

АКЦИЗНІ ЗБОРИ В УКРАЇНІ: ДЕЯКІ МОЖЛИВІ ВАРІАНТИ РЕФОРМИ¹

У цій статті описана існуюча в Україні система акцизних зборів та обговорюються шляхи вдосконалення цих зборів з метою підвищення справедливості та ефективності цього доходного джерела бюджету. Після певного періоду експериментів з великою низкою баз оподаткування акцизним збором нині в Україні акцизом оподатковуються операції купівлі традиційної групи товарів: алкогольних напоїв, тютюнових та ювелірних виробів, а також нафтопродуктів. У 2000 році ці збори становили 4,6 відсотка сукупних доходів бюджету, що відповідає 1,3 відсотка ВВП. При затвердженні Державного бюджету на 2002 р. були враховані надходження від акцизних зборів на рівні 1,23 відсотка ВВП. Для порівняння: податок на додану вартість (ПДВ) дав у 2000 р. близько 20 відсотків сукупних доходів бюджету.

У поданій нижче таблиці 1 наведено дані про ставки, обсяги надходжень та розрахункову базу акцизних зборів у 2000 р.

Таблиця 1. Надходження від акцизних зборів, ставки та база, 2000 р.

Підакцизний товар	Надходження (млн грн)	Ставка	Розрахункова база (млн)	Фактична ставка (%)
Спирт	778,4	16 грн/л	48,6 л	136,5
Вино	101,1	0,8 грн/л	126,3 л	18
Пиво	136,8	0,14 грн/л	977,1 л	28,4
Алкогольні напої	1 016,3	0,88 грн/л	1 152,2 л	31,8
Цигарки	453,6	10 грн/1000 шт.	44,7 1000 шт.	67,3
Ювелірні вироби	20,2	55 %	36,8 грн	
Нафтопродукти	362,4	81,6 грн/л	4,4 т	12,4
Бензин		218 грн/л		
Інші нафтопродукти		109 грн/л		
Дизельне пальне		54,4 грн/л		

Усі ставки акцизних зборів, крім ставки збору на ювелірні вироби, є специфічними, вимірюються в євро на одиницю продукції, а потім конвертуються в гривні. Згідно з законодавством про ПДВ, цей податок справляється з ціни товару, що включає акцизний збір. Фактичні ставки, наведені в останньому стовпчику таблиці 1, обчислені як відсоток до ціни виробника. Попри те, що фактична ставка акцизного збору на спирт – найвища, зважена середня ставка збору на алкогольні напої як групу менша від ставки на тютюнові вироби. Найнижча фактична ставка – трохи більше за 12 відсотків – стягується з нафтопродуктів.

Порівняно з іншими країнами акцизні збори, що стягуються в Україні, відносно невисокі. Так, наприклад, у Росії збір на бензин вищий у чотири рази, а в Польщі – в шість разів. Обстоюючи застосування низьких ставок зборів в Україні, посадові особи твердять, що підвищення цих ставок призвело б до різкого зростання ухиляння від оподаткування, а відтак – зниження нинішніх рівнів надходжень.

Реформа ставок акцизних зборів в Україні: загальна схема політики

Чи можливо змінити нинішню структуру акцизних ставок і зробити цю частину податкової системи більш привабливою для розробників політики? Очевидно, що зробити це можна, здійснивши реформу ставки оподаткування, котра, з одного боку, знизить нерівність доходів, а з другого – підвищить економічну ефективність від оподаткування, оскільки саме ці міркування, як правило, визначають якість податкової системи тієї чи іншої країни. Таким

¹ Автори Олександр Амьальчук та Вейн Серск.

чином, завдання полягає в тому, щоб обрати такий варіант реформи, який відповідатиме цим двом вимогам – зменшення нерівності та зниження неефективності.

Зменшення нерівності доходів

Аналітичний інструмент, який застосовується для визначення варіанту податкової реформи, що знижує нерівність доходів, – це крива концентрацій. Крива концентрацій дозволяє оцінити залежність сумарного споживання товару від сумарного розподілу доходу (доходи мають бути проранжовані від найнижчого до найвищого). Дані, що описують таку криву, можна взяти з інформації, джерелом якої є результати обстеження доходів та видатків домогосподарств.

Як правило, різні товари демонструють різні криві концентрацій. Можна показати, що в разі, коли вся крива для одного товару лежить нижче кривої для іншого товару, то ставки відповідних акцизних зборів можна переконафігурувати таким чином, що нерівність доходів зменшиться і, водночас, загальна сума надходжень від цих зборів залишиться незмінною. Це положення найлегше проілюструвати за допомогою простого арифметичного прикладу.

Розглянемо гіпотетичну країну, в якій є лише чотири особи (позначимо їх як 1, 2, 3 та 4), причому особа 1 є найбіднішою, особа 2 – має дещо вищий дохід, особа 3 – ще вищий, а особа 4 є найзаможнішою. Далі припустимо, що ці чотири особи споживають два товари – А та В, – і обидва ці товари обкладаються акцизом у розмірі 2 грн за одиницю товару. Сумарне споживання цієї групою складає 100 одиниць товару, а сумарний дохід бюджету, таким чином, становить 200 грн на кожен із двох товарів. Нарешті, припустимо, що споживання товару А на душу населення є рівномірним, натомість споживання товару В зростає із збільшенням середньодушового доходу. З цього припущення випливає, що вся крива концентрацій для товару В повністю лежить нижче від кривої концентрацій товару А.

Усі описані вище припущення включені в таблицю 2, яка ілюструє вихідну ситуацію в плані податкового тягаря, якою вона була до початку реформи.

Таблиця 2. Початковий розподіл податкового тягаря

Особа	Сукупний дохід (%)	Сукупні видатки на товар А (%)	Сукупні видатки на товар В (%)	Акциз на товар А	Акциз на товар В	Загальна сума акцизів
1	10	25	10	50	20	70
2	30	50	25	50	30	80
3	60	75	50	50	50	100
4	100	100	100	50	100	150
Всього	-	-	-	200	200	400

Як можна бачити з таблиці 2, попри відмінності в рівнях доходів, податкових тягар, пов'язаний із товаром А, для всіх осіб є однаковим. Такий розподіл податкового тягаря називається регресивним. Для товару В, з іншого боку, характер розподілу податкового тягаря є прогресивним, бо, скажімо, особа 4, яка одержує 40 відсотків загальної суми доходів, сплачує 50 відсотків від загальної суми зборів на цей товар. Однак характер розподілу податкових зобов'язань сукупної суми обох зборів є досить пропорційним, адже особа 4, дохід якої становить 40 відсотків сумарного доходу, платить 37,5 відсотка сумарних акцизних зборів.

Питання податкової політики можна сформулювати так: чи можна скоригувати ставки зборів таким чином, щоб тягарі групи акцизних зборів стали більш прогресивними, внаслідок чого сукупний податковий тягар зміститься в бік заможніших осіб. Для прикладу розглянемо вплив на розподіл тягаря, який матиме зниження на 1 грн ставки акцизного збору на товар А і підвищення на таку саму суму ставки збору на товар В, так щоб загальна сума доходів

бюджету від акцизних зборів залишилася незмінною. Результати цієї податкової реформи показано в таблиці 3.

Таблиця 3. Зміни в податкових тягарях унаслідок реформи ставок

Особа	Акциз на товар А після реформи	Акциз на товар В після реформи	Податковий тягар після реформи	Зміна податкового тягара
1	25	30	55	-15
2	25	45	70	-10
3	25	75	100	0
4	25	150	175	25
Всього	100	300	400	0

Істотна особливість цієї реформи полягає в тому, що вона схиляє структуру ставок у бік товарів, які в більших обсягах споживаються заможними, і зменшує оподаткування товарів, які споживаються в більшій мірі бідними. Як показано в таблиці 3, наслідком цієї зміни є перенесення доходу від осіб з вищим доходом до осіб з нижчим. У таблиці 3 дві найбідніші особи внаслідок перерозподілу “одержують” 25 грн, які сплачує із своєї кишені найзаможніша особа. Внаслідок цієї “передачі” доходу система акцизних зборів стає більш прогресивною. У пореформеній ситуації особа 4, на яку припадає 40 відсотків сукупного доходу, несе вже 44 відсотки загального тягара акцизних зборів.

Якби криві концентрацій товарів А та В перетиналися, перерахунок чисел у таблицях 2 та 3 показав би передачу доходів як до найбідніших, так і до найзаможніших осіб. Реформа, яка веде до таких наслідків, не була б привабливою з політичного погляду.

Підвищення економічної ефективності

Усі можливі форми оподаткування пов'язані з певними затратами економіки на досягнення ефективності. Йдеться про те, що доходи учасників економіки зменшуються під час оподаткування на суму, що перевищує суму доходів бюджету, одержану шляхом оподаткування. Майже завжди додаткова гривня до бюджету обходиться населенню дорожче, ніж в одну гривню доходу, і різниця між цими двома сумами є мірилом втрати ефективності від оподаткування.

Величина втрати ефективності, пов'язана з будь-якими податковими змінами, як правило, обумовлюються двома факторами: величиною початкової ставки оподаткування та ступенем реакції бази оподаткування на зміну в ставках оподаткування. Кошт ефективності тим вищий, чим більша початкова ставка податку і чим сильніше база оподаткування реагує на зміну ставки оподаткування. Взяті разом ці два фактори визначають граничну (маржинальну) соціальну вартість податкових коштів, тобто: у що економіці обходиться мобілізація додаткової гривні доходів.

Для того, щоб наочніше пояснити поняття граничної вартості коштів (ГВК) у випадку акцизних ставок, можна скористатися іншим чисельним прикладом. Припустимо, що виробники можуть поставляти товар на ринок по 100 грн і що цей товар оподатковується акцизним збором у розмірі 50 грн. Таким чином, ціна, яку сплачують споживачі, становить 150 грн. За такої ціни споживачі купують 10 тис. одиниць цього товару.

Тепер уявімо собі, що ставка оподаткування цього товару була піднята до 51 грн, і після того, як ціна для споживача зросла до 151 грн, споживачі стали купувати товару на 50 одиниць менше, тобто 9 950 одиниць. Перш за все, дохід споживачів знижується на суму, рівну додатковому податку, помноженому на обсяг початкової бази оподаткування, тобто на 10 000 грн (1 грн x 10 000 одиниць товару). Ця сума дорівнює також сумі коштів, яку одержав би бюджет, якби підвищення ставки не вплинуло на обсяг споживання даного товару. Однак, оскільки споживачі скорочують своє споживання цього товару через підвищення його ціни, доходи бюджету скоротяться на 50 грн за кожну одиницю товару, що не була придбана, або в

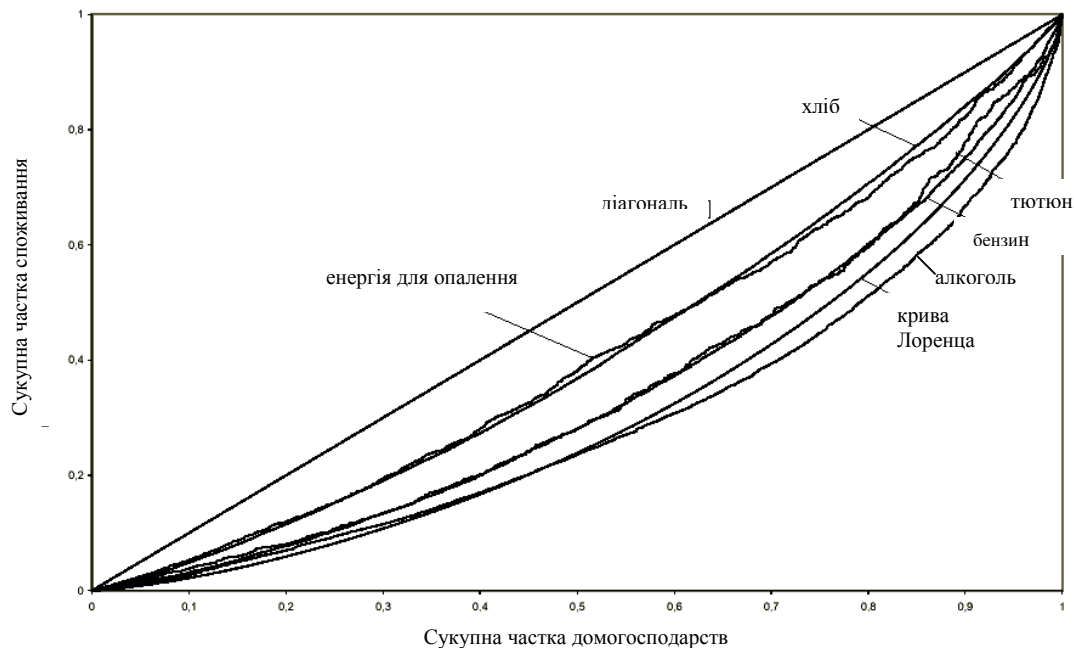
цьому випадку на 2 500 грн (50 грн x 50 одиниць товару, на які скоротилося споживання). Отже, загальний обсяг одержаних доходів бюджету становитиме лише 7 500 грн. Гранична вартість коштів у цьому випадку дорівнює відношенню втрати доходів споживачів до додаткової суми мобілізованих доходів бюджету, тобто 1,33 (10 000 грн / 7 500 грн). Таким чином, кожна додаткова гривня бюджетних доходів, одержана в такий спосіб, обходиться економіці в 1,33 грн.

У контексті нашого попереднього чисельного прикладу, нехай $ГВК_A$ позначає граничну вартість коштів для товару А, а $ГВК_B$ – для товару В. Якщо ставка оподаткування товару А знизиться, а товару В підвищиться в нейтральний для доходів бюджету спосіб, то економічна ефективність підвищиться, якщо різниця між $ГВК_A$ та $ГВК_B$ буде позитивною. Враховуючи, що початкові ставки оподаткування цих двох товарів, за припущенням, були рівними, підвищення ефективності відбудеться, лише якщо споживачі прореагують на підвищення ціни товару В менш активно, ніж на зниження ціни товару А.

Застосування загальної схеми політики до акцизів, що стягуються в Україні

Криві концентрацій були одержані для групи товарів в Україні за 2000 р. – останній рік, за який оприлюднено дані обстеження доходів та видатків домогосподарств. Крім того, з причин, які стануть зрозумілими, криві концентрацій були також побудовані для хліба та енергоносіїв – двох товарів, які зараз субсидуються, а також для сукупного споживання. Товари, що субсидуються, можна розглядати як такі, що є об'єктом негативних акцизних зборів. Усі ці криві концентрацій подано нижче на малюнку 1.

Малюнок 1. Криві концентрацій для основних товарів в Україні, 2000 р.



Не вдаючись до детального опису застосованої методології, зазначимо, що автор в окремому дослідженні визначив значення ГВК для основних акцизних категорій.² Результати цього дослідження вказують, що гранична вартість коштів є найвищою для тютюну, далі йдуть відповідно алкогольні напої, нафтопродукти та група товарів, що оподатковуються ПДВ. Загалом, ця ієрархія віддзеркалює структуру фактичних ставок оподаткування, поданих у таблиці 1.

² Докладніше про ці оцінки ефективності див. А. Amialchuk, "The Design of a Better Excise Tax System in Ukraine", Києво-Могилянська академія, 2002.

Поєднання цих оцінок ефективності з аналізом наведених вище кривих концентрацій показує чотири можливі варіанти реформи, які є перспективними з погляду ефективності чи справедливості, або і ефективності, і справедливості:

1. *Реформа 1:* Підвищити ставку оподаткування нафтопродуктів і знизити ставку оподаткування тютюнових виробів таким чином, щоб вплив цих заходів на доходну частину бюджету був нейтральним. Попри те, що криві концентрацій для цих двох груп співпадають неповністю, вони дуже близькі одна до одної, а це вказує на те, що запропонований перегляд структури ставок оподаткування практично не вплине на ступінь справедливості. Водночас, такі заходи дозволять підвищити ефективність, бо гранична вартість коштів у випадку тютюнових виробів вища.
2. *Реформа 2:* Знизити акциз на тютюнові вироби й підвищити середню ставку оподаткування акцизними зборами алкогольних напоїв. Реформа такого типу матиме позитивний вплив як на ефективність, так і на справедливість. Докладніший аналіз запропонованої реформи показує, що дев'яносто відсотків родин з нижчими доходами виграють коштом десяти відсотків найзаможніших родин.
3. *Реформа 3:* Підвищити ставку ПДВ на невеликий відсоток і за рахунок одержаних додаткових доходів фінансувати дещо більшою мірою споживання тепла та хліба. Ця рекомендація спирається на дуже високу імовірність того, що крива концентрацій для агрегованого споживання, позначена на малюнку 1 як крива Лоренца, дуже близька до кривої концентрацій, яка описує базу оподаткування ПДВ. Згідно з оцінками, ГВК для ПДВ низька, і це підтверджує слушність цієї рекомендації.
4. *Реформа 4:* Поєднати реформи 1 та 2 – тобто знизити акцизний збір на тютюнові вироби й підвищити на алкогольні напої і нафтопродукти. Цей комбінований варіант реформи дозволить одночасно підвищити ефективність і поліпшити справедливість.

Інші варіанти реформи акцизних зборів, які можна було б розглядати, передбачають альтернативу: або ефективність, або справедливість. Наприклад, дані проведеного раніше обстеження видатків домогосподарств за 1995 та 1996 рр. чітко вказують, що крива концентрацій для пива лежить вище від кривої для горілки, і, з погляду справедливості, можна було б виступити за зниження ставки акцизного збору на пиво й підвищення – на горілку. Однак, як видно з наведених у таблиці 1 даних, фактична ставка акцизу на горілку істотно вища від такої на пиво, тож, з погляду ефективності, можна було б виступити за зниження ставки акцизу на горілку і підвищення – на пиво. Опинившись у ситуації вибору між двома цілями, що конкурують між собою, українські податкові органи опосередковано віддали пріоритет міркуванням справедливості.