

DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1\(41\)-456-464](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1(41)-456-464)

УДК 336.22

JEL Classification: H20

Олександр Васильович Чирва

аспірант кафедри економіки, підприємництва та економічної безпеки

ДВНЗ МФУ «Державний податковий університет» (Ірпінь, Україна)

E-mail: avchirva@ukr.net. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-5925-1212>

МАКРОЕКОНОМІЧНІ УМОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті проведено дослідження макроекономічних умов формування системи непрямого оподаткування в Україні. Показано, що суттєвий вплив на формування податкової системи та її невід'ємної складової – системи непрямого оподаткування – здійснювали екзогенні шоки. З огляду на це відбувається наростання структурної диспропорції в системі непрямого оподаткування. Ця диспропорція полягає в переважанні оподаткування продукції і товарів імпортного виробництва над вітчизняними товарами. Тому є необхідність врахування при подальшому розвитку складових вітчизняної системи оподаткування всіх і соціально-економічних обставин, і реалій місця та часу.

Ключові слова: ПДВ; акцизний податок; непрямі податки; податкова система; макроекономічні тенденції; екзогенні шоки.

Рис.: 4. Бібл.: 9.

Постанова проблеми. Розвиток системи оподаткування безпосередньо пов'язаний із розвитком економіки. Макроекономічні умови, що визначаються показниками економічного зростання, інфляції, інвестицій, зайнятості, державного боргу тощо, характеризують не лише стан економічної безпеки держави, а також безпосередньо впливають на податкові надходження і податкову політику держави. Тому необхідно стисло розглянути ключові тенденції в цій сфері для того, щоб розуміти, у якому ширшому контексті відбувалось формування та розвиток вітчизняної системи непрямого оподаткування.

Податок на додану вартість (далі ПДВ) та акцизний податок є базовими складовими системи непрямого оподаткування, яка своєю чергою є основою системи державних фінансів більшості країн світу. Тому дослідження умов формування та розвитку системи непрямого оподаткування в Україні становить вагомe наукове та практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку української системи непрямого оподаткування вітчизняними науковцями розглядається здебільшого в контексті визначення напрямів гармонізації, елементів податків з відповідними податковими директивами ЄС [1; 5; 6; 9]. Підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС зобов'язує Україну рухатись у напрямку гармонізації норм і положень вітчизняного податкового законодавства з *acquis communautaire*, У Звіті Європейської комісії щодо прогресу України в межах Пакета розширення фактично відбувається дотримання цього ж методологічного підходу [10].

Проте цілком очевидно, що вагомий вплив на розвиток вітчизняної системи непрямого оподаткування справляє соціально-економічна динаміка, макроекономічні умови й тенденції розвитку в самій Україні, а також специфіка економіки, екзогенні, ендогенні економічні та безпекові шоки.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. З огляду на це, дослідження впливу зовнішніх та внутрішніх економічних та безпекових шоків являє собою вагомий науковий інтерес, адже вектори подальшого розвитку державної податкової політики має відбуватись з урахуванням усіх ризиків та загроз.

Мета статті. Метою статті є комплексний аналіз макроекономічних умов формування та розвитку системи непрямого оподаткування в Україні.

Виклад основних результатів дослідження. Впродовж 2000-2024 рр. частка непрямих податків у загальній структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України зросла з 30 до 36 % [2]. Ця тенденція зростання частки непрямих податків у загальній структурі системи оподаткування протягом цього періоду часу характерна для більшості країн ЄС й особливо для країн східноєвропейського регіону. Це зумовлено тим, що непрямі податки стали ключовим елементом фіскальної системи, оскільки протягом цього періоду в цих країнах поступово зростали ставки податків та розширювалась база оподаткування.

На рис. 1 представлена динаміка індексу фізичного обсягу ВВП у відсотках до попереднього року, річного індексу споживчих цін (інфляція) та середньорічного курсу гривні щодо основної валюти зовнішньоекономічних розрахунків – долара США. З неї простежується періодизація етапів економічного розвитку відповідно за критерієм зовнішніх (екзогенних) шоків. Зокрема, ми бачимо, фізичне скорочення обсягу вітчизняного ВВП відбувалось внаслідок чотирьох шоків: 1) глобальна рецесія 2008-2009 рр.; 2) анексія АР Крим та окремих територій Донецької та Луганської областей у 2014 рр.; 3) глобальні обмежувальні заходи внаслідок пандемії COVID-19 у 2019-2020 рр.; 4) початок повномасштабної війни на території України у 2022 р.

Спільною рисою цих кризових періодів є зростання інфляції та курсу американського долара. Така особливість динаміки макроекономічних параметрів зумовлена специфікою вітчизняної економіки, її структурою та місцем у міжнародній системі торгівлі та поділу праці. Українська економіка є енергоємною сировинною економікою відкритого типу з хронічним досить великим дефіцитом платіжного балансу, тому динаміка наведених показників, як-то інфляція та курс долара США, засвідчує наявність існуючих ризиків та загроз.

Періоди сприятливої зовнішньоекономічної кон'юнктури, стійкого попиту на продукцію вітчизняного АПК, добувної промисловості, характеризуються стабільними темпами зростання ВВП, наприклад протягом 2000-2008 рр., та достатнім рівнем податкових надходжень до Державного бюджету України.

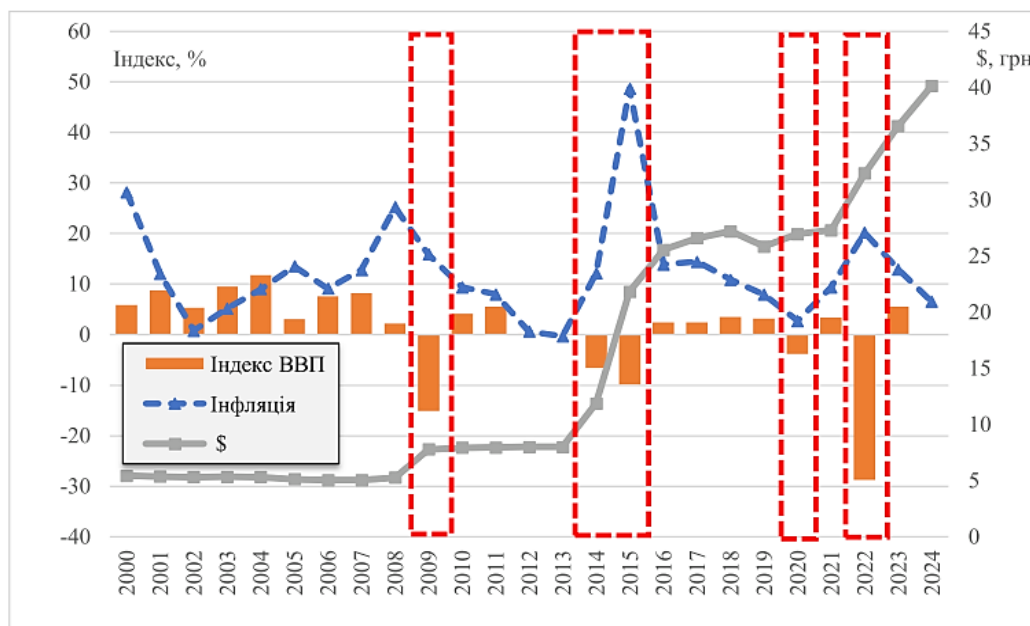


Рис. 1. Динаміка індексу фізичного обсягу ВВП, індексу споживчих цін та курсу долара США, 2000-2024 рр.

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистик та Національного банку України.

Протягом 2000-2025 рр. українська економіка зазнає чотири великих екзогенних шоки, що негативним чином відбиваються на динаміці соціально-економічного розвитку країни. В усіх випадках ми бачимо скорочення фізичного обсягу ВВП України. Хоча природа цих впливів є різною, в усіх випадках ми можемо констатувати суттєве зростання фіскальних ризиків - недостатніх податкових надходжень при наповненні ЗБУ. У свою чергу, неспроможність держави фінансування публічні видатки ставить під загрозу соціальну та економічну безпеку країни.

Говорячи про наслідки екзогенних шоків для економіки та доходів ЗБУ, слід зазначити, що у випадку 2008-2009 рр. та 2019-2020 рр. падіння темпів реального приросту податкових надходжень було зумовлено зменшенням ВВП внаслідок дії негативних економічних чинників. Зокрема, глобальна фінансова криза 2008 р. призвела до відтоку капіталів з української економіки та погіршення кон'юнктури на сировинну продукції вітчизняного виробництва на зовнішніх ринках. У 2009 р. реальний ВВП України скоротився на 14,8 %. У 2019-2020 рр. внаслідок дії стримуючих заходів - локдауну, ізоляція людей, обмеження на подорожі, закриття підприємств, порушення ланцюгів міжнародної торгівлі і постачання – у більшості країн світу, у тому числі в Україні реальний ВВП скорочується на 4 %.

У 2014 - 2015 рр. та у 2022 р. внаслідок військової агресії проти України відбувається скорочення фізичного обсягу ВВП ми бачимо відповідне скорочення бази оподаткування непрямих податків (рис. 2). Тому війна в Укра-

їні є одним з найбільших зовнішніх шоків, який має прямий вплив на динаміку ВВП. Війна призводить до руйнувань інфраструктури, відтоку капіталу, скорочення робочої сили та інші негативні економічні наслідки. Це значно знижує виробничі можливості та економічний потенціал країни. Війна підвищує невизначеність і ризики, що зменшує інвестиційну привабливість України як для внутрішніх, так і для міжнародних інвесторів.

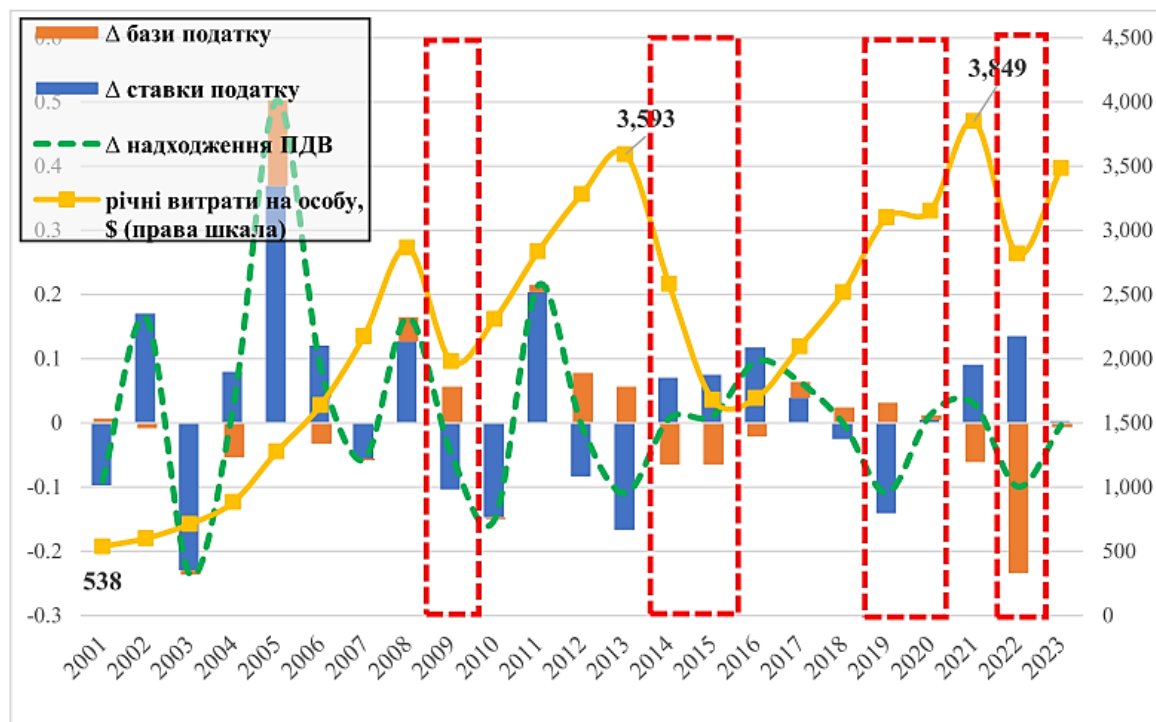


Рис. 2. Декомпозиція приросту податкових надходжень з ПДВ за базою, середньою ставкою податку та порівняльна динаміка річних споживчих витрат на особу у доларах США, 2001-2024 рр.

Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби, Державної служби статистики і Національного банку України.

Отже, в усіх ситуаціях перебігу кризових явищ спостерігається суттєве скорочення або тимчасове зупинення зростання кінцевих споживчих витрат населення. На рис. 2 ці витрати представлені розрахунковою величиною на одну особу в перерахунку на поточний курс долара США. Очевидно, що подібна динаміка споживчих витрат негативним чином позначається на фактичних обсягах податкових надходжень від сплати податків на споживання.

Унікальна особливість вітчизняної системи непрямого оподаткування полягає в тому, що значна частина податкових надходжень формується за рахунок оподаткування імпорту. Вітчизняна економіка є енергоємною, тому це означає значну її залежність від імпорту енергоресурсів, особливо в період повномасштабної війни.

З огляду на це однією з основних особливостей розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування є те, що станом на поточний момент значна частина податкових надходжень як від сплати ПДВ, так й акцизу формується за рахунок імпорту товарів (продукції).

Це зумовлено особливостями української економіки, а також специфікою податкової політики держави.

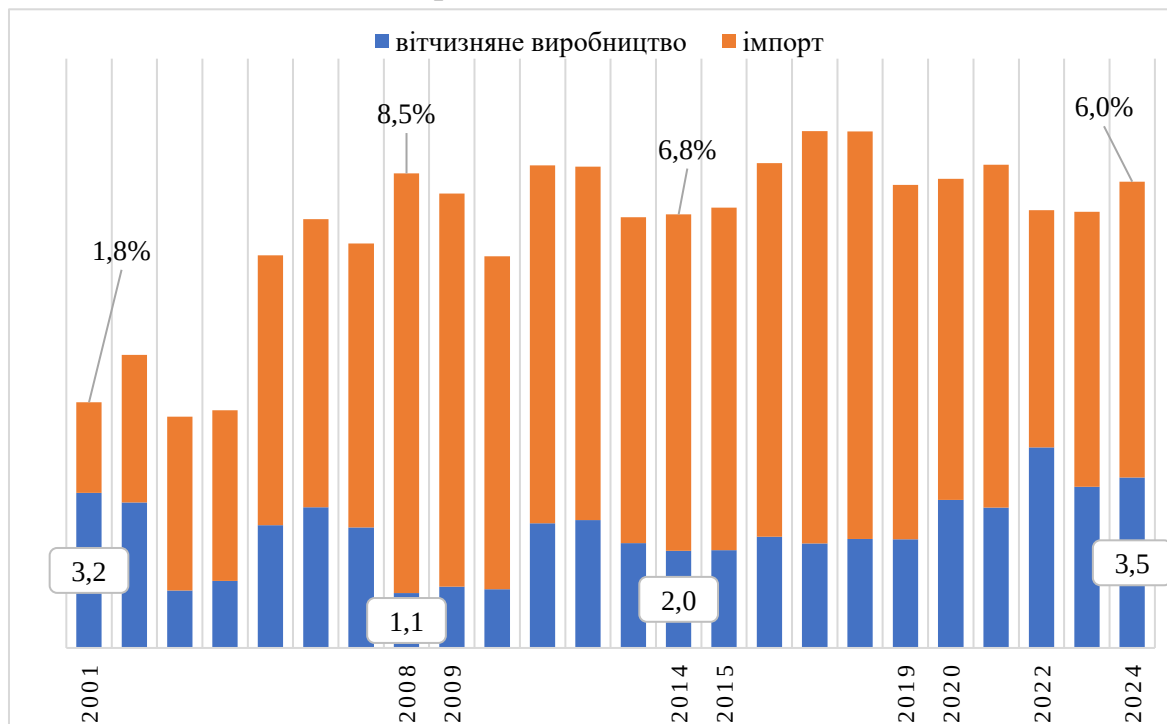


Рис. 3. Розподіл податкових надходжень від сплати ПДВ із вироблених в Україні товарів (продукції) та ввезених на територію України товарів (продукції), % ВВП

Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби та Державної служби статистики України.

Професор К. Швабій з цього приводу зазначає, що «ця тенденція - лише відбиття іншої загрозливої тенденції - деіндустріалізації економіки, яка посилюється існуванням самого ПДВ, що спотворює стимули економічних агентів, а саме, не до створення продукції, послуг, у найбільш продуктивний спосіб, а навпаки до нарощування витрат з метою ухилення від сплати податку та/або отримання неправомірної вигоди» [7, с. 23].

На відміну від ПДВ, надходження від сплати акцизного податку на початкових етапах його функціонування переважно акумулювались за рахунок внутрішніх джерел. Однак поступово частка надходжень на імпорту підакцизну продукцію починає зростати. Тенденції акцизного оподаткування в Україні в останні роки відображають загальну економічну ситуацію та зміни в державній політиці щодо розвитку та підтримки певних галузей, а також вибором євроінтеграційного вектора розвитку. Україна активно адаптує своє акцизне законодавство до вимог ЄС. Зокрема, це стосується стандартизації

ставок акцизу на алкогольні напої та тютюнові вироби, щоб забезпечити їх відповідність нормам, прийнятим у країнах ЄС. Відповідно до прийнятих в країнах ЄС практик відбувається автоматизація процедур сплати акцизів, що дозволяє зменшити адміністративне навантаження та підвищити ефективність контролю.

Аналіз динаміки надходжень від сплати акцизного податку та ВВП свідчить про те, що протягом 2002–2008 рр. у реальних величинах надходження від акцизів зменшувались, незважаючи на піднесення економіки. Після кризи 2008–2009 рр. уряд постав перед необхідністю пошуку нових джерел фінансування бюджету, унаслідок чого акцизи були підвищені і до 2014 року відповідали динаміці ВВП (рис. 4).

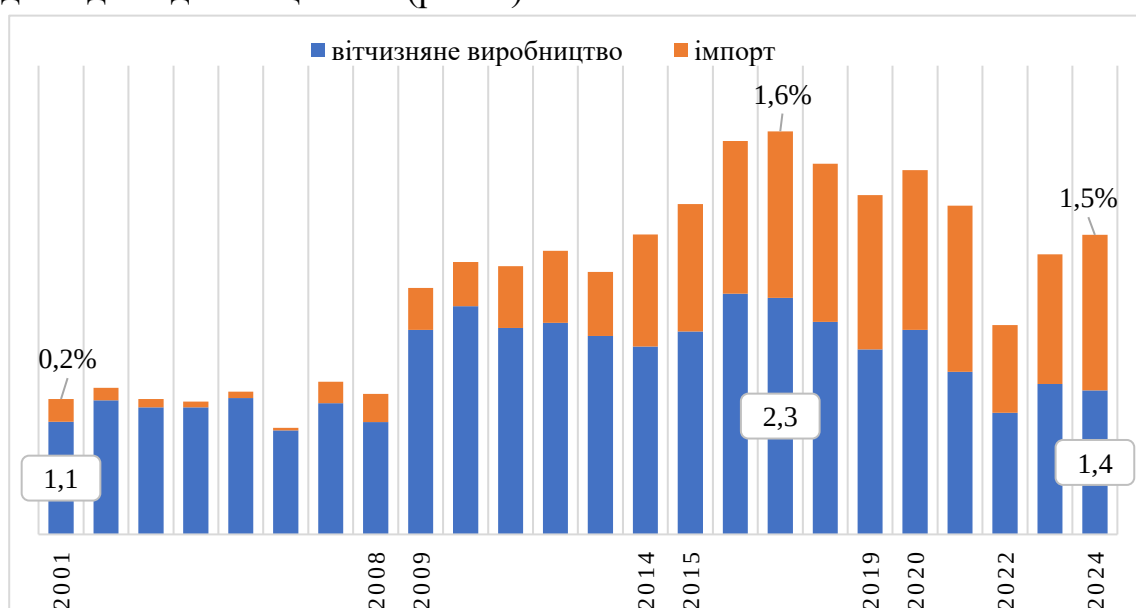


Рис. 4. Розподіл податкових надходжень від сплати акцизного податку з вироблених в Україні товарів (продукції) та ввезених на територію України товарів (продукції), % ВВП

Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби та Державної служби статистики України.

Пріоритети податкової політики держави в частині акцизів визначені Національною стратегією доходів України до 2030 р. Там, зокрема, зазначено, що основною метою реформування акцизного податку є його приведення у відповідність до законодавства ЄС, оскільки поточні ставки податку є значно нижчими за аналогічні ставки у країнах ЄС та необхідні мінімальні ставки. Тому ставки податку на алкогольні напої, сигарети, моторне паливо та електроенергію мають бути підвищені до рівня мінімальних ставок ЄС [4, с. 89].

У цьому контексті в Україні в експертному середовищі триває дискусія, наскільки підвищення ставок акцизу є доцільним і повинно бути швидким, враховуючи соціально-економічні реалії, зокрема, рівень доходів населення, купівельну спроможність, обсяги тіньової економіки тощо [6].

З рис. 4 простежується тренд поступового зростання в базі оподаткування акцизу частки продукції імпортного виробництва. Якщо у 2001 р. надходження від сплати цього податку за товарами, ввезеними на митну територію України становили лише 0,2 % ВВП, то у 2024 р. ця величина становила 1,5 %. Така тенденція є результатом як розширення бази оподаткування акцизу, так і поетапного підвищення ставок податку, які змінюються відповідно до вимог податкових директив ЄС.

Протягом 2015–2021 рр. сумарна частка акцизного податку (внутрішнього та імпортного) зменшилась з 4,2 до 3,2 % ВВП. Крім цього, триває тенденція заміщення товарів внутрішнього виробництва на зовнішні, що фактично означає втрату робочих місць, виробничих потужностей та податкового потенціалу відповідних галузей вітчизняної економіки. Свідченням цього є ситуація з тютюновою галуззю та перспективами її розвитку. Зокрема, внаслідок щорічного підвищення ставок акцизного податку на сигарети на 20 % відбулося падіння податкових надходжень на 1,1 млрд грн у 2021 році порівняно з попереднім [8].

З огляду на це, вже протягом 2020 - 2021 рр. спостерігалась тенденція наростання структурної диспропорції в системі непрямого оподаткування. Ця диспропорція полягає в переважанні оподаткування продукції і товарів імпортного виробництва над вітчизняними товарами. У 2022 році тенденція наростання диспропорцій у системі непрямого оподаткування посилилась ще більше у зв'язку з повномасштабною військовою агресією РФ проти України. Велика кількість населення були вимушені виїхати за межі України, що негативним чином позначилось на скороченні сукупної купівельної спроможності. Вона впала значною мірою не лише внаслідок фізичного скорочення споживачів, а також падіння доходів населення, зумовленого втратою робочих місць, зростанням інфляції.

Значна кількість виробничих потужностей, особливо на раніше окупованих територіях і прилеглих до зони активних бойових дій, зазнали пошкоджень, суб'єкти господарювання матеріальних збитків. У зв'язку з цими обставинами, а також необхідністю релокації зменшились обсяги виробництва товарів та послуг.

Висновки та пропозиції. Таким чином, слід констатувати, що в Україні формування системи непрямого оподаткування відбувається у складних макроекономічних умовах. Обмеження на параметри податкової політики держави в цій частини накладаються не тільки необхідністю гармонізації елементів податків з відповідними податковими директивами ЄС, а також соціально-економічною ситуацією, складними реаліями нашого життя. За останні 25 років відбулось чотири потужні екзогенні шоки, які суттєвим чином вплинули не тільки на розвиток системи непрямого оподаткування, а також податкової системи країни взагалі. Тому вектори подальшого розвитку державної податкової політики та складових вітчизняної системи оподаткування мають визначатись з урахуванням всіх обставин і реалій місця та часу.

Список використаних джерел

1. Варналій З. С. Реформування податкової системи як чинник забезпечення фінансової безпеки України / З. С. Варналій, А. О. Кіслова // Міжнародний науковий журнал “Інтернаука”. Серія: “Економічні науки”. – 2021. – № 12(56), т. 1. – С. 14-22. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2021-12-7786>.
2. Державний веб-портал бюджету для громадян [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://openbudget.gov.ua>.
3. Зведені національні рахунки [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: <https://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Національна стратегія доходів до 2030 р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: https://mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716.
5. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування в країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 94-115.
6. Соколовська А. М. Податкові аспекти ACQUIS ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2016. – № 12. – С. 21-44.
7. Швабій К. Пріоритети податкової політики держави у 2021 р. [Електронний ресурс] / К. Швабій // Дослідження з питань економічної політики. – 2021. – № 1. – Режим доступу: <https://www.growford.org.ua/research/priorytety-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi>.
8. Швабій К., Чирва О. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні [Електронний ресурс] // Проблеми і перспективи економіки та управління, 2022. – № 3(31). – С. 11-18. – Режим доступу: <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276669>.
9. Фінансова безпека суб'єктів підприємництва в умовах війни та повоєнного відновлення (науково-експертна та соціологічна оцінка): монографія / за ред. З. С. Варналія та Г. Ш. Катамадзе. – Київ : КМ-Букс, 2023. – 240 с.
10. Commision Staff Working Document Ukraine 2024 Report [Electronic resource]. – Accessed mode: https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1_en?filename=Ukraine%20Report%202024.pdf.

References

1. Varnalii Z., Kislova A. (2021) Reformuvannya podatkovoi systemi yak chynnyk zabezpechennya finansovoi bezpeky Ukrainy [Reforming the tax system as a factor in ensuring the financial security of Ukraine]. *International scientific journal “Internauka”. Series: “Economic Sciences”*, 12(56), 14-22. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2021-12-7786>.
2. Dergavnyi web portal budgety dlya gromadian [State Budget Web Portal for Citizens]. (n.d.). <https://openbudget.gov.ua>.
3. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy [State Statistics Service of Ukraine]. (n.d.). Zvedeni Natsionalni Rahunki – Consolidated National Accounts. <https://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Ministerstvo Finansiv Ukrainy [Ministry of Finance of Ukraine]. (n.d.). Natsionalna Strategiya Dohodiv do 2030 r. – National Revenue Strategy until 2030. https://mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716.
5. Sokolovska, A.M., Koshchuk, T.V. (2012). Podatkova polityka v Ukraine v konteksti tendentsiy reformuvannya opodatkuvannya v krainah EU [Tax policy in Ukraine in the context of tax reform trends in EU countries]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 1, 94-115.
6. Sokolovska, A.M. (2016). Podatkovi aspekty EU acquis yak orientyry vdoskonalennya aktsiznogo podatku v Ukraine [Tax aspects of the EU acquis as guidelines for improving excise tax in Ukraine]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 12, 21-44.
7. Shvabiy, K. (2021). Priorytety Podatkovoi Polityky Dergavy u 2021 r. [Priorities of the state's tax policy in 2021]. *Doslidzhennya z pytan' ekonomichnoyi polityky – Research on Economic Policy*, 1. <https://www.growford.org.ua/research/priorytety-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi>.

8. Shvabiy, K., Chirva, O. (2022). Novitni tendentsii rozvytku systemy nepriamoho opodatkovannia v Ukraini [The actual development trends of indirect taxation system in Ukraine]. *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia - Problems and prospects of economics and management*, 3(31), 11-18.

9. Varnalii, Z., Katamadze, G. (2023). *Financial security of business entities in war and post-war recovery (scientific and expert and sociological assessment) [Financial security of business entities in the minds of war and war renewal (scientific expert and sociological assessment)]*.

10. Commision Staff Working Document Ukraine 2024 Report. (2024). https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1_en?file-name=Ukraine%20Report%202024.pdf.

Отримано 07.02.2025

UDC 336.22

Oleksandr Chirva

Postgraduate student of the Department of Economics,
Entrepreneurship and Economic Security
State Tax University of Irpin (Irpin, Ukraine)

E-mail: avchirva@ukr.net. **ORCID:** <https://orcid.org/0009-0005-5925-1212>

MACROECONOMIC CONDITIONS FOR THE FORMATION OF THE INDIRECT TAXATION SYSTEM IN UKRAINE

The article studies the macroeconomic conditions for the formation of the indirect taxation system in Ukraine. It is shown that exogenous shocks have had a significant impact on the formation of the tax system and its integral component - the indirect taxation system. In view of this, there is an increase in structural disproportion in the indirect taxation system. This disproportion consists in the predominance of taxation of imported products and goods over domestic goods. Therefore, there is a need to take into account all socio-economic circumstances and realities of place and time in the further development of the components of the domestic taxation system. It is analyzed that during 2000-2024 the share of indirect taxes in the general structure of tax revenues of the Consolidated Budget of Ukraine increased from 30 to 36%. This trend of increasing the share of indirect taxes in the general structure of the taxation system during this period of time is characteristic of most EU countries and especially for the countries of the Eastern European region. It is justified that this is due to the fact that indirect taxes have become a key element of the fiscal system, since during this period tax rates in these countries gradually increased and the tax base expanded. It is proven that in Ukraine the formation of the indirect taxation system takes place in difficult macroeconomic conditions. It is analyzed that restrictions on the parameters of the state tax policy in this part are imposed not only by the need to harmonize tax elements with the relevant EU tax directives, but also by the socio-economic situation, the complex realities of our lives. It is studied that over the past 25 years there have been four powerful exogenous shocks that have significantly affected not only the development of the indirect taxation system, but also the country's tax system in general, therefore the vectors of further development of state tax policy and components of the domestic taxation system should be determined taking into account all circumstances and realities of place and time.

Key words: VAT; excise tax; indirect taxes; tax system; macroeconomic trends; exogenous shocks.

Fig.: 4. **References:** 9.