

**Луніна І.О.,**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач відділу фінансового  
та бюджетного прогнозування  
Інституту економіки та прогнозування НАН України,

**Фролова Н.Б.,**

молодший науковий співробітник відділу  
фінансового та бюджетного прогнозування  
Інституту економіки та прогнозування НАН України

## ЕФЕКТИВНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

*Узагальнено теоретичні підходи до оцінки ефективних ставок оподаткування споживання, розроблено модель ефективної ставки оподаткування споживання в Україні, проаналізовано рівень оподаткування споживання в Україні та світі, зроблено міжнародні порівняння показників ефективності оподаткування споживання, обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення системи оподаткування в Україні.*

*The authors generalize theoretical approaches in estimating the efficient rates of taxing consumption; develop a model of efficient taxation rate for consumption in Ukraine; analyze the level of consumption taxation in Ukraine and the world; carry out international comparisons for such efficiency indices; and motivate their propositions concerning the improvement of taxation system in Ukraine.*

Більшість сучасних систем оподаткування у світі, зокрема в Україні, є змішаними, оскільки в них діють як податки на доходи, так і податки на споживання. Водночас у бюджетах різних країн ці види податків посідають різне місце, а рівень оподаткування доходів і споживання не однаковий.

В Україні однією з найактуальніших проблем оподаткування споживання є удосконалення податку на додану вартість. Дослідження альтернативних видів податків на споживання, зокрема податку на реалізацію та податку на кредитну вимогу, свідчать, що жоден із цих податків не є ефективною заміною ПДВ. Це пов'язано як із складністю й високими затратами на їхню адміністрування, так і з накопиченням податків у ціні внаслідок стягнення податку на раніше сплачений податок, що призводить до кумулятивного зростання цін<sup>1</sup>. Тому одним із пріоритетних напрямів подальшого реформування оподаткування споживання є не заміна ПДВ, а вдосконалення механізму його стягнення. А. Соколовська<sup>2</sup> виділяє щонайменше два шляхи вдосконалення ПДВ в Україні. По-перше, скорочення податкових пільг, що сприятиме зменшенню нерів-

<sup>1</sup> Луніна І.О. Державні фінанси України у перехідний період. — Х.: Форт, 2000. — С. 91—97.  
Амоша О.О. Про напрямки вдосконалення механізму дії ПДВ // Економічний вісник НГУ. — 2004. — № 2 (6). — С. 70—75.

<sup>2</sup> Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — С. 264—273.

номірності оподаткування різних суб'єктів господарювання. По-друге, удосконалення механізмів бюджетного відшкодування негативного сальдо податків. Дехто з вітчизняних дослідників<sup>3</sup> вважає, що нинішній рівень оподаткування ПДВ залишається високим і тому висловлюється за скорочення ставки з 20 % до 18 і навіть до 15 %.

Пошук шляхів для удосконалення податкової системи України має враховувати вплив конкретних податків на умови економічного зростання. Так, податки на доходи, на відміну від податків на споживання, гальмують темпи економічного зростання, оскільки зменшують стимули індивідів до заощаджень, які є джерелом інвестицій. Висновок про відсутність негативного впливу податків на споживання на заощадження пов'язаний із концепцією сукупного доходу індивіда, за якою заощадження індивіда входять до бази оподаткування доходів, але не входять до бази оподаткування витрат<sup>4</sup>. Отже, заощадження при оподаткуванні доходів підлягають оподаткуванню, а в режимі оподаткування витрат вони звільняються від оподаткування. Звідси випливає ще одна позитивна риса податків на споживання — вони менш викривляють рішення економічних суб'єктів щодо інвестицій порівняно з податками на доходи.

Як відомо, важливою теоретичною вимогою до формування податкової системи є забезпечення нейтральності оподаткування. Нейтральний податок є найкращим податком, як зазначав Л. Мізес<sup>5</sup>, оскільки під його впливом кожен суб'єкт господарювання і весь ринок у цілому діють так, як би вони діяли за відсутності оподаткування. Нейтральність впливу податків на інвестиції означає, що податкова система не впливає на рішення суб'єктів господарювання щодо обсягів і джерел фінансування інвестицій, а також вибору об'єктів інвестування. Отже, податки на споживання є нейтральнішими, ніж податки на доходи.

Важлива особливість податків на споживання полягає в тому, що вони встановлюють тіснішу залежність між рівнем податкового навантаження і платоспроможністю індивіда. Платоспроможність для цілей оподаткування визначається насправді не рівнем одержаного доходу, а тим, яким чином індивід використовує свій дохід, а саме розподіляє його між споживанням і заощадженнями. Споживання товару чи послуги свідчить про можливість і бажання індивіда розпоряджатися своїм доходом, тобто про готовність платити. Отже, чим більше індивід споживає і, відповідно, менше заощаджує, тим вища його платоспроможність. Це означає, що індивіди, які більше споживають і менше заощаджують,

---

<sup>3</sup> Див., наприклад: *Шербак В.* Податок працює на ... глобалізацію // *Економіка України*. — № 11. — 2005. — С. 45—54; *Калюжний В.* Макроекономічний аналіз податку на додану вартість // *Економіка України*. — № 3. — 2002. — С. 9—17; Проект “Концепції реформування податкової системи України”, 2006. — С. 12.

<sup>4</sup> Детальніше див. *Musgrave R.A.* The theory of public finance McGraw-Hill Book Company, Inc., 1959. — P. 165.

<sup>5</sup> *Mises L.* Human Action: a treatise on economics. — 4th rev. ed., San Francisco: Fox&Wickes, 1996. — P. 737—738.

мають нести і більший податковий тягар. Якщо ж індивід економніший і схильніший до заощаджень, його податковий тягар має бути меншим<sup>6</sup>.

Оскільки в ринкових умовах споживач має можливість вибору, оподаткування споживання дає також змогу врахувати переваги й уподобання індивіда у виборі товарів і послуг. Тому важливою перевагою податків на споживання є те, що вони відповідають одному з фундаментальних принципів оподаткування — принципу еквівалентності, тобто принципу вигоди, за яким людина сплачує податок відповідно до тієї вигоди, яку вона отримала від споживання товару чи послуги.

Однак податкам на споживання притаманні певні вади. Одним з аргументів проти оподаткування споживання є те, що податки на споживання порушують принцип справедливості оподаткування, оскільки вони, як правило, стягуються за пропорційною шкалою, тобто за однакового обсягу споживання більший тягар оподаткування несе індивід із меншим доходом. За цією логікою вони можуть вважатися регресивними. Регресивність податку означає, що під час його стягнення порушується принцип вертикальної справедливості оподаткування. Водночас слід зазначити, що індивіди з високим рівнем платоспроможності мають інший набір товарів і послуг для споживання й, особливо, відпочинку. Враховуючи це, підвищенню прогресивності оподаткування споживання може сприяти диференціація оподаткування товарів і послуг.

Таку диференціацію можна забезпечити принаймні трьома шляхами. Перше, за рахунок звільнення предметів першої необхідності від оподаткування або зменшення ставок податків на споживання. Такий підхід було запропоновано ще Дж. Міллем у XIX ст<sup>7</sup>. По-друге, запровадження меншої ставки оподаткування товарів і послуг, які є взаємозамінними. По-третє, збільшення оподаткування товарів і послуг, які є доповнювальними до відпочинку. Останні два підходи було запропоновано В. Корлетом і Д. Хейгом у 30-ті роки XX ст<sup>8</sup>. Водночас зауважимо, що, коли враховувати увесь життєвий цикл індивіда, то податки на споживання є еквівалентними податкам на доходи, тобто є прогресивними або пропорційними залежно від того, яким є оподаткування доходів<sup>9</sup>.

Необхідно також звернути увагу на результати емпіричних досліджень західних спеціалістів, які показують, що структура податкової системи, а не лише розмір загального податкового навантаження, впливає на рівень інвестицій в економіку. На базі даних 20 країн Америки, Європи й Азії у 1970—1979 роках

---

<sup>6</sup> *Musgrave Richard A.* The Theory of Public Finance. McGraw-Hill Book Company, Inc., 1959. — P. 160.

<sup>7</sup> *Дж.С. Милль.* Основы политической экономии Т. 3 / Пер. с англ. Общ. ред. *А.Г. Милейковского*, М.: Прогресс, 1981. — С. 190—191, 238.

<sup>8</sup> *Якобсон Л.И.* Экономика государственного сектора: Основы теории государственных финансов: Учебник для вузов. — М.: Аспект-Пресс, 1996. — С. 205.

<sup>9</sup> *Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж.Э.* Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник / Пер. с англ. под ред. *Л. Любимова*. — М.: Аспект-Пресс, 1995. — С. 104—105.

експертом Світового банку К. Марсден<sup>10</sup> було встановлено, що збільшення ставок податків на доходи на 1 % знижує темпи зростання капіталовкладень в економіку більше ніж удвічі. У свою чергу, збільшення на 1 % ставки податків на товари знижує темпи приросту інвестицій лише на 1,3 п.п.<sup>11</sup>

Останніми десятиліттями у податкових системах багатьох країн Європи акцент в оподаткуванні зміщується із доходів на витрати. Збільшення податкового навантаження на споживання пов'язане не лише з позитивним впливом відповідних податків на економічне зростання. Зміна акцентів в оподаткуванні у багатьох країнах Європи і світу стала наслідком активізації процесів європейської інтеграції й глобалізації, які зумовили зростання мобільності капіталу та праці, і, відповідно, мобільності бази оподаткування доходів. Вплив капіталу й трудових ресурсів призводить до звуження бази оподаткування доходів, а тому виникає потреба у розширенні бази інших податків. Менш мобільною порівняно з базою податків на доходи є база податків на споживання. З огляду на це оподаткування споживання може забезпечити стабільніші податкові надходження, що й зумовлює зростання ролі податків на споживання у багатьох податкових системах світу.

У розвинених країнах Європи загальний рівень податків і внесків з обов'язкового соціального страхування у 2004 році знизився до 37,3 % ВВП порівняно із 40,3 % ВВП у 2000 році. Таке скорочення відбулося передусім за рахунок податків із доходів. Питома вага податків із доходів у сукупних надходженнях податків і внесків з обов'язкового соціального страхування у середньому по країнах — членах ЄС за період 1995—2004 років знизилася більш ніж на 2 п.п., а за 2000—2004 роки — на 4 п.п. При цьому зросла роль податків на споживання. У країнах — членах ЄС у 2000—2004 роках частка цих податків збільшилася в середньому на 0,5 п.п., а за 1995—2004 роки — на понад 3 п.п. Частка податків на споживання у групі країн — нових членів ЄС, вісім із яких є країнами з перехідною економікою, зросла від 39 % у 2000 році до 39,8 % у 2004 році. При цьому загальний рівень податків і внесків з обов'язкового соціального страхування у країнах із перехідною економікою останніми роками залишався майже незмінним (приблизно 33,5 % ВВП порівняно із 34,1 % ВВП у 2000 р.).

Тим часом в Україні у 2002—2005 роках податки на споживання забезпечували лише близько 22 % сукупних надходжень податків і внесків з обов'язкового соціального страхування. Навіть у 2005 році, коли цей показник збільшився приблизно до 26 %, він суттєво відставав від рівня європейських країн із перехідною економікою. Доходи від оподаткування споживання становили в Україні у 2002—

---

<sup>10</sup> Marsden K. Links between taxes and economic growth / World Bank, w.p. — #605. — 1983. — Р. 12—13.

<sup>11</sup> Детальніше: збільшення на 1 % ставки податку на прибуток підприємств веде до скорочення темпів зростання інвестицій на 2,1 п.п., податку із доходів фізичних осіб — на 0,3 п.п., внесків до фондів обов'язкового соціального страхування та інших податків на фонд заробітної плати — на 0,4 п.п.

2004 роках 6,6—6,8 % ВВП, а у 2005 році — близько 10 %, тоді як у європейських країнах із перехідною економікою їхній мінімальний рівень сягав 11,3 % ВВП (Литва), а максимальний перевищував 16 % (Словенія, Угорщина).

Традиційними показниками, що характеризують особливості податкових систем різних країн, є показники загального рівня податків і внесків з обов'язкового соціального страхування, зокрема податків на доходи і податків на споживання, у % до ВВП, а також частки окремих податків у сумі податків і внесків з обов'язкового соціального страхування. До таких показників належать і номінальні ставки податків. Водночас треба зазначити, що міжнародні порівняння номінальних ставок різних податків і податкових доходів у % до ВВП чи загальній сумі податків і внесків з обов'язкового соціального страхування не дають змоги врахувати особливості податкової бази. В умовах мобільності факторів виробництва коректнішими є міжнародні порівняння, наприклад, споживання, на основі ефективної податкової ставки. На відміну від номінальної ставки, яка встановлюється законодавчо, ефективна ставка залежить від наявності чи відсутності пільгового режиму і, особливо в умовах перехідної економіки, тіньового сектору економіки, а тому характеризує фактичний рівень оподаткування.

У загальному вигляді ефективна ставка оподаткування споживання може бути обчислена як відношення надходжень податків на споживання до кінцевих споживчих витрат. Використання ефективної ставки оподаткування з метою оцінки фактичного податкового навантаження на споживання було вперше запропоноване Е. Мендозою<sup>12</sup>. Згодом цей підхід було розвинено у працях сучасних економістів, зокрема Л. Джараса та Г. Обермаїра<sup>13</sup>, Д. Кері й Дж. Рабесона<sup>14</sup> та ін. Різниця у методиках обчислення цими авторами ефективної ставки на споживання полягає передусім у тому, які податки вони вносять до складу податків на споживання, а, по-друге, у тому, як вони визначають базу оподаткування (табл. 1).

До складу податків на споживання відповідно до положень теорії державних фінансів належать податки на товари і послуги, зокрема ПДВ, акциз, мито, податки на інвестиційні товари, податки на специфічні послуги й інші непрямі податки. Саме ці податки враховує Е. Мендоза у розрахунках ефективної ставки оподаткування споживання. Водночас Л. Джарас і Г. Обермаїр до їхнього складу не вносять акцизів і мита, пов'язаних із транспортом і споживанням енергетичних матеріалів, які автори вважають податками на природні ресурси, а не на споживання. У свою чергу, Д. Кері та Дж. Рабесона не відносять до податків на спо-

<sup>12</sup> *Mendoza E.G., Razin A., Tezlar L.L.* Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates on factor incomes and consumption // NBER. — No.4864. — 1994. — 32 p.

<sup>13</sup> *Jarass L., Obermair G.M.* More jobs, less tax evasion, cleaner environment / Report commissioned by the European Commission. — 1997. — 55 p.

<sup>14</sup> *Carey D., Rabesona J.* Tax ratios on labor and capital income and on consumption / OECD, Economic studies. — № 35. — 2002/2. — P. 129—174.

**Таблиця 1. Моделі ефективної ставки оподаткування споживання**

<b>Метод Мендоза (1994)</b>	<b>Метод Джараса—Обермаїра (1997)</b>	<b>Метод Кері—Рабесона (2002)</b>	<b>Ефективна ставка оподаткування споживання для України, розроблена авторами (2006)</b>
$\tau_c = [(\text{Податки на товари та послуги} - (\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління} - \text{Податки на товари та послуги})) \times 100]$	$\tau_c = [(\text{Податки на товари та послуги} - \text{Акцизи та мита, пов'язані з транспортом і споживанням енергетичних матеріалів}) / (\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств}) \times 100]$	$\tau_c = [(\text{Податки на товари та послуги} - \text{Податки з власників автотранспорту, сплачені за рахунок юридичних осіб}) / (\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління} - \text{Витрати сектору загального державного управління у частині заробітної плати})) \times 100]$	$\tau_c = [(\text{Податки на товари та послуги} - \text{Акцизи та мита, пов'язані з транспортом і споживанням енергетичних матеріалів} + \text{Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства} + \text{Податок із реклами}) / (\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління на оплату праці найманих працівників} + \text{Кінцеві споживчі витрати сектору некомерційних організацій, що обслуговують домогосподарства})) \times 100]$

Джерело: складено авторами.

живання податки з власників автотранспорту, сплачені за рахунок юридичних осіб, оскільки вважають їх податками на капітал.

Необхідно також звернути увагу на особливості підходів цих авторів до визначення бази оподаткування. За наявною системою національних рахунків кінцеві споживчі витрати враховують податки, що були сплачені в ціні спожитих товарів і послуг. З огляду на це Е. Мендоза обчислював ефективну ставку оподаткування споживання на базі кінцевих споживчих витрат домогосподарств і сектору загального державного управління із вирахуванням податків на споживання. У теорії оподаткування така база називається базою без урахування податків (англ. tax-exclusive base). Інші автори вважають базою оподаткування споживання кінцеві споживчі витрати, враховуючи податки, однак це певною мірою завищує ефективну ставку оподаткування.

До складу бази оподаткування споживання Д. Кері та Дж. Рабесона вносять кінцеві споживчі витрати домогосподарств і сектору загального державного управління із вирахуванням витрат сектору загального державного управління у частині заробітної плати. Саме такий підхід дає змогу уникнути подвійного обліку заробітної плати в базі оподаткування споживання, оскільки витрати на споживання домогосподарств, які профінансовані за рахунок заробітної плати сектору загального державного управління, уже враховані у кінцевих споживчих витратах сектору домогосподарств. Базою оподаткування споживання в моделях Л. Джараса й Г. Обермаїра є кінцеві споживчі витрати лише сектору домогосподарств. Головний аргумент на користь такого підходу полягає в тому, що кінцеві споживчі витрати домогосподарств забезпечують більшу частину бази податків на споживання, тоді як значна частина товарів і послуг споживання в секторі загального державного управління звільнена від оподаткування або користується пільговим режимом. Зауважимо, що саме підхід Л. Джараса й Г. Обермаїра ви-

користовується експертами Єврокомісії<sup>15</sup> у розрахунках ефективної ставки оподаткування споживання з метою проведення порівняльного аналізу податкових систем країн — членів ЄС.

Базуючись на цих підходах, авторами розроблено методику оцінки ефективної ставки оподаткування споживання в Україні. До складу податків на споживання нами було віднесено ПДВ, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, податок із реклами, акцизний збір і ввізне мито, за винятком акцизів і мита на транспортні засоби, бензин та інші нафтопродукти, які ми вважаємо податками на природні ресурси. Суми надходжень цих податків визначаються за даними бюджетної статистики.

Розрахунки бази оподаткування споживання базуються на показниках системи національних рахунків України, до якої ми вносимо кінцеві споживчі витрати домогосподарств, сектору загального державного управління, за винятком витрат на оплату праці найманих працівників, і кінцеві споживчі витрати сектору некомерційних організацій, що обслуговують домогосподарства.

За нашими розрахунками, ефективна ставка оподаткування споживання в Україні у 2001 році становила 9,5 %. Проведений аналіз динаміки цього показника показав, що протягом 2002—2004 років ефективна ставка оподаткування споживання скоротилася більш ніж на 1 п.п. — від 11,7 % у 2002 році до 10,5 % у 2003 та 2004 роках. Тим часом у 2005 році, за попередньою оцінкою, ефективна ставка оподаткування споживання в Україні зросла до 14,9 %.

Щоб забезпечити достовірність міжнародних зіставлень рівня оподаткування, авторами розраховано ефективну ставку оподаткування споживання в Україні також за методикою, що застосовується експертами Єврокомісії. Оскільки в її основі лежить підхід Л. Джараса й Г. Обермаїра, за яким базою оподаткування споживання є кінцеві споживчі витрати лише сектору домогосподарств, то ефективна ставка оподаткування споживання в Україні, обчислена за методологією Єврокомісії, становила у 2004 році 12,3 %, а в 2005 році — 18,3 %. Цей показник у середньому на 2,4 п.п. перевищує рівень фактичного оподаткування споживання, розрахований нами на підставі даних про кінцеві споживчі витрати домогосподарств, сектору некомерційних організацій, що обслуговують домогосподарства, й сектору загального державного управління, за винятком витрат на оплату праці найманих працівників.

Рівень фактичного податкового навантаження на споживання в Україні набагато нижчий, ніж у промислово розвинених країнах ЄС і нових членах ЄС, вісім із яких є країнами з перехідною економікою (табл. 2).

У країнах Європи один із найбільших податкових тягарів припадає на кінцеві споживчі витрати домогосподарств у Скандинавських країнах: Данії (по-

<sup>15</sup> Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995—2003 / European commission. — 2005. — 417 p.

**Таблиця 2. Ефективні ставки оподаткування споживання в країнах ЄС та Україні у 2001—2004 роках, %**

	2001	2002	2003	2004
15 країн — членів ЄС *	19,6	19,6	19,6	19,6
10 країн — нових членів ЄС*	19,0	19,7	20,1	20,8
У середньому по ЄС*	19,6	19,6	19,6	19,7
Україна**	11,8	14,1	12,7	12,3

\* Зважена середня.

\*\* Розраховано авторами на базі кінцевих споживчих витрат сектору домогосподарств і некомерційних організацій, що обслуговують домогосподарства.

Джерело: складено авторами за даними Єврокомісії, Міністерства фінансів і Держкомстату України.

над 33 %), Фінляндії (близько 28 %) та Швеції (понад 27,5 %). Причому цей рівень залишався стабільно високим протягом усього періоду 1995—2004 років. Зауважимо також, що в цих країнах порівняно низькі витрати на адміністрування податків на споживання. Так, у Фінляндії вони становлять близько 0,6 % доходів держави від цих податків, тоді як витрати на адміністрування податків із доходів і прибутку — 0,7 % доходів держави від цієї групи податків, а податки на нерухомість, спадщину чи подарунки — понад 2 % відповідних доходів держави<sup>16</sup>.

У країнах із перехідною економікою ефективна ставка оподаткування споживання у 2004 році коливалася від 17,5 % у Латвії до 28,6 % в Угорщині і в середньому у цій групі країн майже на 10 п.п. перевищувала відповідний показник в Україні.

Рівень оподаткування споживання в Україні низький не лише щодо інших країн, а й у порівнянні з оподаткуванням доходів<sup>17</sup>. За нашою оцінкою, ефективна ставка оподаткування доходів від праці в Україні у 2004 році становила близько 33 %, що майже у 3 рази перевищує ефективну ставку оподаткування споживання. Ефективна ставка оподаткування доходів від капіталу, у свою чергу, становила 17,5 %, тобто більше від рівня оподаткування споживання майже в 1,5 разу. Враховуючи важливість зниження оподаткування факторів виробництва з точки зору створення сприятливіших умов для економічного зростання і підвищення конкурентоспроможності національної економіки, ми вважаємо, що в Україні існує можливість скорочення оподаткування доходів за рахунок збільшення оподаткування споживання.

Основним податком на споживання є ПДВ. Його частка в сукупних надходженнях податків і внесків з обов'язкового соціального страхування країн — чле-

<sup>16</sup> *Joumard I., Suyker W.* Options for reforming the Finnish tax system / OECD, w.p. — No. 319. — 2002. — P. 17.

<sup>17</sup> *Фролова Н.Б.* Оподаткування доходів від праці та капіталу в Україні // Економіка України. — № 12. — 2006.



нів ЄС у 2004 році в середньому дорівнювала 17,4 %, або 6,9 % ВВП. Причому в країнах ЄС із розвинутою економікою ПДВ забезпечує в середньому близько 17,2 % сукупних податків і внесків з обов'язкового соціального страхування, що відповідає 7 % ВВП, а в країнах — нових членах ЄС, вісім із яких є країнами з перехідною економікою, — понад 22 % сукупних податків і внесків з обов'язкового соціального страхування, або 7,9 % ВВП. В Україні роль цього податку є менш відчутною: у 2001—2005 роках частка ПДВ у сумі податків і внесків з обов'язкового соціального страхування коливалася в межах 15,3—20,5 %, що відповідало приблизно 5 % ВВП.

Ефективна ставка ПДВ у 15 країнах — членах ЄС із розвинутою економікою у 2003 році в середньому становила 10,2 %. У країнах із перехідною економікою вона коливалася від 8,6 % у Чехії до 10,3 % в Угорщині. В Україні ефективна ставка ПДВ, за нашими розрахунками, коливалася у 2003—2005 роках у межах 8,4—10,8 % (табл. 3).

Таблиця 3. Ставки й ефективність ПДВ у країнах ЄС та Україні

	Стандартна ставка ПДВ, %	Надходження ПДВ, усього % податків і внесків з обов'язкового соціального страхування	Надходження ПДВ, % ВВП	Ефективна ставка ПДВ*, %	Коефіцієнт продуктивності (C-efficiency ratio), %	Коефіцієнт бюджетної ефективності*
Польща (2003)	22,0	21,7	7,4	8,8	40,2	0,38
Словаччина (2003)	20,0	21,9	6,8	8,9	44,6	0,34
Угорщина (2003)	25,0	21,7	10,1	10,3	41,3	0,34
Чехія (2003)	22,0	17,1	6,4	8,6	38,9	0,29
15 країн — членів ЄС** (2003)	20,2	18,7	7,6	10,2	50,6	0,38
Україна***						
2003	20,0	15,3	4,7	8,4	41,8	0,24
2004	20,0	16,5	4,8	9,0	45,1	0,24
2005	20,0	20,5	9,8	10,8	54,1	0,40

\* Розраховано авторами за даними “Consumption tax trends” ОЕСР, 2006.

\*\* Незважена середня.

\*\*\* Розраховано авторами за даними Міністерства фінансів України і Держкомстату України.

Джерело: складено авторами за даними ОЕСР.

За рівнем ефективної ставки Україна випереджає не лише більшість країн із перехідною економікою (за винятком Угорщини, де фактичне навантаження ПДВ у 2003 році становило 10,3 %), а й значну частину промислово розвинених країн ЄС, зокрема Бельгію (9,0 %), Великобританію (8,1 %), Грецію (9,3 %), Іспанію (8,0 %), Італію (7,6 %), Німеччину (8,1 %) та Францію (8,9 %). Незважаючи на досить високу у міжнародному масштабі ефективну ставку, надходження ПДВ

(у % до ВВП) в Україні є одними з найнижчих. У 2003—2004 роках вона становила 4,7—4,8 % ВВП. Однак варто зазначити, що у 2005 році частка ПДВ зросла до 9,8 % ВВП.

За оцінкою експертів Світового банку П. Мітри та Н. Стерна, надходження ПДВ, які становлять не менш як 7 % ВВП, свідчать про достатній розмір номінальної податкової ставки ПДВ і достатньо широку базу цього податку, а отже, такий ПДВ може вважатися ефективним<sup>18</sup>. Виходячи з цього критерію, до ефективних систем ПДВ можна віднести ті, що діють передусім в Ісландії (10,15 % ВВП), Данії (9,74 %) та Швеції (9,19 % ВВП).

Для характеристики ефективності системи справляння ПДВ, окрім ефективної ставки оподаткування, можуть бути використані коефіцієнт продуктивності податку (*c-efficiency ratio*) і коефіцієнт бюджетної ефективності. Коефіцієнт продуктивності (*c-efficiency ratio*) обчислюється як співвідношення ефективної та базової ставок ПДВ<sup>19</sup>. Показник бюджетної ефективності ПДВ (*revenue productivity*) відображає, скільки надходжень ПДВ (у % до ВВП) припадає на 1 % стандартної ставки<sup>20</sup>.

У промислово розвинених країнах ЄС бюджетна ефективність ПДВ становить від 0,31 % ВВП в Італії до 0,45 % ВВП у Португалії. У країнах із перехідною економікою бюджетна ефективність ПДВ менша: на 1 % базової ставки тут припадає від 0,26 % ВВП (Чехія) до 0,38 % ВВП (Польща). В Україні у 2003—2004 роках бюджетна ефективність ПДВ становила лише 0,24 % ВВП. У 2005 році цей коефіцієнт в Україні збільшився до 0,40 % ВВП, тобто до рівня найкращих показників країн із перехідною економікою за попередні роки, але він залишається трохи нижчим, ніж у країнах із розвинутою економікою.

На величину продуктивності ПДВ (*c-efficiency ratio*) впливають податкові пільги, звільнення, ухилення від сплати податку тощо. Чим менший коефіцієнт продуктивності, тим більша ерозія податкової бази. Ідеальним податком на додану вартість вважається такий, коефіцієнт продуктивності якого дорівнює 100 %. Це можливо тільки за умов, якщо база податку охоплює всі товари і послуги, призначені для кінцевого споживання; до всіх товарів і послуг із бази оподаткування застосовується єдина податкова ставка; будь-які податкові пільги відсутні. Крім того, нижня межа обсягу оподатковуваних операцій із постачання товарів (робіт, послуг), що дає змогу юридичним і фізичним особам реєструватися як платникам податку, має бути досить високою. Це допомагає скоротити число платників податку, за рахунок чого, з одного боку, забезпечується ефективніше обслуговування податковою адміністрацією заможніших платників ПДВ, з дру-

---

<sup>18</sup> *Mitra P., Stern N. Tax system in transition / World Bank, 2002. — P. 9.*

<sup>19</sup> *Современный НДС / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Самерс; Пер. с англ. — М.: Весь Мир, 2003. — С. 48—49.*

<sup>20</sup> *Bogetic Z., Hassan F. Determinants of value-added tax revenue // World Bank, w.p. — №1203. — 1993. — 14 p.*

гого — досягається мінімізація витрат на адміністрування податку. У жодній із країн світу система ПДВ не забезпечує 100 % продуктивності ПДВ.

В Україні у 2003—2005 роках коефіцієнт продуктивності ПДВ становив 41,8—54,1 %. Цей показник у середньому на 6 п.п. перевищує рівень більшості країн Європи з перехідною економікою, водночас залишається низьким порівняно з країнами із розвинутою економікою, зокрема Швецією (65,3 %) та Люксембургом (68,2 %).

Збереження пільг із ПДВ теоретично вважається доцільним тільки за умови, якщо вони знижують ціни на товари і послуги кінцевого споживання й у такий спосіб підвищують попит на них. Водночас, як показав експеримент із застосування пільгових ставок ПДВ до окремих послуг, проведений у дев'яти країнах Європи в 1999—2002 роках, основна частина пільг не знайшла відображення у цінах, а була використана для максимізації прибутків постачальників цих послуг. Крім того, пільги із ПДВ мають низьку ефективність у реалізації соціально-економічних цілей. Зокрема застосування пільг ПДВ у 15 країнах — членах ЄС для стимулювання рівня зайнятості виявилось майже у півтора рази менш ефективним заходом порівняно із зниженням податків на працю й безпосереднім скороченням витрат підприємців на оплату праці<sup>21</sup>. Результати цих експериментів доводять, що придатнішими інструментами підтримки незахищених верств населення є не пільги з податків на споживання, а адресна допомога.

Проведені дослідження дають змогу зробити такі висновки. Збільшення ролі податків на споживання у структурі податкової системи країни, яке компенсує зменшення рівня оподаткування доходів, сприяє поліпшенню інвестиційного клімату й довгостроковому економічному зростанню.

Прийняття рішень щодо збільшення чи зменшення ставок податків на споживання має ґрунтуватися не на номінальних, а на ефективних ставках оподаткування. Крім того, такі рішення мають урахувати необхідність забезпечення державних доходів, які дають змогу профінансувати певний рівень державних видатків. Податки на споживання є стабільним джерелом державних доходів, що особливо важливо в умовах мобільності основних факторів виробництва у процесі європейської інтеграції.

Наші розрахунки показали, що рівень оподаткування споживання в Україні низький щодо інших країн із перехідною економікою. З огляду на це зниження податкового навантаження на витрати у найближчій перспективі є менш пріоритетним, ніж зниження податкового навантаження на доходи, передусім на капітал.

<sup>21</sup> Report from the commission to the council and the European parliament / Experiment application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, SEC. — 2003. — 26 p.