

**В.Горин. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В.Горин // Галицький економічний вісник. — 2013. — №2(41). — с.118-126 - (фінансово-обліково-аналітичні аспекти)**

УДК 336.226.322

**Володимир ГОРИН**

## **ПРОБЛЕМИ ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

**Резюме.** Розкрито зміст і проведено оцінювання фіскальної ефективності ПДВ із використанням індикаторів питомої ваги надходжень податку в доходах бюджету, ефективної ставки, продуктивності та коефіцієнта еластичності податку. Охарактеризовано чинники, які визначають рівень фіскальної ефективності податку на додану вартість, у зв'язку з чим визначено напрями вдосконалення практики його адміністрування. Обґрунтовано доцільність лібералізації доступу підприємств до автоматичного відшкодування податкового кредиту, а також удосконалення практики використання ПДВ-облігацій. Вказано на негативний вплив пільг з податку на додану вартість на його фіскальну ефективність, наголошено на непослідовності державної політики у цій сфері. На підставі аналізу наукових поглядів обґрунтовано доцільність диференціації ставок податку, запропоновано власний підхід до її проведення.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, фіскальна ефективність, відшкодування податкового кредиту, ПДВ-облігації, податкові пільги, ставка податку.

**Volodymyr HORYN**

## **PROBLEMS OF THE VALUE ADDED TAX FISCAL EFFECTIVENESS IMPROVEMENT**

**Summary.** The article is devoted to the problem of value added tax (VAT) fiscal effectiveness. The complexity of interpretation of fiscal effectiveness in domestic economy is presented and the meaning of this term as the tax ability to provide filling of different levels of budgets is revealed. The evaluation of VAT fiscal effectiveness with the use of indicators like share in budget revenues, effective tax rate, productivity and the tax elasticity coefficient is carried out. On its basis it is concluded about the decrease of potential revenues from value added taxes ranging from 1/4 to 1/3. The factors affecting the level of VAT fiscal effectiveness are characterized by the author and the ways of improving the practice of its administration are determined. The positive impact of introducing a single electronic register of tax invoices, simplified registration procedure, implementation of automatic tax refunds for payers and other innovations of the Tax Code of Ukraine on VAT fiscal effectiveness is proven. The discriminatory restrictions on the participation of enterprises in the automatic refund of tax credit and expediency of their liberalization are emphasized. The attention is paid to a negative impact of the practice of using VAT bonds on the financial situation of enterprises. Domestic scientists' proposals to replace the VAT with another tax on consumption are elaborated by the author taking into account possible negative consequences of such step. The arguments concerning the negative impact of benefits from value added tax on its fiscal effectiveness are indicated and the inconsistency of government policy in this area is emphasized. The expediency of VAT rates differentiation regarding its economic and social benefits is grounded on the basis of analyzing the scientific views. The author's own approach to the differentiation of value added tax rates in the context of three product groups is offered and the arguments concerning the undesirability of the basic tax rate decrease are introduced.

**Key words:** value added tax, fiscal efficiency, tax credit refund, VAT bonds, tax benefits, tax rate.

**Постановка проблеми.** Серед актуальних завдань сучасної економічної політики держави важливе місце належить проблемі підвищення ефективності системи оподаткування. Численні недоліки адміністрування податків і зборів зумовлюють втрату бюджетами різних рівнів значних доходів, що негативно позначається на спроможності уряду фінансувати важливі напрями соціально-економічного розвитку держави. Дефіцит фінансових ресурсів держави також 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 доходів бюджету за рахунок удосконалення практики справляння податків і зборів, пошук резервів їхньої мобілізації до бюджетів усіх рівнів є не лише нагальною потребою, а й питанням самого виживання України як держави. Зважаючи на провідну роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету, саме в організації його належного адміністрування закладені найбільші можливості мобілізації державою додаткових коштів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми теорії та практики функціонування податку на додану вартість в Україні є одними із найбільш досліджуваних в економічній науці. Вони стали предметом наукових пошуків у працях Ю. Іванова, А. Іванського [12], Б. Карпінського [13], А. Крисоватого, В. Мельника [17], А. Нікітишина, Л. Сідельникової [28], Т. Соколовської, Т. Паянок [23] та багатьох інших. У них піднімаються

проблеми вдосконалення системи адміністрування податку, посилення його фіскальної та регуляторної ефективності, адаптації зарубіжного досвіду оподаткування доданої вартості до умов вітчизняної економіки. Втім, не зважаючи на такі напрацювання, а також введення у дію Податкового кодексу України, й досі залишаються відкритими питання розроблення оптимального механізму відшкодування податку, доцільності диференціації його ставок податку, вироблення чітких критеріїв щодо надання пільг з податку на додану вартість та низка інших, що актуалізує проведення наукових досліджень з цієї проблематики.

**Мета статті** полягає в розкритті проблем, які знижують фіскальну ефективність податку на додану вартість та виробленні напрямів їхнього вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективність є одним із найважливіших понять сучасної економічної науки. Як зазначають Ф. Жалинський та М. Костицький, воно «... відноситься до усіх сфер знання, але в кожній з них наповнюється конкретним значенням. Аналіз ефективності елемента ... нерідко передує формулюванню висновку про закономірності його функціонування або методичної рекомендації про шляхи його вдосконалення» [11, с. 8]. Взагалі, у науковому середовищі сформовано два основних підходи до трактування ефективності: згідно першого (від англ. effectiveness – здатність досягти бажаної мети, результативність), під нею розуміють відповідність отриманих результатів поставленим цілям; за другим підходом ефективність (від англ. efficiency – поєднання ресурсів і результатів) – це співвідношення між отриманим результатом (ефектом) та прикладеними для цього зусиллями [6, с. 33]. Щодо ефективності податків, то у трактуванні цього поняття науковці переважно схильні дотримуватись першого підходу і визначати її як здатність податку повноцінно реалізувати свої функції. Звідси, фіскальна ефективність – це спроможність податку забезпечувати наповнення бюджетів різних рівнів, а конкретні характеристики її вимірювання – це абсолютні обсяги та питома вага надходжень податку в доходах бюджетів і ВВП, рівень ефективної ставки податку, його продуктивності тощо. Розраховані у табл. 1 показники свідчать, що попри зростання абсолютних обсягів надходжень ПДВ та підвищення його питомої ваги у доходах бюджету, фіскальна ефективність податку залишається недостатньою. Навіть зі вступом у дію норм Податкового кодексу України ефективна ставка податку залишається значно нижчою за базову, а коефіцієнт його продуктивності свідчить про щорічну втрату державою від 1/4 до 1/3 можливих доходів від оподаткування доданої вартості.

**Таблиця 1**

Окремі показники фіскальної ефективності податку на додану вартість  
в Україні у 2005 – 2011 рр.<sup>1</sup>

**Table 1**

Some indicators of VAT fiscal effectiveness in Ukraine in 2005 – 2011<sup>1</sup>

<b>Показники</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, млрд. грн.	252,62	319,38	423,17	582,48	581,73	686,08	865,86
Надходження податку на додану вартість до бюджету, млрд. грн.	33,80	50,40	59,38	92,08	84,60	86,32	130,09
Питома вага податку в доходах Державного бюджету України, %	32,09	37,74	35,79	39,74	40,34	35,89	41,35
Ефективна ставка податку, %	13,38	15,78	14,03	15,81	14,54	12,58	15,02
Стандартна ставка податку, %	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Продуктивність	66,91	78,90	70,16	79,04	72,71	62,91	75,12

податку, %							
Коефіцієнт еластичності податку, %	2,0251	1,6885	0,5856	1,3628	65,8588	0,1222	1,7463

Примітка: 1 – розраховано автором за даними Державної служби статистики України і Державної казначейської служби України.

Причини недостатньої фіскальної ефективності ПДВ криються у недоліках та невирішених проблемах чинного механізму його адміністрування. В науковій сфері утвердилася характеристика цього податку як найскладнішого в адмініструванні та найбільш криміналізованого серед платежів вітчизняної системи оподаткування. Однак з прийняттям Податкового кодексу України практика справляння податку на додану вартість зазнала значних змін. Серед ключових нововведень Кодексу, які позитивно вплинуть на фіскальну ефективність ПДВ, на наш погляд, доцільно відзначити такі:

– введення Єдиного електронного реєстру податкових накладних (ст. 201), сума податку за якими складає понад 10 тис. грн. За відсутності реєстрації податкової накладної у відповідному Єдиному реєстрі 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. Крім цього, платники зобов'язані разом із декларацією за звітний період надавати до органів ДПС в електронній формі реєстри виданих та отриманих податкових накладних з метою виявлення розбіжностей з даними контрагентів [28, с. 15];

– вдосконалення процедури реєстрації платників податку. Зауважимо, що з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» від 24.05.2012 р. № 4834 [26] цю практику було продовжено. Нормами цього правового акту запроваджено реєстрацію платником ПДВ будь-якої особи за її добровільним рішенням, тобто скасовані усі додаткові умови, що обмежують таку реєстрацію. Серед нововведень варто також відзначити скорочення термінів реєстрації платників ПДВ та податкових накладних. Такі кроки з дерегуляції призвели до різкого збільшення кількості платників ПДВ, яке за 8 місяців 2012 року склало 1,6 раза (з 12 тис. осіб до 19 тис.) [18];

– запровадження механізму автоматичного відшкодування податку. Його переваги полягають у скороченні термінів отримання обігових коштів платниками податку та підвищення їхньої платоспроможності. Однак норми Податкового кодексу передбачають жорсткі обмеження для набуття права на автоматичне відшкодування податку. Внаслідок їхньої дії таким правом нині володіють лише 0,3 тис. підприємств. Очевидно, що такі обмеження не мають належного обґрунтування і дискримінують експортерів. Особливо сумнівними є норми, які прив'язують право на відшкодування податку в автоматичному режимі до розмірів середньої зарплати на підприємстві та рівня зобов'язань з податку на прибуток. Відтак, удосконалення процедури відшкодування ПДВ, на наш погляд, має передбачати лібералізацію умов доступу до автоматичного повернення податкового кредиту шляхом пом'якшення низки обмежень;

– передбачення відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування податкового кредиту та ін. Не зважаючи на наявність цієї норми у Податковому кодексі, вона має суто декларативний характер. Проблема неповернення ПДВ в сучасних умовах набула масштабів, які загрожують втратою стабільності системи державних фінансів, а також різким зниженням темпів економічного розвитку. За оцінкою Федерації роботодавців України, на кінець 2012 року заборгованість державного бюджету з відшкодування перевищила 40 млрд. грн. порівняно з 25 млрд. грн. за увесь 2011 рік [24]. При цьому більше половини заборгованості припадає на підприємства гірничо-металургійного комплексу, який є основним постачальником іноземної валюти в країну. Відтак, відсутність відшкодування для експортерів в умовах погіршення кон'юнктури на зовнішніх ринках загрожує дестабілізацією ситуації як в металургійній галузі, так і в економіці загалом.

Одним зі способів вирішення проблеми повернення податку на додану вартість, який активно використовується у вітчизняній практиці, є погашення заборгованості державного

бюджету шляхом емісії цільових ПДВ-облігацій, які можуть виступати засобом платежу. Вперше цей інструмент було застосовано у 2004 році, коли обсяг емісії становив 1,9 млрд. грн. У 2010 році за погодженням з МВФ уряд знову повернувся до випуску ПДВ-облігацій, які були емітовані на суму 16,4 млрд. грн. з терміном обігу 5 років і процентною ставкою 5,5 % річних. Зважаючи на те, що у 2013 році план з бюджетного відшкодування ПДВ складає близько 59 млрд. грн., емісія ПДВ-облігацій продовжиться й надалі [3].

Незважаючи на те, що емісія ПДВ-облігацій частково вирішує проблему повернення обігових коштів підприємств і знижує ризики неплатоспроможності державного бюджету, використання цього інструмента негативно позначається на фінансовому стані підприємств. Причина цього в тому, що ПДВ-облігації, зазвичай, продаються зі значним дисконтом, який означає для підприємств втрату частини заборгованості. Дисконт за ПДВ-облігаціями 2004 року, більшість з яких були продані підприємствами комерційним банкам, становив 30 %, а в 2010 році, за різними оцінками – від 18,5 % до 21 – 24 % [24]. Отож, вирішуючи проблему погашення зобов'язань держави перед суб'єктами господарювання, ПДВ-облігації призводять до зниження прибутків підприємств і, в кінцевому рахунку, до зменшення надходжень від їхнього оподаткування.

Недосконалість механізму відшкодування збільшує вразливість ПДВ, створює передумови для незаконного отримання бюджетних коштів за фіктивними операціями, використання кримінальних схем несплати податкових зобов'язань та інших зловживань. Хоча на думку експертів, у Податковому кодексі України було ліквідовано більшість зі способів незаконного отримання бюджетного відшкодування, а ДПС України стверджує про багаторазове зменшення кількості таких випадків (з 114 випадків у 2007 році до 5 випадків у 2011 році) [16], такі характеристики можна визнати вкрай сумнівними. У 2012 році в умовах стагнації зовнішньоекономічної діяльності (за 11 місяців року експорт товарів зріс усього на 1,8 %, а експорт послуг знизився на 0,8 %) і зниження промислового виробництва, обсяги бюджетного відшкодування зросли на 10,4 % до 35,2 млрд. грн. [24].

Негативно на фіскальній ефективності ПДВ позначається й застосування незаконних схем його відшкодування при здійсненні експорту. Як зазначає А. Іванський, найчастіше використовується шахрайська змова платників з двох або більше країн, що беруть участь в експортно-імпортних операціях, або так звана «карусель» (кількаразовий перепродаж товару через фіктивні фірми) [12, с. 24 – 25]. До інших способів завищення податкового кредиту, які активно використовуються в Україні, зараховують: так звані «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. [12, с. 25]. Як підсумок, спекуляції з відшкодуванням ПДВ зумовлюють зниження його фіскальної ефективності та втрату бюджетом потенційно значних доходів. Зважаючи на це, питання оптимізації механізму відшкодування податку поки залишається відкритим.

Вирішення проблеми протизаконного відшкодування податку на додану вартість і, як наслідок, відчутне прирощення доходів державного бюджету країни вимагає реалізації комплексу заходів, спрямованих на попередження зловживань у цій сфері. Для обмеження порушень під час відшкодування ПДВ у вітчизняній науці та практиці напрацьовано низку пропозицій, зокрема: усунення можливості реалізації безтоварних операцій, що імітують здійснення господарських дій і переведення безготівкових коштів у готівку; автоматизація адміністрування податку; запровадження систем контролю надходження та відшкодування ПДВ у режимі реального часу; відмова у відшкодуванні податку у випадку фактичного ненадходження коштів від постачальників продукції до бюджету [2, с. 248 – 249]; надання можливості відшкодування податку лише за умови подання платником розрахунку експортного відшкодування ПДВ разом з декларацією; запровадження принципу відшкодування ПДВ лише в рахунок майбутніх платежів у випадку виникнення від'ємного значення ПДВ за операціями з купівлі-продажу товарів у межах митної території України, що на кінець звітної періоду залишилися нереалізованими [15, с. 116]; вдосконалення практики використання ПДВ-облігацій з їхнім поетапним погашенням і фіксованою ставкою прибутковості, а також реальне запровадження фінансових санкцій за несвоєчасне відшкодування ПДВ; посилення співпраці з

головними торговельними партнерами країни щодо виявлення фактів фіктивного експорту.

Серед альтернативних варіантів вирішення проблеми втрати бюджетних доходів через ухилення від сплати податку на додану вартість є його заміна іншими податками на споживання: податком з реалізації, податком з обороту, додатковим податком на заробітну плату й прибуток, застосування замість ПДВ додаткових ресурсних платежів. Н. Бодряга та Б. Кривоберець обґрунтовують доцільність упровадження зворотного механізму нарахування податку, або так званого його «переміщення» [4, с. 196 – 197], а І. Барановська та Т. Варварич виступають за його заміну податком на проміжне споживання [1, с. 197 – 199]. Хоча окремі аргументи на користь відмови від справляння податку на додану вартість є цілком слушними, все ж вважаємо, що негативні наслідки таких дій можуть суттєво переважити позитивні. Крім цього, відсутність податку на додану вартість у податковій системі не відповідає практиці країн ЄС. Між тим, Концепція реформування податкової системи, яка перебуває на стадії розроблення, передбачає паралельне функціонування податку на додану вартість і податку з обігу. Пропонується встановити ставку з податку з обігу на рівні 2 – 2,5 % при зниженні ставки ПДВ до 7 – 12 %. Ставка 12 % призначена для оподаткування операцій при імпорті; всіх видів послуг; галузей, які зараховують до природних монополій і енергетичного сектора, а ставка 7 % – для інших операцій. За попередніми підрахунками, така реформа дасть можливість збільшити доходи державного бюджету в середньому на 24 – 25 млрд. грн. [8]. Серед її можливих негативних наслідків називають посилення податкового тиску на експортерів, низькорентабельні підприємства та інвесторів, які здійснюють капітальні інвестиції [7].

До інших чинників, які зумовлюють зниження фіскальної ефективності податку на додану вартість та негативно позначаються на доходах державного бюджету, доцільно зарахувати:

– збереження пільг з ПДВ. Попри скасування більшості пільг з ПДВ у 2005 році в рамках ТПР і СЕЗ та припинення дії пільг з ПДВ за галузевими програмами, обсяг пільг (включаючи операції, звільнені від оподаткування та звільнені від сплати податку) все ще залишається значним. Довідник податкових пільг [10], складений у 2012 році ДПС України налічує 447 позицій пільг з податку на додану вартість, 102 з яких були впроваджені разом або після прийняття Податкового кодексу України. За оцінками фахівців, у 2010 році втрати бюджету від податкових пільг за ПДВ склали майже 18 млрд. грн. [20], а в 2012 році – понад 35,5 млрд. грн. Серед останніх прикладів надання преференцій з ПДВ можна назвати введення 10-річного (з 2013 до 2023 року) пільгового режиму оподаткування ІТ-сфери (постачання програмної продукції) [25], пільги з імпорту видавничого обладнання, збереження пільг для аграрного сектора та ін.

Незважаючи на те, що перелік найбільших пільг в Україні є економічно чи соціально обґрунтованим, не втрачає актуальності питання ефективності використання вивільнених коштів. На думку фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, хоча вона й залишається не високою (наприклад, не зважаючи на щорічне субсидування аграрної галузі за рахунок пільг з ПДВ, стан її матеріально-технічної бази залишається незадовільним), скасування більшості пільг може мати вкрай негативні наслідки економічного й соціального характеру [19]. Огульне скасування усіх пільг з ПДВ у сучасних умовах може не лише не принести додаткових надходжень до бюджету, але й значно зашкодити розвитку окремих галузей економіки. Втім, у політиці надання пільг з ПДВ необхідно теж дотримуватись принципу чіткого визначення термінів їхньої дії з метою упередження ризику перетворення короточасної економічної підтримки на довготермінову політику перерозподілу доходів держави на користь окремих секторів економіки [20]. Значним ризиком для ефективності ПДВ є лобіювання галузевих пільг з податку для окремих категорій платників (металургійних, автомобіле-, суднобудівних підприємств та ін.). У 2008 році було запроваджено пільги зі сплати ПДВ для операцій із ввезення в Україну обладнання та інших матеріалів підприємствами, які створюють виробництва з упровадження енергозберігаючих технологій [20]. У 2011 році Міністерство палива та енергетики України виступило з ініціативою введення пільг для підприємств нафтопереробної галузі, що могло призвести до втрати бюджетом, за різними оцінками, від 12 до 25 млрд. грн. [5]. Тільки у 2012 році було скасовано норму Податкового кодексу щодо оподаткування за нульовою ставкою операцій з постачання

природного газу, імпортованого НАК «Нафтогаз України». Щорічні втрати доходів державного бюджету від її дії сягали понад 10 млрд. грн., а саме існування такої пільги вказувало на непряме субсидування урядом підприємств металургійної та хімічної промисловості [27]. Таким чином, доводиться констатувати, що політика надання пільг з ПДВ визначається не стратегічними завданнями соціально-економічного розвитку країни, а, зазвичай, продиктована бажанням задовольнити поточні інтереси окремих лобістських груп. Водночас без дієвого контролю за отриманням пільг їхнє розширення має наслідком втрату доходів бюджету та зниження фіскальної ефективності податку на додану вартість;

– регресивність щодо оподаткування доходів населення. 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 [20].

Доцільність введення пільгової ставки податку для окремих груп товарів за прикладом європейських країн є одним із найбільш дискусійних питань удосконалення практики справляння ПДВ в Україні. На думку низки вчених, стандартна ставка податку в Україні є надто високою і неприйнятною для вітчизняних реалій, а тому її зниження чи диференціація матиме виключно позитивні наслідки: істотне розширення бази оподаткування, підвищення гнучкості податкової системи, приведення структури податків у відповідність з можливостями споживачів [13; 23]. Знижені ставки на предмети і послуги першої необхідності підвищують прогресивність податку щодо величини доходу, тоді як уніфікована ставка ПДВ ігнорує відмінності у можливостях сплачувати податок різними верствами населення, відмінності в регіональному розвитку та ін. Як наслідок, спостерігається відносно обмеження споживання незаможних громадян і упущення можливостей оподаткування тих верств населення, які мають вищі доходи.

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 [17, с. 85], розширення можливостей для ухилення від його сплати. На думку М. Онуфрика, ставка податку на додану вартість в Україні прийнятна в порівнянні з величиною ставок податку в країнах ЄС [21, с. 14] В. Парнюк зазначає, що одна універсальна ставка застосовується у більш, ніж половині країн, в яких існує податок на додану вартість [22]. На думку С. Гринкевича, Г. Севастьянкової та М. Голубки, універсальна ставка ПДВ відповідає потребам фіскальної практики перехідного періоду через відсутність гармонізованої класифікації товарів і послуг, а також неможливість її застосування в умовах кризи товарного виробництва, високої тінізації економіки, недосконалості фінансово-бюджетних розрахунків між учасниками податкового процесу [9, с. 182].

На нашу думку, необхідність диференціації ставок податку на додану вартість є безсумнівною, адже пріоритетом удосконалення податкової системи має бути не її спрощення, а посилення позитивного впливу на соціально-економічні процеси в країні. В умовах високого рівня бідності населення та майнового розшарування впровадження пільгових ставок податку на соціально значущі товари стимулюватиме підвищення добробуту громадян і розширення платоспроможного попиту. В кінцевому підсумку, введення диференційованих ставок ПДВ має призвести до зменшення соціальної напруги, адже більше платитимуть ті, хто має змогу споживати блага значної вартості або продукцію, шкідливу для здоров'я. Щодо проблем, пов'язаних зі зміною ставок ПДВ, то можна вирішити за допомогою поліпшення контролю за цінами на товари першої необхідності, ґрунтового правового регламентування усіх деталей застосування зниженої ставки. Впровадження диференційованої ставки податку на додану вартість також сприятиме підвищенню ефективності регулюючої функції податків, посилення соціальної спрямованості такого регулювання, що є ознакою соціально орієнтованої держави.

Щодо принципів, які доцільно покласти в основу диференціації ставок податку, то В. Кміть та О. Оксенюк пропонують її проводити, враховуючи галузеву специфіку, тобто у розрізі промисловості, сільського господарства, торгівлі та ін. [14, с. 310]. Вважаємо такий підхід недостатньо аргументованим, адже в його основі – захист інтересів бізнесу, а не

населення. Він також суперечить практиці країн ЄС, де ставки податку диференційовані за трьома основними групами: мінімальні – на товари першої необхідності, стандартні – на основну масу товарів, максимальні – на товари розкоші. Таким чином, поширення досвіду країн ЄС на вітчизняні реалії оподаткування доданої вартості видається більш оптимальним варіантом. Щодо характеристичних значень ставок податку, то вони можуть бути запропоновані у такому варіанті: базова ставка для усіх товарів та послуг – 17 – 20 %; ставка 5 – 10 % – для продуктів харчування, друкованої продукції, дитячого взуття та одягу, інших товарів першої необхідності; 0 % – для товарів, які експортуються.

Разом з тим, недоречним вважаємо зниження базової ставки податку на додану вартість, адже в умовах засилля імпорту на вітчизняному товарному ринку кейнсіанські рецепти стимулювання економічного розвитку не дієві, а розширення сукупного попиту населення на основну масу товарів може викликати різке погіршення платіжного балансу країни. Крім цього, як справедливо зазначає Л. Сідельникова, стандартна ставка податку в Україні є порівняною зі ставками, які діють у країнах ЄС, а тому у випадку зниження вона буде чи не найнижчою в Європі [28, с. 15]. Очевидно, що в умовах гострого дефіциту фінансових ресурсів держави такий крок можна було б трактувати як вкрай непродуманий і передчасний.

**Висновки.** Результати проведеного дослідження дають нам підстави констатувати, що не зважаючи на значне зростання обсягів мобілізації податку на додану вартість до бюджету та підвищення питомої ваги цих надходжень у структурі доходів держави, рівень фіскальної ефективності цього податку залишається недостатнім. Причини цього полягають в існуванні невирішених проблем чинного механізму справляння ПДВ, які зумовлюють посилення його регресивності та призводять до втрати бюджетом значного обсягу доходів. Відтак, пріоритетними завданнями сучасної фіскальної політики у царині адміністрування податку на додану вартість залишаються: вироблення оптимального механізму повернення податкового кредиту з ПДВ, ліквідація схем незаконного відшкодування; чітке визначення принципів та критеріїв надання пільг, перехід до диференційованих ставок податку на додану вартість з метою посилення його регуляторного значення і підвищення фіскальної ефективності.

**Conclusions.** Summarizing the research results it should be noted that despite the significant increase in the mobilization of VAT to the budget and increase of the proportion of these revenues in the revenue structure of the government, the level of fiscal effectiveness of this tax remains insufficient. The reasons for this are the existence of unsolved problems of the current system of VAT collection which result in the increase of its regressive nature and the loss of a significant amount of budget revenues. Therefore, the priorities of modern fiscal policy in the field of VAT levying are: development of the optimal mechanism for tax credit with VAT refunding, elimination of illegal compensation schemes, a clear determination of principles and criteria of granting benefits, the transition to differential rates of VAT in order to increase its regulatory value and improve fiscal effectiveness.

### Використана література

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.
2. Білоконь, О.С. Незаконне відшкодування із державного бюджету податку на додану вартість: сучасний стан і проблеми протидії [Текст] / О.С. Білоконь // Науковий вісник НУ ДПС України. – 2009. – № 2 (45). – С. 243 – 250.
3. Білоусова, Н. Бізнесу хочуть повернути ПДВ-облігації / Н. Білоусова // День. – 2012. – 28 листопада [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.day.kiev.ua/uk/article/den-ukrayini/biznesu-hochut-rovernuti-pdv-obligaciyi>
4. Бодряга, Н.В. Удосконалення системи адміністрування ПДВ [Текст] / Н.В. Бодряга, Б.І. Кривоберець // Научные труды ДонТУ. Серия: экономическая. – 2008. – Вип. 33 – 2. – С. 190 – 198.
5. Бойко «врятує» ринок коштом бюджету // Економіка. – 2012. – 23 марта [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economica.com.ua/oil/article/2956042.html>
6. Булавинець, В.М. Оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів соціального призначення: теоретичні аспекти [Текст] / В.М. Булавинець // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2012. – № 2. – С. 33 – 38.
7. Введення податку з обігу неможливе з 2013 року – УСПП // Інформаційне агентство УНІАН. – 2012. – 02.08. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.unian.net/ukr/detail/135756>
8. Відбулася презентація Концепції реформування податкової системи // Веб-портал ФПУ. – 2012. – 12.07. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- [http://fpsu.org.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8565%3A-l-r&catid=61%3A2009-07-30-20-02-53&Itemid=96&lang=uk](http://fpsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=8565%3A-l-r&catid=61%3A2009-07-30-20-02-53&Itemid=96&lang=uk)
9. Гринкевич, С.С. Податок на додану вартість у контексті непрямого оподаткування [Текст] / С.С. Гринкевич, Г.В. Севастьянова, М.М. Голубка // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.12. – С. 178 – 186.
  10. Довідник податкових пільг № 63 станом на 1.10.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/0sid057.html>
  11. Жалинский, Ф.Э. Эффективность профилактики преступлений и криминологическая информация [Текст] / Ф.Э. Жалинский, М.В. Костицкий. – Львов: Вища школа. Изд-во при Львов. ун-те, 1980. – 212 с.
  12. 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.
  13. Карпінський, Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення [Текст] / Б. Карпінський // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 30 – 33.
  14. Кміть В.М. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні [Текст] / В.М. Кміть, О.І. Оксенюк // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 6 (32). – С. 308 – 313.
  15. Кулик, П.Л. Особливості відшкодування ПДВ у різних видах товарно-грошових операцій [Текст] / П.Л. Кулик // Науковий вісник НУ ДПС України. – 2009. – № 2 (45). – С. 113 – 117.
  16. Мамаєва, М.У. податковій стверджують, що охочих незаконно відшкодувати ПДВ майже не залишилося / М. Мамаєва // ГолосUA. – 2012. – 03.02. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ua.golos.ua/ekonomika/20120203\\_v-nalogovoy-utverjdayut-chno-jelayuschih-nezakonno-vozmestit-nds-pochti-ne-ostalos](http://ua.golos.ua/ekonomika/20120203_v-nalogovoy-utverjdayut-chno-jelayuschih-nezakonno-vozmestit-nds-pochti-ne-ostalos)
  17. Мельник, В.М. Податок на додану вартість у податковій системі [Текст] / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 85 – 89.
  18. Мілюта, В. Кількість платників ПДВ за рік зросла на дві третини / В. Мілюта // Українські національні новини. – 2012. – 25 вересня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unn.com.ua/uk/news/933634-kilkist-platnikiv-pdv-za-rik-zroslo-na-dvi-tretini>
  19. 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>
  20. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ: Аналітична записка // Офіційний Веб-портал Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>
  21. Онуфрик, М.С. Порівняльний аналіз податкових систем і податкового навантаження країн – членів ЄС та України [Текст] / М.С. Онуфрик // Економіка та держава. – 2006. – № 11. – С. 11 – 16.
  22. Парнюк, В. Регулююча функція податку на додану вартість [Текст] / В. Парнюк // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 4 – 16.
  23. Паянок, Т. Реформування ПДВ в умовах економічної кризи [Текст] / Т. Паянок // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 49 – 51.
  24. ПДВ переводять в папір [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vkurse.ua/ua/economics/perevodyat-v-bumagu.html>
  25. Пільги з ПДВ в IT-сфері можуть використовувати тільки ті, хто отримав Свідоцтво пільговика // Веб-портал Асоціації платників податків України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://appu.org.ua/articles/3673>
  26. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм: Закон України від 24.05.2012 р. № 4834-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>
  27. Рада звільнила «Нафтогаз» від сплати ПДВ // NEWSru.UA. – 2010. – 25.05. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.newsru.ua/finance/25may2010/naknds.html>
  28. 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.