

Крисоватий А.І.,
кандидат економічних наук

НАУКОВА ПАРАДИГМА ТРАНСФОРМАЦІЇ УНІВЕРСАЛЬНОГО АКЦИЗУ

До 1992 року в Україні основними формами акцизного оподаткування були податок з обороту і податок із продажу. Нові ідеї реформування економіки, зарубіжний досвід призвели до ринку необхідності застосування нових форм непрямого оподаткування. Так виникло питання про доцільність введення податку на додану вартість і специфічних акцизів.

Спробуємо детальніше розібратися в необхідності заміни податку з обороту ПДВ та акцизним збором. Дехто з економістів вважає, що в становленні непрямого оподаткування можна пронехувати специфічними акцизами, адже специфічні акцизи поступаються універсальному своїм значенням у формуванні бюджетних надходжень. При цьому вони не розрізняють тих відмінностей, які існують між цими двома видами непрямого оподаткування, що зумовлюють їх різне значення і для інтересів фіскалу, і для інших соціально-економічних чинників.

Податок на додану вартість та акцизний збір по-різному впливають на ціноутворювальні механізми в державі, адже бази оподаткування в них різні. З точки зору соціальної справедливості акцизний збір має переваги над податком на додану вартість, оскільки підакцизні товари споживаються, як правило, заможними верствами населення, основний тягар якого розподіляється між широкими верствами населення. Тому рівень споживання підакцизних товарів визначається насамперед зростанням доходів платників. А цей висновок підтверджує, на нашу думку, твердження про те, що необхідно дуже уважно ставитися до збільшення податкових надходжень від акцизів за рахунок збільшення ставок, адже за товарами, еластичність яких досить висока (а майже всі підакцизні товари відзначаються високою еластичністю попиту), збільшення ставок може призвести не до збільшення, а до зменшення обсягів споживання цих товарів у кількісному виразі.

Деяко інша ситуація складається з товарами першої необхідності, на які встановлено акцизний збір, і вони є товарами нееластичного попиту. Але надходження акцизного збору з цієї групи товарів не такі вже й вагомі (хоча б продукти харчування). З позицій фіскальної достатності це буде невелика втрата, але з позиції соціальної справедливості це буде крок уперед до побудови оптимальної системи оподаткування.

© Крисоватий А.І., 2001

Детальнішого дослідження при визначенні оптимального розвитку непрямого оподаткування заслуговує, на нашу думку, податок на додану вартість. Адже, будучи універсальним акцизом, він справляється з переважної більшості товарів (за винятком нульової ставки та деяких пільг).

Зауважимо, що в умовах перехідного періоду, на початку 90-х років, наша економіка не була готова до введення податку на додану вартість. Відсутність ринкового підґрунтя та нездатність суб'єктів господарювання адекватно відреагувати на ринкові перетворення призвели до того, що протягом 1992—1995 років до 80% обігових коштів платників податків було втрачено через введення ПДВ. Нездатність держави та її органів правильно використовувати ПДВ як фіскальний інструмент і часті зміни податкової політики сприяли несприйняттю податку на додану вартість як ринкової форми фінансових взаємовідносин держави та її суб'єктів. Але введення ПДВ відбулося і це вже залишилося в історії. Скільки б ми не критикували даний аспект, необхідно визнати, що більше користі буде не від критики, а від того, щоб якнайшвидше адаптувати ПДВ до українських реалій.

При великому бюджетному дефіциті за фактом 1992 року в зв'язку із відсутністю необхідних бюджетних коштів було прийняте рішення про збільшення ставки ПДВ із 20% до 28%. Але це підвищення ставок, як показав час, поставило нас перед питанням — чи завжди збільшення податкової ставки веде до збільшення сум надходжень за даним податком? Ще в 1974 році американський економіст А. Лаффер запропонував певну гіпотетичну криву, названу його іменем і покликану описати залежність величини податку від розміру ставок. Згідно із цією кривою, зростання доходів бюджету має місце при не дуже високих ставках податків. Підвищення ставки понад деякий рівень, що визначається математичною залежністю, веде до скорочення бази податку внаслідок втрати стимулів до раціональної виробничо-економічної діяльності. І, як результат, до скорочення податкових надходжень. Деякі економісти вважають, що крива Лаффера відповідає тільки прямому оподаткуванню, адже складена вона в США, де така форма домінуюча в податковій системі. Спробуємо розвінчати цей постулат і з допомогою кривої Лаффера та математичної моделі автора вийти на парето-оптимальні ставки податку на додану вартість в Україні.

Якщо за горизонтальною віссю відкласти можливі значення податкової ставки — X , а за вертикальною — величину податкових надходжень — Y , то крива Лаффера буде для податку на додану вартість спочатку зростаючою, а потім спадаючою. При стабільності ставок прямого оподаткування та норми прибутку вивчимо залежність $Y(X)$, де $X \in [0;1]$. Із математичних формул Лаффера випливає, що:

$$\frac{P(Y)}{P(X)} = Pa \left[(1 - Z)(1 - K) - \frac{E + 1}{V - 1 - E(1 - \varepsilon)} \times \frac{(1 - K)R2}{R1} \times \left(X(1 - K) - \frac{ZM}{(1 - Z)(1 - M)} \right) \right],$$

де $X(Y)$ — величина податкових надходжень;

X — ставка ПДВ;

a — випуск продукції;

Z — ставка податку на прибуток;

P — рівень цін;

E — еластичність попиту;

V — еластичність випуску;

ε — еластичність пропозиції;

$R1$ — дохід після стягнення ПДВ, що визначається за формулою:

$$R1 = M + (1 - M)(1 - Z)(1 - X)(1 - K)(1 - A);$$

$R2$ — дохід до оподаткування ПДВ, що визначається за формулою:

$$R2 = (1 - M)(1 - Z);$$

M — величина, що характеризує прибуток;

A — сумарна величина нарахувань на фонд оплати праці.

Коли взяти за умову, що попит еластичний, тобто $E \geq 1$, то ставка податку на прибуток Z , як і прибуток M — постійні величини, тобто $Z, M = const$, то відношення функціональної залежності

$\frac{P(Y)}{P(X)}$ від значень X можна представити так:

$$\frac{P(X)}{P(Y)} = Pa \frac{C1C4 + C2 + MC1 - (C1C4 + C3)}{C4(1 - X + M)},$$

де C_i , коли $i = 1, 2, 3, 4$, — показники залежностей, що визначаються за формулами:

$$C1 = (1 - Z)(1 - K);$$

$$C2 = \frac{S}{1 - S} \frac{ZMR2(1 - K)}{(1 - Z)(1 - M)};$$

$$C3 = \frac{S}{1 - S} (1 - K);$$

$$C4 = (1 - Z)(1 - M)(1 - R),$$

де S — сумарна еластичність, яку можна виразити:

$$S = \frac{E + 1}{E + \varepsilon + V}.$$

Дані значення $C1, C2, C3, C4$ свідчать, що вони всі додатні. Знак похідної $\frac{P(Y)}{P(X)}$ — визначається знаком виразу:

$$C1C4 + C2 + MC1 - (C1C4 + C3)X.$$

Це доводить, що крива $Y(X)$ спочатку зростає до точки $X1$, яка виражається рівністю:

$$X1 = \frac{(C1C4 + C2 + MC1)}{C1C4 + C3},$$

причому $X1 > 0$.

Після значення $X1$ функція $Y(X)$ спадає на проміжку $X \rightarrow 1$. Таким чином, у разі еластичного попиту ($E > 1$) залежність доходів бюджету від ставок податку на додану вартість, де варіація цих ставок може відбуватися на проміжку $0 < X < 1$, у коефіцієнтному відношенні, описується кривою Лаффера (нагадуємо, ми беремо за умову існування фіксованих ставок прямого оподаткування та стабільної норми прибутку, що виключає вплив додаткових факторів на величину податкових надходжень).

Довівши те, що крива Лаффера стосується податку на додану вартість, можна зазначити, що існує межа рівня податку на додану вартість, після якої відбувається зниження податкових надходжень з відповідним згортанням ефективної виробничої діяльності за рахунок підвищення ціни та масовим ухиленням від сплати податків. З приводу цієї межі рівня податку на додану вартість вже давно точиться науково-економічна полеміка. Причому ця полеміка сильно поляризована серед відповідних груп держав. Адже, як переконує зарубіжний досвід, ставки ПДВ у різних країнах істотно відрізняються одна від одної: від 7% — в Канаді, до 25% — в Ірландії.

Основою визначення граничного рівня податку на додану вартість повинна бути соціально-економічна доктрина держави, що відповідає основним напрямкам руху суспільства. Так, постулати соціальної справедливості, що проповідуються в Скандинавських державах спонукають до встановлення високих ставок ПДВ, хоча істотного впливу на економічний прогрес і темпи зростання ВВП це не справляє.

Специфічна економічна ситуація, яка склалася в Україні при переході від командно-адміністративної економіки до ринкових відносин, потребує вста-

новлення науково обгрунтованої межі рівня податку на додану вартість, а не просто арифметичного перерахунку ставок податку з обороту, що існував у нас за часів Радянського Союзу до 1992 року, чи сліпого копіювання зарубіжного досвіду. Для того, щоб це зробити насамперед необхідно визначити окремий вплив стану ПДВ на основні фактори, яким має відповідати парето-оптимальна ставка цього податку. Адже, як відомо, параболічна крива Лаффера узагальнює в собі цей процес. На нашу думку, досягнути цього можна, дослідивши та проаналізувавши такі аспекти:

- значення критерію фіскальної достатності як абстрагованого, тобто без урахування дій чи протидій інших факторів, ставок податку на додану вартість на величину податкових надходжень;

- значення критерію економічної ефективності з точки зору впливу ставок податку на додану вартість на раціональне господарювання суб'єктів бізнесової діяльності;

- значення критерію соціальної справедливості у розрізі впливу ставок податку на додану вартість на соціальний статус громадянина — платника податків.

Спробуємо це зробити за допомогою економіко-математичних методів та прийомів графічного зображення. Після проведення емпіричних досліджень із допомогою формул Лазера та С.П. Мавровича і опрацювання їх на комп'ютерній системі виявилася чітка пропорційна залежність між величиною податкових надходжень до бюджету (як окремого критерію) та рівнем ставок ПДВ: чим вищі ставки ПДВ, тим вагоміші податкові надходження до бюджету держави. Тобто фіскальна достатність залежить від рівня непрямого оподаткування. Залежність цю можна виразити простою математичною формулою:

$$y = A1 \times X \times B, \text{ причому } y0 = B1,$$

де y — загальна величина податкових надходжень;

$A1$ — коефіцієнт регресії, який характеризує рівень залежності податкових надходжень від норми оподаткування, причому $A1 < 1$;

X — ставка ПДВ у державі;

B — величина ВВП;

$y0$ — величина податкових надходжень у разі нульової ставки ПДВ.

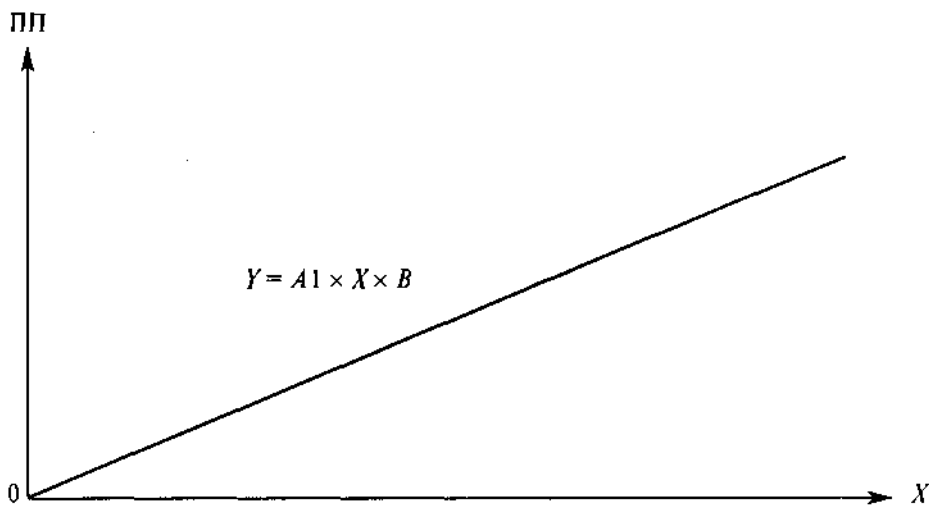
Розглянемо дану залежність із допомогою графіка 1 (нагадаємо, при аналізі окремого фактору ми абстрагуємося від дії інших факторів).

При нульовій ставці ПДВ податкові надходження будуть присутні, адже існують ще і прямі податки. При збільшенні ставок податку на додану вартість податкові надходження до бюджету збільшуватимуться, хоча темпи зростання податкових надходжень будуть повільнішими, ніж темпи розвитку ставок ПДВ.

Граничного рівня ставок ПДВ щодо фіскальної достатності бути не може,

адже ставки ПДВ теоретично можуть становити і 100%, і 200%, і 300% величини доданої вартості. Інша справа із прямим оподаткуванням, де є реальна абсолютна величина об'єкта оподаткування, за межі якого вийти неможливо. В непрямому оподаткуванні завдяки властивостям оподаткування непрямих податків державний фісक впливає тільки на величину ціни. Наведемо приклад: виробник, не зробивши ніяких матеріальних витрат, створив доданої вартості 100 у.о. Якщо держава встановлює ПДВ у розмірі 20%, то ціна на такий товар становитиме 120 у.о., якщо ставка ПДВ буде встановлена 200%, то ціна на такий товар — 300 у.о. Якщо у даного виробника не буде проблем із збутом своєї продукції, то йому все одно, за якою ціною продавати — він однозначно отримає дохід у 100 у.о. Але державі вигідніше, щоб виробник продав свій товар за 300 у.о., адже податкові надходження із ПДВ будуть вагомішими.

Аналізуючи доходи зведеного бюджету України за 2000 рік, неважко помітити, що надходження від податку на додану вартість за дев'ять місяців 2000 року становили 6,69 млрд. грн., що відповідає 20,2% усіх бюджетних надходжень. Користуючись цими аргументами, певне коло наших економістів доводить, що податок на додану вартість повинен виконувати лише фіскальну функцію. На нашу думку, це хибне тлумачення того, що непрямі податки — це тільки основне джерело податкових надходжень до державної казни. Податок на додану вартість, як і специфічні акцизи та мито, включаються в ціну товару, тобто наділені властивостями впливати на ціноутворювальні механізми в суспільстві. Але із категорією "ціна" пов'язані поняття споживання та доходи. Тобто, регулюючи величину ціни за допомогою податку на додану вартість, можна безпосередньо впливати на споживання та доходи суб'єктів господарювання. Але процес цей повинен проходити не хаотично і спонтанно, а відповідно до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.



Графік 1.

Функціональна залежність суми прибутку від ставок ПДВ досліджується через безпосередній вплив непрямого оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, тобто з допомогою проміжних механізмів — ціни товарів і попиту на ці товари. Причому ця залежність має місце при еластичному попиті, адже, якщо попит нееластичний, то податок на додану вартість повністю перекладається на кінцевих споживачів, і розмір ставок ПДВ істотно не впливає на показники економічної ефективності.

Функція залежності критеріїв економічної ефективності від рівня оподаткування має вигляд:

$$\text{ЧД} = \text{ВД} - A \times f(X),$$

де ЧД — величина чистого доходу;

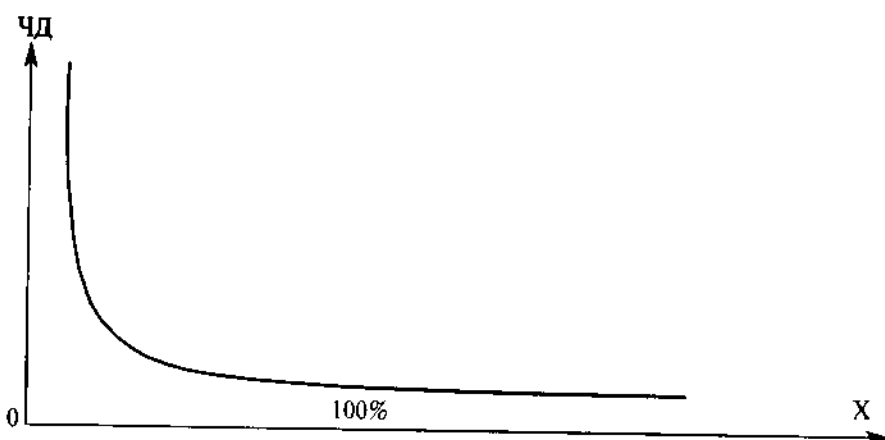
A — коефіцієнт залежності чистого доходу від рівня оподаткування;

X — ставка ПДВ;

ВД — величина валових доходів;

f(X) — певна функція від X.

Графік залежності матиме такий вигляд (див. графік 2).



Графік 2.

Із графічного зображення видно, якщо ставка податку на додану вартість прямує до 100%, то величина прибутку за гіперболічною залежністю прямує до 0.

Чи не найважче, на нашу думку, математичній формалізації піддається критерій соціальної справедливості, адже будь-який податок, крім прямої фіскальної спрямованості та регулюючої дії, має ще й побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту конкретними платниками із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Коригування величини такої

втраги має спрямувати її до оптимуму В. Парето. Це означає, що істотне поліпшення суспільних умов, у тому числі тих, що породжені процесами перерозподілу через оподаткування, можливе лише тоді, коли той чи інший захід здатний:

- підвищити добробут усіх без винятку;
- підвищити добробут однієї соціальної групи, не погіршивши добробуту інших.

Як же домогтися таких умов при встановленні парето-оптимальних ставок оподаткування на додану вартість?

Суть соціальної справедливості є вже давно об'єктом дослідження різних економістів. На нашу думку, соціальну справедливість щодо встановлення межі ставок податку на додану вартість необхідно розуміти в двох аспектах:

- скорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок перекладання ПДВ на кінцевих споживачів;
- повернення частини номінальних доходів, перерозподілених із допомогою ПДВ через бюджет у вигляді суспільних благ: національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій та інші трансфертні платежі.

Внаслідок того, що розмір податку на додану вартість безпосередньо впливає на рівень цін, можна виявити взаємозалежність реальних доходів платників і ставок ПДВ. Якщо в системі координат за віссю Х відзначити рівень ставок ПДВ, а по вертикалі — реальні доходи платників в умовних одиницях, то з допомогою емпіричних досліджень можна отримати таке графічне зображення (нагадуємо, ми абстрагуємося від впливу всіх інших факторів) (див. графік 3).

Після опрацювання цього графічного зображення можна визначити функціональну залежність між величиною ставок податку на додану вартість і розміром реальних доходів платників у вигляді математичної функції:

$$РД = НД - АЗХ \times БО,$$

де РД — реальні доходи податкоплатників;

НД — номінальні доходи податкоплатників;

АЗ — коефіцієнт залежності величини реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування;

Х — рівень оподаткування;

БО — база оподаткування.

Підсумовуючи ці дослідження, можна зазначити, що розмір реальних доходів платників безпосередньо залежить від величини ставок ПДВ, причому, коли ПДВ відсутній або ж його ставка дорівнює нулю, реальні доходи громадян — носіїв податку, сягають 100 у. о. Якщо ставка податку на додану вартість прямує до нескінченності, то реальні доходи громадян наближаються до 0.