

УДК 336.226.3 (477+4ЄС)

DOI 10.33244/2617-5932.3.2019.155-163

**Н. В. Новицька,**

к.е.н.,

Університет ДФС України,

e-mail: n.novitska@gmail.com,

ORCID ID 0000-0002-8238-4006

## ОСОБЛИВОСТІ МОНІТОРИНГУ РУХУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ У КРАЇНАХ ЄС

*У роботі описана система контролю за переміщенням підакцизних товарів у країнах ЄС, її принцип функціонування та нормативно-правове забезпечення. Визначено, що ця система базується на таких інститутах, як фінансова гарантія та електронний адміністративний документ. З'ясовано, що основними перевагами застосування системи є можливість відстеження руху підакцизних товарів (як для відправника, так і для одержувача), а також полегшення аудиту та контролю за допомогою більш ефективної та якісної документації, пов'язаної з таким переміщенням.*

**Ключові слова:** акцизний податок, режим відстроченої сплати акцизного податку, система контролю за рухом підакцизних товарів.

### **Н. В. Новицкая. Особенности мониторинга движения подакцизных товаров в странах ЕС**

*В работе описана система контроля за перемещением подакцизных товаров в странах ЕС, ее принцип функционирования и нормативно-правовое обеспечение. Определено, что данная система базируется на таких институтах, как финансовая гарантия и электронный административный документ. Установлено, что основными преимуществами применения системы является возможность отслеживания движения подакцизных товаров (как для отправителя, так и для получателя), а также облегчение аудита и контроля с помощью более эффективной и качественной документации, связанной с таким перемещением.*

**Ключевые слова:** акцизный налог, режим отсроченной уплаты акцизного налога, система контроля за движением подакцизных товаров.

**Метою цієї роботи** є дослідження кращих практик автоматизованого контролю за ринком підакцизних товарів, що застосовуються у країнах ЄС.

**Постановка проблеми.** Нині одним з перспективних напрямів удосконалення державного регулювання ринку підакцизних товарів є підвищення ефективності здійснення фактичних перевірок учасників ринку підакцизних товарів, у тому числі через використання інструментів дистанційного контролю; вдосконалення спеціальної звітності про виробництво та реалізацію підакцизних товарів як невід'ємної складової формування єдиного інформаційного масиву даних для реалізації процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням контролю за обігом підакцизних товарів присвячено значну кількість наукових публікацій [1; 2, с. 283; 3; 4], проте й досі існує багато проблем у цій сфері, серед яких нелегальне виробництво та обіг, порушення правил реалізації продукції, виготовленої легально, форстолінг, продаж підакцизної продукції за цінами, нижчими собівартості тощо. Нині ДФС України запроваджені окремі сучасні електронні сервіси адміністрування акцизного податку, проте життя змінюється та постають нові проблеми, пов'язані з діджиталізацією процесів контрольної діяльності фіскальних органів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до європейського законодавства акцизний податок сплачується у кінцевому пункті споживання. Перебуваючи в режимі транзиту до кінцевого пункту призначення, ці товари перебувають у режимі відстроченої сплати акцизного податку, який використовується для забезпечення безперешкодного доступу на внутрішні ринки країн-членів. Інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку в країнах ЄС у такому режимі є функціонування інституту акцизних складів<sup>1</sup> та електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – Excise Movement and Control System (далі – EMCS)<sup>2</sup>. Використання цієї системи передбачає реєстрацію цифрових документів про рух підакцизної продукції в електронних системах країни відправника та країни призначення. Нині 99 % усіх перевезень підакцизних товарів у межах ЄС відбуваються в режимі відстроченої сплати акцизного податку. Щорічно кількість перевезень підакцизних товарів становить 3,5 млн, сукупною вартістю 270 млрд євро і надходженнями акцизного податку 90 млрд євро. З моменту свого впровадження, починаючи із січня 2010 р. до травня 2015 р., було зафіксовано понад 13,6 млн переміщень підакцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку, з яких 98,1 % завершено без порушень.

EMCS була розроблена, щоб забезпечити плавний перехід до безпаперового (електронного) середовища, знявши перешкоди, пов'язані з оподаткуванням, щодо переміщення підакцизних товарів через кордони шляхом мінімізації витрат як економічних операторів, так і фіскальних органів. Застосування системи EMCS дозволило скоротити загальні адміністративні витрати для багатьох країн-членів від 37 до 27,5 млн євро 2014 року. Крім економії коштів на адміністрування акцизного податку до позитивних результатів запровадження системи, варто також віднести ліквідацію паперового документообігу та пов'язане з цим збільшення ефективності, вивільнення ресурсів, які були спрямовані на посилення контролю за процесами підвищеного ризику. Для економічних операторів основними перевагами застосування системи стала поява можливості відстеження руху підакцизних товарів (як для відправника, так і для одержувача), а також полегшення аудиту та контролю за допомогою більш ефективної та якісної документації, пов'язаної з таким переміщенням.

Одним із основних завдань розробки EMCS була поставлена допомога у боротьбі з ухиленням від сплати податків та певними видами шахрайства, як це описано у Доповіді Групи вищого рівня 1998 року про шахрайство у сфері діяльності з алкогольними напоями

<sup>1</sup> Склад, на якому підакцизні товари можуть зберігатися та вироблятися в режимі відстроченої сплати акцизного податку, що полегшує перевірку виробничих та складських приміщень.

<sup>2</sup> Рішення про впровадження EMCS було ухвалено за підсумками доповіді, представленої Генеральним Директорам з митного та непрямого оподаткування групою високого рівня про шахрайство в секторі тютюнових та алкогольних напоїв 1998 року.

та тютюновими виробами [6], та вирішення ряду проблем, виявлених у системі на той момент. Найважливішими слабкими сторонами вважалися відсутність контролю над трейдерами та партіями товарів у країні-члені відправлення і відсутність попередньої інформації в країні-члені призначення та відсутність можливості проведення своєчасного, цілеспрямованого і вибіркового контролю на основі аналізу податкових ризиків.

EMCS є однією з багатьох транс'європейських IT-систем, частково профінансованих за програмою EC Fiscalis. Значна економія фінансових ресурсів від підвищення ефективності пов'язана з наявністю спільної інфраструктури, яка дозволяє забезпечити безпечний та швидкий обмін електронною податковою інформацією між державами-членами. З точки зору вартості та контролю потрібно зазначити, що лише загальноєвропейська система може забезпечити одноманітність та узгоджені умови, необхідні для належного функціонування внутрішнього ринку. Крім того, центральна координаційна роль, яку виконує Комісія, а також управління EMSC, яка охоплює всі 28 держав-членів, забезпечує підвищення ефективності порівняно з можливими двосторонніми чи міжнародними ініціативами. Наявність форуму для узгодження та центральної координації спільних правил (правових аспектів) та специфікацій (технічних аспектів) для функціонування заходів допомагає запобігти дублюванню зусиль.

Функціонування системи EMCS передбачає, що постачальники підакцизних товарів (далі – економічні оператори (EO) у режимі реального часу вносять до єдиної бази електронні документи про їхнє відвантаження (рис. 1). Для гарантування сплати акцизного податку передбачений спеціальний інструмент у вигляді фінансової гарантії – кошти, які вносять продавці (вантажовідправники) підакцизних товарів у країні відправлення, що забезпечує солідарну відповідальність за сплату акцизного податку разом з покупцем (вантажоотримувачем). Фінансова гарантія відшкодовується у разі підтвердження факту оприбуткування підакцизних товарів вантажоотримувачем. У разі відсутності підтвердження факту отримання підакцизних товарів фінансова гарантія не повертається. Крім того, такі EO можуть бути позбавлені дозволу на діяльність. Використання системи EMCS у її класичному вигляді є обов'язковим у випадку здійснення поставок підакцизних товарів між країнами-членами ЄС. Для підакцизних товарів, що призначені для споживання на внутрішньому ринку, можуть використовуватись підходи організації контролю як на основі рішень системи EMCS, так і зовсім відмінні від неї.

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

- e-AD видається вантажовідправником (виробником, імпортером), який містить інформацію про вантаж та запланований рух у межах ЄС;
- e-AD підтверджується в країні відправлення. Європейський реєстр операторів (SEED<sup>1</sup>) використовується для перевірки акцизних номерів вантажовідправника та одержувача;
- e-AD в електронній формі передається країною-членом, що відправляє до країни призначення;
- країна-призначення пересилає групу електронних повідомлень вантажовідправнику;

<sup>1</sup> Реєстр господарських операторів, про частину якого трейдери можуть проконсультуватися в Інтернеті, щоб дізнатися, чи певний акцизний номер є дійсним, якими категоріями товарів оператор має право торгувати. Цей реєстр є основним компонентом EMCS, оскільки дозволяє адміністраціям держав-членів перевіряти документи трейдерів, перш ніж надавати їм дозвіл на переміщення будь-яких акцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку.

– вантажоодержувач подає «звіт про отримання» після того, як він отримав підакцизні товари. У цьому звіті зазначають будь-які відхилення фактичного обсягу та обсягу, зазначеного в документах;

– звіт про надходження відправляється вантажовідправнику, який потім може зазначити у документах, що переміщення завершено, та подати документи для відшкодування фінансової гарантії, яка внесена за підакцизні товари.

Для запобігання шахрайству зміна даних у e-AD неможлива, коли документ підтверджений та йому призначено номер ARC. Помилки введення даних (наприклад, кількість, тип товару) в основному вирішуються через спілкування між фіскальними органами та ЕО.

Нині систему EMCS використовує понад 80 000 зареєстрованих економічних операторів, і вона є важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між державами-членами.

Метою функціонування EMCS є:

– протидія нелегальному обігу підакцизних товарів через перевірку інформації в режимі реального часу та перевірка товарів, які переміщуються в режимі призупиненої сплати акцизного податку;

– забезпечення безпечного переміщення підакцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку з перевіркою перед отриманням кінцевим покупцем;

– спрощення процедури для трейдерів через стандартну електронну систему для всіх країн ЄС;

– прискорення процедури повернення фінансових гарантій після надходження товарів до місця призначення;

– створення умов для скорочення паперового документообігу.

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

– *Директива 2008/118/ЄС*. Цей документ скасовує Директиву 92/12/ЄЕС і встановлює правові рамки для функціонування EMCS. У перших чотирьох розділах Директиви приводяться загальні визначення для типів економічних операторів, які повинні бути зареєстровані та уповноважені зберігати підакцизні товари в режимі відстроченої сплати акцизного податку (залишено можливість для держав-членів внести певні корективи в це визначення); встановлюються узгоджені правила щодо часу та місця справляння акцизного податку; визначено чіткі умови, за яких акцизний податок підпадає під дію режиму відстроченої сплати на території ЄС, а також процедури, яких потрібно дотримуватися. До загальних цілей Директиви належать забезпечення відповідного функціонування внутрішнього ринку та податкових надходжень акцизного податку;

– *Регламент (ЄС) № 684/2009*. Цей нормативний акт встановлює положення, що стосуються комп'ютерних процедур руху акцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку;

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

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

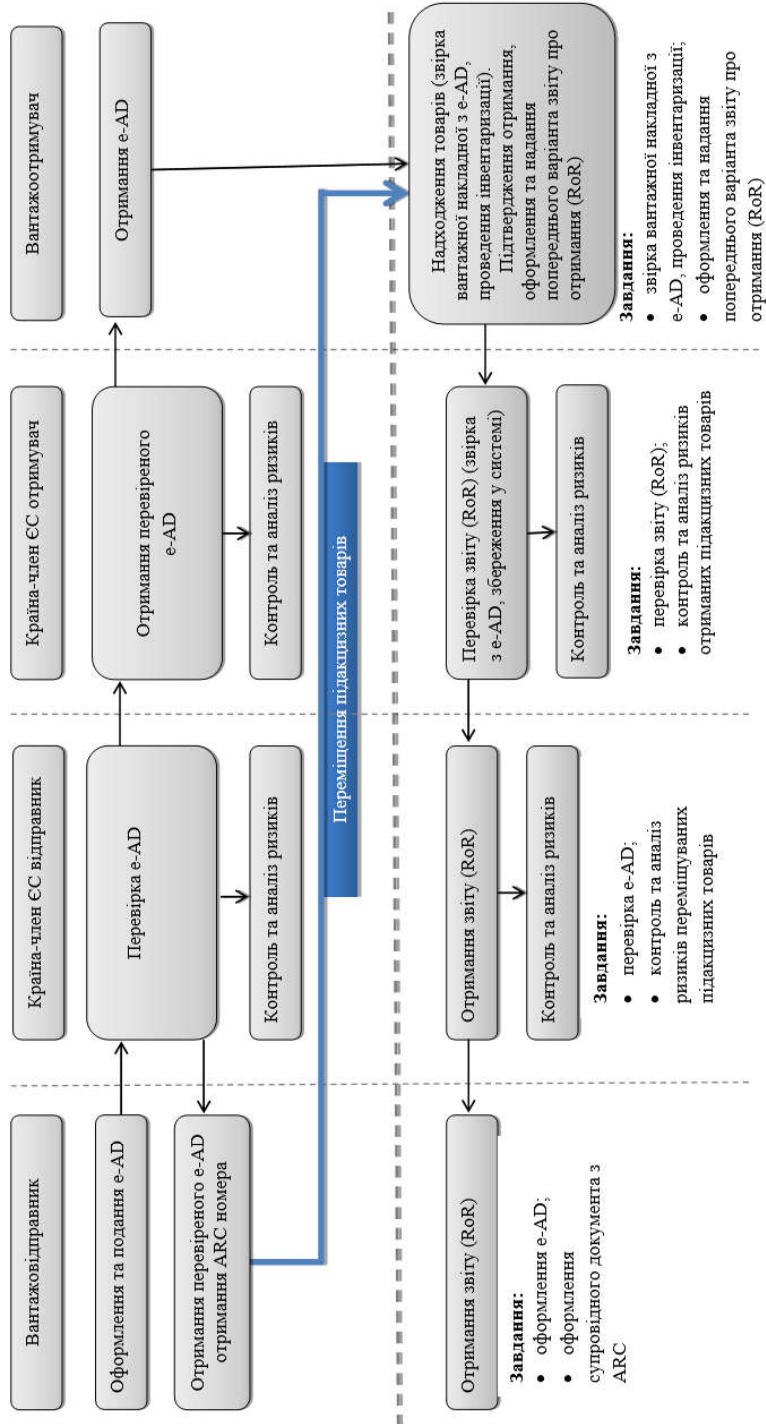
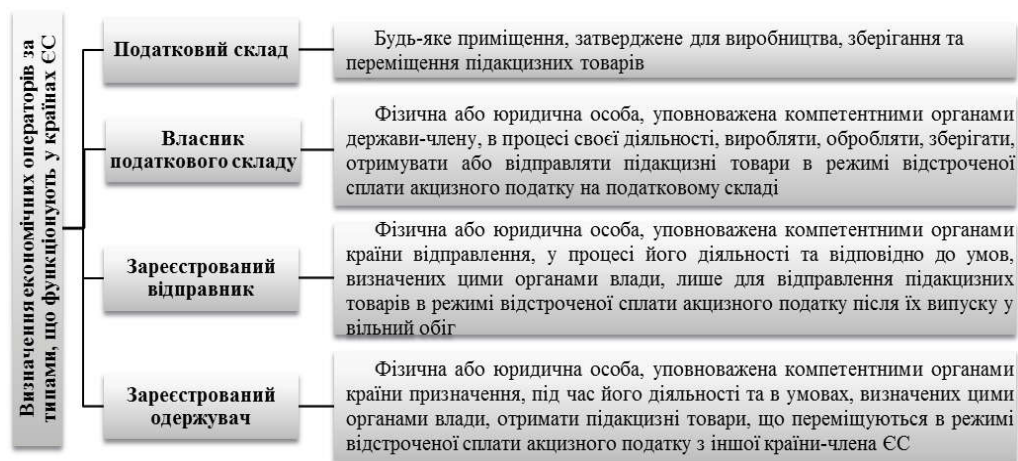


Рис. 1. Процес переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненої сплати акцизного податку та його супроводження у системі EMSC

Джерело: Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension : Final Report. European Union. 2015. 359 p.

Розглянувши основні елементи системи переміщення підакцизних товарів EMCS, мету її запровадження та законодавство, що регламентує її функціонування, доцільно зазначити, що для суб'єктів господарювання, які планують стати зареєстрованими економічними операторами, що переміщують підакцизні товари в режимі відстроченої сплати акцизного податку, першим кроком є отримання дозволу. Для створення чіткої та послідовної структури у всіх країнах ЄС і для забезпечення рівного доступу ринку всіх економічних операторів види дозволів та економічних операторів (рис. 2) регламентуються Директивою 2008/118/ЄС. Доступ на ринок визначається умовами, які повинні бути виконані для того, щоб отримати дозвіл. Вимоги до отримання дозволів розробляються окремо кожною державою-членом.

Нині кількість активних зареєстрованих економічних операторів у ЄС перевищила 100 тис. осіб. Проте це не відображає загальну кількість суб'єктів господарювання, яка провадить діяльність з підакцизними товарами, оскільки один оператор може мати кілька типів дозволів для постачання товарів до різних держав-членів, різних видів продукції. Найбільшу кількість дозволів видано у Франції, що становить 38 % всіх дозволів, виданих у країнах ЄС-28. У Німеччині видано – 9,7 %, в Італії – 9,6 %, Угорщині – 7,4 %, в Іспанії – 7,3 %. Аналізуючи кількість дозволів за їхніми видами у розрізі країн, варто зазначити, що в Угорщині, Франції та Іспанії найбільша їхня частка відносно інших видів видана власникам податкових складів. У таких країнах, як Словаччина та Нідерланди – одержувачам. Швеція є країною з найвищою часткою зареєстрованих вантажовідправників щодо загальної кількості дозволів, тоді як Фінляндія має відносно високу частку тимчасово зареєстрованих одержувачів.



**Рис. 2. Визначення економічних операторів за типами, що функціонують у країнах ЄС**

*Джерело: про загальний режим акцизних зборів та скасування Директиви № 92/12/ЄС.*

Специфіка окремих ринків підакцизних товарів обумовлює тенденції щодо кількості виданих дозволів. Оскільки виробництво тютюнових виробів є висококонцентрованим, на ринку є декілька великих гравців, отже, для діяльності з цими підакцизними товарами

видається відносно невелика кількість дозволів. Сектор виробництва алкогольних напоїв досить фрагментований у деяких підгалузях, зокрема у виноробній промисловості, яка характеризується багатьма дрібними виробниками, це обумовлює значну кількість запитуваних дозволів. Енергетичний сектор характеризується спеціалізованими операторами та великою їхньою концентрацією і, відповідно, для діяльності з цим видом підакцизних товарів запитують невелику кількість дозволів.

Відповідно до правил Директиви економічні оператори можуть подати заявку на отримання різних видів дозволів<sup>1</sup>, кожен з яких породжує особливі права та обов'язки. Незважаючи на певні розбіжності у державному контролі за обігом підакцизних товарів, у цілому у всіх державах-членах суб'єктами господарювання повинні виконуватися аналогічні типи технічних<sup>2</sup>, фінансових<sup>3</sup> та юридичних<sup>4</sup> вимог, щоб вони могли отримати повноваження економічного оператора.

Аналізуючи вплив запровадження системи EMCS на ефективність заходів щодо боротьби із шахрайством, потрібно зазначити, що за оцінками фахівців відсутньою є регулярна звітність про незаконну торгівлю (і шахрайство) між державами-членами, за винятком окремих зареєстрованих випадків, і навіть відсутність інформації про масштаби цієї проблеми. Відповідно до опитування фіскальних органів, проведеного в країнах ЄС, наявність методик оцінки контрабанди та шахрайства в цілому значно залежить від ресурсів, які держави-члени виділяють на ці дослідження [5]. Оцінки нелегального ринку підакцизних товарів та методики їхнього визначення відрізняються в різних країнах ЄС. У багатьох випадках (за винятком Великобританії та Ірландії) інформація про нелегальний ринок базується на виявлених випадках шахрайства, що призводить до недооцінки масштабів цієї проблеми (оскільки вони не враховують невиявлені випадки шахрайства).

#### **Висновки та перспективи подальшого розвитку.**

Основним інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку у країнах ЄС у режимі відстроченої сплати є функціонування інституту акцизних складів, фінансова гарантія та електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – EMCS, у межах якої переміщення підакцизних товарів документується на кожному етапі через електронний адміністративний документ. Впровадження системи EMCS спричинило зменшення вартості податкових перевірок та полегшило доступ до інформації для проведення аналізу ризиків / моніторингу в країнах ЄС. Важливо зазначити, що система також покращила координацію та співпрацю між фіскальними органами держав-членів у справах про транскордонне шахрайство. Проте значним недоліком системи EMCS нині є відсутність стандартизованої в масштабах ЄС методики оцінки ризиків. Зважаючи на це, в умовах діджиталізації усіх процесів у сфері оподаткування під час розробки стратегічних ініціатив розвитку системи контролю за обігом підакцизних товарів в Україні потрібно розглянути можливість запровадження системи, подібної до EMCS. Поряд з цим варто зазначити, що фіскальними органами України нині розробляються та впроваджуються новітні сервіси,

<sup>1</sup> Склад, на якому підакцизні товари можуть зберігатися та вироблятися в режимі відстроченої сплати акцизного податку, що полегшує перевірку виробничих та складських приміщень.

<sup>2</sup> Рішення про впровадження EMCS було ухвалено за підсумками доповіді, представленої Генеральним Директорам з митного та непрямого оподаткування групою високого рівня про шахрайство в секторі тютюнових та алкогольних напоїв 1998 року.

<sup>3</sup> Системи управління та нагляду, безпека приміщень, ліцензії на машини та обладнання, облік, сайт та ін.

<sup>4</sup> Фінансові гарантії, вимоги до обороту, мінімальні запаси тощо.

до яких належать, зокрема, система електронного адміністрування реалізації пального та електронної акцизної накладної, мобільний додаток «Легальний акциз», електронна ліцензія на оптову та роздрібну торгівлю алкогольними і тютюновими виробами, система контролю за обігом підакцизних товарів на всіх етапах ланцюга постачання «Електронна акцизна марка» тощо. Такі тенденції триватимуть і надалі, у зв'язку з цим актуальним та своєчасним є дослідження особливостей моніторингу руху підакцизних товарів у країнах ЄС для виявлення кращих зарубіжних практик, які дозволять удосконалити процеси контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів в Україні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні [Електронний ресурс] / С. С. Брехов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps\\_2013\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2013_1_4)
2. Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – 448 с.
3. Рядінський Є. О. Державне регулювання виробництва та обігу алкогольної продукції, його завдання та види / Є. О. Рядінський // Наука і правоохорона. – 2018. – № 1. – С. 200–206.
4. Шульга Т. М. Проблематика акцизного оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». – 2018. – № 2(18). – (Серія «Право»). – Режим доступу : <https://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>
5. Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension: Final Report. European Union, 2015. – 359 p.
6. On Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors : Report to Directors General for Customs and Indirect Taxation, 1998. – 50 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa\\_Birligi/4/report\\_High\\_Level\\_sectors.pdf](http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/4/report_High_Level_sectors.pdf).

## REFERENCES

1. Brekhov S. S. (2013) Napryamy vdoskonalennya systemy kontrolyu za obigom spyrtu ta alkogolnyh napoyiv v Ukrayini [Areas of improvement of the control system for the circulation of alcohol and alcoholic beverages in Ukraine]. Zbirnyk naukovykh pracz Nacionalnogo universytetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny [Collection of scientific works of the National University of State Tax Service of Ukraine]. Vol. 1. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps\\_2013\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2013_1_4) [in Ukrainian].
2. Transformaciya akcyznoyi polityky Ukrayiny : monografiya (2015) [Transformation of the Excise Duty policy of Ukraine : Monograph] / ed. V. I. Korotun / V. I. Korotun, S. S. Brekhov, N. V. Novytska and others. – Irpin : Vydavnyctvo Nacionalnogo universytetu DPS Ukrayiny. – 448 p. [in Ukrainian].
3. Ryadins`ky`j Ye. O. (2018) Derzhavne regulyuvannya vy`robny`cztva ta obigu alkogol`noyi produkciyi, jogo zavdannya ta vy`dy` [State regulation of production and circulation of alcohol



products, its tasks and types]. *Nauka i pravooxorona* [Science and law enforcement]. – № 1. – P. 200–206.

4. Shul'ga T. M., Savchuk V. S. (2018) Problematy'ka akcy'znogo opodatkovannya v Ukraini [Issues of Excise Taxation in Ukraine]. *Chasopy's Nacional'nogo universy'tetu «Ostroz'ka akademiya»*. Seriya «Pravo» [The Journal of the National University of Ostroh Academy. The «Right» Series]. – № 2(18). URL : <https://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>

5. Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension: Final Report (2015) European Union. – 359 p.

6. On Fraud in the Tobacco and Alcohol Sectors : Report to Directors General for Customs and Indirect Taxation (1998). – 50 p. URL : [http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa\\_Birligi/4/report\\_High\\_Level\\_sectors.pdf](http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/4/report_High_Level_sectors.pdf).

#### **N. Novytska. Features of monitoring the movement of excisable goods in EU**

**Introduction.** *Currently, one of the promising directions for improving the state regulation of the excisable goods market is to increase the effectiveness of carrying out factual inspections of excise goods market participants, including through the use of remote control instruments; improvement of special reporting on the production and sale of excisable goods as an integral part of the formation of a single information array of data for the implementation of procedures for monitoring the movement of excisable goods from the manufacturer to the final consumer.*

*The purpose is a developing of the best practice automated market surveillance of excisable goods in EU countries.*

**Results.** *In this article is study out that for the administration of excise duty taxes in the EU countries in the mode of deferred payment there is functioning of the institute of excise warehouses and Excise Movement and Control System. It has been determined that the movement of excisable products between different EU countries involves the registration of digital documents in the electronic systems of the sending country and destination country. The main components of the EMCS, the legal and regulatory framework for its functioning, and the geographical structure of the permits issued for the movement of excisable goods are described.*

**Conclusions.** *The advantages and disadvantages of functioning of EMCS are revealed. The disadvantages include the lack of: methods for assessing the risks of illegal movement of excisable goods; regular reporting on trafficking and fraud; A Unified Methodology for Assessing the Illicit Market The benefits of EMCS are to reduce the cost of tax audits and facilitate access to information for risk monitoring, better coordination and cooperation between the Member States in cross-border fraud cases.*

**Key words:** *excise duty, excise duty suspension, Excise Movement and Control System.*

*Стаття надійшла до редколегії 13 березня 2019 року*