

УДК 364-646.8:[336.226.33+336.226.4]:614(477)

JEL Classification: H23, H27, H71, I18

Doi: 10.31767/nasoa.3-4-2023.05

О. В. СТЕПАНОВА,

*доктор економічних наук, старший науковий співробітник,
старший науковий співробітник,*

відділ публічних фінансів,

ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України»,

e-mail: len_stepanova@yahoo.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5502-995X>

Адресні цільові податки як інструмент розширення фіскального простору для охорони здоров'я

У статті досліджено перспективи впровадження адресних цільових податків як механізм розширення фіскального простору для фінансування охорони здоров'я. Зазначено, що в умовах воєнного стану в Україні та збільшення боргового навантаження на державний бюджет існує необхідність застосування нових фіскальних механізмів, що дозволять збільшити бюджетні надходження. Одним із таких механізмів у сфері охорони здоров'я може стати використання цільових податків.

Проведено аналіз кращої світової практики впровадження цільових податків для охорони здоров'я, окреслено потенційно можливий вплив їх впровадження на збільшення бюджетних надходжень, а також на зменшення захворюваності. Цільовими податками для охорони здоров'я зазвичай оподатковуються товари, які завдають шкоду здоров'ю людини, зокрема алкоголь, тютюн, напої з підвищеним вмістом цукру, продукти швидкого харчування, зокрема з підвищеним вмістом цукру, солі, жирів, тощо. Детально розглянуті особливості та зарубіжний досвід застосування податків на напої з підвищеним вмістом цукру, а також їх ставки, база оподаткування та підакцизні товари. Визначено, що адресні цільові податки для фінансування охорони здоров'я впроваджували не тільки країни з високим рівнем економічного розвитку, а й ті країни, що постраждали від конфліктів.

Акцентовано увагу на необхідності застосування принципів цільового резервування отриманих податкових надходжень для фінансування охорони здоров'я з метою забезпечення транспарентності та встановлення чіткого взаємозв'язку між обсягом податкових надходжень від адресних цільових податків та бюджетних витрат на фінансування досліджуваної сфери. Означені потенційні виклики впровадження цільових податків для стійкості бюджету. Запропоновано заходи щодо удосконалення розробки, обґрунтування та прогнозування засад впровадження адресних цільових податків для фінансування охорони здоров'я.

Ключові слова: *адресні цільові податки для охорони здоров'я, фінансування охорони здоров'я, доходи бюджету, фіскальний простір, фіскальна політика, податки на напої з підвищеним вмістом цукру.*

O. STEPANOVA,

DSc in Economics, Senior Researcher,

Senior Researcher,

Public Finance Department,

*State Organization "Institute for Economics and Forecasting
of National Academy of Sciences of Ukraine"*

Earmarked Health Taxes as a Tool for Expanding the Fiscal Space for Health Care

The article explores the prospects of introducing earmarked health taxes as a mechanism for expanding of the fiscal space for health care financing. It was determined that in the conditions of martial law in Ukraine and the increase in the debt burden on the budget, there is a need to use new fiscal mechanisms that will increase budget revenue. One new fiscal mechanism could be the use of earmarked health taxes.

An analysis of the global best practice of earmarked health taxes was carried out. Earmarked health taxes items typically are goods that have a negative public health impact, such as alcohol, tobacco, sugar-sweetened beverages, salt, fat content, fast food, etc. The peculiarities and foreign experience of applying sugar-sweetened beverages taxes, as well as their rates, tax base and instrument, are considered in detail. It was determined that earmarked health taxes were implemented not only in countries with a high level of economic development, but also in conflict-affected countries.

Attention is focused on the need to apply the principles earmarking for reservation of tax revenues for health care financing in order to ensure transparency and establish a clear relationship between the amount of tax revenues from earmarked health taxes and budget expenditures for health care financing. The potential challenges of the implementation of earmarked health taxes for the fiscal sustainability are identified. Measures to improve the development, substantiation and forecasting of the principles of implementation of earmarked health taxes are proposed.

Keywords: *earmarked health taxes, health financing, budget revenues, fiscal space, fiscal policy, sugar-sweetened beverages taxes.*

Постановка проблеми. В умовах зниження економічної активності через воєнний стан перед урядом України актуалізувалося питання розширення фіскального простору для фінансування бюджетних витрат. Одним із механізмів, який дозволить забезпечити збільшення бюджетних надходжень, є запровадження адресних цільових податків для фінансування охорони здоров'я в Україні. Протягом останніх двох десятиріч у світі відбулося стрімке зростання чисельності країн, що впроваджували адресні цільові податки для охорони здоров'я як інструменти реагування на зростання неінфекційних та серцево-судинних захворювань населення та смертності від них, їх тиску на фіскальну стійкість та ринок праці. Крім того адресні цільові податки для фінансування охорони здоров'я застосовувалися через необхідність стабілізації бюджетних надходжень після світової фінансової кризи (2008–2009 рр.), пандемії COVID-19 (2020–2022 рр.), енергетичної кризи та кризи вартості життя (2022 р. – донині).

Аналіз останніх публікацій. Науково-методичні та практичні особливості впровадження адресних цільових податків для охорони здоров'я викладено в роботах зарубіжних дослідників, серед яких Д. Блум (D. Bloom), Б. Бріс (B. Brys), Ч. Кашин (Ch. Cashin), К. Кісел (K. Kiesel), К. Колін (C. Colin), Х. Ленг (H. Lang), К. Озер (C. Ozer), Х. Олкотт (H. Allcott), Р. Секстон (R. Sexton) та ін.

Частина публікацій присвячена висвітленню досвіду впровадження адресних цільових податків в окремих країнах, в інших дослідженнях здійснюється спроба узагальнення практичних засад функціонування цих податків, а також оцінюється їх вплив на стан захворюваності та смертності населення, а також на забезпечення зростання бюджетних надходжень.

Міжнародні організації, такі як Організація Об'єднаних Націй (ООН), Всесвітня організація охорони здоров'я (ВООЗ), Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а також міжнародні фінансові установи – Міжнародний валютний

фонд (МВФ), Світовий банк досліджують процеси впровадження адресних цільових податків для фінансування охорони здоров'я, розробляють відповідні рекомендації та формують бази даних. В Україні окремі аспекти впровадження податків для охорони здоров'я, зокрема економічні, правові та соціальні, у своїх наукових працях досліджують Н. Атаманчук, М. Когут, Л. Лисяк, А. Монаєнко, К. Роменська, Т. Терещенко, Г. Щирий та ін. Аналіз наявних та проведення власних досліджень у цій сфері є актуальним у контексті нагальності потреби розширення фіскального простору для фінансування системи охорони здоров'я, насамперед зменшення рівня захворюваності на серцево-судинні захворювання.

Мета статті – дослідження доцільності запровадження адресних цільових податків для охорони здоров'я, визначення особливостей та потенційних викликів застосування таких податків, а також окреслення перспектив їх використання з метою розширення фіскального простору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Війна здійснює руйнівний вплив не тільки на базові засади існування суспільства, а й, зокрема, на стійкість формування фіскального простору, забезпечення надходжень до бюджетів різних рівнів та фінансування витрат. У 2022–2023 роках стійкість та ритмічність фінансування бюджетних витрат на охорону здоров'я було забезпечено шляхом залучення зовнішнього фінансування. Це сприяло безперервності процесу надання медичної допомоги навіть в умовах зростання попиту на медичні послуги та загострення потреб відновлення зруйнованої і пошкодженої медичної інфраструктури. За даними Міністерства фінансів України, за період січень – вересень 2023 року порівняно з аналогічним періодом 2022 року доходи бюджету у цілому збільшилися на 52,8% (до 811,5 млрд грн.), а податкові надходження – на 22,6% (до 216,9 млрд грн). Разом з тим частка податкових надходжень у структурі бюджетних доходів за вказаний період проти січня – вересня 2022 року зменшилась на 12,4%, а порівняно з 2021 роком – на 36,0% [1].

Дослідження світового досвіду дозволяє зазначити, що в умовах воєнних дій забезпечити стійкість та ритмічність фінансування охорони здоров'я, а також безперервність надання медичних послуг населенню передусім вдавалося тільки шляхом залучення зовнішнього фінансування [2–4]. До загального фонду державного бюджету України за січень – вересень 2023 року було залучено 37,43 млрд дол. США зовнішнього фінансування [5]. Загальні бюджетні витрати за досліджуваний період збільшилися на 57,5% порівняно з відповідним періодом 2022 року, при цьому бюджетні витрати на охорону здоров'я збільшилися на 3,7%. Водночас витрати зведеного бюджету України на охорону здоров'я у загальній структурі бюджету зменшилися на 2,5 в. п. [1].

За таких умов в Україні існує нагальна потреба у розширенні фіскального простору для фінансування видатків бюджету, у тому числі на охорону здоров'я. Одним із механізмів такого розширення може стати запровадження нових адресних цільових податків для фінансування охорони здоров'я (англ. *earmarked health taxes*) [6]. Цей ефективний фіскальний механізм з подвійним дивідендом забезпечує, зокрема, швидке збільшення бюджетних надходжень у короткостроковій перспективі, а також сприяє розвитку людського капіталу.

Доцільність запровадження цільових податків на охорону здоров'я науковцями та практиками у сфері охорони здоров'я обґрунтовується не тільки необхідністю акумулювання додаткових бюджетних надходжень, а й наявністю у окремих товарів екстерналій. Товари, які оподатковуються податками на вади, можуть завдавати людям шкоду внаслідок їх обмеженої уваги, неправильного розуміння, поведінки, а також систематично упереджених уявлень про себе, таких як надмірна самовпевненість чи нестача самооцінки й контролю [7]. Відповідно до останнього дослідженням Global Burden of Disease [8], у 2019 році використання в харчуванні напоїв з високим вмістом цукру стало причиною 6,31 млн втрачених років здорового життя внаслідок передчасної смертності або непрацездатності (DALY), а також 242 000 смертей. За розрахунками американських науковців, щорічно можна запобігти понад 10 млн випадків передчасної смертності за рахунок зменшення споживання тютюну, алкоголю або напоїв з високим вмістом цукру[9].

З іншого боку, такі товари створюють значний фінансовий тягар для суспільства та підвищують навантаження на систему охорони здоров'я, змушуючи інших платити

за лікування захворювань, які виникають у людей унаслідок такого споживання [10]. Тільки у 2012 році глобальні економічні втрати, спричинені споживанням тютюну, становили 1,4 трлн дол. США, що на той час було еквівалентом 1,8% світового валового внутрішнього продукту (ВВП) [11]. Відповідно до даних ОЕСР (2021 р.), у наступні тридцять років ВВП країн ОЕСР у середньому буде на 1,6% нижчий за той, який країни отримували б, подолавши негативний вплив алкоголю на здоров'я населення.

Запроваджуючи цільові податки для охорони здоров'я, країни здійснюють інвестиції у зменшення витрат на медичні послуги та підвищення участі робочої сили в економічній діяльності. Такі податки визначаються також як механізм прогресивного перерозподілу корисності для здоров'я між різними групами суспільства [7].

З кожним роком кількість країн, які запроваджують адресні цільові податки для фінансування охорони здоров'я, постійно збільшується. Так, К. Кісел, Х. Ленг та Р. Секстон говорять про нову хвилю впровадження таких податків [12]. Т. Гебреїсус і Х. Кларк зазначають, що протягом останніх п'яти років більше ніж дві третини країн-членів ВООЗ або впровадили, або підвищили податки хоча б на один шкідливий для здоров'я продукт, наприклад тютюн або напої з високим вмістом цукру. Крім того, в усьому світі зростає увага до оподатковування продуктів з високим вмістом солі або просто на сіль та інші шкідливі продукти [13]. У сучасному світі цільові податки для охорони здоров'я стають практикою нової нормальності як у фіскальній політиці, так і у державній політиці охорони здоров'я [11].

Цільові податки для охорони здоров'я стягуються з:

- товарів, які завдають шкоду здоров'ю людини (алкоголь, тютюн, продукти з високим вмістом цукру, сіль, жири, продукти швидкого харчування, кава та ін.);
- товарів, які шкодять навколишньому середовищу (пластик, пестициди, забруднюючі речовини, викопне паливо);
- люксових товарів, азартних ігор та ін. [13; 14].

Зазначені податки мають умовну назву податки на вади (англ. *sin taxes*). Цільові податки для охорони здоров'я можуть стягуватися безпосередньо з компонента, який негативно впливає на здоров'я людини (наприклад, з вмісту обсягу спирту, грамів цукру, солі або жирів), або у цілому з продуктів, які містять шкідливі для здоров'я людини компоненти. Безумовно, у більшості країн вже існують податки на алкоголь і тютюн, проте вони не мають цільового резервування для охорони здоров'я, а їх ставки не відповідають рекомендаціям ВООЗ, відповідно до яких встановлення податку, наприклад, на тютюнові вироби має бути на рівні або понад 75% ціни їх реалізації [11].

Поряд із застосуванням непрямих адресних цільових податків для охорони здоров'я, що є найбільш поширеними, в окремих країнах упроваджені прямі податки, якими оподатковуються доходи найбільш високодохідних груп населення або корпорацій, а також податок на власність [16]. Отже, держава вибирає:

- запроваджувати нові адресні цільові податки/збори для охорони здоров'я;
- збільшувати чинні податки та спрямовувати цю частину на цілі у сфері охорони здоров'я;
- перерозподіляти існуючі податкові надходження та встановлювати цільове резервування для охорони здоров'я.

У табл. 1 (за даними [17]) наведений приклад товарів, які оподатковуються адресними цільовими податками для охорони здоров'я, окрім алкогольних напоїв та тютюну.

Таблиця 1

**Європейська практика використання
адресних цільових податків для охорони здоров'я**

Країна	Товари, що підлягають оподаткуванню
Бельгія	Парфуми, ферментовані газовані напої, ферментовані фруктові напої, безалкогольні напої, кава, цукор, сироп
Данія	Шоколад, цукор, кава, морозиво
Фінляндія	Маргарин, сахарна продукція, окремі продукти харчування з високим вмістом цукру та жирів, безалкогольні напої з вмістом цукру

Країна	Товари, що підлягають оподаткуванню
Франція	Продукти з високим вмістом солі, цукру, напої з високим вмістом цукру, харчові жири, цукровий буряк, додатковий податок на снеки (чіпси, продукти швидкого харчування)
Німеччина	Цукор, кава, сіль
Угорщина	Напої з високим вмістом цукру, енергетичні напої, кава, продукти з вмістом какао-порошку з цукром
Нідерланди	Цукор, безалкогольні напої з підвищеним вмістом цукру
Хорватія	Напої з високим вмістом цукру
Латвія	Безалкогольні напої із додаванням цукру, підсолоджувача чи інших ароматизаторів, кава
Норвегія	Шоколад, солодощі, цукор, безалкогольні напої

Адресні цільові податки на напої з високим вмістом цукру (англ. sugar-sweetened beverage) та іншими підсолоджувачами впроваджуються порівняно не так давно, проте викликають все більший інтерес урядовців через їх потенціал щодо збирання нових бюджетних доходів [18]. Так, оподатковуються напої з високим вмістом цукру, як газовані, так і негазовані, спортивні напої, солодкі соки, солодкі чаї та кава, готові до вживання, підсолоджені молочні напої (включаючи рослинні замітники молока), солодка вода, підсолоджені фруктові соки, підсолоджені цукрові сиропи, рідкі концентрати або порошки для приготування напоїв [19]. Центр з контролю та профілактики захворювання США (англ. Centers for Disease Control and Prevention) зауважує, що напоями з підвищеним вмістом підсолоджувачів також є такі, які містять тростинний сік та цукор, кукурудзяний сироп (зокрема кукурудзяний сироп із високим вмістом фруктози), декстроза, фруктоза, концентрати фруктових соків, фруктові нектари, глюкоза, мед, солодовий сироп, кленовий сироп, патока [20]. Хоча фруктові соки також містять підсолоджувач, тільки 42% країн застосовують акцизний податок на такі напої [18].

За даними ВООЗ, станом на кінець листопада 2023 року 108 країн світу на національному рівні впровадили адресні цільові податки на напої з високим вмістом цукру. Декілька країн застосовують ці податки на субнаціональному рівні (Іспанія), США та Канада – на муніципальному рівні [21]. Разом з тим у більшості країн, що розвиваються, такі податки не запроваджені. Спрямовані на охорону здоров'я адресні цільові податки на виробничі процеси, які завдають шкоду навколишньому середовищу, використовуються менше, що пояснюється меншою податковою базою, нижчими ставками та еластичнішим попитом.

Цільові податки на охорону здоров'я зазвичай стягуються у формі акцизів та оцінюються на основі ваги, обсягу й інших кількісних та якісних ознак підакцизних товарів, які виробляються, реалізуються в країні та/або імпортуються. Базою оподаткування є вартість виробленого, реалізованого товару (продукції) [15]. У окремих випадках цільові збори на охорону здоров'я стягуються у формі мита на визначений перелік товарів і послуг або інших цільових зборів. Також окремі країни впровадили підвищені ставки податку на додану вартість. Наприклад, Іспанія використовує підвищену (21%) ставку податку на додану вартість (ПДВ) для напоїв з високим вмістом цукру, тоді як для інших напоїв залишається ставка 10%. В Індії ПДВ для напоїв з високим вмістом цукру становить 28% порівняно з іншими ставками, які змінюються від 0% до 18% [18]. Однак ВООЗ акцентує увагу на пріоритетності використання саме акцизу [19].

Існує поширена практика стягування цільових податків на охорону здоров'я навіть за умови, що шкідливий компонент використовується для виробничого процесу. У багатьох країнах зазначені податки стягуються з парфумів, які у складі мають спирти.

Відповідно до аналізу Світового банку, серед урядовців, країни яких упроваджують адресні цільові податки на напої з високим вмістом цукру, наразі не існує консенсусу та однозначної позиції щодо практики їх застосування. Так, 56,7% акцизних податків на напої з високим вмістом цукру є специфічними (стягуються у вигляді фіксованих

сум на основі визначеного показника споживання), 34,6% є адвалорними (стягуються у відсотках від вартості товару), а решта 8,7% є змішаними податками з адвалорними та специфічними компонентами [22]. Адвалорні акцизи вважаються переважними через відсутність необхідності їх коригування на регулярній основі. Однак такі акцизи є неефективними при оподаткуванні дешевих продуктів, оскільки мають меншу податкову базу, що потенційно розширює діапазон цін на продукти і може викликати заміну виробником існуючих підсолоджених напоїв дешевшими без зменшення обсягу споживання цукру. Більшість країн ЄС застосовують специфічні акцизні податки на напої з високим вмістом цукру. Якщо такі акцизи базуються на обсязі напоїв, це може спричинити зменшення обсягу пакування напоїв [19].

Франція стала однією із перших країн ЄС, яка у 2012 році впровадила адресні цільові податки на напої з високим вмістом цукру. Загалом станом на кінець 2023 року 11 країн-членів ЄС оподатковували напої з високим вмістом цукру [15]. Спочатку ставка податку на напої з високим вмістом цукру у Франції була єдиною фіксованою та вважалася низькою (0,076 євро за літр) [23]. Урядовцями було поставлено акцент не тільки на досягненні соціальних результатів, а й на значущості нових податкових надходжень для збалансування бюджету. Отримані надходження спрямовувалися на фінансування охорони здоров'я, а також фінансування програм виробників харчових продуктів (субсидії) з метою впровадження більш соціально відповідальних практик виробництва у сфері охорони здоров'я.

У 2018 р. у Франції було проведено реформу оподаткування напоїв з високим вмістом цукру з метою підвищення їх ефективності. Станом на 2023 рік ставка прогресивного специфічного акцизу на солодкі напої залежить від вмісту цукру і варіює від 0,0317 євро за літр для напоїв, що містять менше або 1 г цукру на 100 мл, до 0,2478 євро за літр для напоїв, що містять 15 г цукру на літр [24]. Національний податок на напої, що містять доданий цукор, наразі збирається та контролюється Головним управлінням державних фінансів Франції. Отримані податкові надходження спрямовуються на фінансування бюджетних витрат за програмою «Страховання на випадок хвороби, інвалідності та материнства» [25].

Одні з найвищих у світі ставок акцизного податку на напої з високим вмістом цукру застосовуються в Саудівській Аравії і складають 50% їхньої вартості (100% – для енергетичних напоїв). У Туреччині ставка акцизного податку на газовані напої, підсолоджені соки, енергетичні напої, спортивні напої, підсолоджені чай та каву, а також інші підсолоджені або ароматизовані напої становить 35% вартості [18].

У Великій Британії адресні цільові податки на напої з високим вмістом цукру були впроваджені у 2018 році [26]. Метою запровадження цих податків було передусім фінансування досягнення цілей системи охорони здоров'я, збільшення бюджетних доходів, а також зменшення майбутніх бюджетних витрат на охорону здоров'я внаслідок зниження рівня захворюваності населення, скорочення кількості хворих, збільшення рівня участі на ринку праці. Вироблені, упаковані чи імпортовані напої у Великій Британії підлягають оподаткуванню, якщо вони відповідають наведеним нижче умовам: 1) під час виробництва до них додали цукор або інший компонент, що містить цукор; 2) напої містять щонайменше 5 г цукру на 100 мл у готовому до вживання або розведеному стані [18].

Наразі в країні існує два типи ставок акцизних податків на напої з високим вмістом цукру [26]:

- стандартна ставка становить 18 пенсів за літр напоїв із загальним вмістом цукру від 5 г до 8 г на 100 мл;
- підвищена ставка становить 24 пенси за літр напоїв із загальним вмістом цукру 8 г або більше на 100 мл.

Крім того, у Великій Британії наразі відбувається дискусія щодо доцільності запровадження додаткового податку на цукор (3 фунти стерлінгів / кг) та податку на сіль (6 фунтів стерлінгів / кг) [27].

Протягом останніх трьох років у Великій Британії має місце зростання бюджетних надходжень від цільових податків на напої з високим вмістом цукру. Так, за 2022–2023 фінансовий рік надходження збільшилися на 21 млн фунтів стерлінгів та у цілому становили 355 млн фунтів стерлінгів; за 2022–2023 фінансовий рік становили 334 млн фунтів стерлінгів, за 2021–2020 фінансовий рік – 299 млн фунтів стерлінгів [26].

У США не впроваджено федеральний податок на напої з високим вмістом цукру, проте деякі місцеві громади оподатковують ці напої. Так, у м. Сан-Франциско у 2018 р. упровадили акциз на напої з високим вмістом цукру, який становить 0,01 дол. США за унцію будь-якого напою, що містить доданий калорійний підсолоджувач та має понад 25 калорій на 12 унцій, а також сиропи та порошки, з яких можна зробити солодкі напої. У м. Берклі з 2016 р. застосовують акциз, який складає 0,01 дол. США за унцію напою, до якого додано один або більше калорійних підсолоджувачів і який містить щонайменше 2 калорії на унцію [18].

Адресні цільові податки для охорони здоров'я впроваджуються не тільки у розвинутих країнах, а й у країнах, які постраждали від конфліктів, та країнах, що перебувають у стані інституційного та соціального руйнування (за класифікацією Світового банку, 2023 р.) [29]. У табл. 2 (за даними [19]) подано інформацію щодо практики оподаткування міжнародно порівнянної марки підсолодженого газового напою у країнах, що постраждали від конфлікту. Зазначимо, що у Ємені та М'янмі ПДВ на міжнародно порівнянну марку підсолодженого газового напою впроваджено значно раніше, проте з метою цільового фінансування охорони здоров'я було здійснено підвищення цього цільового податку. Приклад цікавий тим, що як інструмент застосовується не акциз, а саме ПДВ.

Таблиця 2

Адресні цільові податки на міжнародно порівнянну марку підсолодженого газового напою у країнах, що постраждали від конфлікту

Країна	Тип податку	Частка в ціні міжнародно порівнянної марки підсолодженого газового напою (330 мл), %
Буркіна-Фасо	Адвалорний акциз	6,52
Камерун	Специфічний акциз на основі обсягу напоїв	9,12
Центрально-Африканська Республіка	Адвалорний акциз Імпортні митні збори	1,4 4,19
Ефіопія	Адвалорний акциз	13,8
Малі	Адвалорний акциз	7,7
Нігер	Адвалорний акциз Імпортні митні збори	10,77 14,65
Південний Судан	Адвалорний акциз Імпортні митні збори	0,41 1,64
Ємен	ПДВ (підвищення)	9,09
М'янма	ПДВ (підвищення)	4,76

Для ефективного впровадження адресних цільових податків для охорони здоров'я як інструменту розширення фіскального простору доцільно застосовувати принципи цільового резервування. Зокрема, серед цих принципів – вилучення загального обсягу податкового надходження або його частки та їх умовне відкладення (резерв) для визначених цілей в охороні здоров'я. На практиці цільове резервування та розподіл забезпечують наочність і прозорість отриманого обсягу надходжень та бюджетних витрат на фінансування охорони здоров'я, створюючи у такий спосіб прозорий зв'язок між джерелом фінансування та об'єктом витрат [16]. Також необхідно врахувати принцип щодо визначення частки (або повного обсягу) надходжень адресних цільових податків, яка має спрямовуватися на видатки на фінансування системи охорони здоров'я загалом, окремої бюджетної програми або вибрати пропорції розподілу обсягу коштів, які спрямуватимуться на охорону здоров'я. Для існуючих податків, зокрема акцизів на алкоголь і тютюн, скеровування на охорону здоров'я здійснюється

зазвичай шляхом розширення бази оподаткування, підвищення ставок, запровадження нових податків, цільового резервування отриманих доходів [17].

В Україні протягом останніх десяти років також опрацьовується питання доцільності запровадження адресних цільових податків на напої з підвищеним вмістом цукру. Так, у 2023 р. до Верховної Ради України були подані проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження акцизного податку на води, включаючи мінеральні та газовані, з доданням цукру чи інших підсолоджувальних або ароматичних речовин вод, включаючи мінеральні та газовані, з доданням цукру чи інших підсолоджувальних або ароматичних речовин» [30], а також проєкт Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України у зв'язку із запровадженням акцизного податку на води, включаючи мінеральні та газовані, з доданням цукру чи інших підсолоджувальних або ароматичних речовин» [31]. Відповідно до цих законопроектів, передбачено запровадження акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених на митну територію України таких вод (кодованих як 2202 10 00 00 згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності) за ставкою 0,1 євро за 1 л напою.

У проєкті Закону України [31] передбачено цільове резервування бюджетних надходжень від отриманих податків на реалізацію програм і заходів з охорони здоров'я, спрямованих на профілактику інфекційних та неінфекційних хвороб, за бюджетними програмами, визначеними законом про Державний бюджет України (50% отриманих надходжень), а також на впровадження програм і заходів зі шкільного харчування (50% отриманих надходжень).

За оцінками Міністерства фінансів України, запровадження такого податку дозволить отримати додаткові річні податкові надходження обсягом 6,9 млрд грн (за даними 2022 року) [32]. Зазначимо, однак, що такі надходження дозволять покрити тільки 3,2% загальних бюджетних витрат на охорону здоров'я (за оцінками 2022 року).

Відповідно до аналізу ВООЗ, у середньому надходження від адресних цільових податків для охорони здоров'я можуть складати 25% публічних витрат на охорону здоров'я в країнах з низьким рівнем доходу, 31% – у країнах із рівнем доходу нижче середнього, 23% – у країнах із рівнем доходу вище середнього та 16% – у країнах із високими доходами [17]. Зважаючи на це, в Україні можна опрацювати розширення податкової бази (наприклад, долучити інші типи напоїв з додаванням цукру, а також інші товари, які завдають шкоду здоров'ю населення).

Крім того, в Україні були напрацьовані та подані до Верховної Ради декілька законопроектів, які передбачали впровадження додаткових акцизних податків на енергетичні напої. Так, проєктом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої» (2015 р.) запропоновано впровадження акцизного податку на енергетичні напої (ставка 7 грн/л) [33]. Цей законопроект, відкликаний у 2019 р., не містив пропозицій щодо цільового резервування отриманих податкових надходжень для фінансування пов'язаних програм у сфері охорони здоров'я.

Загалом експерти ООН стверджують, що впровадження адресних цільових податків для охорони здоров'я у середньому в різних країнах дозволило збільшити на 2,5–3,5% податкові надходження за групами доходів та отримати від 0,3% до 0,9% ВВП у 2019 році [34]. У країнах з високим і середнім рівнем доходу середні щорічні надходження від таких податків складають 0,8% ВВП та 0,4% ВВП – у країнах з низьким рівнем доходу [17].

Як було зазначено вище, на середньострокову перспективу впровадження аналізованих цільових податків зумовить зменшення споживання солодких напоїв та, як наслідок, зменшення потреби у бюджетних витратах на окремі види захворювань. Так, у м. Окленд (США) запровадження у 2017 р. специфічного акцизу 0,01 дол. США за унцію будь-якого напою, який містить доданий калорійний підсолоджувач та має більше 25 калорій на 12 унцій, дозволило зменшити споживання таких напоїв на 26,8%, отримати економію річних витрат на охорону здоров'я обсягом 100 тис. дол. США на 10 тис. населення міста, а також отримати додаткові 94 QALY (англ. quality-adjusted life year, кількість років якісного життя) на 10 тис. населення міста [35].

– Водночас запровадження адресних цільових податків для охорони здоров'я серед науковців та практиків викликає застереження, які необхідно врахо-

увати при розробці механізмів їх застосування [36; 37]: ці податки зазвичай є проциклічними, вони збільшуються у період економічного зростання та зменшуються під час економічної кризи;

- цільове резервування та розподіл бюджетних доходів може збільшити фрагментацію бюджетного процесу;
- ставки податків мають бути достатньо високими, що може викликати значне підвищення цін, а відтак, зниження базової доступності товарів відповідно до доходів населення;
- податки мають бути застосовані до якнайширшого переліку оподаткованих товарів з метою уникнення ефекту заміщення одних товарів іншими, які можуть бути нелегальними, мати вищий рівень негативного впливу на здоров'я, товарами-субститутами, що додатково не оподатковуються.
- податки вважаються регресивними, оскільки непропорційно забирають більшу частку доходу населення низькодохідних груп, ніж високодохідних. Це одна з основних причин несхвалення досліджуваних податків у багатьох країнах;
- запровадження нових податків зумовлює збільшення цін, що може спричинити зростання транскордонної торгівлі та ухилення від сплати чинних податків, формування тіньових ринків окремих видів підакцизних товарів, наприклад тютюну й алкогольних виробів. Для нейтралізації цього ризику доцільним є посилення координації та співпраці між сусідніми країнами;
- високі рівні оподаткування можуть суттєво зменшити попит на окремі групи товарів, що зумовлюватиме падіння обсягів виробництва та вивільнення робочої сили;
- упровадження адресних цільових податків для охорони здоров'я може викликати системний опортуністичний опір підприємств відповідної галузі, які бойкотуватимуть ці фіскальні заходи або намагатимуться обходити їх (використовувати замітники, зменшувати упаковку та ін.).

Висновки. Упровадження адресних цільових податків має високий потенціал розширення фіскального простору як шляхом отримання додаткових податкових надходжень, так і завдяки зменшенню бюджетних потреб на фінансування охорони здоров'я. В умовах високого дефіциту бюджету та зростання державного боргу використання цільових податків може бути ефективним інструментом підвищення фіскальної стійкості. Водночас адресні цільові податки для охорони здоров'я виконують не тільки фіскальні функції, а передусім спрямовані на збільшення капіталу здоров'я як складової людського капіталу країни.

Для України впровадження аналізованих цільових податків є актуальним фіскальним механізмом у контексті необхідності збільшення бюджетних надходжень та розширення фіскального простору. Як напрям подальших досліджень зазначимо розробку фіскальної політики, що передбачатиме використання адресних цільових податків для охорони здоров'я в Україні, потребуватиме проведення системного обґрунтування, а саме: 1) визначення оптимальних ставок податків, їх виду, переліку товарів, які будуть оподатковуватися; 2) прогнозування зміни еластичності попиту на товар унаслідок впровадження різних типів податків та його доступності на ринку; 3) сценарне моделювання податкових надходжень унаслідок упровадження різних типів податків; 4) оцінювання зміни податкового навантаження внаслідок застосування нових податків; 5) визначення принципів цільового резервування податкових надходжень для фінансування охорони здоров'я із встановленням ключових результативних показників; 6) дослідження впливу впровадження нових податків на структуру доходів населення та нерівність; 7) прогнозування потенційного впливу впровадження адресних цільових податків на захворюваність населення, зростання кількості років здорового життя та тривалості життя.

References

1. Pokaznyky vykonannya Zvedenoho biudzhetu Ukrainy za sichen – veresen 2023 roku [Implementation indicators of the Consolidated Budget of Ukraine for January – September 2023]. (2023). [www.mof.gov.ua](https://www.mof.gov.ua/storage/files/4_3Б_вересень_2023_на_сайт.xlsx). Retrieved November 27, 2023 from https://www.mof.gov.ua/storage/files/4_3Б_вересень_2023_на_сайт.xlsx [in Ukrainian].

2. Witter, S., Bertone, M., Dale, E., & Jowett, M. (2020). Health financing in fragile and conflict-affected situations: a review of the evidence. Health Financing Working Paper, 13. Geneva: World Health Organization. Retrieved from <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/331658/9789240003491-eng.pdf?sequence=1>
3. Affun-Adegbulu C., Ricarte, B., Van Belle, S., Van Damme, W., Van De Pas, R., & Van De Put, W., (2017). Contexts and Crises. Evidence on Coordination and Health Systems Strengthening (HSS) in Countries under Stress: a literature review and some reflections on the findings. Final Report. www.uhc2030.org. Retrieved from https://www.uhc2030.org/fileadmin/uploads/uhc2030/1_Who_we_are/1.3_Governance/UHC2030_Working_Groups/2017_Fragility_working_groups_docs/ITM_-_Final_Report_v7_.pdf
4. Debarre, A. (2018). Hard to Reach: Providing Healthcare in Armed Conflict. www.ipinst.org. Retrieved from https://www.ipinst.org/wp-content/uploads/2018/12/1812_Hard-to-Reach.pdf
5. Фінансування державного бюджету України з початку повномасштабної війни (2023). www.mof.gov.ua. Retrieved November 27, 2023 from https://www.mof.gov.ua/uk/news/ukraines_state_budget_financing_since_the_beginning_of_the_full-scale_war-3435 [in Ukrainian]. (Дата звернення 27.11.2023).
6. Ozer, C., & Bloom, D., Martinez Valle, A., Banzon, E., Mandeville, K., Paul, J., & et al. (2020). Health earmarks and health taxes: what do we know? The Health, Nutrition and Population Global Practice. Knowledge Brief. documents1.worldbank.org. Retrieved from <https://documents1.worldbank.org/curated/en/415911607500858658/pdf/Health-Earmarks-and-Health-Taxes-What-Do-We-Know.pdf>
7. Allcott, H., Lockwood, B. & Taubinsky, D. (2023). Sin Taxes: Good, Better, Best. NBER Reporter, 1, 22–26. Retrieved from <https://live-nber.pantheonsite.io/sites/default/files/2023-03/2023number1.pdf>
8. Diet high in sugar-sweetened beverages – Level 3 risk. Global Health Metrics. (2020). The Lancet, 396, S286–S287. Retrieved from <https://www.thelancet.com/pb-assets/Lancet/gbd/summaries/risks/diet-sweetened-beverages.pdf>
9. Health Taxes to Save Lives. Employing Effective Excise Taxes on Tobacco, Alcohol, and Sugary Beverages. (2019). The Task Force on Fiscal Policy for Health. assets.bbhub.io. Retrieved from <https://assets.bbhub.io/dotorg/sites/64/2020/12/Health-Taxes-to-Save-Lives.pdf>
10. Bloom, D., Cafiero, E., Jané-Llopis, E., Abrahams-Gessel, S., Bloom, L. R., Fathima, S., & et al. (2011). The Global Economic Burden of Non-communicable Diseases. Retrieved from https://www3.weforum.org/docs/WEF_Harvard_HE_GlobalEconomicBurdenNonCommunicableDiseases_2011.pdf
11. WHO technical manual on tobacco tax policy and administration. (2021). World Health Organization. iris.who.int. Retrieved from <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/340659/9789240019188-eng.pdf?sequence=1>
12. Kiesel, K., Lang, H., & Sexton, R. A. (2023). New Wave of Sugar-Sweetened Beverage Taxes: Are They Meeting Policy Goals and Can We Do Better? Annual Review of Resource Economics, 15, 1, 407–432. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1146/annurev-resource-111522-111325>
13. Ghebreyesus, T., & Clark, H. (2023). Health taxes for healthier lives: an opportunity for all governments. BMJ Global Health, 8:e013761. doi: 10.1136/bmjgh-2023-013761
14. Sin Tax: Definition, How It Works and Examples. (2023). www.freshbooks.com. Retrieved from <https://www.freshbooks.com/glossary/tax/sin-tax>
15. Annual Report on Taxation 2023. (2023). Review of Taxation Policies in EU Member States. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Retrieved from https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/ART%20-%20Report%202023_Digital%20Version_1.pdf
16. Cashin, Ch., Sparkes, S., & Bloom, D. (2017). Earmarking for health: from theory to practice. Health Financing Working Paper, 5. Retrieved from <https://iris.who.int/handle/10665/255004>
17. Colin, C., Melo, G., & Brys, B. (2023). The place for health taxes in the wider fiscal system. Health taxes: Policy and Practice. Lauer J. A., Sassi, F., Soucat, A., Vigo, & A. (Eds.) (Chapter 2, pp. 23–55). Retrieved from https://doi.org/10.1142/9781800612396_0002

18. SSB Taxes at a glance. (2023). World Bank Group. Global SSB Tax Database. datacatalog.worldbank.org. Retrieved November 27, 2023 from <https://datacatalog.worldbank.org/search/dataset/0063310>
19. Global report on the use of sugar-sweetened beverage taxes. (2023). Geneva: World Health Organization. iris.who.int. Retrieved from <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/374530/9789240084995-eng.pdf?sequence=1>
20. Rethink Your Drink. Centers for Disease Control and Prevention. Retrieved November 27, 2023 from https://www.cdc.gov/healthyweight/healthy_eating/drinks.html
21. Sugar-sweetened beverages (SSBs) taxation. (2012). World Health Organization. Global database on the Implementation of Nutrition Action. extranet.who.int. Retrieved from https://extranet.who.int/nutrition/gina/es/summary/SSB_taxes
22. Hattersley, L., & Mandeville, K. L. (2023). Global Coverage and Design of Sugar-Sweetened Beverage Taxes. *JAMA Network Open*, 6 (3):e231412. doi: 10.1001/jamanetworkopen.2023.1412
23. Sarda, B., & Debras, C., Eloi Chazelas, E., Péneau, S., Le Bodo, Ya., Hercberg, S., & et al. (2022). Public perception of the tax on sweetened beverages in France. *Public Health Nutrition*, 25 (11), 3240–3251. doi: 10.1017/S1368980022001665
24. BAREME – TCA – Barème des contributions sur les boissons non alcooliques. (2023). bofip.impots.gouv.fr. Retrieved from <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11575-PGP.html/identifiant%3DBOI-BAREME-000038-20221207> [in French].
25. TCA – Contribution sur les boissons non alcooliques – Contributions sur les boissons non alcooliques contenant des sucres ajoutés. (2019). Retrieved November 27, 2023 from <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11674-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-BNA-10-20191230> [in French].
26. Soft Drinks Industry Levy statistics background and references. Knowledge, Analysis and Intelligence. (2023). www.gov.uk. <https://www.gov.uk/government/statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-background-and-references#:~:text=Following%20public%20consultation%20with%20industry,sizes%20for%20high%20sugar%20drinks>
27. Sasse, T., & Metcalfe, S. (2022). Sugar tax. Institute for Government. Retrieved from <https://www.instituteforgovernment.org.uk/article/explainer/sugar-tax#:~:text=The%20soft%20drinks%20industry%20levy,soft%20drinks%20containing%20added%20sugar>
28. Soft Drinks Industry Levy statistics commentary 2023. *Headline statistics*. (2023). HM Revenue and Customs. www.gov.uk. Retrieved from <https://www.gov.uk/government/statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics/soft-drinks-industry-levy-statistics-commentary-2021>
29. List of Fragile and Conflict-affected Situations. (2023). World Bank Group. Retrieved from <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/69b1d088e3c48ebe2cdf451e30284f04-0090082022/original/FCSList-FY23.pdf>
30. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo zaprovadzhennia aktyznoho podatku na vody, vkluchaiuchy mineralni ta hazovani, z dodanniam tsukru chy inshykh pidsolodzhivalnykh abo aromatychnykh rehovyn: Proiekt Zakonu vid 06.03.2023 r. № 9032-1 [On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the introduction of an excise tax on waters, including mineral and carbonated waters, with the addition of sugar or other sweetening or flavoring substances. Draft Law of Ukraine of March 06, 2023 No. 9032-1]. w1.c1.rada.gov.ua. Retrieved from https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=75717 [in Ukrainian].
31. Pro vnesennia zmin do Biudzhethnoho kodeksu Ukrainy u zviazku iz zaprovadzhenniam aktyznoho podatku na vody, vkluchaiuchy mineralni ta hazovani, z dodanniam tsukru chy inshykh pidsolodzhivalnykh abo aromatychnykh rehovyn: Proiekt Zakonu Ukrainy vid 06.03.2023 r. № 9033-1 [On amendments to the Budget Code of Ukraine in connection with the introduction of an excise tax on waters, including mineral and carbonated waters, with the addition of sugar or other sweetening or flavoring substances. Draft Law of Ukraine of March 06, 2023 No. 9033-1]. w1.c1.rada.gov.ua. Retrieved from https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=75718 [in Ukrainian].
32. Ekspertnyi vysnovok Ministerstva finansiv Ukrainy do zakonoproiektu zhidno zi statteiu 27 Biudzhethnoho kodeksu Ukrainy [Expert opinion of the Ministry of Finance of Ukraine

- on the draft law in accordance with Article 27 of the Budget Code of Ukraine]. (2023). www.kmu.gov.ua. Retrieved from https://www.kmu.gov.ua/storage/app/bills_documents/document-3274767.pdf [in Ukrainian].
33. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo zaprovadzhennia stavok aktsyznoho zboru na enerhetychni napoi: Proiekt Zakonu Ukrainy vid 24.04.2015 p. № 2740 [On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the introduction of excise tax rates on energy products: Draft Law of Ukraine of April 24, 2015 No. 2740]. w1.c1.rada.gov.ua. Retrieved from https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945 [in Ukrainian].
 34. CRP.21 Health Taxes Chapter 4. General Issues in Designing Health Taxes. (2023). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Twenty-sixth session. financing.desa.un.org. Retrieved from <https://financing.desa.un.org/document/crp21-health-taxes-chapter-4-general-issues-designing-health-taxes-0>
 35. Lyons, C. (2023). Sugar-sweetened beverage taxes: a health policy analysis. *The American Journal of Healthcare Strategy*. DOI: 10.61449/ajhcs.2023.11
 36. Lane, C., Glassman, A., & Smitham, E. (2021). Using Health Taxes to Support Revenue: An Action Agenda for the IMF and World Bank. Center for Global Development. Policy Papers, 203. Retrieved from <https://www.cgdev.org/sites/default/files/Lane-Health-Tax-COVID-19.pdf>
 37. Beebe, J. (2019). Should There Be a Soda Tax? Report. Rice University's Baker Institute for Public Policy. Center for Public Finance. www.bakerinstitute.org. Retrieved from <https://doi.org/10.25613/zhsg-4e56>

Посилання на статтю:

Степанова О. В. Адресні цільові податки як інструмент розширення фіскального простору для охорони здоров'я. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць*. 2023. № 3-4. С. 57–68. doi: 10.31767/nasoa.3-4-2023.05

Link to the article:

Stepanova, O. (2023). Adresni tsilovi podatky yak mekhanizm rozshyrennia fiskalnoho prostoru dlia okhorony zdorovia [Earmarked Health Taxes as a Tool for Expanding the Fiscal Space for Health Care]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 1-2, 57–68. doi: 10.31767/nasoa.3-4-2023.05 [in Ukrainian].