

УДК 336.226.33

DOI 10.33244/2617-5940.1-2.2020.285-306

Пасічний М. Д., Непиталюк А. В.

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ФІСКАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЦТВА ТА ОБІГУ ЕТИЛОВОГО СПИРТУ

Ідентифіковано умови звільнення економічних агентів в країнах-членах ЄС від податкових зобов'язань щодо оподаткування етилового спирту із метою недопущення ними зловживань і розмивання податкової бази, зокрема у випадку продажу спирту спеціального цільового призначення як товару загального споживання. Здійснено аналіз фіскального простору ЄС, охарактеризовано спеціальні вимоги до частково денатурованого етилового спирту, враховуючи галузеву структуру економіки. Визначено інституційні особливості технічного та фіскального регулювання Європейською комісією ринку етилового спирту. У ЄС функціонує специфічна система контролю за рухом підакцизних товарів, емпіричний досвід вказує на результативність її функціонування. Здійснено оцінювання основних податкових ризиків у сфері використання денатурованого етилового спирту.

Ключові слова: *фіскальне регулювання, акцизний податок, ставка оподаткування, податкові пільги, податкова гармонізація.*

Пасечный Н. Д., Непиталюк А. В.

ЕВРОПЕЙСКИЙ ОПЫТ ФИСКАЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВА И ОБОРОТА ЭТИЛОВОГО СПИРТА

Идентифицированы условия освобождения экономических агентов в странах-членах ЕС от налоговых обязательств касательно этилового спирта в целях недопущения ими злоупотреблений и размывания налоговой базы, в частности в случае продажи спирта специального целевого назначения как товара общего потребления. Осуществлён анализ фискального пространства ЕС, охарактеризованы специальные требования к частично денатурированному этиловому спирту, учитывая отраслевую

структуру економіки. Определены институциональные особенности технического и фискального регулирования Европейской комиссией рынка этилового спирта. В ЕС функционирует специфическая система контроля движения подакцизных товаров, эмпирический опыт указывает на ее высокую результативность. Осуществлено оценивание основных налоговых рисков в сфере использования денатурированного этилового спирта.

Ключевые слова: фискальное регулирование, акцизный налог, ставка налогообложения, налоговые льготы, налоговая гармонизация.

Pasichnyi M. D., Nepyталиuk A. V.

THE EUROPEAN EXPERIENCE OF ETHYL ALCOHOL PRODUCTION'S AND CIRCULATION'S FISCAL REGULATION

The conditions for the economic agents' tax exemption in the EU member-states considering the ethyl alcohol to prevent their misapplication and the tax base's erosion, in particular, in the case of selling the denatured alcohol as a portable one, was identified. The analysis of the EU fiscal space was carried out. Taking the economy' sectoral structure peculiarities into account, the special requirements to the partially denatured alcohol were characterized. Both the technical and fiscal institutional regulation features of the European Commission regarding the ethyl alcohol market were determined. The EU has a specific control system ensuring the excisable goods' movement; the practical experience indicates the effectiveness of the practice mentioned above. The main tax risks associated with the partially denatured alcohol use have been assessed.

Keywords: *fiscal regulation, excise tax, tax rate, tax benefits, tax harmonization.*

Постановка проблеми. Етиловий спирт є класичним об'єктом акцизного оподаткування у зв'язку зі стійким попитом специфічної структури щодо нього. Однак цільове призначення вказаного спирту та його похідних продуктів може виступати підставою для застосування спеціальних

режимів оподаткування, зокрема – звільнення від сплати акцизного податку. При цьому ідентифіковано умови звільнення економічних агентів від зобов'язань із метою недопущення ними зловживань і розмивання податкової бази, зокрема у випадку продажу спирту спеціального цільового призначення (зокрема, денатурованого) у якості товару для загального харчового споживання. З метою запобігання несумлінній діяльності етиловий спирт обов'язково має бути денатуровано на акцизному складі. Іншою поширеною загальною причиною звільнення від акцизного оподаткування є його використання при виготовленні медичних засобів. Водночас, у зв'язку з необхідністю збереження спиртом споживчих властивостей та придатності до використання, останній подеколи не денатурується. В більшості випадків такий вид звільнення від оподаткування дозволяється виключно за погодженням відповідного профільного міністерства на кшталт Міністерства охорони здоров'я. Розповсюдженою практикою є звільнення етилового спирту, що використовується для проведення наукових досліджень, від оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Акцизне оподаткування в контексті принципів особливостей його застосування до специфічних етиломістких, зокрема денатурованих, продуктів є предметом низки актуальних досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців. Вагомий доробок у вказану проблематику зробили Д. А. Елліс [1], Дж. Гріффін [1], І. Кузельман [2], Д. В. Лахенмайер [3], Дж. Ментей [4], Ф. Пеначчі [2], Ш. Пробст [4], Дж. Рем [3, 4], Б. Дж. Тейлор [3]. Серед вітчизняних вчених у розвиток проблематики суттєвий внесок здійснили В. І. Коротун [5], Т. В. Кошук [6], Н. В. Новицька [5], А. М. Сколовська [7], І. І. Хлебнікова [5] та інші. Емпіричний досвід достатньо переконливо доводить необхідність застосування зарубіжного досвіду пільгового оподаткування щодо низки денатурованих етилових спиртів в Україні. Вказана проблематика відображена у обмеженій кількості публікацій, тому розробка

методологічних засад оподаткування денатурованих етанолів є актуальною.

Метою статті є систематизація положень щодо здійснення фіскального та технічного регулювання виробництва й обігу спирту, що оподатковується за нульовою ставкою в країнах-членах Європейського Союзу в контексті посилення функціональної адаптивності вітчизняної податкової політики у даній сфері до міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу. Ст. 27 Директиви 92/83/ЕЕС детермінує, що повністю денатурованим вважається спирт, який відповідає вимогам всіх країн-членів ЄС; проте в межах певної країни може використовуватися для цілей, не пов'язаних із харчовим споживанням, «частково» денатурований спирт (що задовольняє національним стандартам певної держави) [8]. Вказані відмінності мають суттєве значення, оскільки «повністю» денатурований (*'completely' denatured alcohol, CDA*) звільняється від зобов'язань сплати акцизу та може вільно циркулювати в межах ЄС із мінімальним ризиком податкових зловживань. На противагу, «частково» денатурований етиловий (*'partially' denatured alcohol, PDA*) обмежено циркулює серед «авторизованих» учасників ринку, а звільнення від оподаткування має умовний характер, враховуючи спосіб його застосування у технологічних процесах для виготовлення відповідних продуктів. Практична доцільність використання *PDA* зумовлена особливостями технології та неможливістю застосування *CDA* через низку його органолептичних властивостей у сферах парфумерії, виробництва косметичних і гігієнічних засобів тощо. Важливим елементом фіскального простору ЄС є чітка детермінація усіма країнами-членами спеціальних вимог до *PDA*, враховуючи галузеву структуру економіки.

Неперервність виробничого циклу є бар'єром адекватного визначення ємності європейського ринку денатурованого етилового спирту: значна частина субстанції об'єкту оподаткування постійно перебуває на стадіях технологічного циклу, коли оцінка специфічних властивостей є практично ускладненою, узагальнюючи експертні оцінки обсягу ринку спирту

промислового використання (*Global Industrial Alcohol Industry; LMC International on the European Market for Industrial Alcohol*), можна припустити, що він перебуває у межах 1,2–1,4 трлн л, в той же час виробництво етанолу для палива у 2019 року в ЄС-28 становило 5,5 трлн л, споживання – 5,7 трлн л [7].

Споживання спирту орієнтовано на три цільові категорії: 1) паливні потреби; 2) промислове використання; 3) виробництво питного алкоголю (*potable alcohol*). Перші дві категорії формують внутрішній ринок денатурованого спирту. Варто зазначити, що близько $\frac{3}{4}$ сукупного обсягу спожитого етанолу використовувалося у промисловості в якості хімічного розчинника для фарб покриттів, косметики і миючих засобів, решта – для одержання транзитивних хімічних речовин. Загалом більша частина етилового спирту, що підлягає промислому використанню (близько 65% обсягу) денатурується. Водночас і не денатурований спирт, що використовується при виробленні медичних засобів, звільняється від оподаткування (підпадає під дію ст. 27 (1)(d) Директиви 92/83/EEC), що становить майже 10% ринку промислового спирту.

Ринок CDA підлягає технічному та фіскальному регулюванню Європейської комісії, до якої згідно Регламенту впровадження (*Commission Implementing Regulation* [8]) всі держави-члени ЄС формулюють запити, де зазначають обсяг денатурованого спирту, необхідного їм для промислових потреб. З 2008 року для узгодження процедур щодо обігу CDA створено *Fiscalis Project Group* (далі – FPG), яка, зокрема стандартизувала рецептуру CDA [9]. На перших етапах діяльності інституції FPG повністю денатурованим вважався продукт, в якому, за приписом 2013 року, перебувало 3 л бутанону (метилетилкетону), 3 л ізопропілового спирту та 1 гр денатонію бензоату припадало на 100 літрів етилового спирту.

Дана рецептура у документах позначається *3–3–1 Eurodenaturant* і ведена як «додаткова» для нормативів більшості країн ЄС. Наразі вона відповідає національним стандартам Болгарії, Чехії та Румунії, а також тотожна нормативам Великобританії під час перебування в ЄС. Пізніше,

через високу вартість та відносну складність залучати бутанон в обсязі, необхідному і достатньому для промислового виробництва, *FPG* запропонували іншу стандартну рецептуру *1-1-1 Eurodenaturant*, де обсяг метилетилкетону та ізопропілового спирту було відповідно зменшено з 3 до 1 л. Наразі така рецептура від Регламенту 2017 року прийнята у більшості країн ЄС, крім вище названих країн і Швеції (що застосовує *1-2-1 Eurodenaturant*); Болгарія та Румунія також переходять до використання *1-1-1 Eurodenaturant*. Чехія, Греція та Фінляндія зберегли чинними деякі національні стандарти і вимоги.

Натомість в Україні для денатурації спирту етилового, який наразі використовується для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, визначеної у переліку продукції хімічного і технічного призначення, для виробництва якої використовується спирт етиловий денатурований, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 14 серпня 2019 р. № 722, обов'язково використовується денатонія бензоат та одна із денатуруючих добавок із вищезгаданого переліку [10]. Для денатурації спирту етилового, який використовується для виробництва парфумерно-косметичної продукції, обов'язково використовується не менше двох з таких денатурантів: денатонія бензоат, діетилфталат, ізопропіловий спирт. Можна пересвідчитись, що рецептура денатурації в Україні відрізняється від тієї, що застосовується в державах-членах ЄС.

Таким чином *CDA*, що відповідає всім вищевказаним вимогам, може, згідно Директиви *2008/118/EC*, вільно і без сплати акцизу переміщуватися в межах ЄС з належним чином оформленим супровідним *Simplified Administrative Document (SAAD)*. Директива *92/83/EEC* залишає за країнами-членами ЄС право щодо встановлення внутрішніх стандартів для *PDA* та звільняти його від оподаткування акцизом в разі, якщо даний спирт не буде використовуватися для продажу населенню в якості питного алкоголю. Дозволено застосування таких спиртів виключно у технічних та виробничих цілях. *PDA* не звільняється від акцизу безумовно, що передбачає циркуляцію

його відповідно до режиму відтермінування митних платежів. За останнього *PDA* зберігається і проходить стадії виробництва на акцизних складах, підлягає страхуванню та застосуванню щодо нього специфічної системи контролю за рухом підакцизних товарів (*Excise Movement Control System, EMCS*) [11]. Даний тип денатурованого спирту потрапляє до ринкового обігу виключно після завершення всіх технологічних стадій виробництва. 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 [12]. За сучасних умов неможливо ігнорувати і наявний світовий тренд впровадження інноваційних інструментів електронного контролю, ефективність яких підтверджена практикою провідних країн світу [13].

Рецептура *PDA* суттєво різниться між європейськими країнами. Так, в Іспанії затверджено 3 типи, в Польщі – 9, у Великобританії – 12. Механізму множинного та інтернаціонального визнання *PDA* у якості товару, що може бути виключений з акцизного оподаткування наразі не існує. У низці країн ЄС рецептура зазначеного денатурованого спирту законодавчо прив'язана до сфери його промислового застосування. У Німеччині та Іспанії специфічні процедури денатурації спирту, значно відрізняються від конвенційних, прив'язані до певних сфер національної економіки чи списку «надійних економічних агентів», виходячи з системного аналізу їх запитів та сукупності ризиків. Достатньо цікавим є досвід Німеччини (єдиній країні в Європейському Союзі) зберігається державна монополія щодо регулювання обороту етилового спирту, який виробляє велика кількість дрібних і середніх

підприємств. Федеральне монопольне управління за обігом спирту Німеччини відповідно до Закону «Про монополії на спирт» має повноваження на здійснення закупівлі спирту в визначеному переліку німецьких виробників за фіксованою ціною. Основним засобом контролю є ліцензування на використання спирту, що звільняються від оподаткування. Детерміновано чіткі вимоги для отримання дозволу, зокрема щодо податкової надійності – належного ведення бухгалтерського обліку, своєчасної сплати податків, відсутності податкових зловживань. При встановленні фактів податкового шахрайства дозвіл скасовується і більше «податково-ненадійному економічному агенту» не надається. У Франції відсутній подібний список «надійних економічних агентів», а питання щодо надання дозволу на виготовлення, проміжну переробку, транспортування, зберігання і використання денатурованого етилового спирту розглядається індивідуально щодо кожного суб'єкта господарювання. Окремі держави (Німеччина, Італія) нормативно зафіксували, що вважають відповідними до їх національних стандартів будь-які рецептури *PDA*, які інституційно детерміновані в інших країнах-членах ЄС. У Франції також фіскальні органи можуть ідентифікувати використання окремих речовин, виходячи з органолептичних властивостей кінцевого продукту, у якості «часткових» етилових денатуратів, що особливо актуально для парфумерної промисловості. Наразі кількість легальних і авторизованих рецептур спиртових денатуратів у Європі достеменно не встановлена, оскільки їх формула здебільшого становить комерційну таємницю.

У ЄС не лише формульна складова і технологічні специфікації процесу денатурації спирту підлягають чіткій специфікації. Кожна європейська країна формує власні критерії щодо реєстрації, ліцензування, патентування тощо виробників та користувачів денатурованого спирту. Загалом, транскордонне переміщення *PDA* обов'язково супроводжується *EMCS*, однак в межах країн-членів ЄС подібні операції можуть відбуватися за спрощеною процедурою внаслідок транспарентності господарських відносин (ст. 30 Директиви

2008/118/EC). Водночас існують національні нормативи щодо контролю й обліку запасів, здійснення інвентаризації й аудиту (що загалом поширюється й на *CDA*). Наприклад, в Іспанії співробітник фіскальної служби має бути особисто присутній при здійсненні процесу спиртової денатурації, щоб відібрати три зразки та засвідчити виробництво щонайменше 100 тис л звільненого від акцизу продукту. Згідно імplementованого в 2017 році законодавства у Польщі повному державному контролю підлягає ланцюг вартості внутрішніх перевезень денатурованих спиртів. У Німеччині, Іспанії, Франції дозволено проводити денатурацію «на місці», коли економічні агенти (здебільшого виробники косметичних засобів) мають право придбавати не денатурований спирт і здійснювати технологічно необхідні операції на власних виробничих потужностях, подекуди у якості етапу технологічного процесу.

В загальному випадку жорсткість національних вимог країн-членів ЄС щодо «частково» денатурованого етилену базується як на позитивному емпіричному досвіді, так і на оцінюванні потенційних ризиків. Слід наголосити, що до недавнього часу обсяг споживання *PDA* у ЄС перевищував відповідний показник для *CDA*, однак регіональні відмінності розміщення виробничих потужностей та розбіжність рецептур денатуратів (після перегляду формули у серпні 2017 року) не дозволяє зробити однозначного висновку з даного питання.

У більшості західноєвропейських країн, зокрема Німеччині, Іспанії, Франції і Великобританії, *CDA* представлений незначною часткою на ринку. Частково він продається непромисловим споживачам у якості палива, а також побутових засобів для прибирання. Його промислове використання обмежено досить лімітованим номенклатурним переліком продуктів, зокрема виробництвом товарів для автомобілів: антифризу, засобів для миття вікон тощо. У країнах ЄС–15, обсяг споживання *CDA* коливається в межах 5–10 % обсягу промислового використання денатуратів. Для країн Східної Європи, що долучилися до ЄС внаслідок останніх хвиль розширення, «повністю»

денатурований спирт традиційно має вищу частку: спожитий ними *CDA* становить до 15 % обсягу промислового використання денатурованого спирту. В Чехії, Естонії, Польщі, Словенії та Словаччині обсяг його виробництва перевищує показник для *PDA*, у Болгарії це співвідношення приблизно 50:50 із незначним переважанням «часткового» денатурату. Подібна ситуація частково пояснюється досить жорсткими правилами і нормативами щодо рецептури *PDA*, внаслідок чого споживання *CDA* видається економічно доцільнішим. Дещо парадоксальною є польська косметична промисловість, що переважно використовує «повний» етиловий денатурат, частково імпортуючи його з інших держав-членів ЄС. Хоча процес даного виробництва, в т. ч. й в інших східноєвропейських країнах, базується переважно на *PDA*, польські виробники обґрунтували раціональність використання *CDA* із дотриманням всіх технічних вимог до якості і споживних властивостей кінцевого продукту.

Структура ринку етилових денатуратів «нових» членів Європейського Союзу, т. з. ЄС–13, наступна: 60–70 % *CDA* і 30–40 % *PDA*. Таким чином для ринку денатурованого спирту в ЄС загалом властива наступна структура: 84 % *PDA* та 16 % *CDA* (табл. 1).

Особливою сферою застосування денатурованого спирту є виробництво біопалива. У більшості держав-членів ЄС нормовано спеціальні рецептури етанолу для біопалив, що зазвичай передбачають денатурацію бензином або етил-трет-бутиловим ефіром (ЕТБЕ). У Німеччині законодавчо заборонено використання будь-яких інших денатуратів біопалива. Водночас в Чеській Республіці використовується *CDA* для відповідного виробництва, при чому для останнього збережено національну рецептуру, відмінну від всіх відомих *Eurodenaturant*. Оскільки жодна інша країна ЄС не зберігала спеціальної рецептури *CDA* для промислового використання у виробництві біопалива, можна стверджувати, що станом на 2018 рік 98 % відповідного ринку етилових денатуратів для вказаних цілей представлено *PDA*. Технологія традиційно передбачає денатурацію спирту незначною кількістю

бензину безпосередньо перед змішуванням з паливом або ж денатурацію ЕТБЕ перед повною хімічною трансформацією етилу у ЕТБЕ (що розглядається у якості альтернативної добавки до біопалива). В деяких європейських країнах нормативно дозволено здійснення обох вказаних технологічних етапів (денатурацію і змішування) паралельно у певний визначений момент часу в якості одного технологічного процесу.

Таблиця 1

Експертна оцінка обсягів щорічного споживання в ЄС CDA та PDA

Категорія застосування	Регіон	Річне споживання денатурованого етанолу, млн л	PDA, % (експертна оцінка)	CDA, % (експертна оцінка)	Обсяг PDA, млн л	Обсяг CDA, млн л
Промисловість	ЄС-15	680	92,5	7,5	628	52
	ЄС-13	120	35	65	42	78
	ЄС-28	800	84	16	670	1130
Паливо	ЄС-28	5 740	98	2	5 630	110
Разом	ЄС-28	6 540	96	4	6 300	240

Джерело: складено автором за даними LMC Ethanol Market Insight 2019, Global Industrial Alcohol Industry estimation for EU

Розмаїття «національних» рецептур PDA, визначеними нормами кожної держави-члена ЄС, формує транзакційні витрати, що створюють додаткове навантаження для діяльності фіскальних інституцій. Зокрема це стосується функціонування спеціалізованих експертних центрів і дослідних лабораторій, підпорядкованих податковій та митній службі, що зобов'язані на основі аналізу достовірно встановлювати походження потенційно контрабандної і контрафактної продукції. Заборона циркуляції останньої пов'язана не лише з втратою доходів бюджету, а й з захистом громадського здоров'я.

В 2016 році серед європейських співробітників фіскальних інституцій, фахівців у сфері лабораторної експертизи, проведено опитування з приводу рестрикцій для виробництва і циркуляції денатурату. Незначна частина респондентів вказала диференціацію рецептур PDA між країнами-членами ЄС в якості причини, що практично ускладнює процедури моніторингу і контролю виробництва й обігу продукту. Точками росту транзакційних

витрат є нестача знань співробітників лабораторій щодо «національних» денатураційних методів, який призводить до зростання затрат часу та інших ресурсів на проведення досліджень. Водночас фахівці із Західної Європи (зокрема Німеччини, Іспанії, Франції та Великобританії) зазначили, що їх лабораторії перманентно проводять дослідження альтернативних рецептур «часткових» денатуратів відповідних країн, тому диференціація принципово не збільшує трансакційні витрати. При цьому слід вказати, що в згаданих дослідженнях всі використовувані денатуранти були відомі апріорі, що значно спростило аналіз. Також наголошено, що аналіз *PDA*, імпортованого з інших країн ЄС, не є обов'язковим, оскільки з позиції фіскального регулювання принципово байдуже, яким чином спирт було денатуровано: якщо нормована рецептура країни виробництва не відповідає вимогам країни призначення, продукт автоматично не визнається у якості етилового денатурату та не підлягає звільненню від оподаткування.

Хоча в країнах Центральної та Східної Європи (зокрема Чехії і Польщі) контрабандна та контрафактна продукція денатурованого спирту представлена значно масштабнішим сегментом ринку, респонденти з цих країн також зазначили, що лабораторна експертиза «часткових» денатуратів, імпортованих з інших країн-членів ЄС або ж третіх держав, не завжди є обов'язковою. Однак, в разі виявлення неліцензійних алкогольних напоїв, при виробництві яких міг використовуватися денатурований етиловий спирт, фахівці з лабораторій мають спробувати визначити країну-походження. Масштаб здійснення і вартість таких аналізів пов'язані з рівнем ризику виявлення контрабанди та контрафакту, та значно варіює у різних державах. Разом з тим розлогий зведений перелік легальних у ЄС денатурантів призводить до ускладнення аналітичних процедур та росту трансакційних витрат. За умов чіткої стандартизації та необхідності пошуку звуженого списку інгредієнтів, відповідні затрати, за необхідності визначення походження продукту, могли б бути суттєво знижені.

Аналіз етилових сполук (включаючи й ординарні перевірки зразків

вітчизняних спиртів, виготовлених із застосуванням відомих денатурантів) займає до 25–50 % робочих потужностей лабораторій при фіскальних органах у Чеській Республіці та Польщі. Протягом 2012–2016 років польські лабораторії аналізували від 514 до 968 зразків денатурованих спиртів на рік, а чеські протягом 2014–2016 років – 118 до 697 зразків. Незначна частина кейсів була ідентифікована у якості «складних» і таких, що пов'язані з підозрілими алкогольними напоями, при виготовленні яких могли використовуватися «очищені» денатуровані етилові спирти. У певних випадках, коли ймовірна країна походження або ж використовувані денатуранти невідомі, вартість одного дослідження могла перевищувати 1 тис Євро і не завжди призводила до одержання переконливих результатів.

Інституційне забезпечення ринку денатурованого етилу спрямовуються на недопущення обігу контрафактної та контрабандної продукції, зокрема продажу спиртів виробничого призначення під виглядом питного алкоголю кінцевим споживачам. Інформація про реальну ємність ринку контрафактних спиртових денатуратів в ЄС наразі відсутня, проте існують непрямі свідчення поширеності шахрайських схем у низці країн.

За оціночними даними Світової організації охорони здоров'я (*WHO*) у Європі зафіксовано один з найвищих рівнів споживання етилового спирту в світі, в тому числі неврахований сегмент ринку (*unrecorded alcohol*) етилу та його похідних продуктів у Європі склав 1,8 трлн л або близько 18,3 % від загального обсягу споживання [14]. Даний сегмент включає категоріальну лінійку продуктів зі спирту, що не оподатковувалися або ж були виготовлені поза системою державного контролю, в т. ч. сурогатний алкоголь, домашнє виробництво алкогольних напоїв, контрабанда, спирт промислового та медичного застосування. Існують суттєві регіональні відмінності неврахованого сегменту спиртового ринку країн-членів ЄС. Так, в Італії його частка складає 6,6% у загальній структурі, Німеччині – 10,9%, Польщі – 14,0 %, Латвії – 14,6%, Румунії – 21,2%, Швеції – 21,7 %. Сукупність соціально-економічних чинників, зокрема порівняно низький рівень акцизів

здешевлює вартість продукції і робить контрафактне виробництво економічно недоцільним – мінімізує споживання сурогатного алкоголю у Німеччині, Іспанії та Франції. Водночас у країнах Центральної і Східної Європи, зокрема постсоціалістичних країнах присутнє більш виражене використання схем щодо підробки алкоголю і несплати податків, коли сурогатні й денатуровані спирти промислового призначення продаються у якості питних. За експертними оцінками зловживання з алгоритмом звільнення від акцизного оподаткування етилового спирту призводить до втрати близько 40–60 % потенційних надходжень акцизу.

За даними Світової організації охорони здоров'я середнє значення неврахованого сегменту ринку алкоголю у Польщі становить 6 % легального споживання, а пропорції у решті країн ЄС–13 – подібні, тому методами індукції і екстраполяції щорічні втрати від циркуляції контрафакту і контрабанди в даній групі держав слід оцінити в 170 млн Євро. При цьому найгірша ситуація відзначається у Польщі, Чехії, Словаччині і Литві [14]. Подібна ситуація до Центральної і Східної Європи зафіксована для Греції. Слід зауважити, що високі ставки акцизів у Західній та Північній Європі також створюють передумови для виникнення і зростання нелегального сегменту. Основну його частину представляють бутлегерські та контрабандні операції, однак є факти використання денатурованого спирту із домішками антифризу для нелегального виготовлення питного алкоголю [15].

Типовими шахрайськими схемами є очищення спиртових денатуратів із готових розчинників, розріджувачів, палива для кемпінг-печей і барбекю, засобів для миття скла і антифризу від хімічних речовин, що надають денатурованим спиртам специфічного запаху та смаку. Пізніше отриманий «чистий спирт», що становить серйозну загрозу для життя і здоров'я людини, використовують для нелегального виготовлення алкогольних напоїв. Проте несумлінні ринкові оператори подекуди можуть представляти на ринок в якості питного алкоголю деякі засоби парфумерії, косметики і особистої гігієни без очищення від денатуратів.

Можна виділити декілька потенційних «вузьких місць» Директиви 92/83/ЕЕС, що опосередковано спонукають агентів до несумлінної економічної діяльності, або ж не дозволяють спинити обіг контрафакту і контрабанди. По-перше, рецептура *CDA* – практично звільнений від лабораторного та дієвого податкового контролю обіг такого денатурату означає, що метод його виробництва має базуватися на чітких та незмінних технічних приписах. «Повний» денатурат за регламентом має включати інгредієнти, що надають йому специфічного смаку і запаху, роблячи продукт непридатним для харчового споживання, а також хімічний маркер, який практично неможливо усунути та який чітко виявляється при аналізі потенційного контрафакту. До затвердження в серпні 2017 року *1-1-1 Eurodenaturant* деякі національні рецептури *CDA* містили неповний перелік вказаних компонентів. За даними польських фіскальних органів раніше контрафактна продукція в їх державі виготовлялася з денатуратів, подібних за формулою до інших країн-членів ЄС: німецькою та угорською (що не передбачали використання ізопропілового спирту в якості хімічного маркеру) або ж словенською (у якій відсутній бутанон, нюховий агент).

По-друге, рецептура *PDA* у поєднанні з відсутністю необхідного контролю. Теоретично застосування ліберальніших норм щодо рецептури даних денатуратів на практиці компенсується жорсткішим контролем за їх виробництвом, обігом і використанням. Однак транскордонні переміщення *PDA* певним чином посилюють ризик використання денатурованого етилового спирту для контрафактного виробництва алкогольних напоїв. Разом з тим випадки подібної несумлінної економічної діяльності є малопоширеними через застосування послідовного підходу щодо циркуляції, обігу та обліку денатурованого етилу (особливо в країнах ЄС з розвинутими інституційними засадами податкової політики та контролю).

По-третє, існування значного переліку товарної номенклатури та широкого асортименту кінцевих споживчих продуктів, що містять *PDA*. Частина з них може бути легко позбавлена денатуратів, тоді як інша, через

високий вміст «чистого» спирту, – споживається певними категоріями населення зі значним ризиком для життя та здоров'я. Проблема прямо пов'язана з вартістю продукту-субституту алкоголю. Висока роздрібна ціна продуктів, що містять «часткові» денатурати (зокрема ефірні олії) служить бар'єром для несумлінних економічних агентів: ймовірність придбання їх у якості питного алкоголю мінімізується. Доцільним є включення принаймні хімічного маркера до формули *PDA* з метою унеможливлення шахрайських схем. Широкий асортимент парфумерії вищого цінового сегменту є надійною запорукою мінімізації ризику шахрайських схем.

Четвертою проблемою виступає корислива і неправильна ідентифікація продукту. Частковим випадком описаної вище проблеми є підміна інших продуктів, здебільшого із кодом Комбінованої номенклатури ЄС в діапазоні 3820–3824, спиртами (незалежно від факту їх денатурації). Типовою схемою шахрайства в цьому випадку свідомо зміна несумлінними економічним агентами способу використання продукту (зокрема, інтерпретація останнього як кінцевого харчового). Проблема з рецептурами *CDA* має елімінуватися після заміни більшості національних формул стандартною. Наразі декілька легальних «національних» рецептур (в Німеччині, Греції, Фінляндії тощо) є такими, що мало ймовірно будуть використовуватися в якості шахрайських. Водночас низка країн (Чеська Республіка, Великобританія і ін.) неодноразово наголошували, що свідомо та суттєво знижені нормовані концентрації ізопропілового спирту і бутанону в *1-1-1 Eurodenaturant* значно погіршують якість аналізу та опосередковано спонукають до зловживань [16]. Варто наголосити, що значна кількість країн ЄС уніфікувала формульну рецептуру з прийняттям стандарту 2017 року, що знизило рівень податкових ризиків з *CDA* загалом.

Разом з фіскальними ризиками слід враховувати загрози спиртових фальсифікатів для громадськості [17]. Окремі денатуранти, в тому числі й метанол, є надзвичайно токсичними. Слід зазначити, що у Польщі і Чеській Республіці отруєння внаслідок додавання метанолу до питного алкоголю

перевищили статистично отруєння етиловими денатурантами. Через високу токсичність ця сполука не використовується у якості денатуранту в більшості країн (крім Греції) для косметичної та парфумерної промисловості за рекомендаціями Експертної групи щодо непрямого податкового регулювання (*Indirect Tax Expert Group, ITEG*) [18]. Хоча дослідження шкоди харчового вживання засобів із вмістом спиртових денатуратів (засобів для миття скла, антифризів) проводилися обмежено, виходячи з емпіричного досвіду, їх негативний вплив є незаперечним. Наприклад, у Польщі щороку фіксується до 200 госпіталізацій та 50 летальних випадків внаслідок харчового вживання етиленгліколю і його сумішей. Іншим проблемним аспектом є застосування окремих речовин для «очищення» денатуратів, зокрема, хлороформу (для видалення бензоату денатонію [бітрексу]). Екзогенно на вказані проблеми впливає й існування достатньої кількості сурогатного алкоголю низького цінового сегменту.

П. 5 ст. 27 Директиви 92/83/ЕЕС регулює деякі проблемні аспекти, пов'язані з методами денатурації етилового спирту, застосування яких призводить до ерозії податкової бази. В загальному випадку вирішення спірних питань здійснюється як безпосередньо на міждержавному рівні, так і з залученням Єврокомісії у якості арбітра і медіатора. Однак незручність та громіздкість, а також тривалість процесу розгляду таких господарських спорів відштовхує потенційних учасників від подання відповідних заяв. Останнім часом відомо лише про декілька випадків розгляду справ щодо міжнародного спиртового шахрайства, зокрема: за заявою литовських фіскальних служб стосовно денатурату, подібного за формулою до польського *PDA*, а також за заявою Польщі щодо сумнівного спирту, подібного до угорського *CDA*.

Наразі в країнах ЄС надано перелік податкових пільг, у тому числі в частині оподаткування дезінфікуючих речовин, санітайзерів тощо. В Україні також тимчасово, до 31 травня 2020 року, в умовах пандемії COVID-19 застосовується ставка акцизного податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового

спирту із спирту етилового, який використовується для виробництва дезінфекційних засобів. Водночас розширюється передбачений перелік податкових перевірок, які можуть проводитися в період з 18 березня по 31 травня 2020 року. Зокрема в частині фактичних перевірок в частині порушення вимог законодавства щодо: 1) обліку, ліцензування, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; 2) цільового використання пального та спирту етилового платниками податків; 3) обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та / або рівномірами лічильниками [19].

Висновки. В країнах ЄС етиловий спирт, виготовлений і використовуваний не для харчового споживання, може бути звільнений від оподаткування. Законодавчо детерміновано процедури повної і часткової денатурації, з урахуванням національних стандартів та певних особливостей. Водночас і неденатурований спирт, що використовується при виробленні медичних засобів, звільняється від оподаткування, що становить майже 10,0 % європейського ринку промислового спирту. Ринок *повністю денатурованого спирту* підлягає технічному та фіскальному регулюванню Європейської комісії, до якої, згідно Регламенту впровадження, всі держави-члени ЄС формулюють запити, де зазначають обсяг денатурованого спирту, необхідного їм для промислових потреб. Формула денатурації є стандартизованою, однак існує можливість застосування інших нормативів денатурації, що використовується у Швеції, Болгарії, Румунії, Чехії, Греції, Фінляндії. Окремо слід зауважити, рецептура денатурації в Україні відрізняється від тієї, що застосовується в державах-членах ЄС. Не лише формульна складова і технологічні специфікації процесу денатурації спирту підлягають чіткій специфікації. Кожна європейська країна формує власні критерії щодо реєстрації, ліцензування, патентування тощо виробників, а також користувачів денатурованого спирту. Загалом, транскордонне переміщення *частково денатурованого спирту* обов'язково супроводжується *EMCS*, однак в межах країн-членів ЄС подібні операції

можуть відбуватися за спрощеною процедурою внаслідок транспарентності господарських відносин. Інституційне забезпечення ринку денатурованого етилу спрямовуються на недопущення обігу контрафактної та контрабандної продукції, зокрема продажу спиртів виробничого призначення під виглядом питного алкоголю кінцевим споживачам. Виокремлено декілька потенційних «вузьких місць» Директиви 92/83/EEC, що опосередковано спонукають агентів до несумлінної економічної діяльності, що призводить до ерозії податкової бази. Врахування даних особливостей в процесі модифікації вітчизняної системи фіскального регулювання виробництва і обігу спирту дозволить покращити якісний рівень податкового адміністрування та знизити рівень зловживань на ринку спирту.

Список використаних джерел

1. Ellis, D. I., Eccles, R., Xu, Y., Griffen, J., Muhamadali, H., Matousek, P., Goodall, I., & Goodacre, R. (2017). Through-container, extremely low concentration detection of multiple chemical markers of counterfeit alcohol using a handheld SORS device. *Scientific reports*, no. 7 (1), pp. 1–8.
2. Kuselman, I., Pennechi, F., da Silva, R. J., & Hibbert, D. B. (2017). Conformity assessment of multicomponent materials or objects: Risk of false decisions due to measurement uncertainty – A case study of denatured alcohols. *Talanta*, vol. 164, pp. 189–195.
3. Lachenmeier, D. W., Taylor, B. J., & Rehm, J. (2011). Alcohol under the radar: do we have policy options regarding unrecorded alcohol? *International Journal of Drug Policy*, vol. 22(2), pp. 153–160.
4. Probst, C., Manthey, J., Merey, A., Rylett, M., & Rehm, J. (2018). Unrecorded alcohol use: a global modelling study based on nominal group assessments and survey data. *Addiction*, vol. 113 (7), pp. 1231–1241.
5. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *Бизнес Інформ*, 2018 № 7 (488).
6. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 3, с. 52–67.
7. Соколовська А. М. Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12, с. 21–44.
6. Directive 2008/118/EC, Article 15 (2). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32008L0118>.
7. The European alcohol market revue. URL: <https://www.lmc.co.uk/wp->

[content/uploads/2019/09/LMC-Ethanol-Market-Insight.pdf/](#)

8. Commission Regulation (EC) 3199/93. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A01993R3199-20130701>, з модифікацією Commission Implementing Regulation (EU) 2017/1112. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1112/>.

9. Commission Implementing Regulation (EU) 162/2013. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013R0162/>

10. Про затвердження переліку продукції хімічного і технічного призначення, для виробництва якої використовується спирт етиловий денатурований, переліку денатуруючих добавок для денатурації спирту етилового, призначеного для використання на митній території України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722-2019-%D0%BF#n15>.

11. Taxation and Customs Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system_en.

12. Новицька Н. В. Особливості моніторингу руху підакцизних товарів в країнах ЄС. Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. 2019. Вип. 3. С. 155–163.

13. Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т. В., Хлебнікова І. І. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР. Київ: Алєрта, 2017. 66 с.

14. Global status report on alcohol and health 2018 <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/274603/9789241565639-eng.pdf>.

15. Leicestershire fake vodka gang jailed. URL: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-england-leicestershire-15888342>.

16. Yousefi, P. D., Richmond, R., Langdon, R., Ness, A., Liu, C., Levy, D. & Zuccolo, L. (2019). Validation and characterisation of a DNA methylation alcohol biomarker across the life course. *Clinical epigenetics*, vol. 11 (1), pp. 163.

17. Downey, G. (Ed.). (2016). *Advances in food authenticity testing*. Woodhead Publishing.

18. ITEG Recommendation 2/2014. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/item-11-a-recommendation-2-2014-pda-cph-sector-methanol_en.pdf.

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755–VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

References

1. Ellis, D. I., Eccles, R., Xu, Y., Griffen, J., Muhamadali, H., Matousek, P., Goodall, I., & Goodacre, R. (2017). Through-container, extremely low concentration detection of multiple chemical markers of counterfeit alcohol using a handheld SORS device. *Scientific reports*, no. 7 (1), pp. 1–8.

2. Kuselman, I., Pennechi, F., da Silva, R. J., & Hibbert, D. B. (2017). Conformity assessment of multicomponent materials or objects: Risk of false

decisions due to measurement uncertainty – A case study of denatured alcohols. *Talanta*, vol. 164, pp. 189–195.

3. Lachenmeier, D. W., Taylor, B. J., & Rehm, J. (2011). Alcohol under the radar: do we have policy options regarding unrecorded alcohol? *International Journal of Drug Policy*, vol. 22(2), pp. 153–160.

4. Probst, C., Manthey, J., Merey, A., Rylett, M., & Rehm, J. (2018). Unrecorded alcohol use: a global modelling study based on nominal group assessments and survey data. *Addiction*, vol. 113 (7), pp. 1231–1241.

5. Korotun V. I., Novytska N. V., Khliebnikova I. I. Harmonizatsiia klasyfikatsii spyrtu ta alkoholnykh napoiv u konteksti vykonannya vymoh Uhody pro asotsiatsiiu Ukrainy z YeS. *Byznes Ynform*. 2018. # 7 (488). S. 221–228.

6. Koshchuk T. V. Adaptatsiia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy stosovno spravliannya aktsyznogo podatku do dyrektyv YeS. *Naukovi pratsi NDFI*. 2015. # 3, S. 52–67.

7. Sokolovska A. M. Podatkovi aspekty acquis YeS yak oriientyry vdoskonalennia aktsyznogo podatku v Ukraini. *Finansy Ukrainy*. 2016. # 12. S. 21–44.

6. Directive 2008/118/EC, Article 15 (2). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32008L0118>.

7. The European alcohol market revue. URL: <https://www.lmc.co.uk/wp-content/uploads/2019/09/LMC-Ethanol-Market-Insight.pdf>

8. Commission Regulation (EC) 3199/93. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A01993R3199-20130701>, з модифікацією Commission Implementing Regulation (EU) 2017/1112. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1112/>.

9. Commission Implementing Regulation (EU) 162/2013. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013R0162/>

10. Pro zatverdzhennia pereliku produktsii khimichnogo i tekhnichnogo pryznachennia, dlia vyrobnytstva yakoi vykorystovuietsia spyrt etylovyi denaturovani, pereliku denaturuiuchykh dobavok dlia denaturatsii spyrtu etylovoho, pryznachenoho dlia vykorystannia na mytnii terytorii Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722-2019-%D0%BF#n15>.

11. Taxation and Customs Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system_en.

12. Novytska N. V. Osoblyvosti monitorynhu rukhu pidaktsyznykh tovariv v krainakh YeS. *Ekonomichni visnyk*. Seriia : Finansy, oblik, opodatkovannia. 2019. Vyp. 3.S. 155–163.

13. Korotun V. I., Novytska N. V., Koshchuk T. V., Khliebnikova I. I. Protydiia nelehalnomu obihu alkoholnykh napoiv ta tiutiunovykh vyrobiv: dosvid krain YeS ta OESR. Kyiv: Alerta, 2017. 66 s.

14. Global status report on alcohol and health 2018 <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/274603/9789241565639-eng.pdf>.

15. Leicestershire fake vodka gang jailed. URL: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-england-leicestershire-15888342>.

16. Yousefi, P. D., Richmond, R., Langdon, R., Ness, A., Liu, C., Levy, D. & Zuccolo, L. (2019). Validation and characterisation of a DNA methylation alcohol biomarker across the life course. *Clinical epigenetics*, vol. 11 (1), pp. 163.

17. Downey, G. (Ed.). (2016). *Advances in food authenticity testing*. Woodhead Publishing.

18. ITEG Recommendation 2/2014. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/item11arecommendation-2-2014-pda-cph-sector-methanol_en.pdf.

19. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 roku № 2755–VI // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Пасічний Микола Дмитрович (ORCID ID 0000-0001-7663-776X) – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів Київського національного торговельно-економічного університету.

Непиталюк Антон Васильович (ORCID ID 0000-0002-7890-3889) – аспірант кафедри менеджменту та поведінкової економіки Донецького національного університету імені Василя Стуса.