

2020



МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ

КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ
ТА ОБІГОМ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

До 100-річчя навчального закладу

**МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА
ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ ТЮТЮНОВИХ
ВИРОБІВ**

Ірпінь
2020

УДК 336.226.331-047.64(477)

ББК 65.9(4Укр)261.411.1

М 74

*Рекомендовано до друку Вченою радою Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 9 від 31 жовтня 2019 р.)*

Рецензенти:

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;

М. Д. Пасічний – доцент кафедри фінансів Київського національного торгово-економічного університету, д.е.н., доцент.

Авторський колектив: Новицька Н. В., к.е.н.; Хлебнікова І. І., к.е.н.; Коротун В. І., к.е.н., с.н.с.; Кошук Т. В., к.е.н.; Тартачник Н. Г., Кравченко І. С., Проценко О. І.

М74 Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.

ISBN 978-617-7600-73-1

У роботі систематизовано міжнародний досвід функціонування систем виявлення та відстеження марок акцизного податку та тютюнових виробів, зокрема розглянуто їхній вплив на ринок та податкові надходження. Аргументовано доцільність застосування таких систем, визначено їх функціонал, вартість запровадження, механізм фінансування витрат, стейкхолдерів тощо. Проведено класифікацію технологічних рішень щодо виявлення та відстеження за критеріями відстеження марки акцизного податку та продукції. Запропоновано концептуальні підходи до створення та запровадження електронної системи контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів в Україні.

УДК 336.226.331-047.64(477)

ББК 65.9(4Укр)261.411.1

ISBN 978-617-7600-73-1

© Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І.,
Кошук Т. В., Тартачник Н. Г., Кравченко І. С.,
Проценко О. І., 2020

© Науково-дослідний інститут фіскальної
політики, 2020

ЗМІСТ

Вступ.....	5
1. Нормативно-правове забезпечення застосування інноваційних механізмів протидії нелегальному обігу тютюнових виробів у країнах-учасницях Рамкової конвенції ВООЗ.....	7
2. Структура нелегального обігу на ринку тютюнових виробів України та механізми протидії залежно від його сегментів	20
3. Світовий досвід функціонування систем виявлення та відстеження марок акцизного податку та тютюнових виробів	36
3.1. Досвід країн з системами виявлення та відстеження марок акцизного податку.....	36
3.2. Досвід країн з системи виявлення та відстеження продукції	63
4. Концептуальні підходи до створення та запровадження системи виявлення та відстеження тютюнових виробів в Україні.....	87
Висновки	103
Список використаних джерел.....	107
ДОДАТКИ	115

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

Система T&T – система виявлення та відстеження (*Track and Trace*)

FCTC – Рамкова конвенція Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо контролю над тютюном (*WHO Framework Convention on Tobacco Control*)

Протокол FCTC – Протокол про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ щодо контролю над тютюном

TPD – Директива 2014/40/ ЄС про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх товарів (*Tobacco Product Directive*)

UI – унікальний ідентифікатор (*Unique Identifier*)

ISO – Міжнародна організація зі стандартизації (*International Organization for Standardization*)

GSI – Міжнародна організація з питань стандартизації обліку товарів і послуг та штрихового кодування логістичних одиниць

GTS GSI – Глобальний стандарт відстежуваності (*Global Traceability Standard*)

RFID – радіочастотний ідентифікатор (*Radio Frequency Identification*)

ВСТУП

У період тривалих податкових трансформацій в Україні, які мають на меті підвищення фіскальної ефективності податків та забезпечення збалансованості бюджету, надзвичайно своєчасними є питання вдосконалення державного регулювання ринку підакцизних товарів загалом та тютюнових виробів зокрема. Це дозволить, не збільшуючи загального податкового навантаження, суттєво підвищити податкові надходження акцизного податку. У відповідь на виклики сучасності, пов'язані зі значною тінізацією ринку підакцизних товарів, урядом розробляються пропозиції щодо впровадження сучасних інноваційних технологій контролю за обігом таких товарів. Зокрема, вже функціонує система електронного адміністрування акцизного податку на паливо та запроваджено новітні технології контролю: витратоміри та рівнеміри, які мають фіксувати обсяг наявної у суб'єктів господарювання підакцизної продукції та передавати цю інформацію до податкових органів, також у пілотному режимі працює мобільний додаток «Легальний Акциз».

Нині в Україні проблема нелегального обігу тютюнових виробів набула суспільного резонансу. Протягом останніх років нелегальний обіг тютюнових виробів зумовлює значні проблеми як для правоохоронних органів України, так і країн-партнерів. Крім того, наявність на ринку нелегальної продукції, яка є значно дешевшою за легальну, підвищує доступність зазначених шкідливих товарів, що створює перешкоди для реалізації державної політики у сфері контролю над тютюном. Не менш важливим є виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС та Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну (далі – Протокол FCTC), зважаючи на інтеграційні процеси України.

Отже, проблеми, порушені у цьому виданні, а саме щодо нормативно-правового забезпечення застосування інноваційних механізмів протидії нелегальному обігу тютюнових виробів у країнах-учасницях Рамкової конвенції

ВООЗ, технологічних рішень протидії нелегальному обігу тютюнових виробів та кращих світових практик застосування систем виявлення та відстеження, слугують важливим джерелом інформації для ухвалення рішень у сфері протидії нелегальному обігу на ринку підакцизних товарів з питань, що входять до компетенції МФУ України, а також під час формування пропозицій, застережень до інших нормативно-правових актів, ініціаторами яких виступають як органи виконавчої влади України, так і Верховна Рада України в частині формування та реалізації державної акцизної політики загалом та контролю за обігом підакцизних товарів зокрема.

1. Нормативно-правове забезпечення застосування інноваційних механізмів протидії нелегальному обігу тютюнових виробів у країнах-учасницях Рамкової конвенції ВООЗ

Протидія такій значній загрозі для громадського здоров'я та фінансової безпеки, як нелегальний обіг тютюнових виробів, потребує всебічних зусиль податкових органів та є невід'ємним елементом національних та міжнародних стратегій боротьби з тіньовою економікою.

За висновками фахівців Світового банку, нелегальна торгівля здійснюється переважно сигаретами. Значні негативні ефекти від функціонування такого ринку полягають у тому, що ціни нелегальних тютюнових виробів нижчі за роздрібні ціни легальних сигарет, що робить їх більш привабливими для споживачів. Наприклад, середня вулична ціна контрабандних сигарет у Бразилії, Аргентині, Уругваї та Парагваї була нижчою за легальні на 50, 50, 60 і 67 % відповідно. В Україні ціна є нижчою на 52 %. Загалом у світі середні ціни на сигарети знижуються приблизно на 4 %, що зумовлює збільшення споживання сигарет приблизно на 2 %¹. Обсяг нелегального обігу становить близько 600 млрд штук сигарет на рік, або 10 % світового споживання, що зумовлює податкові втрати 40–50 млрд дол. США, а ці кошти можна було б інвестувати в заходи контролю над тютюном та профінансувати інші пріоритетні суспільні програми.

У цій роботі основна увага буде приділена інструментам протидії таким сегментам нелегального обігу, як фальсифікація, контрабанда, «cheap whites», незадеклароване виробництво та реалізація. Для цього необхідними є розроблення та впровадження сучасних механізмів контролю за обігом

¹ Confronting Illicit Tobacco Trade: A Global Review Of Country Experiences. The World Bank URL: <https://www.worldbank.org/en/topic/tobacco/publication/confronting-illicit-tobacco-trade-a-global-review-of-country-experiences/>

тютюнових виробів, зокрема *системи виявлення та відстеження, безпеки та податкової верифікації*. Такі системи, зазвичай, є технологічно відокремленими одна від одної та мають різне функціональне призначення. Так, *система безпеки* призначена для перевірки ідентичності та автентичності товару, *система податкової верифікації* – для підтвердження сплати податку, легальності ввезення та права реалізації підакцизних товарів на території держави. В свою чергу, система виявлення та відстеження (*Track and Trace*, далі – *система T&T*) спрямована на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника по ланцюгу постачання, з'ясування, на якому його етапі тютюнові вироби перейшли з легального обігу у нелегальний².

Зважаючи на те, що в Україні системи безпеки та податкової верифікації вже функціонують, а на порядку денному уряду стоїть питання впровадження системи виявлення та відстеження тютюнових виробів, зосередимо увагу на дослідженні її нормативно-правового забезпечення та особливостей функціонування в окремих країнах світу.

Система *T&T* передбачає обов'язкове маркування тютюнових виробів унікальним ідентифікатором, використання інструментів дистанційного контролю, посилення безпеки ланцюга постачання підакцизних товарів. Метою такої системи є, крім скорочення нелегального обігу тютюнових виробів, підвищення податкових надходжень, забезпечення конкурентних умов на ринку, захист легального бізнесу та споживачів від небезпечних та шкідливих фальсифікованих товарів, зменшення доступності тютюнових виробів, зумовленої нелегальним обігом.

² Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Інноваційні механізми контролю за обігом підакцизних товарів: європейські тенденції. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: зб. наук. праць за матер. міжн. наук.-практ. кр. столу, 23 лютого 2018 р. / Університет Державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2018. С. 134–137.

Застосування цієї системи є вимогою Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо контролю над тютюном (*WHO Framework Convention on Tobacco Control*, далі – *FCTC*), яка набула чинності 27 лютого 2005 р. Зокрема, у ній визначено вимоги до формування податкової та цінової політики щодо тютюнових виробів. До завдань цієї політики має належати захист суспільства від шкідливих наслідків споживання тютюнових виробів. Стаття 4 закликає держави-члени бути більш жорсткими в регулюванні ринку тютюнових виробів на національному, регіональному й міжнародних рівнях³. У статтях 5, 15 передбачені технічні умови застосування інноваційних технологічних рішень протидії нелегальному обігу тютюнових виробів. Зокрема, визначена вимога щодо їхньої незалежності від бізнес-інтересів тютюнової галузі та необхідність у розробленні та впровадженні системи виявлення та відстеження.

FCTC доповнюється Протоколом про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами (далі – Протокол FCTC), який набув чинності 25 вересня 2018 р.⁴ та спрямований на усунення всіх сегментів нелегального обігу тютюнових виробів. З дати набуття чинності Протоколу сторони мають протягом п'яти років упровадити глобальний режим виявлення та відстеження продукції⁵ на основі міжнародних стандартів для забезпечення можливості обміну інформацією. Цей режим має координуватися центром обміну інформацією, розміщеним у Секретаріаті FCTC. За допомогою цього механізму країни-учасниці матимуть доступ до даних про рух тютюнових виробів, виготовлених або ввезених у будь-яку іншу країну-учасницю, з метою виявлення нелегального обігу. Зважаючи на це, під час розроблення вітчизняної

³ Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від 21.05.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001.

⁴ Нині Протокол ратифікували 56 країн, у тому числі Австрія, Німеччина, Франція, Іспанія, Португалія, Латвія, Литва, Кіпр, Китай і Європейський Союз загалом.

системи необхідно враховувати міжнародні критерії, стандарти та кращі світові практики.

Система *T&T* базується на створенні захищеного та незнімного унікального ідентифікатора (наприклад, кодів або штампів). Цей ідентифікатор має наноситися або бути частиною одиниці продукції, вторинної або третинної упаковки. Державам-учасницям необхідно створити сховище даних для відображення та зберігання інформації унікального ідентифікатора. Обмін цією інформацією буде вирішальним для надання допомоги державам-учасницям у визначенні походження та переміщення тютюнових виробів, забезпечуючи можливість, наприклад, встановлення відхилення товару від планового маршруту.

З метою функціонування зазначеного механізму кожна країна-учасниця повинна надати запит на доступ до інформації, записаної координаційним центром обміну інформацією. Для цього буде створений стандартний електронний інтерфейс з відповідними координаторами на рівні національних систем.

Держави-учасниці мають співпрацювати між собою та з відповідними міжнародними організаціями для обміну кращими результатами функціонування систем виявлення та відстеження. Важливим аспектом у цьому напрямі є розроблення та впровадження передових технологічних рішень, підтримка навчання та нарощування потенціалу щодо вдосконалення пристроїв для маркування та сканування тютюнової продукції. Крім того, Протокол FCTC додатково акцентує увагу на забороні державам делегувати тютюновій галузі виконання цих обов'язків.

Варто зазначити, що Україна є стороною FCTC, проте й досі не ратифікувала Протокол FCTC, що є однією з важливих перешкод на шляху розвитку системи протидії нелегальному обігу тютюнових виробів.

Подібні інноваційні рішення вже реалізовані та успішно функціонують в окремих країнах світу, у яких нелегальний обіг тютюнових виробів мав катастрофічні масштаби. До таких країн варто віднести *Албанію, Бразилію, Буркіна-Фасо, Білорусь, Вірменію, Грузію, Еквадор, ЄС, Індію (Делі), деякі штати США, Канаду, Кенію, Киргизстан, Косово, Мозамбік, Марокко, Росію, Таїланд, Туреччину, Шрі-Ланку*. Досвід окремих з них буде досліджено нижче.

Розглядаючи нормативно-правове забезпечення системи *T&T*, варто також зупинитися на міжнародних стандартах, оскільки ця система є глобальною та передбачає обмін даними між податковими органами різних країн. Отже їхні технологічні рішення мають бути сумісними між собою, що неможливо без використання стандартів та співпраці з глобальними органами зі стандартизації, зокрема, такими як Міжнародна організація зі стандартизації (*International Organization for Standardization, далі – ISO*) та Міжнародна організація з питань стандартизації обліку товарів і послуг та штрихового кодування логістичних одиниць⁵ (*Global Standards One, далі – GSI*).

Сучасна практика впровадження системи *T&T* у світі свідчить про те, що вона може доповнювати систему податкової верифікації. У відповідь на це стандарт марки акцизного податку був оновлений. Нині стандарт *ISO 22382:2018* марка акцизного податку⁶ визнаний податковими органами багатьох країн світу. Він містить вказівки щодо інформації про функції, дизайн та специфікації відповідної марки, серіалізацію та унікальний код, елементи безпеки, якими вона має бути оснащена для підтвердження сплати акцизного

⁵ GSI визнана Всесвітньою організацією охорони здоров'я, Всесвітньою митною організацією (*WCO*) та тісно співпрацює з національними митними органами, представлена близько двома мільйонами компаній, які обслуговують 150 країн світу.

⁶ *ISO 22382:2018* «Безпека та стійкість – Аутентичність, цілісність та довіра до продуктів та документів – Настанови щодо змісту, безпеки, випуску та експертизи марок акцизного податку (*Security and resilience – Authenticity, integrity and trust for products and documents – Guidelines for the content, security, issuance and examination of excise tax stamps*).

податку та аутентифікації⁷. Крім того, у стандарті визначені процедури щодо узгодження марки акцизного податку зі стейкхолдерами, планування процесу підбору постачальників; організації процесу закупівлі марок; експертизи марок; відстеження їхнього руху.

ISO 22382:2018 застосовується лише до фізичних марок акцизного податку, які наносять на споживчий товар або його упаковку і є очевидними для візуального та тактильного сприйняття людиною. Необхідно підкреслити, що стандарт посилається на автентичність марки акцизного податку, а не продукції, і не поширюється на процедури податкового органу для видачі марок, контролю та моніторингу надходження акцизного податку, обігу продукції⁸.

Система GS1⁹ надає набір надійних та визнаних стандартів, сервісів і рішень, які забезпечують сумісність та взаємодію всіх технологій аутентифікації та відстеження ланцюга постачання у світі. Станом на жовтень 2014 р. GS1 використовує стандарти EPC IS¹⁰, визнану ISO.

EPC IS є складовою Мережі EPCglobal¹¹, що дає можливість користувачам здійснювати обмін даними, які стосуються об'єкта, ідентифікованого Електронним Кодом Продукту (EPC), з торговими партнерами через Мережу EPCglobal¹².

Необхідно наголосити, що EPC IS є частиною неприбуткової організації GS1, яка розробляє та підтримує глобальні стандарти ділового спілкування, найвідомішими з яких є штрих-коди, символи, надруковані на продуктах та які

⁷ Securityprinters Banknotes+Identity. 22.03.2019. URL: <https://www.securityprinters.org/dwl/Infosecura79.pdf>

⁸ ISO 22382:2018 Security and resilience -- Authenticity, integrity and trust for products and documents -- Guidelines for the content, security, issuance and examination of excise tax stamps: Abstract/ISO. 2018. URL: <https://www.iso.org/standard/73859.html>.

⁹ Стандарт формує ділову мову, яка ідентифікує, фіксує та дозволяє обмінюватися ключовою інформацією про товари та їхнє місцезнаходження.

¹⁰ Інформаційна служба з коду електронного продукту (*Electronic Product Code Information Service, EPCIS*).

¹¹ Комплекс технологій, що уможливорює негайну автоматичну ідентифікацію товарів та поширення інформації про них у ланцюжку постачання.

¹² Термінологія Системи GS1. Специфікації Асоціації «ДжіЕс1 Україна». Версія 1.0. URL: https://gs1ua.org/media/120/download/GS1_Glossary_spec_v1_0.pdf?v=1.

можна сканувати електронним способом. Відкриті стандарти GS1, які найчастіше використовуються в системі виявлення та відстеження, поділяються на такі:

- Глобальний стандарт відстежуваності (*Global Traceability Standard*, далі – GTS GS1);
- Стандарт забезпечення прозорості (*GS1 Visibility Framework*);
- Стандарт обміну комерційними повідомленнями (*Business-messaging Standard*).

Стандарти GS1 призначені для підвищення ефективності, безпеки та візуалізації ланцюгів постачань через фізичні та цифрові канали та в сукупності створюють можливості для безпечних та захищених ланцюгів постачання¹³.

Зважаючи на євроінтеграційні зобов'язання України особливо актуальним та доцільним є дослідження нормативно-правового забезпечення впровадження та функціонування системи T&T у Європейському Союзі. Така система почала діяти 20 травня 2019 р. для сигарет (з 20 травня 2024 р. – для всіх інших тютюнових виробів). Її функціональним призначенням визначено сприяння скороченню обігу нелегальних тютюнових виробів, зменшенню штучного здешевлення постачання нелегальних тютюнових виробів, охороні здоров'я населення, міжнародній стандартизації відстеження продукції¹⁴, забезпеченню податкових надходжень та створенню рівних умов для всіх суб'єктів на єдиному європейському ринку.

Система T&T передбачена статтею 15 Директиви 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та

¹³ The Need for Global Standards and Solutions to Combat Counterfeiting: White Paper / GS1. URL: https://www.gs1.org/docs/GS1_Anti-Counterfeiting_White_Paper.pdf

¹⁴ Контроль за обігом тютюнових виробів традиційно відокремлено від контролю за обігом алкогольних напоїв, що зумовлено необхідністю у виконанні вимог Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну.

супутніх товарів (Tobacco Product Directive, далі – TPD)¹⁵, що реалізує положення Протоколу FCTS. Така система виявлення та відстеження значно покращить контроль за ланцюгами постачання та посилить заходи, що застосовуються до переміщення підакцизних товарів всередині ЄС (EMCS – для переміщення товарів у межах ЄС чи New Customs Transit System (NCTS) – для країн, що не є членами ЄС). Україні, на етапі впровадження власної системи T&T, варто вжити заходів щодо проактивної гармонізації для імплементації положень TPD.

Крім TPD, нормативно-правове забезпечення системи T&T у країнах ЄС охоплює імплементаційні та делеговані акти Єврокомісії, у яких визначені ключові поняття та регламент функціонування¹⁶:

1) Положення Комісії (ЄС) 2018/574 про технічні стандарти створення та функціонування системи відстеження для тютюнових виробів¹⁷ та додатки до нього (далі – Положення (ЄС) 2018/574);

2) Делеговане положення Комісії (ЄС) 2018/573 про контракти зберігання даних^{18 19} (далі – Положення (ЄС) 2018/573);

3) Рішення Комісії (ЄС) 2018/576 про технічні стандарти системи безпеки тютюнових виробів та додаток до нього (далі – Рішення Комісії (ЄС) 2018/576)²⁰.

Архітектуру, структуру системи T&T і вимоги до окремих її елементів детально розглянуто у Звіті НТТР «Розбудова комплексної системи

¹⁵ Tobacco Products Directive 2014/40/EC. 2014. April. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AJOL_2014_127_R_0001.

¹⁶ Визначають технічні деталі.

¹⁷ On Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products : Commission Implementing Regulation (EU) 2018/574. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en

¹⁸ Делеговані положення про основні елементи договорів зберігання даних, які повинні бути укладені як частина системи відстеження тютюнових виробів, ухвалені Єврокомісією 16.2018.

¹⁹ On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Delegated Regulation 2018/573. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en

²⁰ On technical standards for security features applied to tobacco products: Commission Implementing Decision (EU) 2018/576. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en

протидії тінізації ринку підакцизних товарів в Україні», виконаному на замовлення ДФС України протягом 2017–2018 рр. Тому коротко зупинимося на основних компонентах системи Т&Т, які подані на рис. 1.1. У наступних розділах увага буде приділена стану її реалізації у країнах-членах ЄС.

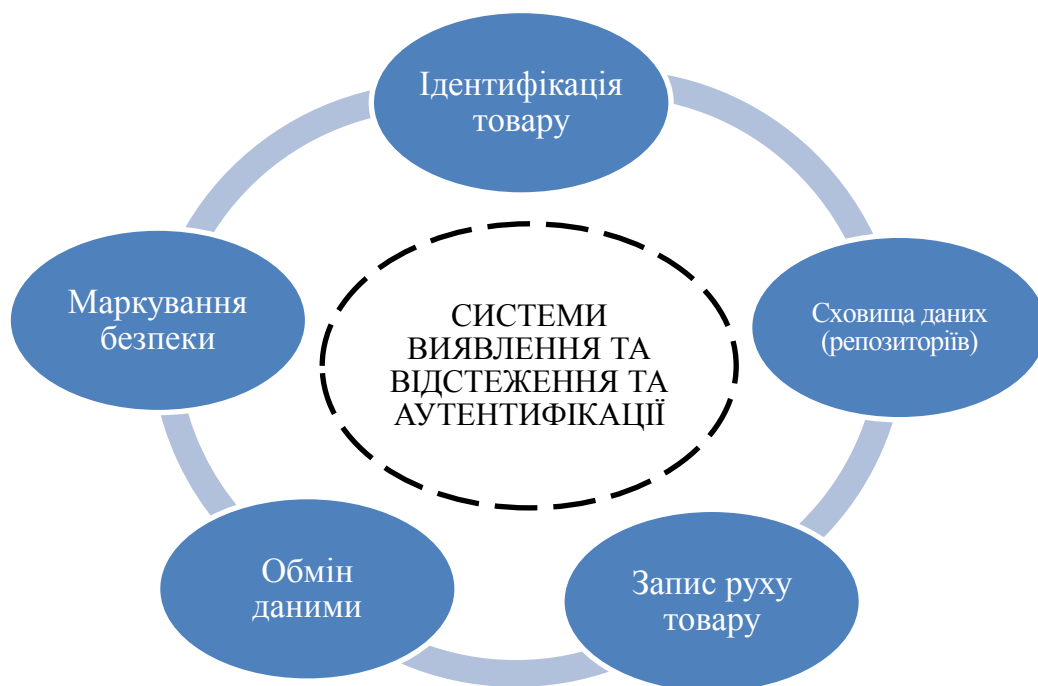


Рис. 1.1 – Основні компоненти систем виявлення та відстеження та аутентифікації

Джерело: складено авторами за матеріалами: Розбудова комплексної системи протидії тінізації ринку підакцизних товарів України в умовах євроінтеграції: Звіт з НДР № держреєстрації 0117U004361 Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т. В., Хлебнікова І. І. та ін.; / кер. авт. кол. В. І. Коротун. Ірпінь: Університет ДФС України. 2018. 417 с.

Першим та фундаментальним компонентом системи виявлення та відстеження тютюнових виробів виступає ідентифікація товару, що передбачає процес присвоєння та позначення виробником кожної одиниці продукції унікальним ідентифікатором (*Unique Identifier*, далі – UI). Ідентифікатор має давати можливість визначити таку інформацію: дату та місце виготовлення; виробничий об'єкт; обладнання, що використовується для виготовлення тютюнових виробів; зміна або час виробництва; опис продукту; передбачуваний

ринок роздрібної торгівлі; передбачуваний маршрут відправлення; імпортер; фактичний маршрут відправлення від виробництва до першого роздрібного пункту продажу, включаючи всі склади, що були використані; дата відвантаження; пункт призначення; пункт відправлення та вантажоодержувач; ідентичність усіх покупців від виробництва до першого пункту роздрібної торгівлі; рахунок-фактура, номер замовлення та платіжні реквізити всіх учасників ланцюга постачання до першого роздрібного пункту продажу.

В деяких країнах система T&T реалізована з UI, який містить інший набір інформації. Зокрема, у деяких штатах США відображаються лише дані про бренд, вид продукції, виробника (імпортера), подальший рух товару ланцюгом постачання в UI не відстежується. У країнах-членах ЄС передбачено, що UI має містити відмітку часу виготовлення тютюнових виробів.

Держави-члени можуть самостійно видавати унікальні ідентифікатори або призначати підрядників – третіх сторін, незалежних від тютюнової промисловості, щодо обрання яких розроблена чітка система критеріїв оцінювання.

Другим компонентом системи T&T є сховища даних (система репозиторіїв). Положення (ЄС) 2018/574 вимагає створення дворівневої системи зберігання даних про тютюнові вироби. Кожен виробник чи імпортер тютюнових виробів повинен призначити незалежного постачальника – третю сторону з метою зберігання даних про його продукцію. Усі сторони, які призначають первинні сховища, мають потім узгоджувати між собою призначення незалежної третьої сторони для управління вторинним сховищем, де зберігаються дані з усіх первинних сховищ і доступ до них може здійснюватися державами-членами та Єврокомісією. Оператор вторинного сховища також повинен встановити маршрутизатор для обміну даними між основними та вторинним сховищем та емітентами ідентифікаторів. Це

положення встановлює суттєві технічні вимоги до сховищ та маршрутизатора, а витрати лягають на імпортерів та виробників тютюнових виробів.

Збір даних про події відбувається автоматизовано за допомогою кодування унікального ідентифікатора продукту, що дозволяє швидко і точно обробити інформацію та записати відповідні дані про події відстеження.

Третім компонентом системи T&T є запис руху товару. У первинному сховищі зберігаються та записуються всі події, які відбуваються в ланцюгу постачання, починаючи з моменту, коли товари ідентифікуються, до моменту, коли вони більше не контролюються, що дає можливість відстеження повної історії запису руху кожної окремої пачки.

Обмін даними є *четвертим елементом* системи T&T та передбачає можливість отримання користувачами загального доступу до інформації про фізичні або цифрові об'єкти відповідно до їхніх потреб. При цьому постачальники технологічних рішень мають враховувати міжнародні стандарти ідентифікації, зберігання та обміну даними.

Варто зазначити, що система T&T має доповнюватись елементами системи аутентифікації. Відповідно до Рішення Комісії (ЄС) 2018/576 тютюнові вироби повинні бути позначені захисними елементами на кожному рівні агрегації. Система безпеки повинна складатися щонайменше з п'яти різних елементів, причому обов'язково мають бути наявними такі категорії: відкриті, напівприховані та приховані. Держави-члени ЄС повинні визначити та нормативно врегулювати перелік щонайменше з 12 захисних елементів для вибору виробниками/імпортерами. При цьому один із елементів повинен бути нанесений незалежним підрядником.

Доповнення системи T&T потужними інструментами аутентифікації та функціонування на основі встановлених міжнародних стандартів та кращих практик забезпечить оперативну сумісність систем та дасть можливість різним постачальникам технологічних рішень розробляти власні системи T&T. Крім

того, це дозволяє гармонізувати такі системи на міжнародному рівні для ефективної протидії нелегальному обігу.

Розглянувши нормативно-правове забезпечення щодо функціонування системи T&T, варто зазначити, що для подолання нелегального обігу тютюнових виробів в Україні необхідно вжити комплекс заходів та дієвих механізмів протидії цьому явищу, які передбачають власну нормативну базу та відповідний порядок реалізації, зокрема: прозорий облік виробниками сировини, порядок знищення конфіскованих тютюнових виробів/обладнання сировини тощо, створення відкритого реєстру конфіскованої продукції, більш жорсткі санкції за порушення законодавства у сфері виробництва та обігу тютюнових виробів. Ці заходи мають доповнюватися системою електронного адміністрування акцизного податку, яка нині перебуває на стадії розвитку.

У сучасних умовах автоматизації всіх процесів на підприємстві логічним є запровадження системи T&T саме продукції, а не марки акцизного податку, яка унеможливить розрив легального ланцюга постачання продукції та допоможе мінімізувати людський фактор при проведенні податкових перевірок. При цьому необхідно врахувати інтереси виробників тютюнової продукції та зіставити економічні вигоди та витрати від впровадження такої технології. Так, протягом останніх років було запропоновано декілька технологічних рішень, які базуються на паперовій марці з додаванням нових захисних елементів і функції електронної ідентифікації. Проте жодна з ініціатив не набула підтримки з боку виробників тютюнових виробів, оскільки їхнє запровадження створювало додаткові фінансові витрати для сумлінних платників податків. На думку представників бізнесу, ці рішення дозволять подолати лише 10 % нелегального обігу сигарет і залучити до бюджету лише 260 млн грн та не вплинуть на сегменти немаркованих контрабандних сигарет і сигарет невідомого

походження. Останні зумовлюють втрати державного бюджету у розмірі 2,3 млрд грн та потребують удосконалених правоохоронних та оперативно-розшукових заходів.

Зважаючи на вказане, для ефективної протидії нелегальному обігу тютюнових виробів в Україні необхідними є такі заходи: ратифікація Протоколу FCTC; проактивна гармонізація з ЄС, а саме імплементація положень ст. 15 директиви TPD; узгодження архітектури системи T&T з легальними виробниками. Крім того, важливим є застосування відкритих стандартів виявлення та відстеження тютюнових виробів та їхньої аутентифікації, які є операційно сумісними та можуть сприяти обмеженню обсягів ухилення від оподаткування як у межах України (завдяки швидкому виявленню споживачами та податковими органами підробленої, контрафактної та контрабандної продукції), так і у світовому масштабі (за допомогою оперативного міжнародного обміну відповідною інформацією). Запровадження сучасних операційно сумісних на глобальному рівні систем виявлення і відстеження тютюнових виробів та їхньої аутентифікації в Україні дасть змогу зменшити обсяги нелегального обігу тютюнових виробів, забезпечивши зменшення втрат бюджету внаслідок ухилення від акцизного та інших податків, а також досягнення цілей охорони здоров'я (завдяки обмеженню доступу споживачів до відносно дешевої підробленої, контрафактної та контрабандної продукції).

2. Структура нелегального обігу на ринку тютюнових виробів України та механізми протидії залежно від його сегментів

Ринок товарів та послуг України зазнав істотних змін з огляду на нові політико-економічні реалії. Особливою в цьому контексті є одна з основних бюджетоформувальних галузей харчової промисловості України – виробництво тютюнових виробів. Саме ця галузь найбільше відчуває вплив державного регулювання, яке спрямоване на підвищення ставок акцизного податку. Водночас відсутність системної акцизної політики у сфері регулювання тютюнового ринку, часті зміни «правил гри» в оподаткуванні тютюнових виробів стають одними з чинників уникнення та ухилення. Це призводить до збільшення рівня нелегального ринку тютюнових виробів, який завдає значних збитків економіці країни у вигляді не лише несплачених податків, а й проблем із здоров'ям населення. Уникнення акцизного оподаткування передбачає вжиття заходів форстолінгу (накопичення сигарет виробниками тютюнових виробів на складах перед підвищенням ставок акцизного податку)²¹ та демпінгу (заниження тютюновими компаніями цін на сигарети)²², а ухилення – виробництво та обіг продукції, що здійснюються з порушенням чинного законодавства та міжнародних договорів та охоплює необліковані тютюнові вироби²³.

До нелегальних видів сигарет варто віднести контрабандні; контрафактні; отримані внаслідок шахрайства; з марками акцизного податку, придбаними для інших виробів («сигарильні» схеми); сигарети під час просування яких на ланцюгу постачання податки сплачено не в повному обсязі («скрутки» ПДВ, несплата акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів, «shear whites» тощо); транскордонні закупівлі. Нелегальний обіг тютюнових виробів

²¹ Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Заходи протидії форстолінгу тютюнових компаній: європейський досвід та висновки для України. *Проблеми економіки*. 2019. № 2 (40). С. 134–144.

²² Коротун В. І., Кошук Т. В. Антидемпінговий механізм стабілізації податкових надходжень з тютюнових виробів. *Фінанси України*. 2018. № 9. С. 60–72.

²³ Ті, що не відображаються в офіційній статистиці, та неоподатковані.

на вітчизняному ринку формується з окремих сегментів, які мають різну природу та фактори прояву, а саме: незадеклароване виробництво, контрабанда, фальсифікація, незадекларована реалізація.

Аналізуючи динаміку нелегального обігу в розрізі таких сегментів, як контрабанда та контрафакт сигарет, в Україні, можна побачити, що відбувається його зростання. Так, за даними Kantar TNS в Україні протягом 2016–2019 рр. нелегальний тютюновий ринок зріс у 7 разів (з 1,1 до 7,5 % загального обсягу ринку) і становить 3,8 млрд шт. сигарет (рис. 2.1).

Втрати Державного бюджету України від недоотримання акцизного податку на тютюнові вироби у 2019 р. становили близько 5,0 млрд грн. Найбільш поширеними з нелегальних є сигарети з маркуванням Duty Free, частка яких становить 66 % у структурі контрабанди. Основними точками продажу таких сигарет є вуличні продавці, магазини, відкриті ринки та кіоски.



Рис. 2.1 – Динаміка та структура нелегального ринку тютюнових виробів в Україні, 2016–2019 рр.

Джерело: складено авторами за даними Kantar TNS.

Зважаючи на зростання нелегального обігу тютюнових виробів, доцільним є визначення його місця у структурі ринку, термінологічне визначення, класифікація його складових, з'ясування причин та формулювання заходів протидії такому негативному явищу (рис. 2.2).

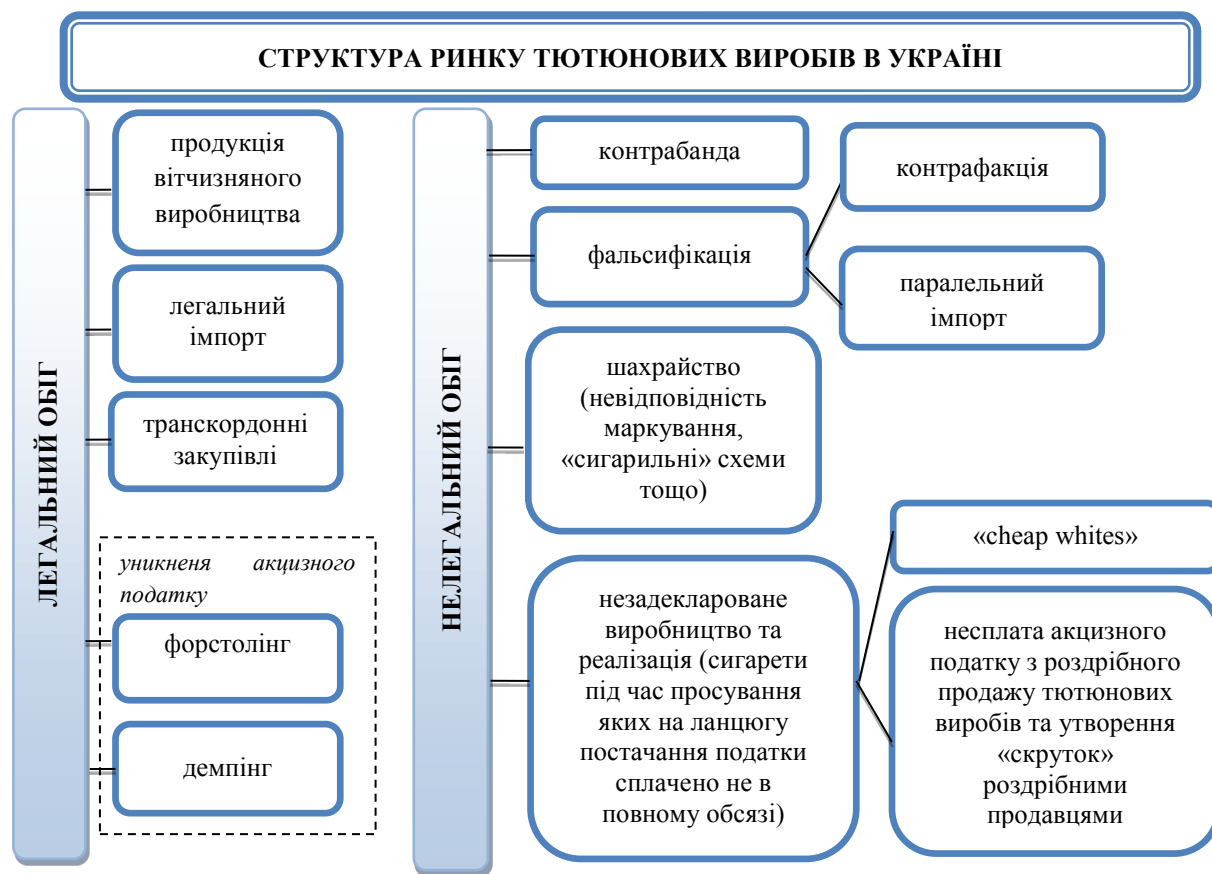


Рис. 2.2 – Структура ринку тютюнових виробів в Україні

Джерело: складено авторами.

Одним із видів нелегального обігу тютюнових виробів є фальсифікація товару (*falsificatio*, від *falsifico* «підробляти») – дії, спрямовані на обман споживача шляхом підробки об'єкта купівлі-продажу з корисливою метою (за рахунок погіршення споживчих властивостей). Статтею 1 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і

плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»²⁴, фальсифікація тютюнових виробів визначається як умисне, з корисливою метою виготовлення тютюнових виробів з порушенням технології чи з неправомірним використанням знака для товарів і послуг, чи копіюванням форми, упаковки, зовнішнього оформлення, а так само прямим відтворенням товару іншого підприємця з самовільним використанням його імені.

У науці та практичній діяльності, крім «фальсифікації» тютюнових виробів, широко використовується поняття «контрафактна продукція». Якщо термін «підробка» та «фальсифікація» в українській мові вживаються як синоніми та означають таке, що імітує справжній виріб, то контрафакцією вважається несанкціоноване використання чужих авторських прав. Відповідно під терміном «контрафактна продукція» розуміється продукція, яка виготовлена з порушенням цих прав²⁵. Основні відмінності між термінами «підробка (фальсифікація)» та «контрафакція» полягають у сфері застосування цих понять, а саме: поняття «фальсифікація» використовується у декількох сферах діяльності, водночас поняття «контрафакція» – тільки щодо порушень інтелектуальної власності.

Згідно з Митним кодексом України²⁶, контрафактні товари – це товари, що містять об'єкти права інтелектуальної власності, ввезення яких на митну територію України або вивезення з цієї території є порушенням прав інтелектуальної власності, що охороняються відповідно до законодавства України та міжнародних договорів, укладених у законодавчому порядку.

Контрафактні товари нерідко протиставляються товарам, які ввозяться шляхом паралельного імпорту. Перші розглядаються як підроблені, а другі – як

²⁴ Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР.URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

²⁵ Коросташова І. М. Види порушень у сфері інтелектуальної власності: питання застосування термінології і класифікація. *Актуальні проблеми екологічного права: матеріали міжнародного круглого столу, 22–23 квітня 2010 р.* 2010. Ч. 1. С. 30–36.

²⁶ Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI.URL: <http://sta-sumy.gov.ua/mk/>

правомірно виготовлені та введені в цивільний обіг, тобто оригінальні. Так, наприклад, паралельний імпорт – це термін, який загалом використовується для позначення неконтрафактного товару, імпортованого з іншої країни без дозволу правовласника²⁷.

«Паралельний імпорт» – поняття, яке існує на законодавчому рівні в багатьох країнах. Під цим поняттям розуміється ввезення з метою продажу оригінальних товарів, що були введені в цивільний обіг на території іншої країни. Паралельний імпорт тісно пов'язаний з поняттям «вичерпання прав на об'єкти інтелектуальної власності». Відповідно до основних принципів права інтелектуальної власності виняткове право існує щодо конкретного продукту, в якому використаний об'єкт інтелектуальної власності, що охороняється, до першого введення цього продукту в обіг. Тобто якщо продукт, у якому використаний об'єкт інтелектуальної власності, що охороняється, введений в обіг з відома правовласника, виняткове право вважають «вичерпаним»²⁸.

Хоча тютюнова політика традиційно є питанням національного і субнаціонального рівнів, в останні десятиліття ця ситуація багато в чому змінилася. Одночасно зі значним збільшенням торгівлі та поїздок з'явилося набагато більше можливостей для перевезення тютюнових виробів через національні кордони або через систему безмитної торгівлі (Duty Free), або іншим легальним способом або як контрабанди.

Наступним різновидом незаконного обігу товарів є обіг оригінальної продукції (товарів), ввезеної контрабандним шляхом на митну територію України. Під терміном «контрабанда» розуміють незаконне перевезення або переміщення товарів та інших предметів через митний кордон (державний кордон). Згідно з Митним кодексом України під переміщенням через митний

²⁷ Mykolska Nataliya, Makhinova Anzhela. Parallel Imports under Ukrainian Law. *The Ukrainian Journal of Business Law*. 2009. № 5. P. 30.

²⁸ Кузьменко Л. Г. Паралельний імпорт – важливий механізм існування конкурентних відносин. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2016. № 1. С. 96 –100.

кордон мається на увазі фактичне ввезення, вивезення або транзит товарів або предметів будь-яким способом. Отже, контрабанда вважається закінченою з моменту фактичного незаконного переміщення предметів через митний кордон, що можливо тільки при ввезенні. Якщо предмети контрабанди виявлено під час вивезення за межі України, то це кваліфікується як замах на контрабанду.

Також для вітчизняного ринку характерні такі форми нелегального обігу тютюнових виробів, як шахрайство шляхом невідповідного маркування підакцизної продукції. Це стосується як використання підроблених марок акцизного податку, так і порушення використання легальних марок, зокрема «сигарильних» схем. Остання полягає у закупівлі для сигарет марок акцизного податку, призначених для сигарил. Це стало можливим унаслідок застосування загального підходу до маркування та однакового дизайну марок акцизного податку як для сигарет із фільтром, так і сигарил за кодом УКТ ЗЕД 2402 10 00 00. До основних факторів, які сприяли використанню такої схеми з метою неправомірного зниження податкового зобов'язання, варто віднести такі: нижчі ставки акцизного податку на сигарили; відсутність адвалорної складової та мінімального акцизного зобов'язання; можливість виготовляти малі упаковки для цього виду продукції (таким чином сплачуючи значно менше акцизу за 1 акцизну марку)²⁹.

Зважаючи на те, що для першого виду тютюнових виробів акцизне навантаження значно перевищує суму акцизу в ціні сигарил, використання схеми з заміною об'єкта маркування марками акцизного податку з подальшим уточненням суми податкового зобов'язання при поданні декларації акцизного податку дозволяло суттєво оптимізувати сплату акцизного податку до бюджету. Така оптимізація проявлялася у відстроченні сплати акцизного податку (повна

²⁹ Матійчук О. В. Протидія ухиленню від сплати податків з тютюнових виробів в Україні. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*. зб. матер. IV наук.-практ. інтернет-семінару (м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р. Ірпінь, 2019. С. 90–93.

сума зобов'язання сплачувалася не при придбанні марок акцизного податку, а при поданні до органів ДФС відповідної декларації) шляхом використання прогалини у застосовуваному в Україні механізмі акцизного оподаткування тютюнових виробів. Для запобігання використанню «сигарильної» схеми Кабінетом Міністрів України³⁰ було затверджено нові зразки марок акцизного податку для сигарет та сигарил, які відрізняються за кольором.

Водночас залишається можливість застосування схожої по суті схеми оптимізації сплати акцизного податку шляхом маніпулювання з кількістю сигарет або сигарил в одній пачці (упаковці). Використання таких законодавчих колізій дає змогу отримувати відстрочення сплати частини податкового зобов'язання щодо акцизного податку на термін, що перевищує 60 днів. Наступним кроком для ліквідації схожих схем є запровадження на марках акцизного податку нового реквізиту – кількості одиниць тютюнових виробів у пачці/упаковці. Пропозиція полягає в тому, що кожна марка акцизного податку на тютюнові вироби повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік її випуску, а також кількість одиниць у пачці (упаковці).

Останніми десятиліттями значного поширення на незаконному ринку тютюнових виробів набувають схеми просування сигарет на ланцюгу постачання з частковою сплатою акцизного податку. Зокрема, до них варто віднести так звані «дешеві білі» сигарети (*«cheap whites»*, також називають *«незаконні білі»*), які виробляються спеціально для контрабанди. Необхідно зазначити, що термін «дешеві/незаконні білі» уперше використовується у доповіді *Всесвітньої митної організації (World Customs Organization – WCO)* 2009 р.³¹. До них відносять сигарети, які виробляються «законно у країні походження та легально реалізуються першому покупцю», але при цьому

³⁰ Деякі питання запровадження марок акцизного податку нового зразка для алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.05.2015. № 296 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/296-2015-%D0%BF>

³¹ Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР : за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 66 с.

«сукупне споживання сигарет на національному рівні є меншим від обсягу виробництва»³². Велика кількість «дешевих білих» сигарет є нелегальними у країнах призначення і, як правило, не відповідають нормативним стандартам, встановленим у них. WCO також визначає підкатегорію «дешеві білі» як подвійні продукти, що мають назву, графіку та колір, подібні до відомих торговельних марок.

Аналіз визначення поняття «дешеві білі сигарети» дозволяє констатувати, що урядові установи зазвичай підкреслюють факт ухилення від сплати податків, а правоохоронні органи зосереджують увагу на правовому аспекті торгівлі. Водночас, усі підкреслюють, що такі сигарети випускаються, на законних підставах в одній з країн, але призначені для контрабандного вивезення. Експорт таких тютюнових виробів з деяких країн може здійснюватися цілком легально. Далі товари контрабандним шляхом переправляються в інші країни без сплати податків, при цьому використовуються як легальні, так і неофіційні канали дистрибуції. Як правило, така діяльність не порушує прав виробників, які володіють іншими торговими марками, але деякі виробники марок «нелегальних білих» сигарет вдало імітують елементи упаковки та оформлення більш популярних світових брендів. Якість такої продукції може бути досить прийнятною порівняно з контрафактними сигаретами.

Із проблемою поширення «нелегальних білих» сигарет стикається більшість країн світу. За даними експертів Міжнародного податкового та інвестиційного центру, основними постачальниками нелегальних білих сигарет є такі країни, як Білорусь, В'єтнам, Індонезія, Філіппіни, Індія, Камбоджа, Парагвай, Україна, Росія, Бразилія, ОАЕ, Кенія, та ряд вільних торгових зон. До переліку держав, у яких ця проблема стоїть особливо гостро, також можна

³² World Customs Organization. Illicit Trade Report, 2013 (2014). URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/illicit-trade-report/itr_2014_en.pdf?la=en

віднести Канаду, Малайзію, Туреччину, ПАР, Мексику, Бразилію, Аргентину, країни ЄС.

На основі методу дзеркальної статистики ми порівняли інформацію бази даних статистики товарообігу ООН (*UN comtrade*)³³, щодо потоку товарів між Україною та країнами-партнерами. За розробленою авторським колективом методикою оцінювання нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів на основі методу оцінки за реалізацією³⁴ було розраховано торговий розрив, який упродовж 2011–2017 рр. мав зростаючу динаміку та варіювався в межах від 1,21 до 9,47 млрд шт. сигарет. У 2018 р. спостерігається від’ємний торговий розрив в обсязі 3,4 млрд шт., який, за нашими припущеннями, можна пояснити появою нових схем нелегальної торгівлі внаслідок значного зростання податкового навантаження з акцизного податку в Україні порівняно з країнами-сусідами (рис. 2.3). Так, за даними ДФС України, нині ввозити контрабандні сигарети з Росії та Білорусі транзитом через Україну в ЄС стало вигідніше, ніж везти українські. Ця теза підтверджується декількома фактами. Зокрема, у грудні 2019 р. митними органами України було виявлено контрабандні сигарети в обсязі 197,6 пачок (на суму 5 432 тис. грн) та 62,8 тис. пачок (на суму 2 708 тис. грн), які прямували до Румунії. Згідно з товаросупровідними документами продукція значилася як «папір для гофрування» у рулонах та «вугілля з деревини твердих порід».

Ще однією із схем нелегального обігу, що є передумовою зростання як частки тіньового ринку України, так і контрабанди сигарет до Європейського Союзу, є утворення «скруток» за наявності оптової ліцензії роздрібними продавцями тютюнових виробів. Так, можливість для роздрібних продавців купувати сигарети безготівково або за готівку дозволяє не показувати ці

³³ UN Comtrade Database. URL: <https://comtrade.un.org/data>.

³⁴ Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2. С. 43–56.

операції в обороті. Така продукція в подальшому реалізується без касових апаратів та без сплати роздрібного акцизного податку, що створює умови для зниження ціни на ринку, викривлення конкурентних умов. Застосування цієї схеми дозволяє генерувати потоки неврахованої готівки та незаконного відшкодування ПДВ³⁵.

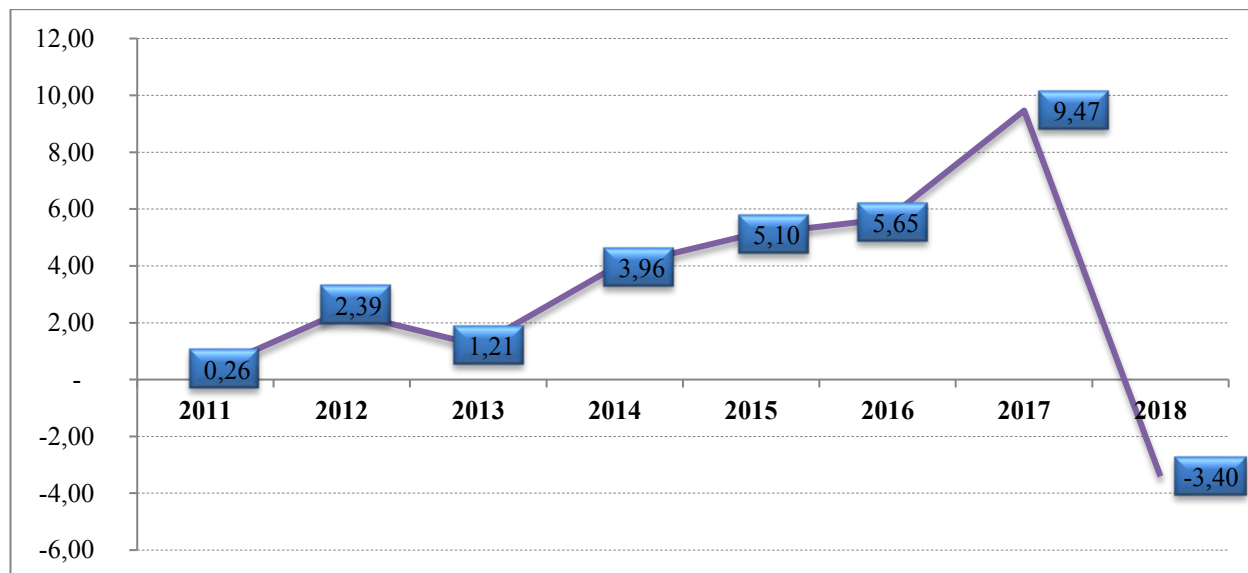


Рис. 2.3 – Динаміка розбіжності між експортом тютюнових виробів України та імпортом відповідних країн (торгового розриву) у 2012–2018 рр., млрд шт.

Джерело: розрахунки авторів за даними³⁶³⁷.

В умовах швидких темпів зростання специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби в Україні (у 2017 р. – на 40 %, 2018 р. – на 30 %, 2019 р. – ще майже на 30 %) мало б спостерігатися помітне збільшення надходжень роздрібного акцизу з цієї категорії підакцизних товарів, оскільки «стандартний» акциз входить до бази оподаткування роздрібного акцизу. Проте фактичні надходження роздрібного акцизного податку з тютюнових виробів зросли з 2,3 млрд грн у 2017 р. до 2,4 млрд грн

³⁵ Яворський О. Роздрібний акциз – точка неповернення досягнута? ЦЕНЗОР.НЕТ. URL: https://censor.net.ua/blogs/3145287/rozdrbnivi_aktviz_tochka_nepovernennya_dosyagnuta.

³⁶ UN Comtrade Database. URL: <https://comtrade.un.org/data>.

³⁷ Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2. С. 43–56.

у 2018 р. та становитимуть 2,5 млрд грн у 2019 р. (за попередніми розрахунками). Це є підтвердженням значних обсягів ухилення від сплати цього податку. За оцінками ДФС, у 2018 р. це призвело до фіскальних втрат на рівні 1,7 млрд грн (тобто 70,8 % відповідних надходжень, які мають тенденцію до зростання) (рис. 2.4). Крім того, збільшуються обсяги недонадходжень ПДВ унаслідок зловживань під час реалізації цієї категорії підакцизних товарів.

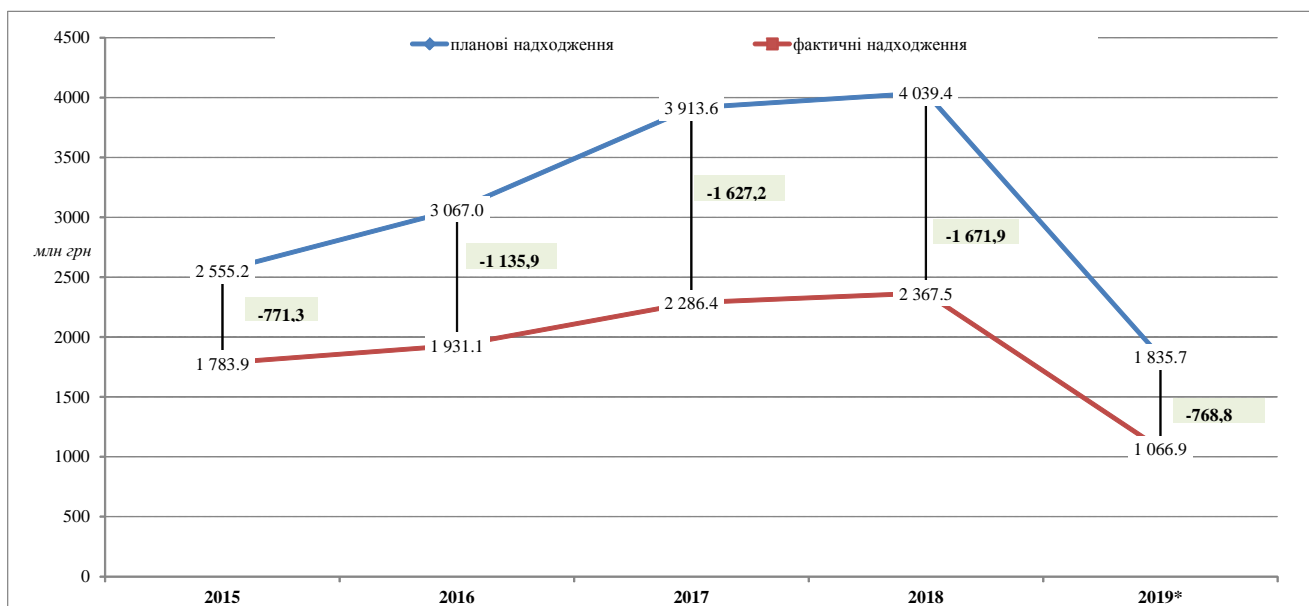


Рис. 2.4 – Динаміка фіскальних втрат акцизного податку з роздрібною торгівлею тютюновими виробами у 2015–2019 рр.

*січень-червень

Джерело: складено авторами за даними ДФС України.

Отже, дедалі більше посилюється актуальність удосконалення адміністрування роздрібного акцизу з тютюнових виробів. Останнє має передбачати насамперед поліпшення можливостей контролю за перерахуванням податку до бюджету. Також потрібно посилити відповідальність роздрібних торгівців за недотримання касової дисципліни під час реалізації тютюнових виробів.

Констатуємо те, що поширені сьогодні схеми ухилення від оподаткування за участю оптових та роздрібних торгівців тютюновими виробами створюють

можливості для контрабанди сигарет з України до країн ЄС. Тому згадані заходи боротьби з цими зловживаннями забезпечать не лише зростання надходжень роздрібного акцизного податку з тютюнових виробів та ПДВ, а й зменшення обсягів нелегального обігу сигарет у Європі.

Такі нелегальні тютюнові вироби продаються у всіх куточках світу, у країнах як з низьким, так і з високим рівнем доходів населення. При цьому країни призначення, на території яких здійснюється збут нелегальної продукції, мають такі загальні риси:

- високі ставки акцизних податків на тютюнові вироби, що зумовлюють високі, відносно доходів споживачів, роздрібні ціни (як наслідок – низьку цінову доступність сигарет) або більш високі ціни, ніж у сусідніх державах;
- нормативно-правові акти неподаткового характеру у сфері контролю за обігом тютюнової продукції, наприклад, заборона на ароматизатори;
- брак уваги до проблеми незаконної торгівлі з боку правоохоронних органів, зумовлений наявністю інших, більш пріоритетних, завдань або загальною нестачею ресурсів;
- недосконалий правовий режим (наприклад, такий, за якого законодавство або судова система не регламентують належним чином захист прав інтелектуальної власності, а відповідальність для контрабандистів недостатньо жорстка та не виконує стримувальну та каральну функцію);
- толерантне ставлення до нелегальної продукції або непоінформованість про контрафактне походження тих чи інших товарів.

Таким чином, контрабанда тютюнових виробів завдає шкоди економіці держави, що пов'язана з несплатою мита, акцизного податку, ПДВ та інших платежів, як під час перетинання митного кордону, так і під час реалізації контрабандних товарів на території України чи за її межами. Для реалізації незаконно виготовленої продукції, що ввозиться контрабандою,

використовувалися і продовжують використовуватися фальшиві акцизні марки, надруковані в Туреччині, Чехії та Китаї.

Нелегальний обіг тютюнових виробів має глобальний характер, існує у всьому світі без прив'язки до конкретної країни, загального рівня розвитку її економіки, рівня доходів населення, національних особливостей споживання тютюнових виробів тощо. Саме нелегальний обіг тютюнових виробів за своїми масштабами посідає друге місце у світі серед всіх видів незаконної діяльності, поступаючись лише торгівлі наркотиками. За оцінками Euromonitor International³⁸, річний світовий нелегальний обіг тютюнових виробів сягає 600 млрд сигарет, або 40–50 млрд дол. США.

Експерти Міжнародного податкового та інвестиційного центру (*International Tax and Investment Center – ІТІС*) виділяють основні фактори, які впливають на розвиток нелегальної торгівлі тютюновими виробами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Основні фактори, які впливають на розвиток нелегальної торгівлі тютюновими виробами

Фактор	Характеристика
1	2
Бажання споживачів заощадити завдяки покупці дешевих нелегальних сигарет	Тютюнові вироби залишаються одним із найбільш поширених об'єктів нелегальної торгівлі у світі через те, що вони легко транспортуються з досить привабливим співвідношенням ваги і вартості, оподатковуються високими податками і користуються величезним попитом серед населення
Висока прибутковість нелегальної торгівлі тютюновими виробами	Навіть якщо у країні порівняно низькі абсолютні ставки акцизного податку, нелегальна торгівля на її території може приносити контрабандистам чималий прибуток за умови, що ставки податків відносно високі щодо рівня доходів населення. Отже, ухилення від сплати податків вигідне не тільки контрабандистам, а й споживачам, які можуть купувати дешеві сигарети

³⁸ Незаконная торговля табачными изделиями. Окажется ли новый протокол эффективным? / International Tax and Investment Center. 52 с.

1	2
Незбалансована система оподаткування тютюнових виробів	Вважається, що стрімке підвищення акцизів є одним із сприятливих факторів для розвитку нелегальної торгівлі тютюновими виробами. Збільшення ставки акцизного податку призводить до різкого зростання цін, унаслідок чого легальна продукція стає менш доступною для споживачів
Протекціоністські заходи	Обмеження імпорту, у тому числі заборонні імпортні мита або протекціоністські заходи, спрямовані на створення технічних бар'єрів у міжнародній торгівлі, дають додатковий економічний стимул до розвитку незаконного обороту товарів, оскільки попит на продукцію іноземних брендів зберігається
Недостатньо ефективна робота правоохоронних органів	Багато країн ухвалюють законодавчі акти, спрямовані на протидію нелегальному обігу, однак, правоохоронні органи часто не можуть забезпечити належне виконання такого законодавства. Ефективний контроль за вантажами, які переміщуються через кордон, вимагає значних ресурсів і участі як місцевих, так і міжнародних правоохоронних органів. Для цього необхідні кваліфіковані фахівці, що займаються запобіганням правопорушенням, їхнім аналізом, розвідувальної діяльністю, виявленням правопорушень і проведенням розслідувань, а також спеціалізовані інформаційні системи для збору і аналізу інформації, оцінювання ризиків, розподілу ресурсів і забезпечення зворотного зв'язку з учасниками заходів. Крім того, важливим аспектом ефективного контролю є взаємодія з відповідними органами і службами
Неефективне законодавство і надмірно м'які санкції	У багатьох країнах світу правоохоронні органи не наділені широкими повноваженнями, необхідними для ефективно протидії нелегальному обігу тютюнових виробів, оскільки вона вважається правопорушенням, яке щодо суспільства не є небезпечним. Тому така діяльність приваблива для кримінальних синдикатів адже приносить більший прибуток за мінімального ризику, оскільки за незаконну реалізацію сигарет передбачені більш лояльні покарання, ніж за торгівлю наркотиками, торгівлю людьми або за контрабанду зброї
Толерантне ставлення суспільства до нелегальної торгівлі тютюновими виробами	Розвиток нелегальної торгівлі багато в чому зумовлений споживчим попитом. Здебільшого споживачі знають про те, що купують контрабандну або контрафактну продукцію, проте з метою економії свідомо обирають нелегальні товари

1	2
Зловживання пільгами вільних економічних зон	Злочинні угруповання використовують вільні економічні зони для контрабандного транспортування нелегальної продукції або її перенаправлення на внутрішній ринок, а в ряді випадків і для організації незаконного виробництва контрафактних і контрабандних товарів. Статистичні дані про вилучення нелегальних сигарет, конфіскованих на території вільних економічних зон, указують на те, що злочинці нерідко декларують нелегальні тютюнові вироби як легальну продукцію

Джерело: складено на основі: Незаконная торговля табачными изделиями и методы борьбы с нею: Международный налоговый и инвестиционный центр. 2015. 52 с. URL: <http://docplayer.ru/28442615-Nezakonnaya-torgovlya-tabachnymi-izdeliyami-i-metody-borby-s-ney.html>.

Через різний прояв проблеми нелегального обігу на кожному сегменті для протидії їй необхідне застосування відмінних механізмів. Для деяких з них потрібно розвивати та вдосконалювати наявні в контролюючих органах механізми, а саме: для виявлених немаркованих сигарет – ліцензування та контрольні заходи, оперативно-розшукові – для з’ясування їхнього походження, для «скруток» ПДВ та несплаченого акцизного податку з роздрібних продажів – аналіз баз даних, які є в розпорядженні податкових органів та інформації системи T&T тощо.

Контрольні заходи мають поєднуватися зі стимулюванням податкового комплаєнсу та медіакампаніями в ЗМІ щодо інформування громадськості про те, що розповсюдження та/або придбання тютюнових виробів, з яких не сплачено податки, є незаконною діяльністю. Синергетичний ефект таких заходів буде проявлятися у вигляді скорочення пропозиції та попиту на нелегальні тютюнові вироби.

Також для подолання нелегального ринку сигарет нагальним питанням є вдосконалення нормативно-правового забезпечення у сфері контролю за обігом тютюнових виробів, зокрема щодо обліку виробниками сировини, порядку

знищення конфіскованих тютюнових виробів, обладнання, сировини тощо, формування відповідного реєстру у вільному доступі. Поряд з цим важливим для ефективної протидії нелегальному ринку є посилення відповідальності за правопорушення у сфері виробництва й обігу тютюнових виробів.

Отже, контрольні заходи повинні мати комплексний характер та бути спрямованими на ті ланки ланцюга постачання тютюнових виробів, які становлять найбільші ризики нелегального обігу. Контролюючі органи мають бути наділені повноваженнями щодо нагляду за діяльністю всіх каналів розповсюдження, починаючи від виробництва до роздрібної торгівлі. Необхідно зазначити, що нині податкові органи в Україні не мають права проводити раптові перевірки роздрібних точок, які як правило, є суб'єктами малого підприємництва. За дослідженнями Kantar TNS Україна, саме через ці канали відбувається розповсюдження нелегальної продукції. В 2019 р. 77 % обсягу загальної нелегальної продукції було поширено через вуличних торговців, відкриті ринки та магазини.

Не менш важливим інструментом протидії нелегальному обігу є використання сучасних інформаційних технологій відстеження продукції на всьому ланцюгу постачання. Це дає змогу податковим органам оперативно з'ясувати інформацію про походження, рух продукту та канали його дистрибуції, а також виявляти товари, які були випущені на ринок із порушенням законодавства.

3. Світовий досвід функціонування систем виявлення та відстеження марок акцизного податку та тютюнових виробів

3.1. Досвід країн з системами виявлення та відстеження марок акцизного податку

В окремих країнах технологічні рішення протидії нелегальному обігу тютюнових виробів, реалізовані через доповнення *системи податкової верифікації* (марок акцизного податку) *системами безпеки* та *T&T*. Це передбачає поступове набуття марками акцизного податку декількох фізичних та цифрових елементів захисту з метою полегшення аутентифікації тютюнових виробів, спрощення їхнього використання й ускладнення тиражування та елементів системи виявлення та відстеження для забезпечення можливості відстеження ланцюга постачання. Тобто в цих країнах відслідковуються марки акцизного податку, а не продукція. В даному випадку такий інструмент є одним із засобів, якими користуються держави для гарантування автентичності підакцизного товару, упевненості в його легальному виробництві та обігу, підтвердження сплати повної суми акцизного податку.

З цією метою деякі країни почали співпрацювати з постачальниками інноваційних технологій, які пропонують пропріетарні рішення³⁹ протидії нелегальній продукції та системи захисту марок акцизного податку. У деяких випадках, особливо в компаніях, які вже працювали у сфері захисту банкнот від підробки, ці системи були адаптовані для застосування до марок акцизного податку та базувалися на тих самих елементах високого ступеня безпеки. Інші підприємства, які вийшли на ринок на більш пізньому етапі, зазвичай пропонували поєднання нових продуктів безпеки та інноваційних технологій

³⁹ Пропріетарне рішення (*proprietary solution*)– це рішення, на яке зберігаються як немайнові, так і майнові авторські права. Отримавши або придбавши таке технологічне рішення, користувач отримує обмежені права користування ним: може бути заборонено або закрито доступ до коду (вивчення), внесення змін, тиражування, розповсюдження та перепродаж. Щодо програмного забезпечення, то воно вважається пропріетарним у разі наявності хоча б одного з перелічених обмежень.

відстеження. Деяким компаніям вдалося зайняти нові ринкові ніші, формуючи комерційні пропозиції для конкретних секторів (наприклад, маркування пального).

Далі більш детально розглянемо системи T&T, які функціонують на загальнодержавному рівні (або на рівні окремих штатів) та впроваджені для захисту тютюнових виробів. В окремих кранах, розглянутих нижче, марки акцизного податку містять унікальний ідентифікатор, але він не використовується для їх відслідковування. І, відповідно, систему контролю на його основі не можна ідентифікувати як повноцінну систему виявлення та відстеження. Проте, для спрощення сприйняття матеріалу ми будемо використовувати термін «система T&T».

3.1.1. Країни Північної Америки

Канада. З 2010 р. у країні був розроблений та впроваджений новий режим марок акцизного податку на тютюнові вироби⁴⁰. Використання системи марок акцизного податку стало обов'язковим з 1 квітня 2011 р. та дозволяє підтвердити сплату федерального акцизного податку і легальне походження тютюнових виробів та продуктів канабісу. Марка акцизного податку має сучасні видимі та приховані ідентифікатори і містить елементи безпеки, які можуть виявляти лише федеральні, провінційні та територіальні правоохоронні органи⁴¹. Вона дозволяє правоохоронним органам, роздрібним торговцям та споживачам легше ідентифікувати заборонені тютюнові вироби та продукти канабісу⁴².

⁴⁰ Відповідно до вимог Закону про роботу та ріст економічне зростання (Білл С-9), встановлених Міністерством юстиції Канади.

⁴¹ EDN61 Excise Stamping Regime – Transition to New Contract. 2019. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/edn61/excise-stamping-regime-transition-new-contract.html#toc2>

⁴² Tax stamps are manufactured by the Canadian Bank Note Company and SICPA. They are distributed by the Canada Revenue Agency. URL: <http://news.gc.ca/web/article-en.do?nid=612329>

Постачальником системи марок акцизного податку в Канаді було спільне підприємство *Canadian Bank Note Company Limited* та корпорації *SICPA Security Solutions Canada Corporation*, строк дії якого закінчився 30 вересня 2019 р. Натомість після процедури торгів черговий контракт на розроблення, виготовлення та розповсюдження марок акцизного податку на період з 1 жовтня 2019 р. до 30 вересня 2024 р. податкові органи Канади надали *Canadian Bank Note Company Limited*. Згідно з новим контрактом, вартість однієї марки акцизного податку становить 0,0067425 дол. США. Усі діючі податки та збори є додатковими платежами. Щоб полегшити плавний перехід, користувачі акцизних марок зберігатимуть свої поточні ідентифікатори та паролі для доступу до вебсистеми замовлення.

Марка акцизного податку є обов'язковою для всіх тютюнових виробів, що виробляються на внутрішньому ринку або імпортуються до Канади. Відповідно до Канадського законодавства жодна особа не може виробляти та реалізовувати тютюнові вироби чи продукти канабісу без марки акцизного податку, крім продуктів канабісу із низьким вмістом психотропних речовин та відповідних лікарських засобів, що відпускаються за рецептом.

Постачальник марок акцизного податку надаватиме послуги безпечної доставки марок акцизного податку користувачам через субпідрядника *Canadian Bank Note Company Limited* або комерційного перевізника представленого користувачем марки акцизного податку та узгодженого з *Canadian Bank Note Company Limited*. Постачальник марок акцизного податку відповідає за марки акцизного податку доти, поки користувач не стане їхнім власником. Вартість безпечної доставки марки акцизного податку входить до собівартості та оплачується її користувачем.

Система податкової верифікації співпрацює спільно з системою T&T. На рис. 3.1 наведено приклад марки акцизного податку з кодом T&T, а також

опис деяких унікальних особливостей видимих, відкритих та напівприхованих функцій безпеки.

До видимих функцій безпеки належать такі: розмір акцизних марок (20×40 мм); тип марки акцизного податку, який указує на тип продукту, до якого вона буде застосована (канабіс, сигарети, тютюн, сигари, тютюнова сировину); назва/аббревіатура юрисдикції (Канада або будь-яка провінція чи територія), а також смуга кольору та фону, характерна для цієї юрисдикції; унікальний ідентифікатор – алфавітно-цифровий код, специфічний для кожної марки акцизного податку, і складається з 3 великих літер та 6 цифр; відмітка про сплату федерального акцизного податку чітко вказує на те, що федеральний акцизний податок на тютюнові вироби був оплачений.

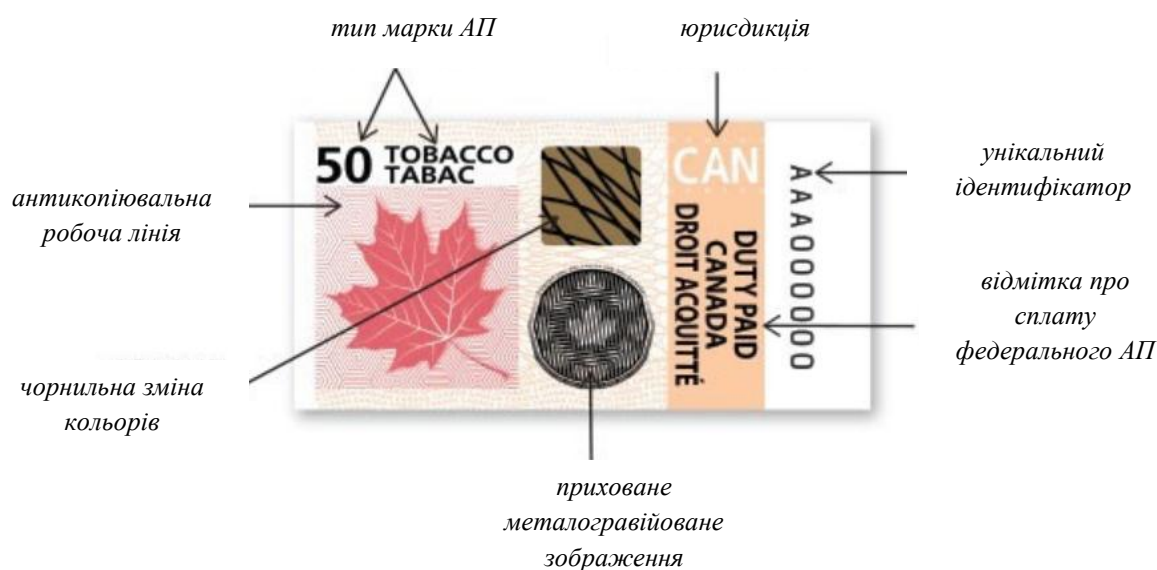


Рис. 3.1 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Канаді

Джерело: EDN61 Excise Stamping Regime – Transition to New Contract. 2019. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/edn61/excise-stamping-regime-transition-new-contract.html#toc2>.

Відкриті елементи безпеки містять таке: приховане металографійоване зображення з унікальними тактильними та візуальними ефектами (у разі

незначного руху марки акцизного податку під різними кутами огляду видно букву С); чорнильна зміна кольорів – видима функція захисту, коли чорнило при нахилі марки акцизного податку змінює колір із зеленого на червоний (зміна кольору відбувається зі зміною кута огляду); антикопіювальна робоча лінія надає виразний та неповторний вигляд марці акцизного податку (ця функція спрямована на попередження фотокопіювання марки, оскільки якість та чіткість робочої лінії не переноситься на скопійований документ).

Марка акцизного податку також має приховані елементи безпеки, які можуть виявити лише федеральні та територіальні правоохоронні органи. Зокрема, до них належать ультрафіолетові чорнила, що змінюються під дією пристрою, який випромінює чорне проміння.

Оскільки марки акцизного податку містять напівприховані елементи безпеки, то податкові органи мають забезпечувати доступність використання портативних пристроїв першого рівня користувачами марок акцизного податку шляхом надання їх в оренду. Такий інструмент перевірки не є обов'язковим, а використовується з метою дотримання законодавства та перевірки автентичності марок акцизного податку. Користувачі марок акцизного податку зможуть замовити пристрої першого рівня через вебсистему замовлення. Ціна оренди буде охоплювати вдосконалення, оновлення чи заміну, а також будь-які витрати на відкликання інструменту (повна ціна фірми). Система T&T країни використовується для електронного контролю постачання марки акцизного податку, а не дозволяє відстежити продукцію з нанесеною маркою. Це свідчить про обмежений функціонал системи.

Аналогічно пристрої другого рівня доступні для співробітників податкових та правоохоронних органів, використання яких дозволяє перевіряти автентичність марки та надавати додаткову інформацію щодо дотримання відповідного законодавства.

Окремі штати США. Система T&T впроваджена для протидії нелегальному обігу тютюнових виробів у *Каліфорнії* з 2002 р. (перехідний період до січня 2005 р.) на рівні штату. Основною причиною її впровадження стали значні втрати податкових надходжень внаслідок нелегального обігу тютюнових виробів. Зокрема, у 2003 р. податкові органи Каліфорнії оцінили їх у 292 млн дол. США. Злочинна діяльність мала на меті підробку марок акцизного податку, псевдоекспорт, транскордонну контрабанду, закупівлю в Інтернеті та немарковані продукти. За результатами перевірок, 25 % державних роздрібних торговців продавали підроблені сигарети⁴³.

Нині система T&T функціонує спільно з системою податкової верифікації та реалізована у вигляді високотехнологічної марки акцизного податку з унікальними ідентифікаторами для кожної пачки сигарет, яка базується на платформі SICPATRACE. Проте така система має обмежений функціонал, оскільки частково забезпечує відстеження тютюнових виробів (унікальний ідентифікатор не містить інформацію про дату події переміщення продукції по ланцюгу постачання).

Для більшої ефективності контролю за ланцюгом постачання та зменшення втрат податкових надходжень влада також запровадила ліцензійні зобов'язання і створила спеціальний контролюючий орган.

В Каліфорнії виробляється близько 1 млрд марок акцизного податку на рік з відкритими та прихованими елементами безпеки. Виробники/імпортери на ліцензійних складах за допомогою високошвидкісних автоматизованих штампувальних машин наносять марки акцизного податку на пачки сигарет.

Необхідно зазначити, що протягом двох років після впровадження системи T&T вдалося знизити ухилення від сплати податків на 37 %. Крім то-

⁴³ Ensuring Supply Chain Security: The role of anti-counterfeiting technologies. United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute. URL: http://www.unicri.it/topics/counterfeiting/anticounterfeiting_technologies/Ensuring_supply_chain_security_report.pdf

го, податковим органам вдалося мобілізувати додатково 870 млн дол. США надходжень акцизного податку у 2009 р.

Завдяки системному підходу до протидії нелегальному обігу тютюнових виробів, який поєднав ліцензування, використання елементів безпеки і виявлення та відстеження марок акцизного податку, Каліфорнії протягом 2014–2015 рр. вдалося збільшити надходження акцизного податку на тютюнові вироби на 70,3 млн дол. США. Загальна сума додаткових надходжень оцінюється у розмірі 91 млн дол. США за мінусом витрат на використання пропрієтарних технологій.

За одними інформаційними джерелами, витрати на систему марок акцизного податку протягом 2017–2019 рр. становили 0,0082 долара за одиницю, за іншими – у деяких штатах виробники тютюнових виробів отримали знижку в розмірі 0,0085 дол. США за кожну марку, в інших штатах – відшкодування вартості штампувального обладнання у розмірі 180 000 доларів за кожну машину (додаток Б таблиця Б.2). Проте дані щодо відшкодування витрат за впровадження системи T&T в Каліфорнії відсутні⁴⁴.

Крім того, ця технологія дала змогу підвищити ефективність виїзних перевірок, зокрема: зменшити вилучення нелегальних товарів у місцях продажу, а також відсоток роздрібних торговців, що розповсюджують нелегальну продукцію. Так, у 2009 р. кількість вилучених пачок становила 100,9 тисяч, що на 73 % менше порівняно з 2004 р.

У штаті *Массачусетс* з 2010 р. функціонує подібна до каліфорнійської система T&T, розроблена також на платформі SICPATRACE. Ця система була створена з метою контролю за ланцюгом постачання та забезпечення

⁴⁴ Michael DeFeo, Mark A.R. Kleiman, James E. Prieger. Combating the Illicit Trade in Tobacco Products in California and at the National Level through Track and Trace (T&T). URL: <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=544017099074094115027114098018065011027055029016031058025073030064120027095093109074110122119106047059058117064122123121083026102009075041077099102022121097069004088011018121086012124112012120116116126109022103122102020116098089066011104114007101084&E XT=pdf>.

перевірки оптових та роздрібних дистриб'юторів, а також виявлення та відстеження марок акцизного податку.

SICPA, яка пропонує пропрістарні рішення, що базуються на платформі SICPATRACE, надає податковим органам інструменти контролю та засоби перевірки автентичності продукції. Через інспекційну платформу SICPA HORIZON інспектори можуть отримувати інформацію про ліцензіатів і записувати дані в режимі реального часу про рух марок акцизного податку по ланцюгу постачання продукції. За час функціонування система дозволила мобілізувати акцизного податку приблизно на 600 млн дол. США.

Крім того, створено державний реєстр виробників тютюнових виробів, до продукції яких може бути застосована марка акцизного податку. Марки акцизного податку містять приховані та відкриті елементи безпеки з огляду на можливість багаторівневої аутентифікації, а також кольорові чорнила, що зміщують колір, мікротекст, невидимий код та криміналістичний маркер⁴⁵. Вона дає змогу реалізувати функції аутентифікації декільком користувачам – дизайн та наявність чітких елементів безпеки дозволяють споживачам перевірити товар, тоді як використання прихованих елементів безпеки – працівникам правоохоронних органів перевірити його справжність за допомогою ручних скануючих пристроїв.

Державна платформа збору доходів від штату Массачусетс охоплює щорічний обсяг приблизно 220 мільйонів продуктів, забезпечуючи схему виявлення та відстеження марок акцизного податку на рівні штату.

Міністерство фінансів *Мічигану* у 2013 р. розпочало впровадження пропрістарного рішення виявлення та відстеження марки акцизного податку для тютюнових виробів (включаючи конфігурацію прикладних машин, сканерів та програмного забезпечення, спрямованих на максимальний збір доходів),

⁴⁵ Massachusetts Department of Revenue. URL: <http://www.mass.gov/dor/businesses/help-and-resources/cigarette-and-tobaccotax/cigarette-stamp-validator-information.html>.

провайдерами якого були обрані Xerox and OpSec Security ⁴⁶. У результаті цього було введено складну зашифровану цифрову марку акцизного податку (*SecureITT*) (рис. 3.2). Основні етапи розгортання системи полягали в проектуванні та виробництві марок акцизного податку, інтеграції різних технологій, інтенсивному тестуванні та кваліфікації штампувальних машин.



ЕЛЕМЕНТИ БЕЗПЕКИ:

- Голограма
- Цифровий код
- Спеціальний клей

Рис. 3.2 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Мічигані

Джерело: ITSA Presentation for HSP Hanoi 3 Dec 2018. URL: <https://www.tax-stamps.org/userfiles/files/ITSA%20Presentation%20for%20HSP%20Hanoi%203%20Dec%202018.pdf>.

Що стосується застосування марки акцизного податку, то система безпеки запрограмована на сканування універсального коду продукту (*Universal Production Code, UPC*) та порівняння його зі списком затверджених брендів. Якщо машина знайде незатверджений бренд, маркування відміняється. Також з метою додаткової безпеки проводяться моніторингові заходи для запобігання розміщенню на ринку підроблених марок *SecureITT*. Служба нагляду за контрабандою (*Contraband Watch Services*) займається цілеспрямованим моніторингом веб-сайтів та соціальних медіа, спрямованим на виявлення підроблених марок акцизного податку у всьому світі.

Система дозволяє працівникам митної служби використовувати спеціальні мобільні додатки для відстеження та аутентифікації марок акцизного податку. Крім того, QR-код, який вказаний на марці акцизного податку, дає

⁴⁶ The development and implementation was carried out by Xerox and OpSec Security. URL: http://www.opsecsecurity.com/assets/files/gov_literature/Michigan_SecureITT_Case_Study.pdf

можливість споживачам взаємодіяти зі службою та отримувати низку інформації. Це дозволяє державі отримати вигоду від участі громадськості в програмах щодо відмови від куріння та освітніх ініціативах, пов'язаних із впливом нелегального обігу тютюнових виробів. У результаті впровадження системи T&T в Мічигані надходження акцизного податку зросли на 1,8 %.

Незважаючи на певний позитивний фінансовий ефект, діючі системи T&T, які базуються на виявленні та відстеженні марок акцизного податку з унікальними кодами та можливостями постійного моніторингу не відповідають потребам США, головною проблемою яких є міждержавний обіг. Тютюнові вироби без марки акцизного податку, з маркою акцизного податку іншого штату або з маркуванням для експорту можна тільки візуально розпізнати, але не відстежити. Тому поєднання систем верифікації та T&T на державному рівні не підходить для відслідковування міждержавного обігу тютюнової продукції. Для них більш дієвим було б роздільне функціонування таких систем, яке передбачає нанесення унікального ідентифікатора безпосередньо на пачку, включаючи продукцію, призначену для експорту та магазинів безмитної торгівлі.

Таке рішення дозволить ідентифікувати та простежити продукцію, яка легально вироблена, проте нелегально просувається по ланцюгу постачання. Це зробить не вигідною схему реалізації неоподатковуваних сигарет, які призначені для експорту, але перебувають в обігу на внутрішньому ринку.

3.1.2. Країни Південної Америки

Бразилія. Починаючи з березня 2007 р. у країні впроваджено тестовий режим (промислова експлуатація – з серпня 2008 р.) загальнодержавної платформи адміністрування акцизних податків з тютюнових виробів під назвою SCORPIOS, яка створена на платформі системи виявлення та відстеження

SICPATRACE, наданої компанією SICPA спільно з Монетним двором Бразилії (*Casa da Moeda do Brasil – CMB*).

Система SCORPIOS передбачає обладнання автоматичними лічильниками та антиконтрафактними пристроями місця виробництва сигарет на кожній виробничій лінії. Варто зазначити, що у Бразилії система T&T діє спільно із системою податкової верифікації, функціональним призначенням якої є постійний моніторинг переміщення марок акцизного податку податковими органами. Так, на рис. 3.3 наведено приклад марки акцизного податку та код системи T&T для сигарет, які призначені для внутрішнього виробництва та експорту. Необхідно відмітити, що імпорт не відстежується через низькі обсяги.



Марка акцизного податку містить:
видимий унікальний ідентифікатор у вигляді 2D DataMatrix для сигарет, призначених для експорту



Код системи T&T
невидимий унікальний ідентифікатор для сигарет, призначених для внутрішнього ринку



Рис. 3.3 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Бразилії

Джерело: ITSA Presentation for HSP Hanoi 3 Dec 2018. URL: <https://www.tax-stamps.org/userfiles/files/ITSA%20Presentation%20for%20HSP%20Hanoi%203%20Dec%202018.pdf>.

Основою системи T&T марок акцизного податку для сигарет, які призначені для споживання на внутрішньому ринку, є невидимий унікальний ідентифікатор. Він дає змогу зберігати таку інформацію: найменування виробника, дату виготовлення, бренд та кінцевий пункт призначення. При цьому для експорту сигарет використовується спеціальний режим маркування (з 2011 р.), який передбачає нанесення видимого двовимірного матричного штрих-коду на блок та інші види агрегованої упаковки. Наприкінці числового коду додаються літери BR, які вказують на те, що країною походження сигарет є Бразилія⁴⁷.

Частину повноважень щодо складових системи T&T марок акцизного податку у Бразилії делеговано ліцензованим виробникам тютюнових виробів, які активують код за допомогою спеціально встановленого обладнання. Це обладнання ідентифікує спеціальні чорнила, перевіряє код і реєструє всю інформацію, таким чином дозволяє аутентифікувати пачку сигарет. Маркування тютюнових виробів відбувається в режимі реального часу на високошвидкісних виробничих лініях (понад 700 пачок на хвилину).

Для зчитування коду на марці акцизного податку контролюючі органи використовують спеціальні сканери. У випадку, якщо унікальний код не підтверджено, система надішле повідомлення на сервер керування даними та до податкових органів. Дані зберігаються в централізованому урядовому сховищі даних, а співробітники податкових та правоохоронних органів оснащуються ручними пристроями для аутентифікації тютюнових виробів⁴⁸. Паралельно з системою SICPA бразильська тютюнова промисловість використовує власну систему Inexto, що призначена для ідентифікації та відстеження кожної окремої пачки з комерційною метою.

⁴⁷ WHO report on the global tobacco epidemic, 2015: raising taxes on tobacco. World Health Organization 2015, 103 p.

⁴⁸ Там само.

Функціонує система T&T марок акцизного податку за рахунок бізнесу. Станом на 2011 р. витрати становили близько 0,01845 дол. США за пачку (додаток Б таблиця Б.2). Лише за перші три місяці функціонування інноваційної системи контролю в Бразилії було зібрано акцизного податку з тютюнових виробів на 90 млн доларів США, тобто більше, ніж очіувалося. У результаті застосування системи T&T у комплексі з іншими заходами п'ять легальних виробників, на які припадало 16 % ринку тютюнових виробів, а також сім незаконних підприємств були закриті за нелегальне виробництво та обіг тютюнової продукції. У період з 2007 до 2009 р. податкові надходження акцизного податку з тютюнових виробів зросли на 24 %, також було зафіксовано скорочення нелегальної торгівлі на 6 %. Нині SCORPIOS забезпечує моніторинг марок акцизного податку для понад 5 мільярдів пачок сигарет щороку⁴⁹. Також потрібно зазначити, що внаслідок застосування цієї системи спільно з акцизною політикою, спрямованою на зростання податкового навантаження, кількість курців у Бразилії скоротилась з 21,35 млн у 2006 р. до 18,10 млн у 2012 р.⁵⁰. Крім того, упровадження системи дало змогу подолати одну з найбільш важливих проблем нелегального обігу тютюнових виробів – схему «фіктивного експорту» після запровадження у 2011 р. обов'язкового маркування продукції на експорт.

У травні 2009 р. було розроблено та впроваджено систему контролю за виробництвом напоїв – SICOBE. Сфера застосування SICOBE охоплює пиво, безалкогольні напої і мінеральну воду та позначає кожний продукт унікальним машиночитаним кодом, використовуючи захисні елементи безпеки.

Незважаючи на певні позитивні ефекти функціонування системи T&T марок акцизного податку, на етапі її запровадження були присутні корупційні

⁴⁹ WHO report on the global tobacco epidemic, 2015: raising taxes on tobacco. World Health Organization 2015, 103p.

⁵⁰ Controlling Illicit Tobacco Trade: International Experience. 2015. URL: https://tobacconomics.org/wp-content/uploads/2015/05/Ross_International_experience_05.28.15.pdf.

фактори, що сприяли неконкурентним тендерним умовам.

В Еквадорі з 2017 р. введено в дію систему відстеження марок акцизного податку тютюнової продукції *SIMAR system* компанії SICPA. Метою впровадження цієї системи, була мінімізація проявів ухилення від сплати акцизного податку та відстеження товарів вітчизняного виробництва. Проєкт коштував 81,5 млн дол. США за контракт терміном на п'ять років. Система T&T передбачає використання марки акцизного податку та коду верифікації, елементи якого містять фізичні характеристики безпеки, застосовані до цього типу маркування (рис. 3.4).



ЕЛЕМЕНТИ БЕЗПЕКИ:

Відкриті

Зміна кольору
Робоча лінія
Латентне зображення

Напівприховані

Подвійна поляризація та
зміна кольору чорнил,
Ультрафіолетові чорнила

Приховані

Криміналістичний маркер,
який можна перевірити за
допомогою спеціалізованого
лабораторного обладнання

Експертно-

криміналістичні

Судові маркери

Рис. 3.4 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Еквадорі

Джерело: ITSA Presentation for HSP Hanoi 3 Dec 2018. URL: <https://www.tax-stamps.org/userfiles/files/ITSA%20Presentation%20for%20HSP%20Hanoi%203%20Dec%202018.pdf>.

Марка передбачає чотири типи елементів безпеки:

– *відкриті* – зміна кольору, фарби, голограми, приховані зображення, водяні знаки;

– *напівприховані* – перевірка особливостей безпеки за допомогою ультрафіолетового випромінювання;

- *приховані* – невидимі елементи захисту вимагають застосування спеціальних електронних пристроїв для зчитування інформації,
- *експертно-криміналістичні* – використання судових маркерів, які будуть ідентифіковані тільки за допомогою лабораторного аналізу.

Система SIMAR містить ряд технічних компонентів, які забезпечують маркування та збереження даних online на всіх етапах виробництва. Технологічна платформа базується на встановленні обладнання на кожному виробництві тютюнової продукції для нанесення маркування. Кожен виробник повинен подати заяву до контролюючого органу на отримання унікального ідентифікатора, що потім наноситься під час маркування підакцизної продукції. Використання цієї системи дає змогу вносити дані в унікальний ідентифікатор щодо виробництва, продажу та транспортування тютюнової продукції.

У результаті застосування системи виявлення та відстеження марок акцизного податку у комплексі з іншими заходами у період з 2017 по 2018 було виявлено 10 млн пачок нелегальних сигарет вартістю 36 млн дол. США, проте з 2015 р. надходження акцизного податку значно скоротились.

3.1.3. Країни Африки

Кенія. З 2013 р. запроваджена електронна система адміністрування акцизних податків (EGMS). Ця система була розроблена компанією SICPA для Кенійської адміністрації доходів (KRA), її вартість становить близько 732 млн кенійських шилінгів (9,5 млн дол. США) на рік (додаток Б таблиця Б.2).

Електронна система адміністрування акцизних податків дає змогу підраховувати продукцію, відстежувати марки акцизного податку, контролювати запаси, прогнозувати податкові надходження та необхідну кількість акцизних марок, управляти рахунками та збирати іншу бізнес-аналітику. Це полегшує виявлення контрафактних товарів, запобігає

контрабанді та допомагає усунути фальсифікацію обсягів виробництва. EGMS також сприяє зниженню витрат на захист бренда та допомагає контролювати виробництво легальним виробникам.

Упровадження EGMS вимагає мінімальної інфраструктури: високошвидкісного Інтернету та надійної телекомунікаційної мережі, що охоплює райони країни, де встановлено обладнання T&T марок акцизного податку (штаб податкових органів, фабрики, склади та порти). Вона також потребує постійного енергозабезпечення на всіх виробничих лініях та акцизних складах, де встановлено необхідне обладнання.

Система T&T функціонує спільно з системою податкової верифікації, тобто акцизна марка поєднує в собі функцію відстеження та фіскальну функцію. Марка акцизного податку повинна бути прикріплена до кожної пачки таким чином, щоб її використання після відкриття пачки було неможливим. Вона містить унікальний ідентифікатор на основі 2D-коду, а також елементи безпеки (відкриті, напівприховані, приховані та експертно-криміналістичні) (рис. 3.5).



ЕЛЕМЕНТИ БЕЗПЕКИ:

Відкриті

Зміщення кольорів
Робоча лінія

Напівприховані

Поляризація чорнил, що зміщується кольором
Ультрафіолетові волокна,
метамерні чорнила

Приховані

Невидима унікальна
ідентифікація

Експертно-криміналістичні

Судові маркери

Рис. 3.5 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Кенії

Джерело: ITSA Presentation for HSP Hanoi 3 Dec 2018. URL: <https://www.tax-stamps.org/userfiles/files/ITSA%20Presentation%20for%20HSP%20Hanoi%203%20Dec%202018.pdf>.

Видимі елементи, такі як голограми, зміна кольору, двовимірні коди, забезпечують аутентифікацію шляхом візуального огляду або за допомогою мобільного додатку через смартфон чи спеціальний сканер.

Напівприховані елементи безпеки призначені для аутентифікації продукту в ланцюзі постачань дистриб'юторами та роздрібними торговцями (друк мінітексту, метамерні чорнила, ультрафіолетові волокна, флуоресцентні чорнила, що виявляються спеціальними пристроями).

Приховані елементи безпеки призначені для аутентифікації продукту виключно податковою службою під час перевірки (люмінесцентні волокна та захисні чорнила).

Експертно-криміналістичні елементи можуть бути виявлені тільки в лабораторних умовах.

Виробники сигарет зобов'язані встановлювати на виробничих лініях світлочутливі зчитувачі, які передають дані про виробництво у реальному часі на сервери КРА. Кожна індивідуальна акцизна марка наноситься на виробничій лінії, активується та асоціюється з брендом і розміром упаковки. На лінії пакування зчитувач може сканувати до 200 коробів та відправляти дані про кількість і тип продукції, що виробляється кожні 15 хвилин.

Працівники підрозділу ринкового нагляду за допомогою портативних пристроїв можуть зчитувати приховану фотوماгнітну лінію на марці акцизного податку та передавати дані в реальному часі на центральний сервер КРА. Сервер обробляє отримані дані та автоматично перевіряє автентичність продукту і відповідність податковому законодавству. Система унеможливорює вплив людського фактора у процесі перевірки, тим самим усуваючи помилки і підвищуючи швидкість та точність обробки даних. Портативний пристрій може бути використаний і в автономному режимі (офлайн). Дистриб'ютори сигарет і

роздрібні торговці також зобов'язані мати сканери для аутентифікації тютюнових виробів перед розміщенням їх у своїх торгових точках.

Система T&T марок акцизного податку застосовується як до вітчизняної, так і імпоротної продукції. Імпортери сигарет купують марки акцизного податку в Кенії і відправляють їх на свої об'єкти за кордоном, де вони наклеюються на кожну пачку тютюнових виробів, призначену для Кенії. Усі вітчизняні виробники та імпортери повинні активувати акцизні марки онлайн. Податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку виникає в момент вивезення товару з фабрики або в момент ввезення на митну територію Кенії. Тютюнові вироби, призначені для експорту, маркуються відповідно до законодавства країни-імпортера та не відстежуються, це створює можливості появи нелегальних сигарет на ринку.

Починаючи з 2016 р. громадяни Кенії мають можливість ідентифікувати придбані сигарети та алкоголь через зчитування інформації на марці акцизного податку за допомогою мобільного додатка Stamp Checker (рис. 3.6).



Рис. 3.6 – Скріншот мобільного додатка Stamp Checker

Джерело: How to Use KRA Stamp Checker To verify the Genuineness and Authenticity of a Product. URL: <http://hustleyetu.co.ke/2016/09/how-to-use-kra-stamp-checker-to-verify-the-genuineness-and-authenticity-of-a-product.html>.

Для реалізації EGMS Кенійською адміністрацією доходів було створено міждисциплінарну технічну групу з представників податкових органів, інформаційних та комунікаційних технологів, експертів з правових питань та питань закупівель. До і під час впровадження EGMS KRA проведено

консультації з іншими установами, які діяли у сфері контролю за незаконною торгівлею, – Кенійським бюро стандартів (KEBS) та Агентством з боротьби з підробками, а також Альянсом із приватного сектору Кенії та іншими зацікавленими сторонами, щоб переконатися, що всі сторони поінформовані та підтримують проєкт. Незважаючи на ці заходи пізніше було виявлено, що на етапі формування тендерних умов були допущені правопорушення з боку чиновників компетентних органів. Внаслідок чого розширення функціоналу системи на іншу продукцію було призупинено, через порушення конституційних прав громадян країни⁵¹.

Загальна вартість друку та постачання марки акцизного податку з можливістю відстеження системою EGMS у 2014 році становила 0,01 дол. США. Система фінансується завдяки механізму рефінансування платників за рахунок сплаченого акцизного податку. Тобто виробники платять за розміщення світлочутливих зчитувачів на своїх виробничих лініях і мають право зменшувати свої податкові зобов'язання з акцизного податку на величину вартості цих технічних засобів.

Упровадження EGMS призвело до збільшення надходжень від податків на тютюнові вироби на 38 % у 2014 році. Крім цього, KRA створила нові підрозділи правоохоронних органів, які вилучили понад 300 000 незаконних товарів з близько 900 точок продажу і притягнули до відповідальності понад 150 правопорушників лише в період з лютого до червня 2014 р.

Внаслідок дії комплексу заходів і в тому числі провадження системи виявлення та відстеження марок акцизного податку у 2016/17 фінансовому

⁵¹ MPs send away KRA boss John Njiraini over 'unacceptable' responses on tax system. 2018. URL: <https://www.businessdailyafrica.com/news/MPs-dismiss-KRA-boss-Njiraini-over--unacceptable--responses/539546-4363330-hdhh8b/index.html>.

році⁵² надходження акцизного податку на пиво і тютюн зросли на 13,3 %, а надходження акцизного податку на алкоголь – на 22,7 %.

У тому самому році почала функціонувати подібна система у *Мозамбіку*. 18 грудня 2013 р. Податковою адміністрацією Мозамбіку був підписаний контракт з британською фірмою OpSec Security Ltd на розроблення та впровадження системи марок акцизного податку для тютюнової та алкогольної продукції. Відповідно до законодавства Мозамбіку марка акцизного податку є обов'язковою для тютюнової та алкогольної продукції, що виробляється на внутрішньому ринку та імпортується до країни. Система марок акцизного податку запроваджена з метою протидії нелегальному обігу продукції на внутрішньому ринку та боротьби з ухиленням від сплати акцизного податку.

Ця система дає змогу відстежувати марки акцизного податку з моменту їх нанесення на тютюнові вироби, а також протягом руху по ланцюгу постачання продукції в режимі реального часу.

Система T&T, поєднана з системою податкової верифікації та безпеки, базується на використанні марки акцизного податку. Марка акцизного податку має сучасні елементи безпеки, що унеможлиблює їх підробку: видимі, приховані, експертно-криміналістичні. Нині в Мозамбіку існує чотири види марки акцизного податку, залежно від того, тютюнова продукція чи алкогольна імпортується чи виробляється на внутрішньому ринку.

Марка акцизного податку на тютюнову продукцію, що імпортується, має зелений колір. На рис. 3.7 подано дизайн марки, яку утворюють складні безперервні лінії зеленого кольору, характерного для тютюнової продукції, яка імпортується (позначено цифрою 1). Марка акцизного податку містить захисну розетку, центральну та крайові межі, виконані за допомогою захисних ліній у вигляді позитивних та негативних елементів (цифра 2), позитивного

⁵² Липень 2016 р. – червень 2017 р.

мікротексту (цифра 3), смуги з голографічної фольги мідного кольору (цифра 6). Цифрою 4 на рисунку позначено назву товару та вид марки акцизного податку. Елементами системи T&T марки акцизного податку є унікальний ідентифікатор, який складається з алфавітно-цифрового восьмизначного номера та матричного 2D штрих-коду (цифра 5).



Рис. 3.7 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Мозамбіку

Джерело: OpSec security Mozambique. URL: opsecsecuritymozambique.com/stamp-family.html.

Уповноважені постачальники марок акцизного податку можуть запитувати кількість марок через Управління доходів Мозамбіку. За даними OpSec, дохід уряду від підакцизних товарів у перший рік після впровадження системи марок акцизного податку збільшився на 85 %.

3.1.4. Країни Східної Європи

Вірменія. У межах програми Євразійського економічного союзу⁵³ (ЄАЕС) щодо зменшення нелегального виробництва та обігу продукції у Вірменії з 1 січня 2018 р. упроваджено податкове маркування, яке функціонує на основі пропріетарної технології *Vero* та застосовується для понад 30 видів товарів, у

⁵³ До складу ЄАЕС входять Білорусь, Вірменія, Казахстан, Киргизстан та Росія.

т. ч. тютюнових виробів⁵⁴. Провайдером системи є вірменська група АМ-РГ (AM-PG Group)⁵⁵, яка розпочала виробництво податкових марок у 2002 р. і протягом останніх років на основі різних технологій безпеки розробила майже 70 видів податкових марок⁵⁶. Метою такої системи є перевірка автентичності, прослідковування руху марок акцизного податку по ланцюгу постачання продукції та підтвердження сплати податкових платежів.

Унікальний ідентифікатор, розміщений на податковій марці містить дані щодо реквізитів виробника чи імпортера, продукту, поточне місцезнаходження, унікальний серійний номер та інформацію про те, чи вже проведена перевірка.

Система виявлення та відстеження марок акцизного має модульну архітектуру та складається з модулів відстеження та обробки інформації щодо цього, відхилення/затвердження заявок платників податків, присвоєння серійного номера та обробки запитів на повернення податкових марок. Система дозволяє відстежувати серійні номери, присвоєні заявкам платників податків; автоматизовано створювати звіти для відповідних державних органів; здійснювати оформлення документів для повернення податкових марок.

До функцій групи АМ-РГ, пов'язаних з виявленням та відстеженням, належать такі:

- генерація унікальних ідентифікаторів та їхній розподіл;
- надання повної інформації про продукцію уповноваженим особам;

⁵⁴ Алкогольні та безалкогольні напої, паливно-мастильні матеріали, фармацевтичні препарати, упакована їжа, цукерки, мийні засоби, косметика, медіапродукти (CD / DVD / Blue-Ray диски з медіаконтентом), шкіряні та хутряні вироби, взуття, ювелірні вироби.

⁵⁵ Була створена у 1998 р. та є першою компанією в галузі аутентифікації на Південному Кавказі. Компанія поступово трансформувалася в регіональний центр інновацій та провідного досвіду в галузі друку елементів безпеки та програмування. Нині АМ-РГ єдина поліграфічна компанія у Вірменії, яка завдяки дотриманню міжнародних стандартів (сертифікована ISO 9001 та членству у Міжнародній асоціації виробників голограм (*International Hologram Manufacturers Association, IHMA*)) має державну ліцензію на виробництво та друк елементів безпеки. Нині вона реалізує різні інноваційні проекти з урядом, фінансовими установами, митною та податковою службами, приватними місцевими, національними та транснаціональними компаніями.

⁵⁶ Вжито термін "податкова марка". Оскільки у Вірменії маркується не тільки підакцизна продукція.

– забезпечення можливості обміну інформацією між комерційними партнерами.

Податкові марки містять елементи фізичної та цифрової безпеки, а також функції виявлення та відстеження. Фізична безпека полягає у використанні голограм з біметалевим відзеркалюючим ефектом. Унікальний ідентифікатор розроблений на основі пропрієтарної технології серійного кодування групи AM-PG – *Vero Code*. Він становить тривимірний код у вигляді квадрата, що складається з багатокольорових модулів, у який за допомогою індивідуальних закритих алгоритмів закодована інформація про продукцію (рис. 3.8). Платформа для генерування унікального коду, адаптована для роботи в хмарі, постійно вдосконалюється, пристосована до мобільних пристроїв та заснована на технології блокчейн (blockchain).



ЕЛЕМЕНТИ БЕЗПЕКИ:

Відкриті

Голограма з біметалевим дзеркальним ефектом

УНІКАЛЬНИЙ ІДЕНТИФІКАТОР:

Vero Code

Рис. 3.8 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки у Вірменії

Джерело: AM-PG's Tax Labels to be Used on Over 30 Products in Armenia. Tax Stamp News. 2017. № 9. P.2.

Технологія блокчейн базується на використанні децентралізованої, зашифрованої загальнодоступної системи реєстрів для запису інформації щодо переміщення марок акцизного податку по ланцюгу постачання певної продукції. Вона формалізує систему «довіри» до продукції починаючи з мережі зареєстрованих учасників. Усі учасники діляться ключами шифрування,

узгоджують формат реєстрів та роблять їх доступними один одному. Кожний учасник має власний закритий ключ, який дозволяє йому зберігати і кодувати свою інформацію, а система має відкриті ключі, що забезпечують доступ до реєстрів.

Запис про виробництво продукції вноситься до розподіленої бази даних та доповнюється інформацією про рух марок акцизного податку ланцюгом постачання продукції. Тобто пристрої зберігання для бази даних не пов'язані із загальним процесором, а розміщуються у системах усіх учасників як децентралізована база даних.

Система періодично групує інформацію відстеження з метою формування блоку, який відображає аутентифікацію коду та його шлях. Кожен блок має часову позначку та посилання на попередній блок⁵⁷. Якщо в систему буде введено фальсифікований код, він не буде відповідати загальнодоступному реєстру. Наприклад, якщо код 012345 свідчить про те, що продукція певного виробника перейшла до оптового продавця і наразі розміщується на складі в Лонг-Біч, а скопійований код 012345 тепер з'являється в інших місцях мережі, блокчейн не відповідатиме загальнодоступному реєстру скопійованого коду і позначить цю продукцію.

Те саме стосується і контрабандної продукції. Якщо код 012345 буде належати марці акцизного податку на продукції, що продається у Молдові, тоді як всі реєстри демонструють, що вона знаходиться у Франції, на таку пачку буде проставлена позначка про контрабанду. Розподілене функціонування бази даних дозволяє всім учасникам перевірити справжність і відстежити рух марки акцизного податку по ланцюгу постачання продукції.

Система T&T має трирівневу структуру, у якій користувальницький інтерфейс, сервери додатків та управління базами даних підтримуються як

⁵⁷ AM-PG's Tax Labels to be Used on Over 30 Products in Armenia. Tax Stamp News..2017. № 9. P. 2.

незалежні модулі на окремих платформах. Кожен з модулів системи можна модернізувати або замінити самостійно, не впливаючи на решту системи. Інфраструктура сервера дозволяє здійснювати глобальну онлайн перевірку, а кілька мовних варіантів дають змогу використовувати систему у всьому світі.

AM-PG пропонує дві різні «архітектури», які дозволяють користувачам використовувати функціонал системи – онлайн-архітектура та офлайн-архітектура. Перший тип передбачає передання даних через Інтернет у сховище за допомогою сканера, якого доступного на смартфоні інспектора. Другий тип дає змогу проводити аутентифікацію коду незалежно від під'єднання до Інтернету, оскільки інспектори можуть сканувати та зберігати коди продуктів для подальшої перевірки.

Дана система T&T податкових марок дозволяє здійснювати обмін інформацією з іншими державними органами та відомствами, такими як Митна служба або Національна служба статистики, які зацікавлені в отриманні інформації на відповідному ринку. Крім правоохоронців, громадськість та споживачі можуть аутентифікувати продукт за допомогою портативних сканерів або смартфонів, які базуються на найпоширеніших операційних системах, таких як Apple iOS, Android та Windows Mobile. Відповідні дані, що відображаються на екрані для продукту, містять: реквізити виробника чи імпортера, реквізити продукту, поточне місцезнаходження, унікальний серійний номер та інформацію про те, чи вже проведена перевірка. Кожна перевірка також генерує спеціальний звіт, який потім передається у сховище даних. Інтерфейс Всесвітньої митної організації є частиною системи, і структура відповідає стандартам GS1.

Грузія. У листопаді 2011 року податкові органи Грузії оголосили тендер на розробку «Інтегрованої системи переміщення та реєстрації продукції» (Integrated System of Movement and Registration of Products). Свої заявки на

участь подали сім компаній, в результаті відбору перевагу було надано компанії SICPA, хоча вона не відповідала умові конкурсу щодо 5-річного досвіду роботи на території Грузії. Розробку системи було розпочато в березні 2012 р., а запуск здійснено у березні 2013 р.

Марки акцизного податку з елементами безпеки (відкритими, напівприхованими і прихованими) та унікальним ідентифікатором (рис. 3.9). наносяться на продукцію у процесі виробництва.



DataMatrix містить:
унікальний ідентифікатор,
криптографічний код.

Марка акцизного податку
містить:
голографічний захисний елемент
зі спектральними мітками;
багатокомпонентний захисний
друк.

Рис. 3.9 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в Грузії

Джерело: авторські фото.

Маркуванню підлягає вся продукція, призначена для внутрішнього ринку. Унікальний ідентифікатор містить інформацію, що зберігається в серіалізованому коді, призначеному для виявлення та відстеження марок акцизного податку, а також для системи управління даними. Ця інформація включає: найменування виробника чи імпортера, назву товару, час і місце виробництва та обсяг. Система не дозволяє відстежувати немарковану продукцію.

Модуль управління даними розміщений в податковому органі Грузії, а інформація, що надсилається в центр обробки даних, передається у режимі

реального часу. Веб-додаток дозволяє вітчизняним виробникам та імпортерам замовляти, прогнозувати, оплачувати та активувати марки акцизного податку. Незважаючи на те, що система здатна як виявляти, так і відстежувати, вона наразі використовується лише для відстеження.

Маркування та сканування тютюнової продукції відбувається на виробничій лінії, а інформація про маркований товар автоматично фіксується та передається до сховища в електронному вигляді разом з накладною через оператора системи. Крім того, усі події щодо подальшого просування товару на кожному етапі ланцюга постачання записуються у сховище шляхом сканування унікального ідентифікатора, тим самим створюється історія кожного товару. Інспектори податкових органів проводять періодичні перевірки автентичності тютюнових виробів у ритейлі за допомогою ручних контрольних пристроїв.

Крім тютюнових виробів система SICPA також передбачає окремі модулі для відстеження марок акцизного податку алкогольних напоїв (з 2012), пива (з 2012) та безалкогольних напоїв (з 2016). В цілому у Грузії відстежується переміщення 900 млн. одиниць продукції на рік. Вартість 1 марки акцизного податку складає 0,005 євро. Упровадження системи T&T у Грузії здійснювалося за рахунок державного бюджету, а з 2018 р. витрати на фінансування системи перекладено на бізнес.

Варто зазначити, що Грузія стикнулася з проблемами, характерними для використання пропрієтарних технологій, а саме компанія SICPA звинуватила уряд Грузії у невиконанні зобов'язання щодо домовленого обсягу безалкогольних напоїв для маркування.

Однак застосування цієї системи одночасно з акцизною політикою, спрямованою на значне підвищення акцизного податку на сигарети з 33,3 % роздрібною ціною у 2008 р. до 54 % у 2016 р., дозволило утримати рівень нелегального ринку тютюнових виробів на рівні 3 % загального обсягу.

3.2. Досвід країн з системи виявлення та відстеження продукції

3.2.1. Країни Азії

Показовим є досвід Об'єднаних Арабських Еміратів, які першими в Азійському регіоні активно впроваджують систему виявлення та відстеження тютюнових виробів. У країні з 1 січня 2019 р. почала діяти у тестовому режимі система цифрових марок акцизного податку (*Digital Tax Stamps Scheme – DTS*), емітентом якої є *De La Rue*. Промислова експлуатація системи розпочалась із серпня 2019 р. Вона передбачає маркування та унікальну ідентифікацію пачок сигарет, що дозволяє простежити рух продукції від моменту її виробництва до кінцевого пункту її оптового продажу (дистрибуції)⁵⁸ в ОАЕ, а також вжиття заходів протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами. При цьому системи податкової верифікації та виявлення і відстеження функціонують відокремлено. З метою виявлення та відстеження продукції та вільного функціонування ринку унікальні ідентифікатори наносяться на всі види агрегованої упаковки вироблених та імпортованих тютюнових виробів і реєструються в базі даних Федеральної податкової адміністрації ОАЕ (*Emirati Federal Tax Authority – FTA*).

Основне функціональне призначення DTS:

– підвищення спроможності Федеральної податкової служби щодо контролю процесів акцизного оподаткування та адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів, які вироблені/імпортовані у країну для внутрішнього споживання;

– надання контролюючим органам можливості аналізувати та перевіряти ланцюги постачання з метою кращого виявлення фактів торгівлі нелегальними тютюновими виробами;

⁵⁸ До кінцевого економічного оператора, що передує роздрібному продажу.

– забезпечення дотримання стандартів відповідності, встановлених FCTS, завдяки можливості виявлення та відстеження тютюнових виробів.

Аналізуючи нововведення країни, передбачені для контролю обігу сигарет, зауважимо, що DTS сьогодні зобов'язані використовувати⁵⁹:

– будь-який *виробник* сигарет на території ОАЕ або за кордоном (міжнародний виробник), який реалізує свою продукцію шляхом імпорту в ОАЕ для її продажу на території країни або продажу в безмитних торгових точках (аеропортах та портах) в ОАЕ;

– будь-який *імпортер*, який отримує відповідну ліцензію від держави та закупає сигарети оптом у міжнародних виробників із зобов'язанням продавати їх самостійно або здійснювати оптову торгівлю ними на території ОАЕ або в безмитних зонах на території країни;

– будь-який *офіційний дистриб'ютор (економічний оператор, що здійснює оптовий продаж)*, який буде одержувачем вітчизняної та офіційно імпортованої продукції для її продажу на внутрішньому ринку або продажу в безмитних торгових точках (аеропортах та портах) в ОАЕ.

Відповідно до національного законодавства ОАЕ виробники тютюнових виробів та інші стейкхолдери мають дотримуватися вдосконалених стандартів щодо обігу тютюнових виробів у країні. Зокрема, застосовувати марки акцизного податку високого рівня безпеки та унікальні ідентифікатори для виявлення та відстеження тютюнових виробів по всьому ланцюгу постачання на території ОАЕ для всіх пачок сигарет (рис. 3.10)⁶⁰.

⁵⁹ Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>.

⁶⁰ Коди використовуються також для всіх видів пакування.

Паперова марка
акцизного податку:
містить елементи
безпеки;
підтверджує сплату
податку

Не використовується
для цілей T&T

Видається De La Rue в
пачках по 500 марок
(стандартний розмір)



Унікальний ідентифікатор
емітується De La Rue

Друкується на упаковці
виробником

Рис. 3.10 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки в ОАЕ

Джерело: Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>

Особливістю системи DTS є те, що продукція, яка виробляється в ОАЕ для експорту або проходить транзитом через територію країни через спеціальні митні зони, не відстежується.

Марка акцизного податку має елементи безпеки (виконує функцію захисту від підробки) та є підтвердженням сплати податку. Вона не використовується для виявлення та відстеження. Паперові марки у країні постачаються компанією De La Rue, яка виграла відповідний тендер, у блоках кількістю 500 штук та наклеюються виробником.

Унікальний ідентифікатор є кодом, призначеним для виявлення та відстеження продукції, він генерується та надається компанією De La Rue і наноситься безпосередньо на пачку сигарет виробником.

Зазначимо, що до впровадження системи DTS в ОАЕ взагалі не відбувалося маркування тютюнових виробів паперовими марками акцизного

податку. Тому, з огляду на відсутність відповідної практики, країна одночасно ввела систему паперової марки і виявлення та відстеження, незважаючи на те, що така система контролю за обігом тютюнових виробів є порівняно дорогою у застосуванні.

Нова система контролю обігу сигарет в ОАЕ впроваджувалася поступово, передбачаючи такі етапи⁶¹:

– 1-й етап – з 01.01.2019 імпортери та виробники сигарет в ОАЕ могли замовити марки акцизного податку для їхнього застосування щодо пачок сигарет;

– 2-й етап – з 01.05.2019 жодні види сигарет не дозволялося ввозити на територію ОАЕ без цифрової акцизної марки.

– 3-й етап – з 01.08.2019 – промислова експлуатація. Сигарети не можна виставляти на продаж, імпортувати або виробляти в ОАЕ, якщо вони не мають цифрової акцизної марки. Усі сигарети, вироблені або імпортовані в ОАЕ після цієї дати, повинні мати DTS з відстеженням ланцюга постачання.

Зауважимо, що розроблення і підготовка до впровадження цієї системи контролю, яка охоплювала проектування дизайну паперової марки акцизного податку та формування техніко-організаційного супроводження її використання, проектування та запуск системи виявлення та відстеження сигарет, тривали з 1 липня 2017 р. до 1 січня 2019 р.

Для впровадження системи DTS стейкхолдери здійснювали такі кроки⁶²:

– інформування про особливості економічної діяльності (сайти економічних операторів, споживачі тощо);

– звернення до організації GS1 для отримання кодів місцезнаходження та видів продукції;

⁶¹ Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>.

⁶² Там само

- інформування імпортерами про особливості економічної діяльності виробників;
- інформування імпортерами про особливості економічної діяльності їхніх економічних операторів оптового продажу;
- вивчення виробниками пілотного сайту для тестування системи DTS;
- надання технічної інформації, необхідної для впровадження системи.

Нині всі учасники ланцюгу постачання тютюнових виробів в ОАЕ мають застосовувати систему цифрових акцизних марок. Вона дає можливість виявляти та відстежувати відповідні події на основі інформації, отриманої від виробників, імпортерів та інших стейкхолдерів на ланцюгу постачання продукції, використовуючи глобальні стандарти. При цьому Федеральна податкова служба країни виконує функції ліцензування, затвердження замовлення (на отримання паперових і цифрових марок), приймання звітів про використання DST⁶³.

Система DTS побудована на основі глобального стандарту GS1 щодо створення та обміну даними про події в ланцюгах постачань *EPC IS*. Використання GS1 EPC IS дає змогу інтегрувати систему DTS у глобальну систему виявлення та відстеження ланцюга постачання тютюнових виробів та забезпечити її відповідність стандартам FCTC. Основні елементи, які повинні мати унікальний ідентифікатор у GS1: 1) код місцезнаходження (GLN – глобальний номер місцезнаходження); 2) код продукції (штрих-код товару EAN/UPC).

Компанія De La Rue забезпечує виконання вимог системи DTS для підтримки процесу реєстрації в GS1, що передбачає, зокрема, генерування

⁶³ Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>.

унікальних ідентифікаторів, збереження даних у сховищі та забезпечення обміну інформацією між компетентними органами⁶⁴.

Система DTS базується на виконанні різних функцій під час виробництва продукції, ввезення товарів, переміщення сигарет ланцюгом постачання з метою їхнього оптового продажу:

– *міжнародні виробники*: виробництво продукції та її переміщення до кордону;

– *національні виробники*: виробництво продукції та її переміщення з метою подальшого оптового продажу. Основними зобов'язаннями *виробника*, згідно з системою DTS, є такі: реєстрація тютюнових виробів та декларації з акцизного податку у системі FTA Excise; розміщення замовлення на цифрові акцизні марки в системі FTA DTS; реєстрація продукції в GS1, щоб отримати код EAN/UPC; отримання паперових марок акцизного податку та замовлення унікальних ідентифікаторів; активація паперових марок акцизного податку перед початком виробництва та заявлення про їхнє використання (із зазначенням виду продукції, її партії, виробничого обладнання); наклеювання паперових марок акцизного податку на виробничій лінії; друк унікальних ідентифікаторів на пачках (надсилання інформації про їхнє введення в дію до сховища даних) під час виробництва; унікальна ідентифікація агрегованої упаковки; повідомлення про відвантаження (надіслання інформації про подію доставки до сховища даних); декларування про браковані та зіпсовані паперові марки акцизного податку та унікальні ідентифікатори;

– *імпортери*: імпорт продукції та її переміщення від кордону до першого дистриб'ютора. Вони зобов'язані реєструвати тютюнові вироби (опис продукту за допомогою EAN/UPC) та декларації з акцизного податку у систему FTA

⁶⁴ Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>.

Excise та замовляти цифрові акцизні марки в системі FTA DTS (із зазначенням виду продукції, її кількості, сайту виробника, ринку роздрібної торгівлі нею);

– *економічні оператори, що здійснюють оптовий продаж*: переміщення товарів для їхньої дистрибуції на території ОАЕ. Основними зобов'язаннями є такі: надсилання інформації про отримання та розпакування товару зі встановленням місця отримання, серійних номерів до сховища даних; виявлення товару (із встановленням серійного номера розпакованої палети або коробка, місцезнаходження) (надсилання інформації про подію розпакування до сховища даних); виявлення перепакування товарів (із зазначенням серійних номерів, нових серійних номерів палети чи коробів, місцезнаходження) (надсилання інформації про подію агрегації до сховища даних); виявлення подальшого відвантаження товарів (із встановленням ID відвантаження, виду продукції, серійних номерів, пункту призначення) (надсилання інформації про подію доставки до сховища даних)⁶⁵.

Зауважимо, упровадження системи виявлення та відстеження, яка базується на відкритих стандартах, стало вагомим досягненням у сфері протидії нелегальному обігу тютюнових виробів в ОАЕ. Проте вона має певні недоліки, а саме: застосування системи контролю за виробництвом та обігом сигарет на основі звітування про використання паперових марок акцизного податку із зазначенням великої кількості інформації (виду продукції, її партії, виробничого обладнання) перевантажує функціонал системи податкової верифікації, оскільки основним призначенням її є підтвердження сплати акцизного податку. Зазначену інформацію доцільно вносити як частину коду до унікального ідентифікатора, а у звіті достатньо відображати дані про тип товару, опис, суму сплаченого податку та кількість пошкоджених марок.

⁶⁵ Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>.

Для України важливо на початковому етапі впровадити порівняно просту систему виявлення та відстеження тютюнових виробів, щоб під час її тестування та апробації уникнути низки процедурних і технічних проблем, які можуть призвести до негативних економічних наслідків. З огляду на це відповідний досвід ОАЕ може бути корисним для нашої держави.

3.3.2. Країни Східної Європи

Нині у країнах Східної Європи, які входять до складу ЄАЕС, зокрема Білорусі, Казахстані, Киргизстані, Вірменії та Росії, упроваджені або перебувають на початковій стадії запровадження інноваційні рішення систем контролю за виробництвом та обігом підакцизних та інших товарів, які відрізняються один від одного платформами інформаційних систем, переліком товарів, обов'язкових до маркування, системами захисту продуктів та вимогами до елементів безпеки.

У таких країнах як Росія та Казахстан інноваційні рішення протидії нелегальному обігу продукції реалізовані з відокремленим функціонуванням системи податкової верифікації (марок акцизного податку) та системи Т&Т.

Росія. З січня 2018 р. у тестовому режимі впроваджено національну Інформаційну систему маркування та обігу тютюнової продукції «Чесний знак» (далі – ІС МОТП). Промислова експлуатація системи була розпочата у 1 березні 2019 р. Під'єднання та реєстрація в системі є обов'язковою для всіх учасників ринку тютюнової продукції. Розробником та оператором ІС МОТП виступив державний Центр розвитку перспективних технологій (далі – ЦРПТ). Ця система передбачає обов'язкове маркування виробниками та імпортерами тютюнової продукції унікальним ідентифікатором і дає можливість відстежувати товар на всіх етапах його обігу від виробника до кінцевого споживача. Маркування та відстеження дозволяє перевірити автентичність

тютюнової продукції і запобігає її незаконному виробництву, ввезенню та обігу. Виробництво будь-якої тютюнової продукції на ринках Росії без маркування з 1 липня 2019 р. заборонено.

Варто зазначити, що система T&T у Росії діє в поєднанні з системою аутентифікації. Структура системи T&T відповідає міжнародним стандартам GS1. Так, виробниками та імпортерами використовується спеціальний режим маркування, який передбачає нанесення видимого двовимірного матричного коду формату DataMatrix на пачку тютюнової продукції, а також на всі види агрегованої упаковки (блок, мастеркейс, палета) для забезпечення повноцінного відстеження під час виробництва і просування ланцюгом постачання (рис. 3.11).

DataMatrix містить:
унікальний ідентифікатор,
криптографічний код.



Рис. 3.11 – Опис елементів системи T&T та безпеки в Росії

Джерело: взято з Інтернет-ресурсу.

Підробити або повторно використати такий код неможливо. Захист від підроблення забезпечується за рахунок застосування унікального ідентифікатора.

Унікальний код присвоюється оператором системи ЦРПТ через запит на маркування кожної одиниці тютюнової продукції виробниками та імпортерами. Після маркування упаковки зазначена інформація надходить до системи, яка з цього моменту контролює всі переміщення товару. При ввезенні імпортних сигарет маркування здійснюється або на заводі виробника, або на складах

компанії-імпортера. Код ідентифікації товару дозволяє відстежувати його рух на кожному етапі просування по ланцюгу постачання. Дистриб'ютори та логістичні компанії після отримання товару повинні відсканувати код та надіслати інформацію до системи; роздрібні продавці зобов'язані сканувати код та надіслати інформацію до системи перед розміщенням товару на полиці, а після його продажу та друкування фіскального чеку онлайн-каса повідомить системі, що «код вийшов з обігу». Отже, інформація на всіх етапах передається в електронному вигляді, разом з накладною через оператора системи електронного документообігу. За допомогою відстеження руху товару на кожному етапі унеможлиблюється введення в обіг товарів-двійників та повторне введення в обіг проданого товару, у тому числі товару, у якого закінчився термін придатності.

Таким чином, кожен учасник ринку тютюнових виробів має бути оснащений необхідними технічними засобами для нанесення та зчитування двовимірних кодів DataMatrix, а також додатковим програмним забезпеченням для здійснення електронного документообігу.

Система маркування та обігу тютюнової продукції «Чесний знак» базується на технології з відкритим кодом і стеком Apache для роботи з великим об'ємом даних, зокрема, використовує сервери СХД Dell і HP, а також мережеве обладнання Cisco.

Фінансується система за рахунок бізнесу та, за деякими даними, коштує близько 94 млн дол. США щорічно. Вартість одного коду формату DataMatrix станом на 2018 р. становить 0,0077 дол. США.

Основні переваги цієї системи: вилучення з товарообігу фальсифікованої тютюнової продукції; скорочення тіньового обігу тютюнової продукції; захист споживачів від неякісної та небезпечної продукції; захист легальних виробників

від недобросовісної конкуренції; громадський контроль у точках продажу тютюнової продукції.

У 2018 р. *Республіка Казахстан* у тестовому режимі впровадила інформаційну систему маркування та відстеження тютюнових виробів, подібну до російської. Розробником та адміністратором проєкту виступає Акціонерне товариство «Казахтелеком». При цьому Комітет державних доходів Міністерства фінансів Республіки Казахстан є уповноваженим органом з ведення маркування та відстеження тютюнових виробів. Суб'єктами обігу тютюнових виробів є виробники тютюнових виробів, організації роздрібної та оптової торгівлі, імпортери. Під'єднання та реєстрація в ній для всіх учасників пілотного проєкту безкоштовна. Маркування для тютюнових виробів стане обов'язковим з 1 квітня 2020 р.

Тестовий режим дозволить визначити доцільність переходу на обов'язкове маркування тютюнових виробів засобами ідентифікації (щодо акцизів) та відмови від маркування тютюнових виробів паперовими марками акцизного податку. Термін реалізації цього проєкту: для виробників – з 1 жовтня 2018 р. до 31 березня 2019 р.; для імпортерів – з 10 лютого 2019 р. до 30 квітня 2019 р.

Система T&T упроваджена з метою відстеження руху тютюнових виробів від виробника та імпортера до кінцевого споживача за допомогою відстеження нанесеного на упаковку тютюнової продукції унікального ідентифікатора. Ця система забезпечить виробникам захист від недобросовісної конкуренції та дозволить підтвердити легальне походження тютюнових виробів.

Маркування передбачає нанесення на будь-яку зовнішню упаковку видимого двовимірного матричного штрих-коду DataMatrix (рис. 3.12), який містить інформацію про виробника, серійний номер та унікальний ідентифікатор. Велика увага приділяється безпеці та захисту інформації у

центральної базі даних через застосування криптосистеми шифрування, що унеможливує підроблення маркування та захищає базу даних від злому.



DataMatrix містить:
унікальний ідентифікатор,
криптографічний код.

Рис. 3.12 – Опис елементів системи Т&Т та безпеки в Казахстані

Джерело: взято з Інтернет-ресурсу.

Ідентифікація тютюнової продукції дозволяє відстежувати товар на всіх етапах його обігу. Весь шлях товару на кожному етапі фіксується в інформаційній системі, тобто виробник після проведення маркування товару вносить інформацію в систему, дистриб'ютори після отримання товару сканують код та вносять інформацію до системи, ритейлер перед продажем товару сканує код та надсилає дані до системи. У момент продажу товару на касі 2-D сканер зчитує маркування, після чого код виводиться з обігу.

Разом з тим, споживач за допомогою мобільного додатка може перевірити у торговій точці легальність продажу тютюнової продукції та повідомити контролюючий орган про виявлені порушення.

Особливістю коду DataMatrix є його стійкість до зчитування інформації навіть у разі значного пошкодження зображення та можливість на малій площі вміщувати максимум інформації.

Кожен учасник пілотного проекту має бути оснащений необхідним програмним забезпеченням для здійснення електронного документообігу та спеціальними технічними засобами для нанесення та зчитування DataMatrix. Зокрема, виробники встановлюють спеціальне обладнання для нанесення двомірного коду, відповідно роздрібні точки повинні мати контрольно-касові апарати з під'єднанням до системи та 2D сканери для зчитування кодів. Учасникам пілотного проекту необхідне обладнання надає АТ «Казахтелеком» безкоштовно.

Білорусь. У Білорусі система виявлення та відстеження перебуває на початковій стадії запровадження, а саме створено міжвідомчу робочу групу для координації діяльності із започаткування національної системи маркування та відстеження товарів. Метою такої системи є відстеження повного циклу обігу тютюнових виробів від виробника до кінцевого споживача, для зниження на ринку обсягу сірого імпорту та контрафактної продукції.

Нині в Білорусі діє система маркування контрольними (ідентифікаційними) знаками окремих груп товарів, яка була запроваджена у 2005 р. Паралельно з цим були введені марки акцизного податку для тютюнової та алкогольної продукції з додатковим елементом захисту, але без можливості відстеження продукції. Крім того, для впровадження системи маркування товарів контрольними знаками урядом був затверджений перелік товарів, які підлягають маркуванню контрольними (ідентифікаційними) знаками, створена єдина інформаційна база даних, розроблена нормативно-правова база, яка визначає порядок маркування товарів та забезпечує контроль з боку держави та споживачів за продажем маркованої продукції.

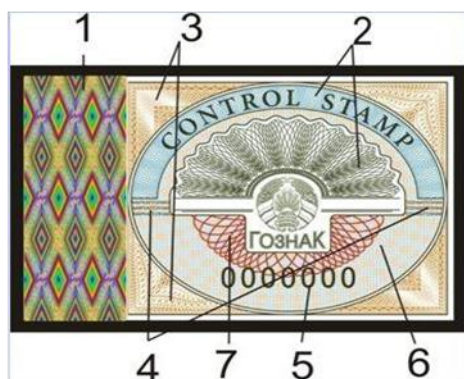
Система виявлення діє спільно з системою аутентифікації та відокремлена від системи податкової верифікації і реалізована у вигляді контрольного (ідентифікаційного) знака з елементами безпеки. Варто зазначити, що

контрольна марка не є акцизною. Контрольна марка являє собою захищену від підроблення самоклеючу етикетку, яка наноситься на кожну одиницю або упаковку товару, що підлягає маркуванню. Зокрема, має унікальний ідентифікаційний номер та елемент захисту – юніграму. Марка є обов'язковою для товарів, що виробляються на внутрішньому ринку або імпортуються до Білорусі. Виробники або імпортери платять тільки за контрольну марку та не є платниками акцизного податку маркованого товару.

Перед нанесенням маркування товарів контрольними марками виробники або імпортери направляють у податковий орган заявку на їхнє придбання, у якій зазначається необхідна кількість та вид товару. До заявки додається пакет документів, що підтверджують легальність виробництва або імпорту товару. Податковий орган розглядає заявку з наданими документами і надає дозвіл на видачу контрольних знаків, який вноситься в електронну базу даних (ЕБД). Державне підприємство «Гознак» виготовляє та видає контрольні марки і вносить дані про видачу в ЕБД. Після отримання марок виробник наносить їх у процесі виробництва. Імпортер маркує товар на митних складах або у виробника до ввозу товару на митну територію Білорусі.

Контрольні знаки/марки акцизного податку є бланками суворої звітності, які підлягають обліку в ЕБД з наданням звітності до контролюючих органів. Перед придбанням наступної партії контрольних знаків/марок акцизного податку виробники або імпортери надають до податкових органів звіт про використання попередньої партії (використано, передано для маркування, списано, зіпсовано).

Контрольні марки містять приховані та відкриті елементи безпеки (рис. 3.13).



ЕЛЕМЕНТИ БЕЗПЕКИ:

1. Юніграма
2. Позитивні гільошні елементи
3. Негативні гільошні елементи
4. Мікротекст
5. Унікальний ідентифікатор
6. Поліграфічний елемент захисту
7. Гільошний елемент, який нанесений захисною фарбою.

Рис. 3.13 – Опис елементів контрольної марки в Білорусі

Джерело: взято з Інтернет-ресурсу.

Варто зазначити, що контрольні марки спочатку застосовували для солодового пива та моторних масел, що призвело до збільшення внутрішнього виробництва пива разом із збільшенням податкових надходжень на 220 %. Ураховуючи ефективність системи маркування товарів, вона у 2006 р. була поширена на рослинну олію, консервовану рибу та ікру, воду, м'які алкогольні напої та синтетичні миючі засоби, а з 2007 р. – на чай та каву, оцет, біологічні активні добавки, антифриз, взуття, носії аудіовізуального зберігання, мобільні телефони, годинники та телевізори. Загалом на сьогодні маркується понад 23 види продукції, у тому числі рідина, яка використовується в електронних системах паління.

Як і контрольні знаки, марки акцизного податку для алкоголю та тютюну були випущені з додатковим елементом безпеки (юніграмою) у 2010 р. Юніграма являє собою багатошаровий матеріал, який може вміщувати понад 10 шарів ступеня захисту. У неї вмонтовано 8–10-значний машинозчитувальний дифракційний штрих-код. Його можна зчитати за допомогою пристрою, під'єданого до ПК, надаючи фактично додатковий інструмент аутентифікації. Ця функція нині використовується в Білорусі на комерційних рахунках (накладних) та запропонована розробниками для використання на марках

акцизного податку як у Білорусі, так і за кордоном. Хоча такий код не є унікальним ідентифікатором у розумінні системи виявлення та відстеження, оскільки не містить змінних даних, крім серійних номерів. Проте, за висновками фахівців, це не впливає та не обмежує функціональність системи (рис. 3.14).



Марка акцизного податку

містить:

юніграму з дифракційним
штрих-кодом



Рис. 3.14 – Опис елементів системи податкової верифікації в Білорусі

Джерело: Tax Stamps A Technical Study and Market Report — 2nd Edition. 2012. Reconnaissance International Ltd 4 Windmill Business Village, Brooklands Close, Sunbury-on-Thames. 140 p.

Протягом багатьох років система працювала ефективно, надаючи уряду контроль за своїми алкогольними, тютюновими та споживчими ринками та допомагаючи їй збільшити податкові надходження. З недавнім акцентом у галузі на цифрових технологіях та функціях відстеження у режимі реального часу Білорусь є кращою практикою ефективного використання системи податкової верифікації, поєднуючи цифрові та фізичні елементи безпеки на марках акцизного податку. У результаті нововведення обсяг виробництва тютюнової продукції збільшився в 1,6 раз, а податкові надходження впродовж 2004–2008 рр. паралельно з підвищенням ставок акцизного податку – у 4 рази.

Використання юніграми не вимагає спеціального затратного обладнання для перевірки автентичності товару, оскільки приховане зображення можна побачити за допомогою поляроїда. Це доволі простий та дешевий спосіб перевірки справжності продукції. Юніграма не може бути відтворена шляхом сканування, копіювання та друку завдяки її унікальності.

Контролюючі органи під час перевірки за допомогою простого пристрою – ідентифікатора прихованого зображення, перевіряють автентичність продукції. Цей пристрій видається їм безкоштовно. Зокрема, споживач за допомогою цього пристрою під час покупки в режимі реального часу може перевірити легальність продукції та переконатися у її якості. Вартість пристрою доступна для придбання будь-якому споживачеві та становить 0,5–1,5 дол. США.

Незважаючи на те, що в Білорусі відсутня система виявлення та відстеження, проте, на думку міжнародних експертів, досвід країни є показовим, оскільки завдяки поєднанню цифрових та фізичних елементів безпеки вдалося ефективно протидіяти нелегальному обігу продукції та значно підвищити податкові надходження.

Киргизька Республіка є ще однією з країн, яка розпочала створювати державну автоматизовану інформаційну систему маркування товарів. Постановою уряду Киргизької Республіки від 12 вересня 2019 р. № 470 затверджено Положення про маркування товарів засобами ідентифікації в Киргизькій Республіці, відповідно до якого обов'язковому маркуванню засобами ідентифікації підлягають товари, що виробляються на внутрішньому ринку або імпортуються до Киргизії, а також товари, які експортуються до держав-членів ЄАЕС. Система T&T дасть можливість відслідкувати обіг товару, маркованого за допомогою засобів ідентифікації у ланцюзі постачання від виробника/імпортера до споживача та створить умови для просування товарів національних виробників на внутрішньому ринку.

3.2.3. Країни ЄС

Європейська система T&T та безпеки для тютюнових виробів почала функціонувати 20 травня 2019 р., дозволивши органам державної влади

відстежувати рух близько 29 млрд пачок на рік та виявляти факти переведення продукту в нелегальний обіг⁶⁶.

У попередніх параграфах детально було розглянуто нормативно-правове забезпечення її функціонування, а також організаційні та технічні моменти.

Оскільки система тільки почала функціонувати, то не можна говорити про її ефективність щодо протидії нелегальному обігу. Проте вона точно створить позитивні імпульси для розвитку інших суміжних видів діяльності. Так, вимога максимально використовувати міжнародні відкриті стандарти надасть стимули до інновацій та розвитку технологій обміну даними. Те, що різні постачальники можуть пропонувати свої послуги в межах системи відстеження, посилить рівень розвитку системи стримувань та противаг. Нарешті, система забезпечує високу якість даних, оскільки вона охоплює всі переміщення тютюнових виробів, встановлює терміни звітності і має специфічний формат для окремих звітів, що дозволить органам влади ефективно контролювати ланцюг постачання.

Необхідно підкреслити, що 21 грудня 2018 р. Європейська комісія обрала серед переліку затверджених постачальників сховищ *Dentsu Aegis Network AG (DAN AG)* як постачальника послуг «вторинного сховища». Емітенти ідентифікаторів – «постачальники первинних сховищ», призначені у країнах, подані в табл. 3.1.

Статистичні дані Єврокомісії свідчать про успішне впровадження та загальне функціонування системи виявлення та відстеження країнами ЄС. Так, за останньою інформацією, усі виробники запросили унікальні ідентифікатори для маркування сигарет, система працює без великих проблем або перебоїв з моменту її офіційного запуску. Приклади унікальних ідентифікаторів в окремих країнах ЄС представлені на рис. 3.15.

⁶⁶ Track & Trace // Esta. URL: <https://www.esta.be/track-and-trace/>

Таблиця 3.1 – Емітенти ідентифікаторів у країнах-членах ЄС

Країна	Емітент ідентифікатора	Країна	Емітент ідентифікатора
Австрія	<i>Monopolverwaltung</i>	Мальта	<i>Opsec</i>
Бельгія	<i>Incert G.I.E</i>	Нідерланди	<i>ATOS</i>
Болгарія	<i>Printing Works of the Bulgarian National Bank</i>	Німеччина	<i>Bundesdruckerei GmbH</i>
Велика Британія	<i>De La Rue</i>	Польща	<i>Polish Security Printing Works</i>
Греція	<i>General secretariat of information systems</i>	Португалія	<i>Imprensa Nacional Casa de Moeda - INCM</i>
Данія	<i>Wordline SA</i>	Румунія	<i>Compania Nationala Imprimeria Nationala S.A</i>
Естонія	<i>Allaxis s.r.o</i>	Словаччина	<i>Datacentrum</i>
Ірландія	<i>Allaxis s.r.o.</i>	Словенія	<i>Agencija za komercijalnu djelatnost d.o.o. ID issuer: SMART NET d.o.o. Subcontractor</i>
Іспанія	<i>Fabrica Nacional de Moneda y timbre</i>	Угорщина	<i>ND Nemzeti Dohanykereskedelmi Nonprofit Zrt.</i>
Італія	<i>Custom Monopolies agency</i>	Фінляндія	<i>Allaxis s.r.o.</i>
Кіпр	<i>General secretariat of information systems</i>	Франція	<i>Imprimerie Nationale</i>
Латвія	<i>VAS Latvijas Radio un televīzijas centrs</i>	Хорватія	<i>Agencija za komercijalnu djelatnost d.o.o.</i>
Литва	<i>State Tax Inspectorate</i>	Чехія	<i>State Printing Works of Securities</i>
Люксембург	<i>Incert G.I.E</i>	Швеція	<i>Allaxis S.R.D.</i>

Джерело: Systems for tobacco traceability and security features. URL: https://ec.europa.eu/health/sites/files/health/tobacco/docs/tt_id_issuers_en.pdf.

Нині в системі зареєстровано понад 370 000 ідентифікаторів економічних операторів, 630 000 ідентифікаторів об'єктів та 860 ідентифікаторів виробничих ліній. Загальна кількість інтерфейсів користувачів, створених та зареєстрованих у вторинному сховищі, становила майже 900 млн. Система репозитаріїв зазначила активність більшості емітентів ідентифікаторів.

Варто зазначити, країни-члени ЄС досягли значного прогресу на шляху до запровадження системи протягом першого півріччя 2019 р. Першим емітентом ідентифікатора, який був зареєстрований у системі, стала компанія *Agencija za*

komercijalnu djelatnost (AKD), яку обрала Хорватія у кінці квітня 2019 р. У Німеччині були значні складнощі щодо нормативно-правового забезпечення функціонування системи T&T, а у Франції щодо урядового декрету велися судові спори з приводу його невідповідності протоколу FCTS.

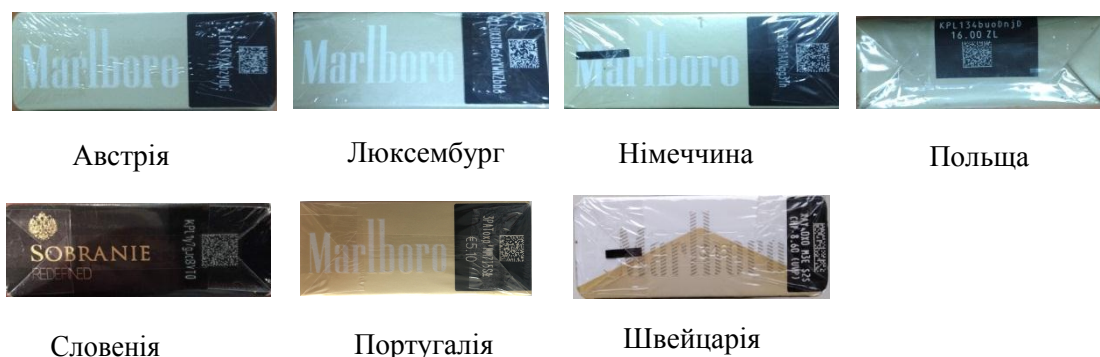


Рис. 3.15 – Пачки сигарет, марковані унікальним ідентифікатором в окремих країнах-членах ЄС

Джерело: власні фото

Варто зазначити, що правила про відстеження сигарет і деяких тютюнових виробів, а також відкриті, напівприховані та приховані елементи безпеки до них застосовуються з 20 травня 2019 р. (для інших тютюнових виробів – з 20 травня 2024 р.). Усі сигарети, які були виготовлені або імпортовані до ЄС до зазначеного терміну залишаються на ринку та можуть продаватися протягом одного року до 19 травня 2020 р., після чого мають бути вилучені з обігу. Це забезпечить виробникам інших тютюнових виробів (які часто є малими та середніми підприємствами (МСП)) більш тривалий період для адаптації.

За оцінками Єврокомісії, протягом шести років роботи системи T&T у країнах ЄС дозволить досягнути прогресивного скорочення нелегальної торгівлі та збільшити щорічні податкові надходження (табл. 3.2). Зокрема, скоротити нелегальну торгівлю: на 30 % – контрабанду, на 10 % – контрафактну

продукцію, на 10 % «нелегальних білих», та збільшити податкові надходження до 2,76 млрд євро, а саме: 2,55 млрд євро доходів від збільшення легальних продажів та 0,2 млрд євро інших соціально-економічних вигод.

Таблиця 3.2 – Очікуваний загальний результат від впровадження системи T&T у Європейському Союзі, млн євро

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Збільшення легальних продажів	–	250,33	735,68	1 716,59	2 201,93	2 452,28	2 554,45
Інші економічні вигоди	–	20,05	58,91	137,46	176,33	196,38	204,56
Загальний приріст доходу	–	270,38	794,59	1 854,05	2 378,27	2 648,66	2 759,01

Джерело: Implementation analysis regarding the technical specifications and other key elements for a future EU system for traceability and security features in the field of tobacco products. 2015. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/19af17cf-5ca3-11e8-ab41-01aa75ed71a1>.

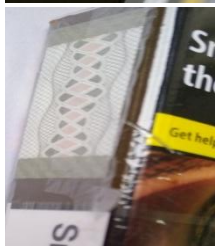
Розглянувши окремі аспекти впровадження системи T&T у країнах ЄС, необхідно зауважити, що Велика Британія, незважаючи на процес брексіту, планує подальше впровадження системи виявлення та відстеження у країні. Так, податкові органи уклали п'ятирічний контракт з De La Rue, найбільшою у світі компанією, що розробляє дизайн та друкує банкноти і паспорти. Вартість контракту становила 3,5 мільйона фунтів. За умовами договору De La Rue розробила та є провайдером технічного рішення для відстеження 1,7 мдрд пачок тютюнових виробів, що реалізуються у Великій Британії, з моменту виготовлення до їхнього продажу у роздрібній мережі, через унікальний алфавітно-цифровий код, який надрукований на кожній пачці (рис. 3.16).



МАРКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ



УНІКАЛЬНИЙ ІДЕНТИФІКАТОР



ЕЛЕМЕНТИ БЕЗПЕКИ:

Відкриті

Зміна кольору

Голограма

Мікродрук

Напівприховані

Флуоресцентні

чорнила

Приховані

Судові маркери

Рис. 3.16 – Опис елементів системи податкової верифікації, T&T та безпеки у Великій Британії

Джерело: власні фото та Delarue case-studies: UK HMRC. URL: <https://www.delarue.com/global-insights/case-studies>.

Марками акцизного податку маркуються тільки сигарети та ТВЕН, для інших тютюнових виробів маркування не передбачене. Наявність марки означає сплачений у Великій Британії акцизний податок. Усі імпортні товари повинні бути марковані до ввезення у країну, і за поставку або продаж невідповідних товарів передбачені штрафні санкції. Вимоги до дизайну марки чітко визначені в нормативній документації⁶⁷. Повідомлення «UK DUTY PAID» мають бути нанесені чітко та розбірливо чорним жирним шрифтом Helvetica на білому тлі. Марка не повинна бути прихованою або затемненою, а також не повинна закривати будь-яке попередження про шкоду для здоров'я чи візуальні попередження.

Марка акцизного податку містить відкриті, напівприховані, приховані елементи безпеки. Такі елементи подано на рис. 3.16. При цьому напівприховані та приховані елементи створюються шляхом додавання в чорнило для їхнього

⁶⁷ Excise Notice 476: Tobacco Products Duty. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-476-tobacco-products-duty/excise-notice-476-tobacco-products-duty>.

друку хімічних речовин, які можна виявити за допомогою ручних сканерів⁶⁸⁶⁹. Упровадження таких елементів безпеки відбулося внаслідок домовленостей між виробниками тютюнових виробів і урядом Великої Британії. Ці елементи безпеки були введені для сигарет у жовтні 2007 р. і для ТВЕН у жовтні 2008 р.⁷⁰

Отже, на основі систематизації досвіду окремих країн світу щодо впровадження систем Т&Т їх можна класифікувати за критерієм відстеження марки акцизного податку та продукції.

У країнах з системами відстеження марки акцизного податку остання є одним із засобів гарантування автентичності підакцизного товару, упевненості в його легальному виробництві та обігу, підтвердження сплати податків та відстеження тютюнових виробів. Оскільки такі системи Т&Т вводилися до ухвалення та набуття чинності Протоколу FCTC, вони не відповідають ст. 8. щодо нанесення кодів або позначок на пачку сигарет. Це не дозволяє відстежувати весь спектр підакцизної продукції, зокрема призначеної для міждержавного обігу (експорту, Duty Free). Крім того, системи Т&Т, які розроблені на основі пропрієтарних рішень перебувають у власності приватних компаній. Це зумовлює значні складнощі для урядів, зокрема ставить їх залежність від конкретних провайдерів, призводить до необхідності регулярно сплачувати роялті за використання запатентованих технологій, тим самим збільшуючи вартість адміністрування податків.

Аналіз функціонування систем Т&Т марки акцизного податку доводить їх певну ефективність щодо протидії нелегальному обігу тютюнових виробів та збільшення податкових надходжень. Проте вони не відповідають зазначеним міжнародним вимогам.

⁶⁸ FCA. Technology and the Fight against Illicit Tobacco Trade. Framework Convention Alliance. URL: http://www.fctc.org/images/stories/2008/INB-2_Media%20briefing_Technology_and_Illicit_Trade.pdf.

⁶⁹ TMA. Track & Trace and Security Features. Tobacco Manufacturers Association. URL: <http://the-tma.org.uk/policy-legislation/tobacco-products-directive/track-trace-security-features>.

⁷⁰ HMRC & UKBA. Tackling Tobacco Smuggling – building on our success. HM Revenue and Customs and UK Border Agency. 2011. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tackling-tobacco-smuggling-building-on-our-success>.

Технологічні рішення з роздільним функціонуванням системи T&T від податкової верифікації, які запроваджувалися в більш пізній період, ураховують такі вимоги. До їхніх переваг належить можливість відстеження всієї продукції на ринку тютюнових виробів та для експорту, що зменшує ймовірність появи нових схем ухилення від сплати податків, а те, що вони базуються на відкритих стандартах, дозволить у майбутньому увійти до глобальної мережі. Також роздільне функціонування обох систем не перевантажує функціонал один одного. Проте через відсутність тривалої практики застосування зробити висновки про ефективність їхнього функціонування досить важко.

В Україні, яка має тривалу практику маркування тютюнових виробів паперовими акцизними марками, недоцільно обирати електронну систему контролю, яка вимагатиме кардинальної зміни підходів до функціонування системи верифікації. Разом з тим для нашої держави може бути цінним досвід упровадження та практичного застосування системи виявлення та відстеження сигарет із роздільним функціоналом, які розроблені на основі відкритих міжнародних стандартів з урахуванням відповідних вимог Протоколу FCTS та гармонізованих підходів Євросоюзу.

4. Концептуальні підходи до створення та запровадження системи виявлення та відстеження тютюнових виробів в Україні

Значні втрати податкових надходжень унаслідок нелегального обігу тютюнових виробів актуалізують необхідність у пошуку відповідних нових інструментів протидії цьому негативному явищу, і безумовно, на перший план виходять такі, що створені завдяки діджиталізації та посиленню прозорості економічних процесів. В окремих країнах такі можливості реалізовані завдяки доповненню системи податкової верифікації системами безпеки та T&T. Це передбачає поступове набуття марками акцизного податку декількох фізичних та цифрових елементів захисту з метою полегшення аутентифікації тютюнових виробів, спрощення їхнього використання та ускладнення тиражування. У таких країнах марки акцизного податку та системи захисту торгових марок – технології аутентифікації та відстеження застосовуються, як правило, спільно для забезпечення можливості відстеження ланцюга постачання. Це передбачає поєднання відкритих, напівприхованих та прихованих захисних елементів, а також складових системи T&T. Проте, як доведено вище, такі технологічні рішення не відповідають Протоколу FCTS та не дозволяють відстежувати весь спектр тютюнових виробів, оскільки товари, призначені для експорту та магазинів безмитної торгівлі, перебували поза дією системи T&T. Більш сучасні системи, які почали впроваджуватися вже після набуття чинності цим міжнародним документом, зазвичай дозволяють відстежувати обіг усіх тютюнових виробів як для внутрішнього споживання так і іншого.

Загалом досвід функціонування систем T&T більшою мірою підтверджує зростання фіскальної ефективності акцизного податку з тютюнових виробів у Бразилії – на 53 % (базовий темп приросту – 4 роки після запровадження), у Кенії – на 45 %, у Туреччині на – 31,5 % та значні успіхи у протидії

нелегальному обігу, частки якого скоротилися в Бразилії – на 6 %, у Кенії, за різними оцінками, – від 19 до 23 %.

Зважаючи на потреби податкових органів України у сучасних інструментах протидії нелегальному обігу тютюнових виробів⁷¹ постало питання впровадження власної системи T&T, яка має відповідати потребам стейкхолдерів та враховувати кращі практики світового досвіду. У зв'язку з цим розглянемо окремі важливі питання, які дозволять визначити основні концептуальні положення, на яких має базуватися така система, сфера її дії, ураховуючи специфіку нелегального ринку та фактори успішного її запуску.

Насамперед доцільним є класифікація технологічних рішень T&T країн світу, що дозволить зробити висновок про майбутній вигляд вітчизняної системи T&T та необхідний перелік товарів для відстеження.

Систематизувавши світовий досвід, пропонуємо класифікувати системи T&T за критерієм *поєднання з системою податкової верифікації на системи T&T марки акцизного податку та системи T&T продукції* (додаток А). Цей критерій був визначальним під час побудови логіки дослідження кращих світових практик в третьому розділі. Отже, *системи T&T марки акцизного податку* використовуються у Бразилії, Грузії, Вірменії, Еквадорі, Канаді, Кенії, Мозамбіку, окремих штатах США тощо, *системи T&T продукції* – у Казахстані, Киргизстані, країнах ЄС, ОАЕ, Росії тощо.

Проаналізувавши досвід функціонування T&T у країнах світу, ми дійшли висновку, що вони побудовані з урахуванням потреби країни у відстеженні певних видів продукції, а також специфіки її виробництва. Наприклад, у деяких країнах системи T&T функціонують лише для тютюнових виробів (Канада, окремі штати США, зокрема Каліфорнія, Массачусетс, Мічиган, країни ЄС

⁷¹ Концепція створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна марка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6.07.2016 № 497-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/497-2016-%D1%80/print>.

тощо). В інших країнах (Бразилія, Вірменія, Грузія, Еквадор, Кенія, Киргизстан, Мозамбік, Росія, Туреччина тощо) застосовують *об'єднані* системи контролю за обігом тютюнових виробів та алкогольних напоїв. Серед країн, які захищають переважно алкогольні напої, варто виділити Китай, Індію (Делі), Таїланд.

Необхідність у *диференціації систем відповідно до технологічних особливостей виробництва та логістики* зумовлюється різними технологічними процесами виробництва, агрегації упаковки тютюнових виробів та алкогольних напоїв, внутрішньовиробничими системами маркування кожного із цих видів підакцизних товарів. Зокрема, потрібно враховувати, що тютюнові вироби виготовляються на високошвидкісних виробничих лініях і обладнання для нанесення унікального ідентифікатора не повинно їх сповільнювати. Для виробництва алкогольних напоїв характерне вологе середовище. Специфіку також має рух готової продукції конвеєром – пляшки постійно обертаються. Це потрібно враховувати під час вибору способу нанесення унікального ідентифікатора.

Наприклад, у Бразилії система T&T реалізована на двох різних платформах, що постачаються одним провайдером. Дані платформи функціонують відокремлено і дозволяють відстежувати рух товарів по ланцюгу постачання нарізно тютюнових виробів та алкогольних напоїв. Так, загальнодержавна платформа збору акцизних податків з тютюнових виробів – SCORPIOS, яка була впроваджена у березні 2007 р., передбачає нанесення унікального ідентифікатора на марку акцизного податку. А система контролю за виробництвом напоїв – SICOBE (упровадження – травень 2009 р.), охоплює пиво, безалкогольні напої та мінеральну воду і передбачає маркування унікальним ідентифікатором та елементами безпеки безпосередньо продукції (пляшки, іншого посуду).

Досвід запровадження систем T&T у країнах світу також свідчить про те, що вони вводилися в дію поступово: спочатку для одного виду продукції, а потім для іншого. Це дозволяло з'ясувати слабкі місця системи, усунути їх та запустити для інших видів продукції більш досконале рішення. Яскравим прикладом є Кенія, у якій система T&T для тютюнових виробів запроваджувалася протягом 2012–2014 рр. у три етапи, а згодом система була поширена й на алкогольні напої.

Отже, під час впровадження вітчизняної системи T&T необхідним є *поетапне застосування* відокремлених систем для алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Потрібно враховувати, щоб інтеграція T&T зі встановленим виробничим обладнанням і кожен окремий крок обігу підакцизної продукції не сповільнювали функціонування ринку та забезпечували однозначну ідентифікацію індивідуальних пачок/пляшок та всіх видів агрегованої упаковки тютюнових виробів та алкогольних напоїв. Крім того, при обранні носія інформації потрібно враховувати розмір упаковки одиниці продукції та площу, виділену для його розміщення. У зв'язку з цим, можна сказати, що при використанні певних машинозчитувальних кодів вимагається наявність мінімальної площі. Наприклад, мінімальний розмір QR Code становить 21×21 модулів, а 2D Data Matrix – 10×10 модулів, що на 77 % менше.

Варто зазначити, що тестовий режим функціонування також є важливим фактором ефективного впровадження системи T&T. Це дасть можливість учасникам ринку тютюнової продукції протестувати складне обладнання та програмне забезпечення, прорахувати навантаження та виявити слабкі місця в ланцюзі постачання. На основі світового досвіду можна зробити висновок, що його тривалість може становити від семи місяців до декількох років (ОАЕ – 8

місяців, Канада, Кенія, країни ЄС – до 1 року, Росія – 1 рік 3 місяці, Бразилія – 1 рік 5 місяців, Казахстан – 1 рік 7 місяців, Каліфорнія – 3 роки).

Отже, пропонуємо впроваджувати вітчизняну систему T&T для тютюнових виробів поетапно, зокрема для сигарет з фільтром або без фільтру, а для тютюнових виробів, відмінних від зазначених, – з 1 січня 2025 р.

Додатково варто наголосити на тому, що в умовах поширення нелегального обігу тютюнових виробів важливою є *економічна ефективність* системи T&T. Необхідно зіставляти витрати на впровадження та обслуговування інноваційних технологій відстеження такої продукції з імовірними фіскальними ефектами від таких заходів протидії. На основі аналізу кращих світових практик можна зробити висновок, що збільшення вартості продукції через розширену аутентифікацію та контроль ланцюга постачання має становити невеликий відсоток її вартості. Це особливо актуально для тютюнового ринку України, оскільки додаткове збільшення вартості тютюнових виробів в умовах поступового зростання ставок акцизного податку може призвести до значного зниження продажів легальної продукції. Так, протягом 2015–2019 рр. фіскальне акцизне навантаження зросло втричі, що призвело до збільшення обсягів нелегальної тютюнової продукції в сім разів. Недискримінаційними мають бути й первинні інвестиції для встановлення обладнання на виробничих/торговельних об'єктах кожного виробника та дистриб'ютора тютюнового ринку.

З метою ефективного функціонування системи T&T важливо надавати право виробникам та економічним операторам ланцюга постачання самостійно обирати найбільш прийнятне обладнання для забезпечення функціонування системи. Специфікою ринків обох видів продукції є те, що виробники тютюнових виробів є представниками великого бізнесу з достатніми фінансовими ресурсами та потужним сучасним виробничим обладнанням, а

перелік виробників алкогольних напоїв досить різноманітний, до нього входять як великі, так і малі підприємства. Купівля обладнання T&T для останніх може значно знизити конкурентоспроможність.

Під час вибору типу вітчизняної системи T&T для тютюнових виробів необхідно враховувати вимоги *міжнародних нормативних актів*. Зважаючи на євроінтеграційні зобов'язання України, особливо актуальним та доцільним є врахування Директиви 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх товарів, що реалізує положення Протоколу FCTC. Відповідно до статті 15 цього документа на всіх пачках тютюнових виробів має бути надрукований або надійно прикріплений унікальний ідентифікатор. Урахування вимог зазначених документів до розміщення позначки на пачці, дасть змогу відстежувати продукцію по всьому ланцюгу постачання як на митній території України, так і на експорт. Варто також зазначити, що відповідно до Протоколу FCTC, а саме ст. 8, відповідно до якої національні системи T&T мають бути розробленими та впровадженими з подальшою можливістю інтеграції з глобальним режимом виявлення та відстеження. Крім того, унікальне та надійне ідентифікаційне маркування, коди або позначки повинні наноситися або бути невід'ємною частиною всіх окремих пачок, упаковок і будь-яких зовнішніх упаковок сигарет протягом п'яти років, а інших тютюнових виробів – протягом десяти років з моменту набуття чинності Протоколом FCTC.

До визначальних факторів успішного впровадження вітчизняної системи варто віднести, звичайно, стандарти функціонування. Варто підкреслити позитивні ефекти застосування *міжнародних відкритих стандартів виявлення та відстеження* тютюнових виробів та їхньої аутентифікації. Це дасть можливість інтегруватися з глобальною системою відстеження в майбутньому

та уникнути залежності від роялті у разі обрання пропрієтарних технологій. Системи, які розробляться на їхній основі є операційно сумісними та можуть сприяти обмеженню обсягів ухилення від оподаткування як у межах України (завдяки швидкому виявленню споживачами та податковими органами підробленої, контрафактної та контрабандної продукції), так і у світовому масштабі (за допомогою оперативного міжнародного обміну відповідною інформацією). Запровадження сучасних операційно сумісних на глобальному рівні систем виявлення і відстеження тютюнових виробів та їхньої аутентифікації в Україні дасть змогу зменшити обсяги нелегального обігу тютюнових виробів, забезпечивши зменшення втрат бюджету внаслідок ухилення від акцизного та інших податків, а також досягнення цілей охорони здоров'я (завдяки обмеженню доступу споживачів до відносно дешевої підробленої, контрафактної та контрабандної продукції).

Наступним важливим питанням є визначення сфери дії системи. Зважаючи на позитивний світовий досвід, система виявлення та відстеження має охоплювати виробника/імпортера тютюнових виробів, оптового продавця, дистриб'ютора. Потрібно зауважити, що виробник тютюнової сировини перебуває поза сферою дії системи виявлення та відстеження.

Основні користувачі даних вітчизняної системи T&T, компетентні органи (ДПС, ДМС) зможуть відстежувати продукцію на ланцюгу постачання від виробництва до роздрібного пункту продажу кінцевому споживачу. Будь-які повідомлення системи T&T про виявлені порушення будуть підставою для проведення фактичної перевірки, а дані дозволять компетентним органам мати інформацію про обсяги продукції, яка має бути наявною у суб'єкта. У свою чергу виробники/імпортери можуть відстежувати продукцію власних брендів, а споживачі – перевіряти її аутентичність.

Зважаючи на викладені вище окремі концептуальні положення, вітчизняну систему виявлення та відстеження варто визначати як *Електронну систему моніторингу обігу тютюнових виробів* (далі – ЕСМОТ), що являє собою систему обліку, відстеження переміщення та реалізації підакцизної продукції, яка виробляється (у тому числі для продажу на експорт) або ввозиться на митну територію України, від виробника або імпортера до місця роздрібної торгівлі.

Основою системи ЕСМОТ має бути унікальна ідентифікація продукції⁷². Технологія унікального ідентифікатора (*Unique Identifier, далі – UI*) – це більше, ніж надання продукції простого номера партії та лінійного штрих-коду, який містить Глобальний номер товарної позиції (*Global Trade Item Number, далі – GTIN*), це фактор, який сприяє будь-якому процесу агрегування, побудови взаємозв'язку між різними рівнями пакування у процесі виробництва. Нині технології присвоєння, застосування та перевірки кодів достатньо надійні та гнучкі для забезпечення майже всієї продукції унікальним ідентифікатором.

Унікальна ідентифікація одиниці продукції (пляшка (інший посуд) алкогольного напою, пачка сигарет, пачка ліків, запасна деталь двигуна тощо) полягає в можливості аутентифікації та відстеження мінімальної частини продукції, що дозволена для обігу на ринку. В інформаційних системах унікальний ідентифікатор призначений для ідентифікації певного об'єкта в мережі та унеможлиблює будь-яку ймовірність дублювання цього об'єкта, тим самим підтверджуючи його дійсність. Основне призначення унікального ідентифікатора – надання можливості уповноваженому суб'єктові отримати унікальну інформацію про певний об'єкт без центру координації. Інформація з унікальним ідентифікатором може бути внесена до загальної бази даних без необхідності у вирішенні конфлікту найменувань⁷³.

⁷² Ling Li «Technology designed to combat fakes in the global supply chain» *Business Horizons*, Volume 56, Issue 2, March–April 2013, p. 167–177.

⁷³ Кудь А., Кучерявенко М., Смичок Є. Цифрові активи і їх правове регулювання в сфері розвитку технології блокчейн: монографія. Харків: Право, 2019. 216 с.

Нині унікальна ідентифікація об'єктів або суб'єктів досить широко використовується на залізничному транспорті, поштових відправленнях, у платіжних документах державних установ тощо. Нові передові економічні рішення досить активно застосовуються та вдосконалюються для підтримки органів влади та власників брендів з метою простеження ланцюга постачання продукції від виробника до роздрібного продавця та споживачів, а також контролю та перевірки їхньої аутентичності.

UI одиничної упаковки може кодуватися одним із таких носіїв даних: Data Matrix, QR-код, DotCode тощо (рис. 4.1). У додатку В більш детально наведено їхню характеристику.

Найбільш ефективним є поєднання машинозчитувального коду з алфавітно-цифровим, що дозволяє забезпечити кращий захист інформації, яка міститься UI, та можливість її зчитувати як спеціальним пристроєм, так і людиною.

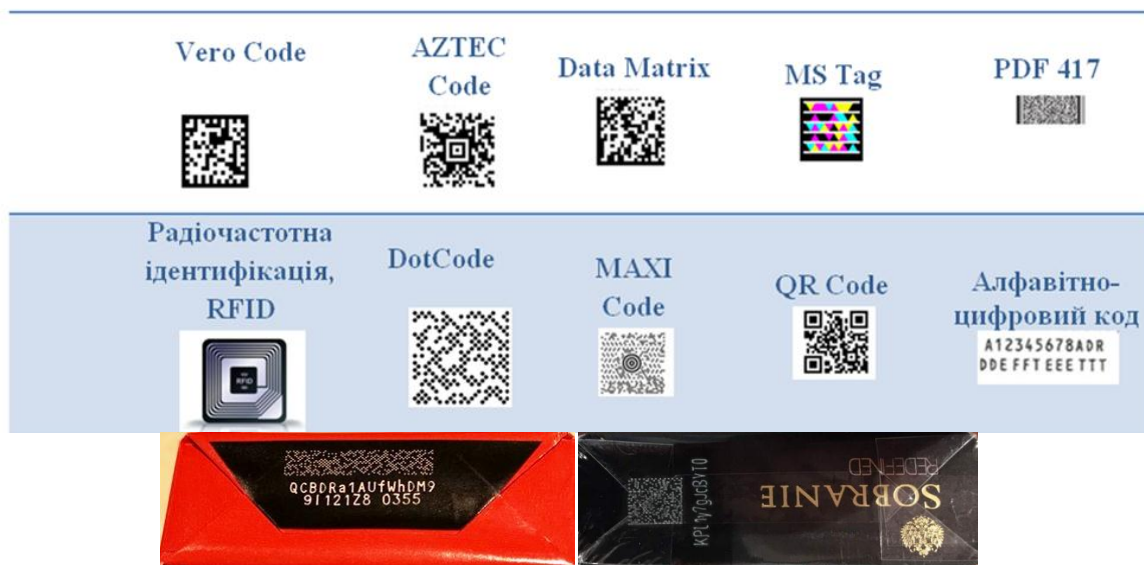


Рис. 4.1 – Носії даних та можливі варіанти їх розміщення

Джерело: складено авторами на основі⁷⁴ та власних фото

Отже, UI для тютюнових виробів має наноситися в алфавітно-цифровому та машинозчитувальному вигляді безпосередньо на одиничну упаковку (пачку, коробку

⁷⁴Vero code comparison with other codes. URL: <https://veroseal.com/>

чи будь-яке інше упакування тютюнових виробів для їхньої реалізації, крім транспортної тари) тютюнових виробів, дозволяє її ідентифікувати та надавати доступ до інформації про них. Крім того, відповідно до міжнародних вимог *UI* не повинен перекриватися маркою акцизного податку, цінником, будь-якими зображеннями чи друкованою інформацією та має бути невід'ємною частиною пачки.

Особливістю *UI* є те, що одну з частин коду повинен генерувати емітент ідентифікатора, призначений урядом. Повноваження щодо генерації іншої частини коду варто надати економічним операторам на ланцюзі постачання продукції. Для забезпечення можливості ідентифікувати минуле або поточне місце розміщення тютюнових виробів *UI* має містити інформацію: місце виробництва; дату виробництва; ідентифікатор об'єкта; ідентифікатор виробничої лінії, на якій вироблено товар; загальну та власну назви товару (продукту) з додатковою інформацією щодо характеристик (за необхідності); плановий маршрут перевезення; країну призначення товару (у разі експорту); імпортера в Україну (у разі імпорту); дату відвантаження суб'єкту господарювання оптової торгівлі; ідентифікатор економічного оператора – суб'єкта господарювання, що здійснює оптову торгівлю; дату відвантаження суб'єкту господарювання роздрібною торгівлю; ідентифікатор економічного оператора – суб'єкта господарювання, що здійснює роздрібну торгівлю.

Крім того, ЕСМОТ має передбачати можливість ідентифікації всіх видів агрегованої упаковки: *від мінімальних одиниць продукції до одиниць у взаємозв'язку «материнський – дочірній елемент»*. Це забезпечить повноцінну агрегацію продукції під час виробництва та просування ланцюгом постачання (пачка, блок, короб, коробка, палета); можливість швидкого та легкого зчитування кожного *UI* на кожному етапі агрегації для простеження всього ланцюга постачання зі збереженням цілісності оригінальної упаковки працівниками податкових та правоохоронних органів, споживачами продукції (рис. 4.2). Таке рішення сприятиме

повноцінному функціонуванню ринку, який характеризується швидкою оборотністю, та не сповільнюватиме його логістику.

Мають бути створені умови, щоб усі економічні оператори ринку тютюнових виробів від виробника до роздрібною пункту продажу реєстрували всі пачки, а також всі проміжні та кінцеві переміщення.

Ураховуючи досвід країн світу та вимоги їхнього національного законодавства, *UI* не повинен наноситися на тютюнові вироби, призначені для експорту в країни, де функціонують системи виявлення та відстеження. Наприклад, в Австралії забороняється ввезення на митну територію країни тютюнових виробів з будь-якими позначеннями, які не передбаченні їхнім законодавством.

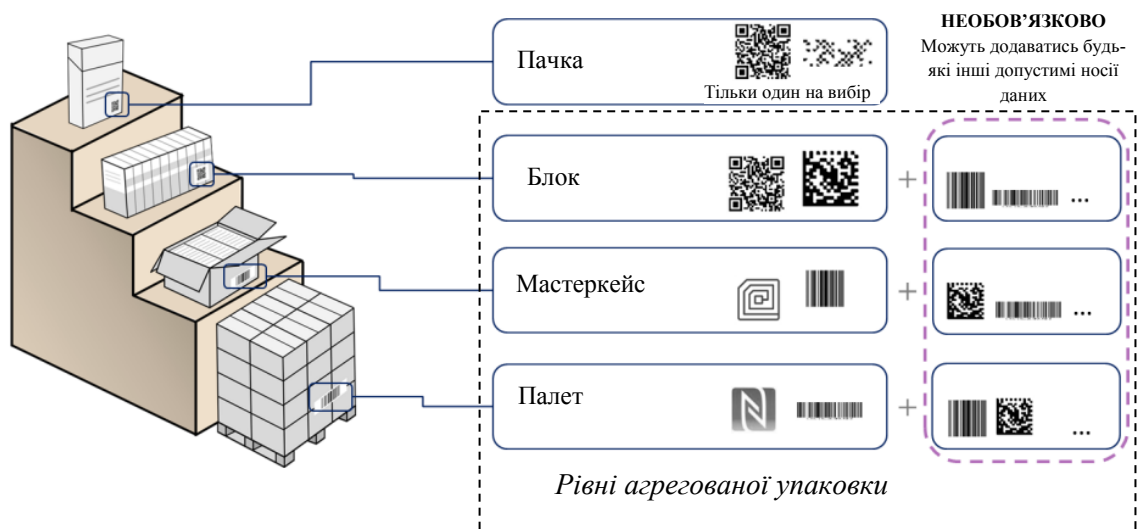


Рис. 4.2 – Види допустимих носіїв даних залежно від упаковки тютюнових виробів

Джерело: Розбудова комплексної системи протидії тінзації ринку підакцизних товарів України в умовах євроінтеграції: Звіт з НДР Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т. В., Хлебнікова І. І. та ін.; кер. авт. кол. В. І. Коротун. м. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 417 с.

Важливим компонентом системи ЕСМОТ є *сховище*, у якому повинні зберігатися дані для відстеження тютюнових виробів, які стосуються виключно продукції відповідного виробника/імпортера. Загальні характеристики та

питання функціонування сховища мають встановлюватися урядом, а збір даних про події відбуватися автоматизовано за допомогою кодування *UI* з метою швидкої та точної обробки інформації та запису відповідних даних. У сховищі зберігаються та записуються всі події, які відбуваються в ланцюзі постачання, починаючи з моменту, коли товари ідентифікуються, до моменту, коли вони більше не контролюються, що дає можливість відстеження повної історії запису руху кожної окремої одиниці продукції. Відповідно до досвіду окремих країн світу така інформація може виступати доказами у суді.

Можливість отримання користувачами загального доступу до інформації про фізичні або цифрові об'єкти відповідно до їхніх потреб забезпечується через *обмін даними* в ЕСМОТ. При цьому емітент ідентифікатора має враховувати міжнародні стандарти ідентифікації, зберігання та обміну даними. Як показує досвід запровадження системи *T&T* в багатьох галузях, її успішне функціонування напряду залежить від безперешкодної оперативної сумісності між різними системами інформаційних технологій та визнаних на міжнародному рівні технічних стандартів, які встановлюють чіткі правила збереження та обміну даними. Оперативна сумісність є важливою вимогою для виявлення, відстеження та контролю, оскільки торгівля набула транскордонного характеру. Системи різних економічних операторів та органів влади, які беруть участь у законному ланцюзі постачання, повинні мати можливість «звертатися одне до одного», а саме обмінюватися даними незалежно від державних кордонів (оскільки оригінальна продукція легально продається між країнами).

ЕСМОТ має передбачати *можливості формування різних звітів* як для контролюючих органів, так і економічних операторів, забезпечення електронного документообігу, обробки запитів.

Основні компоненти, які були розглянуті, та загальна схема функціонування ЕСМОТ подані на рис. 4.3.

Завдяки розвитку технологічної інфраструктури для присвоєння та застосування унікальних механізмів ідентифікації широкого кола споживчої і промислової продукції як для виробників тютюнових виробів, так і для податкових органів нині на ринку є великий вибір технологій для захисту продукції та контролю за її обігом. Якщо йдеться про інструменти протидії контрафактній продукції, то державні органи та власники брендів можуть обирати із ряду сучасних технологій, методів та провайдерів і для забезпечення легального обігу, і захисту продукції. При цьому, необхідно надати можливість використовувати найбільш доцільні доступні рішення та визначати найбільш ефективні елементи безпеки та аутентифікації.

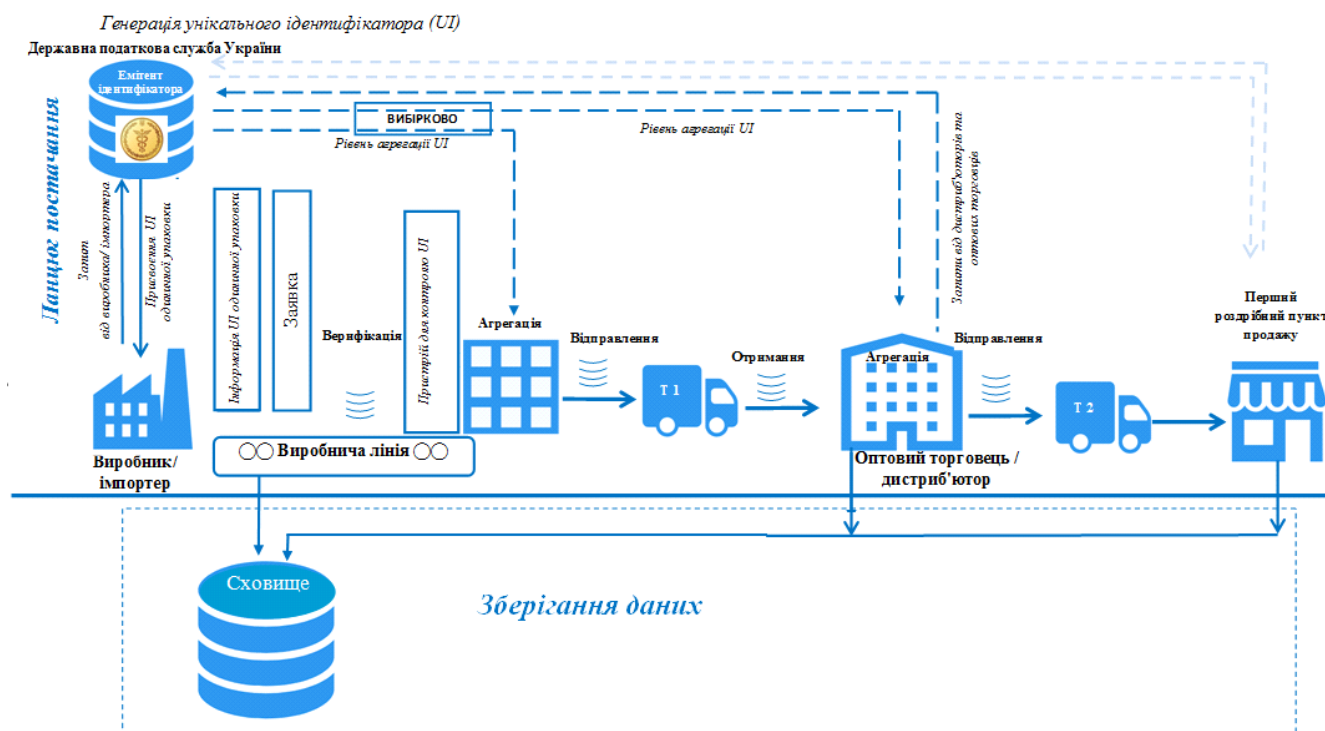


Рис. 4.3 – Запропонована схема функціонування ESMOT та її основні компоненти

Джерело: розроблено авторами.

При визначенні оптимальних експлуатаційних характеристик технологічних рішень системи виявлення та відстеження необхідно є співпраця з легальним бізнесом щодо погодження методології встановлення стандартів із залученням загальновізнаних міжнародних органів

стандартизації⁷⁵. Індустрія має брати участь у визначенні обсягу інформації про продукцію, яку необхідно відстежувати, вид та структуру системи. Також важливе тісне співробітництво між уповноваженими органами влади, країнами походження та призначення продукції, економічними операторами в ланцюзі постачання, правоохоронними та контролюючими органами інших держав, особливо враховуючи складність міжнародних ланцюгів постачання.

Аналіз світового досвіду впровадження та функціонування інноваційних систем контролю за обігом тютюнових виробів засвідчив, що вони можуть доповнюватися технологіями аутентифікації продукції для підтвердження їхньої оригінальності. Такі рішення можуть бути реалізовані через елементи безпеки, які набувають різні форми: відкриті, напівприховані, приховані та експертно-криміналістичні (судову експертизу), а також а також шляхом використання UI, нанесеного безпосередньо на упаковку продукції. Відкриті рішення є очевидними для неозброєного ока та забезпечують швидку аутентифікацію шляхом візуального огляду, наприклад, голографічні пристрої та чорнила зі зміною кольору при перегляді під різними кутами зору. З іншого боку, приховані та напівприховані рішення, такі як мікротекст та ультрафіолетові/флуоресцентні чорнила, часто потребують застосування простих спеціальних пристроїв для їхнього виявлення (ультрафіолетовий факел тощо). Наступний рівень аутентифікації представлений експертно-криміналістичними рішеннями, які охоплюють використання характерних властивостей у межах упаковки з метою створення унікального підпису або молекулярних маркерів, які можуть бути виявлені тільки з використанням лабораторного обладнання. Аутентифікація продукції може здійснюватися призначеною стороною, контролюючим органом або навіть споживачем швидко та ефективно за допомогою смартфона. Проте за необхідності їхнього застосування потрібно зважати на специфіку нелегального обігу у країні, економічний ефект від

⁷⁵ Tracking, Tracing and Authentication Systems. Governance and Data Management for Cross-border. 2016. URL: <http://www.nano4u.net/wp-content/uploads/2018/04/CAIT-white-paper-6Dec2016-1.pdf>.

упровадження. В Україні, наприклад, недоцільно використовувати високовартісні елементи захисту, оскільки обсяг контрафактної продукції у структурі нелегального обігу є незначним (0,5 % нелегального обігу, що становить приблизно 333 млн грн втрат податкових надходжень). Удосконалення системи аутентифікації може бути наступним кроком після впровадження системи T&T.

Фактором успішного впровадження ЕСМОТ, звичайно, є вибір постачальника технологічного рішення. Для цього важливо дослідити історію бізнесу потенційних провайдерів та зрозуміти характеристики системного програмного забезпечення та його безпеку, адже держава відповідальна не лише за захист своїх даних, а й даних операторів тютюнового ринку. При цьому необхідно заохочувати конкуренцію на ринку шляхом проведення відкритих закупівель, дозволяючи багатьом постачальникам різноманітних технологій та послуг пропонувати свої системи T&T. Для вибору постачальника такого рішення корисним буде перелік питань⁷⁶, які наведені на рис. 4.5.

Важливою є також ділова репутація постачальників технологічних рішень, при цьому недопустимим є обрання компаній, які в інших країнах допускали недобропорядну поведінку щодо впливу на формування тендерних умов.

Розроблена на основі визначених концептуальних підходів система виявлення та відстеження буде економічно ефективною та зручною для використання як працівниками контролюючих органів, так операторами ринку й споживачами. Вона дозволить забезпечити ефективний податковий нагляд (контроль) за обігом тютюнових виробів від виробника/імпортера до ритейлу, протидіяти нелегальному обігу (за рахунок охоплення всіх видів продукції, що підлягає та не підлягає маркуванню акцизними марками), мінімізувати вплив людського фактора на адміністрування акцизного податку, дотримання

⁷⁶ Містяться в документі «Measures to Control Illicit Tobacco Trade» (Заходи контролю над нелегальною торгівлею тютюновими виробами).

міжнародних стандартів та в майбутньому інтегруватися в глобальну систему виявлення та відстеження.

Чи постачання послуг виявлення та відстеження є основним видом діяльності бізнесу?
Чи оцінюються потреби ринку, і якщо так, чи можна результати надати для перегляду?
Чи базуються рішення на відкритих стандартах?
Чи рішення не залежить від впливу галузі, яку потрібно контролювати?
Чи користуються інші клієнти подібною системою?
Чи задоволені ці клієнти такою системою?
Чи відбулося зростання фінансової ефективності внаслідок використання системи?
Чи система може бути інтегрована з державними базами даних (реєстри, бази даних, довідники тощо)?
Якщо система буде пов'язана з наявними системами чи очікуються труднощі у створенні державної системи?
Чи були приховані та непередбачувані витрати на впровадження системи в інших країнах?
Чи мали доступ до повного вмісту бази даних системи громадськість, правоохоронні органи та державні установи в інших країнах?

Рис. 4.5 – Запропонований перелік питань до постачальників технологічних рішень системи виявлення та відстеження

Джерело: Hana Ross Measures to Control Illicit Tobacco Trade. Economics of Tobacco Control Project, University of Cape Town. 2015. [file:///C:/Users/Administrator/Downloads/Ross_Available_Measures_8.10.15%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Administrator/Downloads/Ross_Available_Measures_8.10.15%20(1).pdf).

ВИСНОВКИ

З метою розроблення пропозицій щодо вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів у роботі досліджено міжнародні нормативно-правові акти у цій сфері, зокрема: Рамкову конвенцію ВООЗ щодо контролю за тютюном, Протокол FCTC, Директиву 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх товарів, а також імплементаційних та делегованих актів Єврокомісії щодо регулювання системи T&T. Встановлено, що під час побудови системи виявлення та відстеження в Україні необхідно враховувати вимоги зазначених документів. Проаналізовано позитивні ефекти застосування міжнародних відкритих стандартів виявлення та відстеження тютюнових виробів та їхньої аутентифікації, які є операційно сумісними та можуть сприяти обмеженню обсягів ухилення від оподаткування як у межах України (завдяки швидкому виявленню споживачами та контролюючими органами контрафактної та контрабандної продукції), так і у світовому масштабі (за допомогою оперативного міжнародного обміну відповідною інформацією). Запровадження сучасних операційно сумісних на глобальному рівні систем виявлення і відстеження тютюнових виробів та їхньої аутентифікації в Україні дасть змогу зменшити обсяги нелегального обігу тютюнових виробів, забезпечивши зменшення втрат бюджету внаслідок ухилення від акцизного та інших податків, а також досягнення цілей охорони здоров'я (завдяки обмеженню доступу споживачів до відносно дешевої нелегальної продукції).

З'ясовано, що внаслідок значного зростання ставок акцизного податку в Україні відбулася активізація застосування суб'єктами господарювання схем уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків. До уникнення віднесено заходи накопичення на складах тютюнових виробів перед

підвищенням ставок акцизного податку – форстолінг, а також заходи заниження цін на сигарети – демпінг. Ухилення передбачає виробництво й обіг продукції, що здійснюються з порушенням чинного законодавства і міжнародних договорів та охоплює необліковані тютюнові вироби. Досліджено структуру нелегального ринку та визначено його складові, до яких віднесено: контрабанду, фальсифікацію, шахрайство (невідповідність маркування «сигарильні» схеми тощо); незадеклароване виробництво та реалізація («shear whites», несплата акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів та утворення «скруток» роздрібними продавцями) тощо. Встановлено, що збільшення рівня нелегального ринку тютюнових виробів знижує фіскальну та регулятивну ефективність акцизного оподаткування та не дозволяє досягти цілей охорони здоров'я населення.

Визначено, що для різних сегментів нелегального ринку необхідні відповідні механізми протидії: для виявлених немаркованих сигарет – посилити контрольні заходи податкових органів, для з'ясування їхнього походження – оперативно-розшукові заходи, для «скруток» ПДВ та несплаченого акцизного податку з роздрібних продажів – аналіз баз даних, які є в розпорядженні податкових органів, тощо. Визначено, що для прояву синергетичного ефекту такі заходи мають поєднуватися з стимулюванням податкового комплаєнсу та медіакампаніями в ЗМІ щодо інформування громадськості про те, що розповсюдження та/або придбання тютюнових виробів, з яких не сплачено податки, є незаконною діяльністю.

Констатовано, що для оперативного з'ясування інформації про походження та рух тютюнових виробів каналами його дистрибуції, а також виявлення нелегальної продукції необхідним є впровадження інформаційних технологій їхнього відстеження на всьому ланцюзі постачання. Визначено, що функціонування інноваційних рішень контролю за виробництвом та обігом

тютюнових виробів підвищує фіскальну ефективність акцизного податку за рахунок зниження рівня нелегального обігу.

Систематизовано світовий досвід упровадження та функціонування систем виявлення та відстеження тютюнових виробів та на цій основі класифіковано системи за критерієм спільного та роздільного функціонування з системою податкової верифікації (марок акцизного податку). Визначено, що роздільні системи є більш сучасними, ураховують міжнародні вимоги та дозволяють відстежувати весь спектр тютюнових виробів.

Розроблено та запропоновано концептуальні підходи до запровадження вітчизняної системи виявлення та відстеження тютюнових виробів, до яких віднесено: відповідність міжнародним нормативно-правовим актам та міжнародним відкритим стандартам; роздільне функціонування для алкогольних напоїв та тютюнових виробів; поетапне впровадження (тестовий режим та промислова експлуатація); економічна ефективність; співпраця з виробниками та економічними операторами ланцюга постачання; унікальна ідентифікація одиниці продукту та агрегованої упаковки; можливість швидкого і легкого зчитування кожного ідентифікатора та аутентифікації тютюнових виробів протягом усього ланцюга постачання зі збереженням цілісності оригінальної упаковки працівниками контролюючих та правоохоронних органів, споживачами продукції; забезпечення електронного документообігу.

Електронна система контролю за обігом тютюнових виробів України, упроваджена з урахуванням запропонованих положень, стане складовою глобального режиму виявлення та відстеження, ефективним механізмом протидії реалізації фальсифікованої та контрабандної підакцизної продукції, що в підсумку приведе до більш повної реалізації фіскального та регулятивного потенціалу акцизного податку. Також це дозволить Україні стати стороною Протоколу FCTS, інтегруватися зі світовою системою протидії нелегальному

обігу тютюнових виробів та виконати вимоги ст. 352 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка закликає розвивати співпрацю і гармонізувати політику з протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Деякі питання запровадження марок акцизного податку нового зразка для алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.05.2015. № 296 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/296-2015-%D0%BF>

2. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 102 с.

3. The Need for Global Standards and Solutions to Combat Counterfeiting: White Paper / GS1. URL: https://www.gs1.org/docs/GS1_Anti-Counterfeiting_White_Paper.pdf

4. Концепція створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна марка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.07.2016 № 497-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/497-2016-%D1%80/print>.

5. Коросташова І. М. Види порушень у сфері інтелектуальної власності: питання застосування термінології і класифікація. *Актуальні проблеми екологічного права*: матеріали міжнародного круглого столу 22–23 квітня 2010 р. 2010. Ч. 1. С. 30–36.

6. Коротун В. І., Кошук Т. В. Антидемпінговий механізм стабілізації податкових надходжень з тютюнових виробів. *Фінанси України*. 2018. № 9. С. 60–72.

7. Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т. В., Хлебнікова І.І. та ін. Розбудова комплексної системи протидії тінізації ринку підакцизних товарів України в умовах євроінтеграції: Звіт з НДР № держреєстрації 0117U004361 / кер. авт. кол. В. І. Коротун. Ірпінь: Університет ДФС України. 2018. 417 с.

8. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2. С. 43–56.

9. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Заходи протидії форстолінгу тютюнових компаній: європейський досвід та висновки для України. *Проблеми економіки*. 2019. № 2 (40). С. 134–144.

10. Кудь А., Кучерявенко М., Смичок Є., Цифрові активи і їх правове регулювання в сфері розвитку технології блокчейн: монографія. / Харків: Право, 2019. 216 с.

11. Кузьменко Л. Г. Паралельний імпорт – важливий механізм існування конкурентних відносин. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2016. № 1. С. 96–100.

12. Матійчук О. В. Протидія ухиленню від сплати податків з тютюнових виробів в Україні. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*. зб. матер. IV наук.-практ. інтернет-семінару (м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р) м. Ірпінь, 2019. С. 90–93.

13. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <http://sta-sumy.gov.ua/mk/>

14. Незаконная торговля табачными изделиями и методы борьбы с нею. Международный налоговый и инвестиционный центр. 2015. 52 с. URL: <http://docplayer.ru/28442615-Nezakonnaya-torgovlya-tabachnymi-izdeliyami-i-metody-borby-s-ney.html>

15. Незаконная торговля табачными изделиями. Окажется ли новый протокол эффективным? / International Tax and Investment Center. 52 с.

16. Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Інноваційні механізми контролю за обігом підакцизних товарів: європейські тенденції. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: зб. наук. праць за матер.

міжн. наук.-практ. кр. столу (м. Ірпінь 23 лютого 2018 р.) м. Ірпінь, 2018. С. 134–137.

17. Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Світовий досвід упровадження електронної системи контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів: перспективи для України. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*. зб. матер. IV наук.-практ. інтернет-семінару (м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р.). м. Ірпінь, 2019. С. 104–108.

18. Пасічний М. Д. Стратегія акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 6. С. 220–226. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2017_6_35.

19. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12. 1995 № 481/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

20. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. м. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 66 с.

21. Проценко О. І. Аналіз ефективності функціонування системи виявлення та відстеження тютюнових виробів в Бразилії *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: зб. матер. IV наук.-практ. інтернет-семінару (м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р.). м. Ірпінь, 2019. С.113–115.

22. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну: Конвенція, Міжнародний документ від 21.05.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001.

23. Тартачник Н. Г., Кравченко І. С. Практичний досвід протидії нелегальному обігу тютюнової продукції на прикладі Кенії. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: зб. матер. IV наук.-практ. інтернет-семінару (м. Ірпінь, 16–17 травня 2019 р.). м. Ірпінь, 2019. С. 146-149.

24. Термінологія Системи GS1. Специфікації Асоціації «ДжіЕс1 Україна». Версія 1.0. URL: https://gs1ua.org/media/120/download/GS1_Glossary_spec_v1_0.pdf?v=1.

25. Яворський О. Роздрібний акциз – точка неповернення досягнута? ЦЕНЗОР.НЕТ. URL: https://censor.net.ua/blogs/3145287/rozdrbniyi_aktsiz_tochka_nepovernennya_dosyagnuta.

26. AM-PG's Tax Labels to be Used on Over 30 Products in Armenia. Tax Stamp News. 2017. № 12. P. 2.

27. Analysis of the available technology for unique markings in view of the global track-and-trace regime proposed in the negotiating text for a protocol to eliminate illicit trade in tobacco products. FCTC. 2010. URL: https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/75715/FCTC_COP_INB_IT4_ID1-en.pdf?sequence=1&isAllowed=y

28. Confronting Illicit Tobacco Trade: A Global Review Of Country Experiences. The World Bank. URL: <https://www.worldbank.org/en/topic/tobacco/publication/confronting-illicit-tobacco-trade-a-global-review-of-country-experiences/>

29. Controlling Illicit Tobacco Trade: International Experience. 2015. URL: https://tobacconomics.org/wpcontent/uploads/2015/05/Ross_International_experience_05.28.15.pdf.

30. Delarue case-studies: UK HMRC. URL: <https://www.delarue.com/global-insights/case-studies>.

31. Digital Tax Stamps Scheme for Tobacco Products. Federal Tax Authority of UAE. URL: <https://tax.gov.ae/DTS>.

32. EDN61 Excise Stamping Regime – Transition to New Contract. 2019. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/edn61/excise-stamping-regime-transition-new-contract.html#toc2>

33. Ensuring Supply Chain Security: The role of anti-counterfeiting technologies. United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute. URL:

http://www.unicri.it/topics/counterfeiting/anticounterfeiting_technologies/Ensuring_supply_chain_security_report.pdf.

34. Excise Notice 476: Tobacco Products Duty. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-476-tobacco-products-duty/excise-notice-476-tobacco-products-duty>.

35. FCA. Technology and the Fight against Illicit Tobacco Trade. Framework Convention Alliance. URL: http://www.fctc.org/images/stories/2008/INB-2_Media%20briefing_Technology_and_Illicit_Trade.pdf.

36. How to Use KRA Stamp Checker To verify the Genuineness and Authenticity of a Product. URL: <http://hustleyetu.co.ke/2016/09/how-to-use-kra-stamp-checker-to-verify-the-genuineness-and-authenticity-of-a-product.html>.

37. Implementation Analysis Regarding the Technical Specifications and Other Key Elements for a Future EU System for Traceability and Security Features in the Field of Tobacco Products. 2015. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/19af17cf-5ca3-11e8-ab41-01aa75ed71a1>.

38. ISO 22382:2018 Security and Resilience – Authenticity, Integrity and Trust for Products and Documents – Guidelines for the Content, Security, Issuance and Examination of Excise Tax Stamps: Abstract/ISO. 2018. URL: <https://www.iso.org/standard/73859.html>.

39. ITSA Presentation for HSP Hanoi 3 Dec 2018. URL: <https://www.tax-stamps.org/userfiles/files/ITSA%20Presentation%20for%20HSP%20Hanoi%203%20Dec%202018.pdf>.

40. Li L. Technology Designed to Combat Fakes in the Global Supply Chain Business Horizons, Volume 56, Issue 2, March–April 2013, P. 167–177.

41. Michael DeFeo, Mark A.R. Kleiman, James E. Prieger. Combating the Illicit Trade in Tobacco Products in California and at the National Level through Track and Trace (T&T). URL: <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=544017099074094115027114098018065011027055029016031058025073030064120027095093109074110122119106047059058117064122123121083026102009075041077099102022121097069004088011018121086012124112012120116116126109022103122102020116098089066011104114007101084&EXT=pdf>.

42. Massachusetts Department of Revenue. URL: <http://www.mass.gov/dor/businesses/help-and-resources/cigarette-and-tobaccotax/cigarette-stamp-validator-information.html>.

43. Mykolska N., Makhinova A. Parallel Imports under Ukrainian Law. *The Ukrainian Journal of Business Law*. 2009. № 5. P. 30–33.

44. On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Delegated Regulation 2018/573. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en.

45. On Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Implementing Regulation (EU) 2018/574. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en.

46. On Technical Standards for Security Features Applied to Tobacco Products: Commission Implementing Decision (EU) 2018/576. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en.

47. Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products. 2016. URL: <http://www.who.int/fctc/protocol/en/>

48. Ross H. Measures to Control Illicit Tobacco Trade. Economics of Tobacco Control Project, University of Cape Town. 2015. URL: [file:///C:/Users/Administrator/Downloads/Ross_Available_Measures_8.10.15%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Administrator/Downloads/Ross_Available_Measures_8.10.15%20(1).pdf).

49. Security printers Banknotes+Identity. 22.03.2019. URL: <https://www.securityprinters.org/dwl/Infosecura79.pdf>.

50. Systems for Tobacco TRaceability and Security Features. European Commission. 2017. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en.

51. Tackling Tobacco Smuggling – building on our success. HM Revenue and Customers and UK Border Agency. 2011. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tackling-tobacco-smuggling-building-on-our-success>.

52. Tax Stamps A Technical Study and Market Report – 2nd Edition. 2012. Reconnaissance International Ltd 4 Windmill Business Village, Brooklands Close, Sunbury-on-Thames. 140 p.

53. Tax Stamps are Manufactured by the Canadian Bank Note Company and SICPA. They are distributed by the Canada Revenue Agency. URL: <http://news.gc.ca/web/article-en.do?nid=612329>.

54. The Development and Implementation Was Carried out by Xerox and OpSec Security. URL: http://www.opsecsecurity.com/assets/files/gov_literature/Michigan_SecureITT_Case_Study.pdf.

55. The Need for Global Standards and Solutions to Combat Counterfeiting: White Paper / GS1. URL: https://www.gs1.org/docs/GS1_Anti-Counterfeiting_White_Paper.pdf

56. TMA. Track & Trace and Security Features. Tobacco Manufacturers Association. URL: <http://the-tma.org.uk/policy-legislation/tobacco-products-directive/track-trace-security-features>.

57. Tobacco Products Directive 2014/40/EC. 2014. April. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AJOL_2014_127_R_0001.

58. Track & Trace // Esta. URL: <https://www.esta.be/track-and-trace/>.

59. Tracking, Tracing and Authentication Systems. Governance and Data Management for Cross-border. 2016. URL. <http://www.nano4u.net/wp-content/uploads/2018/04/CAIT-white-paper-6Dec2016-1.pdf>.

60. UN Comtrade Database. URL: <https://comtrade.un.org/data>.

61. Vero Code Comparison with other Codes. URL: <https://veroseal.com/>

62. WHO report on the global tobacco epidemic, 2015: raising taxes on tobacco. World Health Organization 2015, 103 p.

63. World Customs Organization. Illicit Trade Report 2013 (2014). http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/~/_media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Enforcement%20and%20Compliance/Activities%20and%20Programmes/Illicit%20Trade%20Report%202012/WCO%20REPORT%202013%20-%20BR.ashx.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Класифікація інноваційних рішень систем моніторингу обігу підакцизних та інших товарів в окремих країнах світу

		Країни													
		Бразилія	Вірменія	Грузія	Еквадор	Канада	Кенія	Казахстан	Киргизстан	Країни-члени ЄС	Мозамбік	ОАЕ	Окремі штати США	Росія	Туреччина
Критерій оцінювання з системою податкової верифікації	виявлення та відстеження марки акцизного податку												Різні провайдери 		
	виявлення та відстеження продукції							 		Різні провайдери (див. табл. 3.1)					

Джерело: складено авторами за даними Ensuring Supply Chain Security: The role of anti-counterfeiting technologies. United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute. URL: http://www.unicri.it/topics/counterfeiting/anticounterfeiting_technologies/Ensuring_supply_chain_security_report.pdf.

Додаток Б. Компанії-постачальники технологічних рішень T&T та механізми фінансування їх продуктів

Таблиця Б.1

Огляд компаній-постачальників технологічних рішень T&T

Назва постачальника технологічних рішень	Технологічні продукти	Основні сфери застосування	Сегменти нелегального ринку, для протидії яким застосовується рішення	Приклади рішень
1	2	3	4	5
SICPA	Безпечні чорнила, T&T, відкриті, напівприховані та приховані елементи безпеки, технології безпечної ідентифікації, програми податкового обліку	Банкноти, посвідчення особи, марки акцизного податку, захист бренда та товарів	Шахрайство, нелегальна торгівля, підробка	<p>Захисні фарби розроблені для певних процесів друку з метою захисту банкнот та документів від підробки та шахрайства.</p> <p>SICPATRACE Система охоплює технологію аутентифікації та T&T в поєднанні з матеріально-цифровими засобами захисту. Дозволяє ідентифікувати легальність продукції та надавати контролюючим органам необхідні дані, які дозволяють покращити якість перевірки. Функціонування цієї системи передбачає так зване безпечне маркування унаслідок генерації унікального коду для кожної одиниці товару. Такий код може наноситися або на марку акцизного податку, або безпосередньо на товар у процесі виробництва. Марки акцизного податку та коди ідентифікації містять декілька елементів безпеки, включаючи відкриті, напівприховані та приховані елементи.</p> <p>Кожен код активується на виробничій лінії, що дозволяє здійснювати онлайн контроль. Коди скануються та зчитана інформація передається до бази даних на кожному етапі руху продукції по ланцюгу постачання. Таким чином, уся інформація щодо руху товару від виробника до кінцевого пункту продажу передається до системи управління даними.</p> <p>Ручні сканери використовуються податковими та правоохоронними органами для проведення перевірок. Ручні сканери дозволяють контролюючим органам відстежувати товар та ідентифікувати відповідно до бази даних, зчитуючи унікальні коди</p>
OpSec Security Group	Відкриті, напівприховані та приховані елементи безпеки, T&T, електронний моніторинг та	Захист бренда та продукції, банкноти, марки акцизного податку	Підробка, шахрайство	Марки акцизного податку з технологією оптично змінних засобів (OVD) у поєднанні з рідкими кристалами. Марки можуть бути на клейовій основі або у вигляді етикеток для ряду продукції (зокрема, аналіз,

продовження додатка Б

продовження табл. Б.1

1	2	3	4	5
	<p>етикетки безпеки, тиснення фольгою та оптично змінних засобів</p>			<p>фармацевтичної, тютюнової та алкогольної). Марка акцизного податку містить видимі та приховані функції безпеки, що дозволяє споживачам та контролюючим органам перевірити легальність продукції. OpSec Secure ITT та eTRACS – це система генерування та нанесення на тютюнову продукцію цифрової акцизної марки яка діє в поєднанні з електронною системою податкової звітності та аудиту. Система Secure ITT дозволяє взаємодіяти з митними службовцями, авторизованими дистриб'юторами, роздрібними партнерами та громадськістю. Ця взаємодія забезпечується використанням на марці акцизного податку QR-коду в поєднанні з технологією безпеки</p>
<p>ЦРПТ</p>	<p>Відкриті, приховані елементи безпеки, T&T</p>	<p>Упаковка кожної одиниці товару, захист бренда та товарів</p>	<p>Шахрайство, нелегальна торгівля, підробка</p>	<p>Система маркування та обігу тютюнової продукції «Чесний знак». Ця система передбачає обов'язкове маркування виробниками та імпортерами тютюнової продукції унікальним ідентифікатором та дає можливість відстежувати товар на всіх етапах його обігу від виробника та кінцевого споживача. Маркування здійснюється шляхом нанесення видимого двовимірного матричного коду формату DataMatrix на будь-яку зовнішню упаковку тютюнової продукції для забезпечення повноцінної агрегації під час виробництва і просування ланцюгом постачання (пачка, блок, мастеркейс, палета). Інформація на всіх етапах обігу товару передається в електронному вигляді до єдиної системи бази даних разом з накладною через оператора системи електронного документообігу</p>
<p>Акціонерне товариство Казакхтелеком</p>	<p>Відкриті, приховані елементи безпеки, T&T</p>	<p>Упаковка кожної одиниці товару, захист бренда та товарів</p>	<p>Шахрайство, нелегальна торгівля, підробка</p>	<p>Інформаційна система маркування та відстеження тютюнових виробів. Ця система передбачає маркування тютюнових виробів двовимірним матричним штрих-кодом DataMatrix та дозволяє відстежувати тютюнові вироби від виробника та імпортера до кінцевого споживача. Весь шлях товару на кожному етапі фіксується в інформаційній системі</p>

Джерело: Ensuring Supply Chain Security: The role of anti-counterfeiting technologies. United Nations

Interregional Crime and Justice Research Institute. URL:

http://www.unicri.it/topics/counterfeiting/anticounterfeiting_technologies/Ensuring_supply_chain_security_report.pdf.

**Механізми фінансування технологічних рішень моніторингу обігу
тютюнових виробів у деяких країнах світу**

Країна	Механізми фінансування	Вартість технологічного рішення	
		Первинні інвестиції	Обслуговування
Бразилія	Оплачується виробниками тютюнових виробів шляхом встановлення надбавки до суми акцизного податку	н/д	0,01845 дол. США за марку акцизного податку (станом на 2011 р.)
Кенія	Оплачується державою через механізм рефінансування виробників тютюнових виробів-платників акцизного податку за рахунок сплаченого податку	9,5 млн дол. США щорічно	0,027 дол. США за марку акцизного податку (2017 р.)
Деякі штати США (Каліфорнія)	Відшкодування державою виробникам тютюнових виробів-платникам акцизного податку вартості обладнання, вартості марок акцизного податку	180 тис. дол. США за кожен одиницю штампувального обладнання	0,0085 дол. США за марку акцизного податку
Канада	За рахунок виробників тютюнових виробів-платників акцизного податку	—	0,0067425 дол. США за марку акцизного податку
Грузія	за рахунок державного бюджету. З 2018 р. – за рахунок бізнесу		0,005 євро за марку акцизного податку
Росія	За рахунок виробників тютюнової продукції	94 млн дол. США щорічно	0,0077 дол. США за один код
Казахстан	За рахунок держави, на час дії пілотного проекту	—	Безкоштовно
Білорусь	За рахунок виробників товарів та імпортерів	—	Від 1 до 50 бел. коп. за контрольний знак
Грузія	Упровадження здійснювалося за рахунок бюджету. З 2018 року – за рахунок виробників тютюнових виробів	—	Дані щодо вартості коду відсутні
Мозамбик	Відшкодовується державою за рахунок сплаченого акцизного податку	—	Дані щодо вартості акцизної марки відсутні
Киргизстан	Перебуває на стадії запровадження	—	На стадії запровадження

Додаток В. Типи та характеристика носіїв даних

Таблиця В.1

Типи носіїв даних

Носій даних	Характеристика
Алфавітно-цифровий код (21)274877906943	Унікальний ідентифікатор, надрукований або прикріплений як етикетка до відповідної упаковки. Обов'язковою вимогою друкованого серійного номера є забезпечення можливості зчитування людиною. Може поєднуватися з будь-якою іншою технологією маркування
1D DataBar 	Штрих-код – машинозчитувальний код, який є серію вертикальних друкованих ліній з регульованою товщиною та розділенням, що представляють змінні дані у лінійному форматі. Інформація при цьому зберігається по ширині та проміжках між друкованими паралельними лініями. Глобальним стандартом для 1D DataBars є GS1 DataBar, що дозволяє ідентифікувати GTIN для невеликих продуктів, які важко маркувати та може містити додаткову інформацію про серію та номер партії
2D DataMatrix 	Друкований машинозчитувальний код складається з представлення твердих і чітких зображень (як правило, квадратів) у матричному форматі над конкретною двовимірною структурою. Глобальним стандартом для цього коду є GS1 DataMatrix, який дозволяє ідентифікувати GTIN для невеликих продуктів, які важко маркувати та може містити додаткову інформацію про серію та номер партії.
RFID-мітка 	RFID – це невеликі мікрочіпи, що можуть містити унікальну та індивідуальну інформацію, пов'язану з об'єктом, до якого приєднано чіп. Чіп та, отже, інформацію, адресують за допомогою радіохвиль, які передаються на чіп за допомогою приєднаної антени. Ці пристрої можуть імплантуватися у пластикові картки або папір. Об'єкт з таким чіпом можна виявити на відстанях від кількох міліметрів до декількох метрів. Стандартом для цього носія даних є EPC
DotCode 	Двовимірний (2-D) матричний код, який складається з крапок, розташованих у визначеному прямокутному масиві. Випущений у 2009 році DotCode був розроблений для друку на швидкісних промислових принтерах, де точність друку не може бути гарантована
MaxiCode 	Двовимірний машинозчитуваний код, створений для логістичних систем. Код зводиться до одного стандартного розміру – дюйм на дюйм за допустимих відхилень, відповідних термічному лазерному друку. Він може містити 100 знаків інформації, стільки, скільки містить 19-дюймовий стандарт Коду 128
QR Code 	QR Code – машинозчитувальний код, який використовує чотири стандартизовані режими кодування (числовий, алфавітно-цифровий, двійковий і кандзи) для ефективного зберігання даних; можуть також використовуватися розширення
Vero code 	Тривимірний код у вигляді квадрата, що складається з різнокольорових модулів, де можна кодувати довільну інформацію. Vero code може бути побудований у різних форматах і може бути зчитаний спеціальним сканером або будь-яким смартфоном

Джерело: Analysis of the available technology for unique markings in view of the global track-and-trace regime proposed in the negotiating text for a protocol to eliminate illicit trade in tobacco products. FCTC. 2010. URL: https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/75715/FCTC_COP_INB_IT4_ID1-en.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

*Новицька Надія Володимирівна, Хлебнікова Інна Ібрагимівна,
Коротун Володимир Іванович, Кошук Тетяна Василівна, Тартачник Ніна Георгіївна,
Кравченко Інна Сергіївна, Проценко Олександр Ігорович*

**МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА
ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ
ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ**

**Здано до друку 25.01.2020. Формат 64x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».
Ум. друк. арк.7,76.
Тираж 300 прим. Замовлення № 25/20.**

ФОП Мельник А.А.

м. Хмельницький, вул. Чорновола, 37. т/ф (0382) 74-69-49, 74-32-22
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення та
радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої
справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої
продукції.
Серія ДК № 1942 від 15.09.2008р.

Надруковано: ФОП Стрихар А. М.
м. Хмельницький, вул. Красовського, 14. Тел.: (096) 709-11-10

Науково-дослідний інститут фіскальної політики спеціалізується на здійсненні наукових досліджень з питань оподаткування та митної справи, податкових експертизах, доктринальному тлумаченні норм податкового законодавства, податковому консультуванні

Наші фахівці є експертами у сфері оподаткування, що мають практичний досвід та відповідну наукову кваліфікацію.

Університетська, 31
м. Ірпінь, Київська область
(04597) 67-394
+38 (063) 542 10 53 viber
www.ndifp.com
office@ndifp.com