

УДК 336.22

Федун Л.М.
студентка*Навчально-наукового інституту економіки, оподаткування
та митної справи
Університету державної фіскальної служби України***ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ****FISCAL EFFICIENCY OF VALUE ADDED TAX IN UKRAINE****АНОТАЦІЯ**

У статті проаналізовано податок на додану вартість як основне джерело наповнення бюджету України, розглянуто його фіскальну ефективність. Проаналізовано зв'язок податку на додану вартість з основними макроекономічними показниками. Виокремлено основні чинники, що впливають на фіскальну ефективність даного податку. Розкрито основні причини зниження фіскальної ефективності. Запропоновано напрями вдосконалення системи адміністрування податку на додану вартість.

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

АННОТАЦИЯ

В статье проанализирован налог на добавленную стоимость как основной источник наполнения бюджета Украины, рассмотрена его фискальная эффективность. Проанализирована связь налога на добавленную стоимость с основными макроэкономическими показателями. Выделены основные факторы, влияющие на фискальную эффективность данного налога. Раскрыты основные причины снижения фискальной эффективности. Предложены направления совершенствования системы администрирования налога на добавленную стоимость.

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

ANNOTATION

The article analyzes the value-added tax as the main source of budget revenues Ukraine, considered its fiscal efficiency. Analyzed the relationship of value added tax on basic macroeconomic indicators. Thesis there is determined the key factors that influence the effectiveness of fiscal tax. The basic reasons for the decline of fiscal efficiency. Directions improvement of the administration of VAT.

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 низку податків, які здобули загальносвітове визнання, одним з яких є податок на додану вартість (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]. Отже, збільшення фіскальної ефек-

тивності ПДВ як одного з бюджетоутворюючих податків є нагальною потребою для України

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Адміністрування ПДВ в Україні та його фіскальну ефективність досліджували О.Д. Данилов [2], Б.А. Карпінський [3], А.І. Крисоватий, В.В. Лисенко, А.В. Матвійчук, В.М. Мельник [4], М.А. Науменко, Л.П. Сідельникова [5], Т.А. Соколовська, Т.М. Паянок [6] та Чередишченко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику кількість публікацій із цієї тематики, процес адміністрування ПДВ і надалі потребує вдосконалення, оскільки важливо створити таку систему оподаткування ПДВ, яка змогла би 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 із різними фінансовими можливостями.

Мета статті полягає у дослідженні рівня фіскальної ефективності ПДВ та аналізі чинників, що негативно впливають на рівень надходжень даного податку до бюджету країни. Для цього необхідним є вирішення таких завдань:

- визначити сутність та специфіку ПДВ;
- проаналізувати структуру та динаміку податкових надходжень ПДВ;
- виокремити макроекономічні фактори впливу на фіскальний результат функціонування системи адміністрування ПДВ;
- виокремити основні проблеми підвищення фіскальної ефективності ПДВ;
- надати пропозиції щодо вдосконалення системи адміністрування ПДВ.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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 табл. 1. З метою аналізу та відображення складової надходжень у відносних величинах наведемо вище зазначену інформацію в табл. 2.

Аналізуючи дані, можна стверджувати, що ПДВ – основний бюджетоутворюючий податок в Україні. З табл. 1 можна побачити, що сума ПДВ мала тенденцію до зростання. Проте 2009–2010 рр. характеризуються значним спадом надходжень даного податку до бюджету. До факторів, що сприяли зменшенню надходжень податку, слід віднести передусім скорочення обсягів виробництва та споживання в 2009 р. внаслідок фінансово-економічної кризи, а також зменшення обсягу імпорту. У 2010 р. основною причиною зменшення надходжень ПДВ стало збільшення майже в 1,5 рази обсягів відшкодування податку [9].

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

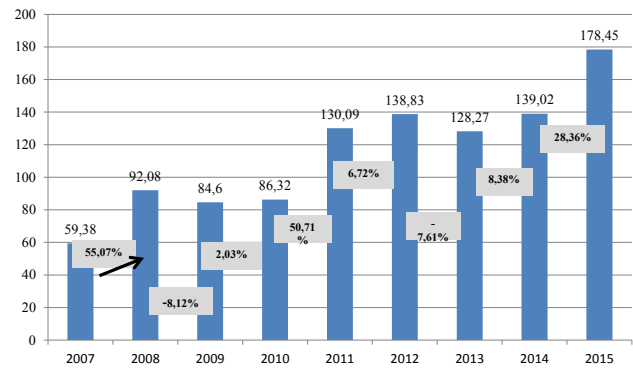


Рис. 1. Динаміка зміни надходження ПДВ до державного бюджету протягом 2007–2015 рр., млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі даних [7]

Найбільший обсяг надходжень ПДВ спостерігалось у 2014–2015 рр. Причиною зростання надходжень стало підвищення офіційного обмінного курсу гривні до інших іноземних валют, що спричинило відповідне збільшення бази оподаткування [9].

Щодо частки ПДВ у податкових доходах державного бюджету (табл. 2), то впродовж 2007–2015 рр. чергувалося зростання та зменшення частки. Найбільша частка спостерігається

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 податку на прибуток підприємств	34,41	47,86	33,05	40,36	55,1	55,79	36,67	40,20	39,05
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 [7; 8]

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 [7; 8]

в 2009 р. та становить 40,66% від усіх податкових надходжень, найменша – у 2015 р. – 35,15%.

Для визначення фіскальної ефективності ПДВ за запропонованими показниками наведено динаміку макроекономічних показників (табл. 3).

Із наведеної в табл. 3 інформації можна побачити, що досліджувані нами показники з 2007 р. до 2012 р. зростали, проте в 2013 р. через негативні події в Україні та кризу в економічному секторі вони знизилися. Доходи державного бюджету знизилися на 2,74 млрд. грн. і становили 442,79 млрд. грн. Подібна ситуація спостерігалась у досліджуваному році з розмірами податкових надходжень до державного бюджету, обсягом імпорту товарів і послуг та фактичним розміром ПДВ, суми якого були нижчими порівняно з 2012 р. Слід зазначити, що розмір ВВП зріс на 43,69 млрд. грн. і становив 1 454,93 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.

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.

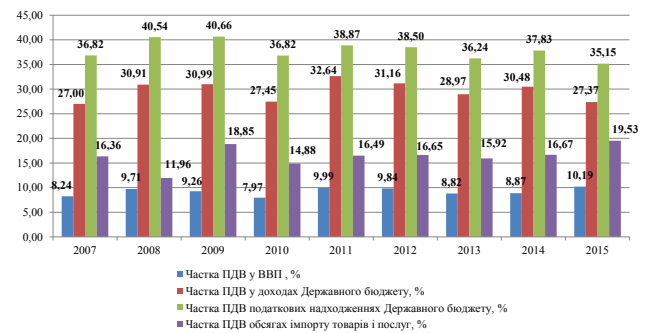


Рис. 2. Питова вага ПДВ у основних макроекономічних показниках України, %

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

Отже, 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 під час розрахунку сум ПДВ до

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 [7; 8; 10]

Таблиця 4

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

Надходження	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ПДВ	59,38	92,08	84,6	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45
ПДВ 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 ПДВ грошовими коштами	-18,87	-34,41	-34,54	-40,67	-42,78	-45,96	-53,45	-50,22	-68,41
ПДВ 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 [7]

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.

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 в 2007–2015 рр. (табл. 4).

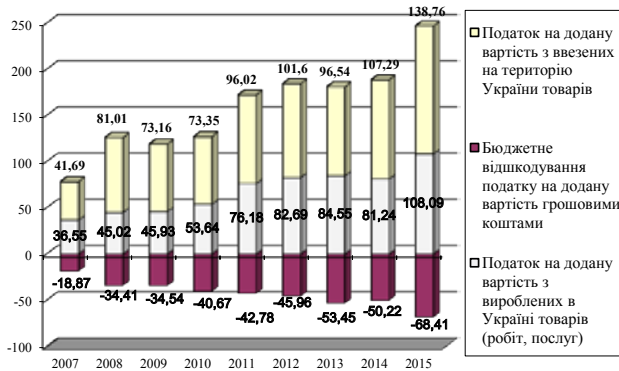


Рис. 3. Динаміка обсягів складових частин ПДВ у державному бюджеті в 2007–2015 рр., млрд. грн.

Аналізуючи рис. 3, можна побачити позитивну динаміку зростання як ПДВ із вироблених в Україні товарів, так і ПДВ із увезених на територію України товарів. ПДВ із вироблених в Україні товарів у 2007 р. становив 36,55 млрд. грн., а в 2015 р. – 108,09 млрд. грн., що на 71,54 млрд. грн., або 195,73%, більше, ніж у 2007 р. Таку ситуацію можна пояснити ростом цін на товари і послуги, що і при-

звело до зростання суми сплаченого ПДВ. При цьому ПДВ із увезених в Україну товарів у 2007 р. становив 41,69 млрд. грн., а в 2015 р. – 138,76 млрд. грн., що на 97,07 млрд. грн., або 232,84%, більше, ніж у 2007 р. Даний відсоток свідчить про зростання обсягів увезених товарів та відсутність зростання виробництва в 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 в 3,63 рази, з 18,87 млрд. грн. у 2007 р. до 68,41 млрд. грн. у 2015 р. (рис. 4).

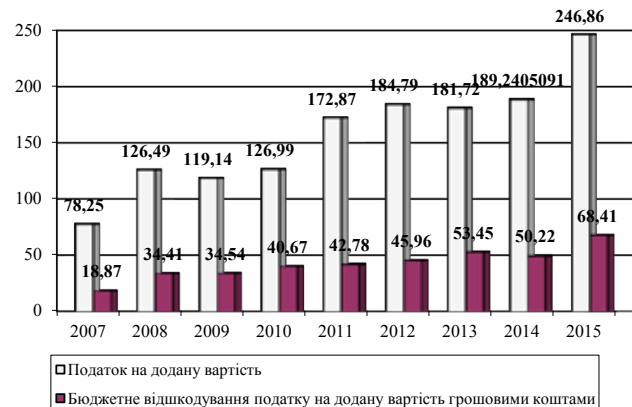


Рис. 4. Динаміка надходження ПДВ до бюджету та його відшкодування з бюджету протягом 2007–2015 рр., млрд. грн.

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 в 2011 р. така частка суттєво зменши-

Таблиця 5
Динаміка показників ефективної ставки, продуктивності та коефіцієнта ефективності ПДВ в Україні за період 2007–2015 рр.

№	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 ВВП / 20%)	41,20	48,55	46,30	39,85	49,95	49,20	44,10	49,35	50,95
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 ПДВ, 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 [7; 8; 10]

лась порівняно з 2010 р., а саме на 7,28%, та становила 24,75%. У 2012 р. ця величина становила 24,87%, у 2013 р. вона зросла на 4,54% та становила 29,41%. У 2014 р. частка бюджетного відшкодування зменшилась та становила 26,54%, а в 2015 р. збільшилася на 1,17% та становила 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 ПДВ можна проводити на основі аналізу ефективної ставки, показника продуктивності ПДВ. У табл. 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 в 2002 р. Англійські та американські фахівці рекомендували визначати податковий розрив як різницю між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені, та сумою податків, що були фактично сплаченими [11–13].

Аналізуючи ефективну ставку та коефіцієнт продуктивності, слід зазначити, що ці показники ефективності мали хвилеподібний характер протягом 2007–2015 рр. У 2011 р. 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 в 2015 р. зріс на 1,24 рази порівняно з 2007 р. 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 в 2013 р. – 48,03 млрд. грн., а найменшу – у 2008 р. (4,99 млрд. грн.). Податковий розрив – це фактично недоотримані суми податку в 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 еко-

номіки України досягають 52,8% від рівня ВВП [14]. Розраховані в табл. 5 потенційні надходження ПДВ із використанням фактичної ставки податку та кінцевого споживання домогосподарств як бази оподаткування дають змогу побачити, що розмір фактичних надходжень у 2007 р. міг бути більшим на 33,72 млрд. грн., а в 2015 р. – на 24,86 млрд. грн. Це означає, що державний бюджет із різних причин кожного року недоотримує тільки за рахунок ПДВ значні суми коштів.

Дуже важливо знайти нові шляхи для підвищення фіскальної ефективності ПДВ. Зазначимо, що внесені зміни до діючого Податкового кодексу України щодо адміністрування даного податку сприяли підвищенню фіскальної ефективності ПДВ, це:

- введення Єдиного електронного реєстру податкових накладних, сума податку за якими становить понад 10 тис. грн. Нагадаємо, що в 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 дає змогу платнику на автоматичне відшкодування. 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 із ПДВ формується за рахунок нульової ставки ПДВ та господарських операцій, по яких не передбачена сплата цього податку, тоді 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 [15]. Ми пропонуємо, використовуючи досвід зарубіжних країн, запровадити в Україні диференційовані ставки ПДВ (табл. 6), оскільки 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 та подорожчання обрахунку та адміністрування податку [4, с. 85], розширення можливостей для ухилення від його сплати.

Таблиця 6
Ставки ПДВ залежно 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 і застосування незаконних схем його відшкодування під час здійснення 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. [16, с. 25]. Використовуючи ці методи, суб'єкти господарювання завищують суму податкового кредиту, тому зменшують фактичні надходження ПДВ до бюджету. Спираючись на вищевикладене, важливо вдосконалити систему адміністрування ПДВ, переглянути законодавчу базу та сприяти пожеввленню 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. ПДВ – основний бюджетоутворюючий податок та джерело наповнення бюджету. Так, обсяг надходжень ПДВ у 2007 р. становив 59,38 млрд. грн., а в 2015 р. – 178,5 млрд. грн., що в три 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 р. до 27,37% у 2015 р. Суттєвим показником є частка ПДВ у ВВП України, найбільше значення якої було в 2015 р., на рівні 10,19%. Хвилеподібну динаміку мала частка ПДВ у обсягах імпорту товарів і послуг за період 2007–2015 рр.: найбільша частка була в 2015 р. (19,53%), а найменша – у 2008 р. (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 фіскаль-

ної 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, як: 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.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Барановська І.В. Проблеми реформування податкової системи в умовах кризи / І.В. Барановська, Т.А. Варварич // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – Вип. 8(98). – С. 193–199.
2. Данилов О.Д. Податок на додану вартість: проблема оптимізації адміністрування / О.Д. Данилов // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 12. – С. 45–48.
3. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення / Б. Карпінський // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 30–33.
4. Мельник, В.М. Податок на додану вартість у податковій системі / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 85–89.
5. Сідельникова Л.П. Податки на споживання як основна бюджетоутворююча складова стабілізації державних фінансів / Л.П. Сідельникова // Вісник СумНАУ. Серія «Економіка і менеджмент». – 2011. – Вип. 5/2. – С. 11–17.
6. Паянок Т.М. Реформування ПДВ в умовах економічної кризи / Т.М. Паянок // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 49–51.
7. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.
8. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sfs.gov.ua.
9. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ibser.org.ua.
10. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
11. Methodological annex for measuring tax gaps 2011–2012 // Her Majesty's Revenue and Customs [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps.htm#1>.
12. Mick Thackray. The UK Tax Gap // 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2012/asiatax/pdf/thackray.pdf>.
13. Philip Robinson. Indirect tax in 2013. A review of global indirect tax developments and issues [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments_the_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments_the_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf).
14. Тишук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. / Т.А. Тишук, Ю.М. Харазішвілі. – К.: НІСД, 2011. – С. 96.

15. 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>.
16. Іванський А.Й. Правові перспективи удосконалення відшкодування податку на додану вартість в Україні з урахуванням європейського досвіду / А.Й. Іванський // Право. – 2011. – № 3. – С. 20–27.