

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет обліку і аудиту  
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

**Сухецький Назар Петрович**

**ЕКСПЕРТИЗА ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ  
ТОВАРАМИ**

спеціальність 071 - Облік і оподаткування

Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

Науковий керівник:  
к.е.н., доц. Саченко С.І.

---

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

## **ЗМІСТ**

Вступ

Розділ 1. Теоретичні основи економічної експертизи операцій з  
підакцизними товарами

1.1. Економічний зміст та принципи оподаткування підакцизних товарів

1.2. Елементи реалізації акцизної політики

1.3. Проблеми адміністрування акцизного податку в Україні

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Організація економічної експертизи операцій з підакцизними  
товарами

2.1. Етапи проведення економічної експертизи

2.2. Концепція створення та впровадження автоматизованої системи  
контролю за підакцизними товарами

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Методика економічної експертизи операцій з підакцизними  
товарами

3.1. Методи експертного дослідження операцій з підакцизними товарами

3.2. Експертне дослідження операцій з підакцизними товарами

3.3. Узагальнення результатів економічної експертизи операцій з  
підакцизними товарами

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

# РОЗДІЛ 1.

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ ТОВАРАМИ

### **1.1. Економічний зміст та принципи оподаткування підакцизних товарів**

Суттєві зміни ролі та функцій держави у суспільному житті не залежної України віднайшли своє відображення у функціональному призначенні податкової системи. Так, на сучасному етапі ефективність податкової системи визначається тим, наскільки успішно і цілеспрямовано вона вирішує завдання, пов'язані із наповненням бюджетів, регулюванням окремих економічних процесів та фінансуванням соціальних програм. Разом з тим, аналіз сучасних світових тенденцій в економічній політиці держави показує наявність різноманітних підходів, моделей, механізмів та інструментів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи.

На сучасному етапі Україна вступила в новий етап розвитку податкових правовідносин, який потребує глибокої оцінки та виявлення проблемних аспектів у реалізації основних механізмів податкової системи. Наявні показники реалізації національної податкової політики, вказують на необхідність продовження здійснення перетворень у сфері оподаткування та вирішення цілого ряду проблем, які мають комплексний характер. До таких проблем слід віднести відсутність економічно обґрунтованого балансу між виконанням податками фіскальної та регулюючої функцій, диспропорції між застосування окремих видів оподаткування, низьку економічну ефективність використання пільгових режимів оподаткування, суттєвий рівень тінізації економічних процесів, що в сукупності не дозволяє повною мірою реалізувати фіскальний та регулюючий потенціал національної податкової системи. Необхідність здійснення глибокої податкової реформи була викликана наявністю цілої сукупності проблем як стратегічного, так і тактичного характеру, що основним чином виявлялося як у недостатній

реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи, так і викривленні стимулів у господарюючих суб'єктів до активізації підприємницької діяльності через наявність диспропорцій у самій структурі податкової системи, значному поширенні явища ухилення від сплати податків, низькій ефективності застосування інструментів податкового стимулювання розвитку соціально-економічних процесів, недосконалості застосовуваних технологій адмініструванні податків та його високій затратності, а також порушенні одного з основних принципів справедливості в оподаткуванні, що стало причиною значних розривів у добробуті окремих верств населення країни та ін. [17, с. 34].

До основних напрямів реформування податкової системи можна віднести: забезпечення не тільки економічної, але й соціальної та екологічної ефективності; збалансування фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування, прозорості та спрощення структури системи оподаткування; визначення оптимальної кількості податків; встановлення співвідношення між їх видами; чітке визначення об'єктів оподаткування, а також оптимізація податкового навантаження.

Важливим етапом реалізації широкої податкової реформи в Україні є вдосконалення окремих процедур адміністрування податків, адже саме податкове адміністрування залишається основним інструментом реалізації податкової політики, а його результативність – показником її ефективності. Саме тому до тактичних завдань реформування податкового адміністрування можна віднести подальшу модернізацію окремих процедур такого адміністрування, внесення відповідних змін до законодавчих і нормативних актів з метою уникнення випадків ухилення від сплати податків, а до стратегічних – створення умов для підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки при одночасному зростанні фіскальної ефективності податкової системи, а також забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства та зростання добробуту громадян [15, с. 35].

Зважаючи на фіскальну важливість та наявний регулюючий потенціал, механізму застосування непрямого оподаткування в цілому та окремих його видів зокрема, приділено одне з основних місць при визначенні заходів підвищення ефективності національної податкової системи. Саме непрямі податки та їх складова – акцизи – є важливим інструментом регулювання економіки будь-якої держави в галузі фінансів і одним з найважливіших елементів фінансових відносин на усіх рівнях – держави, підприємств, громадян. В сучасних умовах використовують більш науково обґрунтовані та економічно виважені (порівняно з поділом податків на прямі та непрямі) системи класифікації податків. Так, країни застосовують єдину класифікацію податків, яка ґрунтується на їх поділі за об'єктами оподаткування, а саме виділяють: податки на доходи і прибутки, внески у фонд соціального страхування, податки на власність, податки на споживання та інші податки [70, с. 214].

В узагальненому вигляді податки поділяють відповідно до податкової бази на: податки на доходи, майно та споживання. Саме до податків на споживання за своєю сутністю належать і акцизи. Класичними акцизами прийнято визначати податки, якими оподатковується обмежений перелік товарів. Як правило, до таких товарів відносять високорентабельні товари, товари розкоші, а також товари, шкідливі для здоров'я людини. Такі акцизи історично були основним видом непрямого оподаткування, де об'єктом оподаткування виступала вартість та фізична кількість обмеженого переліку товарів, які мали певну специфічну особливість.

Термін „акциз” латинського походження (від „excisere”, що в перекладі означає вирізати, відрізати), тобто в його буквальному розумінні означає частину, „відрізану” від доходу продавця товару на користь держави. Отже, виходячи з самого визначення, акцизи є податками, обов'язок сплати яких виникає у сфері обміну, а не у сфері виробництва. Проблематика, пов'язана з визначенням сутності акцизного оподаткування, знайшла своє відображення в численних наукових працях, а особливостям використання акцизів у

податкових системах приділяли значну увагу вже на початку формування первісних підходів до побудови фінансової системи окремих країн та окремих територіальних анклавів.

Так, окремі аспекти акцизного оподаткування були викладені ще в 1662 році Яном де Віттом у роботі «Політичні принципи і максими Нідерландів», де було описано негативну дію фіскальної системи, яка ґрунтується на акцизах і державних позиках. У 1685 році у Німеччині вийшла праця К. Теутофілуса «Акциз, як золота копальня» [89, с. 48]. Особливу увагу акцизам у своїх наукових дослідженнях приділяв В. Петті. Так, у доробку «Трактат про податки і збори» акцизам був присвячений окремий розділ, у якому економіст зазначав що застосування даного виду оподаткування є справедливим. Також він вказав на можливість використання акцизу в регулюванні як виробництва, так і споживання окремих видів товарів.

Розвиток акцизного оподаткування та специфічних видів фіскальної монополії в тогочасній Європі характеризувався тим, що такі форми непрямих податків використовувалися для оподаткування не лише алкогольних та тютюнових виробів, а й ряду інших споживчих товарів. У свою чергу, адміністрування таких акцизів мало свою специфіку, зокрема право на їх стягнення було надане тому, хто міг сплатити найбільшу ціну.

Однак, уже на початку XVIII століття стягнення акцизних податків почали здійснювати з використанням відповідного державного адміністративного апарату. Швидке поширення застосування акцизів у практиці оподаткування в XVII–XIX століттях було викликано в тому числі і широким використанням основної ідеї меркантилістів про швидке збагачення за мінімальних витрат. У цей період надходження від акцизів стають основним джерелом наповнення казни, оскільки, по-перше, ці податки при вмілому справлянні самі собою мають високий фіскальний потенціал порівняно із прямими податками, а, по-друге, у цей період застосування акцизів набуло універсальний характер. Відомий економіст І. І. Янжул під

акцизами визначав податки, що використовують при оподаткування внутрішнього споживання.

Доцільно зазначити, що історично акцизи вважали податками на виробництво, а не споживання. Однак, саме акцизи застосовували при значних економічних катаклізмах, враховуючи їх високу фіскальну ефективність та відносну простоту адміністрування. Використання акцизів здійснювалося шляхом оподаткування товарів, які були завезені або вивезені з окремих адміністративних утворень. В деяких країнах акцизи застосовували виключно при імпорті товарів, експорт у такому випадку був звільнений від оподаткування.

Отже, класичний акциз має перевагу, тому що надходження від його справляння є постійними, і як правило, не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається у випадку стягнення прямих податків. У разі виконання акцизом регулюючої функції існує можливість впливати на рівень споживання товарів підакцизної групи, зміщуючи споживацький вибір за напрямом товарів, які не є підакцизними. Крім того, застосовуючи диференційовані ставки, можна змінити структуру споживання підакцизних товарів, а використовуючи диференційовані ставки на імпортні та вітчизняні підакцизні товари, можна досягати меркантильних цілей, зокрема це стосується підтримки власного товаровиробника.

Серед акцизів за розміром бази оподаткування, поряд із специфічними акцизами, виділяють і універсальні (загальні) акцизи. Універсальні акцизи збирають з усіх груп товарів, при чому їх призначають для усіх виробництв, а сплачують усі споживачі. Такі акцизи еволюціонували від податку з обороту в однорівневій та багаторівневій формах до податку на додану вартість, тобто у податкових системах більш прості форми універсальних акцизів були змінені на більш складні форми оподаткування. Акцизи встановлює держава на різні види товарів, насамперед, для того, щоб наповнювати казну й покривати видатки бюджету. У цьому випадку акцизи (як специфічні, так і універсальні) мають суттєву перевагу порівняно з прямими податками,



оскільки надходження від їх справляння є постійними і лише опосередковано залежать від фінансового становища окремого платника податків. Основною особливістю використання акцизів у податковій системі є комплексна реалізація перерозподільних процесів, за рахунок яких здійснюється перерозподіл фінансових ресурсів між державою та кінцевими споживачами, а проміжною ланкою при цьому виступають господарюючі суб'єкти, що в таких перерозподільних процесах забезпечують мобілізацію акцизів до бюджету країни.

Результати аналізу сучасних світових тенденцій реалізації економічної політики вказують на наявність різноманітних підходів, моделей, механізмів та інструментів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи. Відповідно і для України визначення балансу між підвищенням фіскальної ефективності податкової системи та використанням її регулюючого потенціалу залишається однією з найбільш актуальних проблем. У свою чергу, ступінь виконання акцизами як фіскальної, так і регулюючої функції залежить від ефективності застосовуваного механізму державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

До основних особливостей акцизного оподаткування доцільно віднести:

- усі акцизи (універсальні та специфічні) є складовою ціни підакцизних товарів. Слід зазначити, що майже всі податки так чи інакше включаються до ціни: акцизи як власне складова ціни, а прямі (крім оподаткування прибутку) як складова собівартості. Але при акцизному оподаткуванні, ведуть мову про так звану „легалізацію” включення його до елементів ціни, та, відповідно, зменшення витрат на їх адміністрування, порівняно із прямими податками;

- платник акцизів не є тією самою особою, що і носій даного податку (розрив фактичного носія податку та платника). Якщо, наприклад, при прямому оподаткуванні платник податку був і його носієм, то при акцизному оподаткуванні, враховуючи саме визначення акцизу, грошові надходження вносить так званий платник податку, перераховуючи частину коштів,

отриманих від реалізації товарів, робіт, послуг, до бюджету, а носієм (реальним суб'єктом сплати) виступає споживач підакцизних товарів. Це правило зберігається як для універсальних, так і для специфічних акцизів;

– усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів);

– вважають, що акцизне оподаткування краще спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макрорівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати у первинних документах реальні обсяги виручки.

Властивість універсальних та специфічних акцизів здійснювати перерозподіл податкового навантаження між виробниками товарів та їх споживачами є тим явищем, аналіз якого дозволяє із використанням наукових підходів визначити оптимальну межу акцизного оподаткування. Разом з тим, метою бюджетно-податкової та монетарної політики держави є виконання завдань щодо прискорення темпів економічного зростання. У випадку з акцизною політикою цю мету досягають багатьма складовими, важливе місце серед яких належить визначенню оптимального рівня акцизного оподаткування у державі у цілому та встановлення такої його межі, яка б відповідала на такі взаємовиключні питання: максимально можливе наповнення бюджету у довготривалій перспективі; необтяження суб'єктів господарювання надмірним податковим тиском задля уникнення скорочення обсягів їх виробництва; обмеження споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини.

В Податковому кодексі чітко визначений перелік підакцизних товарів (рис.1.1).

Усі зазначені товари є високорентабельними, історично, їх виробництво завжди було прибутковим. Щодо належності цих товарів до предметів розкоші, зазначимо, що такі групи товарів як алкогольні напої,

пиво, тютюнові вироби беззаперечно не є життєво необхідними товарами, а особливо той їх сегмент, який підтверджує статус споживача (дорогі сигари, коньяки тощо).

ПЕРЕЛІК ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ
спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
пальне;
тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
електрична енергія

Рис.1.1. Перелік підакцизних товарів [ Розроблено автором на основі 81].

Такі дві групи товарів як транспортні засоби та пально-мастильні матеріали можна, залежно від певних умов, або віднести до категорії предметів розкоші, або ні. До таких умов належить напрям використання цих товарів: соціальна спрямованість може слугувати поважною підставою для звільнення від оподаткування. В Україні також є резерв для посилення регулюючої ролі акцизної політики через розширення переліку оподатковуваних акцизним податком товарів.

Зменшення споживання шкідливих для здоров'я товарів має соціальну мету. Під вказаними товарами, як правило, розуміють алкогольні та тютюнові вироби. Ступінь реалізації даної мети можна простежити, порівнявши в динаміці абсолютні та відносні показники виробництва та споживання таких товарів. Однак взаємозв'язок між зростанням цін на підакцизні товари та їх споживанням не завжди є прямо пропорційним. У

2018 році, держава в черговий раз планує підвищити акцизи на тютюнові вироби та алкоголь. 19 липня Кабмін схвалив відповідний проект змін до Податкового кодексу [38].

Згідно з документом, акциз на спирт у 2018 році зросте з 126,96 до 141,18 грн за 1 літр чистого спирту. Акциз на пиво пропонують збільшити з 2,78 до 3,09 грн/л, на вина кріплені та вермути – з 8,02 до 8,92 грн/л, на ігристі – з 11,65 до 12,95 грн/л. Специфічна ставка для сигарет буде підвищена з 445,56 до 495,46 грн за 1 тис. штук, адвалорна ставка зберігається на рівні 12% [38].

В 2017 році акцизи вже підвищували. Ставка акцизу на етиловий спирт з березня цього року була підвищена на 20%, на виноробну і слабкоалкогольну продукцію – на 12%, тютюнові вироби – на 40%.

Різде підвищення акцизів може досягти мети, прямо протилежної заявленій. Замість скорочення споживання алкогольних та тютюнових виробів країна отримає збільшення тіньового обороту.

Так, за даними виробників сигарет, зараз на контрабанду і контрафакт припадає лише 1,7% вітчизняного ринку сигарет. Однак інформація про підробку та контрабанду тютюнових виробів в 2017 році стала надходити все частіше і частіше. Зростання цін змусило курців робити вибір на користь нелегальної продукції. Тіньовий ринок після підвищення ставок однозначно зросте. Наскільки саме, спрогнозувати складно. Але за останні три місяці, за даними дослідження TNSUkraine, він показує зростання[101, с.5].

Зростає частка тіньової продукції і на ринку алкоголю. За різними оцінками, у 2017 році вона сягала 50-60%. Вартість алкоголю в Україні і зараз є найвищою серед країн ЄС в порівнянні з купівельною спроможністю населення. І якщо пляшка пива і горілки буде коштувати, як у Німеччині, саме споживання істотно не знизиться, а лише піде в тінь [30].

Екологічна мета, розкривається завдяки оподаткуванню нафтопродуктів та транспортних засобів, тобто тих речовин і предметів, споживання яких завдає шкоди навколишньому середовищу.

Захист вітчизняного виробника здійснюють завдяки встановленню для нього більш пільгових умов, ніж для імпортера підакцизної продукції. Однак, треба пам'ятати про негативний досвід України в даному питанні. Так, встановлення на деякі підакцизні товари ставок, що у декілька разів перевищували ставки на аналогічну вітчизняну продукцію, призвело не до очікуваного збільшення бюджетних надходжень та захисту вітчизняних товаровиробників від конкуренції з імпортними товарами, а до ще більшого тиску на вітчизняного виробника, оскільки імпортні підакцизні товари почали завозити без сплати податків, для чого використовувались як законні, так і незаконні методи ухилення, що тільки загострило проблему конкуренції та залишило бюджет без надходжень.

Протягом 2016 р. до державного бюджету надійшло акцизного податку з:

- вироблених товарів – 55,1 млрд грн, що на 16,3 млрд грн більше, ніж у 2015 році (індикативні показники Мінфіну виконано на 104,6 %);
- ввезених товарів – 2,1 млрд грн, що на 0,5 млрд грн більше, ніж у 2015 році (індикативні показники Мінфіну виконано на 62,8 %).

До державного бюджету в 2016 році зібрано акцизного податку з пального (виробленого на митній території України та ввезеного) в сумі 37,2 млрд грн, що на 11,7 млрд грн (на 46,1 %) більше показника минулого року, у тому числі з:

- виробленого – 7,2 млрд грн, що на 1,9 млрд грн (на 35,1 %) більше показника минулого року;
- ввезеного – 30 млрд грн, що на 9,9 млрд грн (на 49,1%) більше показника минулого року.

До місцевих бюджетів суб'єктами господарювання, які здійснюють роздрібний продаж пального, задекларовано акцизного податку в сумі 6,8 млрд грн, що на 2,8 млрд грн (на 69 %) більше від показника минулого року[61, с. 91].

У I півріччі 2017 року, як і в аналогічних періодах попередніх років, 27% внутрішніх податків на товари й послуги, або 14% податкових надходжень Зведеного бюджету, становили надходження від акцизного податку. Незважаючи на номінальне зростання надходжень цього податку на 19% порівняно з аналогічним періодом 2016 року, слід відзначити скорочення темпів його росту (рис. 1.2). Як наслідок, річний план надходжень виконано на 44%.

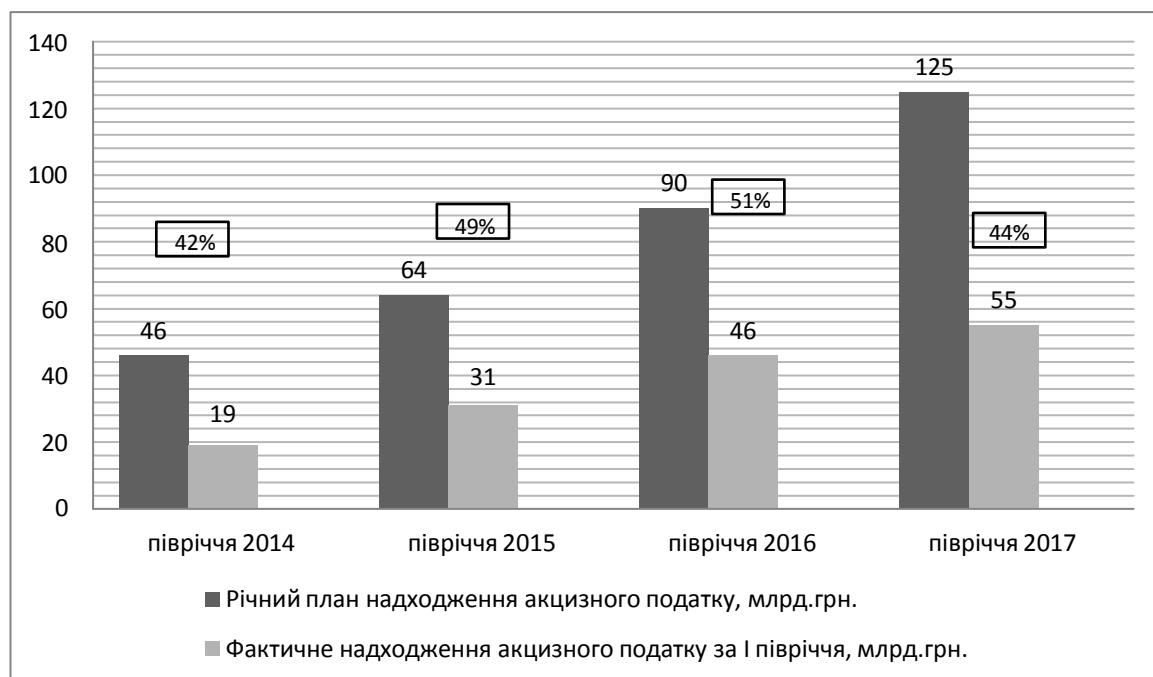


Рис. 1.2. Динаміка планових та фактично сплачених сум акцизного податку до Зведеного бюджету України в I півріччі 2014–2017 рр., млрд грн [20, с. 16]

У структурі надходжень акцизного податку переважає акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів у структурі якого 58% – надходження від тютюнових виробів, 13% – пальне (рис.1.3).

У структурі ввезених на територію України підакцизних товарів 86% становить акциз від оподаткування пального, 7% – з транспортних засобів (рис.1.4.). Таким чином, основними об'єктами оподаткування акцизним податком в Україні є вироблені в Україні тютюнові вироби (тютюнові

компанії – великі платники податків), а також пальне, електроенергія та лікєро-горілочна продукція.

Застосування ставок акцизного податку має на меті регулювання споживання окремих галузей. Проте, як вбачається зі структури акцизного податку в розрізі імпорту та внутрішніх товарів, уряд розглядає акцизний податок виключно як фіскальний інструмент.



Рис.1.3. Структура акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів [Розроблено самостійно].

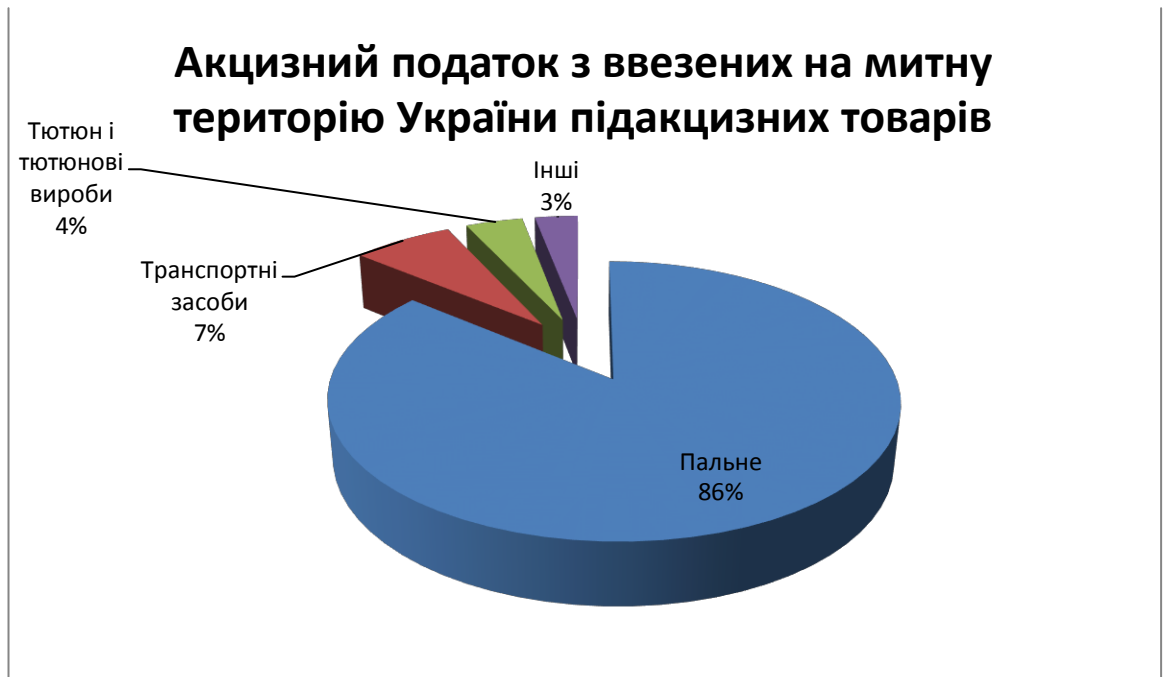


Рис.1.4. Структура акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів [Розроблено самостійно].

Можна стверджувати, що за рахунок акцизного податку Уряд намагається стимулювати виробників транспортних засобів, але оскільки якість вітчизняних транспортних засобів гірша від закордонних конкурентів, споживачі намагаються ввозити в країну дешевші імпортований транспорт, не сплачуючи при цьому податку.

Прогнозний показник надходжень акцизного податку до державного бюджету на 2018 рік визначено у сумі 125649,4 млн. грн. виходячи з прогнозних обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів з врахуванням змін законодавства.

У розрахунку прогнозних надходжень акцизного податку враховано 6,0 млрд. грн. додаткових надходжень за рахунок підвищення ставок, визначених в абсолютних значеннях, шляхом їх індексації, що передбачено пунктом 4 розділу XIX Податкового кодексу України.

Крім того, прогнозний показник враховує 7,3 млрд. грн. від додаткових змін до Податкового кодексу України щодо підвищення ставок (крім



індексації) на тютюнові вироби з метою виконання вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Прогнозний показник надходжень акцизного податку з вироблених в Україні товарів до державного бюджету у 2018 році визначений на основі прогнозних обсягів виробництва та реалізації підакцизних товарів на 2018 рік та з врахуванням змін законодавства становить 79592,2 млн. гривень.

Прогнозний показник надходжень до державного бюджету акцизного податку з ввезених в Україну товарів на 2018 рік визначено на основі прогнозних обсягів імпорту підакцизних товарів та з врахуванням змін законодавства становить 46057,2 млн. гривень.

Прогнозний показник надходжень акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів до місцевих бюджетів у 2018 році визначений з врахуванням прогнозних показників індексу споживчих цін, темпів реалізації оподатковуваних товарів на 2018 рік і становить 5 620 млн. гривень [82].

Отже, акцизний податок в останні роки в умовах падіння економіки (знецінення національної валюти, високої інфляції) перетворився виключно на механізм отримання додаткових надходжень до бюджету від кінцевого споживача.

## **1.2. Елементи реалізації акцизної політики**

Ефективність формування та реалізації акцизної політики перебуває у тісному взаємозв'язку з використанням методів, які за своєю сутністю є прийомами практичного досягнення оголошених її стратегічних та тактичних цілей.

Використання всього комплексу методів реалізації акцизної політики дозволяє досягти оптимального рівня оподаткування, при чому структура механізму акцизного оподаткування в такому випадку повинна відповідати особливостям розвитку вітчизняного ринку підакцизних товарів. Вибір того

чи іншого методу та інструменту реалізації акцизної політики залежить від визначених тактичних орієнтирів, які планується досягти вже в короткостроковій перспективі.

Реалізація зазначених заходів дозволить підвищити ефективність здійснення функцій контролю державних органів на ринку підакцизних товарів, що в результаті буде сприяти зростанню фіскальної ефективності акцизного оподаткування без підвищення загального рівня ставок оподаткування. Виходячи з рівня впливу на економічні процеси виділяють три типи податкових інструментів, а саме податкові інструменти системного, комплексного та елементарного (локального) характеру. Системні податкові інструменти вбудовані безпосередньо в саму систему оподаткування і виражаються в її загальній структурі, рівні використання податкових пільг та преференцій (у тому числі і застосування різних видів альтернативних систем оподаткування), показнику прямого та опосередкованого податкового навантаження. Комплексні податкові інструменти одночасно стосуються декількох основних видів податків і створюють спеціальний режим для окремих груп платників податків, видів економічної діяльності, регіонів країни

Зважаючи на особливості механізму адміністрування акцизного податку, склад податкових інструментів реалізації акцизної політики локального характеру дещо відрізняється від стандартного набору. Так, як елемент контролю за повнотою сплати акцизного податку до бюджету за операціями з реалізації вироблених або імпортованих на митну територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, використовуються спеціальні марки акцизного податку. Крім того, до інструментів контролю також належить і застосування акцизних складів, адже метою створення акцизних складів було оголошено підвищення ефективності як контрольних заходів, спрямованих на запобігання та боротьбу з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, так і, в цілому, адміністрування акцизного податку [54, с. 361].

Визначення складу платників акцизного податку відносять до найбільш дієвих інструментів реалізації акцизної політики. Чітка регламентація порядку віднесення суб'єктів господарювання до складу платників податку, а також визначення механізму постановки їх на податковий облік дозволяє знижувати рівень тінізації ринку підакцизних товарів. З прийняттям Податкового кодексу було дещо уточнено перелік платників акцизного податку шляхом долучення до їх складу суб'єктів господарювання, які використовують у своєму виробництві спирт етиловий за пільговими ставками (який було отримано під податковий вексель) у разі використання такого спирту не за призначенням. Відповідно новою стала і запропонована процедура реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання органами ліцензування інформації податковим органам за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами. Інструменти, що пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування, прямо впливають на величину сплати податкових зобов'язань до бюджету країни. Суб'єкти підприємництва, здійснюючи операції з підакцизними товарами, відповідно реалізують заходи, спрямовані на оптимізацію величини податкових зобов'язань, що виникають за результатами таких операцій. Саме в схемах оптимізації податкових зобов'язань використовують прогалини або неузгодженості податкового законодавства, що дозволяє суб'єктам господарювання в цілком законний спосіб мінімізувати податкові зобов'язання.

До об'єктів оподаткування акцизним податком належать операції з реалізації вироблених та ввезених на митну територію України підакцизних товарів. Крім того, до об'єктів оподаткування акцизним податком віднесено операції з реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки (за виключенням використання такої продукції для подальшого виробництва підакцизної продукції), здійснення внесків до статутного капіталу, а також працівникам

підприємства-виробника підакцизних товарів (продукції). Акцизним податком оподатковується реалізація конфіскованих та інших товарів, які перейшли у власність держави, реалізація або передача підакцизних товарів (продукції), що були звільнені від сплати податку, у разі порушення умов звільнення, обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції) понад встановлені нормативи. Виходячи з того, що акцизним податком оподатковуються товари не першої необхідності, перелік пільг з його сплати є невеликий.

Крім того, порівняно з попередньою практикою, перелік пільг зі сплати акцизного податку доповнено новими позиціями: ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів), операцій із ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів та ін. Підставою для звільнення від сплати податку Кодексом визначено розміщення ввезених підакцизних товарів у митній режим: транзиту, митного складу, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України. Такі операції можуть бути віднесені до об'єкта оподаткування у разі недотримання вимог зазначених митних режимів [81].

Податкові ставки та їх диференціація також залишаються одним з найбільш дієвих інструментів регулювання кількісних та якісних параметрів ринку підакцизних товарів. Здійснення диференціації ставок акцизного податку дозволяє регулювати податкове навантаження з урахуванням специфічних особливостей об'єкта оподаткування. Вибір виду і порядку встановлення ставок акцизного податку здійснюється залежно від визначених пріоритетів податкового регулювання ринку підакцизних товарів. Так, при специфічній системі перевага надається фіксованим ставкам податку, при адвалорній – податок стягується у вигляді відсотка від ціни реалізації підакцизного товару. Надання переваги фіксованим ставкам податку стимулює виробництво товарів з покращеними якісними характеристиками,

що дозволяє сплачувати до бюджету меншу частку від ціни реалізації у вигляді акцизного податку [58, с. 121].

Рівень ставок акцизного податку та їх диференціація використовуються як для обмеження виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів (основним чином алкогольних напоїв та тютюнових виробів, екологічно небезпечних нафтопродуктів), так і для стимулювання виробництва більш якісних товарів підакцизної групи. Показник акцизного навантаження на одиницю продукції є одним з основних факторів регулювання рівня доступності алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Використання цієї групи податкових інструментів для регулювання ринку тютюнових виробів також має свою специфіку. Так, національні законодавства мають велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів та структури акцизу, так і щодо рівня роздрібних цін на тютюнові вироби.

Крім того, наявний світовий досвід реалізації активної акцизної політики у сфері оподаткування тютюнових виробів дозволяє говорити про її дієвість як з позиції досягнення фіскальних цілей, так і про її ефективність у регулюванні якісних параметрів виробництва та споживання тютюнових виробів.

Поряд з використанням податкових інструментів ефективна реалізація державної акцизної політики потребує застосування цілого ряду інструментів нефіскального характеру. Використання даних інструментів дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. Одним з основних інструментів регулювання ринку підакцизних товарів є ліцензування виробництва та обігу таких товарів. Використання механізму ліцензування дозволяє здійснювати контроль за дотриманням технологічних умов виробництва підакцизних товарів, реалізовувати заходи, направлені на недопущення недобросовісної конкуренції, регулювати можливість виходу на ринок нових суб'єктів господарювання.

Атестація виробників підакцизних товарів, зокрема спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, здійснюється при наданні ліцензії на право здійснення ліцензованого виду діяльності. У такому разі проводиться перевірка відповідності виробництв вимогам законодавства щодо їх безпечності для життя та здоров'я населення, навколишнього природного середовища, а також дотримання виробництвами санітарного, пожежного та екологічного законодавства. Основним же завданням стандартизації в регулюванні ринку підакцизних товарів є побудова цілісної системи нормативно-технічної регламентації окремих технологічних процесів виробництва товарів підакцизної групи, якісних вимог до готової продукції. Нормативними документами, що регулюють вимоги до якості підакцизної продукції, є: державні стандарти, технічні умови, специфікації продукції та виробництва та ін.

Така звітність дозволяє здійснювати контроль за фактичними показниками виробництва та реалізації товарів підакцизної групи, а також відслідковувати рух окремих партій підакцизних товарів за всім ланцюгом їх руху від виробника до кінцевого споживача. Однак ефективність використання такої спеціальної звітності залежить від проведення її узгодження з механізмом визначення об'єктів оподаткування у декларації акцизного податку, що дозволить як скоротити фактичні витрати на управління ринком підакцизних товарів, так і підвищити ефективність адміністрування акцизного податку в Україні. Для підвищення ефективності регулювання обсягів продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів у законодавчому порядку в Україні, як і в більшості країн світу, застосовується цілий ряд адміністративних обмежень. Такі обмеження полягають у визначенні вимог до місць реалізації такої продукції. Крім суто технічних вимог до місць торгівлі (зокрема, визначення мінімального розміру торговельної площі), окремими нормами спеціального законодавства визначено місця заборони споживання та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Також в адміністративному порядку здійснюється

регулювання реалізації маркетингових стратегій суб'єктами ринку підакцизних товарів через обмеження в законодавчому порядку реклами алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

### 1.3. Проблеми адміністрування акцизного податку в Україні

Прийнято вирізняти два аспекти впливу податкового адміністрування на загальну ефективність системи оподаткування, які можуть бути оцінені в цифровому вимірі: затратність адміністрування податків та ефективність контролюючого впливу системи адміністрування податків. Саме фіскальна ефективність визначається основним показником здійснення податкового адміністрування. Даний показник прямо залежить від цілого комплексу внутрішніх чинників, до яких належать: логічність і стабільність податкового законодавства; узгодженість законодавчих і нормативних актів; оптимальність органів, які адмініструють податки; обґрунтованість та доцільність застосовуваних технологій адміністрування податків та їх адекватність наявним економічним реаліям. Також одним із основних показників оцінки якості адміністрування податків залишається рівень мобілізації податків до бюджету країни. Крім того, потрібно враховувати і інші показники, такі як: наявність переplat та податкового боргу, виконання планових показників надходження податків, рівень використання схем ухилення від сплати податків та, відповідно, ефективність реалізації державного контролюючого впливу в обраній сфері державного регулювання, рівень використання суб'єктами господарювання податкових пільг, оптимальність органів, які адмініструють окремі податки; адекватність технологій адміністрування податків наявним економічним реаліям та ін.

До основних завдань, що стоять перед податковою системою на сучасному етапі віднесено: підвищення ефективності адміністрування податків та побудова цілісної і всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, а також подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з країнами-членами ЄС.

Одним з основних механізмів, за допомогою якого планувалося досягнення вказаної мети, є забезпечення ефективної протидії зростанню



обсягу тіньової економіки та створення умов для розширення бази оподаткування за рахунок удосконалення адміністрування податків. Вказані положення повною мірою можна віднести і до адміністрування акцизного податку в Україні. Саме адмініструванню акцизного податку належить особливе місце в механізмі реалізації акцизної політики. Так, за допомогою здійснення ефективного адміністрування акцизного податку можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на ринку підакцизних товарів та, відповідно, мінімізувати часові витрати на його стягнення, а також підвищити рівень добровільної сплати акцизного податку до бюджету. Останнє є основним показником результативності як безпосередньо в цілому загальнодержавної податкової політики, так і її складової (акцизної) зокрема.

З позиції налагодження ефективного адміністрування акцизного податку реєстрація його платників займає одне з чільних місць. Даним процедурам окрема увага присвячена в Кодексі, яким був змінений порядок реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання інформації органами ліцензування податковим підрозділам за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами. Реалізація такої новації дозволила підвищити ефективність застосування процедур реєстрації платників акцизного податку. Однак, з іншого боку, відбулося і деяке зростання кількості платників акцизного податку – імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Одним із основних критеріїв оцінки стану адміністрування акцизного податку залишаються показники податкової заборгованості та переplat за розрахунками з бюджетом.

Таким чином, ефективність адміністрування акцизного податку залежить від цілого ряду факторів, які залежать як від самого механізму податку (база оподаткування, повнота відображення об'єктів оподаткування, ставки податку та рівень їх диференціації, наявності вилучень з загальних правил оподаткування), так і цілого ряду зовнішніх чинників – політичних,

загальноєкономічних, законодавчих, організацій- них та ін. Одночасно одним з основних чинників, що впливає на стан адміністрування акцизного податку, залишається ефективність здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також дієвість заходів, направлених на ліквідацію схем ухилення від сплати податку, що є невід’ємною складовою загальної системи адміністрування податків.

Ефективність контролю у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів, а отже, і за сплатою акцизного податку, в свою чергу, залежить від узгодженості реалізації окремих процедур адміністрування, що передують такому контролю – облік платників, приймання та обробка звітності, різного роду адміністративні послуги і процедури, їх здатності забезпечувати оперативну та достовірну інформацію, яка необхідна для прийняття управлінських рішень. Тобто на всіх етапах адміністрування акцизного податку необхідно здійснювати аналіз за критерієм їх ефективності, а також визначати напрями трансформації загального механізму адміністрування з позиції реалізації системних рішень у сфері реалізації державних повноважень щодо контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. При цьому мають бути дотриманні основні засадничі принципи формування та реалізації ефективної вітчизняної податкової системи, що дозволить у тому числі і спростити правила оподаткування, уніфікувати податкову звітність, зменшити рівень втручання у господарську діяльність платників податків, здійснити перехід до автоматизованих та дистанційних форм контролю.

Дія економічної частини угоди між Україною та Євросоюзом щодо зони вільної торгівлі та асоційованого членства у ЄС, приведення чинного законодавства до Директиви № 2003/96/ЄЕС не має часових обмежень та має здійснюватися Україною залежно від власних потреб у сфері захисту навколишнього середовища та результатів міжнародних переговорів щодо зміни клімату. Тому основним завданням з удосконалення адміністрування

акцизного податку з нафтопродуктів є організація моніторингу та контролю за рухом основних потоків нафтопродуктів.

Важливими аспектами адміністрування будь-якого податку, що відображає характер державної податкової політики, є терміни та умови подання податкової звітності. Висока затратність податкового адміністрування в Україні негативним чином позначається на інвестиційній привабливості економіки України, опосередковано впливає на вартість продукції, а також знижує конкурентоспроможність українських товарів та послуг. З іншого боку податкова звітність, яка за своїм змістом несе неактуальну, суперечливу, зайву чи складну для обробки інформацію, також збільшує витрати на адміністрування податку.

Водночас інформація щодо напрямів реалізації підакцизної продукції за покупцями може бути актуальною у разі, коли є зворотна інформація для відповідного зіставлення від таких покупців даних про факт отримання такої продукції та напрямів їх використання. Тому у подальшій перспективі така щомісячна звітність підлягає уніфікації, частковому скасуванню на користь систем електронного моніторингу руху підакцизної продукції та щоквартальної звітності із зазначенням показників залишків та руху підакцизної продукції за їх видами.

Загалом слід зазначити, що чинна система адміністрування акцизного податку в Україні з огляду на значний рівень тіньового обігу підакцизної продукції потребує реалізації комплексних перетворень, де основна увага повинна бути зосереджена на впровадженні сучасних інструментів контролю за рухом підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача. З огляду на геополітичний та економічний напрями розвитку країни, впровадження європейського досвіду адміністрування акцизного податку в Україні є виправданим та необхідним заходом.

Сфера акцизного оподаткування, крім суто фіскального завдання, має сприяти розвитку економічних процесів, відображати окремі аспекти соціальної та екологічної державної політики. З огляду на соціальну

значущість, держава має бути зацікавлена в обмеженні споживання алкогольних та тютюнових товарів, його поступовому скороченні на внутрішньому ринку, перерозподілі ринку на користь менш шкідливих та більш якісних товарів. З економічної точки зору існує потреба у збереженні кількості робочих місць, зайнятих у відповідних та суміжних галузях, повного використання виробничих потужностей, їх модернізації, збільшення обсягів виробництва, освоєння зовнішніх ринків.

На сучасному етапі в Україні залишається актуальним питання гармонізації акцизного оподаткування до вимог країн-членів ЄС, а також визначення доцільності імплементації кращих світових практик до національного податкового законодавства, необхідний пошук ефективних процедур контролю за обігом підакцизних товарів. Специфіка застосування акцизного податку для різних товарних груп вимагає здійснення дослідження за видами підакцизних товарів – спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів та ін. Хоча вітчизняне законодавство і потребує значних кроків з дерегуляції підприємницької діяльності, окремі аспекти державної регуляторної політики в частині виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів є занадто ліберальними і в окремих випадках не відповідають досвіду країн Європи. Так, в Україні не ліцензується оптовий та роздрібний продаж паливо-мастильних матеріалів. Така ситуація призводить до збільшення кількості підставних оптових посередників, що збільшують ланцюг постачання палива і, таким чином, легалізують тіньову та контрафактну продукцію. Не набагато кращою виглядає ситуація у сфері виробництва та оптового продажу міцних алкогольних напоїв, де істотно обмежені підстави для анулювання чи призупинення виданих ліцензій. Відсутність чітких ліцензійних умов на оптовий та роздрібний продаж алкогольної продукції унеможливорює призупинення дії та анулювання ліцензій навіть у разі встановлення та доведення у судовому порядку грубих і повторних порушень чинного законодавства. До таких порушень додатково належать: невідповідність продукції державним та задекларованим

стандартам; порушення порядку декларування обсягів виробництва; невиконання зобов'язань перед бюджетом; порушення правил обігу та продажу спирту, алкогольних напоїв та ін. Відсутність аналогічних норм впливу на недобросовісних учасників ринку негативним чином позначається у сфері обігу алкогольних напоїв. Вітчизняним законодавством обмежені підстави з призупинення та анулювання за такі суттєві порушення:

- виробництво та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що не відповідають встановленим стандартам;
- відпуск та переміщення спирту та алкогольних напоїв без супровідних документів, що зареєстровані у встановленому порядку в інформаційних системах з контролю за їх обігом;
- переміщення алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку, крім випадків, коли таке переміщення здійснюється під митним контролем;
- виробництво на обладнанні чи в місцях, що не зазначені в дозвільних документах та Єдиному реєстрі обладнання;
- виробництво алкогольної продукції з необлікованого спирту;
- зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів поза місцями зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, внесених до Єдиного реєстру;
- систематична несплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету;
- виробництво тютюнових виробів з не облікованої тютюнової сировини;
- систематичне ігнорування чи неможливість виконання приписів органу ліцензування або органу з сертифікації виробництва щодо усунення встановлених порушень [90, с. 25].

Таким чином, необхідно розширити перелік порушень, за які може бути призупинено або анульовано ліцензію, або запровадити ліцензійні умови у сфері оптового та роздрібного продажу алкогольних напоїв та

тютюнових виробів, що, з огляду на чинне законодавство з ліцензування в Україні, автоматично забезпечить можливість анулювати ліцензії за: повторне порушення ліцензіатом ліцензійних умов, недостовірних відомостей у документах, поданих суб'єктом господарювання для одержання ліцензії, невиконання припису про усунення порушень ліцензійних умов, неможливості забезпечити їх виконання.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Результати аналізу сучасних світових тенденцій реалізації економічної політики вказує на наявність різноманітних підходів, моделей, механізмів та інструментів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи. Відповідно і для України визначення балансу між підвищенням фіскальної ефективності податкової системи та використанням її регулюючого потенціалу залишається однією з найбільш актуальних проблем. У свою чергу, ступінь виконання акцизами як фіскальної, так і регулюючої функції залежить від ефективності застосовуваного механізму державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Використання всього комплексу методів реалізації акцизної політики дозволяє досягти оптимального рівня оподаткування, при чому структура механізму акцизного оподаткування в такому випадку повинна відповідати особливостям розвитку вітчизняного ринку підакцизних товарів.

Поряд з використанням податкових інструментів ефективна реалізація державної акцизної політики потребує застосування цілого ряду інструментів нефіскального характеру. Використання даних інструментів дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. адмініструванню акцизного податку належить особливе місце в механізмі реалізації акцизної політики. Так, за допомогою здійснення ефективного адміністрування акцизного податку можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на ринку підакцизних товарів та, відповідно, мінімізувати часові витрати на його стягнення, а також підвищити рівень добровільної сплати акцизного податку до бюджету. Останнє є основним показником результативності як безпосередньо в цілому загальнодержавної податкової політики, так і її складової (акцизної) зокрема.

## РОЗДІЛ 2.

### ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ ТОВАРАМИ

#### 2.1. Етапи проведення економічної експертизи

Процес експертного дослідження, незалежно від роду і виду судової експертизи, складається з декількох основних етапів. Кожний етап виконує певні функції і забезпечує рішення проміжних завдань. Можна виділити чотири основні етапи судово-експертного дослідження:

- 1) підготовчий етап;
- 2) етап роздільного дослідження об'єктів експертизи;
- 3) етап порівняльного дослідження об'єктів експертизи;
- 4) етап узагальнення, оцінки результатів дослідження та формулювання висновків.

Для судово-економічної експертизи в більшій мірі характерно рішення ідентифікаційного експертного завдання. При цьому етапи судово-експертного дослідження полягають в наступному.

На підготовчому етапі експерт знайомиться з постановою про призначення експертизи, іншими вихідними матеріалами, усвідомлює завдання експертизи, виробляє попередній експертний огляд об'єктів дослідження і порівняльних зразків, встановлює їх придатність і достатність для вирішення поставлених питань, висуває експертні версії, намічає план експертного дослідження і вибір методу, групи методів або типової методики, необхідної для здійснення судової експертизи. У судовій економічній експертизі підготовчий етап дослідження передбачає ознайомлення з локальними нормативними документами, попередній огляд первинних облікових документів, реєстрів, податкових декларацій, бухгалтерської, фінансової та податкової звітності підприємства, побудову експертних версій і планування подальшого дослідження.



В процесі роздільного дослідження здійснюється спочатку ретельне вивчення об'єктів експертизи, аналізуються загальні і приватні ознаки об'єктів, необхідні для вирішення ідентифікаційних завдань, виробляються експертні експерименти. Результатом цього етапу є виділення найбільшої кількості ідентифікаційних ознак кожного з порівнюваних об'єктів, вивчення його ідентифікаційного поля.

В ході порівняльного дослідження виявляють збіг чи розходження ознак порівнюваних об'єктів між собою, з порівняльними зразками або еталонами, зіставлення виявлених ідентифікаційних ознак, притаманних кожному об'єкту, і встановлення співпадаючих і тих, які відрізняються.

Завершальним етапом є оцінка результатів дослідження, коли підводяться підсумки і формулюються висновки про наявність тотожності. Результатом судово-експертної ідентифікації може бути встановлення наявності тотожності; встановлення відсутності тотожності; висновок про неможливість вирішити задачу ототожнення [96, с. 197].

Порядок проведення судово-економічної експертизи передбачає певну послідовність дій (рис 2.1.).

Однак саме експертне дослідження підпорядковане процесу доведення в рамках кримінального судочинства, а отже, конкретні завдання і дії експерта повинні виходити із сутності злочинів і особливостей того, що потрібно довести за допомогою судово-економічної експертизи. На підставі цього будуть обрані конкретні методи експертизи, за допомогою яких можна досягти поставленої мети, і буде формуватися інформаційна база експертного дослідження, тобто коло об'єктів, які необхідно розглянути експерту, щоб дати відповідь на поставлені питання [91, с. 354].

Щоб дати відповідь на питання про відповідність господарських операцій з підакцизними товарами і розрахунків з бюджетом щодо акцизного податку встановленим вимогам нормативних і законодавчих актів, в першу чергу слід мати повне і чітке уявлення про саму операцію, її природу й економічну сутність. При цьому мова йде не просто про економічну

грамотності, а про знання особливого роду – особливості операцій з підакцизними товарами, механізм реалізації акцизної політики.

Аналітичний підхід до господарських операцій, що є предметом судово-економічної експертизи операцій з підакцизними товарами, передбачає вивчення їх економічної суті. Метою цього процесу буде визначення алгоритму здійснених операцій, їх поділ на складові частини і, як наслідок, визначення конкретних предметів для експертного дослідження. Також при цьому визначається і склад методів і прийомів дослідження. Саме ця процедура передбачає знання (або вивчення) експертом-економістом галузевої специфіки та конкретних особливостей діяльності підприємств, які здійснюють операції з підакцизними товарами - об'єкта дослідження, а також особливостей здійснення окремих операцій. При недостатності спеціальних знань у експерта-економіста можливе залучення третіх осіб шляхом включення в експертизу для її спільного проведення фахівця іншого профілю або отримання експертом роз'яснень у таких фахівців щодо окремих аспектів [37, с. 48].

Аналіз причин скоєння господарських операцій виходить за рамки судово-економічної експертизи. Однак слід мати на увазі, що безпосередня причина здійснення господарської операції, в якій проявляється суть злочину, лежить в допущених порушеннях господарського процесу. А отже, кожна господарська операція, здійснена з порушеннями, може мати не одну, а цілу низку причин. З іншого боку, деякі господарські операції тягнуть за собою не один, а кілька наслідків. У деяких випадках така послідовність наслідків наводить на інші, часом приховані господарські операції, що вимагають додаткової експертизи [90, с.204].

Внутрішні зв'язку господарських операцій визначаються рамками одного підприємства. Вони знаходять відображення у його внутрішніх документах, які і оформляються, і залишаються згодом тільки на підприємстві - об'єкті дослідження. Такі зв'язки легше вуалювати, не показувати або змінювати в обліку і звітності, а тому важче розкривати і

аналізувати [14, с.192]. Методологія експертизи внутрішніх господарських операцій ґрунтується на знанні правил їх відображення в обліку, на додаток до якого повинен застосовуватися логічний аналіз взаємозв'язку і руху об'єктів обліку, заснований на технологічному розрахунку.

Зовнішні зв'язки господарських операцій визначають їх вихід за межі підприємства - об'єкта дослідження, що передбачає обмін документацією з зовнішніми господарюючими суб'єктами. При цьому можливі два напрямки: рух документів, складених в рамках досліджуваного підприємства його контрагентам, і рух документів, складених контрагентами для досліджуваного підприємства. Завдання аналізу полягає в цьому випадку в тому, щоб, по-перше, встановити сам факт такого роду зв'язків, по-друге, визначити їх результати, враховуючи, що операції з підакцизними товарами повинні бути, в кінцевому підсумку, спрямовані на повноту і своєчасність розрахунків з бюджетом з акцизного податку і формування ефективної акцизної політики. Це завдання вирішується шляхом порівняльних перевірок з використанням інформації всіх контрагентів[15, с. 12]. Порівняльні результати зовнішніх господарських операцій дозволяють говорити про їх пропорційності або невідповідності, а також про ступінь відповідності або невідповідності іншим аналогічним операціям.

Перший напрямок можна розглядати з двох позицій: загальноекономічної і часткової. Загальноекономічна позиція заснована на сутності акцизної політики. Особливості обчислення акцизного податку з товарів, вироблених на митній території України, наведені на рис.2.2.



Рис.2.2. Особливості обчислення акцизного податку з товарів, вироблених на митній території України.

Часткова позиція заснована на діяльності окремого підприємства і передбачає встановлення відповідності конкретної операції, яка перевіряється особливостям діяльності, вимогам податкового законодавства. Тут значення знову ж набуває знання експертом-економістом галузевої специфіки та переліку відповідних їй типових операцій [90, с.324].

Отже, судово-економічна експертиза є процесом, який складається із взаємопов'язаних етапів.

### **2.3. Концепція створення та впровадження автоматизованої системи контролю за підакцизними товарами**

Сучасний стан адміністрування акцизного податку в Україні, рівень тінізації ринку підакцизних товарів вказує на необхідність впровадження інноваційних інструментів контролю за їх виробництвом та обігом. Існуюча практика адміністрування та контролю не забезпечує реалізацію фіскального та регулюючого потенціалу специфічних акцизів, особливо в частині оподаткування алкогольних напоїв та нафтопродуктів.

Зазначимо, що поширення автоматизованих систем контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією реалізації акцизних політик багатьох розвинених країн світу. Їх беззаперечними перевагами (проти наявної практики адміністрування) є економічність, оперативність, точність, рівень охоплення, мінімізація корупційних ризиків тощо. В Україні впровадження систем дистанційного контролю було передбачено стратегічним планом розвитку Державної фіскальної служби на 2013–2018 роки.

Необхідними чинниками реалізації автоматизованих систем контролю є наявність телекомунікаційних мереж, спеціалізованого обладнання, відповідного програмного забезпечення та створення відповідної нормативно-правової бази. Специфіка підакцизних товарів, що можуть реалізовуватися в фасованому вигляді (тютюнові вироби та алкогольні напої) та в інших одиницях об'єму, ваги та енергії, визначає два способи організації систем контролю: електронне маркування (для продуктів, що реалізуються у фасованому вигляді) та відстеження поставок немаркованої підакцизної продукції на всіх етапах її обігу від виробника до трейдера, що здійснив відпуск у роздрібну мережу.

Поки що Україну не можна відносити до переліку країн, що є лідерами використання інформаційних технологій, зокрема у сфері державного управління та контролю. Тому особливо важливим для впровадження

автоматизованої системи контролю в Україні є врахування наявних кращих світових практик. Так, у країнах ЄС створення та широке застосування системи EMCS, крім контрольного призначення, забезпечує дотримання принципу вільного руху товарів на єдиному Європейському ринку на принципах відстрочення сплати акцизу та його сплати у країні за місцем кінцевого споживання. В основі даної системи лежить функціонування інституту акцизних складів та режиму відстроченої сплати акцизного податку. Система EMCS передбачає, що постачальники підакцизних товарів у режимі реального часу вносять до єдиної бази електронні документи про їх відвантаження. Водночас трейдери несуть солідарну відповідальність за сплату податку. Так, якщо покупець не підтвердить факт оприбуткування підакцизних товарів, солідарний обов'язок сплати податку виникає у постачальника, від якого утворився обрив ланцюга поставок.

Крім того, країни-члени ЄС здійснюють постійний обмін інформацією про обіг підакцизних товарів. Використання системи EMCS у її класичному вигляді є обов'язковим у випадку здійснення поставок підакцизних товарів між країнами-учасниками. Для підакцизних товарів, що призначені для використання на внутрішньому ринку, можуть використовуватись підходи організації контролю як на основі рішень системи EMCS, так і зовсім відмінні від неї. Для зміщення акцентів контролю з виробників підакцизних товарів на сферу обігу в Україні доцільно запровадити режим відстроченої сплати зокрема для номенклатурної групи, що не передбачає можливості їх маркування (спирт, нафтопродукти, газ, електроенергія). Таким чином, для газу та електричної енергії акцизний податок повинен перераховуватися до бюджету розподільчими компаніями, а для нафтопродуктів, що використовуються як паливо – автозаправними станціями та трейдерами, що реалізують оптові партії підакцизних товарів комерційним споживачам [90, с. 25].

Використання механізму солідарної відповідальності забезпечує подвійний контроль за рухом підакцизних товарів, робить виробників та

оптових посередників незацікавленими сторонами у мінімізації сплати акцизного податку. З іншого боку покупець, що змушений задекларувати факт оприбуткування товару, більш прискіпливо ставитися до якості товару, його відповідності супровідним документам. Такий подвійний контроль буде присутнім по всій ланці постачання, включно до потрапляння товару в кінцеву точку продажу. В свою чергу, кінцевий продавець зобов'язаний буде при продажі товару утримувати та перераховувати складову акцизу у вартості товару до бюджету.

Он-лайн моніторинг за роздрібною реалізацією підакцизних товарів можна здійснювати за допомогою електронної касової стрічки. При такому способі адміністрування акцизного податку, коли фактично податок сплачується кінцевим споживачем та перераховується до бюджету продавцем, основною його перевагою є відсутність необхідності вимивання обігових коштів виробників та продавців підакцизних товарів для сплати акцизного податку. Водночас такий підхід має певні недоліки, що насамперед пов'язані зі збільшенням кількості платників акцизного податку та відповідно транзакційних витрат як суб'єктів господарської діяльності, так і контролюючих органів. Для прикладу, з нафтопродуктів кількість платників зросте з 50 підприємств до кількох тисяч юридичних та фізичних осіб, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом. Об'єктивно, кількість оптових постачальників палива є у кілька разів меншою за кількість учасників роздрібного ринку. Визначальним критерієм щодо необхідності переходу на адміністрування акцизного податку в режимі відстроченої сплати є очікуваний рівень збільшення податкових надходжень. Майже загально визнаним є факт, що тіньовий рівень обігу нафтопродуктів в Україні досягає рівня в 25–30 %, тому збільшення податкових надходжень можливе виключно за рахунок детінізації відповідного сектору економіки [98, с. 175].

Логічно також припустити, що з метою обмеження кількості платників акцизного податку та спрощення його адміністрування доцільно акцизний податок стягувати у оптовика, що здійснив відпуск товару у роздрібну

мережу, як це, зокрема, практикується у більшості країн ЄС. У такому випадку розпорядники автозаправних станцій все одно повинні бути учасниками електронного документообігу та мають нести сувору відповідальність, включно до позбавлення права на ведення діяльності, за операції з нафтопродуктами у разі їх невідображення в Електронній системі контролю за обігом підакцизних товарів (далі – ЕСКАТ). Водночас переведення розпорядників автозаправних станцій у статус платників акцизного податку виключить можливість ними залишатися у категорії добросовісних набувачів нелегальних партій товару, де у складі ціни придбання начебто вже наявний сплачений до бюджету акцизний податок. Зазначимо, що варіанти впровадження режиму відстроченої сплати акцизного податку потребують у подальшому більш ретельного аналізу, громадського обговорення та погодження.

Загалом запровадження режиму відстроченої сплати податку на основі електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів дозволить:

- зменшити рівень тінізації ринку підакцизних товарів;
- уніфікувати правила адміністрування акцизного податку;
- послабити адміністративний тиск на платників податків за рахунок скасування інституту податкового векселя, збереження обігових коштів суб'єктів господарювання;
- забезпечити ефективний контроль за обігом нафтопродуктів, зокрема що оподатковуються за пільговими ставками;
- створити передумови до розширення переліку підакцизних товарів (енергетична група) та відповідного скасування зборів у вигляді цільових надбавок до діючих тарифів на природний газ, на електричну та теплову енергію [95, с. 265].

Зазначимо, що певні ризики несплати акцизного податку зберігаються в вертикально-інтегрованих структурах або внаслідок змов покупців з виробником шляхом реалізації палива за документами з іншими технічними характеристиками, що дозволяють застосовувати знижені ставки. Водночас



контролюючий орган шляхом моніторингу та аналізу даних ЕСКАТ, інших баз даних фіскальних органів держави та іншої зовнішньої інформації буде спроможний визначити ризики правопорушень та зловживань з метою їх подальшого усунення.

Додатковими елементами контролю за обігом підакцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку можуть бути:

- моніторинг акцизних складів та податкових постів. При цьому такий контроль має бути дистанційним, що, в свою чергу, можливо досягти за рахунок встановлення витратомірів-лічильників, вебкамер пунктів пропуску;

- періодичне інспектування акцизних складів та податкових постів представниками контролюючого органу;

- обов'язок автотранспортних підприємств брати на перевезення вантажі з належно оформленими супровідними документами – тобто такими, які зареєстровані на сервері податкової служби;

- контроль якості палива державним стандартам та супровідним документам.

Необхідно створення правових підстав для утворення та функціонування експертно-контрольного підрозділу, що здатний буде забезпечити щорічний контроль близько 5–10 % від наявної кількості автозаправних станцій на базі пересувних лабораторій, на зразок тих, що використовуються автозаправними корпораціями для контролю своїх мереж. Організаційно учасниками ЕСКАТ повинні бути суб'єкти підприємницької діяльності, які мають ліцензії на здійснення діяльності у сфері виробництва, обігу та розподілу підакцизної продукції, а також підприємства, що внесені Кабінетом Міністрів України до переліку підприємств, що використовують підакцизну продукцію як сировину для виробництва продукції [18, с. 133].

Для впровадження ЕСКАТ цілий ряд законодавчих актів потребують внесення змін з огляду на необхідність створення ефективної системи адміністрування акцизного податку. Зокрема, зміни мають бути внесені до Податкового кодексу України в частині розширення та уточнення

понятійного апарату – термінології, що пов'язана з адмініструванням акцизного податку: підакцизна продукція, акцизний склад, податковий пост, місце зберігання нафтопродуктів, режим відстрочення сплати акцизного податку, адміністративний супровідний документ, електронна система контролю за обігом підакцизних товарів, платник акцизного податку та ін. Потрібно встановити уніфіковані правила адміністрування податку щодо продукції, на які поширюється режим відстрочення сплати акцизного податку, а також до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1.06.2000 року № 1775-III у частині розширення переліку видів діяльності, що підлягає ліцензуванню в частині виробництва, зберігання, оптового та роздрібного продажу нафтопродуктів. Окремої уваги потребує визначення статусу адміністративного супровідного документа.

Вважаємо, що це повинна бути уніфікована форма первинного документа, яка є елементом контролю за обігом підакцизної продукції, складається у кількох примірниках, зокрема для продавця та покупця, контролюючого органу та перевізника. У такому випадку відпуск підакцизного товару та його перевезення буде можливим лише на підставі зареєстрованого адміністративного супровідного документа в ЕСКАТ, виключно між акцизними складами та місцями зберігання підакцизних товарів. Учасники ЕСКАТ повинні бути зобов'язані здійснювати контроль за цільовим рухом підакцизної продукції та нести за це солідарну відповідальність, що передбачає контроль за оприбуткуванням та підтвердженням поставки покупцем-учасником. Одночасно причини перевищення вхідного податку над вихідним мають бути підтвержені даними податкової звітності, що може бути зумовлено збільшенням залишків товарних запасів, відпуском продукції категоріям споживачів зі зменшеними ставками оподаткування, експортних поставок, використанням у виробництві. При цьому обсяги підакцизної продукції, що використана для виготовлення інших товарів, мають кореспондуватися з обсягами

виробництва таких товарів у межах виробничих норм, технічних умов, стандартів тощо [17, с. 159].

Податкова звітність з акцизного податку має бути переглянута з урахуванням пропозицій щодо розширення переліку підакцизної продукції та функціональних можливостей електронної системи контролю за обігом підакцизної продукції. Крім того, має бути розроблено ряд нормативно-правових актів, що встановлюють:

- порядок роботи Електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів та електронного обміну документами з обігу підакцизної продукції;
- порядок реєстрації платників податків у Електронній системі контролю за обігом підакцизних товарів;
- порядок роботи акцизних складів та податкових постів.

Успішна реалізація проекту централізованої електронної системи контролю за обігом підакцизної продукції дозволить зіставляти вхідні та вихідні суми акцизного податку, здійснювати контроль за рухом маркованих підакцизних товарів, перешкоджати тіньовому обігу продукції, визначати ризики несплати акцизного податку.

Протягом останніх років все більшого значення та поширення в сучасних системах контролю за обігом підакцизних товарів у розвинених країнах набувають електронні акцизні марки. При цьому окремі країни, наприклад Швейцарія, запроваджують електронні акцизні марки, незважаючи на те, що рівень нелегального обігу окремих категорій підакцизних товарів є незначним, в основному для скасування податкової звітності. Електронна акцизна марка є носієм спеціального коду (шифру), що містить детальну інформацію про виробника, товар, номер партії товару та інших відомостей. Крім того, у міру просування партії товару до споживача фіскальний орган отримує можливість ідентифікувати подальших покупців товарної партії та місць її продажу. На сьогодні існує більш нагальна потреба у електронному маркуванні алкогольних напоїв, а маркування тютюнових

виробів потрібно проводити з максимальним урахуванням вимог та стандартів ЄС, що визначені Директивою ради ЄС №2014/40/ЄС та є обов'язковими на території Союзу з 2019 року та з 2024 року [41, с. 337].

З досліджених варіантів реалізації систем електронного маркування підакцизної продукції можна сформулювати ряд висновків та рекомендацій щодо запровадження такої системи:

– застосування електронних марок бажано здійснювати безпосередньо на виробничих лініях заводів-виробників шляхом нанесення унікального коду, що одразу фіксується на головному сервері фіскальної служби з метою уникнення додаткових витрат на адміністрування обігу паперових акцизних марок та недопущення їх копіювання для легалізації нелегальної продукції. Для забезпечення додаткового рівня захисту від імітування електронної акцизної марки нанесення коду можна здійснювати на голограми з високим ступенем захисту, що мають реалізовуватись виключно виробникам (імпортерам) підакцизних товарів; – необхідно відстежувати рух, а також здійснювати контроль за обігом підакцизної продукції на всіх ланках її проходження, включно з продажем у роздрібній мережі;

– невід'ємним елементом такої системи повинна стати можливість споживачів контролювати легальність походження товару через направлення СМС з унікальним кодом, а також шляхом зчитування графічних штрих-кодів мобільними телефонами (смартфонами). Використання такого інструмента також дозволить споживачам інформувати контролюючі органи про випадки підробки або нелегальної торгівлі;

– забезпечення синхронного використання усіх елементів центральної системи за обігом підакцизних товарів. Зокрема, електронна марка має кореспондувати з номером партії підакцизної продукції, який, у свою чергу, повинен знаходити відображення у супровідних документах, електронній системі обміну документами (повідомленнями) про відпуск і рух підакцизних товарів, автоматизованій системі контролю акцизного складу;

– використання рішень та програмних комплексів, що організаційно та технічно сумісні з європейськими законодавством та системою контролю EMCS.

Отже, важливим завданням контролю має стати виключення подвійного оподаткування, скорочення часу, витраченого на складання, подання звітності та сплату податків.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2**

Загальна мета судово-економічної експертизи - довести або спростувати обставини, які стосуються економічної сфери діяльності, і які, як правило, відображаються в заподіянні великої шкоди громадянам, організаціям або державі. При цьому в ході експертизи виявляють який розмір цієї шкоди, відхилення між економічними показниками, відображеними в документах установи, організації і реальними.

Предметом експертного дослідження є коло питань, який може бути поставлений для вирішення в ході експертизи. Виходячи з предмета експертного дослідження і його приналежності до певної галузі економічних наук, а також потреб слідчої та судової практики, судові економічні експертизи доцільно поділити на судово-бухгалтерську, судово-податкову і фінансово-аналітичну.

## РОЗДІЛ 3.

### МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ ТОВАРАМИ

#### **3.1. Методи експертного дослідження операцій з підакцизними товарами**

Центральне місце в методиці економічної експертизи займає метод дослідження. Вибір і застосування того чи іншого методу залежать від предмета і об'єкта експертизи, іноді розробляються спеціальні системи методів, які утворюють приватні методики експертних досліджень. Залежно від конкретно поставленого завдання експерт обирає необхідний метод, тобто специфічні прийоми, за допомогою яких вивчається предмет.

На основі дослідження літературних джерел доцільно згрупувати методи судово-економічної експертизи таким чином (див. рис. 3.1.):

- 1) загальнонаукові методи дослідження;
- 2) спеціальні методи дослідження, які в залежності від способу здійснення можна розділити на дві групи:
  - методи дослідження документів (документальної перевірки);
  - розрахункові методи [14, с.192].

До загальнонаукових методів прийнято відносити такі, як аналіз, синтез, порівняння, індукція, дедукція, узагальнення та ін.

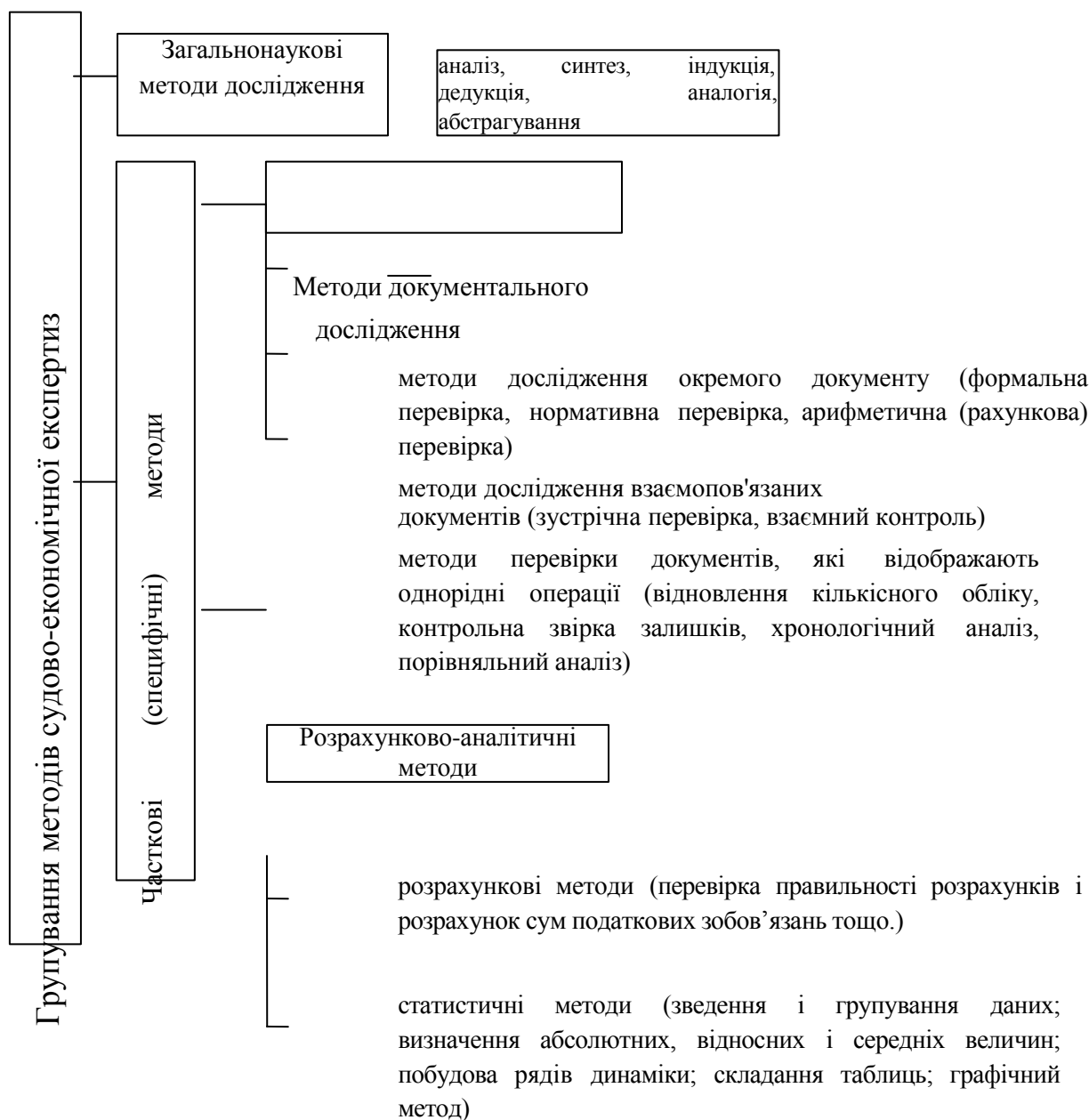
Загальнонаукові методи є джерелами для формування конкретних методів дослідження, тому доцільніше детально розглянути специфічні методи дослідження.

У першій групі спеціальних методів (методи дослідження документів, тобто документальної перевірки) виділяють три підгрупи:

- методи дослідження окремого документа;
- методи дослідження взаємопов'язаних документів;
- методи перевірки документів, що відображають однорідні операції.

Методи дослідження окремого документа включають формальну, нормативну і арифметичну (рахункову) перевірки.

Формальна перевірка - це зовнішній огляд бухгалтерського документа, вивчення і взаємне зіставлення його реквізитів. Початкова стадія огляду може привернути увагу експерта до окремих відхилень від формальних вимог:





### Рис.3.1. Методи судово-економічної експертизи

- відхилення від правил складання та оформлення документів; податкових накладних, декларацій, при цьому первинні документи складаються за формою, що міститься в альбомі уніфікованих форм первинної облікової документації; всі форми документів, які самостійно розробляються підлягають обов'язковому затвердженню в складі інших документів, що затверджуються при формуванні облікової політики підприємства;

- відсутність будь-яких реквізитів (печатки, підписи, частини тексту і т.п.);

- наявність сумнівних реквізитів, які свідчать про ознаки матеріального підроблення (підчищення, підклеювання, приписки, інші зміни цифрових і текстових записів);

- наявність зайвих реквізитів, що, як правило, свідчить про прагнення певної особи надати документу найбільшу достовірність і силу; до їх числа також відносяться різні позначки, сторонні записи на тексті документа, які можуть бути як нагадуванням про сутність скоєного підроблення, так і сигналом для співників; невідповідність документів реальним обставинам їх складання, використання і зберігання;

- протиріччя між реквізитами документа; вони бувають формальними (наприклад, невідповідність між штампом і печаткою з назвою підприємства) і логічними, що проявляються в незвичайному їх поєднанні або знаходяться в протиріччі з нормальною господарською діяльністю підприємства.

У практиці відомі випадки, коли різні порушення і протиправні діяння вуюють шляхом використання бланків бухгалтерських документів, які були виготовлені набагато пізніше, ніж виконувалися зазначені в них господарські операції. Часті підробки підписів головного бухгалтера на гарантійних листах (найчастіше це підробка підпису головного бухгалтера в

разі його відмови видати гарантію внаслідок поганого фінансового стану підприємства) [59, с.132].

Успіх застосування формальної перевірки при виявленні ознак протиправних діянь і порушень податкового законодавства знаходиться в прямій залежності від знання порядку заповнення бухгалтерських документів, слабких ланок в обліковому процесі, уразливих господарських операцій, які використовуються правопорушниками в своїх корисливих цілях, застосування апробованих ревізійної практикою прийомів розпізнавання доброякісності документів.

Разом з тим існують об'єктивні обмеження використання нормативної перевірки працівниками правоохоронних органів. Вони пов'язані з наявністю великої кількості діючих правил оформлення різних облікових документів. При цьому поряд зі знанням бухгалтерського обліку дуже часто виникає необхідність вивчення нормативно-правових актів, знання технології, товарознавства.

Арифметична (рахункова) перевірка полягає у встановленні правильності зроблених в документі підрахунків підсумкових сум. З її допомогою можна виявити арифметичні невідповідності між частковими сумами і підсумками. Названі невідповідності можуть бути виявлені як за горизонтальними рядками (наприклад, при множенні або додаванні), так і за вертикальними стовпцями (правильність підрахунку за окремими колонками і підсумковій сумі, яка представлена як в кількісному, натуральному, так і у вартісному вираженні). Арифметично може бути перевірена правильність узагальнення даних первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку, а також правильність перенесення даних з регістрів бухгалтерського обліку в бухгалтерську звітність.

Застосовувати названий метод доцільно в двох ситуаціях:

- 1) якщо особи, яких перевіряють знищили примірник документа, який знаходиться тільки у них, а в інших підприємствах(підрозділах) примірники збереглися;

2) якщо в результаті вчинення підробки з'явилися розбіжності в різних примірниках одного і того ж документа. В цьому випадку правопорушники зуміли сфальсифікувати не всі примірники, тобто оригінали їх збереглися.

Перевага методу взаємного контролю документів найбільш яскраво проявляється при виявленні ознак групової, в тому числі і організованої злочинності, а також злочинності, що носить міжрегіональний і міжгалузевий характер.

Відсутність кількісно-сумового бухгалтерського обліку, тобто обліку руху підакцизних товарів в кількісному і грошовому вираженні за окремими найменуваннями та сортами, сприяє приховуванню зловживань, при яких в результаті фальсифікацій у первинних документах змінюються дані про реальний рух окремих цінностей, але загальна сума вартості товарів «підганяється» під дійсну.

Використовуючи ці документи, експерт-економіст аналізує рух конкретного товару і робить його кількісну вибірку. На основі вибірки обчислюється максимально можливий залишок товару на день інвентаризації, який порівнюється з залишком за інвентаризаційним описом. В результаті контрольного звірення залишків може бути отримано такі результати: надлишки товару або недостача (що свідчить про можливу реалізацію підакцизного товару населенню без відображення цього факту в обліку). Обидва ці показники можуть використовуватися при доведенні протиправної діяльності.

Хронологічний аналіз проводиться шляхом ділення облікового періоду на більш короткі проміжки часу (місяць ділиться на декади, декада - на дні і т.п.). Далі простежується рух товарно-матеріальних цінностей по днях, за операціями і т.п. Під обліковим періодом розуміється відрізок часу, за який матеріально відповідальна особа складає свій звіт. Наприклад, експедитор складає звіт за кожен день. За допомогою хронологічного аналізу можуть бути встановлені[32, с.127]:

- зміни обсягу реалізації продукції в період роботи конкретних матеріально відповідальних осіб;

Порівняльний аналіз полягає в зіставленні змісту різних (але однакових за формою) документів, що відображають аналогічні за своїм змістом операції. В основі його лежить зіставлення господарської операції з аналогічними операціями з метою виявлення можливих, важко з'ясованих звичайними причинами відхилень. Названий метод застосовується в основному для пошуку первинних відомостей про факти можливих зловживань. Предметом зіставлення можуть бути різні реквізити документів: кількісні і якісні вимірники, дати складання документів і ін. При цьому можуть бути встановлені такі відхилення змісту окремого документа від показників інших аналогічних документів, які звичайним нормальним господарським процесом не можуть бути пояснені або взагалі не мають об'єктивних економічних обґрунтувань[33, с.66].

Хронологічний і порівняльний аналізи застосовуються як загальні методи перевірки документів, що відображають однорідні операції в різних галузях економіки. Їх використання дозволяє експертам звужити коло пошуку ознак різних фінансових порушень, протиправних діянь або документів і господарських операцій, сумнівних за своїм змістом.

Друга група специфічних методів - розрахункові методи - припускає використання власне розрахункових методів і прийомів статистики. Власне розрахункові методи передбачають перевірку правильності обчислення та розрахунок податків, собівартості, вартості окремих видів активів і зобов'язань тощо. З використанням розрахункових методів доцільно оцінити як змінюється сума реалізації підакцизної продукції та сплати акцизного податку за певні періоди часу.

Статистичні методи - прийоми, за допомогою яких експертиза може визначити якісні та кількісні характеристики досліджуваних господарських операцій і процесів, які не містяться у вихідній економічній інформації (податковій звітності, податкових деклараціях і т.п.). Вони застосовуються

тоді, коли необхідно уточнити наближені величини, перейти від одних величин до більш точних характеристик кількісних зв'язків і відносин. До основних статистичних методів, які використовують при проведенні судово-економічних експертиз операцій з підакцизними товарами, відносяться зведення і групування даних, визначення абсолютних, відносних і середніх величин, побудова рядів динаміки, таблиць та графічний метод [89, с.185].

Отже, в процесі економічної експертизи використовують загальнонаукові і специфічні методи дослідження.

### **3.2. Експертне дослідження операцій з підакцизними товарами**

Надмірне регулювання та контроль за обігом підакцизних товарів створює умови для збільшення вартості адміністрування як для держави, так і самих платників податків, зниження ділової активності, обмеження зростання суміжних галузей економіки, активізації тіньових процесів. У процесі розслідування незаконного обігу підакцизних товарів виникає необхідність у призначенні та проведенні низки судових експертиз залежно від виду підакцизних товарів. Законодавством чітко визначено перелік таких товарів, відповідно до якого й обирають конкретний вид судової експертизи.

Потреба у призначенні будь-якої судової експертизи виникає залежно від об'єктів, які потрібно дослідити. Щодо виявлених слідів та об'єктів, стосовно яких призначають відповідні види судових експертиз, особливе значення мають самі підакцизні товари та операції з ними. Судові експертизи, які призначають у процесі розслідування правопорушень, пов'язаних із незаконними операціями з підакцизними товарами доцільно класифікувати за певними критеріями.

Залежно від класу: криміналістичні (технічна експертиза документів, трасологічна, почеркознавча), матеріалів, речовин та виробів (нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів; спиртовмісних сумішей; речовин хімічних виробництв та спеціальних хімічних речовин тощо), економічні (бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій), товарознавчі (машин, обладнання, сировини та товарів народного споживання; автотоварознавча; транспортно-товарознавча), інженерно-технічні: інженерно-транспортна (автотехнічна, транспортно-трасологічна) та електротехнічна.

Залежно від спрямованості (мети, яку ставить перед собою слідчий): спрямовані на з'ясування діяльності підприємства, що виготовляє, збуває підакцизні товари (наприклад, судово-економічна, матеріалів і речовин);

спрямовані на дослідження ознак та властивостей вилучених об'єктів, предметів, підакцизних товарів тощо (наприклад, судово-почеркознавча, трасологічна, автотоварознавча, нафтопродуктів та паливно-мастильних матеріалів, інженерно-технічна, електротехнічна тощо); спрямовані на ідентифікацію особи, яка залишила сліди (дактилоскопічна, почеркознавча тощо).

Залежно від виду підакцизного товару: для дослідження спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива; для дослідження тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну; для дослідження пального; для дослідження автомобілів легкових, мотоциклів, транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, транспортних засобів для перевезення вантажів; для дослідження електроенергії.

Залежно від галузі, знання якої необхідні для вирішення конкретних завдань у процесі розслідування таких злочинів: економіки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оподаткування, підприємницької діяльності, автотранспорту, криміналістики (трасологія, дактилоскопія, документознавство і т. д.), паливної, газової та енергетичної промисловості тощо.

Залежно від слідчої картини: дослідження речей, предметів, документів (підакцизних товарів, обладнання, яким здійснювалося незаконне виготовлення таких товарів, документів, де відображено фінансово-господарські операції, тощо), дослідження речовин (вміст спирту, склад нафтопродукту), дослідження слідів злочинців (рук, підошви взуття, мікрооб'єктів) та допоміжних засобів (наприклад, транспортних засобів для перевезення виробленої продукції) [93, с.114].

Одним з інструментів контролю за сплатою акцизного податку та легальністю походження таких підакцизних товарів, як тютюнові вироби та алкогольні напої в Україні є акцизна марка. Сучасний рівень розвитку поліграфічного обладнання дозволяє відтворювати підробки акцизних марок

високої якості, які неможливо відрізнити від оригіналу без проведення експертиз, що ускладнює контроль за обігом підакцизних товарів, насамперед алкогольних напоїв. Серед криміналістичних видів судових експертиз, що призначаються у процесі розслідування злочинів, пов'язаних із незаконним обігом підакцизних товарів, часто призначається технічна експертиза документів для встановлення:

- 1) способу виготовлення марок;
- 2) способу внесення у них змін;
- 3) типу, системи, марки, моделі та інших кваліфікаційних категорій друкарської техніки, а також ідентифікація цих засобів за відбитками їх знаків;
- 4) дослідження матеріалу марки (паперу, барвника, які використовувалися для підроблення марок акцизного податку).

Також у розслідуванні розглядуваних злочинів може виникнути необхідність в експертному дослідженні вилученої документації підприємства, що здійснювало незаконне виготовлення підакцизних товарів. Однак не на предмет відповідності чи законності бухгалтерської документації, що входить у завдання судово-економічної експертизи, а на предмет встановлення факту та способу внесення змін до його змісту, а також питання ідентифікації печаток, штампів, факсиміле за їх відбитками, встановлення давності виконання документа чи його штрихів тощо.

Трасологічна експертиза також широко застосовується у розслідуванні злочинів, пов'язаних із незаконним обігом підакцизних товарів, оскільки їх скоєння передбачає залишення низки слідів як самими злочинцями (сліди рук, ніг, взуття, транспортних засобів тощо), так і внаслідок підробки, виробництва підакцизних товарів.

Особливо важливим є призначення трасологічної експертизи для встановлення способу закручування кришок на пляшках для алкогольних



напоїв або ж у разі вилучення пристрою (станка), за допомогою якого, на думку слідчого, закривали незаконно вироблену продукцію. Саме для ідентифікації такого пристрою треба призначати трасологічну експертизу.

У розслідуванні розглядуваної категорії злочинів особливого значення набувають вирішення питань щодо рельєфних (маркувальних) знаків. Трасологічні методики дозволяють встановлювати номер виробу, факт та спосіб змінення зображень, видалені рельєфні маркувальні позначення на різноманітних об'єктах (деталях авто і мототранспорту та ін.) [83, с. 187].

Транспортний засіб загалом є об'єктом трасологічної експертизи тоді, коли необхідно вирішити питання про зміну (чи відсутність такої) ідентифікаційних номерів (кузова, двигуна), встановлення року випуску, заміну носіїв даних про автомобіль (номерної і кодової табличок тощо). Для вирішення питання про зміну номера кузова шляхом заміни панелі з номерною площадкою призначаються експертиза матеріалів, речовин і виробів (дослідження лакофарбового покриття) та трасологічна експертиза. Питання про заміну вузлів і агрегатів та про переобладнання транспортного засобу вирішується комплексною трасологічною й автотоварознавчою експертизою [42, с. 117].

Для дослідження вилучених підакцизних товарів велике значення має експертиза матеріалів, речовин і виробів. У її межах проводяться такі види досліджень: речовин хімічних виробництв та спеціальних хімічних речовин, металів і сплавів, спиртовмісних сумішей, нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів тощо.

Для дослідження спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива можливо призначити експертизу рідин, що містять спирт (дослідження спиртових сумішей). Ця експертиза досліджує такі види спиртовмісних рідин: спирт етиловий ректифікований, спирт етиловий сирець, горілки і горілки особливі, лікєро-горілчані напої, вина тихі

(виноградні та плодово-ягідні), ігристі виноградні вина, водно-спиртові розчини, невідомі спиртовмісні суміші, коньяки, самогони.

Сфері здійснення державного регулювання та контролю за обігом нафтопродуктів притаманні проблеми наявності тіньового виробництва та обігу, контрабандного ввезення, виготовлення фальсифікату та маніпулювання ставками акцизу. До бюджету не надходять не лише суми акцизного податку, а й зіставні з ним суми податку на прибуток, ПДВ, соціальних внесків на фонд оплати праці працівників, задіяних у тіньовому секторі. Лише акцизного податку щорічно недоотримується кілька мільярдів гривень, а щорічні втрати національної економіки через недофінансування фонду на утримання та будівництво доріг. Це можна виразити додатковими втратами часу на перевезення, збільшенням видатків на транспортування, шкодою, заподіяною навколишньому середовищу та здоров'ю громадян. Серед причин таких негативних наслідків можна виділити недосконалість застосовуваних процедур контролю та моніторингу оптових поставок та роздрібного продажу, що разом із відсутністю необхідності їх ліцензування та контролю за якістю палива синергетично створює передумови функціонування тіньового ринку.

Для експертного дослідження пального призначаються такі експертизи: експертиза матеріалів, речовин та виробів, зокрема експертиза нафтопродуктів та паливно-мастильних матеріалів, дослідження речовин хімічних виробництв та спеціальних хімічних речовин. Для проведення згаданих експертиз використовуються спеціальні знання з таких галузей, як нафтохімія, технологія нафтопереробки тощо.

У рамках дослідження речовин хімічних виробництв та спеціальних хімічних речовин переважно проводяться експертизи речовин подразнювальної дії (зі складу спецзасобів – газових балонів).

Відповідно до п. 23.2 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень основними завданнями, спільними для всіх підвидів експертиз матеріалів, речовин та виробів, є:

- виявлення на предметах носіях мікрочастинок або мікрослідів певних матеріалів і речовин (частинок фарби, слідів паливно-мастильних матеріалів, слідів металізації, мікрОВОЛОКОН тощо);
- визначення роду (виду) матеріалів і речовин за класифікаціями, що існують у науці, техніці та на виробництві (за хімічним складом, фізичними властивостями, призначенням тощо);
- встановлення спільної родової (групової) належності матеріалів і речовин; 4) встановлення походження матеріалів і речовин із певного джерела [43, с.118].

Однак існує певна проблема із завданнями, які стоять перед розслідуванням, та завданнями, які може вирішити вказаний вид експертизи. Наприклад, одним із завдань експертизи матеріалів та речовин є встановлення природи речовин, які залишили слід, тобто віднесення їх до певного роду (виду) матеріалів та речовин. Але віднесення вилученого пального до певного роду (виду) для розслідування розглядуваної категорії злочинів недостатньо. Це пояснюється тим, що завдяки додаванню відповідних хімічних речовин у пальне штучно зростає октанове число, на основі якого експерт і робить висновок про віднесення його до роду (виду). Виходить, що пальне – неякісне, а підприємство подає його у документах як якісне і визначає суму податку меншу, ніж та, яку він реально отримує внаслідок штучного збільшення якості раніше придбаного дешевого пального. Тому, щоб довести факт штучного підвищення якості пального, треба розкласти його на хімічні елементи, встановити його склад. Наприклад, якщо кількість сірки у пальному перевищує норму в декілька разів, то воно не є якісним і не може продаватися громадянам. Відтак для досягнення

необхідної для розслідування мети слідчі звертаються до інших підприємств, що роблять експертизи пального.

У процесі розслідування незаконного обігу такої підакцизної продукції, як автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів, можуть призначатися такі види судових експертиз: товарознавча, експертиза транспортних засобів і утворених ними слідів, екологічна (викиди такого автомобіля) тощо.

Так, товарознавча експертиза – це дослідження товарів для визначення їх якості, а також відповідності чинним стандартам. Вона вирішує питання про складові частини або компоненти сировини і готової продукції, її масу, об'єм, розміри, якість, асортимент і гатунок, відповідність вимогам стандартів тощо .

Одним із видів товарознавчих експертиз є автотоварознавча експертиза колісного транспортного засобу (далі – КТЗ), яка може призначатися у разі, якщо під час розслідування треба визначити: ринкову вартість КТЗ, його складників (КТЗ, що ввозиться на митну територію України); розмір матеріальних збитків, заподіяних власнику або володільцю КТЗ; вартість складників КТЗ унаслідок його пошкодження; вартість окремого КТЗ у складі основних засобів юридичних осіб, а також в інших випадках у разі визначення вартості окремого КТЗ для встановлення розміру обов'язкових платежів до бюджету тощо.

Отже, у процесі розслідування злочинів з підакцизними товарами виникає необхідність у призначенні різних видів судових експертиз. Можливості кожного з таких видів досить широкі, однак трапляються деякі обмеження, які значно гальмують процес розслідування

### **3.3. Узагальнення результатів економічної експертизи операцій з підакцизними товарами**

Формальним (речовим) результатом дослідження експерта є висновок. Експертний висновок - це письмово оформлений документ, в якому експерт на підставі проведеного дослідження і відповідно до своїх спеціальних знань у відповідній економічній науці дає відповідь на питання, поставлені перед ним особою, яка провадить дізнання, слідчим чи судом.

Практикою встановлено, що структурно експертний висновок складається з трьох частин (вступної, дослідницької і заключної) і повторює послідовність логіку проведеного дослідження. Основу змісту висновку за результатами проведення судово-економічної експертизи становлять виявлені в ході дослідження факти залежно від предмета експертизи, застосована експертом методика і набір використовуваних прийомів (з обґрунтуванням її вибору), наукове обґрунтування (наукові положення, що пояснюють сутність встановлених експертом фактів), висновки.

Узагальнюючи підходи до формування структури і змісту експертного висновку різних авторів, можна сказати, що у вступній частині вказуються номер та найменування справи, по якій призначена експертиза; міститься короткий опис обставин справи, що мають відношення до дослідження; відомості про орган і осіб, що призначили експертизу; правові підстави її призначення; найменування експертної установи, вихідні відомості про особу (осіб), які проводили експертизу: прізвище, ім'я, по батькові, освіта тощо; вказується рід і вид експертизи; описуються матеріали, які надійшли на експертизу, спосіб доставки, вид упаковки, її цілісність, реквізити; перераховуються питання, винесені на вирішення експерта.

Питання, що виносяться на вирішення експерта, викладаються у вступній частині без будь-яких змін їх формулювань. Якщо експерт вважає, що деякі з них виходять (частково або повністю) за межі його спеціальних

знань або для відповіді на ці питання спеціальні знання не потрібні, він відзначає це у вступі. Питання, які вирішуються експертом з власної ініціативи, також наводяться у вступній частині висновку.

При отриманні документів експерт дає оцінку достовірності економічного змісту господарських операцій, підакцизних товарів, а також характеру їх руху з посиланнями на конкретні об'єкти дослідження і їх знаходження в матеріалах робочого справи. При невеликій кількості об'єктів перевірки оцінка економічного змісту включається в дослідну частину висновку, а при значному інформаційному масиві - виноситься в додаток з відображенням підсумкових показників в дослідній частині.

Далі визначаються обов'язки посадових осіб суб'єкта та якість складання ними первинних документів, ведення бухгалтерського та податкового обліку, складання та подання звітності, виконання інших положень законодавства, що входять в галузь спеціальних знань експерта-економіста.

Якщо, приступивши до дослідження, експерт встановлює відсутність окремих матеріалів, а слідчий у відповідь на заявлені клопотання відмовляє, експерт робить висновки відповідно до наявних даних, що відносяться до предмета експертизи. Про це в дослідницькій частині висновку робиться відмітка.

Кожному питанню, яке досліджує експерт, має відповідати певний розділ у дослідницькій частині висновку. При необхідності одночасного дослідження двох або більше взаємопов'язаних питань результати викладаються в одному розділі. При неможливості дати відповідь на поставлене запитання вказуються причини. Спеціальні терміни повинні бути пояснені. Проводиться угруповання результатів дослідження за допомогою таблиць, відомостей, графіків, робочих документів, що відображають хід і результати проміжних розрахунків, підсумки звірки документів, порядок їх руху та ін. Ці матеріали можуть бути оформлені у вигляді додатків до

висновку. На них в тексті роблять посилання, а самі матеріали розглядаються як складова частина висновку.

У кожній відповіді в дослідницькій частині висновку експерт повинен представити загальну сумарну оцінку результатів проведеного дослідження і обґрунтувати висновки, які зробив. Наприклад, при дослідженні операцій з підакцизними товарами за різні періоди експерт в дослідну частину включає підсумкову оцінку несплати акцизного податку, а також оцінює напрямок використання грошових потоків в різні періоди, констатує, що ознаки є (не є) стійкими, суттєвими і утворюють (не утворюють) індивідуальну, неповторну сукупність (тобто можна спостерігати певну тенденцію в здійсненні правопорушень).

Прояв експертом ініціативи у посиланні на додаткові обставини можливо лише за умови виконання ним дослідження з поставлених питань. Не допускається самовільне заміна поставлених на вирішення питань новими питаннями (при цьому експерт може викласти своє розуміння поставленого на вирішення питання). Якщо в ході дослідження будуть встановлені обставини, з приводу яких питання не ставилося, але які, на думку експерта, мають істотне значення, відповідні дані також включаються у висновок [37, с.75].

Як впливає з процесуального законодавства, в заключній частині повинні бути дані обґрунтовані відповіді на поставлені перед експертом питання та зроблені висновки. Узагальнення теорії показує, що експерт-економіст повинен відповісти на поставлені перед ним питання, при необхідності уточнити їх. Експерт може вказати у висновку, як він розуміє те чи інше питання, чи може звернутися до слідчого з проханням внести необхідні уточнення. Якщо доводиться змінювати питання, поставлене на дослідження, скорегувати його, але не змінювати його смислового значення, то це, як правило, відбувається на етапі призначення експертизи з метою детального уточнення [40, с.98].

У висновках експерт-економіст повинен представити оцінку результатів дослідження в чітких відповідях на поставлені питання. Висновки викладаються в стислих, лаконічних формулюваннях і являють собою відповіді на поставлені перед експертом питання. На кожен з них має бути дана відповідь по суті, або вказано про неможливість його вирішення. Обґрунтованість і переконливість висновку експерта-економіста залежать від того, підтверджені чи містяться в ньому висновки аналізом документів в процесі дослідження. Висновки експерта повинні бути конкретними, обґрунтованими результатами дослідження, не повинні допускати різних тлумачень; відповіді на поставлені питання - однозначними, категоричними. Будь-які неточності в тексті допускають можливість його двоякого тлумачення, викликають додаткові питання з боку як слідства і суду, так і інших учасників процесу.

У висновку розрізняють зміст (висновок, обґрунтований проведенням дослідженням) і форму (письмовий висновок). Обидва компоненти однаково важливі при визначенні доказової сили висновку експерта. Якщо висновок експерта слідчий або суд визнають необґрунтованим, тобто викликає сумнів застосовується експертом методика або не досліджені всі матеріали по кримінальній справі, то висновок як судовий доказ відкидається ними.

Разом з тим недотримання форми укладання, незважаючи на обґрунтований і об'єктивний висновок експерта, також не дає можливості визнати його судовим доказом. Наприклад, експерт провів дослідження, але не виклав його хід і результати в письмовому вигляді або не підписав висновок. Це недотримання форми самого документа. Крім того, поняття «висновок експерта» передбачає, що мова йде про доведення, отримане в результаті проведення судової експертизи (тобто призначеної постановою слідчого, ухвалою суду з дотриманням процесуального порядку). Недотримання цих вимог виключає висновок експерта як доказ.

Важливим етапом використання експертного висновку є його оцінка з точки зору придатності в якості законного доказу. Спираючись на вимоги



процесуального законодавства, можна стверджувати, що висновок експерта має відповідати критеріям належності, допустимості, достовірності і доказового значення.

Важливими, не встановленими законодавчо, але мають значення при інтерпретації і використанні висновків експерта є принципи кваліфікованості, визначеності і доступності.

Таким чином, при оцінці висновку експерта зіставляється з іншими доказами у справі, виявляється ступінь його повноти і обґрунтованості, перевіряється дотримання процесуальних прав суб'єктів процесу (при призначенні і проведенні експертизи). Очевидно, що реалізація мети експертного дослідження - отримання достовірних доказів у справі - залежить від того, наскільки якісно обґрунтовані і підтверджені висновки експерта, а отже, від методики експертного дослідження.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Використання спеціальних знань у вигляді результатів судових експертиз під час розслідування правопорушень, пов'язаних із незаконним обігом підакцизних товарів, відіграє вирішальну роль, оскільки висновки експертів використовують як докази у кримінальних провадженнях. Це пов'язано з тим, що сама собою виявлена інформація мало що означає для розслідування, а от її вивчення та дослідження особою, яка володіє спеціальними знаннями з конкретної галузі, дозволяє виявити та зафіксувати у висновку експерта факти невідповідності державним стандартам, різноманітні порушення законодавства тощо.

На основі дослідження літературних джерел доцільно згрупувати методи судово-економічної експертизи таким чином:

- 1) загальнонаукові методи дослідження;
- 2) спеціальні методи дослідження, які в залежності від способу здійснення можна розділити на дві групи:
  - методи дослідження документів (документальної перевірки);
  - розрахункові методи.

Застосування цих методів дозволить дослідити операції з підакцизними товарами і зробити обґрунтовані висновки.

Практикою встановлено, що структурно експертний висновок складається з трьох частин (вступної, дослідницької і заключної) і повторює послідовність логіку проведеного дослідження. Основу змісту висновку за результатами проведення судово-економічної експертизи становлять виявлені в ході дослідження факти залежно від предмета експертизи, застосована експертом методика і набір використовуваних прийомів (з обґрунтуванням її вибору), наукове обґрунтування (наукові положення, що пояснюють сутність встановлених експертом фактів), висновки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 14. – С. 891-895
2. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
3. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005.
4. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. Новицького А.М., Лисенко В.В., Швабія К.І.]. – Ірпінь, Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
5. Аналіз правозастосування судами норм закону про кримінальну відповідальність щодо незаконного виготовлення, зберігання, збуту або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (деякі проблемні питання (ст. 204 КК))// Вісник Верховного Суду України. - 2015. - № 11. - С. 28-34.
6. Анісімова Н. М. Проблеми правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв / Н. М. Анісімова // Науковий вісник Нац. університету біоресурсів і природокористування України. – 2011. – Вип. 165. – Ч. 1 : Право. – С. 257–263.
7. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах- членах Європейського Союзу і України / Р. Л. Балакін // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 96–110.
8. Барулин С. В. Теория и история налогообложения : учебн. пособие / Барулин С. В. – М. : Экономист, 2006. – 319 с.
9. Біленчук П. Д. Використання інформаційних технологій для фінансового моніторингу обігу підакцизних товарів: стан і шляхи удосконалення/ П.Д. Біленчук, Л. В. Борисова, В. І. Кочетов, Ф. К. Лютко // Право і Безпека. - 2003. - Т. 2, № 4. - С. 87-92.

10. Блинов М. В. Система контролю и регулювання алкогольного ринку в США / М. В. Блинов // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 9 (69). – С. 67–72.

11. Богданов В. Н. Системи отсліджування продукції для захисту ринку від контрафакта і підробок / [В. Н. Богданов, Д. А. Блудов, П. С. Вихлянець, і др.] // Защита информации. INSIDE. – 2013. – № 3 – С. 64–69.

12. Боровик П. М. Недоліки сучасного вітчизняного механізму справляння акцизного податку / П. М. Боровик, В. П. Бечко, Я. В. Яценко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 2(1). - С. 73-81.

13. Бочі А. Вплив зміни акцизних ставок на тютюнові вироби на деякі економічні та соціальні показники в контексті Угоди про асоціацію з ЄС / А. Бочі, В. Поворозник, О. Жолудь // Міжнародний центр перспективних досліджень. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: [www.tobaccocontrol.org.ua](http://www.tobaccocontrol.org.ua).

14. Боярчук Д. Скільки коштують сигарети, або Акцизний „ефект кобри” [Електронний ресурс] / Д. Боярчук // Центр соціально- економічних досліджень. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: [www.costua.com](http://www.costua.com).

15. Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні / С. С. Брехов // Збірник наукових праць національного університету ДПС України. – 2013. – С. 14–21.

16. Брехов С. С. Управління ризиками у сфері адміністрування акцизного податку / С. С. Брехов // Акцизне оподаткування в Україні : реалії сьогодення та перспективи реформування : зб. матер. наук.- практич. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2013. – С. 32–37.

17. Будник Л.А. Аудиторські послуги з оптимізації оподаткування/ Л.А. Будник, Р.В. Мойш-Шіман // Методологічні проблеми та шляхи вдосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні: Тези доповідей наукової конференції професорсько – викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ», 11 квітня 2012. – Тернопіль, 2012. – С.34-39

18. Будник Л.А. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу/ Будник Л.А., Саченко С.І.// Галицький економічний вісник».- 2011. - № 4(33). — С.191-195.
19. Будник Л.А. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації / Л.А. Будник, І.Д. Голяш. // Економіка і ринок: облік, аналіз контроль. Випуск 13. – Тернопіль: Видавництво “Економічна думка”, 2005. – С.11-15.
20. Буканов Г. М. Проблема історії розвитку акцизного податку / Г. М. Буканов, А. П. Купін // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Юридичні науки. - 2017. - Вип. 1(2). - С. 12-15.
21. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул; Нац. Унів-т ДПС України. – Ірпінь, К. : Фенікс, 2012. – 532 с.
22. Васильчук С. С. Специфіка суб'єктно-об'єктного складу податкового контролю за справлянням непрямих податків / С. С. Васильчук // Наше право. - 2015. - № 4. - С. 158-161.
23. Васильчук С. С. Характерні особливості податкового контролю за справлянням непрямих податків / С. С. Васильчук // Європейські перспективи. - 2015. - Вип. 4. - С. 132-135.
24. Вдовиченко А. М. Оцінювання податкових розривів з акцизних податків на алкогольні вироби / А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький // Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 40–43.
25. Виконання доходів зведеного бюджету України в і півріччі 2014–2017 рр. /Ю. Сибірянська. За загальною редакцією В. М. Мазярчука. - К.: Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2017. – 24с.
26. Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2012. – № 3 (55). – С. 360–365.
27. Власова Т.В. Социальная экспертиза : уч. пособ. / Т.В. Власова, М.Д. Сущинская. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2009. – 152 с.

28. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник для студ.вищ.навч.закладів/І.А.Волкова. -К.:Центр учбової літератури, 2009.-84с.

29. Волощук Р. Є. Адміністрування непрямих податків у контексті формування доходів бюджету держави / Р. Є. Волощук // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 17(1). - С. 120-131.

30. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні: особливості, проблеми, перспективи [монографія]/ О. М. Воронкова; Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 396 с.

31. Вуйців М. М. Розвиток функції контролю при впровадженні інтегрованих інформаційних систем / М. М. Вуйців // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4 (130). – С. 266 – 276.

32. Гаркушенко О. М. Непрямі податки як джерело доходів бюджету / О. М. Гаркушенко // Менеджер. - 2014. - № 2. - С. 31-37.

33. Гмирін А. А. Суб'єкт злочину незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних /А. А. Гмирін //Юридична наука. - 2017. - № 5. - С. 46-64.

34. Гмирін А. А. Кваліфікуючі ознаки злочину незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів / А. А. Гмирін // Юридична наука. - 2016. - № 10. - С. 16-51.

35. Гмирін А. А. Родовий об'єкт злочину незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів / А. А. Гмирін // Юридична наука. - 2015. - № 12. - С. 34-46.

36. Голяш І.Д. Адаптація обліково – аналітичної системи до потреб стратегічного управління/ Голяш І.Д., Будник Л.А.// Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу – 2012. – Випуск 11.Ч.2. – С.126-130.

37. Голяш І.Д. Проблеми організації екологічного аудиту в Україні/ Голяш І.Д., Будник Л.А, Романів С.Р.// Економіка @ держава : міжнародний науково-практичний журнал. – К.:ФДКС. – 2014. - №6. – С.65-67.

38. Голяш І.Д. Проблеми створення ефективної системи фінансового контролю/ Голяш І.Д., Будник Л.А.// Актуальні проблеми сучасної економіки: реалії сьогодення: міжн. наук.- практ. конф.- Ужгород: УНУ, 2015. – С.231-233.

39. Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах / Горянська Т. В. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.archive.nbuv.gov.ua](http://www.archive.nbuv.gov.ua).

40. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=436-15>.

41. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза:навч.посібник / Л.В.Гуцаленко, Л.Г.Михальчишина, В.М.Сидорчук, І.К.Пентюх.– К.:Центр учбової літератури, 2011. – 352с.

42. Данко І. М. Непрямі податки : їх вплив на фінансово-господарські рішення / І. М. Данко // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 131–135.

39. Даценко Г. В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС/ Г. В. Даценко, В. В. Ємець // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 3(2). - С. 95-100.

43. Дікань Л.В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.

44. Дозорець П. М. Форми контрольно-наглядової діяльності органів державної податкової служби у сфері обігу підакцизних товарів / П. М. Дозорець // Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України. - 2012. - Вип. 29. - С. 55-66.

45. Дондик Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: монографія/ Н.Я.Дондик. – К. : Атака, 2007. – 144с.

46. Дороге задоволення. У 2018 році горілка і сигарети можуть подорожчати на 3-6 грн. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://news.finance.ua/ua/news/-/407663/doroge-zadovolennya-u-2018-rotsi-gorilka-i-sygarety-mozhut-podorozhchaty-na-3-6-grn>.

47. Дроздовська О. С. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України / О. С. Дроздовська, О. В. Озерчук // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 10. - С. 44-50.
48. Духновська Л.М. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб./ Л.М.Духновська. – НУХТ, 2012. – 143с.
49. Експертизи в судовій практиці / за заг. ред. В.Г. Гончаренка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 388 с.
50. Експертизи у судочинстві України : наук.- практ. посіб. / [С.Б.Бойченко та ін.]; за заг. ред. проф. В.Г.Гончаренка та І.В.Гори - Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 502с.
51. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 166–176.
52. Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні / О. М. Жукевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1 (59). – С. 258–260.
53. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – 404 с.
54. Калініченко Г. Податковий вексель: особливості застосування при сплаті акцизного податку / Г. Калініченко // Юридична Україна. - 2013. - № 3. - С. 48-52.
55. Капелюш А. А. Світові тенденції в акцизному оподаткуванні пива / А. А. Капелюш // Акцизне оподаткування в Україні : реалії сьогодення та перспективи реформування : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2013. – С. 90–93.
56. Карпенко С. П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів / С. П. Карпенко // ScienceRise. - 2015. - № 3(3). - С. 30-35.
57. Кизим М. О. Прогнозування акцизних надходжень до державного бюджету : теоретичний і економіко-математичний аспекти / М. О. Кизим, О. В. Раєвнева // Фінанси України. – 2012. – № 11. – С. 31–43.



58. Ковальова О.В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.посіб. / О.В.Ковальова, О.В.Бардаков. – Х. : Апостроф, 2012. – 221с.
59. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page9>
60. Контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів: законодавчі та нормат. акти, комент., роз'яснення фахівців, огляд. листи / Маліков В. О. [та ін.] ; за заг. ред. О. О. Папаіки. - К.: Юрінком Інтер, 2010. - 380 с.
61. Коротун В. І. Аналіз тенденцій в сфері акцизної політики країн ЄС / В. І. Коротун, Н. В. Новицька // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 259–264.
62. Коротун В. І. Податковий контроль в умовах трансформації національної податкової системи / В. І. Коротун, О. О. Сунцова //
63. Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні / В. І. Коротун // Малий і середній бізнес (право, економіка, держава). – 2013. – № 3 (55). – С. 180–186.
64. Костенко В. В. Сучасний стан та тенденції протидії незаконному обігу підакцизних товарів на загальносоціальному рівні /В. В. Костенко//Митна справа. - 2013. - № 4(2). - С. 136-141.
65. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС / Т. В. Кошук // Наукові праці НДФІ. - 2015. - Вип. 3. - С. 52-67.
66. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page7>
67. Лазаренко В.І. Судова бухгалтерія : навч. посіб./ В.І.Лазуренко. – Донецьк : Світ книги, 2012. – 510с.

68. Лащак В. В. Непрямі податки як регулятор споживчих цін в Україні / В. В. Лащак, Т. В. Лащак // Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. Економічні науки. - 2014. - Вип. 26. - С. 219-228.
69. Лінькова О. Ю. Оподаткування підакцизних товарів / О. Ю. Лінькова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 20. - С. 90-92.
70. Лондар С. Л. Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні / С. Л. Лондар, Л. В. Козарезенко // Актуальні проблеми економіки. - 2014. - № 8. - С. 311-324.
71. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. / Майбуров И. А. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 356 с.
72. Майорова Т. В. Інвестиційний податковий кредит як непрямий метод фінансування інноваційної діяльності/ Т. В. Майорова // Економіка та держава. - 2015. - № 2. - С. 31-34.
73. Макаренко В. В. Особливості податкового регулювання виробництва та споживання підакцизних товарів в Україні / В. В. Макаренко // Малий і середній бізнес (право, економіка, держава). – 2013. – № 3 (54). – С. 118–124.
74. Макаренко В. В. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні / В. В. Макаренко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2012. – № 3 (55). – С. 305–310.
75. Мельник В. М. Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях ЄС / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 3. – С. 102–118.
76. Михайлишин Н.П. Правовий статус судового експерта-економіста, зміст його спеціальних знань і компетенцій./ Н.П. Михайлишин, Л.А. Будник//Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 324-326

77. Михайлов І. М. Кримінальна відповідальність за незаконні дії з незаконно виготовленими, одержаними, підробленими марками акцизного податку: пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства / І. М. Михайлов // Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України. - 2015. - № 4. - С. 122-130.

78. Міністерства юстиції України №53/5 від 08.10.1998р. (у редакції наказу Міністерства юстиції України №1350/5 від 27.07.2015р.).

79. Мороз С. В. Роль та місце непрямих податків в наповненні державного бюджету України / С. В. Мороз // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 10. - С. 214-218.

80. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджені Наказом

81. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернея. – Київ : Юрінком Інтер, 2016. – 1064 с.

82. Олефір В. Оцінка обсягів нелегального обігу підакцизних товарів / В. Олефір // Економіст. - 2013. - № 10. - С. 4-8.

83. Олефір В. Результати і перспективи підвищення ставок акцизного податку на алкогольні напої і тютюнові вироби / В. Олефір // Економіст. - 2016. - № 7. - С. 8-11.

84. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспективи розвитку/Л.Г.Олійник //Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. - №5. – С.233-237.

85. Олійник О.О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання судово-експертної діяльності /О.О.Олійник // Митна справа. - 2013. - № 4(2). - С.270-274.

86. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017/6. – Випуск №10. – С. 803-810

87. Пашинська І.І. Концептуальні основи судово-економічної експертизи / І.І.Пашинська// Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2013. - №1. – С.296-298.

88. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapient – слово мудрым. Разное о деньгах / Петти В. М. – 1997. – 85 с.

89. Пислиця А. В. Теоретичні підходи до трактування ефективності податків / А. В. Пислиця // Економіка та держава. – 2008. – № 10. – С. 30–33.

90. Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул [та ін.]; за заг. ред. П. В. Мельника. – К. : Знання України, 2011. – 505 с.

91. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/> <http://sfs.gov.ua/nk/>.

92. Поле для маневрів. Яким бачить Мінфін бюджет країни у 2018. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/09/19/629260/>.

93. Полярош А. Можливості деяких судових експертиз, що призначаються у процесі розслідування злочинів, пов'язаних із незаконним обігом підакцизних товарів /А.Полярош //Підприємництво, господарство і право. – 2017. - №8. – С.185-188. 89.Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : моногр.; за ред. д. е. н., професора В. А. Дерія. – Тернопіль: Крок, 2016. – 362 с.

94. Саченко С.І. Передумови застосування онтологічних підходів до управління знаннями в обліку/ С.І. Саченко, Л.А.Будник// Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – №2 (56). – Ч.1.- С.203-209

95. Система оподаткування тютюнових виробів в Україні : шляхи наближення до вимог Європейського союзу (науково- практичне дослідження) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ir.org.ua](http://www.ir.org.ua).

96. Сівіцька С. П. Використання підвищення акцизного податку як фактора покращення рівня здорового способу життя у державі / С. П. Сівіцька, О. М. Дахно // Економіка і регіон. - 2016. - № 5. - С. 31-37.

97. Сіренко М. М. До питання щодо розширення підстав справляння акцизного податку / М. М. Сіренко // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія : Право. - 2016. - № 2. - С. 140-145.

98. Сіташ Т. Д. Непрямі податки в податковій системі України/ Т. Д. Сіташ // Економічний форум. - 2015. - № 2. - С. 313-317.

99. Соколовська А. М. Основи теорії податків: [ навчальний посібник ] / Соколовська А. М. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.

100. Соколовська А. М. Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. - 2016. - № 12. - С. 21-44.

101. Соломахіна О.М. Ознаки судової експертизи та порядок її призначення у цивільному процесі України /О.М.Соломахіна //Актуальні проблеми держави і права. – 2012. – Вип. 66. – С.354-359.

102. Степанов В. С. Особливості правового статусу платників акцизного податку, які виконують операції з давальницькою сировиною / В. С. Степанов // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. - 2016. - № 1. - С. 230-235.

103. Стрілець Г.О. Класифікація судових експертиз, які проводять в судово- експертних установах України / Г. О. Стрілець // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. / Одеська нац. юрид. акад. - Одеса : Юрид. л-ра, 2007. -Вип. 32. - С. 113-117.

104. Судебно-экспертная деятельность: правовое, теоретическое и организационное обеспечение : [учеб. для аспирант. по спец. 12.00.12 «Криминалистика; судебно-экспертная деятельность; оперативно- розыскная деятельность»] / под ред. Е.Р. Россинской, Е.И. Галяшиной. – М. : Норма ; ИНФРА-М, 2017. – 400 с.

105. Теблянюк А. В. Міжнародний досвід оподаткування непрямих податків: окремі аспекти / А. В. Стеблянюк, О. М. Резнік // Форум права. - 2015. - № 4. - С. 266–272.

106. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики : збірник наукових праць. Вип.14 / ред. кол. : М.Л.Цимбал, В.Ю.Шепітько, Л.М.Головченко та ін. – Х. : Право, 2014. – 488с.

107. Токарчук О. Акцизний податок в системі державного регулювання економіки / О. Токарчук // Актуальні проблеми державного управління.- 2012. - Вип. 1. - С. 139-143.

108. Трансформація акцизної політики України: монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.]; за заг. ред. В. І. Коротуна. –

109. Турчин Ю. Б. Протидія контрабанді тютюнових виробів в сучасних умовах / Ю. Б. Турчин // Митна справа. – 2010. – № 3 (69). – С. 61–67.

110. Филиппов Д. А. Система акцизного налогообложения табачных изделий в зарубежных странах / Д. А. Филиппов // Электронное издание. – Москва, 2007. – 13 с.

111. Фіскальні наслідки прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні: [дослідження] / Finacial and economic analysis office sn the VRU (FEAO); [підгот.: Д. Серебрянський, А. Вдовиченко]. - Київ: Лопатіна О. О. [вид.], 2017. - 42 с.

112. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15)

113. Экономика налоговых реформ: [монография/ под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул ]. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.

114. Юрій Е. О. Практика справляння акцизного податку в Україні/ Е. О. Юрій, Н. П. Лисенко // Молодий вчений. - 2016. - № 12.1. - С. 1027- 1031.