

Forensic Economic Research in Tax Dispute Resolution

Iryna Shushakova¹, Halyna Umantsiv²

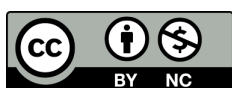
Abstract. Numerous contradictions in tax legislation lead to a large number of tax disputes. In such conditions, independent specialists need to be involved who, thanks to their qualifications and special knowledge, can research the documentary confirmation and disclosure of business transactions in tax accounting and the validity and correctness of the number of tax surcharges. According to Ukrainian legislation, such specialists are forensic economists. The article aims to reveal the procedural aspects of involving forensic economic experts and using expert opinions at different stages of tax disputes. It identifies the range of tax issues that are the subject of tax disputes and analyzes statistical data on the judicial resolution of such disputes. The stages of tax disputes at which it is appropriate to involve an expert are identified, including during tax control by regulatory authorities, at the stage of pre-trial resolution of tax disputes, in administrative proceedings, and criminal cases. The documents prepared by experts based on the results of expert economic research at all stages of tax disputes are characterized (expert opinion, notice of impossibility to provide an opinion). The procedural aspects of involving an expert to conduct expert research at various stages of tax disputes are outlined in terms of such features as regulation, grounds for conducting research, the subject performing the expert economic research, objects of research and other materials, expert tasks, approaches to formulating questions, and the document prepared by the expert. Considering current practices in conducting forensic economic examinations and expert economic research, the tasks performed by forensic economic experts at all stages of tax disputes are identified. The advantages of conducting expert economic research at all stages of tax disputes are established. Under modern economic conditions and due to the rapid development of globalization processes, the subjects of tax disputes are being modified. This necessitates the expansion of the indicative list of questions submitted to the expert for resolution, as provided in the Scientific and Methodological Recommendations on the preparation and appointment of forensic examinations and expert studies.

Keywords: forensic examination, forensic economic examination, expert opinion, expert economic research, tax disputes, tax dispute resolution.

Received: 22 January 2025 | **Revised:** 5 February 2025 | **Accepted:** 6 February 2025 | **Published:** 30 March 2025

Suggested Citation

Shushakova, I., & Umantsiv, H. (2025). Forensic Economic Research in Tax Dispute Resolution. *Oblik i finansi*, 1(107), 112-120. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1\(107\)-112-120](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2025-1(107)-112-120)



This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License (<http://www.creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>), which permits use and distribution in any medium, provided the original work is properly cited and the use is non-commercial.

© 2025 The Author(s).

¹ **Iryna Shushakova**, Private practice in the field of forensic economics, Ukraine.

ORCID 0000-0002-3811-683X

E-mail: irynashushakova@gmail.com (*Corresponding author*)

² **Halyna Umantsiv**, State University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0002-5410-1363

Експертні економічні дослідження у вирішенні податкових спорів

Анотація. Численні суперечності в податковому законодавстві призводять до великої кількості податкових спорів. В таких умовах виникає потреба у залученні незалежних спеціалістів, які можуть, завдяки своїй кваліфікації та спеціальним знанням, проводити дослідження щодо визначення документального підтвердження та відповідності чинному законодавству відображення у податковому обліку господарських операцій, обґрунтованості та правильності розміру сум податкових донарахувань. Відповідно до українського законодавства такими спеціалістами є судові експерти-економісти. Метою статті є розкриття процесуальних аспектів залучення судових експертів-економістів та використання експертних висновків на різних етапах податкових спорів. Визначено перелік податкових питань, що є предметом податкових спорів. Проаналізовано статистичні дані щодо судового вирішення податкових спорів. Як свідчать результати дослідження, експерта доцільно залучати на таких етапах податкових спорів: під час здійснення податкового контролю контролюючими органами, на етапі досудового вирішення податкових спорів, в адміністративному судочинстві, у кримінальних провадженнях. Охарактеризовано документи, які складає експерт за результатами експертних економічних досліджень на усіх етапах податкових спорів (висновок експерта, повідомлення про неможливість надання висновку). Визначено процесуальні аспекти залучення експерта для проведення експертного дослідження на різних етапах податкових спорів у розрізі таких ознак, як регулювання, підстава для проведення, суб'єкт проведення експертного економічного дослідження, об'єкти дослідження та інші матеріали, експертні завдання, підходи до формулювання питань, документ, який складає експерт. З урахуванням діючої практики проведення судових економічних експертиз та експертних економічних досліджень визначено завдання, що виконуються судовими експертами-економістами на усіх етапах податкових спорів. У сучасних умовах господарювання та завдяки стрімкому розвитку глобалізаційних процесів предмети податкових спорів модифікуються, що зумовлює необхідність у розширенні орієнтовного переліку питань, які ставляться перед експертом, передбаченого Науково-методичними рекомендаціями з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень.

Ключові слова: *судова експертиза, судова економічна експертиза, експертний висновок, висновок експертного економічного дослідження, податкові спори, вирішення податкових спорів.*

Постановка проблеми. Виникнення податкових спорів зумовлене, в першу чергу, застосуванням вітчизняними підприємствами нелегальних методів податкової оптимізації. За оцінками податкового комітету Верховної Ради України, на початок 2024 року обсяг незадекларованих податків, що перебували в тіньовій економіці України, становив близько 500 млрд грн. При застосуванні заходів детінізації цей показник може знизитися до 420-430 млрд грн [1].

Однак, податкові спори можуть також виникати за рахунок здійснення податковими органами податкових донарахувань за результатами проведених податкових перевірок. Статистика свідчить, що у середньому за результатами проведення фактичних та планових перевірок у 90% складаються акти податкової, для позапланових перевірок такий показник сягає 75%. За результатами дослідження, проведеного експертами Ради бізнес-омбудсмена, зазвичай такі акти податкової носять суто формальний характер та є недостатньо обґрунтованими із сторони податківців. Це лише генерує численні бюрократичні та судові процеси, що суттєво не збільшують надходження до бюджету України, однак призводять до надмірного навантаження на український бізнес, який змушений

витрачати ресурси на захист в адміністративних та судових процесах [2]. У даному випадку виникає потреба як у перевірці обґрунтованості таких нарахувань, так і правильності суми таких нарахувань. За даними Річного звіту Ради бізнес-омбудсмена за 2023 рік, 853 звернення (тобто 64% від загальної кількості звернень) складають саме податкові питання, зокрема щодо: невиконання судових рішень щодо реєстрації податкових накладних (27%), податкових перевірок (23%), системного зупинення реєстрації податкових накладних (22%), включення в переліки ризикових платників (15%), відшкодування ПДВ (1%), електронного адміністрування ПДВ (1%), анулювання / відновлення / відмови у реєстрації платників ПДВ (1%) та інших податкових питань (наприклад, питання, пов'язані із неможливістю надання первинної документації на вимогу податків) (10%) [3].

Невизнання суб'єктами господарювання висновків актів податкової підтверджується як кількістю судових справ, предметом яких є податкові спори, так і сумами податкових донарахувань. Протягом 2023 року у судах різних інстанцій розглядалися 49,6 тисяч справ проти органів ДПС на загальну суму 266,6 мільярда гривень. Із розглянутих 10,8 тисяч

справ на 59,7 мільярда гривень було вирішено на користь ДПС 3,7 тисячі справ (включно з немайновими) на суму майже 33 мільярди гривень, натомість на користь платників податків – 7 тисяч справ на 26,7 мільярда. Значну частину склали позови щодо податкових повідомлень-рішень, де з 23,8 тисяч розглянуто 6 тисяч на 48,3 мільярда гривень, з яких 2,7 тисячі рішень ухвалено на користь ДПС [11]. При цьому варто зазначити, що щорічно 99% податкових надходжень до бюджету забезпечують за рахунок добровільної сплати податків, і менше 1% – за рахунок донарахованих грошових зобов'язань [2].

Наведені статистичні дані свідчать про те, що фіскально-контрольна функція податкових органів переважає над сервісною, а також демонструють недоліки правового регулювання в Україні. Ситуацію ускладнюють численні суперечності в податковому законодавстві, що сприяє збільшенню податкових спорів [4]. Тому виникає потреба у залученні незалежних спеціалістів, які можуть, завдяки своїй кваліфікації та спеціальним знанням, проводити дослідження щодо визначення документального підтвердження та відповідності чинному законодавству відображення у податковому обліку господарських операцій, обґрунтованості та правильності розміру сум податкових донарахувань. Відповідно до положень українського законодавства такими спеціалістами є, зокрема, судові експерти-економісти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання оподаткування суб'єктів господарювання та причин виникнення податкових спорів висвітлено у працях Я. Вінокурова, В. Волокіти [1], І.Д. Грабової, І.В. Дем'янової [4]. Актуальним напрямом розвитку сфери оподаткування, що зумовлюють появу модифікованих предметів податкових спорів, присвячено напрацювання Н. Стельмах [5], П.В. Цимбал, В.І. Завидняк, І.О. Завидняк [6], Джонсон, М.Е. Сібурян, Е.Н. Сіморангір (*Johnson, M.E. Siburian, E.N. Simorangkir*) [7]. Дослідження питань залучення судових експертів-економістів для вирішення економічних, зокрема податкових, спорів є предметом наукових праць багатьох вчених, серед яких О.М. Горбатко [8], К.О. Назарова [9],

О.Ф. Фоміна [10]. Аналітична інформація та статистичні дані, наведені на офіційному сайті Державної податкової служби України [11] та Ради бізнес-омбудсмена [2; 3] щодо правовідносин платників податків та податкових органів, підкреслюють необхідність застосування ефективних інструментів вирішення податкових спорів, що і зумовлює актуальність обраного напряму дослідження.

Метою статті є розкриття процесуальних аспектів залучення судових експертів-економістів та використання експертних висновків на різних етапах податкових спорів.

Методика дослідження. У статті застосовано емпіричний метод для збору та аналізу фактичних даних, що забезпечує комплексне дослідження. Також використано методи структурування та систематизації з метою визначення законодавчо передбачених можливостей залучення судових експертів-економістів на усіх етапах вирішення податкового спору.

Виклад основного матеріалу. Податкові правовідносини між платниками податків та податковими органами можуть спричинити виникнення податкових спорів на таких етапах, як: під час здійснення податкового контролю контролюючими органами; на етапі досудового вирішення податкових спорів; в адміністративному судочинстві; у кримінальному провадженні. Щоб оцінити законодавчо передбачені можливості залучення судових експертів з метою використання спеціальних знань для вирішення податкових спорів на усіх етапах доцільно дослідити процесуальні особливості цього процесу.

Відповідно до розділу 4 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (далі – Інструкція № 53/5) за результатами проведення судових експертиз та експертних досліджень судовими експертами складаються висновки експертів та повідомлення про неможливість надання висновку (рис. 1) [15].

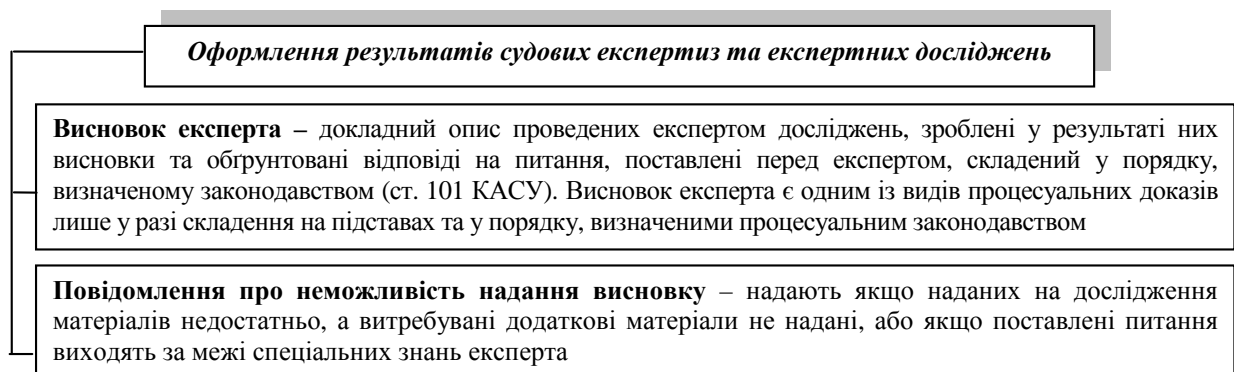


Рис. 1. Оформлення результатів судових експертиз та експертних досліджень

Джерело: сформовано авторами на основі [15].

Як зазначає Н. Стельмах, висновок експерта надає органам досудового розслідування та суду інформацію для встановлення фактів у справі, сприяючи об'єктивному з'ясуванню істини [5]. Залежно від того на якому етапі податкового спору залучається судовий експерт або у якому судочинстві перебуває розгляд справи, предметом якої є податковий спір, існують процесуальні особливості як залучення судових експертів, так і можливості визнання висновку судового експерта у якості доказу у справі. Отже, розглянемо детальніше особливості залучення судових експертів-економістів на кожному із етапів податкових спорів.

Експертиза під час здійснення податкового контролю контролюючими органами. У статті 84 Податкового кодексу України передбачено залучення експертів у випадках, коли для здійснення податкового контролю потребуються спеціальні знання, зокрема у галузі економіки. У даному випадку експерти залучаються на договірних засадах за рахунок коштів сторони-ініціатора. Позитивним аспектом для платників податків, відповідно до статті 83 Податкового кодексу України, є те, що надані експертом висновки за результатами проведеної експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами, обов'язково приймаються податківцями до уваги під час формулювання висновків за результатами проведеної податкової перевірки. Проводячи експертне дослідження під час здійснення податкового контролю контролюючими органами, експертом досліджуються усі документи, що стосуються предмета дослідження, тобто усі документи, що досліджувалися податківцями, а також експерт має право просити надання додаткових матеріалів [12]. Тобто, залучення судового експерта-економіста під час здійснення податкового контролю дозволяє платникам податків впливати на об'єктивність та обґрунтованість висновків акту податкової, що несуть податкові наслідки для підприємства. Відтак експертний висновок, складений під час податкової перевірки, також є вагомим та ефективним інструментом для доведення правоти платника податків та захисту його інтересів в досудовому та судовому провадженні.

Аналіз практики залучення експертів під час здійснення податкового контролю дозволяє виявити такі завдання експертного дослідження на цьому етапі податкового спору, як встановлення документальної обґрунтованості та відповідності чинному законодавству щодо:

- розміру податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ;
- розміру податкового зобов'язання з податку на прибуток;
- розміру понесених витрат підприємства;
- розміру податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску;
- аналізу витрат і цін як чинників стабільності, беззбитковості;
- податкових наслідків за операціями зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Експертне дослідження на етапі досудового вирішення податкових спорів. Якщо підприємство не скористалося можливістю залучити експерта під час здійснення податкової перевірки, воно може зробити це одразу після отримання акту податкової, що дозволить платнику податків використовувати висновок експерта як дієвий інструмент врегулювання податкового спору на етапі досудового вирішення. Варто зазначити, що сучасним та ефективним методом вирішення податкових спорів на досудовому етапі є податкова медіація [4]. Перевагами залучення експерта на етапі досудового вирішення податкових спорів є:

– проведення експертного дослідження щодо документальної обґрунтованості висновків акту податкової перевірки;

– побудова тактики та стратегії позиції платника податків з метою подальшого подання позову до адміністративного суду;

– супроводження оскарження акту податкової перевірки у судовому порядку (це дає можливість використовувати експертний висновок як один із доказів документальної необґрунтованості акту перевірки).

Судова експертиза в адміністративному судочинстві. Використання висновку експерта у адміністративному судочинстві як ефективного елементу тактики захисту дозволяє оскаржити в адміністративному порядку: податкові повідомлення-рішення; рішення контролюючих органів; дії або бездіяльність посадових осіб; розмір податкових зобов'язань.

Особливості призначення судової експертизи, вимоги до висновку експерта, проведення експертизи та збирання матеріалів для експертного дослідження, оцінки висновку експерта, а також види судової експертизи (комісійна, комплексна, додаткова та повторна) визначено розділом 6 глави 5 Кодексу адміністративного судочинства України (КАСУ) [13].

У даному випадку судовий експерт залучається на замовлення учасника справи (тобто на договірних засадах) або на підставі ухвали суду про призначення експертизи (ч. 3 ст. 101 КАСУ) [13]. Така ж норма передбачена ст. 1 Закону України «Про судову експертизу», відповідно до якої підставами для проведення судових експертиз є: судові рішення; рішення органу досудового розслідування; договір з експертом чи експертною установою – якщо експертиза проводиться на замовлення інших осіб [14].

Як і при проведенні експертизи під час здійснення податкового контролю, в адміністративному судочинстві судовому експерту надаються всі документи, що були об'єктами дослідження в акті перевірки. Проте, відповідно до ч. 2 ст. 13 Закону України «Про судову експертизу», судовий експерт наділений правом вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання [14].

Запорукою визнання висновку експерта у якості доказу в адміністративному судочинстві, окрім

докладного опису здійсненого дослідження та відповідності висновку законодавчим вимогам, є надання обґрунтованих відповідей на питання, що поставлені перед експертом. Такі вимоги викладено у ч. 1 ст. 101 КАСУ. Питання, що ставлять експерту для проведення судової експертизи, мають бути чіткими та зрозуміли та не виходити за межі спеціальних знань судових експертів-економістів. Для цього можна використовувати орієнтований перелік питань, наведений у Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [15]. Як видно із зазначеного орієнтовного переліку питань, судовому експерту можуть ставити питання стосовно як повного складу висновків акту перевірки, так і окремих їх позицій (наприклад, стосовно завищення податкового кредиту з ПДВ, зниження доходів, які

привели до зниження податкового зобов'язання з податку на прибуток тощо).

Судова експертиза у кримінальному провадженні. На визначення порогів кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків (тобто суми ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів) впливає показник, що затверджується щороку у законі про державний бюджет, а саме розмір прожиткового мінімуму. Для класифікації порогу кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків враховується також розмір податкової пільги, передбачений ст. 169 Податкового кодексу України (ПКУ). Види кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків визначено ст. 212 Кримінального кодексу України. У табл. 1 наведено приклад розрахунку порогових показників для кваліфікації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків у 2024 році.

Таблиця 1. Порогові значення класифікації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків у 2025 році

№ з/п	Показник	Розрахунок показника	Вартісний вираз показника у грн. у 2024 році
1	Прожитковий мінімум для працездатної особи, відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2024 рік»	X	3 028
2	Податкова соціальна пільга, яка, відповідно до Податкового кодексу України, становить 50% прожиткового мінімуму для працездатної особи	3 028 x 50%	1 514
3	Кваліфікація за ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України	3 000 x 1 514	4 542 000
4	Кваліфікація за ч. 2 ст. 212 Кримінального кодексу України	5 000 x 1 514	7 570 000
5	Кваліфікація за ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України	7 000 x 1 514	10 598 000

Джерело: сформовано авторами на основі [12; 16; 17].

Відповідно до ст. 69 Кримінального процесуального кодексу України, експертом у кримінальному провадженні може бути лише особа, що визначається судовим експертом відповідно до вимог Закону України «Про судову експертизу» та має право на проведення експертиз, та якій доручено провести таке дослідження [18]. У ст. 10 Закону України «Про судову експертизу» зазначено вимоги до осіб, що можуть бути судовими експертами державних спеціалізованих установ (володіють спеціальними знаннями для надання висновку з досліджуваних питань; мають відповідну вищу освіту; мають освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста; пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з відповідної спеціальності), чи судовими експертами, які не є працівниками таких установ (володіють спеціальними знаннями для надання висновку з досліджуваних питань; мають відповідну вищу освіту; мають освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста; пройшли відповідну підготовку в державних спеціалізованих установах Міністерства

юстиції України, атестовані та отримали кваліфікацію судового експерта з відповідної спеціальності). Проведення економічних експертиз відноситься до видів судової експертизи, що дозволено проводити судовим експертам-працівникам державних спеціалізованих установ, так і судовим експертам, що не є працівниками державних спеціалізованих установ [14].

У кримінальному процесі залучати судового експерта (на договірних засадах, за клопотанням, за ухвалою суду) для проведення експертизи може кожна сторона кримінального провадження з метою надання висновку експерта до суду (ст. 101 Кримінального процесуального кодексу України). Так само, як і у адміністративному судочинстві, для проведення експертизи експерту ставляться питання відповідно до орієнтованого переліку Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [15]. При цьому судовому експерту мають бути поставлені питання, що не виходять за межі спеціальних знань експерта [18].

Таблиця 2. Порівняльна характеристика процесуальних аспектів залучення експерта у податкових спорах

Ознака	Етап податкового спору			
	Експертиза під час здійснення податкового контролю контролюючими органами	Експертне дослідження на етапі досудового вирішення податкових спорів	Судова експертиза в адміністративному судочинстві	Судова експертиза у кримінальному провадженні
Регулювання	Податковий кодекс України	Закон України «Про судову експертизу», Інструкція 53/5, Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах	Кодекс адміністративного судочинства України, Закон України «Про судову експертизу», Інструкція 53/5, Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах	Кримінальний процесуальний кодекс України, Закон України «Про судову експертизу», Інструкція 53/5, Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах
Підстава для проведення	Заява платника податків або рішення керівника контролюючого органу, договір про надання експертних послуг	Заява платника податків або рішення керівника контролюючого органу, договір про надання експертних послуг	На замовлення учасника справи на договірних умовах або Ухвала суду	На замовлення сторони захисту на договірних умовах, слідчим суддею за клопотанням сторони захисту, за Ухвалою суду
Суб'єкт проведення експертного економічного дослідження	експерт	експерт	судовий експерт	судовий експерт
Об'єкти дослідження та інші матеріали	об'єкти дослідження: документи бухгалтерського, податкового обліку та звітності: накладні (видаткові, прибуткові, внутрішнього переміщення тощо), ТТН, акти виконаних робіт (послуг), податкові накладні, фінансова, статистична та податкова звітність інші матеріали: акти податкових перевірок, наказ про облікову політику, договори з контрагентами, бухгалтерські довідки, внутрішні накази по підприємству			
Експертні завдання	встановлення документальної обґрунтованості та відповідності чинному законодавству розміру податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ; розміру податкового зобов'язання з податку на прибуток; понесених витрат підприємства; податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску; аналізу витрат і цін як чинників стабільності, беззбитковості; податкових наслідків за операціями зовнішньоекономічної діяльності тощо			
Формулювання питань	формулюються відповідно до предмета проведення податкової перевірки контролюючим органом	формулюються відповідно до Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень		
Документ, який складає експерт	Експертний висновок, наданий відповідно до статті 84 ПКУ та інших законів України	Висновок експерта	Висновок експерта, Повідомлення про неможливість надання висновку	

Джерело: доповнено авторами на основі [8].

Характеристику процесуальних аспектів залучення експерта у податкових спорах у розрізі таких ознак, як регулювання, підстава для проведення, суб'єкт проведення експертного економічного дослідження, об'єкти дослідження та інші матеріали, експертні завдання, підходи до формулювання питань, документ, який складає експерт, наведено у таблиці 2.

Дослідження практичних аспектів залучення судових експертів, призначення та проведення судових експертиз у податкових спорах дозволяє виявити проблемні питання, що потребують вирішення на законодавчому рівні. Так, наприклад, глобалізаційні виклики зумовлюють появу нових напрямів сфери оподаткування, тим самим розширюючи напрями здійснення судових економічних експертиз. До таких викликів можна віднести впровадження Плану дій BEPS, регулювання трансфертного ціноутворення для контрольованих операцій, зростання кількості кейсів щодо визначення податкового резидентства та уникнення подвійного оподаткування, що зумовлено великою кількістю українських громадян, що виїхали за кордон через війну, а також постійне внесення змін до Податкового кодексу України, зумовлене реформою податкової системи в умовах війни та економічної нестабільності. Зазначене зумовлює необхідність актуалізації методик здійснення судових економічних експертиз, затверджених Міністерством юстиції України, а також врегулювання організаційних та методичних аспектів процедури рецензування висновків судових експертів. Крім того, доцільно розширити орієнтовний перелік питань, що ставляться експерту на вирішення, передбачений Інструкцією № 53/5 відповідно до сучасних реалій та питань, що є предметом як податкових, так й економічних спорів загалом [9]. Такими питанням є питання щодо здійснення судових експертиз щодо трансфертного ціноутворення [10], податкових зобов'язань з урахуванням податкової політики

країни в умовах війни [19], кримінальних правопорушень у сфері міжнародного оподаткування [6].

Висновки. Огляд процесуальних аспектів залучення судових експертів-економістів та використання експертних висновків на різних етапах податкових спорів дозволив встановити, що:

– використання експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами дозволяє надавати додаткові докази, що є підставами для формування висновків податківців, отриманих за результатами податкової перевірки;

– здійснення експертного економічного дослідження на етапі досудового вирішення податкових спорів є вагомими аргументом у процесі оскарження акту податкової перевірки;

– судова економічна експертиза, проведена у межах адміністративного судочинства, щодо податкових спорів між фізичними особами або суб'єктами господарювання та фіскальною службою дозволяє платникам податків побудувати ефективну стратегію захисту у суді шляхом долучення до матеріалів справи доказу у вигляді висновку експерта. Висновок судового експерта дозволяє оскаржувати в адміністративному порядку: податкові повідомлення-рішення; рішення контролюючих органів; дії або бездіяльність посадових осіб; розмір податкових зобов'язань;

– здійснення судової експертизи у кримінальному провадженні можливе завдяки залученню судового експерта, що відповідає вимогами Закону України «Про судову експертизу». Позитивним аспектом є можливість залучення судового експерта кожною стороною кримінального провадження, що дозволяє забезпечити проведення повного та ґрунтовного дослідження.

Перспективами подальших досліджень є питання щодо удосконалення організаційних та методичних аспектів здійснення судових експертиз з актуальних питань оподаткування, виникнення яких зумовлюється глобалізаційними процесами.

4 Список використаних джерел

1. Вінокуров Я., Волокіта В. Тіньова економіка коштує бюджету 420 мільярдів. *Економічна правда*. 2024. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2024/10/15/720580/>
2. Податкові перевірки – перевіряй, але довіряй: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/reports-post/podatkoviy-perevirky-pereviryaj-ale-doviryaj-zvit-za-rezultatamy-rozsliduvannya-za-vlasnoyu-inicizatyvoyu/>
3. Річний звіт Ради бізнес-омбудсмена за 2023 рік. Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2024/06/9-years-ua.pdf>
4. Шушакова І. К., Грабова І. Д., Дем'янова І. В. Податкова медіація як інструмент вирішення податкових спорів. *Бізнес Інформ*. 2021. № 10. С. 318–325. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-318-325>
5. Стельмах Н. Бухгалтерська експертиза як інструмент верифікації облікових даних під час процесуальних дій. *Облік і фінанси*. 2022. №1(95). С. 135-140. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-135-140](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-135-140)
6. Цимбал П. В., Завидняк В. І., Завидняк І. О. Процесуальні аспекти міжнародного співробітництва при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 172 с.
7. Джонсон, Сібурян М. Д., Сіморангір Е. Зв'язок між оподаткуванням та ухиленням від сплати податків у промисловому секторі Індонезії. *Облік і фінанси*. 2024. № 2(104) С. 15-32. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-2\(104\)-15-32](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-2(104)-15-32)

8. Уманців Г. В., Шушакова І. К., Горбатко О. М. Економічна експертиза у податкових спорах. *Місце недержавної судової експертизи у забезпеченні судочинства України*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції-дискусії (м. Київ, 19 жовтня 2020 року). Київ, 2020. С. 93–98.
9. Назарова К. О., Шушакова І. К., Левченко Ю. А. Внутрішній податковий контроль в забезпеченні ефективного менеджменту компанії. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 43. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-2>
10. Фоміна О. В., Шушакова І. К. Судова економічна експертиза з питань трансферного ціноутворення. *Економіка України*. 2021. № 10. С. 52-66. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.10.052>
11. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2024). Офіційний сайт ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/743302.html>
12. Податковий кодекс України від 02.10.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
13. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
14. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
15. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>
16. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
17. Про Державний бюджет України на 2025 рік: Закон України від 19.11.2024 р. № 4059-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20>
18. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>
19. Дуб А. Р., Мединська Т. В. Податкова політика в умовах війни та її вплив на формування доходів місцевих бюджетів. *Проблеми економіки*. 2022. № 4. С. 214–221. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2022-4-214-221>

4 References

1. Vinokurov, Ja. & Volokita, V. (2024). Tinjova ekonomika koshtuje bjudzhetu 420 miljardiv [Shadow economy costs the budget 420 billion]. *Ekonomichna pravda*. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/news/2024/10/15/720580/>
2. Podatkovi perevirky – perevirjaj, ale dovirjaj: zvit za rezul'tatamy rozsliduvannja za vlasnoju iniciatyvoju [Tax audits – check but trust: report on the results of an own-initiative investigation]. Rada biznes-ombudsmena. Retrieved from <https://boi.org.ua/reports-post/podatkovi-perevirky-perevirjaj-ale-dovirjaj-zvit-za-rezultatamy-rozsliduvannya-za-vlasnoyu-iniciziatyvoyu/>
3. Rada biznes-ombudsmena (2024). Richnyj zvit Rady biznes-ombudsmena za 2023 rik [Annual report of the Business Ombudsman Council for 2023]. Retrieved from <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2024/06/9-years-ua.pdf>
4. Shushakova, I. K., Ghrabova, I. D., & Demjanova, I. V. (2021). Podatkova mediacija jak instrument vyrishennja podatkovykh sporiv [Tax mediation as a tool for resolving tax disputes]. *Biznes Inform*, 10, 318-325. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-318-325>
5. Steljmakh, N. (2022). Bukhghaltersjka ekspertyza jak instrument veryfikaciji oblikovykh danykh pid chas procesualnykh dij [Accounting Expertise as a Tool for Verification of Accounting Data in Legal Proceedings]. *Oblik i finansi*, 1(95), 135-140. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-135-140](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-135-140)
6. Cymbal, P. V., Zavydnjak, V. I., & Zavydnjak, I. O. (2021). Procesualni aspekty mizhnarodnogho spivrobotnytstva pry rozsliduvanni kryminalnykh pravoporushenj u sferi opodatkuvannja [Procedural aspects of international cooperation in the investigation of criminal offenses in the field of taxation]. Irpin: Universytet DFS Ukrainy.
7. Johnson, Siburian, M. E., Simorangkir, E. N. (2024). The Relationship between Tax Incidence and Tax Avoidance in Indonesia's Industrial Sector. *Oblik i finansi*, 2(104), 15-32. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-2\(104\)-15-32](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-2(104)-15-32)
8. Umanciv, G. V., Shushakova, I. K., & Gorbatko, O. M. (2020). Ekonomichna ekspertyza u podatkovykh sporakh [Economic expertise in tax disputes]. In *Misce nederzhavnoj sudovoji ekspertyzy u zabezpechenni sudochynstva Ukrainy* (pp. 93-98), Kyiv.
9. Nazarova, K. O., Shushakova, I. K., & Levchenko, Ju.A. (2022). Vnutrishnij podatkovyj kontrolj v zabezpechenni efektyvnogho menedzhmentu kompaniji [Internal tax control in ensuring effective company management.]. *Економіка та суспільство*. 43. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-2>
10. Fomina, O.V., & Shushakova, I. K. (2021). Sudova ekonomichna ekspertyza z pytanj transfernogho cinoutvorennja [Forensic economic expertise on transfer pricing issues]. *Економіка України*, 10, 52-66. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.10.052>
11. Oficijnyi sait DPS Ukrainy (2024). Stan rozghljadu sudovykh sprav (stanom na 01.01.2024) [Status of consideration of court cases (as of 01.01.2024)]. Retrieved from <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/743302.html>
12. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

13. Verkhovna Rada Ukrainy. (2005). Kodeks administratyvnogho sudochynstva Ukrain [Code of Administrative Procedure of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
14. Verkhovna Rada Ukrainy. (1994). Pro sudovu ekspertyzu: Zakon Ukrainy [On Forensic Expertise: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
15. Ministry of Justice of Ukraine (1998). Pro zatverdzhennja Instrukciji pro pryznachennja ta provedennja sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhenj ta Naukovo-metodychnykh rekomendacij z pytanj pidghotovky ta pryznachennja sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhenj [On approval of the Instructions on the appointment and conduct of forensic examinations and expert studies and Scientific and methodological recommendations on the preparation and appointment of forensic examinations and expert studies]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>
16. Verkhovna Rada Ukrainy. (2001). Kryminalnyi kodeks Ukrainy [Criminal Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
17. Verkhovna Rada Ukrainy. (2024). Pro Derzhavnyj bjudzhet Ukrainy na 2025 rik: Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2025: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20>
18. Verkhovna Rada Ukrainy. (2012). Kryminaljnyj procesualjnyj kodeks Ukrainy [Criminal Procedure Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>
19. Dub, A. R., & Medynsjka, T. V. (2022). Podatkova polityka v umovakh vijny ta jiji vplyv na formuvannja dokhodiv miscevykh bjudzhetiv [Tax policy in wartime and its impact on the formation of local budget revenues]. *Problemy ekonomiky*, 4, 214-221. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2022-4-214-221>