

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано податок на додану вартість як основне джерело наповнення бюджету України, розглянуто його фіскальну ефективність та чинники, які впливають на рівень надходжень даного податку. На основі статистичних даних підтверджено фіскальну значимість даного податку у податкових надходженнях країни. Проаналізовано зв'язок податку на додану вартість з основними макроекономічними показниками та не виявлено ніякої залежності між надходженнями даного податку та зміною цих показників, що свідчить про присутність недоліків у системі його адміністрування. Виокремлено основні чинники, що впливають на фіскальну ефективність податку на додану вартість: проаналізовано його структуру, дано оцінку бюджетному відшкодуванню, розраховано ефективну ставку, продуктивність даного податку, а також визначено податковий розрив між потенційними та фактичними надходженнями податку до казни країни. Розкрито основні причини зниження фіскальної ефективності та зазначено основні шляхи вирішення даних проблем: удосконалення механізму бюджетного відшкодування, боротьба з тіньовим сектором, розгляд питання щодо використання диференційованих ставок, перегляд наявних податкових пільг.

Ключові слова: податок на додану вартість, фіскальна ефективність, податкові надходження, бюджетне відшкодування, ефективна ставка, податковий розрив.

Федун Л. М., Сторожук О.В.

ФИСКАЛЬНАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

В статье проанализировано налог на добавленную стоимость как основной источник наполнения бюджета Украины, рассмотрены его

фискальную эффективность и факторы, влияющие на уровень поступлений данного налога. На основе статистических данных подтверждено фискальную значимость данного налога в налоговых поступлениях страны. Проанализирована связь налога на добавленную стоимость с основными макроэкономическими показателями и не обнаружено никакой зависимости между поступлениями данного налога и изменением этих показателей, что свидетельствует о присутствии недостатков в системе его администрирования. Выделены основные факторы, влияющие на фискальную эффективность налога на добавленную стоимость: проанализированы его структура, дана оценка бюджетному возмещению, рассчитано эффективную ставку, производительность данного налога, а также определено налоговый разрыв между потенциальными и фактическими поступлениями в казну страны. Раскрыты основные причины снижения фискальной эффективности и указаны основные пути решения данных проблем: совершенствование механизма бюджетного возмещения, борьба с теневым сектором, рассмотрение вопроса об использовании дифференцированных ставок, просмотр имеющихся налоговых льгот.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, фискальная эффективность, налоговые поступления, бюджетное возмещение, эффективная ставка, налоговый разрыв.

Fedun L.M., Storozhuk O.V.

FISCAL EFFICIENCY OF VALUE ADDED TAX IN UKRAINE

The article analyzes the value-added tax as the main source of budget revenues Ukraine, considered its fiscal performance and the factors that affect the level of income tax. Based on fiscal statistics confirmed the importance of tax in tax revenues of the country. Analyzed the relationship of value added tax on basic macroeconomic indicators and were found no relationship between income tax and change of these indicators, indicating the presence of flaws in the system of administration. Thesis there is determined the key factors that influence the

effectiveness of fiscal VAT: analysis of its structure, assessed budgetary compensation, calculated effective rate of tax efficiency, and also the tax gap between potential and actual tax revenues to the treasury of the country. The basic reasons for the decline of fiscal efficiency and outlines the solutions to these problems: improving budgetary compensation mechanism, the fight against the informal sector, the consideration for the use of differential rates, view the available tax benefits.

Keywords: *value-added tax, fiscal efficiency, tax revenues refund, the effective rate, the tax gap.*

Постановка проблеми. Оподаткування – основа формування державного бюджету будь-якої країни, адже податки – фінансове підґрунтя життєдіяльності держави. У практиці оподаткування різних держав світу можна виділити ряд податків, які здобули загальносвітове визнання, одним з яких є податок на додану вартість (далі – ПДВ). Невідповідність між податковими надходженнями ПДВ до бюджету та фінансовими потребами держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування цього податку та пошуку резервів щодо збільшення надходжень цього податку, адже дефіцит фінансових ресурсів негативно позначається на рівні добробуту населення, що не лише поглиблює кризові явища в економіці, але й ускладнює процес їхнього подолання [1, с. 195]. Отож, збільшення фіскальної ефективності ПДВ, як одного із бюджетоутворюючих податків, є нагальною потребою для України

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Адміністрування ПДВ в Україні та його фіскальну ефективність досліджували О.Д. Данилов[2], Б.А. Карпінський [4], А.І. Крисоватий, В.В. Лисенко, А.В. Матвійчук, В.М. Мельник[5], М.А. Науменко, Л. П. Сідельникова [12], Т. А. Соколовська, Т. М. Паянок [11] та Чередниченко та інші, проте, незважаючи на велику кількість публікацій із цієї тематики, процес адміністрування ПДВ і надалі

потребує вдосконалення. Адже важливо створити таку систему оподаткування ПДВ, яка змогла повноцінно здійснювати свої основні функції – фіскальну та регулятивну, сприяла підвищенню податкової дисципліни серед платників податків, спростила механізм бюджетного відшкодування, ініціювала поживлення ділової активності суб'єктів підприємництва, знизила податкове навантаження на платників податків, а головне – забезпечила виконання функції соціальної справедливості для людей з різними фінансовими можливостями.

Мета статті. Метою статті є дослідження рівня фіскальної ефективності ПДВ та аналіз чинників, що негативно впливають на рівень надходжень даного податку до бюджету країни.

Виклад основного матеріалу. Податки – один із важливих фінансових інструментів регулювання розвитку національної економіки, споживання та суспільного добробуту в умовах інтеграційних процесів країни. ПДВ відіграє вагомий роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу, у тому числі й в Україні.

Щоб дослідити фіскальну ефективність ПДВ, розглянемо динаміку надходження ПДВ та інших бюджетоутворюючих податків до Державного бюджету України, які подані у таблиці 1. З метою аналізу та відображення складової надходжень у відносних величинах наведемо вище зазначену інформацію у таблиці 2.

Таблиця 1

Податкові надходження до Державного бюджету
України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2007-2015 рр.
(млрд. грн.)

Показники/роки	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження до ДБ усього: у т. ч.:	161,26	227,16	208,07	234,45	334,69	360,57	353,97	367,51	507,64
Надходження ПДВ (без бюджетного відшкодування)	59,38	92,08	84,6	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45
Надходження	34,41	47,86	33,05	40,36	55,1	55,79	36,67	40,20	39,05

податку на прибуток підприємств									
Надходження акцизного податку	10,57	12,78	21,62	28,32	33,92	38,43	54,99	45,10	63,11
Надходження ввізного мита	9,59	11,93	6,33	8,56	10,46	12,99	13,26	12,39	39,88
Надходження вивізного мита	0,29	0,2	0,38	0,29	1,31	0,2	0,08	0,22	0,42
Інші податкові надходження, крім перелічених вище	47,02	62,31	62,09	70,60	103,81	114,33	120,70	130,58	186,73

Джерело: складено автором на основі даних [8], [9].

Таблиця 2

Податкові надходження до Державного бюджету
України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2007-2015 рр.
(%)

Показники/роки	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податкові надходження до ДБ усього: у т. ч.:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Надходження ПДВ (без бюджетного відшкодування)	36,82	40,54	40,66	36,82	38,87	38,50	36,24	37,83	35,15
Надходження податку на прибуток підприємств	21,34	21,07	15,88	17,21	16,46	15,47	10,36	10,94	7,69
Надходження акцизного податку	6,55	5,63	10,39	12,08	10,13	10,66	15,54	12,27	12,43
Надходження ввізного мита	5,95	5,25	3,04	3,65	3,13	3,60	3,75	3,37	7,86
Надходження вивізного мита	0,18	0,09	0,18	0,12	0,39	0,06	0,02	0,06	0,08
Інші податкові надходження, крім перелічених вище	29,16	27,43	29,84	30,11	31,02	31,71	34,10	35,53	36,78

Джерело: складено автором на основі даних [8], [9].

Аналізуючи дані, можна стверджувати, що ПДВ – основний бюджетоутворюючий податок в Україні. З таблиці 1 можна побачити, що сума ПДВ мала тенденцію до зростання. Проте 2009-2010 роки характеризуються значним спадом надходжень даного податку до бюджету.

До факторів, що сприяли зменшення надходжень податку, слід віднести, перш за все, скорочення обсягів виробництва та споживання у 2009 році внаслідок фінансово-економічної кризи, а також зменшення обсягу імпорту. У 2010 році основною причиною зменшення надходжень ПДВ стало збільшення майже в 1,5 рази обсягів відшкодування податку [7].

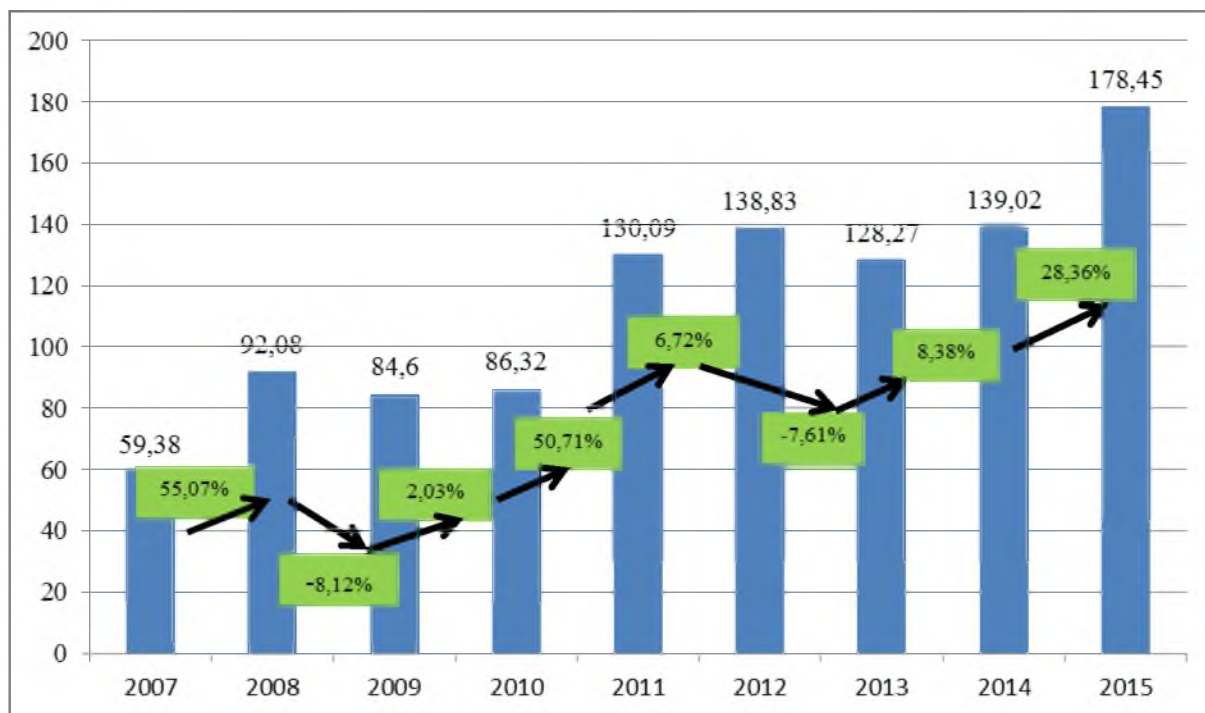


Рис. 1. Динаміка зміни надходження ПДВ до Державного бюджету протягом 2007-2015 рр., млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі даних [8].

Так, обсяг надходжень ПДВ у 2007 р. становив 59,38 млрд. грн., а у 2015 р. – 178,5 млрд. грн., що у 3 рази більше порівняно з 2007 р. Для прикладу, податку на прибуток підприємств у 2007 р. надійшло до бюджету 34,43 млрд. грн., а у 2015 р. – 39,05 млрд. грн. Відповідно, зростання надходження податку на прибуток підприємств до Державного бюджету впродовж 2007-2015 рр. становило 1,13 рази.

Найбільший обсяг надходжень ПДВ спостерігалось у 2014-2015 роках. Причиною зростання надходжень стало підвищення офіційного обмінного курсу гривні до інших іноземних валют, що спричинило відповідне збільшення бази оподаткування [7].

Щодо частки ПДВ у податкових доходах Державного бюджету (табл. 2), то впродовж 2007-2015 рр. чергувалося зростання та зменшення частки. Найбільша частка спостерігається у 2009 році та становить 40,66% від усіх податкових надходжень, найменша у 2015 році – 35,15%.

Для визначення фіскальної ефективності ПДВ за запропонованими показниками наведемо динаміку макроекономічних показників (Табл. 3)

Таблиця 3

Динаміка макроекономічних показників України за 2007–2015 рр.

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВВП України, млрд. грн.	720,73	948,06	913,35	1082,57	1302,08	1411,24	1454,93	1566,73	1751,00
Доходи Державного бюджету України, млрд. грн.	219,94	297,89	272,97	314,51	398,55	445,53	442,79	456,07	651,97
Податкові надходження Державного бюджету України, млрд. грн.	161,26	227,16	208,07	234,45	334,69	360,57	353,97	367,51	507,64
Обсяг імпорту товарів і послуг, млрд. грн.	362,98	769,71	448,81	580,15	788,90	833,96	805,66	834,13	913,53
Фактичний (чистий) розмір ПДВ, млрд. грн.	59,38	92,08	84,6	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45

Джерело: складено автором на основі даних [8], [9], [10].

З наведеної у табл. 3 інформації можна побачити, що досліджувані нами показники з 2007 року до 2012 року зростали, проте у 2013 році через негативні події України та кризу в економічному секторі показники знизилися. Доходи Державного бюджету знизились на 2,74 млрд. грн. і склали 442,79 млрд. грн. Подібна ситуація спостерігалась у досліджуваному році із розмірами податкових надходжень до Державного бюджету, обсягом імпорту товарів і послуг та фактичним розміром ПДВ, суми якого були нижчими порівняно з 2012 роком. Слід зазначити, що розмір ВВП зріс на 43,69 млрд. грн., і становив 1454,93 млрд. грн.

Щодо 2014-2015 рр., то обов'язково слід звернути увагу на збільшення показників, хоча ситуація в Україні була напруженою та несприятливою для розвитку економіки. Пояснити таке збільшення надходжень до бюджету можна за рахунок нестабільного курсу гривні до інших іноземних валют та збільшення експортно-імпортних операцій.

Для більш наочного відображення фіскальної ефективності ПДВ на основі його частки у ВВП, загальних доходах і податкових надходженнях Державного бюджету розглянемо рис. 2.

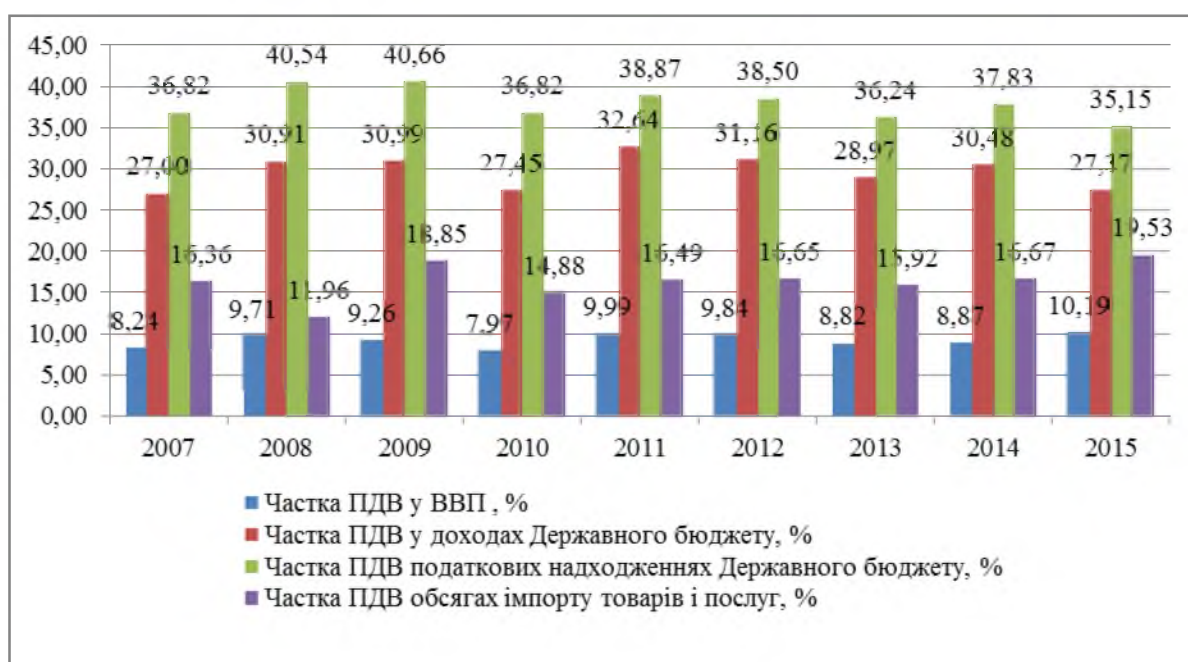


Рис. 2. Питома вага ПДВ у основних макроекономічних показниках України, %

Показники, які відображають фіскальну ефективність ПДВ засвідчують наявність дестабілізуючих факторів, що мають негативний вплив на фіскальну ефективність, яка у різні роки або зростала або знижувалась. Можна зробити висновок, що за рахунок ПДВ протягом досліджуваного періоду формувалося 35-40% податкових надходжень бюджету України. Це свідчить про важливе місце ПДВ серед інших податків та усіх податкових надходжень.

Також слід зазначити, що податок має високу питому вагу у доходах Державного бюджету – від 27,00 % у 2007 році до 27,37 % у 2015 році. Суттєвим показником є частка ПДВ у ВВП України, найбільше значення якої було у 2015 році на рівні 10,19 %. Хвилеподібну динаміку мала частка ПДВ у обсягах імпорту товарів і послуг за період 2007–2015 рр.: найбільша частка була у 2015 році (19,53%), а найменша – у 2008 році (11,96%).

Отже, можна зробити висновок, що на основі проаналізованих показників не виявлено ніякої залежності між надходженнями ПДВ до бюджету та зміною показників. Це свідчить про присутність недоліків у системі адміністрування податку, а також завищення податкового кредиту та заниження податкового зобов'язання при розрахунку сум ПДВ до бюджету суб'єктами господарювання. Також слід відмітити, що порівняно великий розмір частки ПДВ у ВВП України впливає на систему перерозподілу національного доходу, а підвищення частки ПДВ у показниках державного бюджету – на зростання фіскальної ефективності.

Таблиця 4

Динаміка структури податку на додану вартість у 2007–2015 рр.

Надходження	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Податок на додану вартість	59,38	92,08	84,6	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	36,55	45,02	45,93	53,64	76,18	82,69	84,55	81,24	108,09
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	-18,87	-34,41	-34,54	-40,67	-42,78	-45,96	-53,45	-50,22	-68,41
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	41,69	81,01	73,16	73,35	96,02	101,6	96,54	107,29	138,76

Джерело: складено автором на основі даних [8].

У фінансовій науці існують й інші чинники, що впливають на фіскальну ефективність ПДВ, серед них: валові надходження ПДВ, бюджетне

відшкодування та пільги в оподаткуванні, зміни структури податку, продуктивність та ефективна ставка ПДВ.

Для аналізу та оцінки цих параметрів наведемо структуру податку на додану вартість, сплаченого в державний бюджет України у 2007–2015 рр. (табл. 4).

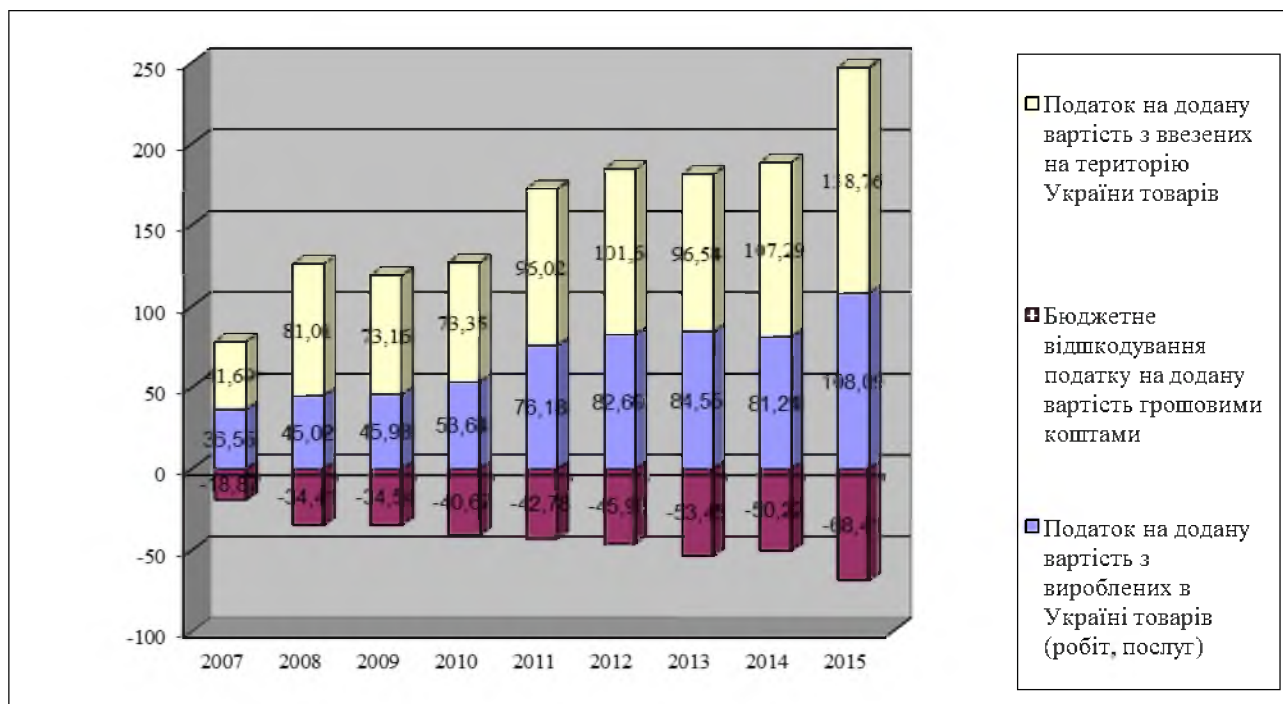


Рис. 3. Динаміка обсягів складових частин ПДВ в Державному бюджеті у 2007-2015 рр., млрд. грн.

Аналізуючи Рис. 3, можна побачити позитивну динаміку зростання як ПДВ із вироблених в Україні товарів, так і ПДВ із ввезених на територію України товарів. ПДВ із вироблених в Україні товарів у 2007 році становив 36,55 млрд. грн., а у 2015 році – 108,09 млрд. грн., що на 71,54 млрд. грн. або 195,73 % більше, ніж у 2007 році. Таку ситуацію можна пояснити ростом цін на товари і послуги, що і призвело до зростання суми сплаченого ПДВ. При цьому ПДВ із ввезених в Україні товарів у 2007 році становив 41,69 млрд. грн., а у 2015 році – 138,76 млрд. грн., що на 97,07 млрд. грн. або 232,84 % більше, ніж у 2007 році. Даний відсоток свідчить про зростання обсягів ввезених товарів та відсутність зростання виробництва у країні, що є вкрай негативним явищем, адже грошові потоки, які були спрямовані за кордон,

могли б сприяти розвитку власного виробництва та економіки країни в цілому.

Продовжуючи аналіз фіскальної ефективності ПДВ слід звернути увагу на розміри бюджетного відшкодування ПДВ, які за досліджуваний період зросли у 3,63 рази, з 18,87 млрд. грн. у 2007 році до 49,54 млрд. грн. у 2015 році (Рис. 4).

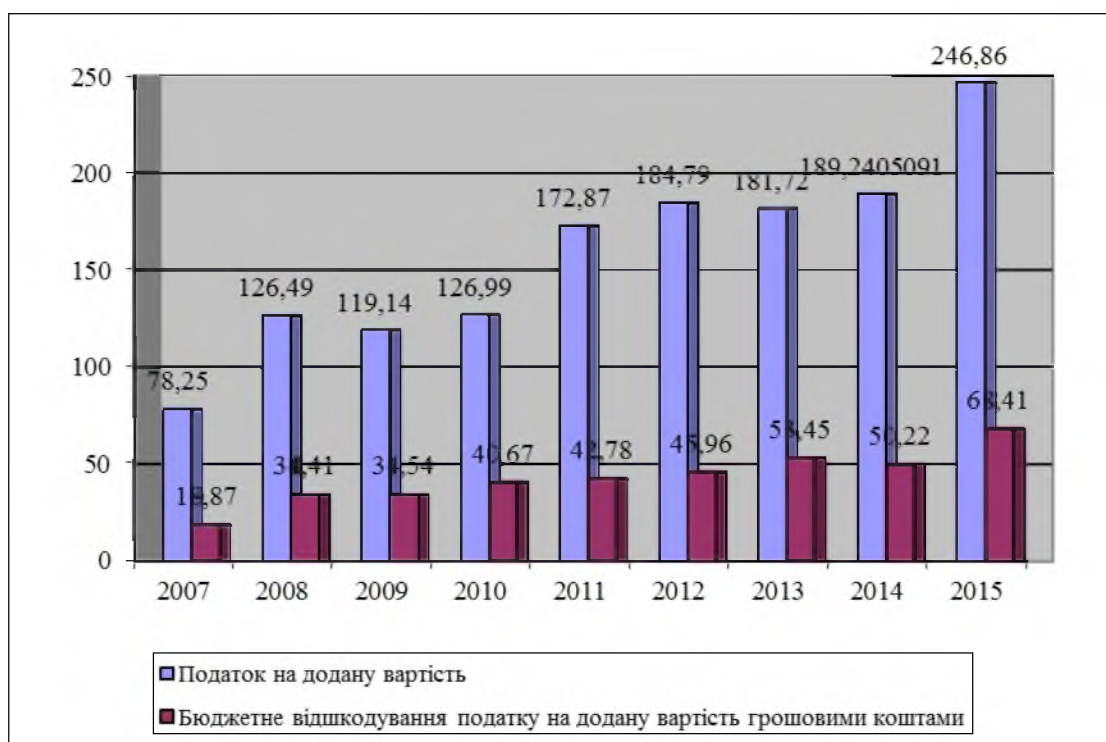


Рис. 2.4. Динаміка надходження ПДВ до бюджету та його відшкодування з бюджету протягом 2002-2015 років, млрд. грн.

Протягом 2007-2010 рр. частка бюджетного відшкодування поступово зростає відповідно з 24,12 % до 32,03 %, що свідчить про зменшення частки чистих надходжень ПДВ до бюджету. Проте у 2011 році така частка суттєво зменшилась у порівнянні з 2010 роком, а саме на 7,28%, та склала 24,75 %. У 2012 році ця величина склала 24,87%, у 2013 році вона зросла на 4,54% та становила 29,41% . у 2014 році частка бюджетного відшкодування зменшилась та становила 26,54%, а у 2015 році збільшилася на 1,17% та склала 27,27%.

Слід зазначити, що основна частка такого відшкодування припадає на суб'єктів господарювання, що здійснюють експортні операції, застосовуючи при цьому нульову ставку ПДВ, тому важливо вдосконалити процес відшкодування ПДВ. Чим ефективніша буде система адміністрування та відшкодування ПДВ, тим більшу суму надходжень від ПДВ слід очікувати до державного бюджету.

Оцінку фіскальної ефективності податку на додану вартість можна проводити на основі аналізу ефективної ставки, показника продуктивності ПДВ. У таблиці 5 наведено фактичні надходження ПДВ до бюджету, а також кінцеве споживання, розраховано ефективну ставку ПДВ, продуктивність даного податку, а також визначено податковий розрив між потенційними та фактичними надходженнями податку до казни країни.

Перша спроба порахувати податковий розрив була зроблена у Великобританії у 2002 р. Англійські та американські [14; 15; 16] фахівці рекомендували визначати податковий розрив як різницю між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені та сумою податків, що були фактично сплаченими.

Таблиця 5

Динаміка показників ефективної ставки, продуктивності та коефіцієнта ефективності ПДВ в Україні за період 2007-2015 рр.

№ п/п	Показники	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	Надходження ПДВ, млрд. грн.	59,38	92,08	84,6	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45
2	Кінцеве споживання домашніх господарств, млрд. грн.	558,58	582,40	581,70	686,10	816,30	962,63	1057,78	1107,82	1219,88
3	Ефективна ставка ПДВ, % (р. 1 / р. 2)	10,63	15,81	14,54	12,58	15,94	14,42	12,13	12,55	14,63
4	Продуктивність ПДВ, % (р. 3 / 20%)	53,15	79,05	72,72	62,91	79,68	72,11	60,63	62,74	73,14
5	Коефіцієнт ефективності ПДВ, % (частка ПДВ у	41,20	48,55	46,30	39,85	49,95	49,20	44,10	49,35	50,95

	ВВП / 20%)									
6	Потенційні надходження ПДВ з кінцевого споживання, млрд. грн.	93,10	97,07	96,95	114,35	136,05	160,44	176,30	184,64	203,31
7	Податковий розрив для податку на додану вартість, млрд. грн.	33,72	4,99	12,35	28,03	5,96	21,61	48,03	45,62	24,86

Джерело: складено автором на основі даних [8], [9], [10].

Аналізуючи ефективну ставку та коефіцієнт продуктивності, слід зазначити що ці показники ефективності мали хвилеподібний характер протягом 2007-2015 рр. У 2011 році показники досягли свого піку та становили 15,94% та 79,68% відповідно. Це пояснюється значним зростанням ВВП України, обсягів імпорту, товарообороту, сприятливим кліматом для ведення господарської діяльності, а також запровадженням у дію нового Податкового кодексу України.

Наступний показник – коефіцієнт ефективності ПДВ, який розраховується діленням частки ПДВ у ВВП на загальну ставку ПДВ. Даний показник показує рівень віддачі національної економіки, а зростання показника вказує на підвищення фіскальної ефективності податку. Коефіцієнт ефективності у 2015 році зріс на 1,24 рази у порівняння з 2007 роком, та становив 50,95% та 41,20% відповідно.

Щодо податкового розриву по податку на додану вартість, то його значення протягом 2007–2015 рр. то зростало, то зменшувалося. Найбільшу різницю було зафіксовано у 2013 році – 48,03 млрд. грн., а найменшу – у 2008 році (4,99 млрд. грн.). Податковий розрив – це фактично недоотримані суми податку у бюджет. Причин недоотримання є декілька, серед них: нульове оподаткування, тіньова економіка, незаконні схеми відшкодування ПДВ. Існують закордонні дослідження, які містять інформацію, що обсяги тіньового сектора економіки України досягають 52,8 % від рівня ВВП [13]. Розраховані у табл. 5 потенційні надходження ПДВ з використанням

фактичної ставки податку та кінцевого споживання домогосподарств у якості бази оподаткування дають змогу побачити, що розмір фактичних надходжень у 2007 році міг бути більшим на 33,72 млрд. грн., а у 2015 році – на 24,86 млрд. грн. Це означає, що державний бюджет з різних причин кожного року недоотримує тільки за рахунок ПДВ значні суми коштів.

Тому дуже важливо знайти нові шляхи для підвищення фіскальної ефективності ПДВ. Зазначимо, що зі внесенням змін до діючого Податкового кодексу України, внесенні зміни щодо адміністрування даного податку, що сприяли підвищенню фіскальної ефективності ПДВ:

- введення Єдиного електронного реєстру податкових накладних, сума податку за якими складає понад 10 тис. грн. Нагадаємо, що у разі відсутності реєстрації податкової накладної платник ПДВ – покупець позбавляється права на включення сум ПДВ до податкового кредиту, але платник ПДВ – продавець не звільняється від обов'язку включення суми ПДВ до податкових зобов'язань;

- запровадження механізму автоматичного відшкодування податку. Його перевагами є скорочення термінів отримання обігових коштів. Проте наявна низка обмежень, виконання яких дозволяє платнику на автоматичне відшкодування. Тому дуже важливо переглянути ці обмеження та збільшити кількість суб'єктів господарювання, яким буде надано доступ до автоматичного повернення податкового кредиту;

Основними причинами зниження фіскального потенціалу ПДВ є:

- наявна широка база податкових пільг;
- тіньовий сектор економіки;
- незаконні схеми відшкодування ПДВ;
- використання недиференційованих ставок ПДВ, що є соціально несправедливим явищем.

Зазначимо, що переважна частина пільг з ПДВ формується за рахунок нульової ставки ПДВ та господарських операцій, по яким не передбачена сплата цього податку, в той час як пільги соціального спрямування не набули

поширення. Використання єдиної ставки податку на додану вартість зумовлює його регресивність і соціальну несправедливість, адже в структурі витрат бідніших верств населення частка ПДВ є вищою, ніж у доходах заможних. На думку О. Молдована, такий недолік податку може бути подоланий диференціацією ставок щодо різних груп товарів або зниженням існуючої ставки [6]. Ми пропонуємо, використовуючи досвід зарубіжних країн, запровадити в Україні диференційовані ставки ПДВ (табл. 6), адже використання цих ставок забезпечить функцію соціальної справедливості. Натомість В. Мельник, О. Солдатенко, В. Парнюк, М. Онуфрик та інші науковці наводять численні недоліки, які можуть виникнути зі встановленням диференційованих ставок ПДВ. На їхню думку, це призводить лише до ускладнення й подорожчання обрахунку та адміністрування податку [5, с. 85], розширення можливостей для ухилення від його сплати.

Таблиця 6

Ставки ПДВ в залежності від категорії товарів

Категорія товару	Ставка ПДВ, %
Основна ставка	20
Предмети розкоші	25
Пільгова ставка	0
Продукти першої необхідності, дитячий одяг та взуття, продукти харчування, у т.ч. дитячого харчування	5

Також негативно на фіскальній ефективності ПДВ позначається й застосування незаконних схем його відшкодування при здійсненні експорту. До основних способів завищення податкового кредиту, які використовуються в Україні, належать: так звані «карусель» та «податкові ями»; штучне «накручування» вартості товару перед його експортом; заниження цін на імпортовані в країну товари; фіктивний експорт; реалізація товарів на митній території України за цінами, які є меншими від цін придбання; подвійний експорт товарів та ін. [3, с. 25]. Використовуючи ці методи, суб'єкти господарювання завищують суму податкового кредиту, тому зменшують

фактичні надходження ПДВ до бюджету. Спираючись на вище викладене, важливо удосконалювати систему адміністрування ПДВ, переглянути законодавчу базу та сприяти на поживавлення господарської діяльності, що розширить діючу базу оподаткування цим податком. Як підсумок, спекуляції з відшкодуванням ПДВ спричиняють зниження фіскальної ефективності та бюджет країни недоотримує значну суму податку..

Висновки. Можна підсумувати, що ПДВ – основний бюджетоутворюючий податок та джерело наповнення бюджету. Так, обсяг надходжень ПДВ у 2007 р. становив 59,38 млрд. грн., а у 2015 р. – 178,5 млрд. грн., що у 3 рази більше порівняно з 2007 р. За рахунок ПДВ протягом досліджуваного періоду формувалося 35-40% податкових надходжень бюджету України. Аналогічно даний податок має високу питому вагу й у доходах Державного бюджету – від 27,00 % у 2007 році до 27,37 % у 2015 році. Суттєвим показником є частка ПДВ у ВВП України, найбільше значення якої було у 2015 році на рівні 10,19 %. Хвилеподібну динаміку мала частка ПДВ у обсягах імпорту товарів і послуг за період 2007–2015 рр.: найбільша частка була у 2015 році (19,53%), а найменша – у 2008 році (11,96%).

Отже, результати проведеного дослідження дають нам підстави стверджувати, що поряд зі значним зростанням обсягів надходжень ПДВ до бюджету, зростанням ролі даного податку в інших макроекономічних показниках, наявний недостатній рівень фіскальної ефективності цього ж податку. Причини, що гальмують розвиток підвищення фіскальної ефективності ПДВ, пов'язані з недосконалістю системи адміністрування. Тому на сучасному етапі розвитку податкової системи дуже важливо приділяти увагу таким питанням: удосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ з бюджету; боротьба з тіньовим сектором економіки країни; розгляд питання щодо використання диференційованих ставок; розкриття та ліквідація схем незаконного відшкодування; перегляд наявних податкових пільг.

Список використаних джерел джерел

1. Барановська І.В. Проблеми реформування податкової системи в умовах кризи [Текст] / І.В. Барановська, Т.А. Варварич // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – Вип. 8 (98). – С. 193 – 199. 1
2. Данилов О. Д. Податок на додану вартість: проблема оптимізації адміністрування [Текст] / О. Д. Данилов // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 12. – С. 45–48.
3. Іванський А.Й. Правові перспективи удосконалення відшкодування податку на додану вартість в Україні з урахуванням європейського досвіду [Текст] / А.Й. Іванський // Право. – 2011. – № 3. – С. 20 – 27.
4. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення [Текст] / Б. Карпінський // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 30 – 33.
5. Мельник, В.М. Податок на додану вартість у податковій системі [Текст] / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 85 – 89.
6. Молдован О. Ліквідація податкових пільг: шкурка вичинки не варта / О. Молдован // Реальна економіка. – 2012. – 08.10. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://real-economy.com.ua/publication/22/27839.html>.
7. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень . // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ibser.org.ua.
8. Офіційний сайт Державної служби статистики України. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.
9. Офіційний сайт Державної фісальної служби України. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sfs.gov.ua.
10. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
11. Паянок Т. М. Реформування ПДВ в умовах економічної кризи [Текст] / Т. М. Паянок // Економіст. – 2009. – № 1. –С. 49 – 51.
12. Сідельникова Л.П. Податки на споживання як основна бюджетоутворююча складова стабілізації державних фінансів [Текст] / Л.П. Сідельникова // Вісник СумНАУ. Серія «Економіка і менеджмент». – 2011. – Вип. 5/2.– С. 11 – 17.
13. Тищук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. [Текст] / Т. А. Тищук, Ю. М. Харазішвілі, О. В. // – К.: НІСД, 2011. – С. 96.
14. Methodological annex for measuring tax gaps 2011–2012 [Електронний ресурс] // Her Majesty's Revenue and Customs. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps.htm#1>.
15. Mick Thackray. The UK Tax Gap [Електронний ресурс] // Third IMF-Japan High-Level Tax Conference For Asian and Pacific Countries «Emerging Tax Issues in Asia and the Pacific», Tokyo, Japan. – January 31-

February 3, 2012. – Режим доступу:
<http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2012/asiatax/pdf/thackray.pdf>.

16. Philip Robinson. Indirect tax in 2013. A review of global indirect tax developments and issues [Електронний ресурс].– 2013. – 120 р. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developmentsthe_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developmentsthe_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf).