

**Опарін В.М.,**

доктор економічних наук,  
професор кафедри фінансів  
Київського національного економічного університету  
імені Вадима Гетьмана,

**Іванченко А.В.,**

заступник начальника відділу  
Одеської обласної Державної податкової адміністрації

## **АНАЛІЗ ПЕРЕМІЩЕННЯ ТЯГАРЯ АКЦИЗІВ В УМОВАХ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

*У статті розглянуто сутність та розвиток економічного феномену переміщення податкового тягаря. Досліджено аспекти теоретичного та емпіричного аналізу переміщення податкового тягаря. Вивчено взаємозалежність нерівності та ефективності на прикладі моделі переміщення тягаря акцизів на автомобільний бензин.*

*The essence and development of such economic phenomenon as tax load moving is considered in the article. The authors tackle aspects of theoretical and empiric analysis of tax load moving, interdependence of inequality and efficiency on the example of model of excises on petrol load moving.*

Фінансова наука визначає оподаткування як важливий інструмент державного регулювання економіки і перерозподілу доходів, оскільки воно тісно пов'язане з формуванням фінансових ресурсів держави. У зв'язку з цим розв'язання проблем оподаткування є актуальним і складним особливо на етапі економічних перетворень, що здійснюються в країні. Останнім часом податкове законодавство України стрімко змінюється і пов'язано це із загальною тенденцією українських законотворців йти шляхом забезпечення рівномірного розподілу податкового тягаря з метою становлення ефективної податкової системи.

Найбільшої значущості у зв'язку з цим набуває осмислення економічного феномену переміщення податкового тягаря з метою забезпечення конституційного принципу загальності і рівномірності оподаткування при ухваленні тактичних і стратегічних рішень з питань податкової політики. Крім того, аналіз розподілу податкового тягаря дає змогу оцінити справедливість чинної системи оподаткування.

В економічній практиці податки не завжди виходитимуть із тих джерел, які підпадають під оподаткування згідно із законодавством. Деякі податки можуть бути перекладені, тому поняття суб'єкта податку і носія податку не завжди збігаються.

Реальна невідповідність первинної адресності податку і його фактичного платника — явище доволі поширене. Переміщення податкового тягаря — складний економічний феномен, який полягає в тому, що за рахунок зміни цінкових і реальних пропорцій в результаті дії податку відбувається зміна поведінки економічних

агентів, які формально не є платниками податку<sup>1</sup>. Таким чином, переміщення податкового тягаря виникає внаслідок того, що сфера дії податку виявляється ширшою, ніж коло платників податку, передбачене податковим законодавством.

Переміщення податкового тягаря вперед відбувається у разі, коли продавець може перекласти деяку частину його податкових виплат на покупців (споживачів) свого товару. Аналогічним чином, якщо платник податку (фізична або юридична особа) під впливом податку скорочує суму своїх витрат, то він певною мірою переміщує тягар назад — на продавців тих товарів, витрати на які скорочуються<sup>2</sup>. Крім того, у дослідженнях акцент роблять на перерозподільній дії податків, для якої характерне переміщення податкового тягаря від одних груп споживачів до інших.

Вивчення напряму переміщення податкового тягаря і величини перекладеного податку необхідне для формування обґрунтованої податкової політики, що враховує оцінку сукупних втрат суспільства, пов'язаних з податковою системою.

Проблема переміщення податкового тягаря є однією з найскладніших у фінансовій науці. Аж до середини ХХ ст. вона вважалася найменш розробленою. З другої половини ХХ ст., коли оподаткування вже спиралося на новітні дослідження ціни, з'явилася можливість з великим ступенем точності визначати реакцію окремих економічних суб'єктів на податкові зміни і формувати оптимальне (з погляду цілей державної економічної політики) оподаткування. Методологія цих досліджень ґрунтується на теорії граничної корисності, теорії споживчого вибору, теорії економіки добробуту. У працях таких дослідників, як П. Самуельсон, Е. Хансен, А. Аткинсон, Дж. Стігліц, Р. Масгрейв, М. Фрідман та інших, розроблено методологічні підходи й економіко-математичний апарат, що дає змогу пояснити механізм дії податків на товарні ціни, ціни чинників виробництва, на розподіл ресурсів, на структуру виробництва і споживання.

Враховуючи загальну спрямованість дослідження податкової системи України, у рамках цієї статті розглядатиметься питання переміщення та розподілу податкового тягаря непрямих податків, зокрема акцизів.

Теоретичне дослідження переміщення податкового тягаря зручно почати з ситуації ізольованого ринку. У такий спосіб ми поки нехтуємо всіма ефектами оподаткування, які виходять за межі товарного ринку. Розглянемо випадок пропорційного податку на ринку досконалої конкуренції товару, прикладом якого і є акцизний збір (на бензин, алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби).

Нехай  $X$  — сумарний випуск деякої підгалузі та  $p$  — ціна продукції, що випускається. Початкова рівновага випуску — це значення  $X_1$  при ціні  $p_1$  (див. рис. 1). Тепер припустимо, що впроваджується податок (акциз) на випуск  $X$  за ставкою  $t$ , яка обчислюється з розрахунку на чисту “нетто-ціну”.  $D$  у цьому разі — крива по-

---

<sup>1</sup> Синельников-Мурьлев С., Кадочников П. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. В 2 т. Т. 1. — М.: ИЭПП, 2003. — С. 67.

<sup>2</sup> Занадворнов В.С. Теория налогообложения // Экономический журнал ВШЭ. — 2004. — № 1. — С. 115.

питу для можливих значень “брутто-цін”, з урахуванням податку  $p(1 + t)$ . Крива пропозиції  $S$  відповідає різним “нетто-цінам”, нова ринкова рівновага досягається за обсягу випуску  $X_2$  з нетто-ціною  $p_2$  та брутто-ціною  $p_2(1 + t)$ . Продавці повинні “прийняти” падіння ціни  $p_1$  до  $p_2$  (яке визначає їх збиток від податку), проте чиста ціна не знизилася на всю величину податку, оскільки брутто-ціна для покупців зросла від  $p_1$  до  $p_2(1 + t)$ . Таким чином, хоча продавці згідно із законом несуть тягар податку, вони переміщують його частину на покупців. Аналогічний результат буде отримано, якщо ми перемістимо криву попиту  $D$  вниз на величину податку (розділивши на значення  $1 + t$ ) замість зрушення кривої  $S$  вгору.

Користуючись графічним зображенням моделі, зручно визначити тягар, який несе кожна із залучених сторін (див. рис. 1). Споживачі втрачають частину споживчого надлишку, який дорівнює площі трапеції з вершинами в точках:  $p_2(1 + t)$ ,  $A$ ,  $B$ ,  $p_1$ . Втрати надлишку виробників відповідають площі трапеції:  $p_1$ ,  $B$ ,  $C$ ,  $p_2$ . Відповідно, знаходимо загальні втрати тих та інших, які перевершують “виграш” уряду від податкових доходів, — прямокутник:  $p_2(1 + t)$ ,  $A$ ,  $C$ ,  $p_2$ . Різниця між цими двома величинами — площа трикутника  $ABC$  — описує необоротні втрати суспільства від уведення податку внаслідок падіння рівнів споживання та виробництва оподаткованого товару нижче від оптимальних та має назву надмірного податкового тягара.

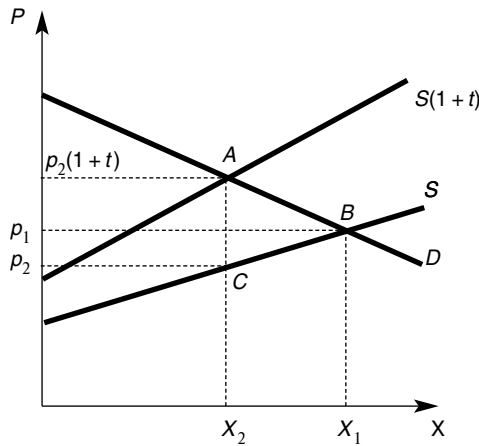


Рисунок 1. Модель розподілу податкового тягара, породженого акцизом (на ринку досконалої конкуренції)

Розподіл тягара податку і відносна величина безповоротних втрат (як частка від податкових доходів) залежать від крутизни нахилів кривих попиту і пропозиції. Якщо крива пропозиції була б вертикальною (абсолютно нееластична пропозиція), то податок не змінив би обсягу пропозиції, брутто-ціна не змінилася б [ $p_1 = p_2(1 + t)$ ], і весь тягар податку ліг би на виробників. При цьому не було б жодних безповоротних втрат. Виробники б також несли всю повноту тягара,

якби попит був абсолютно еластичним, хоча в цьому разі була б істотна кількість безповоротних втрат, врахованих в обсязі тягаря.

Навпаки, за абсолютно еластичної пропозиції споживачі несуть тягар, враховуючи необоротні втрати. Врешті-решт, якщо попит абсолютно нееластичний, то споживачі несуть весь тягар за нульових безповоротних втрат. Загалом можна твердити, що споживачі несуть відносно тим більшу частину тягаря, чим еластичнішою є пропозиція і чим менш еластичний попит.

Відношення безповоротних втрат, що належать до тягаря споживачів, до аналогічної величини для виробників дорівнює відношенню величин еластичності пропозиції і попиту ( $n_s/n_D$ ), що легко довести, використовуючи формулу площі трикутників.

У зв'язку з тим, що наявність надмірного податкового тягаря негативно відбивається на добробуті суспільства, важливою метою податкової політики держави є мінімізація розмірів цієї безповоротної втрати. Проблема оптимізації оподаткування полягає в тому, щоб визначити можливі шляхи зменшення надмірного податкового тягаря без зміни податкових надходжень до бюджету.

Таким чином, на прикладі наведеної простої моделі часткової рівноваги відтворено особливу роль показників еластичності при аналізі реального розподілу податкового тягаря.

Однак слід зауважити, що аналіз часткової рівноваги, представлений вище, має суттєві вади, оскільки при цьому ігноруються зміни у відносних цінах, які можуть виникнути на інших ринках і вплинути на відносні рівні корисності.

При розгляді податку на випуск конкретного товару (акцизу) аналіз часткової рівноваги продемонструє лише, що буде з ціною цього товару. Цей податок, мабуть, також змінить ціни інших товарів і відносні ціни чинників. “Частковий” аналіз не демонструє явно, наскільки змінилися ціни інших чинників, а це важливо для аналізу сфери дії податку.

Ці недоліки аналізу переміщення податкового тягаря в контексті часткової рівноваги вирішує підхід загальної рівноваги, у рамках якого явно враховуються зміни в цінах та кількостях на всіх ринках (товарах та факторах). Однак для реального опису економіки це було б нездійсненне на практиці завдання, враховуючи велику кількість існуючих ринків. Для цілей аналізу необхідно абстрагуватися від реальної складності, припускаючи, що економіка складається з достатньо малої кількості ринків, товарів і чинників (щоб можна було достатньо вільно оперувати початковими даними для отримання конкретних висновків). Досвід теоретичних досліджень засвідчує, що суттєве розуміння сфери дії податкових змін може бути досягнуто в рамках аналізу загальної рівноваги, навіть якщо обмежитись описом економіки на рівні двох типів товарів і двох чинників виробництва. Подібні спрощені двосекторні моделі загальної рівноваги широко представлені в економічній літературі, зокрема можна назвати таких відомих фахівців: А. Харбергер (A. Harberger), Дж. Брік (G. Break), Р. Кейвз (R. Caves),

Г. Джонсон (H. Johnson), Р. Джонс (R. Jones), М. Краузе (M. Krauze), К. Маклюр (C. McLure), П. Мисковський (P. Mieszkowski).

Вдосконалення методів емпіричного аналізу і розширення обчислювальних можливостей привело до появи так званих моделей розрахункової загальної рівноваги. Ці моделі дають змогу на підставі знань про форму переваг споживачів, параметри виробничої функції і структуру податкової і бюджетної систем розрахувати основні параметри, такі як відносні ціни, обсяги споживання і використання чинників виробництва.

Сучасний емпіричний аналіз розподілу податкового тягаря припускає, як мінімум, два можливі підходи: модель Масгрейва припускає розподіл податкового тягаря пропорційно часткам витрат на відповідні товари, а модель розрахункової загальної рівноваги на підставі знань про основні характеристики виробництва і споживання дає змогу уточнити пропорції розподілу тягаря податків<sup>3</sup>. Порівняння і критику цих підходів наведено в роботі С. Девараян, Д. Фулerton, Р. Масгрейв (Devarajan S., Fullerton D., Musgrave R., 1980).

Як зауважують автори, незважаючи на те, що результат аналізу Масгрейва не збігається з результатом моделі загальної рівноваги, модель розрахункової загальної рівноваги містить низку недоліків, що не дають змоги надати їй безперечну перевагу<sup>4</sup>.

Одночасна оцінка виробничих функцій і споживання є достатньо складною процедурою. Більш того, наявні дані для перехідних економік не дають змогу отримати достатньо достовірні оцінки всіх параметрів. Тому для емпіричного аналізу розподілу податкового тягаря в умовах податкової системи України, на прикладі дослідження російських вчених С. Синельникова-Мурилева, П. Кадочникова, Д. Некіпелова<sup>5</sup>, може бути використано метод Масгрейва.

Підхід Масгрейва ґрунтується на припущенні того, що тягар оподаткування розподіляється між споживачами економічних благ відповідно до розмірів їх витрат на ці блага. При цьому неявно передбачається повне переміщення податків на споживачів.

Спираючись на наведені підходи до дослідження переміщення тягаря податків, розглянемо спробу емпіричного аналізу переміщення податкового тягаря акцизів в умовах податкової системи України.

Акцизи на споживчі блага є важливою частиною податків на споживання. Крім фіскальної ролі, акцизи також відіграють важливу регульовальну роль, підвищуючи ціну товарів, надмірне споживання яких не є суспільно оптимальним. Зокрема акцизи на бензин можуть виконувати роль податку Пі-

<sup>3</sup> Синельников-Мурылев С., Кадочников П. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. В 2 т. Т. 1. — М.: ИЭПП, 2003. — С. 87.

<sup>4</sup> Devarajan S., Fullerton D., Musgrave R.A. Estimating the Distribution of Tax Burdens. A Comparison of Different Approaches // Journal of Public Economics. Vol. 13, 1980. — P. 155—182.

<sup>5</sup> Синельников-Мурылев С., Кадочников П. Зазнач. праця.

гу, знижуючи споживання бензину і тим самим зменшуючи шкідливі викиди в атмосферу.

У рамках цієї статті вивчатиметься переміщення тягаря акцизів між споживачами автомобільного бензину, розподільчі властивості акцизів та їх економічна ефективність. Методика оцінки включає побудову оцінки кривої попиту на автомобільний бензин та застосування підходу Масгрейва для оцінки розподілу тягаря акцизу на автомобільний бензин між агентами роздрібного ринку. При цьому розглядається розподіл тягаря податку між різними групами споживачів.

Для оцінки кривої попиту як вихідні використані дані щодо індексів споживчих цін на бензин у 2000—2004 роках, а також індексів обсягів споживання автомобільного бензину на внутрішньому ринку України за той самий відтинок часу<sup>6</sup>.

Розглянемо докладніше динаміку досліджуваних показників (див. рис. 2, 3).

Як видно з рисунка 2, ціни на автомобільний бензин знижувалися з 2000-го по 2001 рік, а далі спостерігається їх доволі стрімке зростання. Аналізуючи цінову динаміку, слід брати до уваги, що у 2000—2003 роках найважливішими чинниками, які впливали на ціни автомобільного бензину, були зміни в системі оподаткування щодо підвищення ставок акцизного збору.

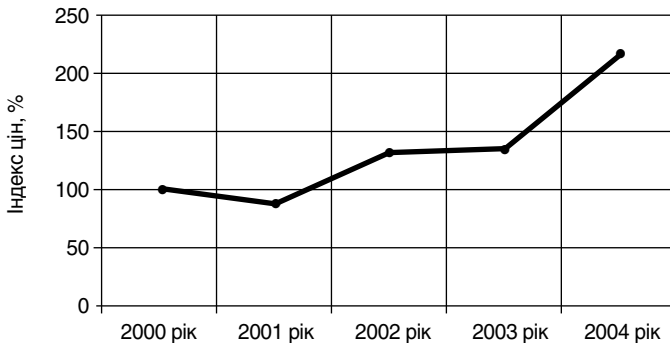


Рисунок 2. Індекси споживчих цін на бензин у 2000—2004 роках (2000 рік — базовий для розрахунку)

У 2000 році Законом України від 02.03.2000 року № 1521-III внесено зміни до Закону України від 11.07.1996 року № 313/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)” та встановлено ставки акцизного збору на бензини моторні у розмірі 60 євро за 1000 кг, що становить 150 % до попередньої максимальної ставки (40 євро), крім того, фактично скасовано знижену ставку акцизного збору на бензини моторні сумішеві з вмістом не менш як 5 % високооктанових кисневмісних добавок, яка становила раніше 20 євро. Вне-

<sup>6</sup> Україна у цифрах у 2002 році. Короткий статистичний довідник / Головкин В.А., Осауленко О.Г. — К.: Консультант, 2003. — 272 с.; Про соціально-економічне становище України за 2003 рік. В.о. Держкомстату України. — К.: ВІДКС, 2004. — 102 с.; Про соціально-економічне становище України за 2004 рік. В.о. Держкомстату України. — К.: ВІДКС, 2005. — 102 с.

сені зміни до податкового законодавства призвели до зростання споживчих цін на автомобільний бензин у 2000 році порівняно з 1999 роком на 135 %.

Протягом 2001 року ставки акцизного збору на бензини не змінювались, а тому, враховуючи відсутність істотних коливань світових цін на нафту, протягом 2001 року спостерігається зниження споживчих цін до рівня 88 % порівняно з 2000 роком.

У 2002 році Законом України від 24.10.2002 року № 195-IV внесено зміни до Закону України від 11.07.1996 року № 313/96-ВР “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”, а саме вилучено статтю 6, згідно з якою 2000 року було встановлено єдину підвищену ставку акцизного збору, а також внесено зміни до статті 1, якою визначено ставки акцизного збору на бензини моторні на попередньому рівні — 60 євро за 1000 кг. Таким чином, максимальна ставка акцизного збору на автомобільні бензини не змінилась, однак зазначені у статті 1 низькі (фактично не діючі) ставки акцизного збору, введені в дію ще до 2000 року, було замінено на чинні. Тому, на перший погляд, за Законом України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)” в редакції 2002 року, видається, що акциз на бензин було значно підвищено. Оператори оптового та роздрібного ринків пально-мастильних матеріалів відповідним чином відреагували на цей нюанс законодавства, що виявилось в підвищенні рівня споживчих цін на автомобільний бензин у 2002 році до 149,5 % порівняно з 2001 роком.

Протягом 2003 року суттєвих змін в цінах на автомобільний бензин не відбулося, а стрімке підвищення їх рівня у 2004 році пояснюється відповідними змінами світової ціни на нафту.

Незважаючи на значні зміни у динаміці цін на автомобільний бензин, обсяги його споживання протягом досліджуваного періоду не зазнавали істотних змін порівняно з масштабами коливання цін (див. рис. 3: на графіку спостерігається плавне підвищення обсягів споживання автомобільного бензину). Слід зауважити, що невідповідність динаміки обсягів продажу бензину коливанням цін свідчить про достатньо низьку цінову еластичність попиту.

Специфікацію та оцінку моделі споживчого попиту на автомобільний бензин доцільно проводити з огляду на побудовану Тейлом Роттердамську модель попиту, підґрунтям якої є логарифмічна модель попиту, взята в різницях з урахуванням можливості зміни часток витрат на окремі продукти у сукупних споживчих витратах.

У дослідженні, проведеному С. Синельниковим-Мурилевым, П. Кадочниковим, Д. Некіпеловим, подібних до вітчизняних умов економіки Російської Федерації запропоновано видозмінену форму Роттердамської моделі такого вигляду<sup>7</sup>:

---

<sup>7</sup> Синельников-Мурылев С., Кадочников П. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. В 2 т. Т. 1. — М.: ИЭПП, 2003. — С. 115, 143.

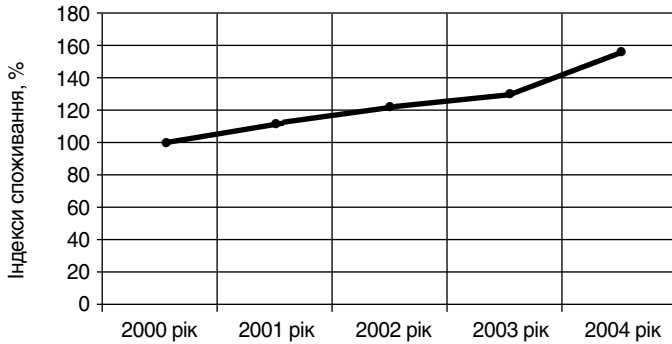


Рисунок 3. Індекси обсягів споживання бензину на внутрішньому ринку України у 2000—2004 роках (2000 рік — базовий для розрахунку)

$$\Delta \log q = e \Delta \ln \bar{y} + \bar{\varepsilon} \Delta \ln p,$$

де  $\bar{\varepsilon}$  — цінова еластичність компенсованого попиту;

$e$  — еластичність некомпенсованого попиту за доходом;

$\bar{y}$  — реальний дохід (дохід, який дефліювано за специфічним індексом цін, розрахованим окремо для кожного споживача за товаром, що досліджується);

$p$  — споживчі ціни.

У рамках першого наближення функції попиту можна перейти в отриманому виразі від диференціалів до кінцевих приростів показників залежно від попиту, цін та доходів. Для малих приростів змінних, що вивчаються, рівняння попиту зводиться до такого вигляду:

$$\Delta \log q_{it} = e[\Delta \log(y_{it}) - w_{it} \Delta \log(p_{it}) - (1 - w_{it}) \Delta \log(\bar{p}_{it})] + \bar{\varepsilon} \Delta \log(p_{it}),$$

де  $\bar{p}_{it}$  — середня ціна товарів, крім бензину, які входять до споживчого кошика;

$w$  — частка витрат на товар, що розглядається.

Тут передбачається використання панельних даних за цінами, обсягами та споживчим доходом для областей України (індекс  $i$ ) та місяців періоду, що розглядається (індекс  $t$ ). На жаль, з огляду на відсутність у розпорядженні місячних даних про індекси обсягів роздрібного продажу бензину, індекси роздрібних цін на бензин та споживчі доходи по областях України у рамках цієї статті не було можливості самостійно оцінити наведену модель споживчого попиту.

Однак, враховуючи, що результати зіставлення часових рядів цін на автомобільний бензин та обсягів його споживання для умов економіки Російської Федерації<sup>8</sup> виявляються практично ідентичними до розглянутих вище, на підтвердження наведеного припущення про нееластичний попит на бензин доцільно

<sup>8</sup> Синельников-Мурылев С., Кадочников П. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. В 2 т. Т. 1. — М.: ИЭПП, 2003. — С. 139—141.



скористатись оцінками моделі попиту, наведеними в роботі С. Синельникова-Мурилева, П. Кадочникова, Д. Некіпелова<sup>9</sup>.

Російськими вченими оцінено залежність зміни логарифму обсягів бензину, що споживається, від зміни логарифму доходів, скоригованих на індекс цін, та від зміни логарифмів споживчих і роздрібних цін з урахуванням частки цих груп товарів у споживчому кошику. При цьому цінова еластичність компенсованого попиту становить 0,451, а еластичність некомпенсованого попиту за доходом — 0,128. Зауважимо, що цінова еластичність попиту, як і еластичність попиту за доходом, виявляється достатньо низькою. Для порівняння: наведена в роботі Дж. Хаусман, В. Ньюей (Hausman J.A., Newey W.K., 1995) оцінка еластичності в функції попиту на бензин у США у 1970-ті, специфікованій у вигляді лінійно-логіфічної залежності, для щомісячних даних становить 0,81.

Таким чином, попит на бензин виявляється низькоеластичним, що підтверджує припущення, висловлене при зіставленні часових рядів цін на автомобільний бензин та обсягів його реалізації.

Наступним кроком дослідження є побудова моделі розподілу тягаря акцизів між споживачами. Розглянемо зміну добробуту споживачів у результаті дії акцизу на бензин. Припустимо, що величина акцизу становить  $p^* = p^0 + \tau$ . Тоді, використовуючи розкладання за Тейлором, можна одержати:

$$\Delta W = \frac{q^*(p^0 + \tau)}{\varepsilon + 1} \left( 1 - \left[ \frac{p^0 + \tau}{p^0} \right]^{\varepsilon + 1} \right) - q^* \tau \approx \frac{q^* \tau^2}{p^0} \left( 1 + \frac{\varepsilon}{2} \right).$$

Нехай сукупні надходження акцизів від роздрібного продажу бензину становлять  $T$ . Тоді, відповідно до підходу часткової рівноваги, тягар податку, що припадає на групу споживачів, частка витрат на бензин у яких становить  $w_j$ , дорівнює  $(w_j / \sum_j w_j) \cdot T$ .

Розглянемо, як зміниться розподіл акцизу між двома споживачами з доходами  $y_1 > y_2$  при зміні ставки акцизу на  $d\tau$ . Специфікована модель попиту дає змогу розрахувати зміну частки витрат на бензин при зміні ціни, зумовленій податком. Оскільки  $w = pq/y$ , то за постійного доходу споживача справедливе  $d \log w = d \log p + d \log q$ . Тоді можна одержати:  $d \log w = (1 + \bar{\varepsilon} - \varepsilon w) \frac{d\tau}{p}$ . З цього випливає, що зміну часток у витратах на купівлю бензину можна виразити таким чином:

$$\frac{\partial \left( \frac{w_1}{w_2} \right)}{\partial \tau} = \frac{w_1}{w_2} \left( \frac{\partial \log w_1}{\partial \tau} - \frac{\partial \log w_2}{\partial \tau} \right) = \frac{w_1}{w_2} \frac{\varepsilon(w_2 - w_1)}{p} > 0.$$

Отже, при зростанні із зростанням доходу частки витрат домогосподарства на бензин зростання акцизу призводить до зростання частки витрат на бензин у ба-

<sup>9</sup> Синельников-Мурилев С., Кадочников П. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. В 2 т. Т. 1 — М.: ИЭПП, 2003. — С. 144—148.

гатших платників податків і, як наслідок, до зростання покладеного на них тягара акцизу. Тож підвищення ставок акцизів на бензин веде до переміщення їх тягара в рамках моделі часткової рівноваги до багатших платників податків, частка витрат на бензин у яких вища. Так відбувається унаслідок того, що падіння попиту на бензин у найбідніших категорій споживачів із зростанням ціни наближає частку витрат на бензин у доходах бідних споживачів до цієї частки у багатих споживачів. Як наслідок, у рамках підходу Масгрейва, це означає, що на багатших споживачів тягар податку припадатиме більшою мірою. Отже, сукупний ефект полягає в переміщенні тягара акцизу до багатших споживачів.

З'ясуємо, як за зростання ставки акцизу змінюється розподіл витрат ефективності між платниками податків. У рамках цієї моделі з постійною ціною еластичністю компенсованого попиту відношення витрат ефективності внаслідок дії акцизу для двох споживачів дорівнюватиме відношенню їх попитів на бензин. З рівняння попиту випливає, що:

$$d \log q = (\bar{\varepsilon} - ew_1) \frac{d\tau}{p}.$$

Нехай дохід споживача 1 вищий, ніж дохід споживача 2, тоді частка витрат на бензин у споживача 1 менша, ніж частка витрат на бензин у споживача 2. Тоді із поданого вище виразу для витрат ефективності в результаті дії акцизу можна знайти відношення витрат ефективності у споживачів із різними доходами:

$$\frac{\partial \left( \frac{\Delta w_1}{\Delta w_2} \right)}{\partial \tau} = \frac{q_1}{q_2} \left( \frac{\partial \log q_1}{\partial \tau} - \frac{\partial \log q_2}{\partial \tau} \right) = \frac{q_1}{q_2} \frac{e(w_2 - w_1)}{p} > 0.$$

Отже, із зростанням ставки акцизу витрати ефективності зростають у багатших споживачів швидше, ніж у бідніших.

Таким чином, на підставі теоретичних розрахунків можна сформулювати дві гіпотези. Перша полягає в тому, що зростання ставки акцизу веде до перекидання тягара податку на багатших платників податків. Тобто, як згадувалося вище, падіння попиту на бензин у низькодохідних споживачів спричинює зростання покладеного податкового тягара у споживачів із високими доходами (і, як наслідок, підвищує прогресивність акцизу). Друга гіпотеза полягає в тому, що зростання акцизу веде до відносного зростання його тягара і пов'язаних із ним витрат ефективності у споживачів із вищими доходами.

Результати проведених в роботі С. Синельникова-Мурилева, П. Кадочникова, Д. Некіпелова<sup>10</sup> емпіричних досліджень розподілу витрат споживачів унаслідок впливу акцизів на автомобільний бензин, а також залежності концентрації (прогресивності) податкового тягара від відповідних витрат ефективності в результаті

<sup>10</sup> Синельников-Мурылев С., Кадочников П. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. В 2 т. Т. 1. — М.: ИЭПП, 2003. — С. 151—148.

дії акцизів із використанням коефіцієнта Джині як міри диференціації витрат вказують на те, що використання ставки акцизу як інструменту розподілу податкового тягаря виявляється неефективним у тому разі, коли поточна ставка акцизу висока, оскільки при цьому приріст втрат ефективності не компенсуватиметься приростом податкових надходжень.

Наведені оцінки узгоджуються зі сформульованими вище гіпотезами про те, що підвищення рівності розподілу післяподаткових доходів споживачів і мінімізація втрат ефективності за допомогою акцизу на бензин є взаємовиключними завданнями. Побудова залежності між індексом розподілу і втратами ефективності дасть змогу за різних пріоритетів суспільства збалансувати цілі розподілу тягаря акцизів і зниження втрат ефективності.

Таким чином, аналіз економічного феномену переміщення податкового тягаря на прикладі акцизів на автомобільний бензин свідчить про надзвичайну його складність та важливість з огляду на створення ефективної податкової системи. Фактичний розподіл податків і можливість їх непрямого або прямого перекладення повинні враховуватися на рівні податкової політики. Законодавець зобов'язаний встановити, хто юридично має сплачувати податок, а також передбачити можливі варіанти фактичного розподілу податків.

Облік можливості перекладення податків необхідний з метою дотримання конституційного принципу рівномірності податкового тягаря. Цей принцип переслідує мету без порушення формально-юридичної рівності платників максимально врахувати економічний стан платників податків і забезпечити дотримання неформальної рівності. Рівність у податковому праві реалізується не як сплата податку в однаковому розмірі, а як економічна рівність платників і виявляється в тому, що підґрунтям є фактична здатність до сплати податку на основі порівняння економічних потенціалів різних платників податків.

Ефект перекладення податків слід враховувати і стосовно принципу пріоритету фінансової мети стягування податків і зборів. Податок встановлюється з метою отримання доходу, а не з метою примусу до певної поведінки. Якщо податковий тягар, хоч і рівномірний для всіх платників податків, веде до згорання виробництва, змушує відмовитися від заняття тією або іншою діяльністю, є підстави говорити про порушення принципу пріоритету фінансової мети стягування податків і зборів.