

Хлебнікова І.І.

МЕХАНІЗМИ КОНТРОЛЮ ЗА ОБІГОМ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В КРАЇНАХ ЄС

Стаття присвячена європейським механізмам контролю за обігом тютюнових виробів. Досліджено, що на міжнародному рівні, країни ЄС працюють над створенням всебічного плану дій на додаток до Рамкової Конвенції ВООЗ по боротьбі з тютюном (FCTC). Обґрунтовано сучасні стратегії по скороченню нелегальної торгівлі тютюновими виробами, які полягають в зміцненні загальних інструментів податкового адміністрування та впровадженні високотехнологічних пристроїв для відстеження паків сигарет, що допомагає легше виявити нелегальний обіг та контрабанду.

Ключові слова: акцизне оподаткування, тютюнові виробы, незаконна торгівля, контрабанда, механізми контролю за обігом тютюнових виробів, ліцензування, міжнародне співробітництво, система виявлення та відстеження, маркування тютюнових виробів.

Хлебникова И.И.

МЕХАНИЗМЫ КОНТРОЛЯ ЗА ОБОРОТОМ ТАБАЧНЫХ ИЗДЕЛИЙ В СТРАНАХ ЕС

Статья посвящена европейским механизмам контроля за оборотом табачных изделий. Доказано, что на международном уровне, страны ЕС работают над созданием всестороннего плана действий в дополнение к Рамочной конвенции ВОЗ по борьбе с табаком (FCTC). Обоснованно современные стратегии по сокращению нелегальной торговли табачными изделиями, которые заключаются в укреплении общих инструментов налогового администрирования и внедрении високотехнологичных устройств для отслеживания паков сигарет, что помогает легче обнаружить нелегальный оборот и контрабанду.

Ключевые слова: акцизное налогообложение, табачные изделия,

незаконная торговля, контрабанда, механизмы контроля за оборотом табачных изделий, лицензирование, международное сотрудничество, система обнаружения и отслеживания, маркировки табачных изделий.

Khlebnikova I.I.

MECHANISMS OF CONTROL BY COVER OF TUBE PRODUCTS IN THE EU

The article is devoted to the European mechanisms of control over the circulation of tobacco products. It has been studied that at the international level, EU countries are working on a comprehensive action plan in addition to the WHO Framework Convention on Tobacco Control (FCTC). The modern strategies to reduce illegal trade in tobacco products are grounded, which consists in strengthening the common tools of tax administration and the introduction of high-tech devices for tracking cigarette packs, which helps more easily detect illegal trafficking and smuggling.

Key words: *excise taxation, tobacco products, trafficking, smuggling, tobacco control mechanisms, licensing, international cooperation, detection and tracing system, labeling of tobacco products.*

Постановка проблеми. Система адміністрування акцизного податку в країнах ЄС постійно змінюється й удосконалюється. Одним з найважливіших трендів в таких трансформаційних процесах є посилення контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції, що особливо відноситься до тютюнових виробів.

Про актуальність даної проблеми свідчить рівень тіньового обігу тютюнових виробів в країнах ЄС, що за наявного стану реалізації загальносоціальних заходів протидії цьому явищу не тільки не утримується на одну рівні, а й характеризується поступовим розширенням цього ринку. В даному питанні, ухилення від оподаткування пов'язане як з незаконною торгівлею підакцизними товарами так і з їх незаконним виробництвом, яке

охоплює справжні та контрафактні продукти. Високе зростання податків може спровокувати фінансові стимули для контрабанди в умовах слабкості податкового законодавства і його правозастосування, невеликих розмірів штрафних санкцій, а також значних термінів судового переслідування контрабандистів.

Для протидії цьому потрібні сучасні технології та скоординовані дії, включаючи міжнародне співробітництво, а також зміцнення податкового адміністрування і правозастосування з негайним покаранням правопорушників.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Значний внесок у теоретичний та практичний розвиток питань, що стосуються обігу підакцизної продукції, зокрема тютюнових виробів, внесли такі вітчизняні та зарубіжні автори як: В.Л. Андрущенко, Т.І. Андреева, Е. Аллен, В.Н. Богданов, Д.О. Блудов, П.С. Віхлянцев, М.В. Красовський, В.І. Коротун, Х.О. Краснова, Сімонов К.Ю., А.П. Скіпальський та інші.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних та практичних аспектів механізмів контролю за обігом тютюнових виробів на національному та міждержавному рівнях в країнах ЄС, а також розробка рекомендацій, що стосуються реалізації стратегічних програм з ліквідації незаконної торгівлі тютюновими виробами з використанням європейського досвіду.

Виклад основного матеріалу. Вдосконалення контролю за ринком тютюнових виробів повинно носити комплексний характер і бути засновано на політичній волі до вирішення питань, пов'язаних з цією многогранною проблемою. В даному аспекті, сильною стороною виступає податкове адміністрування, яке засноване на здатності податкових адміністративних органів контролювати і зміцнювати дотримання податкового законодавства з метою забезпечення більш високих надходжень за рахунок скорочення можливостей мінімізації податків і ухилення від оподаткування [1].

З цією метою ЄС та держави-члени ЄС прийняли різноманітну кількість заходів контролю над тютюном у вигляді законодавчих актів, рекомендацій та інформаційних кампаній [2]. Основним серед них те, що країни-члени ЄС спільно з Європейською комісією є активними партнерами в рамках Конвенції ВООЗ по боротьбі проти тютюну. Відповідно визнаючи важливість тісної міжнародної співпраці з метою ліквідації нелегальної торгівлі тютюновими виробами, сторонами Рамкової конвенції ВООЗ по боротьбі проти тютюну (далі – РКБТ ВООЗ) було створено орган для ведення переговорів з розробки протоколу про нелегальну торгівлю тютюновими виробами (протокол «FCTC») [3].

Реалізація положень Протоколу вимагає тісної співпраці між країнами і міжнародними організаціями, що мають досвід у відповідних сферах (в тому числі в митній сфері та сфері протидії міжнародній злочинності), а також на національному рівні серед різних секторів уряду. Таке міжсекторальне і міжнародне співробітництво має вирішальне значення для успішного досягнення оголошеної мети Протоколу. Протокол передбачає забезпечення моніторингу за всім ланцюгом поставок тютюнових виробів шляхом прийняття низки заходів з боку уряду, зокрема:

- здійснення ліцензування (обов'язкове для всіх організацій, що займаються виробництвом тютюнових виробів, а також виробництвом устаткування, комерційною діяльністю, транспортуванням та первинною обробкою тютюнових виробів);

- ідентифікації та перевірки контрагента;

- виявлення і відстеження (нанесення надійного маркування на тютюнові вироби і на виробниче обладнання, що використовується у виробництві тютюнових виробів);

- ведення обліку (діяльності тих організацій, які займаються комерційними продажами тютюну або виготовленням, продажем, реалізацією, зберіганням, перевезенням, імпортом або експортом тютюнових виробів або виробничого обладнання, що використовується при виготовленні

тютюнових виробів);

- забезпечення безпеки і реалізації превентивних заходів щодо дотримання вимог нормативно-правових актів;

- введення заборони на операції або забезпечення дотримання зобов'язань в Інтернеті, а також в рамках інших способів продажу, заснованих на телекомунікації;

- обмеження, ліцензування або заборона продажу тютюнових виробів в зонах вільної торгівлі та безмитних продажів [1, С.98-99].

Незважаючи на те, що Протокол ВООЗ про незаконну торгівлю визначає спільні глобальні стандарти для боротьби з незаконною торгівлею, країни реалізують власні правові та правозахисні заходи, що призводить до різноманітності підходів, застосовуваних у різних країнах. Продовження прийняття методів, викладених у протоколі незаконної торгівлі ВООЗ, може покращити глобальний потенціал зменшення незаконної торгівлі тютюновими виробами.

Паралельно ЄС поновив та відповідно вдосконалив власне законодавство із боротьби проти тютюну, зокрема і шляхом ухвалення Директиви 2014/40/ЄС «Про наближення законів, правил та адміністративних положень держав-членів, що стосуються виробництва, презентації та продажу тютюну та супутніх товарів» (відома, як *Tobacco Products Directive– TPD*) [4], яка почала діяти практично у всіх державах-членах ЄС із травня 2016 року [5]. Зазначимо, що з часів прийняття попередньої директиви (2001/37/ЄС) з'явилась низка нових важливих наукових доказів щодо шкідливості куріння та ефективності заходів акцизного оподаткування з подолання тютюнової епідемії. Крім того, виникла необхідність врегулювання ринку нових тютюнових виробів, зокрема електронних сигарет. Саме тому країни ЄС приймають нові прогресивні заходи з контролю над тютюном, закріплені в Директиві 2014/40/ЄС, котра автоматично скасовує дію попередньої Директиви, що втратила актуальність зважаючи на нові виклики.

Переважна частина положень Директиви 2014/40/ЄС є прогресивними заходами у боротьбі проти тютюну, які співпадають із більшістю положень РКБТ ВООЗ. Зокрема, Директива запроваджує в країнах ЄС систему виявлення та відстеження, спрямовану на боротьбу з незаконною торгівлею тютюновими виробами.

Ключовим елементом протидії нелегальному обігу тютюнових виробів є формування відповідних міжнаціональних органів. Так, в даний час завдання щодо посилення боротьби з корупцією, шахрайством та іншою незаконною діяльністю, що впливає на фінансові інтереси ЄС, вирішує Європейське управління по боротьбі з шахрайством (фр. *Office Europeen de Lute Anti-fraude, OLAF*), яке створено в 1999 році. Основними напрямками роботи Управління є виявлення та розслідування випадків шахрайства з митними органами і координацію транснаціональних операцій по боротьбі з контрабандою. OLAF має повноваження щодо проведення адміністративних розслідувань, може надавати допомогу відповідним органам країн ЄС, сприяючи в проведенні їх адміністративних чи карних розслідувань, або шляхом координації транснаціональних справ [6;7].

За рекомендацією Всесвітньої митної організації про надання взаємної адміністративної допомоги OLAF обмінюється відповідною інформацією з іншими митними службами за допомогою інформаційної системи по боротьбі з шахрайством AFIS IT (*Anti-fraud Information System*) та підтримує інші ініціативи держав-членів ЄС в цій області, такі як спільні митні операції.

В більш широкому плані в останній час були вжиті зусилля по зміцненню міжвідомчого співробітництва в цій області. Так, офіційні особи OLAF, Europol, Європейського агентства з охорони зовнішніх кордонів країн-членів ЄС (фр. *Frontières extérieures, Frontex*), Всесвітньої митної організації та Інтерпола регулярно проводять спільні митні операції (*Joint custom soperations, JCO*), які за своєю сутністю є оперативними, скоординованими і цілеспрямованими заходами, що здійснюються митними органами протягом обмеженого часу для боротьби з транскордонною

торгівлею товарами.

Організація співпраці національних установ є досить ефективним заходом на шляху ліквідації незаконної торгівлі тютюновими виробами. З 2013 року OLAF організувала або внесла вклад в ряд ІСО, зосередившись повністю або частково на нелегальній торгівлі сигаретами. Деякі з цих операцій зосереджені на східному кордоні ЄС (Литва, Румунія, Естонія, Польща, Угорщина) оскільки близько половини всіх випадків контрабанди тютюнових виробів в ЄС фіксується в державах-членах цього регіону [8]. Експерти Єврокомісії називають Україну серед інших зовнішніх джерел, до яких належать також Росія, Молдова і Білорусь, звідки до Євросоюзу потрапляє «оригінальна» тютюнова контрабанда (тютюнові вироби, які вироблені не підпільними тютюновими фабриками, а легальними тютюновими корпораціями). Стимулом для такої незаконної діяльності є різниця між ринковими цінами на однакову продукцію в країні виробництва та у європейських країнах, де така продукція реалізується. Велика кількість фабрик з виробництва підробок щороку виявляється й безпосередньо на території країн Євросоюзу.

Успішна боротьба з нелегальною торгівлею тютюновими виробами неможлива без співпраці між правоохоронними органами та легальними виробниками тютюнових виробів. Так, у багатьох країнах світу основні умови співпраці між державними структурами і легальними учасниками ринку закріплюються за допомогою добровільного підписання меморандумів про взаєморозуміння, що доповнюють законодавчі акти і постанови. В рамках реалізації такого підходу в ЄС було укладено угоди про співпрацю з чотирма найбільшими тютюновими компаніями –British American Tobacco, Imperial Tobacco, Japan Tobacco International і Philip Morris International. За умовами угод про співпрацю з ЄС, тютюнові компанії зобов'язуються: відслідковувати маршрути переміщення тютюнових виробів; реалізовувати програми в рамках політики «знай свого клієнта»; забезпечувати прозорість платіжних процедур та ін. Крім того, угоди про

співпрацю чітко регламентують процес конфіскації нелегальних товарів, а також містять положення, що заохочують співпрацю з правоохоронними органами країн ЄС і OLAF.

Безперечно найбільш ефективним інструментом протидії нелегальній торгівлі є оперативне реагування на факти контрабанди та безпосередня протидія їх здійснення. Як правило, основними правоохоронними органами, які займаються протидією незаконній торгівлі тютюном в країнах ЄС та інших країн є: митні органи; уповноважені правоохоронні органи (тобто поліція, федеральні агентства і т.д.); підрозділи фінансової розвідки; податкові органи.

Більшість митних органів можуть проводити розслідування будь-яких митних правопорушень, пов'язаних з незаконною торгівлею тютюновими виробами. Однак, не у всіх країнах митні органи можуть проводити відповідні розслідування, а передають іншим відомствам, наприклад, поліції, підрозділам фінансової розвідки (ПФР) або спеціалізованим агентствам по боротьбі. В даному випадку, якщо не виявлено підстав для проведення фінансових розслідувань, то розслідування здійснюється тільки з митних і податкових злочинів. Це вказує на недостатню кількість розслідувань у справах про відмивання грошей, пов'язаних з незаконною торгівлею тютюном [9].

Досить ефективним напрямом підвищення ефективності протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами є створення спеціалізованих контролюючих та правоохоронних структур. Для прикладу в Литві з метою припинення контрабандного ввезення тютюнової продукції функціонує урядова комісія вищого рівня з питань економічного і фінансового контролю і координації взаємодії між правоохоронними органами. Водночас основні обов'язки по боротьбі з незаконною торгівлею покладені на Митний департамент Міністерства фінансів. У 2011 р. Департамент поліції, Митний департамент і Служба охорони державного кордону Литви підписали меморандум про взаєморозуміння, що регламентує питання співпраці цих

структур в області боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами. Відповідно до документа створено сім постійних робочих груп для координації дій зазначених відомств в регіонах, що межують з країнами, які не входять до складу Євросоюзу. Також в межах реалізації заходів з протидії контрабанді тютюнових виробів створено спільну слідчу групу з числа співробітників Кримінальної служби Митного департаменту, оперативного відділу Служби охорони державного кордону, Служби розслідування фінансових злочинів, Бюро кримінальної поліції та Департаменту державної безпеки для припинення діяльності виявлених організованих злочинних угруповань.

В деяких європейських країнах хоча і не існує офіційних спеціальних груп, відповідні органи, включаючи митницю і управління по кримінальних справах, проводять спільні та паралельні розслідування фактів відмивання грошей, пов'язаних з незаконною торгівлею тютюном. Так, Служба митних розслідувань Німеччини є частиною спільних груп, які проводять фінансові розслідування, і була створена в 1992 році. У структурі Управління федеральної кримінальної поліції і Бюро кримінальних розслідувань були створені спеціалізовані підрозділи для проведення фінансових розслідувань, де співробітники митниці та поліції працюють разом в рамках спільних груп, які проводять фінансові розслідування.

Варто відмітити, що єдино правильного підходу в питанні побудови інститутів контролю на ринку підакцизних товарів в світі немає. Наприклад, в Данії та Норвегії поліція поєднує функції протидії загальної злочинності (щодо порушення майнових прав), а також порушень податкового, митного законодавства, відмиванню коштів. Податкова і митна служби в цих країнах не мають правоохоронних повноважень.

Централізованою є модель, побудована в Італії, Фінансова гвардія і орган фінансової розвідки якої підпорядковані Міністерству економіки і фінансів і фактично власними повноваженнями охоплюють всю повноту протидії злочинам в економічній сфері. Водночас у Великобританії, Ірландії,

Нідерландах, Португалії податкові та митні служби в частині правоохоронних повноважень функціонують в рамках однієї адміністративної структури, а інші злочини в економічній сфері відносяться до компетенції поліції [10].

Заходи, що вживаються останнім часом з метою розробки дієвих стратегій боротьби з відмиванням грошей і припинення фінансування тероризму, в тому числі, пов'язаного з незаконною торгівлею тютюном, об'єднують роботу за кількома різними, але пов'язаним між собою аспектами фінансових систем і кримінального права. Одним з важливих елементів цих стратегій є підрозділи фінансової розвідки (ПФР). ПФР – це центральний національний орган, відповідальний за отримання, аналіз та подальшу передачу компетентним органам інформації, що розкриває фінансову інформацію про підозрілі операції [11]. І хоча така інформація підпадає під дію обов'язкових норм конфіденційності, її потрібно зробити доступною для правоохоронних органів, з тим щоб дати їм можливість відслідковувати канали переміщення кримінальних грошових коштів.

Наступним важливим координатором у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів є податкові органи. Необхідно відмітити, що у деяких країнах податкові органи мають право проводити розслідування за фактом ухилення від сплати податків (в результаті контрабанди або незаконної торгівлі), а також за фактом відмивання грошей. При цьому, деякі податкові відомства представляють собою суміш податкового управління і митної служби і, як результат, можуть бути використані різні функції і повноваження [12, с.84]. Для прикладу у Великобританії податкові органи наділені повноваженнями проводити розслідування за фактом незаконної торгівлі тютюновими виробами в рамках цивільного і кримінального судочинства.

Більшість податкових органів не виділяють незаконну торгівлю тютюновими виробами як значимий податковий злочин; ще менше мають повноваження проводити розслідування за фактом відмивання доходів або

передавати такі справи до правоохоронних органів.

Податкові органи в багатьох країнах ЄС можуть здійснювати наступні заходи забезпечення контролю за обігом тютюнових виробів:

- вимагати від виробників, імпортерів і експортерів зареєструватися з метою оподаткування, а також отримання ліцензії на виробництво, оптовий та роздрібний продаж;

- усувати недотримання вимог відповідного законодавства шляхом моніторингу вітчизняної виробничої і торговельної діяльності через: проведення заходів безпосереднього фізичного контролю, а також шляхом застосування фіскальних (акцизних) марок;

- вимагати від платників податків (виробників, імпортерів) подачі податкових декларацій та сплати податкових зобов'язань [13].

Різні країни ЄС по-різному вибудовують власні системи адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів. На основі джерел з окремих країн ЄС, доповідей міжнародних агенцій та неурядових організацій, галузевих документів та джерел даних в Інтернеті можна виокремити найпоширеніші підходи по боротьбі з незаконною торгівлею (табл. 1).

В даному контексті слід зазначити, що ефективність адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів багато у чому залежить від дієвості контролю ланцюгу поставок тютюнових виробів. Водночас найбільш поширеними видами протидії торгівлі незаконною торгівлею є ліцензування та правозахисна діяльність, які присутні у всіх країнах-членах ЄС. Саме система ліцензування, доповнена ефективною роботою правоохоронних органів і діючими стримуючими заходами, допомагає створювати такий режим державного регулювання, при якому виготовлення, імпорт і експорт тютюнових виробів і виробничого обладнання здійснюють виключно легальні виробники. В свою чергу, впровадження схем ліцензування розглядається як потенційно ефективний інструмент скорочення кількості об'єктів продажу тютюнових виробів.

Визначення загальних підходів до боротьби з незаконною торгівлею тютюном [14]

Підхід	Визначення
Ліцензування	Офіційний дозвіл на участь у будь-якій діяльності від вирощування тютюну до виробництва продукту, транспортування, роздрібною торгівлі та експорту тютюнових виробів
Маркування	Нанесення на тютюнові вироби фіскальних (акцизних) марок, які містять дані про дату та місце виготовлення, а також передбачувані шляхи їх роздрібною реалізації
Національний облік	Збір даних про виробництво та обіг тютюнових виробів, порушення відповідного законодавства
Виявлення та відстеження	Системи, що включають як маркери, так і національні облікові структури для відстеження тютюнових виробів по всьому ланцюгу поставок; відстеження руху тютюнових виробів шляхом передачі даних в глобальну базу інформації про рух тютюнових виробів
Примусове виконання	Зобов'язання щодо виявлення та переслідування незаконної торговельної діяльності
Податок на експорт	Застосування податку на експорт тютюнових виробів з метою зниження мотивації незаконного реімпорту
Податкова гармонізація	Вирівнювання податкових ставок у сусідніх юрисдикціях з метою зменшення різниці цін на тютюнові вироби
Угоди з промисловістю	Співпраця контролюючих органів з легальними виробниками тютюнових виробів з метою підвищення безпеки ланцюга поставок
Просвітницька діяльність	Розповсюдження інформації про ризики, пов'язані з незаконною торгівлею тютюновими виробами; мотиваційна підтримка правоохоронних заходів
Координація агентства	Координація між контролюючими органами для підвищення ефективності акумулювання інформації про нелегальну діяльність на ринку тютюнових виробів, спільних операцій та обміну кращими практиками

Водночас не існує єдиного підходу до ліцензування роздрібною торгівлі тютюновими виробами. У цілому практикують як негативне, так і позитивне ліцензування. Перший варіант вимагає від суб'єктів господарювання інформування органу ліцензування, що вони планують займатися даним видом діяльності. В даному випадку не передбачено очікування на дозвіл на провадження ліцензованого виду діяльності. Водночас даний режим ліцензування передбачає можливість анулювання ліцензії у випадку встановлення фактів порушення відповідного законодавства, зокрема це стосується порушення правил торгівлі тютюновими виробами як то продаж їх неповнолітнім, невиконання загальних правил щодо реклами у точках та ін. Позбавлення права на діяльність може мати як постійний, так і

тимчасовий характер. Подібний підхід застосовано в Ірландії та Італії.

Другий, так званий позитивний, підхід вимагає від потенційного роздрібного оператора ринку тютюнових виробів повноцінної подачі заяви на право отримання ліцензії – учасник повинен відповідати певним визначеним критеріям і внести відповідну плату. Такий варіант регулювання тютюнової індустрії є більш поширеним. Його обрали Фінляндія, Франція, Іспанія, Бельгія, Швеція, Польща, всі Прибалтійські країни, Угорщина та ін. Умови надання ліцензії на торгівлю тютюновими виробами та її вартість є специфічними для різних країн.

Аналіз сучасної практики адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів дозволяє констатувати, що майже всі країни ЄС здійснюють спеціальне маркування тютюнових виробів (табл. 2). Незважаючи на те, що вимоги до товарних маркерів не включені до спеціальної Директиви ЄС щодо тютюнових виробів, країни-члени ЄС включили ці положення на індивідуальній основі. Система виявлення та відстеження, як зазначено в у відповідному протоколі ВООЗ, діє в Туреччині, а в обмеженому вигляді – в Угорщині. ЄС та країни-члени ЄС використовують окрему систему моніторингу руху акцизних товарів через кордони.

Як вже зазначалося, з метою захисту фінансових інтересів держав-членів ЄС в 2013 р Єврокомісія прийняла рішення про активізацію боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами. Важливою юридичною подією стало входження в силу з 2014 р. Директиви ЄС про тютюнову продукцію (TFD), якою передбачено введення з 2019 р. системи відстеження руху тютюнових виробів від виробника до кінцевого споживача.

Європейська комісія в 2015 р. опублікувала техніко-економічне дослідження про можливі варіанти системи відстеження тютюнових виробів і захисного маркування, які задовольняють вимогам Директиви TFD. Моніторинг руху тютюнових виробів передбачає визначення попереднього та поточного місцезнаходження, а також реєстрацію майбутнього

місцезнаходження всіх тютюнових упаковок, наприклад, пакетів, картонних упаковках і піддонів, в ланцюгу поставок до моменту сплати податків або виконання інших зобов'язань [3].

Таблиця 2

Впровадження спільних підходів до боротьби проти незаконної торгівлі тютюном деякими країнами Європейського Союзу (ЄС)

Підхід	ЄС	Угорщина	Італія	Румунія	Іспанія	Туреччина	Велико-британія
Ліцензування	так	так	так	так	так	так	так
Маркування		так	так	так	так	так	так
Національний облік	так	так	так	так	так	так	так
Виявлення та відстеження		так				так	
Примусове виконання	так	так	так	так	так	так	так
Податок на експорт							
Податкова гармонізація	так	так	так	так	так		так
Угоди з промисловістю	так	так	так	так	так	так	так
Освіта суспільства	так						так
Координація агентства	так	так	так	так	так	так	так
Рік ратифікації Рамкової конвенції ВООЗ	2005	2004	2008	2006	2005	2004	2004

Загальну схему системи відстеження кожної одиниці тютюнових виробів відображено на рис. 1.

Передбачається, що контролюючі органи країн, на території яких буде функціонувати дана система, уповноважені органи ЄС, матимуть у своєму розпорядженні можливість доступу до бази даних такої системи. Водночас правоохоронні органи ЄС матимуть можливість використовувати програмні додатки для смартфонів з метою зчитування маркувань і розшифровки даних, а також для отримання необхідної інформації щодо моніторингу тютюнових виробів з бази даних.

Відповідно для експертної оцінки було запропоновано чотири різних

варіанта системи відстеження руху тютюнових виробів (рис. 2) та чотири варіанта захисних маркувань (рис. 3) [15].

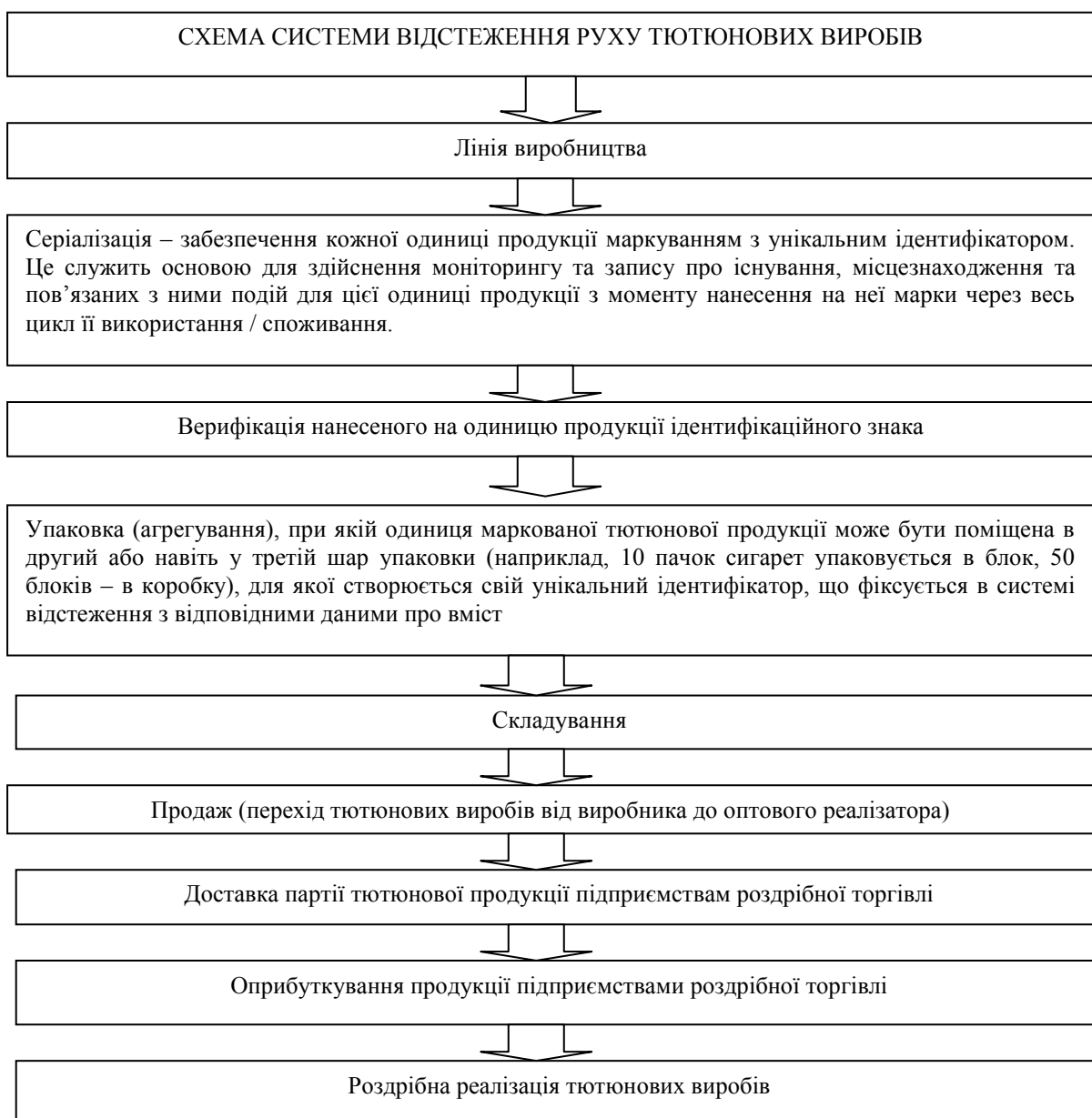


Рис. 1 Схема системи відстеження руху тютюнових виробів [15]

Перший варіант системи відстеження практично повторює систему CODENTIFY, іноді іменовану Системою верифікації коду CVS (Code Verification System), яка була запропонована Асоціацією цифрового кодування і простеження DCTA (Digital Coding and Tracking Association), до якої входять чотири найбільші тютюнові компанії світу. Однак, ризик полягає в тому, що система не може забезпечити незалежний контроль і управління кодами на рівні тютюнових пачок, а також надійно гарантувати

відсутність слабких місць і недеklarованих функцій в компонентах програмного забезпечення, що поставляється тютюновою промисловістю.

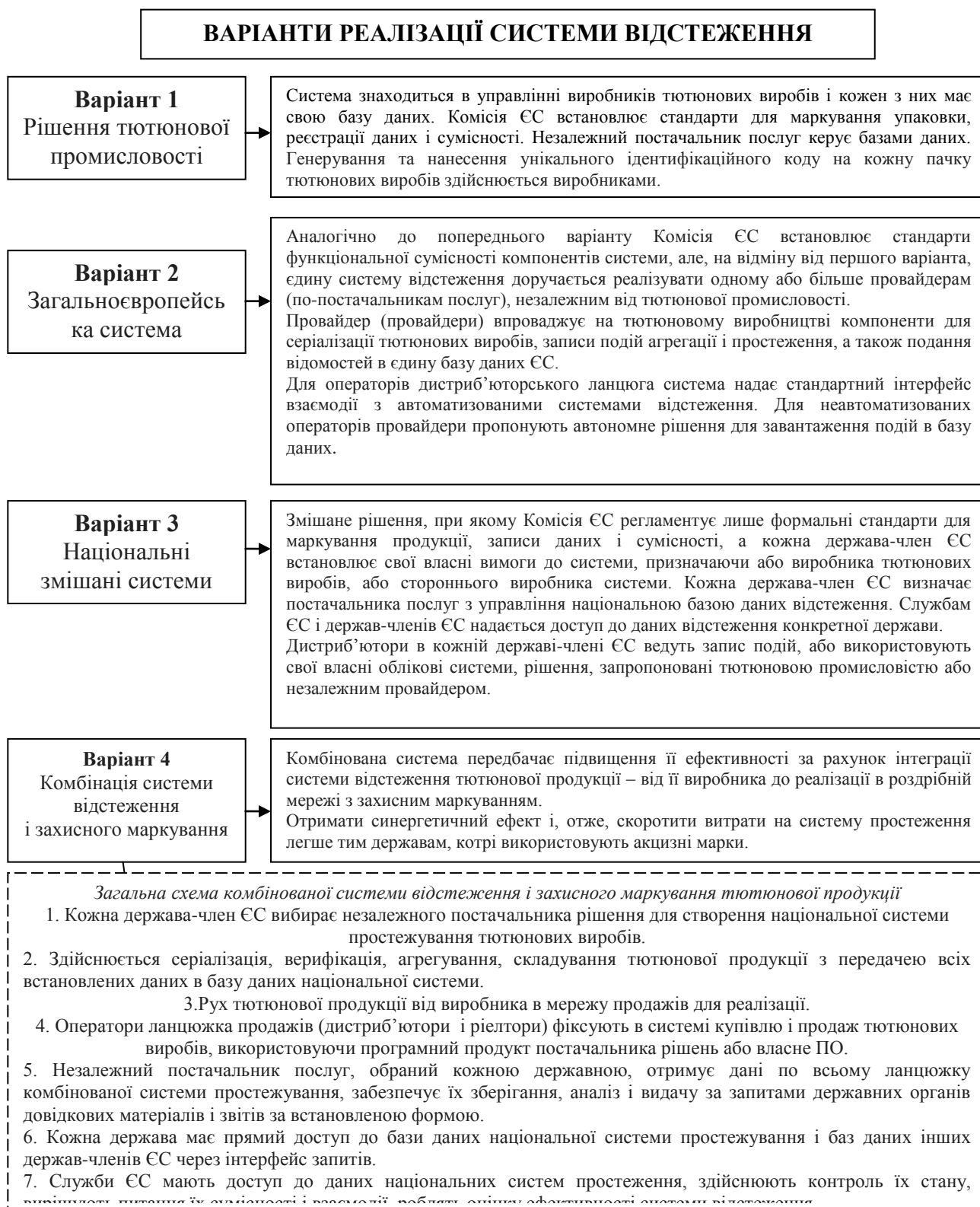


Рис. 2 Варіанти реалізації системи відстеження в країнах-членах ЄС [15]

Перевагами другого варіанта є повний урядовий контроль за

відстеженням тютюнових виробів по всьому ланцюгу поставок, а консолідація та зберігання даних в одному місці спрощує управління, скорочує час реакції на запити і полегшує перехресний аналіз ринків країнами-членами ЄС. Крім цього, віддалення даних моніторингу руху тютюнових виробів від виробників знижує ризик змови в тютюновою промисловістю. Водночас основним недоліком даного варіанта є низький рівень гнучкості для виробників і держав-членів ЄС, який обумовлений необхідністю реалізації тільки одного рішення, запропонованого ЄС.

Варіант національної змішаної системи надає державам-членам ЄС високій рівень автономії і підвищує конкуренцію для реалізації управлінських рішень. Однак наявні і мінуси, зокрема це стосується зменшення вигоди від масштабування через розрізненість провайдерів рішень і провайдерів послуг з управління даними, а також високу залежність від сумісності між численними постачальниками і від акумулювання даних від декількох джерел. Також, постає необхідність інтеграції рішень на рівні ЄС як гарантії ефективності реалізації контрольних заходів на тютюновому ринку.

До недоліків *комбінованої системи* відноситься необхідність онлайн підключення для отримання доступу до всієї інформації моніторингу під час здійснення виїзних перевірок, так як тільки основна інформація може бути розшифрована з унікального ідентифікатора. В даному варіанті також необхідна інтеграція національних систем, що дозволяє забезпечити службам ЄС інструменти контролю і нагляду. Комбінованій системі притаманна висока залежність від взаємозв'язку між численними постачальниками і джерелами даних, наприклад, можливі системні недоліки проходження запитів через багаторазові сховища держав-членів ЄС.

Найбільш вдалим рішенням щодо захисного маркування є використання захищеної етикетки (марки). Слід зазначити, що і використання акцизних марок має декілька недоліків, зокрема: обмежений розмір марки; потреба в замовленні акцизних марок; необхідність обліку запасів марок; потреба в

додатковій виробничій лінії для нанесення марок і необхідність в заходах щодо запобігання зняття марок і їх повторного використання.

Цифрове маркування, яке запропоноване тютюновою промисловістю, засноване на використанні відомого унікального коду. Однак продукція не може бути ідентифікована лише за допомогою унікального ідентифікатора, оскільки він не дає гарантії, що код не був скопійований та тютюновий виріб є легальним. Крім того, необхідний мобільний пристрій для аутентифікації коду, що робить його напівприхованим елементом захисту, які не мають відкритих або судових характеристик.



Рис. 3 Види захисного маркування [15]

Для практичного використання цифрове маркування рекомендується доповнювати напівприхованим захистом шляхом друку унікального

ідентифікатора з додатковими елементами аутентифікація безпосередньо на етикетку (марку).

Основним недоліком маркування *fingerprint* є занадто високі витрати на обладнання для фіксації і зберігання «відбитка пальця». Крім того, в даний час існує не так багато постачальників рішень, які на практиці реалізують подібний захист.

На думку фахівців, від впровадження системи відстеження і захисного маркування можуть отримати вигоду різні зацікавлені відомства, правоохоронні, податкові та митні органи, установи охорони здоров'я [15]. Водночас за даними групи експертів ВООЗ запровадження «глобального режиму відстеження» буде сприяти попередженню, виявленню і ліквідації незаконної торгівлі справжніми тютюновими виробами, ще більше ускладнюючи діяльність контрабандистів. Відповідно з метою спрощення такі системи повинні бути організовані на міжнародному рівні.

Висновки. Підводячи підсумки, можна сказати, що однією з нагальних проблем у сфері акцизного оподаткування є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів для боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів. Аналізуючи європейський досвід боротьби з контрабандою тютюнових виробів, можна виділити кілька загальних напрямків в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів, з метою відстеження та контролю ланцюга поставок; міжвідомче співробітництво національних установ; співпраця державних органів з представниками тютюнової промисловості, в тому числі шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; вдосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни, шляхом введення електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванням тютюнових компаній; ефективна діяльністю правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією.

Список використаних джерел

1. Техническое пособие ВОЗ Администрирование табачных налогов [Электронный ресурс] // Всемирная организация здравоохранения. – 2013. – Режим доступа до ресурсу: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/12/9789244563991_rus.pdf?ua.
2. Красовський К.С., Андреева Т.І., Скіпальський А.П. На що спрямовувати політику контролю над тютюном в Україні. - Європейський інформаційно-дослідницький центр. – Електронний ресурс. – 2017. – [Режим доступу]: euinfocenter.rada.gov.ua.
3. The Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products.Fifth session of the Conference of the Parties (COP) to the WHO FCTC. - Seoul, Korea. – 2012, – 12 Nov.
4. Tobacco Products Directive 2014/40/EU.– 2014, – April.
5. European Commission. – 2017. – available to: http://ec.europa.eu/health/tobacco/products/revision/implementation_en.htm.
6. Краснова К. А. Борьба с коррупционными преступлениями в государствах-членах ЕС [Электронный ресурс] / Кристина Александровна Краснова. – 2016. – Режим доступа до ресурсу: http://enotabene.ru/wl/article_15237.html#11.
7. Regulation (EU, Euratom) No 883/2013 of 11 September 2013, OJ L 248, 18.9.2013, p. 1. [Электронный ресурс] // EUR-LexAccessstoEuropeanUnionlaw . – 2013. – Режим доступа до ресурсу:<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0883>.
8. Report from the commission to the council and the European parliament Progress report on the implementation of the Commission Communication «Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products - a co [Электронный ресурс] // EUR-Lex. – 2017. – Режим доступа до ресурсу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2017:235:FIN>
9. Незаконная торговля табаком [Электронный ресурс] // Руководство ФАТФ. – 2012. – Режим доступа до ресурсу: http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Illicit%20Tobacco%20Trade_Russian.pdf.
10. Вигиринский А. Финансовая полиция: реформа формы, но не содержания [Электронный ресурс] / Андрей Вигиринский // LB.ua. – 2016. – Режим доступа до ресурсу: https://lb.ua/economics/2016/05/05/334536_finansovaya_politsiya_reforma_formi.html.
11. Органы финансовой разведки. Обзор [Электронный ресурс] // Международный Валютный Фонд, Юридический департамент, Департамент денежно-кредитных и финансовых систем. Всемирный банк, Отдел по вопросам целостности финансовых рынков. – 2004. – Режим доступа до ресурсу: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/FIU/rus/FIUr.pdf>.
12. Незаконная торговля табачными изделиями и методы борьбы с нею / Международный налоговый и инвестиционный центр. – 2015. – 52 с.

13. Трансформація акцизної політики України: монографія/ [Коротун В.І., Брехов С.С., Новицька Н.В. та ін.]; за заг.ред. В.І. Коротуна. – Ірпінь: Видавництво університету ДПС України, 2015. – 404 с.

14. Ross H. Approaches for Controlling Illicit Tobacco Trade — Nine Countries and the European Union [Електронний ресурс] / Hana Ross // Centers for Disease Control and Prevention. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.cdc.gov/mmwr/preview/mmwrhtml/mm6420a3.htm#Tab1>.

15. Европейские ориентиры прослеживания табачной продукции [Електронний ресурс] / В. Н. Богданов, Д. А. Блудов, П. С. Вихлянецев, М. В. Симонов // Микроэкономика. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.center-inform.ru/upload/iblock/a93/st2910.pdf>.

Хлебнікова Інна Ібрагимівна – молодший науковий співробітник відділу дослідження проблем оподаткування фізичних осіб НДІ фіскальної політики.