

УДК 336.226.11

**Кулик П.Л.**  
*начальник управління доходів і зборів з фізичних осіб  
головного управління Державної фіскальної служби в Івано-Франківській області,  
аспірант  
Національного університету державної податкової служби України*

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### CONCEPTUAL BASIS FOR DETERMINING FISCAL EFFICIENCY OF VAT

#### АНОТАЦІЯ

У статті вивчено погляди вчених щодо сутнісної характеристики фіскальної ефективності податку на додану вартість. Проаналізовано роль фактичних і потенційних надходжень податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету. Здійснено оцінювання фіскальної ефективності податку на додану вартість з урахуванням основних макроекономічних показників, визначено фактори впливу на її формування.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, фіскальна ефективність, надходження, відшкодування, бюджет, вплив, пільги.

#### АННОТАЦИЯ

В статье изучены взгляды ученых относительно сущностной характеристики фискальной эффективности налога на добавленную стоимость. Проанализирована роль фактических и потенциальных поступлений налога на добавленную стоимость в формировании доходов бюджета. Осуществлена оценка фискальной эффективности налога на добавленную стоимость с учетом основных макроекономических показателей, определены факторы влияния на ее формирование.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, фискальная эффективность, поступления, возмещение, бюджет, влияние, льготы.

#### ANNOTATION

The views of scientists on the essential characteristics of VAT fiscal efficiency are studied in the article. The role of actual and potential VAT revenues in the formation of budget inflows is analyzed. Assessment of the fiscal effectiveness of VAT along with the main macroeconomic indicators is performed and the factors affecting its formation are determined.

**Keywords:** value added tax, fiscal effectiveness, revenues, compensation, budget, impact, benefits.

**Постановка проблеми.** Для оптимального соціально-економічного розвитку держави важливим є збільшення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) хоч і формує значну частину доходів бюджету, але вона є значно меншою від можливих потенційних надходжень. Тому питання аналізу та підвищення ефективності справляння податків на сучасному етапі соціально-економічного розвитку держави є надзвичайно актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблему фіскальної ефективності ПДВ досліджували у своїх наукових працях Ф. Ярошенко, П. Мельник, В. Федосов, Ю. Іванов, О. Данілов, В. Андрущенко, А. Соколовська, А. Скрипник, А. Сігайов, Б. Карпінський, В. Парнюк, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Опарін, З. Варналій, В. Вишневський, С. Онишко та інші.

**Мета статті.** Метою роботи є аналіз ролі надходжень ПДВ у формуванні доходів бюджету, дослідження фіскальної ефективності ПДВ з урахуванням макроекономічних показників і визначення факторів, які впливають на її зниження чи підвищення.

**Виклад основного матеріалу.** Серед авторів, які робили спроби визначити поняття «ефективність», можна виділити Б. Райзберга та Дж. Блека. Так, відповідно до Сучасного економічного словника Б. Райзберга [10], ефективність – це відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, здійснених для забезпечення його отримання. Згідно із Тлумачним економічним словником Дж. Блека [1], ефективністю є досягнення яких-небудь певних результатів із мінімально можливими витратами або отримання максимально можливого обсягу продукції з певної кількості ресурсів.

Водночас існує багато спроб визначити поняття фіскальної ефективності ПДВ. Зокрема, М. Азаров, Ф. Ярошенко й Т. Єфименко визначають фіскальну ефективність як частку податку на додану вартість у ВВП [9]; аналогічне визначення дає А. Соколовська [12]. А. Скрипник визначає поняття фіскальної ефективності як можливість стабільного забезпечення очікуваного рівня надходжень, притаманного для країн, які перебувають у подібних соціально-економічних умовах [11]. На думку О. Воронкової, фіскальна ефективність податку – це частка цього податку в доходах бюджету [3], хоча А.Пислиця вважає, що таке твердження неточне через наявність інших показників, на основі яких можна робити висновки про фіскальну ефективність ПДВ [8].

Погоджуючись із багатьма економічними дослідженнями, на думку автора, фіскальна ефективність ПДВ повинна ототожнюватись із питомою вагою податку в макроекономічних показниках, таких як доходи зведеного бюджету, розмір ВВП, податкові надходження тощо.

З метою з'ясування ролі ПДВ у формуванні бюджету держави розглянемо інформацію стосовно надходжень основних бюджетотворюючих податків, які надходять до Зведеного бю-

джету України (таблиця 1). При цьому оцінимо фіскальну ефективність ПДВ за показником його частки в податкових надходженнях Зведеного бюджету України за період 2007–2013 рр.

Розглянувши таблицю 1, можна відмітити, що сума ПДВ за період 2007–2013 рр. мала тенденцію до зростання, тоді як частка цього податку найбільшою була у 2009 р. на рівні 40,65% і перебувала в межах від 36 до 41%. На основі цього показника можна говорити, що фіскальна ефективність ПДВ у різні роки відрізнялась на кілька відсотків, що не надає можливості стверджувати про певну динаміку зміни цього показника.

Здійснивши аналіз фіскальної ефективності інших бюджетотворюючих податків, варто зазначити, що вона в різні роки не мала чітко спрямованої динаміки та несуттєво відрізнялась за показником частки в податкових надходженнях Зведеного бюджету України. Зростання фіскальної ефективності за досліджуваним показником можна спостерігати лише акцизного збору, частка якого в податкових надходженнях зведеного бюджету у 2007 р. становила

6,57%, тоді як у 2013 р. – 10,34%. Фіскальна ефективність інших податкових надходжень у різні роки коливалась у межах 27–35%.

З метою визначення фіскальної ефективності ПДВ за запропонованими показниками наведемо динаміку макроекономічних показників (таблиця 2).

Із даних, відображених у таблиці 2, помітно, що з 2007 р. до 2012 р. всі досліджувані показники мали тенденцію до зростання. У 2013 р. через негативні події в економіці України та країні загалом розмір ВВП хоч і зріс на 46 млрд грн, але доходи Державного бюджету знизились на 6,9 млрд грн і становили 339,2 млрд грн. Подібна ситуація спостерігалась у 2013 р. із розмірами податкових надходжень до Державного бюджету, обсягом імпорту товарів і послуг та фактичним розміром ПДВ, суми якого, порівняно з 2012 р., були нижчими.

Показники, які відображають фіскальну ефективність ПДВ на основі його частки у ВВП, загальних доходах і податкових надходженнях Державного бюджету України за 2007–2013 рр., подані на рисунку 1.

Таблиця 1

**Податкові надходження до Зведеного бюджету України  
в розрізі основних бюджетотворюючих податків за 2007–2013 рр.**

Період	Одиниця виміру	Податкові надходження, усього:	ПДВ (сальдо)	Податок на прибуток	Акцизний податок	Ввізне мито	Інші
2007	млрд грн	161,3	59,4	34,4	10,6	9,6	47,3
	%	100	36,83	21,33	6,57	5,95	29,32
2008	млрд грн	227,2	92,1	47,9	12,8	12,1	62,3
	%	100	40,54	21,08	5,63	5,33	27,42
2009	млрд грн	208,1	84,6	33	21,7	6,7	62,1
	%	100	40,65	15,86	10,43	3,22	29,84
2010	млрд грн	234,4	86,3	40,4	28,3	8,9	70,5
	%	100	36,82	17,24	12,07	3,80	30,08
2011	млрд грн	334,7	130	55,1	33,9	11,7	104
	%	100	38,84	16,46	10,13	3,50	31,07
2012	млрд грн	360,7	138,8	55,8	38,4	13,2	114,5
	%	100	38,48	15,47	10,65	3,66	31,74
2013	млрд грн	353,9	128,3	55	36,6	13,3	120,7
	%	100	36,25	15,54	10,34	3,76	34,11

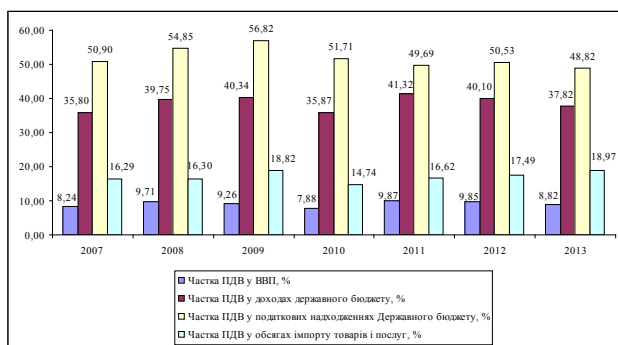
Джерело: складено та розраховано автором на основі [4]

Таблиця 2

**Динаміка окремих макроекономічних показників,  
що характеризують економіку України за 2007–2013 рр.**

Показник	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
ВВП України, млрд грн	720,7	948,1	913,3	1094,6	1316,6	1408,9	1454,9
Доходи Державного бюджету України, млрд грн	165,9	231,7	209,7	240,6	314,6	346,1	339,2
Податкові надходження Державного бюджету України, млрд грн	116,7	167,9	148,9	166,9	261,6	274,7	262,8
Обсяг імпорту товарів і послуг, млрд грн	364,6	565,1	449,6	585,6	782,4	793,6	676,3
Фактичний розмір ПДВ, млрд грн	59,4	92,1	84,6	86,3	130	138,8	128,3
Плановий (потенційний) розмір ПДВ, млрд грн	65,1	99,3	97,6	88,3	122,8	162,1	135,7

Джерело: складено й розраховано автором на основі даних Державної служби статистики України



**Рис. 1. Питова вага ПДВ у ВВП і доходах та податкових надходженнях Державного бюджету України, %**

*Джерело: розроблено автором за даними [2; 4]*

З рисунка 1 бачимо, що показники, які відображають фіскальну ефективність ПДВ в аналізованому періоді, свідчать про те, що наявність дестабілізуючих факторів, які негативно впливають на фіскальну ефективність, яка в різні роки або зростала, або знижувалась. За рахунок ПДВ у 2007–2013 рр. формувалась майже половина податкових надходжень бюджету України, податок має високу питому вагу в доходах Державного бюджету – від 35,8% у 2007 р. до 41,32% у 2011 р. та 37,82% у 2013 р. Також важливим показником є частка ПДВ у ВВП України, найбільше значення якої було у 2011 р. на рівні 9,87%. Хвилеподібну динаміку мала частка ПДВ в обсягах імпорту товарів і послуг за період 2007–2013 рр., середнє значення якої становило 17,03%.

З огляду на зазначене на основі проаналізованих показників не можна легко виявити певної залежності між обсягом зібраного ПДВ у державний бюджет і зміною інших показників. Така ситуація може вказувати на наявність недоліків та вад в адмініструванні ПДВ, а також неправомірного заниження податкового зобов'язання, унаслідок чого платники податку сплачували менші суми. Особливого переконавання ці висновки набувають на прикладі 2013 р., коли за умови зростання обсягів ВВП повинен зростати й обсяг ПДВ, але він знижувався. Але може бути, що розмір ПДВ був нижчим за рахунок інших показників, розглядаючи які в системі, не можна вказати про характер взаємозв'язку між фіскальною ефективністю ПДВ і розміром показників, необхідних для її оцінювання.

Як правило, підвищення частки ПДВ у показниках Державного бюджету вказує на зростання фіскальної ефективності цього податку. Порівняно великий розмір частки ПДВ у ВВП України значно впливає на систему перерозподілу валового національного доходу. Така ситуація є наслідком існування переваг ПДВ перед іншими податками, серед яких щомісячна сплата до бюджету, відносна легкість адміністрування, особливо у випадку введення електронного адміністрування податку. Позитивним момен-

том для наповнення Державного бюджету є широка база оподаткування, оскільки оподаткуванню підлягають майже всі споживчі товари й послуги в країні.

Показник валових надходжень ПДВ відображає загальну суму податку, що надійшла до бюджету сукупно з усіх платників за звітний період. Після відшкодування ПДВ залишкова сума являє собою чисті надходження податку, розмір яких зараховується при плануванні доходної частини Державного бюджету та коригується під час року, коли фактичні суми ПДВ не відповідають плановим. Під час оцінювання фіскальної ефективності ПДВ потрібно використовувати саме суму його фактичних надходжень.

Наявність великої кількості різних показників, що характеризують стан національної економіки й різноманітність підходів, дають змогу оцінювати фіскальну ефективність ПДВ за іншими параметрами. Варто враховувати також такі чинники, як валові надходження ПДВ, бюджетне відшкодування та пільги в оподаткуванні, розмір несплаченого податку внаслідок неправомірного нарахування, зміни структури податку, продуктивність та ефективна ставка ПДВ, сезонні коливання сплати ПДВ тощо.

З метою аналізу й оцінювання цих параметрів наведемо структуру ПДВ, сплаченого в Державний бюджет України у 2007–2013 рр. (таблиця 3).

Згідно з даними, відображеними в таблиці 3, помітна позитивна динаміка зростання ПДВ із вироблених в Україні товарів за період 2007–2013 рр., розмір якого у 2007 р. становив 36,5 млрд грн, тоді як у 2013 р. – 84,5 млрд грн, що на 48 млрд грн, або 231,5% більше, ніж у 2007 р. Загалом така ситуація спричинена зростанням цін на товари й послуги, що призвело до збільшення суми сплаченого ПДВ, але збільшення суми цього податку із вироблених в Україні товарів і послуг є позитивним моментом, оскільки основою для подальшого фінансування розвитку національної економіки України є зростання надходжень до Державного бюджету.

Відокремлено варто звернути увагу на розміри бюджетного відшкодування ПДВ, які за досліджуваній період зросли у 2,8 рази, з 18,9 млрд грн у 2007 р. до 53,4 млрд грн у 2013 р. Якщо подивитись на темп зростання ПДВ із вироблених в Україні товарів і темп зростання відшкодованого ПДВ (2,3 рази і 2,8 рази, відповідно), то останній є більшим, що в умовах кризових явищ в економіці України не бажано й негативно впливає на фіскальну ефективність ПДВ. Фактично це означає, що в умовах зниження сум надходження ПДВ у 2013 р. кількість розрахункових операцій, щодо яких було передбачено його повернення, мала збільшуватись.

Щодо частки відшкодованого ПДВ у сумі податку із вироблених в Україні товарів і по-

Таблиця 3

## Динаміка структури податку на додану вартість у 2007-2013 рр.

Надходження	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Податок на додану вартість, усього, млрд грн	59,4	92,08	84,6	86,3	130	138,8	128,3
ПДВ із вироблених в Україні товарів, млрд грн	36,5	45,02	45,93	53,64	76,18	82,7	84,5
Бюджетне відшкодування, млрд грн	18,9	34,41	34,54	40,67	42,78	45,9	53,4
ПДВ із вироблених в Україні товарів (за вирахуванням бюджетного відшкодування), млрд грн	17,6	10,61	11,39	12,97	33,4	36,8	31,1
Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів, яка була відшкодована, %	51,78	76,43	75,20	75,82	56,16	55,50	63,20
ПДВ з імпортованих товарів, робіт, послуг, млрд грн	41,7	81,47	73,21	73,35	96,69	101,6	96,5
Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів (за вирахуванням бюджетного відшкодування) у загальних надходженнях від ПДВ, %	29,63	11,52	13,46	15,03	25,69	26,51	24,24
Частка ПДВ із імпортованих товарів у загальних надходженнях від ПДВ, %	70,20	88,48	86,54	84,99	74,38	73,20	75,21

Джерело: власна презентація на основі даних [4]

слуг, то у 2007 р. вона становила 51,78% і досягла 75,82% у 2010 р., тоді як у 2013 р. цей показник становив 63,2%. Таке значення є досить суттєвим і знижує фіскальну ефективність ПДВ. Низька фіскальна віддача ПДВ від українських товарів і послуг спостерігається через переважну експортну орієнтованість національної економіки, унаслідок чого ПДВ відшкодовується з Державного бюджету. У 2007 р. частка ПДВ із вироблених в Україні товарів і послуг у загальному обсязі податку становила 29,63%, у 2008 р. вона була найменшою і становила 11,52%, тоді як найбільшого значення досягла у 2012 р. – 26,51%. Для нарощування цього показника потрібно переорієнтувати виробництво на внутрішнє споживання, заміщувати імпорту продукцію та послуги товарами українського виробництва, що, крім підвищення сум ПДВ, створить передумови для розвитку національної економіки шляхом створення робочих місць, раціональнішого використання матеріально сировинної та технічної бази, забезпечен-

ня соціального ефекту від підприємницької діяльності.

Розмір ПДВ з імпортованих товарів, робіт мав загалом позитивну динаміку, за винятком кризових 2009 та 2013 рр., коли ця сума була меншою, порівняно з попереднім роком. Так, у 2008 р. ПДВ з імпортованих товарів становив 81,47 млрд грн, у 2012 р. – 101,6 млрд грн, а у 2013 р. – 96,5 млрд грн.

Динаміка окремих сум складових ПДВ за 2007–2013 рр. подана на рисунку 2.

Оскільки значна частина товарів і послуг і за кордону ввозиться через відсутність власного виробництва, поряд із експортно-орієнтованою економікою в Україні наявна висока залежність від імпортованих товарів. Хоча прямий вплив на фіскальну ефективність ПДВ від такої ситуації мало відчутний, але опосередкований вплив є досить суттєвим, бо відсутність виробництва у власній країні й необхідність здійснення операцій імпорту виводить кошти із країни, на які можна розвивати власну економіку й тим са-

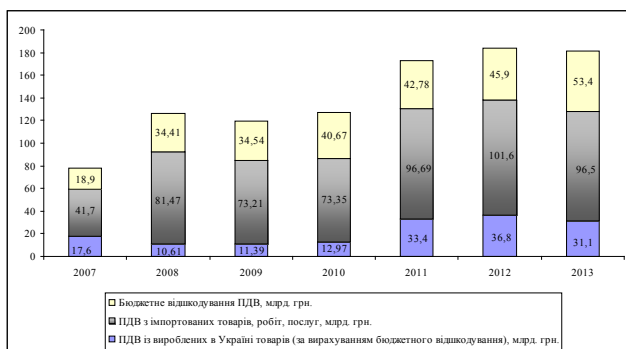


Рис. 2. Динаміка обсягів окремих складових ПДВ у Державному бюджеті України за 2007–2013 рр., млрд грн

Джерело: власна презентація на основі даних [4]

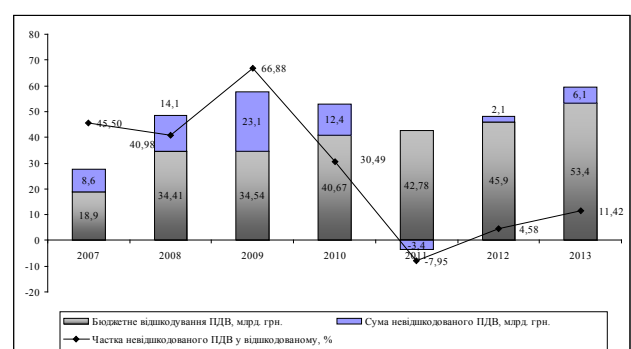


Рис. 3. Динаміка обсягів відшкодованого та невідшкодованого ПДВ в Україні за 2007–2013 рр., млрд грн

Джерело: власна презентація на основі даних [4]

ним створювати передумови для більшого нарощування сум ПДВ, у тому числі за рахунок його відшкодування та скорочення експорту.

Сума невідшкодованого ПДВ також дещо впливає на фіскальну ефективність ПДВ, але сума запланованого до відшкодування на певну звітну дату. Динаміка обсягів відшкодованого й невідшкодованого ПДВ в Україні за 2007–2013 рр. подана на рисунку 3.

З поданої на рисунку 3 інформації можна побачити, що обсяги невідшкодованого ПДВ у 2007–2009 рр. нарощувались – з 8,6 млрд грн до 23,1 млрд грн. У 2010 р. обсяги невідшкодованого ПДВ знизились до 12,4 млрд грн, після чого у 2011 р. заплановане значення щодо відшкодування ПДВ у Державному бюджеті перевищило на 3,4 млрд грн фактичне відшкодування, що свідчило про покращення ситуації з відшкодуванням цього податку. У 2012 р. заборгованість щодо відшкодування ПДВ становила 2,1 млрд грн, тоді як у 2013 р. вона зросла до 6,1 млрд грн. Відсутність ситуації, коли нарахований до відшкодування ПДВ повністю повертається в розпорядження суб'єктів господарювання, погіршує їх платоспроможність і призводить до додаткового навантаження на бюджетні можливості в наступних періодах. Серед найбільш поширених причин невідшкодування ПДВ можна виділити такі: відсутність коштів для повернення в достатній кількості ПДВ тим, хто має законні для цього підстави, наявність підозри щодо неправомірного звернення суб'єктів господарювання стосовно відшкодування ПДВ, затягування перевірок щодо правильності сум нарахування ПДВ, що підлягає відшкодуванню, корупційні діяння в певній сфері.

На продовження аналізу фіскальної ефективності ПДВ подамо динаміку обсягів відшкодованого ПДВ і загальну суму ПДВ за період 2002–2013 рр. (рисунк 4).

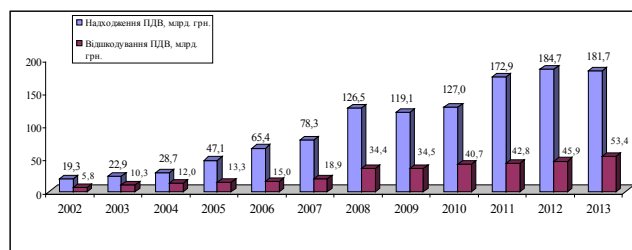


Рис. 4. Динаміка надходження ПДВ до бюджету та його відшкодування з бюджету протягом 2002–2013 рр., млрд грн

Джерело: побудовано автором на основі даних [4]

Згідно з поданими на рисунку 4 даними, із бюджету у вигляді бюджетного відшкодування на розрахункові рахунки платників податків повертаються значні суми податку, що надійшли до нього в попередніх періодах. Основна частка такого відшкодування припадає на

суб'єктів господарювання, які здійснюють експортні операції із застосуванням нульової ставки ПДВ.

Вивчивши структурні складові справляння ПДВ, такі як надходження податку до бюджету та його відшкодування, бачимо, що фактично ПДВ надходить значно більше, однак вагома частина з бюджету повертається у вигляді відшкодування ПДВ. При чому, якщо протягом 2003–2004 рр. частка відшкодованого ПДВ набула загрозливих масштабів і становила, відповідно, 45% та 41,8%, то у 2006 р. вона зменшилась до мінімального розміру, однак протягом наступних 4 років (2007–2010 рр.) вона поступово зростає, відповідно, з 24,1% до 32,0%, що свідчить про зменшення частки збирання ПДВ. Проте у 2011 р. така частка суттєво зменшилась, порівняно з 2010 р., а саме на 7,2 відсоткових пункта, і становила 24,6%. У 2012 р. ця величина становила 24,9%, тоді як у 2013 р. вона зросла до 29,4%, порівняно з 2012 р., зростання становило 4,5 процентних пункта.

Очевидним є висновок, що чим більше вдосконалюється процес відшкодування ПДВ, чим менше буде фактів безпідставного відшкодування податку з бюджету, тим вищою буде частка збору ПДВ, відповідно, більшими будуть його надходження до бюджету й фіскальна ефективність цього податку.

Помітне зростання фіскальної ефективності ПДВ у 2011 р. можна пов'язати із прийняттям Податкового кодексу України. Позитивною у 2011 р. була динаміка темпів зростання надходжень ПДВ щодо попередніх періодів, порівняно з темпами зростання бюджетного відшкодування. Так, якщо темпи приросту надходжень ПДВ у 2011 р. до 2010 р. становили 136,1%, то темпи приросту бюджетного відшкодування податку в цьому періоді – усього 105,2%. На відміну від 2011 р., у 2010 р. спостерігалась кардинально протилежна ситуація, коли темпи приросту надходжень ПДВ становили 106,6%, а темпи приросту бюджетного відшкодування податку – 118%. Проте ситуація у 2012–2013 рр. вказує на те, що більший вплив на фіскальну ефективність ПДВ має ситуація в національній економіці. Зокрема, у 2013 р. обсяг залучення ПДВ до Державного бюджету знизився на 8%, тоді як обсяг бюджетного відшкодування зріс на 18%. Для вирішення проблем щодо повернення ПДВ потрібно розробляти справедливую політику його адміністрування, сутність якої полягатиме в організації правомірного нарахування та сплати податку згідно з установленими в Податковому кодексі обмеженнями щодо утворення сум податкового кредиту. При цьому як стимул за таку практику з боку суб'єктів господарювання на рівні держави потрібно гарантувати повернення ПДВ у повному обсязі за умови підтвердження таких сум у встановленому порядку.

Оцінювання фіскальної ефективності ПДВ можна проводити на основі аналізу ефектив-

ної ставки, визначеної співвідношенням суми ПДВ у Державному бюджеті й обсягів кінцевого споживання домашніх господарств, а також за показником продуктивності ПДВ, що визначається як відношення ефективної та загальної ставки (таблиця 4).

З-поміж розрахованих ефективної ставки ПДВ і продуктивності ПДВ у таблиці 4 подана також динаміка коефіцієнта ефективності ПДВ, який розраховується діленням частки ПДВ у ВВП на загальну ставку ПДВ. Цей показник відображає рівень віддачі національної економіки за рахунок ПДВ, суми коштів якого акумулюються в Державному бюджеті. Зростання показника вказує на збільшення частки ПДВ у ВВП, що є свідченням активнішої сплати ПДВ суб'єктами господарювання та, відповідно, вищої фіскальної ефективності податку.

З таблиці 4 помітно, що після зниження поданих показників ефективності ПДВ у 2009–2010 рр. у 2011 р. спостерігались найвищі значення за досліджуваній період. Зокрема, ефективна ставка ПДВ у 2011 р. становила 15,94%, при цьому продуктивність податку – 79,68%, а коефіцієнт ефективності знаходився на рівні 49,40%. Така ситуація спостерігалась завдяки позитивному впливу зростання ВВП України, обсягів імпорту, оптового й роздрібно-го товарообігу, сприятливих умов для ведення господарської діяльності тощо.

Слід зазначити, що визначення фіскальної ефективності ПДВ суттєво ускладнюється через наявність тіньової економіки в Україні. База для розрахунків фіскальної ефективності ПДВ формується на основі даних Державної служби статистики України та звітів про виконання Державного бюджету, але реально врахувати обсяги тіньової економіки досить складно. Як показують розрахунки Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, обсяги тіньової економіки в період з 2008–2013 рр. перебували в діапазоні від 28 до 43% від ВВП [13, с. 13]. Існують закордонні дослідження, які містять інформацію, що обсяги тіньового сектора економіки України досягають 52,8% від рівня ВВП [13]. Очевидно, що така ситуація значно погіршує показники, за якими можна оцінюва-

ти фіскальну ефективність ПДВ, оскільки реальні дані є значно нижчими від потенційних можливостей.

На думку фахівців із Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України, фіскальний потенціал за відносно високого фактичного рівня ставки ПДВ в Україні знижується неадекватно низькою ефективною ставкою цього податку [6]. Тобто, якщо в результаті визначення ефективної ставки ПДВ, поданої в таблиці 4, вона є меншою від 20%, то це означає, що значна частина решти коштів обертається в тіньовому секторі економіки держави.

Потенційні надходження ПДВ із використанням фактичної ставки податку й кінцевого споживання домогосподарств як бази оподаткування, що розраховані в таблиці 4, дають змогу з'ясувати, що їх розмір у 2007 р. міг бути більшим на 24,4 млрд грн, або на 26,5%, тоді як у 2013 р. це значення могло бути 83,3 млрд грн, або 64,9%. Це означає, що Державний бюджет через різні причини щороку недоотримує значні суми коштів тільки за рахунок ПДВ.

За сталої фактичної ставки зростання ефективної ставки ПДВ здатне забезпечити зростання надходжень коштів до Державного бюджету України при одночасному дотриманні інтересів кінцевих споживачів і зниженні регресивного впливу ПДВ. Однак, як зазначає у своїх дослідженнях Т. Паянок [7, с. 7], в Україні протягом усіх років існування ПДВ державні органи керувались необхідністю наповнення Державного бюджету й не враховували повною мірою можливостей споживачів щодо його сплати та інтересів суб'єктів господарювання.

Доцільно врахувати й те, що через сезонність виробничо-господарської діяльності підприємств протягом року спостерігається сезонне зростання і зниження сплати ПДВ. На основі дослідження періодів на предмет найбільшого й найменшого надходження коштів від ПДВ існуватиме можливість з боку державних органів контролювати закономірність сплати податку, а також планувати витрати коштів з Державного бюджету, які потрібно здійснювати за рахунок сум ПДВ. Таке оцінювання можна проводити

Таблиця 4

**Динаміка показників ефективної ставки, продуктивності й коефіцієнта ефективності ПДВ в Україні за період 2008-2013 рр.**

Показники	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Надходження ПДВ, млрд грн	92,1	84,6	86,3	130,0	138,8	128,3
Кінцеве споживання домашніх господарств, млрд грн	582,4	581,7	686,1	816,3	962,6	1057,8
Роздрібний товарообіг, млрд грн,	287,9	246,9	266,4	305,6	354,2	387,8
у % до попереднього року	18,6	-16,6	7,6	14,7	15,9	9,5
Ефективна ставка ПДВ, %	15,81	14,54	12,58	15,94	14,42	12,13
Продуктивність ПДВ, %	79,04	72,71	62,91	79,68	72,10	60,64
Коефіцієнт ефективності ПДВ, %	48,56	46,31	39,43	49,40	49,25	44,1
Потенційні надходження ПДВ із кінцевого споживання, млрд грн	116,5	116,3	137,2	163,3	192,5	211,6

Джерело: розраховано автором на основі даних [2; 4; 13]

з використанням індексів сезонності, графічна інтерпретація яких дає змогу отримати хвилюподібну динаміку надходження ПДВ за періодами року. Розмір інтервалу коливань являє собою різницю між найбільшим і найменшим значенням розрахованих індексів (рисунк 5).

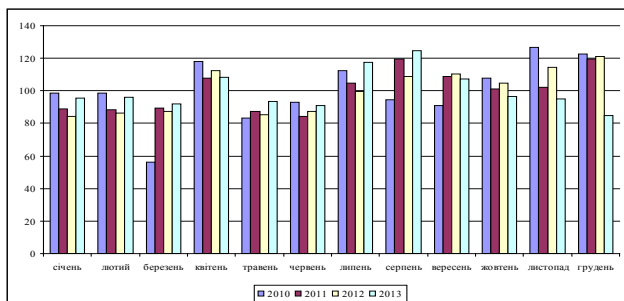


Рис. 5. Графік щомісячних коливань індексів сезонності ПДВ, %

Джерело: власна презентація на основі даних [4]

Відповідно до поданої на рисунку 5 інформації, бачимо, що надходження ПДВ за місяцями року має сезонний характер, що виявляється в нерівномірному надходженні податку до бюджету. За досліджуваний період збільшення обсягів надходження ПДВ спостерігалось у квітні, липні, серпні, листопаді та грудні. Оскільки обсяг ПДВ, сплаченого до Державного бюджету, залежить від активності суб'єктів господарювання в ринковому середовищі, то для згладжування сезонних коливань необхідна суттєва робота державних органів щодо забезпечення умов суб'єктам господарювання для сталого економічного розвитку, що виявлятиметься в рівномірній реалізації продукції на рівні всіх галузей національної економіки. Хоча, можливо, таких кроків робити не потрібно, але під час бюджетного планування факт сезонності необхідно враховувати, що створюватиме передумови до переведення потенційної частини ПДВ у фактичну та сприятиме підвищенню фіскальної ефективності податку.

Окрім відшкодування ПДВ, значно впливає на фіскальну ефективність ПДВ також сукупний розмір податкових пільг. Їх вплив за умов раціонально спланованого надання пільг в оподаткуванні для суб'єктів господарювання

може бути різноспрямованим – спочатку відбуватиметься зменшення податкових надходжень у бюджет, а отже, і фіскальної ефективності податків, але потім за рахунок підвищення платоспроможності суб'єкти господарювання зможуть нарощувати обсяги діяльності та розмір сплачених до бюджету податків. У таких умовах зростатимуть фактичні надходження ПДВ і його фіскальна ефективність. У таблиці 5 подана динаміка податкових пільг із Державного бюджету України за 2007–2013 рр.

Як видно з таблиці 5, частка пільг із ПДВ за період 2007–2013 рр. у загальній сумі пільг у системі оподаткування зросла з 48,6% у 2007 р. до 68,7% у 2013 р. з найбільшим показником – 91,6% – у 2010 р. Загальна тенденція зміни обсягів податкових пільг була позитивною, тобто суми пільг зростали із одночасним збільшенням розміру пільг із ПДВ. Так, розмір пільг із ПДВ у 2007 р. становив 8,5 млрд грн, тоді як у 2013 р. ця сума зросла до 47,3 млрд грн. Оскільки зростання суми пільг виводить ці кошти з бюджету, про зниження фіскальної ефективності ПДВ свідчить зростання частки пільг у загальному обсязі ПДВ у 2,57 раза у 2013 р., порівняно з 2007 р.

Переважна частина пільг із ПДВ формується за рахунок нульової ставки ПДВ і господарських операцій, щодо яких не передбачена сплата цього податку, тоді як пільги соціального спрямування не набули поширення. Так, у 2013 р. найбільші обсяги пільг із ПДВ були сформовані в межах підтримки товаровиробників аграрної сфери агропромислового комплексу України, постачання медичних препаратів та українських освітніх послуг, операцій із транзитних вантажно-пасажирських перевезень сухоходільними й водними територіями України тощо.

Зазначені операції створюють нерівномірні конкурентні умови для ведення господарської діяльності суб'єктами господарювання. Зважаючи на це, на державному рівні варто розглядати можливості оподаткування ПДВ продаж товарів за диференційованими ставками різного ступеня важливості для споживачів, тим більше, що існує значний закордонний досвід у цьому напрямі. На шляху європейських інте-

Таблиця 5

Динаміка податкових пільг і їх частки в надходженнях ПДВ у 2007–2013 рр.

Рік	Загальна сума податкових пільг, млрд грн	Пільги з ПДВ, млрд грн	Питома вага пільг з ПДВ у загальних обсягах пільг, %	Надходження ПДВ у бюджет, млрд грн	Співвідношення суми пільг і надходжень ПДВ, %
2007	17,5	8,5	48,6	59,38	14,31
2008	22,8	14,9	65,4	92,08	16,18
2009	28,2	16,8	59,6	84,6	19,86
2010	37,1	34	91,6	86,32	39,39
2011	59,2	39,9	67,4	130	30,69
2012	63,8	42,1	66,0	138,8	30,33
2013	68,9	47,3	68,7	128,3	36,87

Джерело: власні розрахунки на основі даних [4; 6; 14, с. 56]

граційних перетворень подібні заходи можуть наблизити повноцінне входження України у світові фінансово-економічні рухи. Зміна підходів до оподаткування різних товарів за диференційованими ставками в умовах раціонально обґрунтованої системи ставок зможе створити враження для кожного окремого суб'єкта господарювання щодо заниженого оподаткування цим податком своїх товарів і послуг порівняно з іншими. Така ситуація повинна мати позитивні наслідки для Державного бюджету внаслідок збільшення обсягів залученого ПДВ та залучення потенційних сум цього податку, які перебувають у тіншовому обігу, що, відповідно, підвищуватиме фіскальну ефективність податку.

**Висновки.** Дослідження дало змогу встановити, що за рахунок ПДВ формується значна частина надходжень. Сума ПДВ за період 2007–2013 рр. мала тенденцію до зростання, частка цього податку найбільшою була у 2009 р. – 40,65%, в інші роки становила від 36 до 41%.

Фіскальна ефективність ПДВ оцінена на основі показників частки ПДВ у ВВП, податкових надходженнях бюджету й загальних доходах бюджету, розрахована також динаміка ефективної ставки ПДВ, продуктивності ПДВ та коефіцієнта ефективності ПДВ. Установлено, що податок має високу питому вагу в доходах бюджету – від 35,8% у 2007 р. до 41,32% у 2011 р. та 37,82% у 2013 р. Також суттєвим показником є частка ПДВ у ВВП України, найбільше значення якої було у 2011 р. – на рівні 9,87%. Хвилеподібну динаміку мала частка ПДВ в обсягах імпорту товарів і послуг за період 2007–2013 рр., середнє значення якої становило 17,03%. Його фіскальна ефективність поступово зростає.

Розрахунок потенційних надходжень ПДВ із використанням фактичної ставки податку та кінцевого споживання домогосподарств як бази оподаткування дав змогу з'ясувати, що їх розмір у 2007 р. міг бути більшим на 24,4 млрд грн, або на 24,4%, тоді як у 2013 р. це значення могло бути 83,3 млрд грн, або 64,9%. Це означає, що Державний бюджет через різні причини щороку недоотримує тільки за рахунок ПДВ значні суми коштів.

Загалом на основі аналізу потенційних надходжень і фіскальної ефективності ПДВ можна зробити висновок, що на ці показники вирішальний вплив має стан економіки України, зокрема тих зовнішніх та внутрішніх умов, у яких кожен окремий суб'єкт господарювання здійснює виробництво й реалізацію продукції.

Суттєвою проблемою, яка знижує фіскальну ефективність ПДВ, є використання тіншових схем ухилення від оподаткування цим податком.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Блэк Дж. Экономика: Толковый словарь / Дж. Блэк. – М. : Весь Мир, 2000. – 840 с.
2. Валовий внутрішній продукт за категоріями кінцевого використання // Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
3. Воронкова О.М. Податкове регулювання економічних процесів / О.М. Воронкова // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 40–46.
4. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2007–2013 роки // Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
5. Інформація про втрати бюджету внаслідок податкових пільг за 2012 рік // Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sts.gov.ua/dodatкова-informatsiya>.
6. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ : [аналітична записка] // Офіційний сайт Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>.
7. Паянок Т. Реформування ПДВ в умовах економічної кризи / Т. Паянок // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 49–51.
8. Пислиця А.В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу / А.В. Пислиця // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : [науковий збірник]. – 2008. – Вип. 4. – Т. 2. – С. 101–111.
9. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : [монографія] / [М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 344 с. – С. 26.
10. Современный экономический словарь / [Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева]. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
11. Скрипник А.В. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А.В. Скрипник, Т.М. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–42.
12. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 453 с.
13. Тіншова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання : [аналіт. доп.] / [Т.А. Тищук, Ю.М. Харазішвілі, О.В. Іванов] ; за заг. ред. Я.А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. – 96 с.
14. Чічкова В.Ю. Пільги з ПДВ в Україні: сучасний стан та перспективи гармонізації із законодавством ЄС / В.Ю. Чічкова // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 4. – С. 53–59.