

skisty/proekt-postanovi-kabinetu-ministriv-ukrayini-pro-zatverdzhennya-derzhavnoyi-strategiyi-regionalnogo-rozvitku-na-period-do-2027-roku/

"Public Works and Economic Development Act of 1965, As Amended ("PWEDA"), Including the Comprehensive Amendments Made by the Economic Development Administration Reauthorization Act of 2004. U. S. Economic Development Administration". <https://www.eda.gov/pdf/about/Comprehensive-PWEDA.pdf>

Podluzhna, N. O. *Ekonomika znan: problemy ta perspektyvy formuvannia v rehionakh Ukrainy* [Knowledge Economy: Problems and Prospects of Formation in the Regions of Ukraine]. Kharkiv: FLP Panov A. N., 2018.

Prokopiuk, A. "Derzhavna rehionalna polityka: naukovi pidkhody ta svitovi praktyky" [State Regional Policy: Scientific Approaches and World Practices]. *Sotsialno-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy*, no. 6 (2015): 14-18. [http://ird.gov.ua/sep/sep20156\(116\)/sep20156\(116\)_014_ProkopiukA.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20156(116)/sep20156(116)_014_ProkopiukA.pdf)

"Regional Development Policy in France. The Organisation for Economic Cooperation and Development". *Regional Outlook 2019*. [https://www.oecd.org/cfe/_France%20\(in%20English\).pdf](https://www.oecd.org/cfe/_France%20(in%20English).pdf)

"Regional Development Policy in Italy. The Organisation for Economic Cooperation and Development". *Regional Outlook 2019*. https://www.oecd.org/cfe/_Italy.pdf

"Regional Development Policy in Japan. The Organisation for Economic Cooperation and Development". *Regional Outlook 2019*. https://www.oecd.org/cfe/_Japan.pdf

"Regional Development Policy in the United Kingdom. The Organisation for Economic Cooperation and Develop-

ment". *Regional Outlook 2019*. https://www.oecd.org/cfe/_United%20Kingdom.pdf

"Smart-spetsializatsiia v Ukraini: chomu ne tak, yak v Yevropi" [Smart Specialization in Ukraine: Why Not Like in Europe]. *INDUSTRY4UKRAINE. Spilna platforma novoi promyslovosti*. August 17, 2020. <https://www.industry4ukraine.net/bez-kategoriyi-uk/smart-specializatsiya-v-ukrayini-chomu-ne-tak-yak-v-yevropi/>

Snihova, O. Yu. "Ryzyky ta zahrozy efektyvnoho rozvytku staropromyslovykh rehioniv Ukrainy v period pislakryzovoho vidnovlennia" [Risks and Threats to the Effective Development of the Old Industrial Regions of Ukraine in the Post-crisis Recovery Period]. *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, no. 1 (2011): 519-528.

Tytova, O. V., and Kalachenkova, K. O. "Pravove zabezpechennia rehionalnoi polityky: teoretychni ta praktychni aspekty" [Legal Security of Regional Policy: Theoretical and Practical Aspects]. *Visnyk Pivdennoho rehionalnoho tsentru Natsionalnoi akademii pravovykh nauk Ukrainy*, no. 5 (2015): 69-78.

Varnalii, Z. S. *Derzhavna rehionalna polityka Ukrainy: osoblyvosti ta stratehichni priorityety* [State Regional Policy of Ukraine: Features and Strategic Priorities]. Kyiv: Natsionalnyi instytut stratehichnykh doslidzhen, 2007.

Yaroshenko, I. V. "Mekhanizmy derzhavnoi pidtrymky problemnykh rehioniv" [Mechanisms of State Support of Problem Regions]. *Modeliuvannia rehionalnoi ekonomiky*, no. 1 (2014): 133-149.

УДК 336.226.331
 JEL: H21; H39
 DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-11-58-66>

РОЗВИТОК МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

©2021 ПАСІЧНИЙ М. Д., НОВИЦЬКА Н. В.

УДК 336.226.331
 JEL: H21; H39

Пасічний М. Д., Новицька Н. В. Розвиток механізму адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів

Метою статті є систематизація зарубіжного досвіду у сфері розвитку механізму адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів, ураховуючи інституційні особливості фіскальної політики. Подальші зміни системи акцизного оподаткування мають ураховувати як вітчизняний ретроспективний досвід, так і емпіричний досвід інших країн. У статті розглянуто систему ліцензування операцій з виробництва, імпорту й експорту тютюнових виробів і виробничого обладнання, а також оптової та роздрібно торгівлі даними виробами. Досліджено європейський досвід ліцензування роздрібно торгівлі тютюновими виробами. Ліцензування має розглядатися як потенційне джерело бюджетних доходів, а також як додатковий інструмент забезпечення виконання інших положень щодо організації діяльності пунктів продажу підакцизних товарів. Обґрунтовано доцільність адаптації досвіду країн з емерджентною економікою щодо використання систем відеоспостереження на податкових складах. Архітектура системи відеоспостереження має узгоджуватися з фіскальними органами, які можуть детермінувати та перевіряти її функціональність та ефективність. Узагальнено підходи щодо взаємодії фіскальних і правоохоронних органів у сфері протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами. Координація органів митної служби та спеціальних слідчих підрозділів є ключовим елементом успішної боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами. Визначено особливості функціональних повноважень контролюючих органів у сфері протидії незаконному ринку тютюнових виробів у Німеччині, Італії та Литві. Досліджено специфіку транскордонного співробітництва країн – членів ЄС та європейських інституцій щодо протидії контрабанді сигарет і тютюнової сировини.

Ключові слова: акцизний податок з тютюнових виробів, нелегальна торгівля тютюновими виробами, податкові надходження, адміністрування податків, фіскальні органи.

Бібл.: 12.

Пасічний Микола Дмитрович – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)
E-mail: m.pasichnyi@knu.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7663-776X>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/4185577/mykola-pasichnyi/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57199191736>

Новицька Надія Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, завідувачка відділу досліджень акцизного оподаткування, Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпін, 08201, Україна)

E-mail: n.novitska@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8238-4006>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/3461936/nadiia-novytka/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57219556273>

UDC 336.226.331

JEL: H21; H39

Pasichnyi M. D., Novytka N. V. Development of the Mechanism for Administration of Excise Tax on Tobacco Products

The article is aimed at systematizing the foreign experience in the development of the mechanism for administration of excise tax on tobacco products, taking into account the institutional peculiarities of fiscal policy. Further changes in the excise taxation system should take into consideration both the domestic retrospective experience and the empirical experience of other countries. The article discusses the system of licensing for the production, import and export of tobacco products and production equipment, as well as wholesale and retail trade in these products. The European experience of licensing of retail trade in tobacco products is researched. Licensing should be considered as a potential source of budget revenues, as well as an additional tool for ensuring the implementation of other provisions on the organization of the activities of the places for selling excisable goods. The expediency of adaptation of the experience of countries with an emergent economy as to the use of video surveillance systems in tax warehouses is substantiated. The architecture of the video surveillance system must be coordinated with fiscal authorities, which can determinate and verify its functionality and efficiency. The approaches to interaction between fiscal and law enforcement bodies in the sphere of counteraction to illegal trade in tobacco products are generalized. Coordination of customs authorities and special investigation units is a key element in the successful counteraction to the illegal trade in tobacco products. The peculiarities of functional powers of regulatory authorities in the sphere of counteraction to the illegal tobacco market in Germany, Italy and Lithuania are determined. The specifics of cross-border cooperation between the EU Member States and European institutions on countering the cigarette and raw tobacco material smuggling are studied.

Keywords: excise tax on tobacco products, illegal trade in tobacco products, tax revenues, tax administration, fiscal authorities.

Bibl.: 12.

Pasichnyi Mykola D. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Professor of the Department of Finance, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: m.pasichnyi@knute.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7663-776X>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/4185577/mykola-pasichnyi/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57199191736>

Novytka Nadiia V. – PhD (Economics), Associate Professor, Head of Department of Excise Tax Research, Research Institute of Fiscal Policy at the University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universytetska Str., Irpin, 08201, Ukraine)

E-mail: n.novitska@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8238-4006>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/3461936/nadiia-novytka/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57219556273>

Система акцизного оподаткування тютюнових виробів задля забезпечення ефективності має відповідати певним критеріям. *По-перше*, важливо пам'ятати, що, окрім фіскального потенціалу та наповнення бюджету, акцизний податок здійснює важливе регульовальне значення споживання тютюнових виробів. Отже, держава має знаходити баланс між завданнями у сфері формування дохідної частини бюджету та охорони здоров'я. *По-друге*, необхідно здійснювати постійний моніторинг структури оподаткування тютюнових виробів у контексті фіскальних індикаторів і необхідності зниження індексу поширеності тютюнопаління. *По-третє*, на основі результатів моніторингу слід ідентифікувати шляхи поліпшення існуючої структури акцизного оподаткування тютюнових виробів. У контексті України варто забезпечити послідовне та виважене збільшення мінімального акцизного зобов'язання, враховуючи динаміку індексу споживчих цін і доходів населення. Підвищення акцизу має здійснюватися на всі види

тютюнової продукції, щоб не відбувся перехід споживача в нижчий ціновий сегмент тютюнових виробів. *По-четверте*, подальші зміни системи акцизного оподаткування мають ураховувати як вітчизняний ретроспективний досвід, так і емпіричний досвід інших країн. Особливо доречним є врахування досвіду країн Центральної та Східної Європи, з огляду на підвищення ними ставок акцизного податку до вимог Директив ЄС, що дозволило їм доволі ефективно протидіяти незаконному ринку тютюнової продукції, збільшити бюджетні надходження. *По-п'яте*, будь-які зміни стосовно ставок і бази акцизного податку з тютюнових виробів мають бути обґрунтованими, важливо долучати науковців та експертів міжнародних фінансових інституцій. Ініціювання змін має відбуватися в руслі переговорного процесу та без порушень законодавства. *По-шосте*, державні органи влади мають забезпечити моніторинг та оцінку результативності запроваджених змін акцизного оподаткування. Зазначене стосується динаміки податкових надхо-

джен, частки тіньового ринку тютюнових виробів та індексу поширеності тютюнопаління. Важливим є аналіз змін індикаторів доступності тютюнових виробів для населення, частки акцизу та ПДВ у ціні тютюнових виробів.

Питанням розвитку акцизної політики, посилення ефективності оподаткування тютюнових виробів присвячено чимала кількість публікацій вітчизняних і зарубіжних учених і практиків. Зокрема, А. Лаффер (*A. B. Laffer*) розглянув основні підходи та принципи оподаткування тютюнових виробів з позиції фіскальної достатності та цілей держави у сфері громадського здоров'я [1]. М. Гудчайлд, А.-М. Перучіч та Н. Нार्гіс (*M. Goodchild, A.-M. Perucic, N. Nargis*) дослідили роль оподаткування тютюнових виробів у контексті забезпечення цілей сталого розвитку до 2030 року та наповнення бюджетних доходів [2]. Основні тренди оподаткування тютюнових виробів в Європейському Союзі розглянуто А. Бау (*A. Baum*) [3]. А. Соколовська та Р. Райнова здійснили аналіз особливостей акцизної політики та обґрунтували напрями її вдосконалення [4]. К. Швабій, Н. Новицька та І. Хлебнікова детермінували основні виклики у сфері справляння акцизного податку з тютюнових виробів, здійснили аналіз впливу акцизного навантаження на обсяги нелегального обігу сигарет [5]. У дослідженні авторського колективу під керівництвом В. Коротуна вдосконалено інституційні засади оподаткування тютюнових виробів [6]. Водночас потребують подальшого дослідження питання вдосконалення механізму адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів, урахування сучасні виклики та пріоритети фіскальної політики.

Метою статті є систематизація зарубіжного досвіду у сфері розвитку механізму адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів, враховуючи інституційні особливості фіскальної політики.

Справляння акцизного податку як фіскального інструменту пов'язується з процесами дотримання відповідних норм законодавства, контролю та забезпечення виконання покладених на нього функцій. Цикл дотримання податкового законодавства охоплює процедури реєстрації та ліцензування, формування податкових декларацій, ведення обліку, складського зберігання, визначення розміру податкового зобов'язання його сплати тощо. Процедури реєстрації та ліцензування покликані забезпечити, з одного боку, доброчесність економічних агентів, чия діяльність пов'язана з виробництвом, зберіганням і збутом специфічних товарів і речовин, щодо яких передбачено здійснення контролю, з іншого – необхідні для регуляції відповідні логістичні ланцюги. Ліцензування є важливим джерелом отримання фіскальними інституціями додаткової інформації щодо ринку тютюнової продукції.

Згідно з Протоколом про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами (далі – Протокол) сторони зобов'язуються ліцензувати операції з виробництва, імпорту й експорту тютюнових виробів і виробничого обладнання [7]. Додатково, в межах необхідності, сторони прагнуть у разі доцільності ліцензувати інших економічних суб'єктів, які займаються роздрібною торгівлею тютюнових виробів; вирощуванням тютюну (за винятком дрібних фермерів); транспортуванням у комерційних обсягах тютюнової продукції; оптовою торгівлею, зберіганням на складах тощо.

Перелік вимог до ліцензування слід визначати з урахуванням рівня ризикованості діяльності та наявності спроможності примусового виконання нормативних приписів. Жорсткіший режим виправданий для тих видів діяльності, які становлять більший ризик для уряду з позицій потенційної втрати податкових надходжень. Прикладом може служити імпорт, виробництво й обробка підакцизної продукції, з якої ще не сплачено акцизний податок.

Ліцензуванню може підлягати і діяльність дистриб'юторів, оптових і роздрібних продавців, що дасть змогу контролюючим органам вимагати звіти, наприклад щодо операцій купівлі-продажу тютюну, завершити аудит логістичного ланцюга й отримати дані, необхідні для розробки не лише фіскальної, а більш ефективної політики в галузі охорони здоров'я. Допустимою є й вимога щодо ліцензування суб'єктів, які займаються вирощуванням тютюну та заготівлею сировини для виробництва, включаючи фермерські господарства. Якщо ліцензування таких суб'єктів визнається доцільним, фермери повинні належним чином ідентифікувати та зареєструвати свої ферми та місце їх розташування. Перевагою підходу є контроль за розширеним ланцюгом поставок, чітка детермінація джерел сировини тютюнового виробництва. При цьому знижується ризик її перенаправлення для контрафактного виробництва.

Ліцензії видають різні інституції по всьому світу. Наприклад, у Бразилії – це Агентство з нагляду за здоров'ям (*Health Surveillance Agency*). Ринкові оператори повинні погодити місцезнаходження та конфігурацію виробничих потужностей і складських приміщень, перш ніж розпочати діяльність. Крім того, вони мають продемонструвати, яким чином будуть виконувати інші закони та норми, наприклад щодо дизайну всіх складових елементів пакування продукту [8]. Ліцензія потрібна для імпорту обладнання для виробництва тютюнових виробів.

Іншою важливою інформацією, що може бути отримана внаслідок ліцензування, є обсяг, вартість і спосіб утилізації врожаю тютюну, а також склад контингенту споживачів. Для посилення дієвості режиму ліцензування рекомендується фіксувати певні специфічні характеристики заявників, зокрема наяв-

ність судимостей за правопорушення – невиконання попередніх ліцензійних умов або шахрайство. Для елімінації «вузьких місць» моніторингу імпортери листя тютюну теж можуть ліцензуватися або принаймні зобов'язуватись реєструвати та повідомляти інформацію про джерела сировини й інші сфери діяльності. У деяких країнах цю інформацію, крім податкових органів, збирають й інші державні установи, наприклад міністерство сільського господарства. Слід уникати дублювання функцій і форм звітності за допомогою законодавства та координації діяльності публічних інституцій.

Існує певна доцільність реєстрації осіб або організацій, які займаються виробництвом, імпортом або експортом матеріалів, що використовуються для виробництва тютюнових виробів – сигаретного паперу, листків тютюну, добавок, клеїв, ацетату або будь-якого іншого типу сигаретних фільтрів, ободкового паперу, целофанової або поліетиленової півки, а також матеріалів для пакування сигарет у пачки та короби. Від тютюновиробників можуть вимагатися ліцензії, перш ніж вони зможуть придбати вищевказані матеріали. Сторони Протоколу повинні прийняти рішення про відповідні заходи залежно від результатів дослідження щодо того, чи існують ключові ресурси, які є суттєвими для виробництва тютюнових виробів, чи можуть вони бути ідентифіковані й ефективно контрольовані.

Загалом, метою ліцензування є регулювання та забезпечення безпеки логістичного ланцюга. Це потужний і дієвий інструмент для отримання інформації для перевірки, подальшого вивчення й аудиту. Економічні суб'єкти, які займаються вирощуванням тютюну, роздрібною торгівлею, транспортуванням, оптовою торгівлею, посередництвом, складуванням і розповсюдженням тютюнових виробів або відповідного виробничого обладнання, повинні мати ліцензію, водночас питання ліцензування мають вирішуватися в контексті доцільності й ефективності таких процедур.

На сьогодні досить незначна кількість європейських країн запровадили систему ліцензування роздрібною торгівлі тютюновими виробами. Корисним з практичної точки зору уявляється довід і специфіка її імплементації у Фінляндії та Угорщині. Окремо слід зазначити, що в Норвегії та Шотландії запровадити ліцензування не вдалося, а у Франції, Італії та Іспанії існують державні монополії, внаслідок чого їх досвід ліцензування роздрібною торгівлі тютюновими виробами виявляється нерепрезентативним для інших держав за сучасних умов [9]. Типовим сценарієм для європейських країн є запровадження ліцензування на національному рівні. Проте в окремих державах із доволі значним ступенем фіскальної децентралізації та вищим ступенем автономності регіонів, що визнаються ключовими факторами забезпечення їх стало-

го розвитку, реалізовувалися стратегії ліцензування роздрібною торгівлі й на нижчих рівнях.

Так, в Угорщині система ліцензування була законодавчо ухвалена та запроваджена, незважаючи на певний спротив громадянського суспільства та роздрібних продавців. Цей спротив був пов'язаний із непрозорим механізмом відбору суб'єктів роздрібною торгівлі, що отримали ліцензію на продаж тютюнових виробів. Необхідно зауважити, що в процесі реалізації даних інституційних змін системи ліцензування торгівлі цієї продукції реалізовано авторитарний підхід і цілеспрямована підтримка основних полісімейкерів.

У Фінляндії запровадження ліцензування розглядалося в контексті Стратегічної мети відмови від куріння до 2030 року, що визначалося як п'ятивідсоткове скорочення поширеності тютюнопаління серед населення в межах одного покоління. Запровадження системи ліцензування розроблялося спеціально для захисту неповнолітніх мешканців країн від тютюнопаління. Загалом, протягом останніх десятиліть у Фінляндії зафіксована потужна політична та соціальна підтримка політики контролю над виробництвом і обігом тютюнових виробів. Ліцензування має розглядатися як потенційне джерело бюджетних доходів, а також як додатковий інструмент забезпечення виконання інших положень щодо організації діяльності пунктів продажу підакцизних товарів.

Доцільним є вивчення досвіду інших розвинутих країн щодо регулювання обігу тютюнової продукції. Запровадження ліцензування для роздрібною торгівлі тютюновими виробами в штаті Каліфорнія супроводжувалося так званими «кампаніями з прийняття» (*adoption campaigns*) [9]. Успішні кампанії, що завершилися ухваленням політики ліцензування, характеризувалися досить щільною співпрацею зі стейкхолдерами на місцях, зокрема громадськістю, правоохоронними органами та політичною елітою. Ліцензування роздрібною торгівлі тютюновими виробами є перспективним кроком до посилення ефективності моніторингу роздрібною торгівлі та скорочення поширеності тютюнопаління, якісної аплікації практик запобігання продажу тютюнових виробів неповнолітнім особам тощо.

За сучасних умов розвитку технологій усе більшої актуальності набуває питання їх застосування в процесі справляння податків, що спрямовано на зменшення трансакційних витрат податкового адміністрування та підвищення дієвості механізму управління податковими ризиками. Деякі країни почали використовувати систему відеоспостереження (*closed-circuit television (CCTV) or video surveillance*) в режимі онлайн на податкових складах. Доречним є вивчення досвіду Болгарії, яка хоча є членом Європейського Союзу, однак залишається країною з емерджентною економікою. Починаючи з 1 січня 2020 р. утримувачем податкового складу може бути особа,

що користується системою відеоспостереження та контролю, яка відповідає встановленим умовам, за умов виробництва та зберігання на складі визначених законодавством підакцизних товарів. Утримувачі ліцензованих податкових складів зобов'язані використовувати CCTV. Відеоспостереження здійснюється з дотриманням вимог щодо захисту персональних даних. Система повинна забезпечувати:

- ✦ візуальний контроль у режимі реального часу;
- ✦ безперервний запис відеозображень на цифровий реєстратор-сервер, що дозволяє підтверджувати зафіксовані події;
- ✦ розпізнавання номерних знаків транспортних засобів.

При проектуванні системи відеоспостереження та контролю відеокамери встановлюються стаціонарно в усіх пунктах, через які транспортні засоби в'їжджають на склад або покидають його. Відеокамери мають розміщуватися таким чином, щоб забезпечувати чітке розпізнавання ідентифікаційних номерів транспортних засобів.

Система відеоспостереження й управління отримує та зберігає інформацію про дату та час відеофіксації, ідентифікацію та місцезнаходження окремих відеокамер, а також хронологічні дані щодо дати, часу та тривалості перерваного сигналу між відеокамерою та цифровим рекордером й інших сигналів тривоги. Інформація відеоспостереження зберігається на цифрових реєстраторах не менше одного місяця. Фіскальні органи можуть обмежити доступ до цифрових реєстраторів відповідно до наданих законодавством повноважень.

По завершенні строку інформація архівується та зберігається на податковому складі не менше двох місяців. Фіскальні органи можуть робити копії архіву, якщо з метою контролю потрібен більший період зберігання інформації. Архітектура системи відеоспостереження узгоджується з митними органами, які можуть детермінувати та/або перевіряти її функціональність та ефективність. Запит на погодження встановлення системи відеоспостереження та контролю подається в порядку, визначеному законом. Система відеоспостереження має використовуватися в режимі безпосередньої цілодобової роботи та повинна мати автономне живлення не менше ніж 24 години.

Утримувачі ліцензійних складів зобов'язані самостійно та за свій рахунок надавати контролюючим органам віддалений доступ до відеозображень у режимі реального часу та можливість дистанційного перегляду інформації, що зберігається в їхній системі, завжди дотримуватися чинних вимог, а також обмежувати та запобігати будь-яким маніпуляціям чи іншому неналежному впливу на систему та її компоненти. При проведенні перевірок утримувачі ліцензійних складів зобов'язані надавати органам влади

всю інформацію, збережену із системи відеоспостереження.

З 1 січня 2022 р. планується використання систем CCTV на податкових складах, які здійснюють виробництво чи зберігання тютюнових виробів (не для особистого споживання) у Південно-Африканській Республіці (ПАР). Митний і акцизний склад для виготовлення або зберігання тютюнових виробів призначений для:

- 1) виготовлення тютюнових виробів;
- 2) зберігання тютюнових виробів на експорт;
- 3) зберігання тютюнових виробів для постачання на будь-який інший митний та акцизний склад, який має ліцензію:
 - ✦ як магазин безмитної торгівлі;
 - ✦ як спеціальний магазин для дипломатичних співробітників;
 - ✦ для постачання товарів, що підлягають розмитненню, на морські або повітряні судна іноземного плавання;
- 4) зберігання імпортованих тютюнових виробів.

Із метою здійснення належного контролю обладнання відеоспостереженням підлягають такі зони приміщень митного та акцизного складу:

- ✦ будь-які виробничі зони;
- ✦ будь-які зони пакування;
- ✦ будь-які зони відвантаження на території складу, де тютюнові вироби завантажуються на транспортні засоби для подальшого перевезення.

Обладнання відеоспостереження, встановлене в цих зонах, повинно:

- ✦ забезпечити найкращу видимість та охоплення відповідної території;
- ✦ у разі відвантаження показувати всі дії й ідентифікаційні деталі транспортних засобів, включно з маркою, кольором і номерним знаком.

З огляду на галопуючі темпи зростання нелегального ринку тютюнових виробів в Україні до 18,1% у 2021 р., важливим є вивчення досвіду та функціональних повноважень контролюючих органів у сфері протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами. У Німеччині фіскальні органи у сфері митного регулювання є федеральними інституціями, приналежними до системи Федерального міністерства фінансів. Управління митних кримінальних розслідувань (*Zollkriminalamt – ZKA*) зі своїм штатом і статусом головного офісу Управління митних розслідувань, інтегровано до складу Головного митного управління. На головні митні органи та прокуратуру покладено завдання із розслідування та частково переслідування кримінальних та адміністративних правопорушень щодо митних платежів. Фіскальні органи несуть відповідальність, якщо справа стосується виключно митних правопорушень. В іншому разі справи нале-

жать до компетенції прокуратури, яка може звертатися за допомогою до митних органів, що наділені аналогічними до податкових інституцій повноваженнями, самостійно здійснюють митний кримінальний процес, мають індивідуальні прокурорські повноваження. Процесуальні ж особливості пов'язані з широкими компетенціями у сфері проведення попередніх розслідувань на кордоні, де розслідування здійснюються офіцерами прикордонних митниць [10].

Прикладом спеціальних прикордонних повноважень є введений у 2017 р. перелік, що дозволяє конфіскувати певні підакцизні товари, зокрема сигарети, сировину й обладнання, призначене для їх виробництва, а також відповідні пакувальні матеріали, строком до 5 днів з моменту їх виявлення, з метою перевірки законності їх використання. Єдиною вимогою є аргументоване припущення, що ці товари переміщуються з наміром вчинення податкового правопорушення. Вказані повноваження дозволяють тимчасово затримати тютюнову продукцію на кордоні у звичайному кримінальному провадженні.

Служба митних розслідувань, до складу якої входять ЗКА та органи митних розслідувань, теж має спеціальні слідчі повноваження. Незважаючи на те, що Служба не є власне правоохоронним органом, на практиці виявлені факти правопорушень спочатку всебічно вивчаються нею, а потім надсилаються до головної митниці для прийняття рішень. Офіс Кримінальної Митної Служби (*The Customs Criminal Office*) займається розслідуванням лише у виняткових випадках і в основному підтримує роботу органів митних розслідувань шляхом надання інформації та координації справ. Як і *Steuerfahndung*, відділ митних розслідувань має компетенцію і зобов'язаний проводити попередні розслідування. Оскільки, крім обвинувальних завдань, на нього покладаються і значні превентивні завдання, він має повноваження щодо отримання й обробки інформації. Важливими завданнями є також попередження та ідентифікація злочинів і правопорушень; розкриття злочинів; підготовка до провадження майбутніх кримінальних справ [11].

ЗКА володіє та управляє надвеликою базою даних та уподібнюється в даному аспекті до Федерального управління поліції (*Bundeskriminalamt – ВКА*) щодо широти завдань і характеру управління інформацією. База містить інформацію, необхідну як для превентивних, так і карних дій. ЗКА має спеціальні повноваження, зокрема може превентивно контролювати засоби телекомунікації в разі виникнення підозри в підготовці певних злочинів. Вказані дані можуть використовуватися як у превентивних, так і в карних цілях. Отримані законно висновки податкових органів або прокуратури в ході кримінальних розслідувань також можуть бути використані в податковому провадженні.

Крім вищезгаданих прикладів, можуть здійснюватися й «звичайні» слідчі заходи. Дозволено контролювати електронних комунікацій осіб, підозрюваних у скоєнні серйозних податкових злочинів. Слідчі заходи можуть також включати тривале спостереження або використання негласних слідчих дій. Для забезпечення виконання грошових вимог німецьке законодавство передбачає різноманітні заходи. Зокрема, дозволено накладати арешт на об'єкти до прийняття остаточного рішення про конфіскацію. Також передбачено обтяження рухомих або нерухомих активів, якщо є підстави підозрювати, що стягнення податкових грошових вимог в іншому випадку буде зірвано або серйозно ускладнено.

Боротьба з митними правопорушеннями, особливо транскордонними, вимагає значних фінансових ресурсів, особливо в частині забезпечення технічних заходів розслідування, зокрема спостереження. Недостатність цих ресурсів часто цілеспрямовано використовується зловмисниками. Доцільними заходами є посилені та скоординовані співпраця поліції, митної служби та прокуратури у сфері боротьби з незаконною торгівлею; створення центральних офісів або включення вказаних правопорушень до мандата Європейської прокуратури [12].

Координація органів митної служби та спеціальних слідчих підрозділів є ключовим елементом успішної боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами. Кроком до виконання цієї стратегічної мети стало реформування митного управління під егідою Головного митного директорату (*General Customs Directorate*) у 2015 р. З іншими органами влади (зокрема, з державною та федеральною поліцією та прокуратурою) тісна співпраця забезпечується інститутом адміністративної допомоги. Варто відзначити посилення ефективності транскордонної співпраці із сусідніми країнами (зокрема, з Польщею), активізацію обміну інформацією. На практиці у сферах ресурсного забезпечення, комунікацій, організації та технологій досі існують певні «вузькі місця». Поширеною проблемою під час масштабних розслідувань (особливо щодо складних справ про організовану злочинність) є мобілізація персоналу. Вона загострюється, якщо між владними інститутами існують неузгодженості щодо компетенції.

В Італії фінансова поліція (*Guardia di Finanza*) та Національне митне агентство (А. А. М. С.) є основними органами, які беруть участь у розслідуванні та переслідуванні незаконної торгівлі тютюновими виробами та економіко-податкових злочинів загалом. Фінансова поліція є правоохоронним органом збройних сил Італії, її діяльність координується Мінекономіки. Центральна служба розслідувань організованої злочинної діяльності (S. C. I. C. O.) є спеціалізованим органом фінансової поліції, призначеним для запобігання й елімінації протиправної діяльності, у т. ч. не-

законної торгівлі тютюновими виробами. Фінансова поліція наділена адміністративними та кримінальними повноваженнями, діє як митна поліція й уповноважена здійснювати контроль та огляд осіб, вантажу та транспортних засобів за допомогою сканерів і рентгенівських пристроїв відповідно (принаймні на попередньому етапі перевірки).

Дана інституція може виконувати роль відділу кримінального розслідування, застосовуючи норми кримінально-процесуального кодексу (КПК). У такому разі її особовий склад виконує роль, суміжну з діяльністю прокуратури. Фінансова поліція має й автономні повноваження щодо розкриття розслідування злочинної діяльності. Співробітники Національного митного агентства (A. A. M. S.) наділені адміністративними повноваженнями щодо контролю та інспекції осіб і транспортних засобів для розслідування незаконної торгівлі тютюновими виробами. Компетенція A. A. M. S. у розслідуванні обмежена адміністративними правопорушеннями.

У разі виявлення фінансовою поліцією чи A. A. M. S. криміналу відповідні письмові повідомлення передаються компетентному прокурору. Якщо ж встановлено факт адміністративного правопорушення, протокол надсилається голові митної служби (*Head of the Customs Office*), який уповноважений застосовувати адміністративні санкції.

Фінансова поліція та A. A. M. S. доволі ефективно співпрацюють на практиці. Хоча законодавчо конкретних правил щодо цієї співпраці не визначено: їх відносини регулюються внутрішніми угодами, протоколами та меморандумами, головним чином спрямованими на надання доступу до баз даних й інформації. У головних портах країни створені офіси інтегрованого аналізу за спільної участі фінансової поліції та A. A. M. S. Вони проводять діяльність з оцінки ризиків для визначення вантажів, які підлягають контролю (зазвичай за допомогою рентгенівських скануючих пристроїв для зменшення кількості фізичних перевірок). З цієї метою персонал фінансової поліції має доступ до баз даних Національної митної адміністрації (*National Customs Administration*).

Процесуальні правила розслідування та притягнення до відповідальності за незаконну торгівлю тютюновими виробами залежать від характеру відповідного правопорушення. Органом, до компетенції якого входить застосування адміністративних стягнень, є Національне митне агентство, що визначає санкції за результатами перевірок. Допускається варіант погашення порушень зі сплатою зменшеного штрафу. За порушення, вчинені до 6 лютого 2016 р. і попередньо кваліфіковані як кримінальні, що позбавлені цього статусу Законодавчим декретом № 8/2016, протягом 60 днів після здійснення перевірки може бути сплачена 1/2 суми призначеного штрафу. За декриміналізовані порушення, скоєні після згада-

ної вище дати, протягом 60 днів після перевірки достатньо сплатити 1/4 суми передбаченого штрафу. Контрабанда тютюнових виробів масою до 10 кг, за яку передбачено лише грошове стягнення, може бути погашена шляхом сплати 0,1 суми штрафу протягом 30 днів з дня повідомлення про правопорушення.

Дозволяється вилучення предметів, що підлягають конфіскації, згідно з правилами КПК. Конфіскація майна, використовуюваного для вчинення кримінальних правопорушень, і предметів, продуктів чи доходів від пов'язаних із ним протиправних дій, застосовується і до адміністративних правопорушень. Якщо правопорушення кваліфікується як кримінальний злочин, слід дотримуватися загальних правил КПК. В італійській законодавчій системі відсутні конкретні процесуальні положення щодо незаконної торгівлі або податкових злочинів.

Ураховуючи вищевикладене, розслідування проводить прокурор, який керує діяльністю підрозділу карного розшуку поліції (у досліджуваній сфері, переважно фінансовій). Фаза розслідування триває близько 6 місяців з можливістю продовження максимум до 18 місяців. Протягом цього періоду збираються докази для встановлення правопорушення, і якщо їх достатньо для підтвердження, прокурор повинен приступити до пред'явлення обвинувачення підозрюваній особі. Під час розслідування прокурор, іноді з повноваженнями судді для попереднього слідства, може брати участь у широкому спектрі дій, включно з оглядами, обшуками та виїмками, коли є підозра про наявність речей, пов'язаних із учиненням криміналу та прихованих у певному місці або в чиемусь тілі. Такі заходи, як правило, призначаються прокурором, але в невідкладних випадках можуть бути вжиті безпосередньо поліцією та згодом підтвержені прокурором. Телефонні прослуховування можуть бути використані на умовах, визначених законом, з дозволу слідчого судді, коли є вагомі докази вчинення злочину. Можуть здійснюватися й операції, прямо не детерміновані КПК: розслідування, що стосуються нових технологій (використання відстеження GPS або відеоспостереження). Використання програмного забезпечення з метою перехоплення комунікацій врегульоване нещодавно і вважається загалом допустимим для розслідування злочинів, здійснених організованою злочинністю.

Незаконна торгівля тютюновими виробами не входить до переліку правопорушень, які можуть бути розслідувані шляхом проведення таємних операцій. Водночас передбачено особливий випадок арешту неідентифікованої особи, обвинуваченої в незаконній торгівлі імпортованими тютюновими виробами, яка може бути заарештована та не може бути звільнена, поки не пройде перевірку. Особливі процесуальні правила встановлюються до розслідування злочину – злочинної організації з незаконної торгівлі іноземними тю-

тютюновими виробами. У цьому випадку повноваженням щодо проведення попереднього слідства володіє окружний прокурор. При цьому розслідування може тривати до 2 років замість передбачених 18 місяців.

У Литві провідною установою, відповідальною за досудове розслідування злочинів, пов'язаних з незаконною торгівлею тютюновими виробами, є Митна кримінальна служба (*Customs Criminal Service, CCS*). Підрозділи митного департаменту (*Customs Department*) є основними інституціями із розслідування адміністративних правопорушення, пов'язаних з незаконною торгівлею тютюновими виробами, тоді як Державна прикордонна служба (*State Border Protection Service, SBPS*) несе додаткову відповідальність за досудове розслідування згаданих злочинів. Основними завданнями CCS і SBPS є:

- 1) проведення кримінального розслідування щодо розкриття контрабанди, митного шахрайства, незаконного володіння товарами, які підлягають акцизному оподаткуванню, неправомірного вивезення товарів чи продуктів за межі країни та нелегальної міграції;
- 2) розкриття та розслідування злочинів та інших правопорушень, пов'язаних з діяльністю митної служби;
- 3) збір, аналіз та оцінка інформації про розвиток тенденцій у незаконній торгівлі тютюновими виробами, економічні, соціальні та криміногенні причини існування та розвитку такої торгівлі;
- 4) здійснення міжнародної та міжвідомчої співпраці у сфері попередження та досудового розслідування злочинів, пов'язаних з незаконною торгівлею тютюновою продукцією або незаконною міграцією тощо.

ВИСНОВКИ

Оподаткування тютюнових виробів має бути адаптивним фіскальним механізмом, який забезпечує дуалізм цілей держави у сфері формування бюджетних доходів і зниження поширеності тютюнопаління. Ліцензування є важливим джерелом отримання фіскальними інституціями додаткової інформації щодо ринку тютюнової продукції. За сучасних умов існує певна необхідність модернізації підсистем ліцензування виробництва та торгівлі тютюновими виробами.

За умов інтенсивного розвитку технологій усе більшої актуальності набуває питання їх застосування в процесі справляння податків, що спрямовано на зменшення трансакційних витрат податкового адміністрування та підвищення дієвості механізму управління податковими ризиками. Можливою є адаптація досвіду країн з емерджентною економікою щодо використання систем відеоспостереження на податкових складах.

Систематизація й узагальнення досвіду функціональних повноважень державних інституцій у сфері протидії нелегальній торгівлі тютюнових виробів свідчить про тісну координацію широкого спектра органів – як фіскальних, так і правоохоронних – у даному питанні. Причому така координація заходів може мати неформальний інституційний характер, що не позначається на зниженні їх ефективності. Значну роль у сфері протидії нелегальному ринку сигарет відіграє транскордонна співпраця країн – членів ЄС та європейських інституцій. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Laffer A. B. Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice. Pacific Research Institute for Public, 2014. 410 p.
2. Goodchild M., Perucic A.-M., Nargis N. Modelling the impact of raising tobacco taxes on public health and finance. *Bulletin of the World Health Organization*. 2016. Vol. 94. Iss. 4. P. 250–257. DOI: 10.2471/BLT.15.164707.
3. Bouw A. Tobacco Taxation in the European Union: An Overview. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/26496/114324-REVISED-TTEUR.pdf?sequence=1K>
4. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115. DOI: <https://doi.org/10.15407/eip2017.02.093>
5. Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. *Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування»*. 2021. № 7. 196–208.
6. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2018. 102 с.
7. Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products / WHO. 2013. 68 p. URL: https://www.who.int/fctc/protocol/illicit_trade/protocol-publication/en/
8. WHO technical manual on tobacco tax policy and administration / World Health Organization. 2021. URL: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>
9. Kuipers M. A., Nuyts P. A., Willemsen M. C., Kunst A. E. Tobacco retail licencing systems in Europe. *Tobacco Control*. 2021. URL: <https://tobaccocontrol.bmj.com/content/tobaccocontrol/early/2021/02/12/tobaccocontrol-2020-055910.full.pdf>
10. Nowak C. Combatting Illicit Trade on the EU Border: A Comparative Perspective. Springer Nature, 2021. 283 p.
11. Кулицький С. Тіньовий ринок тютюнових виробів: контрафактне виробництво і контрабанда. *Україна: події, факти, коментарі*. 2021. № 6. С. 40–51. URL: http://nbuviap.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=5194:rinok-tyutyunovikh-virobiv-problemi-kontrafaktnogo-virobnitstva-ta-kontrabandi-2&catid=64&Itemid=376
12. Коротун В. І., Кошук Т. В., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації. *Ірпінський*, 2020. 134 с.

REFERENCES

- Bouw, A. "Tobacco Taxation in the European Union: An Overview". <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/26496/114324-REVISED-TTEUR.pdf?sequence=1K>
- Dialektyka reformuvannia aktsyznoho opodatkuвання tiutiunovykh vyrobiv v Ukraini: yevrointehratsiinyi aspekt* [The Dialectic of Reforming the Excise Taxation of Tobacco Products in Ukraine: The European Integration Aspect]. Kyiv: Alerta, 2018.
- Goodchild, M., Perucic, A.-M., and Nargis, N. "Modelling the impact of raising tobacco taxes on public health and finance". *Bulletin of the World Health Organization*, vol. 94, no. 4 (2016): 250-257. DOI: 10.2471/BLT.15.164707
- Korotun, V. I. et al. *Podatkove rehuliuвання rynku tiutiunovykh vyrobiv v umovakh yoho transformatsii* [Tax Regulation of the Tobacco Products Market in the Conditions of Its Transformation]. Irpin ; Khmelnytskyi, 2020.
- Kuipers, M. A. et al. "Tobacco retail licencing systems in Europe". *Tobacco Control*. 2021. <https://tobaccocontrol.bmj.com/content/tobaccocontrol/early/2021/02/12/tobaccocontrol-2020-055910.full.pdf>
- Kulytskyi, S. "Tynyovy rynek tiutiunovykh vyrobiv: kontrafaktne vyrobnytstvo i kontrabanda" [Shadow Market of Tobacco Products: Counterfeit Production and Smuggling]. *Ukraina: podii, fakty, komentari*. 2021. http://nbuviap.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=5194:rinok-tyutyunovykh-vyrobiv-problemi-kontrafaktnogo-vyrobnytstva-ta-kontrabandi-2&catid=64&Itemid=376
- Laffer, A. B. *Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice*. Pacific Research Institute for Public, 2014.
- Nowak, C. *Combatting Illicit Trade on the EU Border: A Comparative Perspective*. Springer Nature, 2021.
- "Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products". WHO. 2013. https://www.who.int/fctc/protocol/illicit_trade/protocol-publication/en/
- Shvabii, K. I., Novytska, N. V., and Khliebnikova, I. I. "Struktura ta kharakterni rysy nelegalnoho rynku syharet v Ukraini v konteksti vplyvu aktsyznoho navantazhennia na tiutiunovi vyroby" [Structure and Characteristics of the Illegal Cigarette Market in Ukraine in the Context of the Impact of Excise Duty on Tobacco Products]. *Ekonomichnyi visnyk. Seriya "Finansy, oblik, opodatkuвання"*, no. 7 (2021): 196-208.
- Sokolovska, A. M., and Rainova, L. B. "Harmonizatsiia aktsyznoho opodatkuвання tiutiunovykh vyrobiv" [Harmonization of Excise Tax on Tobacco Products]. *Ekonomika i prohnozuvannia*, no. 2 (2017): 93-115. DOI: <https://doi.org/10.15407/eip2017.02.093>
- "WHO technical manual on tobacco tax policy and administration". World Health Organization. 2021. <https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>