських, фінансових та податкових документів, які відображають окремі етапи здійснення господарської операції. Водночас сучасні схеми ухилення від сплати податків дедалі рідше виявляються за результатами аналізу окремих документів, оскільки їх організатори прагнуть забезпечити формальну відповідність документального оформлення вимогам законодавства. За таких умов вирішального значення набуває комплексний аналіз взаємопов'язаних документів, їх логічної послідовності, повноти та узгодженості [3]. У зв'язку з цим виникає необхідність формування методичного підходу, який дозволяв би здійснювати документальну ідентифікацію схем ухилення від сплати податків на основі аналізу первинних документів, документальних індикаторів ризику та взаємозв'язків між документами, що супроводжують господарську операцію на всіх етапах її документування. Саме вирішення цього завдання визначає актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика документальної ідентифікації схем ухилення від сплати податків набуває особливої актуальності у зв'язку з ускладненням механізмів мінімізації податкових зобов'язань, цифровізацією господарських процесів та зростанням вимог до обґрунтованості документального підтвердження господарських операцій. У дослідженні D. Cicchini та ін. узагальнено сучасні підходи до розвитку судово-бухгалтерського аналізу (*forensic accounting*) та визначено перспективи використання документального аналізу як інструменту виявлення фінансового шахрайства й економічних правопорушень [4]. У роботі A. Anjarwi обґрунтовано роль штучного інтелекту, технологій Big Data, блокчейну та сучасної аналітики у трансформації податкових перевірок і підвищенні ефективності виявлення схем ухилення від сплати податків [5]. J. Shah довів, що використання цифрових інформаційних систем суттєво підвищує результативність контролю за правильністю формування податку на додану вартість та дозволяє ефективніше виявляти ризикові господарські операції [6]. У дослідженні N. A. Aldeikeh та ін. встановлено значення судово-бухгалтерського аналізу як інструменту запобігання фінансовим правопорушенням і легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом [7]. L. Á. Meneses Cerón та ін. здійснили систематичний огляд застосування технологій штучного інтелекту та машинного навчання, обґрунтувавши їх потенціал для автоматизації аналізу документів і виявлення шахрайських схем [8]. G. Dimitropoulos та M. Reading розкрили можливості судово-бухгалтерського аналізу як інструменту документального дослідження складних фінансових правопорушень на прикладі резонансних міжнародних справ [9]. N. Mohd Ali та S. Shuid узагальнили сучасні підходи до протидії ухиленню від сплати податків, визначивши основні напрями вдосконалення системи податкового контролю та механізмів правозастосування [10]. У працях І. Висоцької та ін. досліджено особливості протидії ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану та визначено основні виклики для податкового адміністрування [3]. А. Гончаренко проаналізував напрями запобігання ухиленню від сплати податків в умовах війни, акцентувавши увагу на необхідності вдосконалення кримінально-правових та організаційних механізмів протидії податковим правопорушенням [11]. Р. Довбаш дослідив способи легалізації коштів, одержаних унаслідок ухилення від сплати податків, та охарактеризував взаємозв'язок податкових правопорушень із процесами відмивання доходів [12].

Проведений аналіз свідчить, що більшість досліджень зосереджені на питаннях цифровізації податкового контролю, розвитку судово-бухгалтерського аналізу, удосконаленні механізмів протидії податковим правопорушенням або кримінально-правових аспектах ухилення від сплати податків. Недостатньо дослідженими залишаються питання комплексної документальної ідентифікації податкових схем на основі аналізу первинних документів, систематизації документальних індикаторів ризику, формування поняття документального сліду податкової схеми та побудови алгоритму комплексного документального аналізу



господарських операцій. Саме необхідність вирішення цих питань зумовила вибір теми та визначила напрям проведеного дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування методичного підходу до документальної ідентифікації схем ухилення від сплати податків, що базується на комплексному аналізі первинних документів та їх документальних взаємозв'язків. Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення таких завдань: обґрунтувати роль первинних документів у документальній ідентифікації схем ухилення від сплати податків та узагальнити підходи Верховного Суду до їх оцінювання; систематизувати документальні сліди найбільш поширених схем ухилення від сплати податків і розробити функціональну класифікацію первинних документів у механізмі їх документування; розробити алгоритм документальної ідентифікації податкових схем на основі комплексного аналізу первинних документів.

Методи та методологія. Теоретичною основою дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних учених, присвячені проблемам документального забезпечення господарських операцій, податкового контролю, первинного обліку, документування господарської діяльності та протидії ухиленню від сплати податків. Інформаційну базу дослідження сформували положення Податкового кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», судова практика Верховного Суду у справах, пов'язаних із податковими спорами та кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування, а також результати сучасних наукових досліджень. У процесі дослідження використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів. Метод наукового узагальнення та систематизації застосовано для дослідження теоретичних підходів до документальної ідентифікації схем ухилення від сплати податків і формування понятійного апарату дослідження. Методи аналізу, порівняння та структуризації використано для узагальнення практики Верховного Суду, систематизації документальних індикаторів ризику, документальних слідів податкових схем і класифікації первинних документів. За допомогою графічного та табличного методів забезпечено наочне представлення результатів дослідження. Метод логічного моделювання використано при побудові концептуальної моделі двоїстої природи первинного документа та розробленні алгоритму документальної ідентифікації схем ухилення від сплати податків. Системний підхід дав змогу розглядати документальну ідентифікацію як комплекс взаємопов'язаних процедур аналізу первинних, бухгалтерських і податкових документів, спрямованих на виявлення документальних індикаторів ризику та встановлення ознак можливих схем ухилення від сплати податків.

Основні результати дослідження. Первинні документи є основою документального оформлення господарських операцій та формування інформації бухгалтерського і податкового обліку. Саме вони відображають зміст здійснених операцій, підтверджують їх документальне оформлення та забезпечують інформаційну основу для відображення господарської діяльності підприємства

[13; 14]. Водночас значення первинних документів не обмежується лише обліковою функцією, оскільки інформація, що міститься в них, використовується для аналізу реальності господарських операцій, встановлення взаємозв'язків між окремими документами та оцінювання документального підтвердження сформованих податкових показників.

У дослідженні запропоновано розглядати первинний документ як елемент єдиної системи документального забезпечення господарської діяльності, що виконує дві взаємопов'язані функції. З одного боку, він забезпечує належне документування господарських операцій та є підставою для їх відображення в обліку, а з іншого – містить інформацію, яка може бути використана для виявлення документальних ознак ризикових операцій і можливих схем ухилення від сплати податків. Саме така двоїста роль первинних документів покладена в основу запропонованого підходу до їх документального аналізу, концептуальне представлення якого наведено на рис. 1.



Рис. 1. Двоїста природа первинного документа у механізмі документування та виявлення податкових схем.

**Джерело: побудовано авторами*

Як показує візуалізація, первинний документ одночасно забезпечує документальне оформлення господарської операції та містить інформацію, яка може бути використана для її подальшого аналізу. Саме сукупність взаємопов'язаних первинних документів, а не окремий документ, формує інформаційну основу для оцінювання реальності господарських операцій, встановлення логічних зв'язків між ними та виявлення документальних індикаторів ризику. Такий підхід передбачає комплексний аналіз документів, їх змісту, взаємоузгодженості та послідовності оформлення.

Для визначення документальних ознак, які мають доказове значення при



встановленні можливих схем ухилення від сплати податків, доцільно звернутися до судової практики Верховного Суду [15-17] – табл. 1.

Таблиця 1

Судова інтерпретація первинних документів у механізмі виявлення схем ухилення від сплати податків

Предмет спору та ймовірна схема	Документи й інформація, що оцінювалися судом	Виявлений документальний індикатор	Правова позиція суду	Значення для документальної ідентифікації податкової схеми
Стягнення заборгованості за поставлений товар; заперечення фактичного постачання (Постанова КГС ВС від 21.05.2021 у справі № 910/8861/20)	Договір, видаткова накладна, ТТН, податкова накладна, податкова звітність, документи щодо попередніх поставок, показання свідка	Видаткова накладна та ТТН не підписані покупцем, проте операція відображена у податковому обліку	Податкова накладна не є самодостатнім доказом поставки, але може оцінюватися разом з іншими доказами. Вирішальним є аналіз усієї сукупності обставин, а не окремого документа	Наявність розриву між первинними та податковими документами є сигналом ризику, але не доводить фіктивності операції без перевірки руху товару, поведінки сторін і подальшого облікового відображення
Правомірність формування податкового кредиту з ПДВ за операціями з низкою контрагентів (Постанова КАС ВС від 06.03.2018 у справі № 804/5444/16)	Договори поставки і виконання робіт, ТТН, акти виконаних робіт, акти приймання-передачі, податкові накладні, інформація про трудові й матеріальні ресурси контрагентів	Неузгодженості у ТТН; відсутність окремих транспортних документів; недостатність ресурсів контрагентів; відсутність складських і виробничих потужностей	Належно оформлені документи мають підтверджувати не лише юридичне оформлення, а й фактичний рух активів. Водночас окремі недоліки документів або інформація з податкових баз не можуть автоматично доводити нереальність операції	Аналіз первинних документів має доповнюватися перевіркою фізичної можливості постачання: наявності персоналу, транспорту, обладнання, складських приміщень і виробничих потужностей
Реальність господарських операцій із контрагентами, посадові особи яких	Первинні документи, податкові накладні, договори, документи про	Недостовірність окремих відомостей у документах; дефекти правового	Первинний документ має доказову силу, якщо містить достовірні дані про фактично	Суд відмежував дефект документа або контрагента від фіктивності самої операції.



Предмет спору та ймовірна схема	Документи й інформація, що оцінювалися судом	Виявлений документальний індикатор	Правова позиція суду	Значення для документальної ідентифікації податкової схеми
фігурували у кримінальних провадженнях (Постанова ВП ВС від 07.07.2022 у справі № 160/3364/19)	рух активів, вироки щодо посадових осіб контрагентів	статусу контрагента; кримінальне переслідування його посадової особи	здійснену операцію та дозволяє ідентифікувати її учасників. Вирок щодо контрагента не має автоматичного преюдиційного значення для платника податків	Основними критеріями є реальний рух активів, економічна суть операції, добросовісність і належна обачність платника
Формування податкового кредиту за придбанням матеріалів і субпідрядними роботами під час ремонту дороги (Постанова КАС ВС від 15.04.2025 у справі № 300/6287/23)	Договір поставки, договір субпідряду, видаткові накладні, ТТН, акти приймання-передачі, акти списання матеріалів, форми КБ-2в і КБ-3, платіжні доручення, лист замовника	Розбіжності в номенклатурі товару; відсутність окремих документів про якість і походження; ризиковий статус контрагента; сумнівний ланцюг постачання	Реальність операції підтверджується узгодженим документальним ланцюгом: придбанням, транспортуванням, оплатою, передачею у виробництво, списанням і використанням результату. Ризиковий статус контрагента не спростовує цього ланцюга	Найсильнішим доказом реальності є не окремий документ, а наскрізна простежуваність операції від укладення договору до використання придбаних ресурсів у виконаних роботах
Обвинувачення посадових осіб в умисному ухиленні від сплати податків (Постанова ККС ВС від 18.01.2022 у справі № 711/1481/20)	Податкова звітність, бухгалтерські документи, матеріали перевірки, пояснення посадових осіб	Наявність несплаченого податку без належних доказів свідомого викривлення документів і звітності	Несплата або неповна сплата податку сама собою не підтверджує злочин. Необхідно довести прямий умисел і конкретні дії, спрямовані на ухилення	Документальна невідповідність може бути індикатором ризику, але для кримінальної відповідальності необхідно встановити, що вона створена свідомо, а не виникла через помилку чи неоднозначне тлумачення норм



Предмет спору та ймовірна схема	Документи й інформація, що оцінювалися судом	Виявлений документальний індикатор	Правова позиція суду	Значення для документальної ідентифікації податкової схеми
Зниження орендної плати за землю через використання зменшеної нормативної грошової оцінки (Постанова ККС ВС від 20.11.2024 у справі № 201/9734/21)	Податкові декларації з плати за землю, розрахунки нормативної грошової оцінки, бухгалтерська і податкова звітність, висновки спеціалістів та експертів	Внесення до декларацій показників, які обвинувачення вважало заниженими; відсутність належно визначеного податкового зобов'язання	Висновок спеціаліста або експерта не може замінити встановлену ПК України процедуру визначення податкового зобов'язання. Необхідно довести прямий умисел, реальне ненадходження коштів і незаконність дій конкретної особи	Первинні й податкові документи мають аналізуватися не лише арифметично, а й з урахуванням правової визначеності бази оподаткування та повноважень особи, яка сформувала відповідні показники
Використання операцій із підприємствами з ознаками фіктивності для формування витрат і податкового кредиту (Правова позиція ККС ВС щодо вироку стосовно посадової особи контрагента за ст. 205-1 КК України)	Договори, податкові декларації, первинні документи, акт перевірки, вирок щодо директора контрагента	Наявність вироку стосовно контрагента за внесення неправдивих відомостей до реєстраційних документів	Вирок на підставі угоди щодо іншої особи не доводить безтоварність операцій платника та не має автоматичного преюдиційного значення. Потрібні самостійні належні й допустимі докази	Статус або поведінка контрагента є лише зовнішнім індикатором. Для встановлення схеми необхідно довести невідповідність саме документального ланцюга конкретної господарської операції
Обвинувачення у завищенні податкового кредиту з ПДВ шляхом внесення недостовірних даних до	Декларації з ПДВ, дані про місце їх складання і подання, документи підприємства, обвинувальні	Внесення недостовірних даних до податкової декларації; визначення моменту і місця завершення	Злочин за ст. 212 КК України є закінченим із моменту фактичного ненадходження узгодженого податку до	Для відтворення механізму схеми важливо простежувати не лише складання первинних документів, а й їх



Предмет спору та ймовірна схема	Документи й інформація, що оцінювалися судом	Виявлений документальний індикатор	Правова позиція суду	Значення для документальної ідентифікації податкової схеми
декларацій (Ухвала ККС ВС від 08.07.2024 у справі № 235/4578/24)	й акт	правопорушення	бюджету після завершення строку його сплати	трансформацію в податкову декларацію та подальше ненадходження коштів до бюджету

**Джерело: побудовано за [15-17]*

Аналіз судових рішень свідчить про єдину тенденцію у підходах Верховного Суду до оцінки первинних документів. Так, у справі № 910/8861/20 суд зазначив, що податкова накладна не є самостійним доказом реальності господарської операції, а повинна оцінюватися разом із договором, видатковими документами, ТТН та іншими доказами. Аналогічний підхід простежується у справі № 300/6287/23, де реальність операції підтверджувалася наскрізним документальним ланцюгом від укладення договору до використання придбаних матеріалів у виконаних роботах. У справах № 804/5444/16 та № 160/3364/19 Верховний Суд звернув увагу на необхідність зіставлення первинних документів із фактичними можливостями виконання господарської операції, зокрема наявністю персоналу, виробничих ресурсів, транспорту та руху активів. Водночас суд наголосив, що окремі дефекти документального оформлення або ризиковий статус контрагента не можуть автоматично свідчити про фіктивність операції без комплексної оцінки всіх доказів. Інший аспект відображений у кримінальних справах № 711/1481/20, № 201/9734/21 та № 235/4578/24, у яких суди пов'язували аналіз первинних документів із їх подальшим відображенням у податковій звітності та необхідністю доведення прямого умислу на ухилення від сплати податків. Це свідчить, що документальний аналіз охоплює весь процес формування податкових показників – від оформлення господарської операції до відображення її наслідків у податковій декларації. Таким чином, аналіз наведених судових рішень дає підстави стверджувати, що кожна схема ухилення від сплати податків залишає характерну сукупність взаємопов'язаних документів і документальних невідповідностей.

Узагальнення судової практики свідчить, що формальні недоліки окремих первинних документів не є достатньою підставою для висновку про нереальність господарської операції. Документальна ідентифікація податкової схеми потребує комплексного оцінювання взаємопов'язаних первинних, бухгалтерських, податкових і розрахункових документів, перевірки фактичного руху активів, здійснення розрахунків між сторонами та відображення операції в обліку і звітності. Водночас обґрунтування практичної значущості такого підходу



потребує врахування фактичних масштабів і динаміки податкових ризиків. З цією метою проведено порівняльний аналіз офіційних результатів інформаційно-аналітичної діяльності Бюро економічної безпеки України за 2023–2025 рр. за напрямками, безпосередньо пов'язаними з використанням документально оформлених схем ухилення від сплати податків. Результати аналізу наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Динаміка виявлення та аналітичного опрацювання окремих схем ухилення від сплати податків Бюро економічної безпеки України у 2023–2025 рр.

Показник	2023 р.	2024 р.	2025 р.	Зміна 2025 р. до 2023 р.
<i>Податкова сфера загалом</i>				
Кількість створених аналітичних продуктів, од.	849	995	1 092	+243
Загальна сума встановлених ризиків, млрд грн	87,7	91,8	100,6	+12,9
Кількість направлених рекомендацій, од.	230	261	227	–3
Упереджено поширення ризикового податкового кредиту з ПДВ, млрд грн	5,2	2,5	4,4	–0,8
<i>Незаконне бюджетне відшкодування ПДВ</i>				
Кількість створених аналітичних продуктів, од.	112	27	42	–70
Загальна сума встановлених ризиків, млрд грн	3,4	1,2	4,2	+0,8
Кількість направлених рекомендацій, од.	71	75	н/д	—
Упереджено втрат держави, млрд грн	2,1	0,917	н/д	—
<i>Необліковане виготовлення та реалізація підакцизної продукції</i>				
Кількість створених аналітичних продуктів, од.	139	132	101	–38
Загальна сума встановлених ризиків, млрд грн	36,7	27,7	37,0	+0,3
<i>Незаконна діяльність з організації грального бізнесу</i>				
Кількість створених аналітичних продуктів, од.	8	6	15	+7
Загальна сума встановлених ризиків, млрд грн	11,1	5,7	0,983	–10,117
<i>Ухилення від оподаткування з використанням схем «дроблення» бізнесу</i>				
Кількість створених аналітичних продуктів, од.	н/д	н/д	57	–
Загальна сума встановлених ризиків, млрд грн	н/д	н/д	4,9	–

Примітка. н/д – немає даних

*Джерело: побудовано за [18-21]

Проведений аналіз засвідчив збільшення загальної кількості аналітичних продуктів у податковій сфері з 849 у 2023 р. до 1 092 у 2025 р., або на 28,6 %. Одночасно загальна сума ідентифікованих ризиків зросла з 87,7 до 100,6 млрд грн. За окремими напрямками динаміка була нерівномірною. Так, зменшення кількості аналітичних продуктів щодо необлікованого обігу підакцизної продукції зі 139 до 101 супроводжувалося збільшенням суми встановлених ризиків із 36,7 до 37,0 млрд грн. За напрямом незаконного бюджетного відшкодування ПДВ у 2025 р. було створено менше аналітичних продуктів, ніж у 2023 р., однак сума встановлених ризиків зросла з 3,4 до 4,2 млрд грн. Це свідчить, що кількість аналітичних продуктів сама по собі не характеризує масштаби протиправної діяльності та повинна оцінюватися у взаємозв'язку із сумою встановлених ризиків, змістом аналітичних матеріалів і результатами реалізації рекомендацій БЕБ. Результати інформаційно-аналітичної діяльності БЕБ свідчать, що виявлення податкових схем ґрунтується на комплексному опрацюванні взаємопов'язаних первинних, бухгалтерських, податкових, банківських, митних та інших документів. Саме їх сукупність дає змогу простежити механізм здійснення господарської операції, встановити взаємозв'язки між її окремими етапами та виявити документальні ознаки можливого ухилення від сплати податків.

Для позначення такої взаємопов'язаної сукупності документів пропонується використовувати поняття «документальний слід податкової схеми», під яким слід розуміти систему первинних, бухгалтерських, податкових та інших документів разом із документальними індикаторами ризику, що відображає механізм реалізації податкової схеми та забезпечує можливість її документальної ідентифікації на основі комплексного аналізу. Основні види документального сліду залежно від найбільш поширених схем ухилення від сплати податків наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Документальний слід податкових схем ухилення від сплати податків

Податкова схема	Документальна база господарської операції	Документальні індикатори ризику	Документальний слід (сукупність документів, що підлягають комплексному аналізу)
Безтоварні операції	Договір, видаткова накладна, ТТН, акт приймання-передачі, платіжні документи	Відсутність підтвердження руху товару, неузгодженість дат, повторюваність підписів, розбіжності між документами	Договір, видаткова накладна, ТТН, складські документи, платіжні документи, бухгалтерські записи
Формування фіктивного	Податкова накладна, видаткова накладна,	Податкова накладна не підтверджена	Податкова накладна, первинні документи



податкового кредиту	рахунок, платіжні документи	фактичним рухом активів, відсутність первинних документів щодо постачання	постачання, ТТН, бухгалтерські реєстри, податкова звітність
Дроблення бізнесу	Договори з ФОП, акти виконаних робіт, рахунки, платіжні документи	Повторюваність адрес, контактних даних, персоналу, однотипність договорів	Договори, кадрові документи, банківські документи, податкова звітність, інформація про контрагентів
Приховування виплати заробітної плати («зарплата в конвертах»)	Табелі обліку робочого часу, накази, розрахунково-платіжні відомості, банківські документи	Невідповідність між фондом оплати праці, чисельністю працівників та обсягами діяльності	Кадрові документи, документи з оплати праці, банківські документи, бухгалтерські реєстри, податкова звітність
Зниження доходів при експортних операціях («сірий експорт»)	Зовнішньоекономічний контракт, інвойс, митна декларація, транспортні документи	Розбіжності між митними, бухгалтерськими та валютними документами	Контракт, інвойси, митні декларації, транспортні документи, банківські документи, бухгалтерський облік
Трансферт прибутку	Контракти, інвойси, платіжні документи, документація з трансфертного ціноутворення	Цінові відхилення, операції з пов'язаними особами, невідповідність умов операцій ринковим	Контракти, інвойси, банківські документи, документація з ТЦУ, бухгалтерський і податковий облік

**Джерело: побудовано за [1; 2; 13; 14; 22; 23]*

Аналіз документального забезпечення найбільш поширених схем ухилення від сплати податків свідчить, що кожна з них характеризується специфічним поєднанням первинних документів та документальних індикаторів ризику. Водночас їх документальна ідентифікація ґрунтується не на перевірці окремого документа, а на комплексному дослідженні взаємопов'язаних договірних, розрахункових, транспортних, складських, кадрових, бухгалтерських і податкових документів, які відображають послідовні етапи здійснення господарської операції. Тому доказове значення має не сам вид документа, а його місце у загальному документальному ланцюгу, логічний взаємозв'язок з іншими документами та відповідність економічному змісту операції.

Для кількісного оцінювання ролі окремих груп документів проведено контент-аналіз документального забезпечення шести найбільш поширених схем ухилення від сплати податків, систематизованих у табл. 2. Одиницею спостереження була окрема податкова схема, а ознакою кодування – наявність відповідної групи документів у її документальному забезпеченні. Частоту визначено як відношення кількості схем, у яких використовувалася відповідна група документів, до загальної кількості проаналізованих схем. Результати проведеного аналізу наведено в табл. 4.





Таблиця 4

**Частота включення окремих груп документів до документального сліду
 схем ухилення від сплати податків**

Податкові схеми, у документальному сліді яких виявлено відповідну групу	Кількість схем	Частка у дослідженій сукупності, %	Значення для документальної ідентифікації
<i>Розрахунково-платіжні та банківські документи</i>			
Безтоварні операції; фіктивний податковий кредит; дроблення бізнесу; приховування виплати заробітної плати; заниження доходів при експорті; трансферт прибутку	6	100,0	Дають змогу простежити рух коштів, установити транзитні, циклічні та економічно необґрунтовані платежі
<i>Регістри бухгалтерського обліку та облікові записи</i>			
Безтоварні операції; фіктивний податковий кредит; приховування виплати заробітної плати; заниження доходів при експорті; трансферт прибутку	5	83,3	Забезпечують зіставлення первинного документування з фактичним відображенням операції в обліку
<i>Договори та зовнішньо-економічні контракти</i>			
Безтоварні операції; дроблення бізнесу; заниження доходів при експорті; трансферт прибутку	4	66,7	Визначають юридичну та економічну підставу операції, її предмет, ціну, сторони та умови виконання
<i>Податкові документи та податкова звітність</i>			
Фіктивний податковий кредит; дроблення бізнесу; приховування виплати заробітної плати; трансферт прибутку	4	66,7	Відображають податкові наслідки операції та дають змогу встановити викривлення бази оподаткування
<i>Документи передачі та приймання товарів, робіт і послуг</i>			
Безтоварні операції; фіктивний податковий кредит; дроблення бізнесу	3	50,0	Використовуються для перевірки фактичного виконання операції та відповідності документів її економічному змісту
<i>Транспортні та товаросупровідні документи</i>			
Безтоварні операції; фіктивний податковий кредит; заниження доходів при експорті	3	50,0	Підтверджують або спростовують фізичне переміщення товару та безперервність ланцюга постачання
<i>Кадрові документи та документи з оплати праці</i>			
Дроблення бізнесу; приховування виплати заробітної плати	2	33,3	Дають змогу встановити спільність персоналу, приховані трудові відносини та невідповідність чисельності працівників



			обсягам діяльності
Складські документи			
Безтоварні операції	1	16,7	Використовуються для перевірки оприбуткування, зберігання, списання та фактичної наявності товарів
Митні та валютні документи			
Заниження доходів при експортних операціях	1	16,7	Забезпечують зіставлення митного оформлення, вартості товарів, валютних надходжень і бухгалтерського обліку
Документація з трансфертного ціноутворення			
Трансферт прибутку	1	16,7	Дає змогу оцінити відповідність цін і умов контрольованих операцій ринковому рівню

Примітка. Частоту визначено за результатами контент-аналізу документального сліду шести податкових схем, систематизованих у табл. 2. Одна схема могла одночасно охоплювати декілька груп документів, тому сума часток перевищує 100 %.

Джерело: розраховано авторами за результатами проведеного дослідження.

Результати контент-аналізу показали, що розрахунково-платіжні та банківські документи входять до документального сліду всіх шести досліджених схем. У п'яти схемах (83,3 % дослідженої сукупності) аналіз первинних документів доповнюється зіставленням із регістрами бухгалтерського обліку. Договори та податкові документи використовуються для документальної ідентифікації чотирьох схем (66,7 %), тоді як документи передачі товарів, робіт і послуг, а також транспортні документи є характерними для половини досліджених схем. Отримані результати підтверджують, що найбільшу доказову цінність має комплексний аналіз взаємопов'язаних документів, який забезпечує простежуваність господарської операції від моменту її виникнення до відображення у бухгалтерському та податковому обліку.

Встановлена повторюваність окремих груп документів у різних податкових схемах свідчить, що їх доцільно класифікувати не лише за традиційними обліковими ознаками, а й за функціональною роллю у процесі документальної ідентифікації господарських операцій. Такий підхід дає змогу визначити місце кожної групи документів у формуванні доказової бази та обґрунтувати послідовність їх комплексного аналізу. Запропоновану авторську класифікацію наведено в табл. 5.

Аналіз запропонованої класифікації показує, що різні групи первинних документів виконують взаємодоповнюючі функції у процесі документування господарської операції. Договір, специфікація та заявка формують юридичні підстави здійснення операції, однак самі по собі не підтверджують її фактичного



виконання. Видаткові накладні, акти приймання-передачі та товарно-транспортні накладні відображають факт виконання договірних зобов'язань і рух матеріальних цінностей, тоді як складські ордери, акти списання та інші документи руху активів забезпечують підтвердження їх подальшого використання у господарській діяльності. Рахунки, платіжні доручення та банківські виписки документують фінансові розрахунки між сторонами, а податкові накладні, декларації, реєстри бухгалтерського обліку та оборотно-сальдові відомості узагальнюють результати операції в обліковій та податковій системах підприємства.

Таблиця 5

Класифікація первинних документів за їх роллю у механізмі документування податкової схеми

Група документів	Основні документи	Роль у схемі	Можливі виявлені ризики
Документи-ініціатори	Договір, специфікація, заявка	Створюють юридичну підставу операції	Штучні договори, відсутність економічної мети
Документи виконання	Видаткова накладна, акт, ТТН	Підтверджують виконання операції	Безтоварність, фіктивне виконання
Документи руху активів	Складські документи, ордери, акти списання	Підтверджують фізичний рух товару	Відсутність товару, подвійний облік
Фінансові документи	Рахунок, платіжне доручення, банківська виписка	Підтверджують розрахунки	Транзитні кошти, циклічні платежі
Податкові документи	Податкова накладна, декларація	Формують податкові наслідки	Незаконний податковий кредит
Аналітичні документи	Регістри бухгалтерського обліку, оборотно-сальдові відомості	Показують економічну логіку операції	Відсутність взаємозв'язку між обліком і первинними документами

**Джерело: побудовано авторами*

Аналіз запропонованої класифікації показує, що різні групи первинних документів виконують взаємодоповнюючі функції у процесі документування господарської операції. Договір, специфікація та заявка формують юридичні підстави здійснення операції, однак самі по собі не підтверджують її фактичного виконання. Видаткові накладні, акти приймання-передачі та товарно-транспортні накладні відображають факт виконання договірних зобов'язань і рух матеріальних цінностей, тоді як складські ордери, акти списання та інші документи руху активів забезпечують підтвердження їх подальшого використання у господарській діяльності. Рахунки, платіжні доручення та банківські виписки документують фінансові розрахунки між сторонами, а податкові накладні, декларації, реєстри бухгалтерського обліку та оборотно-сальдові відомості узагальнюють результати операції в обліковій та податковій системах підприємства.

Встановлено, що найбільшу доказову цінність має не окремий первинний документ, а узгодженість відомостей, відображених у документах різних

функціональних груп. Саме зіставлення договорів із документами виконання, руху активів, фінансовими, бухгалтерськими та податковими документами дозволяє виявити розриви документального ланцюга, невідповідність економічного змісту операції її документальному оформленню та локалізувати документальні індикатори ризику на конкретному етапі документування.

Враховуючи послідовність формування документального сліду та функціональну роль кожної групи первинних документів, наступним етапом дослідження є побудова алгоритму документальної ідентифікації податкових схем, який визначає порядок комплексного аналізу документів, виявлення документальних індикаторів ризику та формування аналітичного висновку (табл. 6).

Таблиця 6

Алгоритм документальної ідентифікації податкових схем на основі комплексного аналізу первинних документів

Об'єкт аналізу	Документальні процедури	Документальні індикатори ризику	Аналітичний висновок
1. Ідентифікація господарської операції			
Господарська операція та її економічна мета	Аналіз договору, специфікацій, заявок, додаткових угод, відповідності предмета операції видам діяльності підприємства	Відсутність економічної доцільності, шаблонні договори, невідповідність предмета діяльності, суперечності між умовами договору	Встановлення правової та економічної підстави операції
2. Перевірка первинного документування			
Первинні документи	Перевірка повноти реквізитів, послідовності оформлення, відповідності дат, підписів, номенклатури, кількісних і вартісних показників	Відсутність обов'язкових реквізитів, неузгодженість документів, повторюваність підписів, невідповідність дат	Виявлення формальних дефектів документування
3. Перевірка фізичного руху активів			
Матеріальні цінності, роботи, послуги	Зіставлення видаткових накладних, ТТН, складських документів, актів приймання-передачі, актів списання, виробничих документів	Відсутність підтвердження транспортування або зберігання, розрив документального ланцюга, неможливість виконання операції	Підтвердження або спростування фактичного руху активів
4. Перевірка фінансових розрахунків			
Рух коштів	Аналіз рахунків, платіжних доручень, банківських виписок, взаєморозрахунків сторін	Транзитний характер платежів, циклічні перекази, невідповідність сум договору й оплат	Підтвердження реальності фінансового забезпечення операції
5. Перевірка бухгалтерського відображення			
Бухгалтерський облік	Зіставлення первинних документів із регістрами	Відсутність відображення окремих операцій,	Встановлення повноти



Об'єкт аналізу	Документальні процедури	Документальні індикатори ризику	Аналітичний висновок
	бухгалтерського обліку, оборотно-сальдовими відомостями, журналами господарських операцій	розбіжності між первинними документами та обліком	бухгалтерського відображення господарської операції
6. Перевірка податкових наслідків			
Податковий облік і звітність	Аналіз податкових накладних, декларацій, розрахунків податкових зобов'язань і податкового кредиту, своєчасності їх відображення	Безпідставне формування податкового кредиту, невідповідність даних декларацій первинним документам, викривлення бази оподаткування	Встановлення впливу операції на податкові зобов'язання
7. Комплексна документальна ідентифікація			
Сукупність документів господарської операції	Наскрізне зіставлення всіх документів від договору до податкової звітності, оцінка їх логічної, часової, економічної та юридичної узгодженості з урахуванням судової практики	Розрив документальної простежуваності, відсутність взаємозв'язку між документами, невідповідність економічного змісту документальному оформленню	Документальна ідентифікація потенційної податкової схеми та формування доказової бази для оцінки ризику

**Джерело: побудовно авторами*

Представлений алгоритм поєднує результати попередніх етапів дослідження в єдину послідовність документальної ідентифікації податкових схем. На відміну від підходів, що зводяться до перевірки окремих первинних документів або формальних реквізитів, запропонований алгоритм передбачає наскрізний аналіз документального ланцюга господарської операції – від встановлення її економічної та правової підстави до оцінювання впливу на бухгалтерський і податковий облік. Це забезпечує можливість не лише виявляти окремі документальні індикатори ризику, а й оцінювати їх взаємозв'язок, послідовність виникнення та значення для документальної ідентифікації потенційної податкової схеми.

Висновки і перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження встановлено, що документальна ідентифікація схем ухилення від сплати податків потребує комплексного аналізу взаємопов'язаних первинних, бухгалтерських та податкових документів, оскільки окремий документ не може бути достатньою підставою для встановлення реальності господарської операції або наявності ознак податкової схеми. Обґрунтовано подвійну природу первинного документа, який одночасно забезпечує документальне оформлення господарської операції та виступає джерелом інформації для виявлення документальних індикаторів податкового ризику. Узагальнення практики Верховного Суду дозволило встановити, що вирішальне значення має не

формальна оцінка окремих документів, а аналіз їх взаємоузгодженості, документальної простежуваності та відповідності економічному змісту господарської операції.

На основі результатів дослідження запропоновано поняття «документальний слід податкової схеми», яке характеризує сукупність взаємопов'язаних документів і документальних індикаторів, що відображають механізм документування господарської операції та дозволяють ідентифікувати можливі ознаки ухилення від сплати податків. Систематизовано документальні сліди найбільш поширених податкових схем, розроблено авторську класифікацію первинних документів за їх функціональною роллю у механізмі документування податкових схем та запропоновано алгоритм документальної ідентифікації, який охоплює послідовний аналіз господарської операції від укладення договору до формування податкових наслідків.

Практична цінність отриманих результатів полягає у можливості використання запропонованого методичного підходу під час внутрішнього податкового контролю підприємств, проведення документальних перевірок, аудиту, судово-економічних експертиз, а також при оцінюванні податкових ризиків і вдосконаленні системи документального забезпечення господарських операцій. Запропоновані документальні індикатори ризику, класифікація первинних документів, поняття документального сліду та алгоритм комплексного аналізу можуть бути використані як методична основа для підвищення ефективності документальної ідентифікації схем ухилення від сплати податків.

Перспективи подальших досліджень доцільно пов'язати з розробленням системи кількісного оцінювання документальних індикаторів податкового ризику, побудовою ризик-орієнтованих моделей автоматизованої документальної ідентифікації податкових схем із використанням цифрових технологій та штучного інтелекту, а також адаптацією запропонованого алгоритму до особливостей окремих видів економічної діяльності й галузевої специфіки документального оформлення господарських операцій.

Фінансування. Автори не отримували фінансування для проведення цього дослідження.

Конфлікт інтересів. Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.

Декларація використання ШІ. Під час підготовки рукопису інструменти штучного інтелекту використовувалися для систематизації судової практики Верховного Суду, структурування матеріалу, опрацювання тексту та мовного редагування. Використання цих інструментів не замінювало авторського наукового аналізу. Усі наукові результати, узагальнення, висновки та відповідальність за зміст статті належать авторам.

Список використаних джерел

1. Лега О. В., Канцедал Н. А., Прийдак Т. Б. Цифровізація обліку і податкового адміністрування: трансформація ризиків та інструментів контролю в умовах євроінтеграції. *Економіка та суспільство*. 2026. № 86. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-237>



2. Канцедал Н. А., Канцедал Ю. А. Парадокси боротьби з фіктивними операціями в економіці України та способи їх подолання у кризовий період. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.74>
3. Висоцька І. Б., Родченко С. С., Лелюк Н. Є. Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. *Академічні візії*. 2023. № 19. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/378> (дата звернення: 14.07.2026).
4. Cicchini D., Lombardi R., Bianchi M. T. Exploring Forensic Accounting: Insights and Critical Analysis. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. 2026. Ahead-of-print. P. 1–22. DOI: <https://doi.org/10.1108/CG-07-2025-0474>
5. Anjarwi A. W. The Digital Transformation of Tax Audits: How AI, Big Data, Blockchain, and Advanced Analytics Are Reshaping Tax Evasion Detection. *Journal of Business Analytics*. 2026. P. 1–12. DOI: <https://doi.org/10.1080/2573234X.2026.2644363>
6. Shah J. Using Computerized Information to Enforce VAT: Evidence from Pakistan. *Journal of Development Economics*. 2026. Vol. 178. Article 103595. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2025.103595>
7. Aldeikeh N. A., Alshurafat H., Ananzeh H., Alzoubi A. B. Forensic Accounting as a Tool for Sustainable Public Institutions: Evidence from Money Laundering Prevention in Jordan. *Discover Sustainability*. 2026. Vol. 7. Article 614. DOI: <https://doi.org/10.1007/s43621-026-02963-x>
8. Meneses Cerón L. Á., Fernández Rengifo E., Pino Terán V. E., Albán Lara M. A., Vega Sánchez R. C., Fuentes Sánchez J. J. Artificial Intelligence and Machine Learning in the Transformation of Forensic Accounting: A Systematic Literature Review. *Journal of Risk and Financial Management*. 2026. Vol. 19, no. 7. Article 519. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm19070519>
9. Dimitropoulos G., Reading M. Forensic Accounting as an Investigative Tool: Insights from the FTX and Qatargate. *Journal of Economic Criminology*. 2025. Vol. 7. Article 100132. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jeconc.2025.100132>
10. Mohd Ali N. A., Shuid S. H. Enforcement Efforts in Fighting Tax Evasion: A Systematic Literature Review Approach. *Information Management and Business Review*. 2025. Vol. 17, no. 3(I). P. 462–474. DOI: [https://doi.org/10.22610/imbr.v17i3\(I\).4672](https://doi.org/10.22610/imbr.v17i3(I).4672)
11. Гончаренко А. В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) під час війни в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Т. 3, № 4. С. 51–55. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.7>
12. Довбаш Р. С. Способи легалізації (відмивання) грошових коштів, одержаних внаслідок ухилення від сплати податків. *Правові новели*. 2023. № 19. С. 154–162. DOI: <https://doi.org/10.32847/ln.2023.19.21>
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV : станом на 14.07.2026. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.07.2026).
14. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 14.07.2026. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.07.2026).
15. Судові рішення. iPlex : вебсайт. URL: <https://iplex.com.ua/web/sform-view/index.html?db=sud&type=home&&rozdil=sud#Судові%20рішення> (дата звернення: 14.07.2026).
16. Судді Верховного Суду проаналізували актуальні судові позиції щодо захисту бізнесу. Верховний Суд : офіційний вебсайт. 04.07.2023. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1446122/> (дата звернення: 14.07.2026).
17. Огляд судової практики Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду в провадженнях про кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності. Верховний Суд : офіційний вебсайт. URL:



- https://www.supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Oglyad_KKS_zloch_gosp_dijal.pdf (дата звернення: 14.07.2026).
18. Бюро економічної безпеки України. *Звіт про діяльність Бюро економічної безпеки України за 2023 рік*. Київ, 2024. 122 с. URL: <https://esbu.gov.ua/diialnist/plani-ta-zvity/2023-rik> (дата звернення: 21.07.2026).
 19. Бюро економічної безпеки України. *Звіт про діяльність Бюро економічної безпеки України за 2024 рік*. Київ, 2025. 130 с. URL: <https://esbu.gov.ua/storage/app/sites/32/2025/Zvit-ESBU-2024.pdf> (дата звернення: 21.07.2026).
 20. Бюро економічної безпеки України. *Звіт про діяльність Бюро економічної безпеки України за 2025 рік*. Київ, 2026. 136 с. URL: <https://esbu.gov.ua/storage/app/sites/32/2026/plany-ta-zvity/esbu-2026-ua.pdf> (дата звернення: 21.07.2026).
 21. Інститут соціально-економічної трансформації, Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна. *Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухиляння/уникання оподаткування в Україні*. Київ, 2025. 58 с. URL: <https://iset-ua.org/images/Doslizennya-Schemes-UA-2025.pdf> (дата звернення: 21.07.2026).
 22. Лега О. В., Макачук А. В., Сіренко І. О., Кухарук С. О. Модель прогнозування податкових ризиків на основі поєднання методів наближення та моделей теорії диференціальних ігор. *Здобутки економіки: перспективи та інновації*. 2026. № 30. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.20378373>
 23. Лега О. В., Прийдак Т. Б., Яловега Л. В. Формування цифрової моделі податкового адміністрування в Україні. *Modern Engineering and Innovative Technologies*. 2026. Vol. 3, no. 43-03. P. 73–84. DOI: <https://doi.org/10.30890/2567-5273.2026-43-03-033>

References

1. Leha, O. V., Kantsedal, N. A., & Pryidak, T. B. (2026). Digitalization of accounting and tax administration: Transformation of risks and control instruments under European integration. *Ekonomika ta suspilstvo*, (86). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-237> [in Ukrainian].
2. Kantsedal, N. A., & Kantsedal, Yu. A. (2021). Paradoxes of combating fictitious transactions in the economy of Ukraine and ways to overcome them during the crisis period. *Efektivna ekonomika*, (10). <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.74> [in Ukrainian].
3. Vysotska, I. B., Rodchenko, S. S., & Leliuk, N. Ye. (2023). Counteracting tax evasion under martial law. *Akademichni vizii*, (19). <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/378> [in Ukrainian].
4. Cicchini, D., Lombardi, R., & Bianchi, M. T. (2026). Exploring forensic accounting: Insights and critical analysis. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. Advance online publication. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2025-0474>
5. Anjarwi, A. W. (2026). The digital transformation of tax audits: How AI, big data, blockchain, and advanced analytics are reshaping tax evasion detection. *Journal of Business Analytics*, 1–12. <https://doi.org/10.1080/2573234X.2026.2644363>
6. Shah, J. (2026). Using computerized information to enforce VAT: Evidence from Pakistan. *Journal of Development Economics*, 178, Article 103595. <https://doi.org/10.1016/j.jdevco.2025.103595>
7. Aldeikeh, N. A., Alshurafat, H., Ananzeh, H., & Alzoubi, A. B. (2026). Forensic accounting as a tool for sustainable public institutions: Evidence from money laundering prevention in Jordan. *Discover Sustainability*, 7, Article 614. <https://doi.org/10.1007/s43621-026-02963-x>
8. Meneses Cerón, L. Á., Fernández Rengifo, E., Pino Terán, V. E., Albán Lara, M. A., Vega Sánchez, R. C., & Fuentes Sánchez, J. J. (2026). Artificial intelligence and machine learning in the transformation of forensic accounting: A systematic literature review. *Journal of Risk and Financial Management*, 19(7), Article 519. <https://doi.org/10.3390/jrfm19070519>



9. Dimitropoulos, G., & Reading, M. (2025). Forensic accounting as an investigative tool: Insights from the FTX and Qatargate. *Journal of Economic Criminology*, 7, Article 100132. <https://doi.org/10.1016/j.jeconc.2025.100132>
10. Mohd Ali, N. A., & Shuid, S. H. (2025). Enforcement efforts in fighting tax evasion: A systematic literature review approach. *Information Management and Business Review*, 17(3(I)), 462–474. [https://doi.org/10.22610/imbr.v17i3\(I\).4672](https://doi.org/10.22610/imbr.v17i3(I).4672)
11. Honcharenko, A. V. (2025). Prevention of tax evasion, fees and mandatory payments during the war in Ukraine. *Analychno-porivnialne pravo navstvo*, 3(4), 51–55. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.7> [in Ukrainian].
12. Dovbash, R. S. (2023). Methods of legalizing, or laundering, funds obtained through tax evasion. *Pravovi novely*, (19), 154–162. <https://doi.org/10.32847/ln.2023.19.21> [in Ukrainian].
13. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine. Law of Ukraine No. 996-XIV. (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
14. Tax Code of Ukraine. Code of Ukraine No. 2755-VI. (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
15. Court decisions. (n.d.). iPlex. <https://iplex.com.ua/web/sform-view/index.html?db=sud&type=home&&rozdil=sud#Судові%20рішення> [in Ukrainian].
16. Supreme Court judges analyzed current judicial positions on business protection. (2023, July 4). Supreme Court. <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1446122/> [in Ukrainian].
17. Review of the case law of the Criminal Cassation Court within the Supreme Court in proceedings on criminal offences in the field of economic activity. (n.d.). Supreme Court. https://www.supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/oglyady/Oglyad_KKS_zloch_gosp_dijal.pdf [in Ukrainian].
18. Bureau of Economic Security of Ukraine. (2024). *Report on the activities of the Bureau of Economic Security of Ukraine for 2023*. <https://esbu.gov.ua/diialnist/plani-ta-zvity/2023-rik> [in Ukrainian].
19. Bureau of Economic Security of Ukraine. (2025). *Report on the activities of the Bureau of Economic Security of Ukraine for 2024*. <https://esbu.gov.ua/storage/app/sites/32/2025/Zvit-ESBU-2024.pdf> [in Ukrainian].
20. Bureau of Economic Security of Ukraine. (2026). *Report on the activities of the Bureau of Economic Security of Ukraine for 2025*. <https://esbu.gov.ua/storage/app/sites/32/2026/plany-ta-zvity/esbu-2026-ua.pdf> [in Ukrainian].
21. Institute for Socio-Economic Transformation, & Center for Socio-Economic Research CASE Ukraine. (2025). *Comparative analysis of the fiscal effect of using tax evasion and tax avoidance instruments in Ukraine*. <https://iset-ua.org/images/Doslidzennya-Schemes-UA-2025.pdf> [in Ukrainian].
22. Leha, O. V., Makarchuk, A. V., Sirenko, I. O., & Kukharuk, S. O. (2026). A model for forecasting tax risks based on a combination of approximation methods and models of differential game theory. *Zdobutky ekonomiky: perspektyvy ta innovatsii*, (30). <https://doi.org/10.5281/zenodo.20378373> [in Ukrainian].
23. Leha, O. V., Pryidak, T. B., & Yaloveha, L. V. (2026). Formation of a digital model of tax administration in Ukraine. *Modern Engineering and Innovative Technologies*, 3(43-03), 73–84. <https://doi.org/10.30890/2567-5273.2026-43-03-033> [in Ukrainian].

Отримано:	18.07.2026	Beérkezett:	2026.07.18	Received:	18.07.2026
Прийнято до друку:	22.08.2026	Elfogadva:	2026.08.22	Accepted:	22.08.2026
Опубліковано:	30.09.2026	Megjelent:	2026.09.30	Published:	30.09.2026