

2017

**ПРОТИДІЯ НЕЛЕГАЛЬНОМУ
ОБІГУ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ
ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ:
ДОСВІД КРАЇН ЄС ТА ОЕСР**

Alcohol and Tobacco

Tax Evasion

LICENCES

TAX STAMP

Unrecorded Alcohol

Alcohol Duty Fraud

**Illicit Trade in Tobacco
Products**

**Monitoring Tobacco
Trade**

EMCS

**Excise Duties on Alcohol
and Tobacco**

Control and Supervision

over Market of

Excisable Goods

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

ПРОТИДІЯ НЕЛЕГАЛЬНОМУ ОБІГУ
АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ ТА ТЮТЮНОВИХ
ВИРОБІВ: ДОСВІД КРАЇН ЄС ТА ОЕСР

За загальною редакцією
к.е.н., с.н.с. В. І. Коротуна

Київ • 2017

УДК 336.226.3 (477+4ЄС)
ББК 65.261.411.1(4)
П83

Рекомендовано до друку Вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол № 13 від 26 жовтня 2017 р.)

Рецензенти:

З. С. Варналій – професор кафедри фінансів Київського національного університету імені Тараса Шевченка, д.е.н., професор;

М. О. Кужелєв – директор ННІ фінансів, банківської справи Університету ДФС України, д.е.н., професор;

В. М. Мельник – професор кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», д.е.н., професор.

Авторський колектив:

В. І. Коротун – в. о. директора Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету ДФС України, к.е.н., с.н.с.;

Н. В. Новицька – завідувач відділу податкового прогнозування та обліково-аналітичної роботи, к.е.н.;

Т. В. Коцук – старший науковий співробітник відділу дослідження проблем оперативно-розшукової роботи, к.е.н.;

І. І. Хлебнікова – молодший науковий співробітник відділу дослідження проблем оподаткування фізичних осіб.

В31 Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / [за заг. ред. В. І. Коротуна]. – К. : Алерта, 2017. – 66 с.

ISBN 978-617-566-452-0

Публікацію підготовлено в межах виконання НТТР «Розбудова комплексної системи протидії тінізації ринку підакцизних товарів в Україні». У роботі проаналізовано сучасну практику протидії нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів у країнах ЄС та ОЕСР. Визначено особливості застосування окремих інструментів реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів. Розглянуто ефективність застосування новітніх інноваційних інструментів захисту бази оподаткування у країнах ЄС, зокрема результати впровадження у практику фіскального адміністрування системи EMCS. Розкрито особливості організаційного забезпечення контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів у країнах ЄС та ОЕСР.

УДК 336.226.3 (477+4ЄС)

ББК 65.261.411.1(4)

© Коротун В. І., Новицька Н. В.,
Коцук Т. В., Хлебнікова І. І., 2017
© Науково-дослідний інститут
фіскальної політики, 2017

ISBN 978-617-566-452-0

Зміст

Вступ	4
1. Досвід країн ЄС у сфері контрольної-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв.....	5
2. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів на національному та міждержавному рівнях у країнах ЄС	15
3. Система EMCS як інструмент захисту бази оподаткування специфічним акцизом у країнах ЄС	30
4. Організаційне забезпечення контролю за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів у країнах ЄС та ОЕСР	42
Висновки	54
Додатки.....	60

Вступ

Податкова система кожної країни відображає рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традиції народу, географічне положення та безліч інших чинників. Крім того, еволюція національних податкових систем відбувається в тісному взаємозв'язку з трансформаційними процесами, що наявні в економіці кожної країни. Указані процеси впливають на пропорції застосування окремих видів податків. Водночас загальна ефективність податкової системи прямо залежить від використовуваної моделі фіскального адміністрування та вжиття попереджувальних заходів, спрямованих на недопущення реалізації суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань.

У зв'язку з цим особливого значення набувають питання вдосконалення технологій адміністрування податків, що вирішуються завдяки впровадженню новітніх інструментів реалізації контрольної функції держави. Окреслена проблематика повною мірою стосується і ринку підакцизних товарів та залишається однією з пріоритетних, зважаючи на фіскальну роль акцизного оподаткування. Відповідно, удосконалення процедур реалізації контрольної функції держави на ринку підакцизних товарів України є одним з основних питань, пов'язаних із перетвореннями у податковій сфері. Тому виокремлення найбільш дієвих інструментів протидії нелегальному обігу підакцизних товарів, які використовуються провідними країнами світу є досить актуальним.

У країнах Європейського Союзу (далі – ЄС) широко застосовуються механізми запобігання зловживанням у сфері справляння акцизного податку, у т. ч. контрольного-наглядового характеру, перевіряється дотримання суб'єктами господарювання вимог при наданні їм ліцензій (дозволів) на виробництво, складування, виробниче використання підакцизних товарів, а також на проведення експортно-імпортних операцій із зазначеними товарами. Важливим елементом контролю переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого виникнення податкового зобов'язання є використання запровадженої в ЄС єдиної інформаційної системи EMCS, у якій фіксується все постачання підакцизних товарів, доти, поки останні не потраплять у вільний податковий обіг. І нарешті, для забезпечення належного виконання зобов'язань зі сплати акцизного податку проводяться різні види перевірок суб'єктів господарювання, які виробляють підакцизні товари, обробляють та використовують їх для виробничих цілей, здійснюють торгівлю ними, а також проводять експортно-імпортні та інші операції.

1. Досвід країн ЄС у сфері контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв

Система акцизного оподаткування в зарубіжних країнах постійно змінюється й удосконалюється, з урахуванням процесів гармонізації національних податкових систем, що вимагають коригування законодавства держав-членів ЄС згідно з положеннями відповідних директив. Загальну мету гармонізації специфічного акцизного оподаткування у країнах ЄС формують такі три складові: встановлення фіскальної нейтральності в самій фінансовій системі ЄС; спрощення умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів; створення умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС [5, с. 99].

Загальна ефективність акцизного оподаткування у країнах ЄС (як і в Україні) прямо залежить від дієвості контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які у країнах ЄС та ОЕСР здійснюється у формі виїзних податкових перевірок та податкового нагляду. Відповідно, виїзні податкові перевірки спрямовані на те, щоб уможливити остаточне встановлення обставин оподаткування. Основною їх складовою є аналіз документації щодо ведення підприємницької діяльності та оподаткування. Будучи формальною процедурою, виїзна перевірка підлягає суворому регламентуванню стосовно її призначення, перебігу, завершення та повідомлення про результати.

На відміну від виїзної податкової перевірки, податковий нагляд є тривалим процесом (без обмежень у часі). Він не є окремою стандартизованою процедурою, а складається із ряду заходів, до яких встановлюються менш суворі формальні вимоги, ніж до виїзної перевірки (зокрема, ці заходи не потребують офіційного призначення). Метою реалізації податкового нагляду є передусім уникнення втрат надходжень акцизного податку. Потрібно зазначити, що за певних обставин податковий нагляд може перекваліфікуватися у виїзну перевірку без попереднього призначення такої перевірки.

Контрольно-наглядова діяльність на ринку алкогольних напоїв у країнах ЄС може мати різне законодавче регулювання. Зокрема, у Німеччині положення щодо здійснення виїзних податкових перевірок та податкового нагляду містяться у Податково-процесуальному кодексі (застосовується щодо всіх податків) та законах, котрі регламентують оподаткування окремими податками і зборами (у сфері справляння акцизів зі спирту й алкогольних напоїв – чотирма законами щодо різних підгруп підакцизних товарів). Положення останніх специфічних законів стосовно окремих аспектів

контрольно-наглядової діяльності превалюють над нормами Кодексу. У Німеччині порушення податкового законодавства поділяються на зловживання, що передбачають настання кримінальної відповідальності, та адміністративні правопорушення (у Кодексі окремо виписані норми щодо перших та других).

Основною метою проведення виїзної податкової перевірки є дослідження правильності визначення податкових зобов'язань. Вона може охоплювати один чи декілька видів податків, один чи декілька податкових періодів або обмежуватися певними обставинами оподаткування (наприклад, виробництво одного або різних видів алкогольних напоїв, використання підакцизних товарів у виробництві товарів, що не відносять до складу підакцизних).

Виїзні перевірки у сфері акцизів здійснюються податковими органами, відповідальними за їх адміністрування. Як і в Україні, проведення податкових виїзних перевірок чітко регламентується шляхом видання спеціального наказу, де вказується обсяг перевірки та порядок оскарження її результатів.

У країнах ЄС дуже часто документально перевіряються як суб'єкти господарювання, щодо яких ризики зловживань є високими, так і окремі «неризикові» платники податків (визначаються випадково). До ризикових належать компанії, щодо яких або власників яких раніше фіксувалися факти ухилення від оподаткування, та підприємства – порушники ліцензійних умов щодо виробництва, складування, виробничого використання підакцизних товарів та інших операцій з ними. Варто зазначити, що для країн ЄС, де на ринку алкогольних напоїв оперує багато малих підприємств (броварень, виноробів і дистилляторів), ефективне функціонування ризикоорієнтованої системи відбору суб'єктів господарювання для здійснення контрольних заходів вкрай важливе.

Водночас поряд із плановими перевітками у країнах ЄС досить часто використовується і такий вид контролю, як позапланові перевірки, що проводяться з певного приводу, зокрема у разі отриманні інформації про можливі факти значного зниження податкових зобов'язань. Разом з тим існують обмеження на перевірки певного підприємства одним і тим самим працівником податкового органу з метою запобігання корупції.

Процедури здійснення виїзних податкових перевірок є досить стандартними і схожі з вітчизняними. Зокрема, типовими етапами виїзної перевірки є підготовка до її проведення, безпосереднє здійснення перевірки та узгодження її результатів. Відповідно, підготовка до проведення перевірки складається з загальних і спеціальних (фахових) процедур. До загальних процедур відносять такі: перевірку наказу про проведення виїзної перевірки на предметну та формальну правильність; планування обсягу перевірки (визначення кількості ревізорів, що будуть задіяні, з'ясування питання потреби

в особливих фахових знаннях); планування термінів перевірки; ознайомлення із законодавчою базою, дотримання положень якої підлягатиме перевірці.

Потрібно зауважити, що у країнах ЄС візна перевірка часто проводиться з використанням спеціального програмного забезпечення. Комп'ютерна програма податкового аудиту автоматично звіряє дані платника податків і дані податкових органів (наприклад, інформацію про постачання спирту й алкогольних напоїв у неоподаткованому стані, що зафіксована у системі «*Excise Movement and Control System*» (далі – EMCS)¹.

Наступною складовою реалізації контрольної функції держави на ринку товарів підакцизної групи є *податковий нагляд* (заходи контролю, які не потребують попереднього планування та попередження про них). У країнах ЄС податковий нагляд у сфері акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв здійснюється щодо переміщення товарів через кордон і їх перебування у зонах вільної торгівлі та на вільних митних складах; виробництва, обробки, переробки, зберігання та виробничого використання підакцизних товарів; торгівлі підакцизними товарами.

Крім того, податковому нагляду підлягає пересилання, знищення та інші види операцій і процедур, що проводяться з підакцизними товарами; виробництво і вивезення товарів, щодо яких існує вимога податкового відшкодування/надання пільг з акцизного податку.

Такому контролю без попередження також підлягають земельні ділянки і приміщення осіб, з якими пов'язується обставина оподаткування, що потребує податкового нагляду (без часових обмежень), якщо факти підтверджують припущення про розміщення там контрабандних товарів або неналежним чином оподаткованих підакцизних товарів та інші порушення вимог, виконання яких має бути забезпечене податковим надглядом. Водночас у разі небезпеки, пов'язаної із затримкою, допускається проведення обшуку житлових та виробничих приміщень без судового ордеру.

Посадові особи контролюючого органу при здійсненні податкового нагляду мають право у рамках обмежених у часі і просторі заходів контролю зупиняти судна та інші транспортні засоби, які згідно з їхнім зовнішнім виглядом слугують для підприємницьких цілей. У зв'язку з цим особи, які перевіряються, мають пред'являти документи, що засвідчують особу, та надати інформацію про товари, які перевозяться. Зокрема, вони повинні надати транспортні накладні й інші документи на перевезення, у тому числі і неподаткового характеру. Якщо внаслідок цього чи на основі інших фактів

¹ Рішення про впровадження EMCS було прийнято за підсумками доповіді, представленої Генеральним Директором з митного та непрямого оподаткування групою високого рівня про шахрайство в секторі тютюнових та алкогольних напоїв у 1998 році.

з'являються підстави для припущення, що перевозяться підакцизні товари, посадові особи можуть перевіряти товари, які перевозяться, і робити висновки, які є значущими для оподаткування цих товарів. Перевізники зобов'язані надати відомості щодо походження підакцизних товарів, дозволити вилучення зразків продукції і надати необхідну допомогу.

Якщо висновки податкового нагляду дають підстави для проведення виїзної перевірки, то можна без попереднього наказу переходити до її здійснення. На такий перехід вказується письмово. Відповідно, особи, яких стосуються заходи податкового нагляду, повинні на вимогу посадових осіб надавати таку інформацію: 1) бухгалтерські записи, книги, інші документи, які стосуються обставин оподаткування, що підлягають податковому нагляду, а також одержання і реалізації підакцизних товарів; 2) довідкову інформацію й іншу допомогу, необхідні для здійснення податкового нагляду.

Одним з ефективних засобів запобігання зловживанням на ринку алкогольних напоїв є також надання індивідуальних дозволів на виробниче використання спирту та алкогольних напоїв, які звільняються від оподаткування. Висуваються жорсткі вимоги для отримання цього дозволу (насамперед щодо особи власника підприємства і податкової надійності – належного ведення бухгалтерського обліку, своєчасної сплати податків тощо). Перевірка дотримання цих вимог є заходом податкового нагляду.

При встановленні фактів ухилення від оподаткування індивідуальний податковий дозвіл може скасовуватися і більше такому (податково ненадійному) суб'єкту господарювання не надаватися. Цей дозвіл у Німеччині є безстроковим і надається на безоплатній основі. В окремих випадках передбачене використання такого інструменту, як фінансова гарантія у формі блокування банком певної суми коштів платника. Це відбувається, якщо при перевірці дотримання підприємством вимог для надання дозволу виникають певні сумніви щодо податкової надійності. В інших країнах ЄС, зокрема в Ірландії, фінансова гарантія застосовується щодо всіх претендентів на отримання дозволу на виробниче використання підакцизних товарів у неоподаткованому стані. Але при цьому перевірка виконання вимог для надання ліцензії перевіряється обов'язково.

За таким самим принципом надаються ліцензії (дозволи) на виробництво, складування підакцизних товарів, а також на проведення експортно-імпортних операцій з цими товарами (для отримання статусу зареєстрованого виробника чи зареєстрованого одержувача при операціях постачання товарів між країнами ЄС і третіми країнами).

Одним із основних елементів реалізації наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв (як і тютюнових виробів) є *ліцензування*. Ліцензування

може бути диференційоване на рівні роздрібних торговців або оптових торговців. Крім того, альтернативні ліцензійні схеми можуть бути диференційовані так: 1) реєстрація або повідомлення; 2) акредитація або сертифікація; 3) негативне ліцензування; 4) позитивне ліцензування. В спеціальній літературі термін ліцензування переважно означає «позитивне ліцензування», в той час як «реєстрація» розглядається як якісно інший варіант політики контролю на окремо взятому товарному ринку.

Так, у багатьох країнах світу роздрібна торгівля алкогольними напоями належить до видів підприємницької діяльності, які регулюються державою. У свою чергу, упровадження схем ліцензування розглядається як потенційно ефективний інструмент скорочення кількості об'єктів продажу алкогольних напоїв. Водночас не існує єдиного підходу до ліцензування роздрібною торгівлі. Різними країнами практикується як негативне, так і позитивне ліцензування.

Перший варіант вимагає від суб'єктів господарювання інформування органу ліцензування про намір займатися таким видом діяльності. У даному разі не потрібно очікувати дозволу на провадження ліцензованого виду діяльності. Водночас даний режим ліцензування передбачає можливість анулювання ліцензії у разі встановлення фактів порушення відповідного законодавства, зокрема це стосується порушення правил торгівлі, як-то продаж їх неповнолітнім, невиконання загальних правил щодо реклами та ін. Позбавлення права на діяльність може мати як постійний, так і тимчасовий характер.

Другий, так званий позитивний, підхід вимагає від потенційного роздрібною оператора ринку повноцінного подання заяви на право отримання ліцензії – учасник повинен відповідати певним визначеним критеріям і внести відповідну плату. Такий варіант регулювання є більш поширеним.

У країнах ЄС (як і в Україні) тією чи іншою мірою застосовуються ліцензії на виробництво, імпорт, експорт, оптову та роздрібну торгівлю алкогольними напоями. Однак сьогодні шість країн повністю відмовилися від цього інструмента регулювання алкогольного ринку. До таких країн, зокрема, відносять Данію, Чехію, Грецію та Іспанію [4, с. 116]. Важливою відмінністю є те, що в Данії кожен власник магазину повинен отримати ліцензію від держави на ведення бізнесу, проте ніяких обмежень щодо продажу алкогольних напоїв не існує.

Виключно ліцензування продажу лікєро-горілочаних виробів здійснюється в Нідерландах, їх виготовлення – у Швейцарії. Загалом більшість країн застосовує фрагментарне ліцензування виробництва та обігу алкогольних напоїв, причому основна увага приділяється ліцензуванню саме міцного алкоголю (лікєро-горілочної продукції у вітчизняній термінології). Результатом

такого ліцензування є те, що кількість отримувачів ліцензій сягає рівня 80–90 % заявників, водночас плата за такі ліцензії є несуттєвою щодо торгівельного обороту.

В Австрії здійснюється ліцензування виробництва, складування, ректифікації алкоголю, яку видає митна служба за місцем перебування заявника за його письмовим зверненням. Для отримання такої ліцензії повинні бути дотримані відповідні умови. Зокрема, виробництво алкоголю має бути ізольоване від інших виробництв і доступу сторонніх осіб, тобто існує потреба у свого роду митній території. Устаткування, на якому передбачається виробництво, повинне відповідати юридичним та санітарним нормам; також потрібне спеціальне приміщення для зберігання готової продукції.

У Великобританії також одним з інструментів регулювання алкогольного ринку залишається ліцензування, яке здійснюється відповідно до Закону про ліцензування (*The Licensing Act 2003*), при чому ліцензування підлягає роздрібний продаж алкоголю, постачання алкогольної продукції в роздрібну мережу (аналог ліцензії на оптову торгівлю в Україні); забезпечення розважальних заходів; постачання алкогольних напоїв у заклади громадського харчування, які працюють у нічний час.

Досить цікавим є досвід регулювання ринку алкогольних напоїв постсоціалістичних країн, які стали членами ЄС. Так, у Латвії поряд з виробництвом також ліцензується оптова та роздрібна торгівля алкогольними напоями, при цьому для роздрібною торгівлі продаж пива виділяється в окремий вид ліцензування. Органом ліцензування виступає Служба державних доходів Латвії, при цьому вказані ліцензії видаються суб'єктам господарювання на невизначений термін.

Як і в Україні, ліцензія на оптову торгівлю алкогольними напоями, ліцензія на роздрібну торгівлю алкогольними напоями та ліцензія на роздрібну торгівлю пивом дає право на виконання відповідних дій тільки в зазначеному в ліцензії місці, і право на використання ліцензії має тільки суб'єкт господарювання, якому ця ліцензія видана. Крім того, у законодавчому порядку визначаються як вимоги до місця торгівлі, так і окремі обмеження щодо продажу алкогольних напоїв.

У Словаччині оптовий продаж алкогольних напоїв здійснюється лише за наявності відповідної ліцензії. Вона надається у разі виконання умов, пов'язаних: зі складськими приміщеннями (їх площа має бути понад 200 м²); річним оборотом від реалізації алкогольних напоїв (щонайменше 100 тис. євро) або статутним капіталом понад 100 тис. євро; наймом не менше 10 працівників.

Імпортер ввезені алкогольні напої може реалізувати тільки після отримання спеціальних дозволів (ліцензій). Імпортер має право заявлені до

митної процедури – випуск у вільний обіг – алкогольні напої відправляти в режимі відстроченої сплати акцизного податку тільки після отримання спеціального дозволу (ліцензії).

Поряд із ліцензуванням окремими країнами застосовується і такий вид державного регулювання алкогольного ринку, як *державна монополія*, причому такий інструмент застосовується як до їх виробництва, так і продажу. Більшість країн із розвинутою економікою усвідомила, що ринок алкогольних напоїв містить високі ризики для національної безпеки, тому в них діє соціально відповідальне законодавство, яке передбачає монополію держави на виробництво чи продаж алкогольних напоїв. Державна (повна чи часткова) монополія на виробництво, оптову та (або) роздрібну торгівлю наявна принаймні у 18 країнах [1, с. 70]. Так, монополія на розподіл алкогольних напоїв існує переважно у країнах ЄС та деяких штатах США, на виробництво – країнах колишнього соцтабору. Такі країни, як Болгарія, Норвегія, Туреччина та Македонія, одночасно мають монополію на виробництво та розподіл алкогольних напоїв. Водночас Україна не має монопольного становища ні у сфері виробництва, ні у сфері розподілу алкогольних напоїв, проте має монополію на виробництво спирту.

В окремих країнах надається перевага державному контролю на стадії реалізації алкогольних напоїв. Так, у Швеції державі належить монопольне право на роздрібну торгівлю алкогольними напоями. Також у Швеції регулюються й роздрібні ціни на алкогольні напої. Так, алкогольні напої, вино, експортне пиво (із вмістом спирту понад 3,5 %) реалізуються лише у спеціалізованих державних магазинах.

У Фінляндії здійснюється жорсткий контроль державою як виробництва, так і продажу алкогольної продукції. Виключне право на роздрібну торгівлю алкогольними напоями має державна компанія «Алко». В Ісландії право виробництва алкогольних напоїв належить державному монополісту, а продаються такі напої в мережі його магазинів. У Норвегії роздрібний продаж міцних лікєро-горілчаних виробів спиртних напоїв, вин і пива з вмістом абс. алк. понад 4,75 % може здійснюватися тільки акціонерним товариством «Вінмонополет» у мережі спеціалізованих магазинів з аналогічною назвою.

Особливістю регулювання ринку алкогольних напоїв у Норвегії є те, що функції з здійснення такого регулювання покладено на Міністерство охорони здоров'я та соціальної роботи. У межах наданих повноважень Міністерство визначає кількісну межу, час роботи роздрібною торгівлі мережі магазинів «Вінмонополет», рівень оподаткування та порядок використання прибутку монополіста. Передбачено також внесення монополістом обов'язкового річного збору, який спрямовується на проведення профілактичних заходів у сфері

охорони здоров'я і соціальної сфери. Крім того, парламент Норвегії при розгляді проекту державного бюджету на наступний рік законодавчо закріплює в ньому обсяг прямих відрахувань від чистого прибутку компанії-монополіста. Ці кошти надходять безпосередньо в державну казну і витрачаються в основному на соціальні цілі.

Одним з основних інструментів регулювання ринку алкогольних напоїв в Україні є *використання мінімальних цін* при їх оптовому та роздрібному продажу. Однак у країнах ЄС чинне законодавство не передбачає використання такого інструмента регулювання (як і встановлення максимальних цін). Це пов'язано з тим, що встановлення таких цін спричинило б порушення основних свобод загального внутрішнього ринку і, як наслідок, визнання їх Судом ЄС такими, що не відповідають праву ЄС. Так, у справі ван Тігелен Суд ЄС постановив, що фіксована мінімальна роздрібна ціна на алкогольну продукцію може створювати перешкоду внутрішньому ринку ЄС і порушувати свободу пересування товарів. Таким чином, у визначенні мінімальних роздрібних цін Суд ЄС визнав можливість порушення установчого акта ЄС, що забороняє кількісні обмеження у торгівлі та дискримінації імпортованих товарів, оскільки імпортери будуть перебувати в невідносно вигідному становищі, порівняно з місцевими виробниками.

Одним із додаткових інструментів контролю на ринку підакцизних товарів є *фіскальні (акцизні) марки*, які використовуються урядами багатьох країн (додаток Б), де функціонують значні за обсягами ринки збуту алкогольної та тютюнової продукції. Поряд із фіскальним призначенням використання таких марок дозволяє покупцям визначати легальність продукту (за наявності марок встановленого зразка на одиниці товару). Водночас за умов високої складової акцизного податку у вартості товару та сучасного рівня поліграфічного обладнання підроблення паперових акцизних марок для організованих злочинних групувань не є проблемою. Тому на зміну традиційним акцизним маркам деякі країни (наприклад Туреччина, Бразилія, окремі штати США) почали використовувати вдосконалені цифрові акцизні марки. Їх нанесення здійснюється за допомогою спеціальних контрольних сканерів, що одночасно зчитують та в онлайн-режимі передають інформацію про обсяги виробництва до центрального офісу фіскального органу країни. Крім того, акцизні марки можуть бути нанесені на саму продукцію у цифровому вигляді з зазначенням відомостей про виробника, торгівлю марку, дату виробництва й придбання таких акцизних марок.

Застосування цифрових акцизних марок, крім ряду переваг, таких як онлайн-моніторинг за процесом виробництва та обігу підакцизних товарів, має певні недоліки:

– високу вартість упровадження порівняно з традиційними акцизними марками. Потребує вартісного обладнання на виробництвах та захищених каналів зв'язку, що, у свою чергу, вимагає значного державного фінансування або перекладання таких витрат на виробників;

– складність ідентифікації споживачами легальності походження продукції без паперових дублікатів фіскальних марок.

Нелегальний обіг алкогольних напоїв притаманний не лише Україні – схожі проблеми виникають і у країнах ЄС. Для подолання такого негативного явища у країнах ЄС реалізується цілий комплекс заходів протидії. Зокрема, у 2012 р. Чехії вжито комплексних заходів щодо запобігання ухиленню від сплати акцизного податку з алкогольних напоїв, що охоплювали поглиблений контроль за діяльністю суб'єктів господарювання, які виробляють алкогольні напої, а також цільовим використанням спирту етилового, що використовується без сплати акцизного податку. Серед цих заходів потрібно виділити такі [20]:

1) відображення у документах щодо виробництва, одержання, зберігання, постачання спирту етилового інформації про обсяги спирту на кожному етапі виробництва та переробки з зазначенням номеру документа;

2) обов'язкова реєстрація суб'єктів господарювання, які переводять алкогольні напої зі вмістом щонайменше 15 % абс. алк. у вільний обіг, а також імпортерів чи чеських виробників алкогольних напоїв, акцизних складів лише у разі виконання ними ряду вимог фінансової стійкості і податкової лояльності, а також технічних умов. Зокрема, залежно від кількості замовлених акцизних марок для алкогольних напоїв заявник має сплатити гарантію у межах 3,7–185 тис. євро. Технічні умови реєстрації стосуються надійності процесу маркування алкогольних напоїв і системи безпеки (встановлення відеокамери на об'єктах чи складі для маркування, яка постійно працює та забезпечує дистанційний доступ до даних спостереження для митної служби – адміністратора акцизу);

3) встановлення вимог до маркування акцизними марками алкогольних напоїв у пляшках (тарі), місткістю понад 0,06 літра. Під час переміщення алкогольних напоїв реєстраційні позначення акцизних марок мають бути зазначені у транспортних документах або у разі експорту – у митній декларації.

До 30 листопада 2013 р. марки акцизного податку для алкогольних напоїв у Чехії мали 10-значний реєстраційний код, який включав 4-значний реєстраційний номер відвантаження, код щодо акцизного маркування та код класифікації рівня вмісту чистого спирту.



З 1 грудня 2013 р. акцизні марки містять два типи ідентифікаторів, у т. ч. інформацію про вміст абс. алк. у напої, вираженого у мл. спирту при 20° С і округленого до цілих мл.:



- з 1 по 4-ту позицію – реєстраційний номер суб'єкта господарювання, який зобов'язаний маркувати алкогольні напої;
- з 5 по 8-ту позицію – інформацію про дату замовлення акцизних марок;
- 9–12 позиція – спеціальний 8-значний буквено-цифровий код, що є унікальним і надається тільки для однієї акцизної марки. Цей код зчитується за допомогою електронних пристроїв.

У спеціальному журналі містяться щоденні записи про те, як акцизні марки використовуються відповідно до реєстраційних кодів, із зазначенням документів, на яких базуються записи. У разі пошкодження, втрати чи крадіжки акцизних марок для алкогольних напоїв суб'єкт господарювання зобов'язаний повідомити адміністратору акцизного податку електронним способом реєстраційні коди відповідних марок та дані щодо їх кількості (наступного робочого дня після відповідної події);

4) перегляд сум штрафних санкцій у разі порушення вимог до поводження з акцизними марками для алкогольних напоїв. Санкції можуть дорівнювати сумі податкового зобов'язання з акцизного податку або навіть перевищувати таку суму в десять разів (наприклад, у разі пошкодження або втрати акцизних марок на суму, що перевищує 0,1 % загальної суми кожного оформленого замовлення на акцизні марки);

5) обов'язкова реєстрація оптових продавців алкогольних напоїв за умови дотримання ними аналогічних умов, як у випадку із суб'єктом господарювання, що відвантажує ці підакцизні товари, із зобов'язанням сплатити гарантії у розмірі до 5 млн чеських крон (тобто близько 185 тис. євро).

Оптові продавці можуть реалізовувати алкогольні напої іншим зареєстрованим оптовим продавцям, роздрібним продавцям або кінцевим споживачам.

Водночас виробники або продавці алкогольних напоїв зобов'язані:

- надсилати повідомлення про переведення алкогольних напоїв у вільний обіг або їх продаж наступного дня після відповідної події адміністратору акцизу інформаційною системою ORO WebClient або у форматі .xml (з дотриманням ряду вимог). У повідомленні вказується обсяг алкогольних напоїв;

– інформувати про використані марки та вид тари, вміст чистого спирту, номер європейської класифікації EAN, оптового чи роздрібного продавця, а також назву товару і номер партії продукції;

5) застосування обов'язкової концесії (спеціальна форма ліцензії) не тільки щодо виробництва та обробки етилового спирту, але й для продажу алкогольних напоїв, що пакуються (розливаються) споживачем, продаються фізичним особам для їх особистого споживання або іншим юридичним особам чи підприємцям для власних внутрішніх потреб. Ліцензія надається після прийняття рішення ліцензійним органом з торгівлі та підтвердження професійної та іншої кваліфікації. При цьому оглядаються експлуатаційні приміщення продавців етилового спирту. У Чехії у 2014 році було зареєстровано 94 тис. концесій для виробництва, обробки і продажу алкогольних напоїв.

Загальними тенденціями наглядової діяльності на алкогольному ринку у країнах ЄС та ОЕСР є такі: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції; функціонування системи акцизних складів; делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту та алкогольних напоїв за рахунок упровадження ліцензійних умов, технічних та електронних засобів обліку та контролю, що дозволило відійти від необхідності у постійній присутності державних представників; страхове покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, банківські та страхові гарантії, авансові внески, податкові векселі тощо); дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; постійний моніторинг за рухом підакцизних товарів із використанням інформаційних технологій.

2. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів на національному та міждержавному рівнях у країнах ЄС

Система адміністрування акцизного податку у країнах ЄС постійно зазнає перетворень. Важливим трендом у таких трансформаційних процесах є посилення контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції, особливо тютюнових виробів. Так, для покращення ситуації уповноваженими органами ЄС були розроблені законодавчі акти та рекомендацій, проведені інформаційні кампанії. Такі заходи насамперед стосувалися вдосконалення податкового адміністрування в частині оптимізації реалізації контрольно-наглядової функції щодо тютюнового ринку та скорочення можливостей ухилення від сплати податків.

Загалом удосконалення контролю за ринком тютюнових виробів повинно мати комплексний характер та базуватися на політичній волі для ефективного вирішення питань, пов'язаних з цією багатоаспектною проблемою. Відповідно, у ряді країн і міжнародних організацій вже розроблені стратегії боротьби з нелегальною торгівлею, основані на обізнаності про динаміку її розвитку та небажані наслідки. Зокрема, у 2013 році Європейська комісія представила комплексну Стратегію щодо активізації боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами. Ґрунтуючись на детальному аналізі явища контрабанди в ЄС і факторах, які її спонукають, у цьому документі були запропоновані шляхи протидії незаконній торгівлі тютюном на основі більш раннього Плану дій по боротьбі з контрабандою сигарет і алкоголю уздовж східного кордону ЄС. Дана Стратегія супроводжувалася новим Планом дій, які мали здійснюватися Єврокомісією та країнами-членами ЄС. Метою таких заходів стало забезпечення контролю за всім ланцюгом просування тютюнових виробів до кінцевого споживача, посилення правозастосування та усунення стимулів, що лежать в основі незаконної торгівлі. Стратегія передбачає, що, крім заходів, які вживаються на національному рівні, тільки узгоджені дії на європейському та міжнародному рівнях можуть адекватно вирішувати ці негативні прояви у глобальному масштабі.

У свою чергу, з 2013 року було реалізовано кілька важливих заходів на законодавчому та політичному рівнях. Так, було підтверджено, що країни-члени ЄС спільно з Європейською комісією є активними партнерами в межах Конвенції ВООЗ по боротьбі проти тютюну. Беручи до уваги важливість тісної міжнародної співпраці з метою ліквідації нелегальної торгівлі тютюновими виробами, сторони 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») [26].

Реалізація положень Протоколу вимагає тісної співпраці між країнами і міжнародними організаціями, що мають досвід у відповідних сферах (зокрема 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 всього ланцюга постачань тютюнових виробів шляхом ухвалення низки заходів з боку уряду, зокрема:

– 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);

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

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

- обмеження, ліцензування або заборона продажу тютюнових виробів в зонах вільної торгівлі та безмитних продажів [10, 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, використовуваних у різних країнах. Продовження застосування методів, викладених у Протоколі ВООЗ, може суттєво вплинути на зменшення незаконної торгівлі тютюновими виробами.

Паралельно ЄС поновив та відповідно вдосконалив власне законодавство з боротьби проти тютюну, зокрема ухвалив Директиву 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) [27], яка почала діяти практично у всіх державах-членах ЄС із травня 2016 року [17].

Більшість положень Директиви 2014/40/ЄС є прогресивними у боротьбі проти тютюну, і збігаються з положеннями РКБТ ВООЗ. Зокрема, Директива забороняє ароматизовані сигарети; запроваджує великі графічні попередження на пачках сигарет з обох боків верхньої частини пачки на 65 % її поверхні; встановлює мінімальні розміри попереджень і забороняє використання невеликих пакетів для певних тютюнових виробів; забороняє рекламу та введення в оману споживачів тютюнових виробів, запроваджує у країнах ЄС систему виявлення та відстеження, спрямовану на боротьбу з незаконною торгівлею тютюновими виробами; дозволяє країнам ЄС упроваджувати

обмеження щодо продажу тютюнових виробів засобами Інтернету. Також, як уже зазначалося вище, врегульовується продаж електронних сигарет. Важливим блоком є те, що тютюнову індустрію зобов'язують звітувати про склад тютюнових виробів та їхній вплив на здоров'я людини.

Крім того, було дещо вдосконалено інструментарій з протидії шахрайству на ринку підакцизних товарів завдяки внесенню змін до Регламенту Ради (ЄС) № 515/97 про взаємну адміністративну допомогу в митних питаннях. Так, передбачено можливість здійснення порівняння фізичного переміщення контейнерів з даними імпорту й транзиту, а також даних щодо експорту підакцизних товарів, зокрема сигарет. Це також полегшує використання доказів з інших юрисдикцій ЄС у національних адміністративних і судових розглядах. Аналогічно у 2014 році Комісія ухвалила Стратегію ЄС і План дій з управління митними ризиками [15] для захисту економічної безпеки ЄС та його громадян.

Єврокомісія також виступила з ініціативою уніфікації санкцій за злочини, пов'язані з митними правопорушеннями, включаючи контрабанду тютюнових виробів. З цією метою було висунуто пропозицію щодо ухвалення нової Директиви [24]. Паралельно фахівцями Єврокомісії було досліджено питання ефективності санкцій, що застосовуються в країнах-членах ЄС щодо злочинів, пов'язаних із незаконною торгівлею тютюновими виробами. Дослідження підтверджують, що існуючі штрафи за контрабанду тютюнових виробів у країнах ЄС істотно різняться – від адміністративної до кримінальної відповідальності [9]. Більшість європейських країн вказала на те, що незаконна торгівля тютюновими виробами є кримінальним злочином. Однак покарання, передбачені за такі діяння, залежать від обсягів і вартості незаконної торгівлі тютюновими виробами та, відповідно, залежать насамперед від законодавства країни, де було зафіксовано правопорушення.

Отже, в арсеналі правоохоронних органів наявний широкий спектр покарань. Розмір покарання варіюється залежно від виду порушення – від штрафу до позбавлення волі (додаток В). При цьому чинний Митний кодекс ЄС не містить конкретних положень щодо стосуються кримінальної відповідальності, а стаття 21 встановлює лише зобов'язання для держав-членів ЄС передбачати заходи покарання в разі недотримання митного законодавства і підтверджує, що ці санкції повинні бути ефективними, пропорційними та мати стримуючий характер

Різні країни ЄС по-різному вибудовують власні системи адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів. Як правило, адміністрування здійснюється з використанням інформації про обсяги промислового виробництва та імпорту, а також про кількість продукції, що зберігається на митних складах. Також інструментарій податкового адміністрування може бути

доповнений фіскальними марками (штрих-коди або паперові марки, що підтверджують сплату податку), які наносяться або наклеюються на кожную упаковку тютюнових виробів, готову до реалізації.

На основі джерел з окремих країн ЄС, доповідей міжнародних агенцій та неурядових організацій, галузевих документів, експертних досліджень [25] можна виокремити поширені підходи до боротьби з незаконною торгівлею (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення загальних підходів до боротьби з незаконною торгівлею тютюном

Підхід	Визначення
Ліцензування	Офіційний дозвіл на участь у будь-якій діяльності від вирощування тютюну до виробництва продукту, транспортування, роздрібно́ї 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 роздрібно́ї реалізації
Національний облік	Збір даних про виробництво та обіг тютюнових виробів, порушення відповідного законодавства
Відстеження та простеження	Системи, що містять як маркери, так і національні облікові структури для відстеження тютюнових виробів по всьому ланцюгу поставок; відстеження руху тютюнових виробів за допомогою передавання даних у 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

Джерело: [25]

У даному контексті потрібно зазначити, що ефективність адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів багато у чому залежить від дієвості

контролю за ланцюгом постачань тютюнових виробів. Водночас найбільш поширеними видами протидії незаконній торгівлі є ліцензування та правозахисна діяльність, які наявні у всіх країнах-членах ЄС. Саме система ліцензування, доповнена ефективною роботою правоохоронних органів і діючими стримуючими заходами, допомагає створювати такий режим державного регулювання, за якого виготовлення, імпорт і експорт тютюнових виробів та виробничого обладнання здійснюють виключно легальні виробники.

Ліцензування всіх учасників тютюнового виробництва і збуту спрощує моніторинг ринку тютюнових виробів, сприяє виявленню нелегальних тютюнових виробів і підвищує можливості влади щодо виявлення і покарання тих, хто ухиляється від оподаткування. Це особливо дієво в поєднанні з упровадженням наведених у таблиці 1 технологій.

Як зазначалося вище, практикують як негативне, так і позитивне ліцензування. У випадку тютюнових виробів перший підхід застосовано в Ірландії, Італії, окремих провінціях Канади тощо. Наприклад, щоб реалізувати тютюнові вироби, роздрібні торговці Ірландії повинні зареєструватися у Національному реєстрі роздрібних торговців тютюновими виробами (плата за реєстрацію становить 50 євро). У свою чергу, у Великобританії реєстрація безплатна.

Другий, так званий позитивний, підхід регулювання тютюнової індустрії є більш поширеним. Його обрали Фінляндія, Франція, Іспанія, Бельгія, Швеція, Польща, всі балтійські країни, Угорщина, а також 40 штатів США, Австралія та частина провінцій Канади. Умови надання ліцензії на торгівлю тютюновими виробами та її вартість є специфічними для різних країн. Наприклад, у Латвії ліцензія коштує 29 євро, а адміністратором виступають податкові органи. Водночас у Швеції та Фінляндії визначення вартості ліцензування та його адміністративний супровід покладено на муніципалітети. У США, Канаді та Австралії типовою є річна ліцензія (265 дол. США – Каліфорнія, 255–510 австралійських доларів – Австралія, 100 канадських доларів – Канада).

Умови надання ліцензії на торгівлю тютюновими виробами та її вартість є специфічними для різних країн. Наприклад, у Латвії ліцензія коштує 29 євро, а адміністратором виступають податкові органи. Водночас у Швеції та Фінляндії визначення вартості ліцензування та його адміністративний супровід покладено на муніципалітети. У США, Канаді та Австралії типовою є річна ліцензія (265 дол. США – Каліфорнія, 255–510 австралійських доларів – Австралія, 100 канадських доларів – Канада).

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 містить спеціальна Директива ЄС щодо тютюнових виробів, держави-члени ЄС внесли ці положення на індивідуальній основі. Система виявлення та відстеження, як зазначено 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.

Таблиця 2

Упровадження спільних підходів до боротьби проти незаконної торгівлі тютюном деякими країнами 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
Відстеження та простеження		так				так	
Примусове виконання	так	так	так	так	так	так	так
Податкова гармонізація	так	так	так	так	так		так
Угоди з промисловістю	так	так	так	так	так	так	так
Координація агентства	так	так	так	так	так	так	так
Рік ратифікації Рамкової конвенції ВООЗ	2005	2004	2008	2006	2005	2004	2004

Моніторинг руху тютюнових виробів передбачає визначення попереднього та поточного місцезнаходження, а також реєстрацію майбутнього місцезнаходження всіх тютюнових упаковок, наприклад пакетів, картонних упаковок і піддонів, у ланцюгу поставок до моменту сплати податків або виконання інших зобов'язань. Загальну схему системи відстеження кожної одиниці тютюнових виробів відображено на рис. 1.

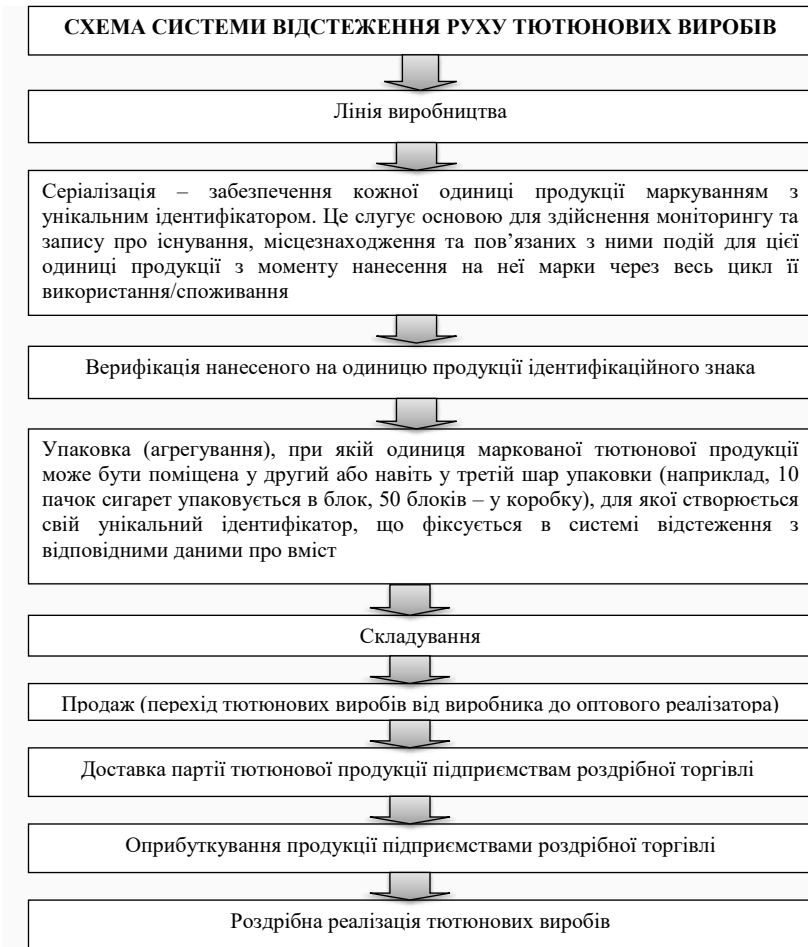


Рис. 1. Схема системи відстеження руху тютюнових виробів

Передбачається, що контролюючі органи країн, на території яких буде функціонувати ця 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 та ідентифікації даних, а також для отримання необхідної інформації щодо моніторингу тютюнових виробів з бази даних.

Відповідно, експертами було запропоновано чотири різних варіанта системи відстеження руху тютюнових виробів (рис. 1) та чотири варіанта захисних маркувань (рис. 2). 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.

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 незадекларованих функцій у компонентах програмного забезпечення, що поставляється тютюновою промисловістю.

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 того, віддалення даних моніторингу руху тютюнових виробів від виробників знижує ризик змови з 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 високий рівень автономії та 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 виникає потреба в інтеграції рішень на рівні ЄС як гарантії ефективності реалізації контрольних заходів на тютюновому ринку.

До недоліків комбінованої системи належить необхідність в онлайн-під'єднанні 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.

ВАРІАНТИ РЕАЛІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВІДСТЕЖЕННЯ



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

Джерело: [2]

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). Потрібно, що і використання акцизних марок має декілька недоліків, зокрема: обмежений розмір марки; потребу в замовленні акцизних марок; необхідність в обліку запасів марок; потреба у додатковій

виробничій лінії для нанесення марок і в заходах щодо запобігання зняття марок та їх повторному використанні.



Рис. 3. Види захисного маркування

Цифрове маркування, запропоноване тютюновою промисловістю, базується 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 ідентифікації коду, що робить його напівприхованим елементом захисту, які не мають відкритих або судових характеристик. Водночас для практичного використання цифрове маркування рекомендується доповнювати напівприхованим захистом шляхом друку унікального ідентифікатора з додатковими елементами ідентифікації безпосередньо на етикетку (марку).

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

Від упровадження системи відстеження і захисного маркування можуть отримати вигоду різні зацікавлені відомства, правоохоронні, фіскальні органи, установи охорони здоров'я. 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 [8]. Отже, з метою спрощення такі системи повинні бути організовані на міжнародному рівні.

У більшості країн митні органи зобов'язують тютюнову промисловість визначати, чи є продукт справжнім або підробленим, і цей процес може зайняти значний час і результат може бути визнаний недостовірним. Методи перевірки в цій галузі різноманітні. Так, з 2007 року всі тютюнові вироби, які реалізуються у Великобританії, повинні мати приховані елементи безпеки, що дозволяє миттєво перевіряти справжність продукції на підприємствах роздрібною торгівлі. Детальна інформація технологій щодо боротьби з контрафактною продукцією не розкривається, і як наслідок досягнуто добровільну угоду між промисловістю та урядом.

Починаючи з січня 2005 року в Каліфорнії введено обов'язкове використання сучасних фіскальних (акцизних) марок, які більш складно підробити. Штампувальні машини пристосовані до створення нового покоління високотехнологічних фіскальних (акцизних) марок, що містять невидиме чорнило і які становлять унікальний, прихований код з даними продукту, який може бути завантажений до Центральної системи управління даними. Завдання фіскальних (акцизних) марок полягає не лише в можливості перевірки автентичності продукту, але і наданні інформації про назву та адресу дистриб'ютора тютюнових виробів.

Дилери та дистриб'ютори можуть легко виявити контрафактні сигарети за допомогою спеціальних портативних сканерів. Водночас уповноважені особи контролюючих органів у ході здійснення контрольно-наглядової діяльності на ринку тютюнових виробів використовують більш досконалі сканери, що дають їм доступ до цілого ряду даних щодо відповідності марки упаковці, на яку вона прикріплена, назви дистриб'ютора, адреси і дати маркування, відповідності рахунку-фактури дистриб'ютора місцю роздрібною торгівлі [3].

Для боротьби з незаконним внутрішнім виробництвом у Бразилії було підтримано введення обов'язкового ліцензування виробників тютюнових виробів. А отже, недотримання вимог спеціального законодавства або несплата

податків у цій країні може бути підставою для відмови в отриманні ліцензії. Водночас комплексний контроль і система моніторингу за виробництвом тютюнових виробів почали застосовуватися ще у 2007 р. Міністерством фінансів Бразилії було запропоновано встановлення автоматичних лічильників сигарет на кожній виробничій лінії. Крім того, було ухвалено рішення щодо створення цифрової системи фіскальних (акцизних) марок з можливостями для ідентифікації кожної індивідуальної пачки сигарет.

На сьогодні виготовляє відповідні високотехнологічні фіскальні (акцизні) марки Бразильський монетний двір. Кожна марка для будь-якої індивідуальної пачки сигарет отримує унікальний код. Існують чотири основних категорії для тютюнових виробів, які вирізняються за кольором. Такі марки передаються виробнику для маркування тютюнових виробів, причому активізація кодів на них здійснюється спеціальною камерою на виробничій лінії. Такі коди містять дані про кожну пачку сигарет, які потім надходять на сервер управління інформацією (*Data Manager Server*), розпорядником якого є Міністерство фінансів. Законодавством Бразилії передбачено, що тютюнові виробники повинні сплатити витрати за впровадження таких цифрових фіскальних (акцизних) марок, які були оцінені в 1,7 цента США за пачку сигарет.

Схожа система в 2007 році була впроваджена і в Туреччині, де використовуються невидимі чорнила з унікальними властивостями, а також прихований код продукту з даними для кожної одиниці підакцизних товарів. Відмінністю є те, що вказана система використовується для контролю за сплатою акцизного податку як із тютюнових виробів, так і алкогольних напоїв. У Туреччині такі марки використовуються для маркування як вітчизняних, так і імпортованих товарів. Відповідно, коди для вітчизняних товарів активуються виробником, а для імпортованих – в одному з трьох митних портів [4].

Успішна боротьба з нелегальною торгівлею тютюновими виробами неможлива без співпраці правоохоронних органів з 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. Як правило, меморандуми про взаєморозуміння регламентують обмін інформацією і взаємодопомогу у вирішенні таких завдань: визначення та оцінка масштабів і джерел нелегальної торгівлі тютюновими виробами, а також обмін відповідними даними; застосування превентивного підходу до боротьби з нелегальною торгівлею; відстеження переміщень (ймовірно) нелегальних тютюнових виробів, а також матеріалів, використовуваних для їх виробництва; експертиза та знищення конфіскованої продукції.

В межах 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 межах 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 Європейським бюро по боротьбі з шахрайством.

Необхідно зазначити, що впровадження систем виявлення та відстеження є одним із зобов'язань угод між ЄС та тютюновими компаніями. Наприклад, Угода ЄС зобов'язала компанію «Philip Morris International» запровадити систему виявлення і відстеження. Компанія повинна забезпечувати всі пачки або упаковки сигарет кодом у вигляді тиснення або іншими видами маркування, що містить таку інформацію: дату виготовлення продукту, об'єкт виробництва, виробниче обладнання, зміну в яку продукт був виготовлений.

Крім того, компанія маркує головну упаковку унікальною, апаратурно-зчитувальною етикеткою зі штрих-кодом, перед продажем її першому покупцеві в ланцюзі збуту. Ці ярлики дозволяють пов'язувати код з інформацією про продукт на упаковці, а також з інформацією в базі даних, такою як ім'я першого покупця і номер замовлення, дата відвантаження, місце призначення вантажу, пункт відправлення від кінцевої фабрики або складу, вантажоодержувач, якому товар було відвантажено, і передбачуваний ринок роздрібного продажу. Відповідна база даних адмініструється компанією та доступна для уповноважених співробітників відповідних установ у державах-учасниках угоди і для Європейської комісії.

Важливим елементом протидії нелегальному обігу тютюнових виробів є формування відповідних міжнаціональних органів. Так, на сьогодні питання посилення боротьби з корупцією, шахрайством та іншою незаконною діяльністю, що впливає на фінансові інтереси ЄС, вирішує OLAF (*Office European de Lute Anti-fraude*), який створено в 1999 році. Організаційно OLAF функціонує як Генеральний директорат Єврокомісії. Штат співробітників представляють усі країни ЄС. 70 % співробітників виконують завдання, пов'язані з операційною діяльністю (більшість співробітників має досвід роботи на посадах суддів, співробітників митниць, офіцерів карної поліції, податкових інспекторів, фінансових контролерів, аудиторів чи спеціалістів у сфері розвідки).

Основними напрямками роботи Служби є виявлення та розслідування випадків шахрайства з митними органами і координацію транснаціональних операцій щодо боротьби з контрабандою. OLAF має повноваження з проведення адміністративних розслідувань, може надавати допомогу відповідним органам країн ЄС, сприяючи у проведенні їх адміністративних чи карних розслідувань або координуючи транснаціональні справи.

Більш детально повноваження OLAF визначені в регламентах, які, зокрема, зобов'язують інститути та спеціалізовані органи ЄС надавати інформацію про виявлені факти корупції та шахрайства. Переглянутий Регламент № 883/2013 від 11.09.2013 про розслідування, здійснені OLAF, і скасування Регламенту ЄС № 1073/1999, Постанови Ради № 1074/1999, ґрунтується на досвіді, накопиченому з моменту його створення. Він кодифікує минулу практику і підсилює ефективність дослідницької діяльності OLAF. Також наводяться напрями щодо вдосконалення співпраці й обміну інформацією між OLAF та його партнерами. З 2012 року функції OLAF з розробки політики й розслідування чітко розділені. Створена спеціальна політична група, що займається боротьбою проти незаконної торгівлі тютюном. Діяльність OLAF у цій сфері підтримується офіцерами зв'язку в Україні, Китаї та ОАЕ, які є важливими країнами-джерелами і країнами транзиту.

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 у цій сфері, такі як спільні митні операції.

Боротьба з незаконною торгівлею тютюном є пріоритетом як для OLAF, так і для Європолу, і обидві установи сьогодні активізують свою двосторонню співпрацю, що полягає у взаємному доступі до даних і технічних мереж, щоб установи могли доповнювати одна одну і використовувати свої переваги. Також ведеться обговорення зміцнення Європейської агенції з співробітництва у сфері кримінального судочинства (Євроюст), завдання якої полягають у підтримці і координації дій національних органів, відповідальних за проведення розслідувань і кримінальне переслідування злочинів, які зачіпають дві і більше держави-члена, на підставі інформації національних правоохоронних органів і Європолу; ініціювання розслідувань за фактами завдання шкоди фінансовим інтересам ЄС; координація розслідувань за даною категорією кримінальних справ; посилення співпраці судових органів.

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 світовий досвід боротьби з контрабандою тютюнових виробів, можна виділити кілька загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга постачань; міжвідомче співробітництво національних установ; співпраця державних органів з представниками тютюнової промисловості, у тому числі шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни завдяки введенню електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванню тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією.

3. Система EMCS як інструмент захисту бази оподаткування специфічним акцизом у країнах ЄС

Нині одним із перспективних напрямів удосконалення державного регулювання ринку підакцизних товарів є підвищення ефективності фактичних перевірок учасників ринку підакцизних товарів, в тому числі завдяки використанню інструментів дистанційного контролю; вдосконаленню спеціальної звітності про виробництво та реалізацію підакцизних товарів як невід'ємної складової формування єдиного інформаційного масиву даних для реалізації процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача [11, с. 283].

У зв'язку з цим доцільно розглянути кращі практики контролю за ринком підакцизних товарів, що застосовуються в країнах ЄС. Відповідно до європейського законодавства акцизний податок сплачується у кінцевому пункті споживання. Перебуваючи в режимі транзиту до кінцевого пункту призначення, ці товари знаходяться у режимі відстроченої сплати акцизного податку, який використовується для забезпечення безперешкодного доступу на внутрішні ринки країн-членів. Інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку у країнах ЄС у такому режимі є функціонування інституту акцизних складів та електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – EMCS. Використання цієї системи передбачає реєстрацію цифрових документів про рух підакцизної продукції в електронних системах країни відправника та країни призначення. Нині 99 % усіх перевезень підакцизних товарів у межах ЄС відбуваються в режимі відстроченої сплати акцизного податку.

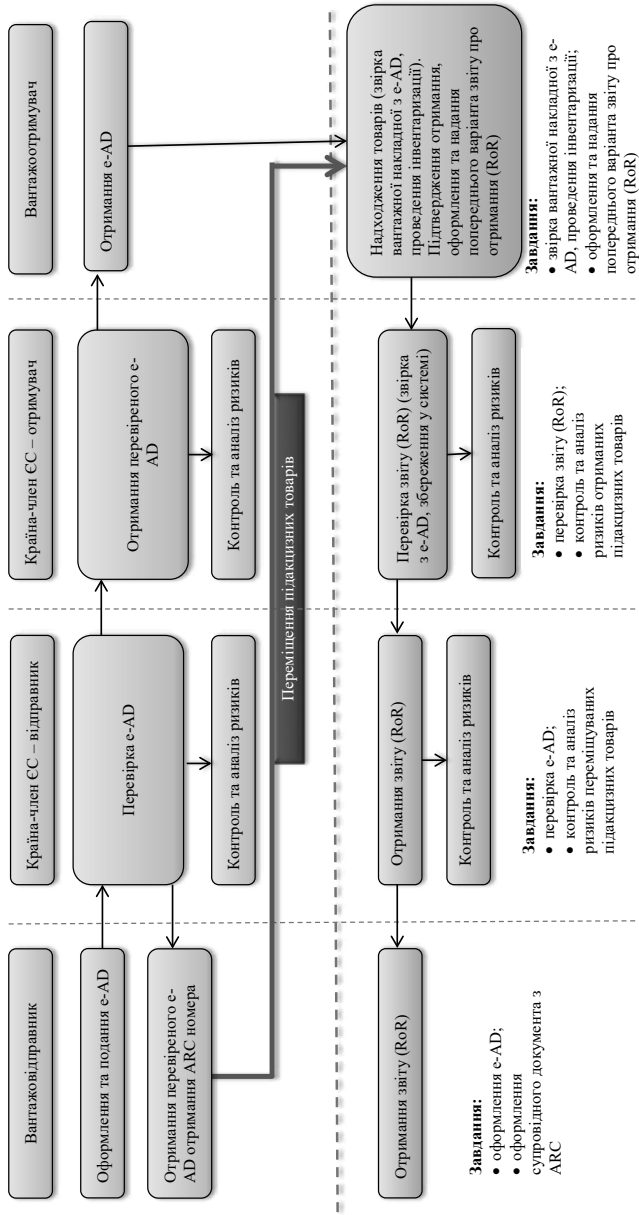


Рис. 4. Процес переміщення підакцизних товарів у режимі призупищеної сплати акцизного податку та його супроводження у системі EMSC

Щорічно кількість перевезень підакцизних товарів становить 3,5 млн, сукупною вартістю 270 млрд євро і надходженнями акцизного податку 90 млрд євро. Із моменту свого впровадження, починаючи з січня 2010 року по травень 2015 року, було зафіксовано понад 13,6 млн переміщень підакцизних товарів в режимі відстроченої сплати акцизного податку, з яких 98,1 % завершено без порушень.

EMCS була розроблена, щоб забезпечити поступовий перехід до безпаперового (електронного) обміну інформацією щодо поставок підакцизних товарів, знявши перешкоди, пов'язані з оподаткуванням. Відповідно, для економічних операторів основними перевагами застосування системи стала поява можливості відстеження руху підакцизних товарів (як для відправника, так і для одержувача), а також полегшення аудиту та контролю за допомогою більш ефективної та якісної документації, пов'язаної з цим переміщенням.

Одним із основних завдань розробки EMCS було визначено допомогу у боротьбі з ухиленням від сплати податків та певними видами шахрайства, як це описано у Доповіді Групи вищого рівня 1998 року про шахрайство у сфері діяльності з алкогольними напоями та тютюновими виробами [22] та вирішення ряду проблем, виявлених у системі на той час.

Слабкими сторонами, на які варто звернути увагу, вважались такі: відсутність контролю за трейдерами та партіями товарів у країні-члені відправлення; відсутність попередньої інформації у країні-члені призначення; відсутність можливості проведення своєчасного, цілеспрямованого та вибіркового контролю на основі аналізу податкових ризиків.

Функціонування системи EMCS передбачає, що постачальники підакцизних товарів (далі – економічні оператори (ЕО) у режимі реального часу вносять до єдиної бази електронні документи про їх відвантаження (рис. 4, табл. 3).

Для гарантування сплати акцизного податку передбачений спеціальний інструмент у вигляді фінансової гарантії, яку вносять продавці (вантажовідправники) підакцизних товарів і який забезпечує солідарну відповідальність за сплату акцизного податку разом із покупцем (вантажоотримувачем). Фінансова гарантія відшкодовується у разі підтвердження факту оприбуткування підакцизних товарів вантажоотримувачем. У разі відсутності підтвердження факту отримання підакцизних товарів фінансова гарантія не повертається. Крім того такі ЕО можуть бути позбавлені дозволу на діяльність. Використання системи EMCS у її класичному вигляді є обов'язковим у разі здійснення поставчань

підакцизних товарів між країнами-членами ЄС. Для підакцизних товарів, призначених для споживання на внутрішньому ринку, можуть використовуватися підходи до організації контролю як на основі рішень системи EMCS, так і зовсім відмінні від неї.

Таблиця 3

Основні терміни

Країна-відправлення	Країна ЄС, з якої товари надсилаються
Країна-призначення	Країна ЄС, у якій товари отримуються
Вантажовідправник	Уповноважений економічний оператор, який відправляє товар в режимі відстроченої сплати акцизного податку (охоплює як зареєстрованого відправника, так і податковий склад, з якого відправляються товари)
Вантажоотримувач	Уповноважений господарський суб'єкт, який приймає товар у режимі відстроченої сплати акцизного податку (охоплює як зареєстрованого одержувача, так і податковий склад, до якого приймаються товари)
Компетентні органи	Відповідні податкові або митні органи у відповідній країні ЄС. Значна частина контролю та нагляду зазвичай здійснюється на регіональному або місцевому рівні

У межах системи EMCS переміщення підакцизних товарів документується на кожному етапі через електронний адміністративний документ (далі – e-AD):

- e-AD видається вантажовідправником (виробником, імпортером), який містить інформацію про вантаж та запланований рух у межах ЄС;
- e-AD підтверджується у країні відправлення. Європейський реєстр операторів (SEED) використовується для перевірки вантажовідправника та одержувача;
- e-AD в електронному вигляді передається країною-членом, що відправляє до країни призначення;
- країна-призначення пересилає групу електронних повідомлень вантажовідправнику;
- вантажоодержувач подає «звіт про отримання» після того, як він отримав підакцизні товари. У цьому звіті зазначають будь-які відхилення у фактичному обсязі та обсязі, зазначеному в документах;
- звіт про надходження відправляється вантажовідправнику, який потім може зазначити у документах, що переміщення завершено та подати документи для відшкодування фінансової гарантії внесеної за підакцизні товари.

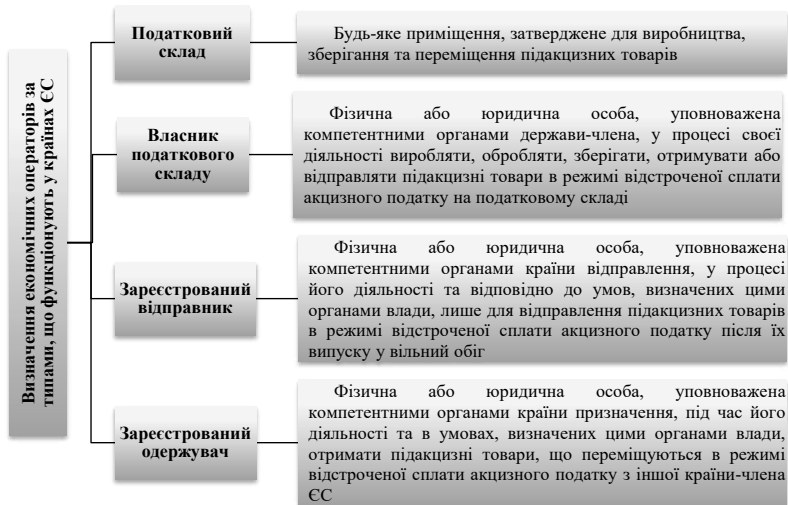


Рис. 5. Визначення економічних операторів за типами, що функціонують у країнах ЄС

Для запобігання шахрайству зміна даних у e-AD неможлива, коли документ підтверджений та йому призначено номер ARC. Помилки введення даних (наприклад, кількість, тип товару) в основному вирішуються через спілкування між фіскальними органами та ЕО. За дослідженнями фахівців ЄС ЕО вказали на необхідність у підвищенні гнучкості системи щодо можливості внесення змін до некритичних даних у документі для підвищення ефективності функціонування системи.

Нині систему EMCS використовує понад 100 тис. зареєстрованих економічних операторів, і вона є важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між державами-членами.

Основні нормативні документи ЄС, які регламентують функціонування EMCS, такі:

– *Директива 2008/118/ЄС*, що скасовує Директиву 92/12/ЄЕС і встановлює правові рамки для функціонування EMCS. У перших чотирьох розділах Директиви наводяться загальні визначення для типів економічних операторів, які повинні бути зареєстровані та уповноважені зберігати підакцизні товари в режимі відстроченої сплати акцизного податку (залишено можливість для держав-членів внести певні корективи в це визначення); встановлюються узгоджені правила щодо часу та місця

справляння акцизного податку; визначаються чіткі умови, за яких акцизний податок підпадає під дію режиму відстроченої сплати на території ЄС, а також процедури, яких потрібно дотримуватися. До загальних цілей Директиви відносять забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку та належних податкових надходжень акцизного податку;

– *Регламент (ЄС) № 684/2009*, що врегульовує застосування комп'ютерних процедур руху акцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку;

– *Правила 389/2012*, які закріплюють положення про адміністративне співробітництво між державами-членами щодо функціонування EMCS, включаючи обмін інформацією та статистикою;

– *Рішення № 1152/2003/ЄС* Європейського Парламенту та Ради, що є правовим підґрунтям для розробки EMCS, комп'ютеризації системи, заїдакцизні товари переміщуються між уповноваженими операторами ЄС відповідно до режиму відстроченої сплати акцизного податку.

Розглянувши основні елементи системи переміщення підакцизних товарів EMCS, мету її запровадження та законодавство, що регламентує її функціонування, доцільно зазначити, що для суб'єктів господарювання, які планують стати зареєстрованими економічними операторами, що переміщують підакцизні товари в режимі відстроченої сплати акцизного податку, першим кроком має бути отримання дозволу. Для створення чіткої та послідовної структури у всіх країнах ЄС і для забезпечення рівного доступу до ринку всіх економічних операторів види дозволів та економічних операторів регламентуються Директивою 2008/118/ЄС. Доступ на ринок визначається вимогами, які повинні бути виконані для того, щоб отримати дозвіл. Вимоги до отримання дозволів розробляються окремо кожною державою-членом.

Найбільшу кількість дозволів видано у Франції, що становить 38 % всіх дозволів, виданих у країнах ЄС-28. У Німеччині видано 9,7 %, в Італії – 9,6 %, Угорщині – 7,4 %, в Іспанії – 7,3 %. Аналізуючи кількість дозволів за їх видами у розрізі країн, варто зазначити, що в Угорщині, Франції та Іспанії найбільша їх частка відносно інших видів видана власникам податкових складів. У таких країнах, як Словаччина та Нідерланди, – одержувачам. Швеція є країною з найвищою часткою зареєстрованих вантажовідправників щодо загальної кількості дозволів, тоді як Фінляндія має відносно високу частку тимчасово зареєстрованих одержувачів.

Специфіка окремих ринків підакцизних товарів зумовлює тенденції щодо кількості виданих дозволів. Оскільки виробництво тютюнових виробів є високо концентрованим, на ринку є декілька великих гравців, отже, для

діяльності з цими підакцизними товарами видається відносно невелика кількість дозволів. Сектор виробництва алкогольних напоїв дуже фрагментований у деяких підгалузях, зокрема у виноробній промисловості, яка характеризується багатом'я дрібними виробниками. Це зумовлює значну кількість запитуваних дозволів.

Відповідно до правил Директиви економічні оператори можуть подати заявку на отримання різних видів дозволів, кожен із яких породжує особливі права та обов'язки. Незважаючи на певні розбіжності у державному контролі за обігом підакцизних товарів, загалом у всіх державах-членах суб'єктами господарювання повинні виконуватися аналогічні типи технічних, фінансових та юридичних вимог, щоб вони могли отримати повноваження економічного оператора.

У разі відкриття та експлуатації податкового складу потенціал для варіації вимог до отримання дозволу в усіх державах-членах впливає з статті 16 (1) Директиви 2008/118/ЄС: дозвіл повинен бути виданий за умови відповідності вимогам, які влада має право встановити з метою запобігання будь-якому можливному ухиленню від сплати податків або зловживанню [19].

Комісія надає рекомендації щодо інформації, яка має бути отримана від операторів, і пропонує державам-членам, з одного боку, застосовувати суворі критерії для надання дозволів, а з іншого – зберігати рівновагу між здійсненням ефективного контролю та сприянням торгівлі.

Ретельний контроль за процедурами отримання дозволів забезпечує збереження цілісності системи податкових складів і гарантує, що кількість суб'єктів господарювання з такими повноваженнями обмежується тільки тими операторами, які можуть виконувати висунуті вимоги. Однак встановлення жорстких вимог до податкового складу на практиці може обмежити вхід на ринок та участь у торгівлі підакцизними товарами новим учасникам. Отже, при встановленні вимог до економічних операторів країни-члени ЄС намагаються забезпечити баланс інтересів: з одного боку, справедливий доступ до ринку для всіх суб'єктів, і, з іншого – входження на ринок тільки сумлінних операторів.

Хоча існує теоретична можливість того, що відсутність у ЄС єдиних вимог до отримання дозволів призведе до запровадження мінімальних стандартів та, як наслідок, створення можливостей для зловживання системою та нелегального обігу підакцизних товарів. На практиці держави-члени дотримуються аналогічних підходів до встановлення вимог для отримання дозволів. Вони містять зобов'язання економічних операторів інформувати владу про їх майбутню діяльність, попереднє санкціонування

візитів фіскальних органів та ведення бухгалтерського обліку після отримання дозволу.

Відповідно до проведених у країнах ЄС опитувань зареєстровані оператори не вважають, що вимоги, які висуваються до них для отримання дозволу, є особливо складними, за винятком зобов'язань, пов'язаних із встановленням та управлінням фінансовими гарантіями.

Наприклад, в Австрії для дрібних виробників вина дозволено застосовувати спрощену процедуру отримання дозволу. Перевірка зазначених у заявці відомостей триває від двох до трьох днів (як це передбачено статтею 40 Директиви). На відміну від спрощеної, для звичайної процедури, з отримання дозволу на функціонування податкового складу відводить від п'яти до десяти днів. Для великих складів цей процес є більш складним і довшим. У Німеччині отримати дозвіл можна менше ніж за день, однак відсутність у суб'єктів господарювання необхідних документів та знань щодо їх правильного оформлення іноді потребують додаткового обміну інформацією між органами влади та підприємствами, що робить цей процес більш ресурсомістким та більш тривалим.

У Великобританії дозвіл може бути наданий для таких категорій операторів: уповноважений власник складу, податковий склад, зареєстрований вантажовідправник, зареєстрований вантажоодержувач та власник (останній інститут є специфічним для Великобританії). У цій країні перед отриманням дозволу працівники HMRC відвідують підприємство та аналізують інформацію про його діяльність, постачальників, клієнтів, бізнес-плани, систему бухгалтерського обліку, приміщення, фінансову життєздатність тощо. Тільки у разі, якщо працівник HMRC буде переконаний, що підприємство не є фіктивним, є комерційно життєздатним, має реальну потребу в дозволі на діяльність і що всі ключові особи є компетентними для ведення такого бізнесу та відповідають висунутим до них вимогам, заявка буде оброблена. Вимоги щодо відкриття та експлуатації акцизного складу такі:

- відповідають мінімальному рівню пропускну́ї спроможності – мінімальним потенційним зобов'язанням з акцизного податку у розмірі 500 000 фунтів стерлінгів на місяць або щонайменше 2 000 000 фунтів стерлінгів на рік, виходячи із запасів підакцизних товарів на кінець місяця та року відповідно;

- демонструють справжню потребу в додаткових приміщеннях акцизного складу на цій площі;

- надають відповідні гарантії безпеки, якщо це необхідно;

– у приміщенні забезпечено вільний доступ працівників HMRC до всіх заявлених площ та підзвітних запасів;

– наявні системи дозволяють HMRC проводити аудит та будь-які інші перевірки;

– відповідають усім вимогам, встановленим відповідним законом та ін.

Така складна процедура отримання дозволу на діяльність зумовлена необхідністю у запобіганні входження в ланцюг постачання ризикованих сторін, особливо з високим податковим ризиком. З 189 заявок на реєстрацію власника акцизного складу 90 були відхилені після проведення первинних перевірок HMRC.

У свою чергу, для отримання дозволу на діяльність вантажоотримувача у Великобританії підприємство повинне відповідати таким умовам:

– мати зареєстровану адресу юридичної особи у Великобританії;

– надати докази, що підприємство може бути зареєстрованим одержувачем. Наприклад, потрібно представити працівникам HMRC адекватний бізнес-план для майбутньої діяльності, включаючи інформацію про те, які підприємства мають намір придбати товари та потенційну клієнтську базу;

– ключові посадові особи підприємства не повинні мати непогашеної судимості (крім незначних порушень правил дорожнього руху);

– повідомити HMRC, якщо підприємство протягом останніх 4 років не виконувало у повному обсязі податкові зобов'язання;

– зареєстроване у Великобританії як платник ПДВ;

– мати власний обліковий запис у системі відстроченої сплати акцизного податку.

Після виконання всіх необхідних вимог потрібно заповнити в електронному вигляді заявку (форму HM1) на отримання статусу зареєстрованого вантажоотримувача. Середній час перевірки відомостей заявки становить близько 45 днів. У разі зазначення у заявці неправдивих відомостей HMRC може відхилити або відкликати заявку, застосувати фінансову або іншу відповідальність. Дозвіл може бути не наданий у разі непогашеної судимості однієї з ключових осіб підприємства, невиконання або виконання не в повному обсязі податкових зобов'язань протягом останніх чотирьох років. У разі відмови HMRC повідомляє заявника у письмовому вигляді із зазначенням причини такої відмови. Якщо заявник не погоджується з рішенням, він має право на оскарження. HMRC, якщо вважає за необхідне, може запровадити додаткові умови для отримання дозволу.

Після отримання дозволу на діяльність вантажоотримувачу необхідно зареєструватися у системі EMCS через «*Government Gateway*». Номер

сертифіката вноситься до бази даних Системи обміну акцизними даними (SEED), яка пов'язана з EMCS. EMCS автоматично перевіряє деталі підтвердження цієї інформації SEED, коли вантажовідправник формує електронний адміністративний документ (e-AD) у країні-члені відправлення.

Ретельна перевірка всіх документів вимагає значних ресурсів, але витрати часу на перевірку відповідності вимогам до отримання дозволів зумовлені швидше за все не вимогами Директиви, а потребами для зменшення ризику шахрайства. Швидкість процесу залежить від типу запитуваного дозволу (на перевірку інформації для дозволу на податковий склад відводиться більше часу, ніж для зареєстрованих вантажовідправників/вантажоодержувачів); від типу продукту; і від того, чи економічний оператор вже відомий фіскальним органам.

Після з'ясування процедури надання дозволів доцільно дослідити порядок розрахунку, сплати та повернення фінансових гарантій. Відповідно, застосовується широкий спектр методів розрахунку гарантій. Це призводить до того, що сума гарантії в різних країнах ЄС є різною. Економічні оператори вважають це суттєвим тягарем, незважаючи на те, що скорочення та відмова від гарантій широко використовуються для підтримки операторів окремих підакцизних товарів та з невеликим оборотом.

З боку фіскальних органів термін опрацювання даних для повернення фінансової гарантії був відносно тривалим (від одного до трьох місяців), більшість фіскальних органів витрачає на це один місяць. Ретельна перевірка кожної заявки потребує значних ресурсів. Фіскальні органи пояснюють, що такий тривалий термін перевірки зумовлюється не вимогами Директиви, а потребами у зниженні ризику шахрайства.

Наприклад, у Великобританії HMRC до економічних операторів застосовує декілька видів фінансових гарантій: фінансову гарантію акцизного складу, його власника, також гарантію пересування для вантажоотримувачів та вантажовідправників. Водночас здебільшого власники складських приміщень отримують знижку на фінансову гарантію тоді, коли вони себе добре зарекомендували та мають репутацію сумлінного платника податків (багато економічних операторів не повинні платити гарантії). HMRC дозволяє це лише у разі, якщо не виявлено жодних порушень вимог до безпеки у процесі перевірки до отримання заявки і в ході роботи акцизного складу протягом певного періоду не було виявлено значних недоліків. Для акцизних складів, що здійснюють виробництво алкогольних напоїв розмір фінансової гарантії визначається виходячи з виробничої спроможності акцизного складу.

Для визначення розміру фінансової гарантії для податкового складу HMRC базується у своїх розрахунках на рівні пропускну́ї спроможності (табл. 4). Мінімальний рівень фінансової гарантії для нових акцизних складів становить 250 000 фунтів стерлінгів.

Таблиця 4

**Розмір фінансової гарантії для податкового складу у
Великобританії**

Потенційні надходження акцизного податку виходячи з запасів підакцизних товарів на кінець місяця, фунтів стерлінгів	Розмір фінансової гарантії, фунтів стерлінгів
Менше 100 000	0
Більше 100 000 менше ніж 400 000	100 000
Більше 400 000 менше ніж 1 000 000	25 % потенційних надходжень акцизного податку
Більше 1 млн менше ніж 25 000 000	250 000
Більше 25 000 000 менше ніж 100 000 000	1 % від потенційних надходжень акцизного податку
Більше 100 000 000	1 000 000

Джерело: Excise Notice 197: receipt into and removal from an excise warehouse of excise goods [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-197-receipt-into-and-removal-from-an-excise-warehouse-of-excise-goods/excise-notice-197-receipt-into-and-removal-from-an-excise-warehouse-of-excise-goods#removal-of-goods-from-warehouse>

Можливим також є встановлення фінансової гарантії для групи компаній. Це дає комерційні вигоди з погляду загального рівня гарантії, але має додаткові ризики (одна суттєва помилка з боку будь-якої компанії може призвести до втрати всією групою будь-яких наданих знижок або втрати всієї гарантії).

Розглянувши порядок розрахунку фінансової гарантії у Великобританії, варто зазначити, що до проблем функціонування системи варто віднести відсутність координації між митними процедурами та акцизним оподаткуванням, яка полягає в тому, що інформація не передається автоматично з однієї бази даних до іншої. Це особливо важливо, коли країна відправлення відрізняється від країни призначення. Якщо підтвердження відправлення з EMCS не було отримано органами країни відправлення, рух в EMCS залишається відкритим та часто повинен бути «сторнований» органами влади вручну, що створює адміністративний тягар і навіть покладає відповідальність за вантажовідправника. Вплив практичних проблем щодо узгодженості процедур митного оформлення є значним. Ці питання підвищують адміністративні витрати для фіскальних органів держав-членів, створюють перешкоди для торгівлі та підвищують ризик шахрайства.

Загалом, за опитуваннями фіскальних органів, до недоліків EMCS як інструменту зниження обсягів нелегального ринку підакцизних товарів до чинників, що сприяють шахрайству, відносять такі: гнучкість для трейдерів визначення часу проїзду в EMCS; помилкові дані в EMCS щодо реєстраційної позначки транспортного засобу; помилкові дані в EMCS щодо переміщення товарів; відмінності в наданні дозволу економічним операторам та у визначенні розмірів фінансової гарантії; труднощі з отриманням необхідної інформації від інших держав-членів; переміщення негармонізованих товарів (які не повинні бути записані в EMCS); помилкові підтвердження отримання товарів (для переміщень, що розпочалися у країні-відправнику); відсутність стандартизованої процедури оцінки ризиків, пов'язаних із трейдерами, переміщеннями тощо.

Усі ці фактори вважалися суттєвими для фіскальних органів більш ніж 20 держав-членів. Зокрема, у Великобританії HMRC аналізує дані, отримані через EMCS, щоб допомогти виявити та уникнути ухиленню від сплати податків. Так, наявність EMCS дозволяє набагато краще досліджувати відомі факти правопорушень, оскільки будь-який співробітник підрозділів аудиту може отримати доступ до даних про переміщення підакцизних товарів. Проте більшість податкових аудиторів досліджують переміщення підакцизних товарів не в режимі реального часу, а аналізують їх постфактум. Щодо податкових перевірок на кордоні або на дорогах, то система EMCS за допомогою контрольних звітів допомагає ідентифікувати багаторазове використання ARC-номера.

У Німеччині можливості і межі використання EMCS для протидії нелегальному обігу підакцизних товарів обговорювалися з Федеральним митним кримінологічним відомством. Співробітники відомства стверджують, що система EMCS забезпечила покращання можливостей для моніторингу переміщень підакцизних товарів та виявлення підозрілих операцій. Водночас використання системи EMCS створює нові способи здійснення шахрайства. Оскільки у Німеччині відсутня автоматизована оцінка ризиків, нині переміщення підакцизних товарів перевіряються, якщо вони були пов'язані з операторами або податковими складами, які раніше підозрювалися в ухиленні від сплати акцизного податку.

Фахівці ЄС до перспектив розвитку організаційного забезпечення протидії нелегальному обігу підакцизних товарів відносять розробку системи, яка автоматично перевіряє електронні документи економічних операторів на рівень податкового ризику, а також IP-адреси ванжоотримувачів, які «закривають» переміщення підакцизних товарів на складі, куди товари були доставлені, а не з якогось іншого місця. Також

вдосконалення потребують власне самі процедури відстеження руху підакцизних товарів для забезпечення отримання контролюючими органами інформації не лише про податковий склад, на який постачається товар, а й про кінцевого споживача підакцизних товарів.

4. Організаційне забезпечення контролю за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів у країнах ЄС та ОЕСР

Ефективна реалізація принципу раціональності оподаткування вимагає спрощення механізму нарахування та сплати податків, що можливо здійснити шляхом подальшої модернізації окремих процедур адміністрування податків та зменшення власне загальної затратності такого адміністрування [6, с. 171]. Відповідно, невід'ємним елементом реалізації акцизної політики є розроблення та прийняття системних рішень у сфері реалізації державних повноважень щодо контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а цього неможливо досягти без оптимізації структури та повноважень контролюючих органів на ринку підакцизних товарів.

У країнах ЄС та ОЕСР основними державними органами, що реалізують функції, пов'язані з контролем за повнотою сплати акцизного податку та протидією нелегальному обігу товарів підакцизної групи (алкогольних напоїв та тютюнових виробів), є податкові та митні органи, уповноважені правоохоронні органи (тобто поліція, федеральні агентства і т. д.); підрозділи фінансової розвідки тощо. Також застосовуються моделі контролю зі створенням спеціального уповноваженого органу.

Досить показовим є досвід США, де регулювання алкогольного та тютюнового ринку має складну структуру і здійснюється як на федеральному рівні, так і на рівні штатів. Загальна схема організації ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів у США має трирівневу систему. Її основні учасники поділяються на виробників, дистриб'юторів (оптових продавців) та компанії, що займаються роздрібною торгівлею, а також представників суміжних сфер: заклади громадського харчування та автозаправні станції, а також медіа, які транслюють рекламу. Отже один суб'єкт ринку не може поєднувати різні функції через те, що адміністрування здійснюється різними державними відомствами.

Державний контроль за виробництвом та обігом спирту етилового, алкогольної продукції та тютюнових виробів, а також повнотою сплати акцизного податку до бюджету США на федеральному рівні здійснює Бюро з оподаткування та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів (*The*

Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau, TTB). ТТВ було створене 24 січня 2003 року, коли Бюро алкоголю, тютюну та вогнепальної зброї (*Bureau of Alcohol, Tobacco, Firearms and Explosives, ATF*) було поділене на два окремі контролюючі органи (рис. 6.). Внаслідок таких заходів з реорганізації ATF його правоохоронні функції було передано Міністерству юстиції як окремий структурний підрозділ. Водночас інші функції ATF, пов'язані зі збором акцизів на алкогольні напої та тютюнові вироби, регулюванням торговельної діяльності, стали частиною нового ТТВ. Сфера відповідальності ТТВ полягає у здійсненні контролю за дотриманням положень Акта Федерального управління з питань алкогольних напоїв (*Federal Alcohol Administration Act, FAA*) [18] та іншого законодавства, що регулює виробництво, імпорт та оптову торгівлю алкогольними напоями, виробництво та імпорт тютюнових виробів, а також маркування алкогольних напоїв та реклами. Необхідно зазначити, що ТТВ не відповідальне за дотримання норм, які регулюють роздрібну торгівлю алкогольною та тютюною продукцією і програми щодо боротьби з тютюном і алкоголем.

У складі ТТВ основний функціонал, пов'язаний зі здійсненням контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів виконують такі управління (рис. 6) [21]: дозвільної роботи та оподаткування, польових операцій; інформаційних технологій; операцій центрального офісу, організації роботи ТТВ, правової підтримки, а також ряд управлінь забезпечення як-то управління зв'язків із громадськістю, стратегічного планування та оцінки програм, комунікацій.

Поряд із ТТВ функціонують спеціальні органи з контролю за виробництвом і обігом алкогольної продукції на рівні штатів – контрольні комісії, наділені широкими повноваженнями. Зокрема, вони займаються питаннями ліцензування виробництва і торгівлі алкогольною продукцією, розробляють інструкції зі стандартизації якості цієї продукції [13]. Наприклад, Управління алкогольних напоїв і тютюну Флориди (*Division of alcoholic beverages and tobacco, ABT*) здійснює регулювання виробництва та продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів у Флориді [14]. Функціонал підрозділу поширюється на ліцензування господарської діяльності; проведення кримінальних і адміністративних розслідувань; здійснення заходів аудиту; вилучення неоподатковуваних алкогольних напоїв і тютюнових виробів; накладення штрафів за порушення законодавства; перерозподіл федеральних ресурсів для фінансування місцевих органів влади в частині вирішення проблем, пов'язаних зі вживанням алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

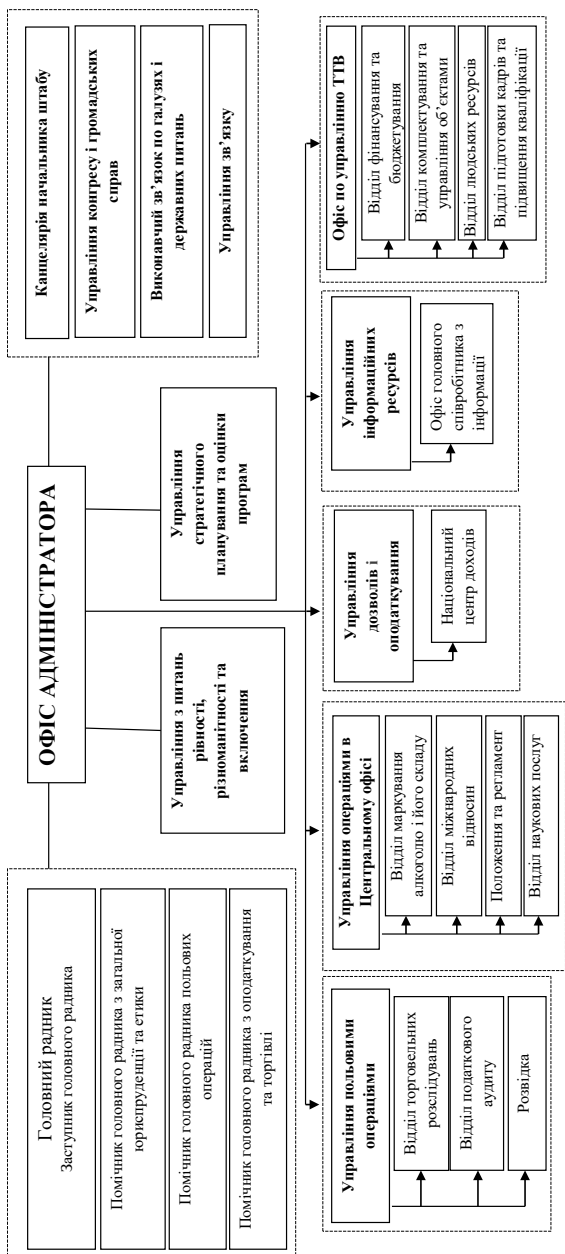


Рис. 6. Організаційна структура Бюро з оподаткування та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів (ТТВ)

Джерело: [23]

Вказаний функціонал реалізується трьома підрозділами: ліцензування, аудиту та правоохоронним. Підрозділ ліцензування відповідає за видачу всіх ліцензій на алкогольні напої і тютюнові вироби, а також облік усіх дій, що стосуються цих ліцензій, на всій території штату. Даний підрозділ визначає, чи відповідає заявник та приміщення вимогам, що висуваються для відповідного ліцензованого виду та типу діяльності.

Водночас підрозділ аудиту контролює повноту сплати акцизів та інших зборів з алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що реалізуються у Флориді. Цей підрозділ також контролює дотримання вимог законодавства, що висуваються до виробників, оптових та роздрібних продавців таких товарів. Для виконання вказаного функціоналу до складу підрозділу аудиту входить персонал, який здійснює аудит на місцях, проводить перевірки відповідності вимогам податкового законодавства та ліцензійним вимогам, а також персоналу АВТ, який адмініструє акцизні податки.

Правоохоронний підрозділ відповідає за правоохоронний та слідчий функціонал АВТ, який охоплює проведення перевірок ліцензійної дисципліни; надання приписів ліцензіатам; проведення кримінальних розслідувань; визначення необхідності у використанні надзвичайних обмежень, коли бізнес, ліцензований АВТ, став безпосередньою загрозою для здоров'я, безпеки та добробуту громадян Флориди. До правоохоронного підрозділу входять відділення на місцях, розташовані по всьому штату. На додаток до процедур ліцензування і кримінальних розслідувань співробітники підрозділу контролюють недопущення продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів неповнолітнім; протидіють реалізації контрафактної та контрабандної продукції; надають допомогу в проведенні аудиту щодо правильності нарахування та сплати податкових зобов'язань.

Досить складним та унікальним є законодавство штату Нью-Джерсі. Воно має безліч особливостей, які зустрічаються в законодавстві, що регулює обіг алкогольних напоїв, інших штатів. Ним передбачено 29 різних ліцензій на обіг алкоголю, що видаються виробникам, оптовим і роздрібним торговцям, а також на складське зберігання і перевезення алкогольних напоїв. Загальні повноваження, що мають законну силу заходів контролю, і нормативне регулювання алкогольних напоїв належать уряду штату, а точніше Управлінню регулювання алкогольних напоїв (*Division of Alcoholic Beverage Control, ABC*) Департаменту права і громадської безпеки штату, який підпорядковується генеральному прокурору Нью-Джерсі.

Законодавство Нью-Джерсі надає муніципалітетам значну свободу дій при прийнятті місцевих (муніципальних) постанов про регулювання продажу і

вживання алкогольних напоїв у їх територіальних межах. Таким чином, місцеві муніципалітети мають значні повноваження з ліцензування і регулювання діяльності підприємств, пов'язаних з алкоголем. Ці повноваження полягають в обмеженні кількості ліцензій на роздрібний продаж алкогольних напоїв; обмеженні годин роздрібного продажу алкоголю; забороні роздрібного продажу алкогольних напоїв у вихідні дні; контролі за діяльністю будь-якого підприємства роздрібною торгівлю, що має ліцензію на продаж алкогольних напоїв; встановленні вимог до місця реалізації алкогольних напоїв; обмеженні дії ліцензії конкретним ліцензованим приміщенням; наданні дозволу муніципалітетам з населенням понад 15 тисяч людей призначати муніципальний орган регулювання обігу алкогольних напоїв з трьох осіб на трирічний термін [16]. У результаті підходи до регулювання обігу алкогольних напоїв у різних містах істотно відрізняються, причому ліцензії на роздрібний продаж алкогольних напоїв видаються суб'єктам ринку пропорційно чисельності населення муніципалітету.

Схожий до США підхід застосовує Туреччина, де діє спеціалізований та фінансово автономний орган щодо регулювання, нагляду, контролю та моніторингу діяльності у сфері обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів – Рада з регулювання ринку тютюну, тютюнових виробів та алкогольних напоїв (*The Tobacco, Tobacco Products and Alcoholic Beverages Market Regulation Board, TAMRB*), основним функціоналом якої є: регулювання та нагляд за виробництвом тютюну, надання дозволів на ввезення насіння тютюну та торгівлі тютюном; придбання та продаж тютюнових виробів за допомогою державних закупівель; надання необхідних дозволів на створення підприємств переробки тютюну; моніторинг складських приміщень, надання дозволів, пов'язаних із тютюновими складами; нагляд за суб'єктами ринку; надання дозволу на виробництво та продаж алкогольних напоїв; регулювання ринків етилового спирту, метанолу тощо; видання нормативних актів, які застосовуються на території всієї країни, та узгодження їх із законодавством ЄС.

Досить часто у країнах ЄС підрозділи, що здійснюють адміністрування акцизних податків, функціонують разом з митним підрозділами. Так, у Франції акцизи адмініструє Головна дирекція (управління) митниць і непрямих податків (*Direction générale des douanes et des droits indirects, DGDDI*), що підпорядкована Міністерству економіки та фінансів. Саме DGDDI відповідає за стягнення акцизів та митних платежів з товарів, що імпортуються, а також за здійснення контролю за обігом товарів підакцизної групи, виступаючи свого роду «поліцією товарів» [12, с. 42]. У DGDDI функціонують понад 200 бюро

митниць і служб непрямих податків у центрах виноградарства, 12 міжрегіональних і 42 регіональні митні дирекції.

У Німеччині у процесах адміністрування акцизних податків задіяні одне з управлінь Міністерства фінансів, Генеральна митна дирекція, головні митниці та митні інспекції. Управління Міністерства фінансів Німеччини відповідає за організацію справляння не лише акцизів, а й мита, ПДВ, податків на капітал. Історично склалося, що саме митні органи Німеччини здійснюють адміністрування акцизних податків.

Головні митниці є спеціалізованими. Одна з таких митниць розміщена у Штуттгарті, де здійснюється нарахування сум податкового зобов'язання з акцизу на пиво для всіх платників податків Німеччини (за показниками обсягів виробництва, поданими у податкових деклараціях) у зв'язку із наявністю багатоступінчатої ставки податку на цей алкогольний напій для малих броварень.

У Німеччині у 2017 р. функціонує 42 митні інспекції (рівень земель) з типовою структурою, яка складається з таких відділів: з визначення суми податкового зобов'язання; податкового нагляду (служби мобільних груп для здійснення перевірок без попередження) та податкового аудиту (служби виїзних перевірок); фінансового контролю за нелегальною працею; нарахування штрафних санкцій і пені; виконавчого провадження (аналог вітчизняних підрозділів погашення податкового заборгованості) персоналу і фінансування.

У разі підозри про ухилення від сплати податків до процесу адміністрування долучається кримінальна митна служба Німеччини. Співробітники цієї служби є озброєними і мають широкі можливості спостереження. Доцільність залучення до контрольної діяльності кримінальної митної служби визначають інспектори за підсумками заходів податкового нагляду або ревізори, які проводять виїзні податкові перевірки.

Як і у Німеччині, у Чехії адмініструванням акцизів опікуються митні органи. З 2004 року Чеська митна адміністрація здійснює всебічне адміністрування акцизів як одне з багатьох своїх повноважень [20]. У ході модернізації з 1 січня 2013 року Чеська митна адміністрація перетворилася з трірівневої структури на дворівневу, втративши середній рівень (митні дирекції). Відтоді цей орган складається з Головного управління митниці та регіональних митних офісів. Структура і повноваження митних офісів закріплені законодавчо. Усі митні офіси через свої відділи (департаменти) та місцеві підрозділи здійснюють адміністрування акцизів.

Місцеві підрозділи є частиною митних офісів. Створення та ліквідація місцевих підрозділів, визначення їх повноважень належить до компетенції Міністерства фінансів, яке видає відповідні укази. Місцеві підрозділи діють від імені митних офісів.

До реформи у Чехії адміністрування акцизів здійснювали Головне управління митниці, 8 митних дирекцій, 58 митних офісів (у тому числі підрозділів), тобто загалом 67 одиниць. Але з 1 січня 2016 р. адмініструванням акцизів уже опікується Головне управління митниці, 51 митний офіс та їх місцеві підрозділи, 8 відділень юридичного департаменту Генерального управління митниці та підрозділів митних офісів, що забезпечують мобільний нагляд, тобто близько 60 одиниць.

У Головному управлінні митниці в адмініструванні акцизів задіяний Департамент податків, до складу якого входить підрозділ з методології оподаткування – надає пропозиції щодо запровадження нових законодавчих норм; забезпечує роз'яснення правових норм; надає методологічне забезпечення управління адмініструванням акцизів, виконання відповідних нормативно-правових актів, виконання контрольних-наглядових заходів, організації контролю за переміщенням підакцизних товарів. Інший підрозділ відповідає за моніторинг переміщення підакцизних товарів, а також організовує міжнародне співробітництво щодо ELO та EMCS.

Водночас підрозділ аудиту здійснює управління та координацію виконання запланованих заходів аудиту в митних офісах. Також окремий функціонал з адміністрування акцизів та контролю за обігом товарів підакцизної групи виконують фахівці юридичного департаменту, зокрема в частині виконавчих проваджень, адміністративних процедур, аудиту, процедур реєстрації платників податків, акцизних складів тощо, сплати акцизів, накладення штрафних санкцій за несвоєчасне подання декларацій з акцизів, нарахування пені та відсотків, а також примусового стягнення податкової заборгованості. Водночас фахівцями Департаменту аналізу та інформаційної підтримки здійснюється оцінювання ризиків та загроз кримінальних дій, а також контрольної-наглядової діяльності, зокрема щодо суб'єктів ринку підакцизних товарів.

У свою чергу, *митні офіси* проводять заходи в межах плану діяльності у закріпленому за ними регіоні, а саме: аналіз ризиків, адміністрування профілів ризику, а також збір та оцінку інформації з усіх наявних інформаційних джерел. Відповідно, місцеві підрозділи Департаменту оподаткування мають повноваження за такими напрямками:

– податковий нагляд за об'єктами та операціями з підакцизних товарів, наприклад, контроль за дотриманням умов, зазначених у виданих ліцензіях; нагляд за функціонуванням виробничих потужностей з виробництва етилового спирту і встановленням кількості та концентрації виготовленого спирту, контроль процесу денатурації спирту, фізичні перевірки у сфері адміністрування акцизів;

– неподатковий контроль (наглядова діяльність), опосередковано пов'язаний з акцизами, особливо контроль маркування тютюнових виробів, вимог ціноутворення щодо підакцизних товарів;

– реєстрація платників податків, реєстрація осіб, які зобов'язані маркувати алкогольні напої і суб'єктів господарювання, що здійснюють оптову та роздрібну торгівлю алкогольними напоями;

– виконавче провадження щодо оцінки та визначення суми податкового зобов'язання, стягнення податкового боргу, контролю у сфері акцизних гарантій та використання їх для сплати акцизу, проведення розшукових дій.

Окремий підрозділ акцизних марок для тютюнових виробів за своїм функціоналом є підрозділом Центрального митного офісу Чехії та відповідає за замовлення, виготовлення, продаж та знищення акцизних марок для тютюнових виробів. Представники митних офісів і Головного управління митниці присутні під час знищення повернутих/пошкоджених тютюнових акцизних марок для нагляду за процесом знищення та складання протоколу про це.

Особливістю структури митних офісів є те, що окремі підрозділи виконують функції контролю – фахівці підрозділів аудиту здійснюють податкові перевірки, підрозділів нагляду – податковий нагляд у точках продажу підакцизних товарів, а також контроль за транспортуванням підакцизних товарів на дорогах (мобільний нагляд).

Власне необхідність у функціонуванні підрозділів мобільного нагляду пов'язана з тим, що підакцизні товари можуть переміщатися територією Чехії у режимі вільному обігу (а не в режимі відстроченої сплати акцизного податку, що відображається в системі EMCS) разом з документом, що підтверджує сплату акцизного податку або звільнення від оподаткування, рішенням митного органу про переміщення товарів у певному митному режимі, спрощеним супровідним документом чи іншим рішенням (митного органу) щодо акцизів. Зміст цих документів визначено у відповідних нормативно-правових актах. Для спрощення документування переміщення підакцизних товарів в Чехії запроваджено добровільну електронну систему для видачі альтернативних документів. Ця система дає можливість замінити або доповнювати паперові документи електронними, що надсилаються через веб-інтерфейс Чеської митної

адміністрації до бази даних, з якої видається унікальний 12-значний ідентифікаційний код (UIC). Система застосовується для контролю на дорогах, унеможливаючи переміщення підакцизних товарів за допомогою одного і того самого документа.

На сьогодні Чеська митна адміністрація розглядає можливість обов'язкового впровадження електронної системи для реєстрації та моніторингу руху підакцизних товарів у вільному обігу. Ця система повинна використовувати 70 % наявних функціональних специфікацій EMCS. Перевагою системи є створення сприятливого середовища для платників податків та митних органів. Її буде під'єднано до системи управління акцизними гарантіями, реєстру платників акцизного податку та системи аналізу ризиків (ERIAN). Нова система повинна надати можливість моніторингу переміщення підакцизних товарів у вільний обіг, що наразі відбувається на основі паперових документів без обміну контрольними номерами спрощених супровідних документів і їх фіксації взагалі [20]. Неправильне використання спрощеного супровідного документа, багаторазове використання одного документа та незаконне перевезення товарів без будь-яких документів є основними ризиками, пов'язаними з наявним на сьогодні підходом до документування переміщення підакцизних товарів у вільному обігу.

В Словаччині у 2012–2016 роках відбулася адміністративна реформа в фіскальній сфері. Так, у ході реформування відбулося злиття Словацького податкового управління і Словацького митного управління у Фінансове управління (*Financial Department of Slovak Republic, FDSR*), діяльність якого координується Міністром фінансів Словаччини. Завданням FDSR є реалізація заходів, спрямованих на здійснення контролю за повнотою сплати податків та зборів, виконання дохідної частини державного бюджету та забезпечення захисту економічних інтересів держави. Варто зазначити, що однією з цілей реформи також було визначено завершення трансформації механізму адміністрування акцизного податку через програму UNITAS, зокрема шляхом уніфікації процесів нарахування і сплати акцизів, а також заходів з протидії нелегальному обігу товарів підакцизної групи.

Організаційна структура FDSR складається з Центрального офісу, Кримінального офісу фінансового управління, Центру фінансових операцій, податкових офісів, спеціалізованого податкового управління, відділень податкових офісів, контактних пунктів податкової служби, митних офісів, підрозділів митних офісів (податкових, митних і комбінованих підрозділів) і митних постів.

Безпосередньо у процесах адміністрування акцизів задіяні 39 підрозділів митних офісів, 18 митних постів (станцій), 9 департаментів акцизів, 9 департаментів юридичного забезпечення. Водночас спостерігається тенденція до поступового зменшення чисельності працівників, що займаються адмініструванням акцизів. Це пов'язано з розвитком автоматизації процедур адміністрування відповідно до програми UNITAS.

Трансформація FDSR також позначилася на складі працівників новостворених підрозділів, які адмініструють мито та акцизні податки. У організаційній структурі Фінансового управління така діяльність охоплює декілька секцій і розподілена між підрозділами (табл. 5) [20].

Таблиця 5

**Організаційна структура та функціонал Фінансового управління
Словаччини (*Financial Department of Slovak Republic, FDSR*)**

№ з/п	Підрозділ	Функціонал
<i>Департамент акцизних податків (загальнодержавна юрисдикція)</i>		
1	відділ акцизних податків	керує процесами адміністрування акцизних податків та координує їх; подає пропозиції та коментарі до законодавчих змін; готує експертні висновки; ухвалює рішення про делегування повноважень податковим органам різних юрисдикцій
2	відділ фіскального нагляду	здійснює контрольно-наглядову діяльність
3	відділ ELO та системи акцизних податків	організує і координує взаємне адміністративне співробітництво у сфері акцизів, включаючи обмін інформацією між країнами через системи SEED та MVS, здійснює адміністрування та оновлення програмного забезпечення SysNeD та EMCS
4	відділ акцизних марок	проводить операції, пов'язані з друком акцизних марок, відповідає за податковий нагляд за переміщенням і знищенням акцизних марок
<i>Департамент апеляцій з акцизів та мита (загальнодержавна юрисдикція)</i>		
5	відділ апеляцій з питань акцизів	переглядає рішення митних офісів на основі звернень платників податків, проводить діяльність за апеляційною процедурою другої інстанції

Джерело: [20]

Секція митних офісів створена у 2012 р. і відповідає за всі дев'ять митних офісів, вісім з яких мають у своєму підпорядкуванні територіальні підрозділи, а один – опікується завданнями, пов'язаними з зовнішнім кордоном ЄС.

У складі митних офісів функціонує підрозділ акцизів, який здійснює методичні заходи, пов'язані із функціонуванням підрозділів митних офісів; підрозділ юридичного забезпечення, що приймає рішення у разі порушення акцизного режиму; виконує діяльність, пов'язану з поточними та надзвичайними заходами протидії ухиленню від оподаткування; проводить виконавчі процедури щодо акцизів. Окремий підрозділ митного офісу ухвалює рішення щодо реєстрації (за винятком акцизних складів, уповноважених вантажоодержувачів, зареєстрованих вантажовідправників) і сум акцизних гарантій (векселів); контролює надходження акцизів; здійснює податковий нагляд та податковий аудит; приймає рішення про вилучення та конфіскацію підакцизних товарів. Відповідно, митний пост (станція) здійснює нагляд за зберіганням і переміщенням підакцизних товарів, а також постійний податковий нагляд на акцизних складах спирту етилового; може вилучати і конфісковувати підакцизні товари.

Власний досвід організаційного забезпечення реалізації контрольної функції держави на алкогольному та тютюновому ринку мають пострадянські країни ЄС, зокрема Латвія та Естонія. У цих країнах контроль за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, та, зокрема їх ліцензування, покладено на митно-податкові органи, які, як правило, перебувають під адміністративним наглядом Міністерства фінансів.

У Латвії Служба державних доходів (*State Revenue Service, SRS*) є органом виконавчої влади, який реалізує податкову та митну політику держави. Організаційна структура SRS представлена на рис. 7.

Поліція, митні підрозділи SRS, прикордонний контроль, управління акцизних товарів SRS та Управління фінансової поліції SRS виконують різні види діяльності з метою обмеження контрабанди та незаконної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами. Завдання структурних підрозділів SRS щодо переміщення, забезпечення і нагляду за підакцизними товарами, у тому числі алкогольними напоями та тютюновими виробами, відображено в додатку Г.

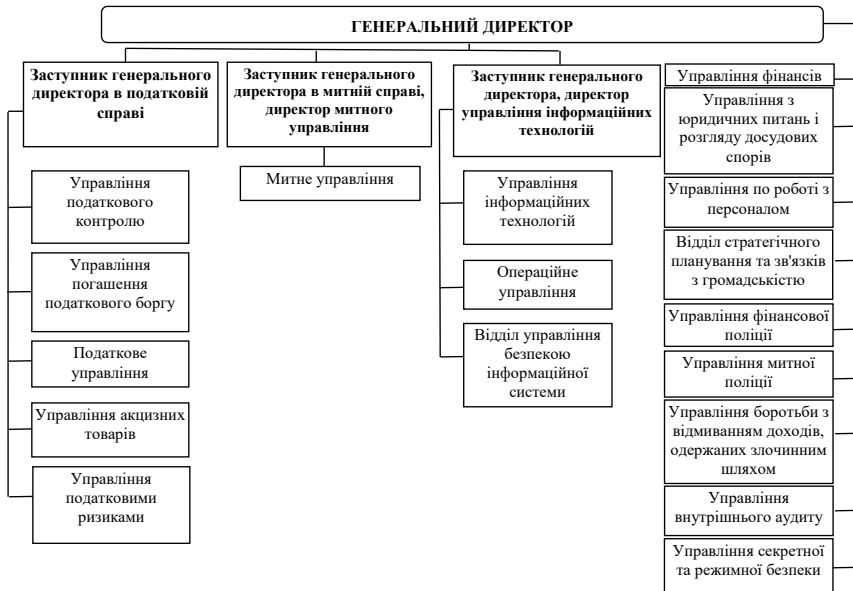


Рис. 7. Організаційна структура Служби державних доходів Латвії

Подібно латвійській практиці функції контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Естонії покладено на Податково-митний департамент (*Tax and Customs Board*), який також підзвітний Міністру фінансів. Сфера діяльності департаменту полягає в управлінні державними доходами, реалізації державної податкової і митної політики, а також захисті суспільства і законної економічної діяльності [7].

Стратегічною метою Департаменту є зменшення питомої ваги тіншової економіки в підприємницькому середовищі Естонії. Водночас основні завдання, які спрямовані на сприяння законній торгівлі та запобіганню контрабанді, покладено на митне управління. Контроль за переміщенням підакцизних товарів, в тому числі алкогольних напоїв та тютюнових виробів, через митний кордон країни та нагляд за ними є сферою діяльності саме цього підрозділу.

Водночас обов'язки щодо консультування осіб, які займаються обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, видачі дозволів (ліцензій), а також подальшого нагляду за ними є компетенцією податкового управління, основні завдання якого полягають у наданні якісних консультацій платникам податків; контролі за правильністю визначення об'єкта оподаткування та повнотою

сплати акцизного податку до бюджету; реалізації контрольно-наглядової функції на ринку підакцизних товарів.

Таким чином, приведений аналіз світового досвіду організаційного забезпечення реалізації державної політики у сфері контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів дозволяє констатувати різноманітність застосовуваних підходів, що викликано як історичними обставинами формування та реалізації акцизної політики, так і є наслідком наявних інтеграційних процесів та, відповідно, уніфікації підходів до реалізації державного контролюючого впливу на ринку товарів підакцизної групи. Для України пошук власної моделі є вкрай актуальним у світлі здійснюваних інституціональних трансформацій у сфері державного управління.

Висновки

Проведене дослідження досвіду країн ЄС у сфері контрольно-наглядової діяльності на ринку підакцизних товарів дозволило констатувати, що важливою тенденцією акцизної політики в ЄС є подальша гармонізація специфічного акцизного оподаткування, основні завданнями якої полягають у такому: встановленні фіскальної нейтральності у фінансовій системі, спрощенні умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів та створенні умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку.

Основними формами контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів є виїзні податкові перевірки та податковий нагляд. Основними відмінними рисами контрольно-наглядової діяльності у країнах ЄС та в Україні, є те, що виїзна податкова перевірка може відбуватися без попереднього призначення та за результатами податкового нагляду, а перелік податкових ризиків є закритою інформацією. Спільними рисами у контрольно-наглядовій діяльності країн ЄС та України є такі: процедури регламентації та проведення виїзної перевірки, відбір платників до перевірки на основі ризикоорієнтованого підходу.

У країнах ЄС застосовуються такі види ліцензійних схем: реєстрація або повідомлення; акредитація або сертифікація; негативне ліцензування; позитивне ліцензування. Відповідно, на основі дослідження практики ліцензування зроблено висновок про те, що в більшості країн застосовується фрагментарне ліцензування виробництва та обігу алкогольних напоїв, в основному лікєро-горілчаної продукції. Визначено, що в окремих країнах поряд з ліцензуванням застосовується державна монополія на виробництва і продаж алкогольних напоїв (Болгарія, Норвегія, Туреччина та Македонія, Швеція, Фінляндія, Ісландія).

Загальними тенденціями наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв в країнах ЄС та ОЕСР є такі: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції; функціонування системи акцизних складів; делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту та алкогольних напоїв за рахунок впровадження ліцензійних умов, технічних та електронних засобів обліку та контролю, що дозволило відійти від необхідності у постійній присутності державних представників; страхове покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, банківські та страхові гарантії, авансові внески, податкові векселі тощо); дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; постійний моніторинг руху підакцизних товарів із використанням інформаційних технологій.

Щодо протидії нелегальному обігу тютюнових виробів, то глобальні стандарти боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами для країн ЄС встановлюються Протоколом ВООЗ. На основі джерел з окремих країн ЄС, доповідей міжнародних агенцій та неурядових організацій, галузевих документів, експертних досліджень виділено найпоширеніші підходи до боротьби з незаконною торгівлею, до них віднесено ліцензування, маркування, національний облік, відстеження та простеження, примусове виконання податок на експорт, податкову гармонізацію, угоди з промисловістю, просвітницьку діяльність та ін.

Основними заходами протидії нелегальному ринку тютюнових виробів у країнах ЄС є такі: правові та податкові заходи; система маркування тютюнових виробів; міжвідомче співробітництво національних установ; співпраця державних органів із представниками тютюнової промисловості; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни, через електронну реєстрацію промислових підприємств і ліцензуванням тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією.

Водночас основним інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку у країнах ЄС у режимі відстроченої сплати є функціонування інституту акцизних складів, фінансова гарантія та електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – EMCS, у межах якої переміщення підакцизних товарів документується на кожному етапі через електронний адміністративний документ.

На основі узагальнення досвіду організаційного забезпечення контролю за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів у країнах ЄС, з'ясовано, що

основними органами, що контролюють повноту сплати акцизного податку та реалізують заходи щодо протидії нелегальному обігу підакцизних товарів є податкові та митні органи, уповноважені правоохоронні органи (поліція, федеральні агентства і т. д.); підрозділи фінансової розвідки та спеціальні уповноважені органи. Аналіз системи державного регулювання обігу підакцизних товарів в США засвідчив, що в цій країні функціонують спеціальні (з автономним статусом) контрольні підрозділи на рівні країни та на рівні штатів з різним набором повноважень, причому функціонал останніх також різниться між собою.

Досить специфічною є турецька практика регулювання ринків підакцизних товарів, в даній країні функціонує фінансово автономний орган з широкими повноваженнями, крім тих які визначені в Україні, цей орган також займається дозвільною діяльністю щодо ввезення та торгівлі насінням тютюну, створення підприємств його переробки; придбанням та продажем тютюнових виробів через державні закупівлі тощо. В окремих країнах ЄС підрозділи, що здійснюють адміністрування акцизних податків, функціонують у складі митних підрозділів, до таких країн відноситься Естонія, Франція, Німеччина, Чехія. Окреме управління підакцизних товарів функціонує у податковій складовій Служби державних доходів Латвії.

У цілому світовий досвід організаційного забезпечення реалізації державної політики у сфері контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів дозволяє констатувати різноманітність застосовуваних підходів, що викликано як історичними обставинами до реалізації акцизної політики, так і є наслідком наявних інтеграційних процесів та відповідно уніфікації підходів до реалізації державного контролюючого впливу на ринку товарів підакцизної групи. Відповідно і для України пошук власної моделі є вкрай актуальним у світлі здійснюваних інституціональних трансформацій у сфері державного управління.

Список використаних джерел

1. Блинов М. В. Система контроля и регулирования алкогольного рынка в США / М. В. Блинов // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 9 (69). – С. 67–72.
2. Европейские ориентиры прослеживания табачной продукции [Электронный ресурс] / В. Н. Богданов, Д. А. Блудов, П. С. Вихлянцев, М. В. Симонов // Микроэкономика. – 2015. – Режим доступа : <https://www.centerinform.ru/upload/iblock/a93/st2910.pdf>.
3. Использование технологий в борьбе с незаконной торговлей табаком [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ftc.org/images/stories/INB-2/INB2_RS_FS_Technology.pdf.
4. Исследование акцизной нагрузки на отдельные категории алкогольных продуктов (вино, пиво, крепкий алкоголь) в разных странах мира. – М., 2013. – 188 с.
5. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС / В. І. Коротун // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2010. – № 8. – С. 98–106.
6. Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні / В. І. Коротун // Малий і середній бізнес (право, економіка, держава). – 2013. – № 4 (55). – С. 168–173.
7. О департаменте и структуре [Электронный ресурс] // Налогово-таможенный департамент Эстонской Республики. – 2017. – Режим доступа : <https://www.emta.ee/ru/kontakty-i-o-nas/struktura-zadachi-strategiya-departamenta/o-departamente-i-struktura>.
8. Протокол о ликвидации незаконной торговли табачными изделиями [Всемирная организация здравоохранения]. – Женева: WHO Document Production Services. – 2013. – 66 с.
9. Росс Х. Контроль за незаконной торговлей табачными изделиями : международный опыт, проект по экономике контроля за табаком / Г. Росс. – Кейптаун, 2015.
10. Техническое пособие ВОЗ Администрирование табачных налогов [Электронный ресурс] // Всемирная организация здравоохранения. – 2013. – Режим доступа : http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/12/9789244563991_rus.pdf?ua=1.
11. Трансформація акцизної політики в Україні : монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.]; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – 404 с.

12. Хомутенко В. Організаційні моделі митно-податкового адміністрування в зарубіжних країнах / В. Хомутенко, О. Запорожець // Економіст. – 2012. – № 4. – С. 42–45.
13. Шайдуллина Э. Д. Уголовно-правовые меры борьбы с незаконным производством и оборотом алкогольной продукции в зарубежных странах / Э. Д. Шайдуллина // Вестник Казанского юридического института МВД России. – 2014. – № 2. – С. 66–70.
14. Alcohol Beverage Authorities in United States, Canada, and Puerto Rico [Electronic resource] // The Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. – 2017. – Mode to access : <https://www.ttb.gov/wine/state-ABC.shtml>.
15. COM(2014) 527 final of 21 August 2014 [Electronic resource] // EUR-Lex Access to European Union law. – 2014. – Mode to access : <http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/1042231>.
16. Division of Alcoholic Beverage Control [Electronic resource] // New Jersey Department of Law and Public Safety. – 2017. – Mode to access : <http://www.nj.gov/oag/abc/index.html>.
17. European Commission. – 2017. – [Electronic resource]. – Mode to access : www.ec.europa.eu.
18. Federal Alcohol Administration Act [Electronic resource] // Department of the Treasury Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. – 2006. – Mode to access : www.ttb.gov.
19. General arrangements for the holding and movement of products subject to excise duty : Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 [Electronic resource]. – Mode to access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:fi0003>
20. Joint final report on the Results of Parallel Audits of Excise Duty Administration in the Slovak Republic and in the Czech Republic, May, 2017 // [Electronic resource]. – Mode to access : https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/spolecna-zprava-kontrola-spotrebni-dane-cr-sr_en_1.pdf.
21. Offices [Electronic resource] // The Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. – 2017. – Mode to access : <https://www.ttb.gov/offices/index.shtml>.
22. On Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors : Report to Directors General for Customs and Indirect Taxation. – 1998. – 50 p. [Electronic resource]. – Mode to access: http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/4/report_High_Level_sectors.pdf

23. Organizational Chart for TTB [Electronic resource] // The Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. – 2017. – Mode to access : <https://www.ttb.gov/about/orgchart.shtml>.
24. 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 [Electronic resource] // EUR-Lex. – 2017. – Mode to access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2017:235:FIN>
25. Ross H. Approaches for Controlling Illicit Tobacco Trade — Nine Countries and the European Union [Electronic resource] / Hana Ross // Centers for Disease Control and Prevention. – 2015. – Mode to access : <https://www.cdc.gov/mmwr/preview/mmwrhtml/mm6420a3.htm#Tab1>.
26. 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.
27. Tobacco Products Directive 2014/40/EU. – 2014, – April.

Додатки

Додаток А

Державне регулювання виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв в окремих країнах ЄС та ОЕСР

Країна	Монополія на виробництво			Монополія на продаж			Ліцензування виробництва			Ліцензування продажу		
	пиво	вино	ЛГП	пиво	вино	ЛГП	пиво	вино	ЛГП	пиво	вино	ЛГП
Австралія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Нова Зеландія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Канада	-	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+
США	-	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Фінляндія	-	-	-	-	+	+	+	+	+			
Швеція	-	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Великобританія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Ісландія	-	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Японія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Польща	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Словаччина	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-
Бельгія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Данія	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Франція	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Німеччина	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Італія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Нідерланди	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Португалія	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Іспанія	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Швейцарія	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Греція	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: складено з використанням даних WHO та «Исследование акцизной нагрузки на отдельные категории алкогольных продуктов (вино, пиво, крепкий алкоголь) в разных странах»

Фіскальні (акцизні) марки на алкогольні напої окремих країн світу



Угорщина



Польща



Словаччина



Чехія



Канада



Бельгія



Данія



Франція



Греція



Італія



Португалія



Іспанія



Великобританія



Болгарія



Румунія



Люксембург



США



Білорусь



Україна



Росія

Відповідальність за контрабанду сигарет у деяких країнах світу

Країна 1	Відповідальність 2
Австрія	Штраф у подвійному розмірі неспланих платежів. Якщо є комерційна діяльність, то штраф стягується в потрійному розмірі як у кримінальному, так і в адміністративному провадженні. Крім того, суд у кримінальних справах може засудити до позбавлення волі на строк до двох років. У разі вчинення податкового шахрайства при обтяжуючих обставинах термін позбавлення волі може становити до десяти років. У разі адміністративного покарання може застосовуватися позбавлення волі строком на три місяці. Уся незаконна тютюнова продукція повинна бути конфіскована. Якщо конфіскація неможлива (наприклад, товар був спожитий), то має бути сплачений штраф, що відповідає вартості товару
Німеччина	Покарання у вигляді позбавлення волі на строк до п'яти років або грошовий штраф. Наприклад, за кожний нелегальний блок штраф становить 90 євро (з 2017 року встановлено грошове покарання в розмірі 150 євро за один блок). Якщо контрабандист не в змозі виплатити штраф, його автомобіль продають у рахунок вартості завданих ним збитків. При обтяжуючих обставинах покарання може становити від шести місяців до десяти років позбавлення волі. Злочин має бути дійсно важким, коли злочинець свідомо знижував суму податків у великому розмірі або отримував незаконні податкові переваги, зловживав своїми повноваженнями як посадова особа, сприяв посадовій особі, яка зловживала своїми повноваженнями, неодноразово знижував суму податків або отримував незаконні податкові переваги з використанням підроблених документів або діяв як член групи, створеної для неодноразового вчинення правопорушень, занижуючи податок на оборот або акцизні збори або отримуючи незаконні податкові та акцизні переваги
Італія	Контрабанда тютюнових виробів вважається злочином тоді, коли вага товару перевищує 10 кг. Стандартне покарання – це позбавлення волі (на термін до п'яти років) або грошовий штраф у розмірі п'яти євро за грам. Термін покарання може бути збільшений (з трьох до семи років) за певних обставин. Більш важке покарання передбачено за злочини, вчинені групою осіб (позбавлення волі строком від трьох до восьми років).
Ірландія	Середній розмір штрафу за контрабанду тютюнових виробів становить 2 830 доларів США. Кримінальна відповідальність – позбавлення волі від 1 до 5 років
Литва	Розмір штрафу залежить від обсягу перевезеного товару. Відбулося посилення запобіжного заходу. Тепер правопорушникам може загрозувати не лише адміністративний штраф, а й кримінальна відповідальність, яка передбачає позбавлення волі на термін до 4 років
Росія	Адміністративне покарання за контрабанду сигарет виражається у вигляді штрафів або конфіскації незаконно перевезеного майна. Коли економічний збиток від незаконного транспортування більш серйозний, а сам товар є небезпечним для суспільної безпеки, до порушників застосовують норми кримінального кодексу

Продовження додатка В

1	2
Польща	<p>Незаконне перевезення тютюнових виробів тягне за собою адміністративний штраф, розмір якого становить від 168 до 3360 польських злотих (50 до 1000 доларів США). Ступінь покарання за незаконне перевезення сигарет через кордон до Польщі залежить від декількох факторів. Ураховується розмір вантажу, чи залучалася особа раніше до відповідальності за аналогічні злочини.</p> <p>Інформація про особу, яка скоїла контрабанду, вноситься до спеціального реєстру. Якщо таке порушення неодноразове і при цьому особа є громадянином Польщі, на неї чекає вилучення та анулювання паспорта, у якому стоїть віза на виїзд з ЄС, якщо іноземець – анулювання польської або шенгенської візи. Крім того, іноземцям, які багаторазово вчинили контрабанду, загрожує включення до списку осіб, перебування яких на території Польщі є небажаним</p>
Фінляндія	<p>Провозити тютюнові вироби на територію цієї країни фізичним особам, які досягли 18-річного віку, дозволяється в кількості не більше 200 одиниць, що дорівнює 10 пачок або 1 блок. Вказані вище норми поширюються на пересування літаком, поїздом та іншими видами транспорту.</p> <p>Запобіжний захід за незаконне транспортування нелегального вантажу визначається його об'ємом, а також особистістю правопорушника. Що стосується транспортування тютюнових виробів у великих розмірах, то законодавством передбачено високий штраф, який залежить від кількості вантажу, що перевозиться (за кожну нелегально провезену пачку передбачений штраф у розмірі 85 євро). Крім того, накладається арешт на транспортний засіб, в якому перевозиться товар.</p>
Україна	<p>Контрабанда тютюнових виробів є адміністративним правопорушенням і кримінальна відповідальність за нього взагалі не передбачена. Правопорушникам загрожує лише штраф у розмірі 100 % від вартості товару, але не менше 15 000 гривень та конфіскація останнього. Якщо дане правопорушення здійснюється повторно, то штраф накладається в подвійному розмірі.</p>

**Завдання підрозділів Служби державних доходів Латвії у сфері контролю
за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів**

Підрозділ	Завдання
1	2
Митні підрозділи	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за дотриманням митного законодавства та запобігання порушенням щодо переміщення підакцизних товарів через державний кордон; – адміністрування митних тарифів, запровадження мита та інших митних зборів, що підлягають сплаті на митному кордоні, як це передбачено законами та правилами; – співпраця з іноземними митними органами; – формування звітів про діяльність митних органів та основних статистичних та митних даних у порядку, передбаченому законодавством; – навчання персоналу з питань митної справи; – співпраця з правоохоронними, контролюючими органами, органами державного управління, а також з іншими установами з питань дотримання митного законодавства; – виконання міжнародних зобов'язань, прийнятих державою щодо митниці; – розслідування кримінальних злочинів у митній сфері; – проведення митної експертизи товарів та ін.
Податкові підрозділи	<ul style="list-style-type: none"> – реєстрація платників податків та об'єктів оподаткування; – стягнення заборгованості за податками і зборами, що адмініструються SRS; – розробка і затвердження методології розрахунку податків та підготовки податкових декларацій та звітів; – координація та обмін інформацією в якості компетентного органу відповідно до міжнародних угод; – збір податків згідно з міжнародними угодами від імені договірної держави відповідно до інструкцій його компетентного органу і від імені своєї власної держави, виконання вимог компетентного органу договірної держави або без дозволу, або шляхом передачі справи в суд; – навчання посадових осіб SRS (співробітників), а також консультування платників податків з питань застосування податкового законодавства і правил, що стосуються конкретного платника податку і виникають в результаті оподаткованої діяльності; – перевірка податкових розрахунків і платежів, що надаються підприємствами за запитом установ SRS, органів досудового слідства та судів; – виконання завдань, визначених у відповідних законах і правилах, пов'язаних із використанням електронних приладів і обладнання для реєстрації податків та інших зборів, тощо

Продовження додатку Г

1	2
Департамент фінансової поліції	<ul style="list-style-type: none"> – проведення слідчих дій, передбачених законом, з метою виявлення та запобігання кримінальним злочинам у сфері державних доходів; – протидія кримінальним злочинам у діяльності державних службовців та працівників SRS; – розслідування кримінальних злочинів у сфері митної справи, які були виявлені щодо державних доходів, а також в діях державних службовців та працівників SRS; – у разі необхідності фізичний захист цивільних службовців (працівників) SRS у зв'язку з виконанням своїх обов'язків, а також охорона інших об'єктів
Управління підакцизних товарів	<ul style="list-style-type: none"> – надання і переоформлення спеціальних дозволів (ліцензій) на комерційну діяльність із підакцизними товарами, дозволами і заявами на діяльність, пов'язану з підакцизними товарами, а також свідцтв про надання статусу невеликого незалежного пивоварного заводу; – організація і здійснення контролю переміщення підакцизних товарів; – розгляд порушень правил щодо переміщення підакцизних товарів та застосування санкцій, передбачених законами та правилами; – забезпечення виготовлення акцизних марок та нагляду за їх використанням; – формування масиву інформації, пов'язаної з виробництвом та обробкою підакцизних товарів; – визначення порядку продажу і перевезення підакцизних товарів у випадках, коли є спеціальні дозволи (ліцензії), а також порядку транспортування підакцизних товарів у випадках їх конфіскації та знищення; – забезпечення контролю за дозуючими пристроями, обладнанням та цистернами, які використовуються в обігу підакцизних товарів; – облік фінансових гарантій та контроль за їх використанням; – навчання персоналу, консультування осіб, пов'язаних з виробництвом та обігом підакцизних товарів; – виконання завдань, визначених в інших законах і нормативних актах

Джерело: складено з використанням офіційного сайту SRS

Наукове видання

*Коротун Володимир Іванович,
Новицька Надія Володимирівна,
Кощук Тетяна Василівна,
Хлебнікова Інна Ібрагімівна*

ПРОТИДІЯ НЕЛЕГАЛЬНОМУ ОБІГУ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ: ДОСВІД КРАЇН ЄС ТА ОЕСР

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку 28.11.2017. Формат 60x84^{1/16}
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Друк офсетний. Умовн. Друк. арк. 3,84
Тираж 300 прим. Замовлення № 520

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223–15–25, 223–15–30.

E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002