

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-41-51>

УДК 336.221

ЕВОЛЮЦІЯ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

EVOLUTION OF PREFERRED TAXATION IN UKRAINE

Прохар Наталія Вікторівна

кандидат економічних наук, доцент,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3087-1793>

Педченко Наталія Сергіївна

доктор економічних наук, професор,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5093-2453>

Гасій Олена Володимирівна

кандидат економічних наук, доцент,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5116-0448>

Prokhar Nataliia, Pedchenko Nataliia, Hasii Olena

Higher Educational Establishment of Ukoopspilka
"Poltava University of Economics and Trade"

У статті досліджено розвиток пільгового оподаткування в Україні з стародавніх часів, у XIV–XX століттях, по теперішній час. Виділено характерні етапи розвитку пільгового оподаткування, доповнено їх періодом вторгнення військ РФ на територію України та охарактеризовано значення держави при стягненні податків у ці періоди. Виділено податки, які стягувалися у різні періоди пільгового оподаткування та визначено характерні особливості їх обчислення. Узагальнено й охарактеризовано види пільг, що притаманні етапам розвитку системи пільгового оподаткування. Акцентовано увагу на останніх змінах нормативно-правових актів, що регулюють адміністрування податків, обчислення і сплати податків, подання звітності у період воєнного стану в Україні. Здійснено поділ існуючих у законодавстві пільг на пільги для фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб.

Ключові слова: пільгове оподаткування, податки, мито, реформа оподаткування, податкове навантаження.

The purpose of the article is to highlight and characterize the stages of preferential taxation in Ukraine, as well as generalize the types of privileges that existed during these periods. The development of entrepreneurial initiative and business support, the functioning of the economy and the state's performance of its functions during the period of martial law in Ukraine are possible due to the provision of privileges to business entities. Optimizing the provision of benefits by the state requires research into the historical aspects of preferential taxation in Ukraine. The formation and further improvement of the taxation system has a significant impact on the economy of Ukraine, social and political life, the well-being of citizens and business entities, but the historical aspect of the development of preferential taxation of business entities in Ukraine has not been sufficiently studied. The tasks set in the article will be solved using the following general scientific and special research methods: analysis and synthesis, induction and deduction, abstraction and comparison, modeling, systematization and generalization. Optimizing the provision of benefits by the state requires research into the historical aspects of preferential taxation in Ukraine. The formation and further improvement of the taxation system has a significant impact on the economy of Ukraine, social and political life, the well-being of citizens and business entities, but the historical aspect of the development of preferential taxation of business entities in Ukraine has not been sufficiently studied. The article examines the development of preferential taxation in Ukraine from ancient times to the present. The characteristic stages of the development of preferential taxation are highlighted and the importance of the state in collecting taxes in these periods is characterized. The taxes levied in different periods of preferential taxation are highlighted and the characteristic features of their calculation are determined. The types of privileges are summarized and characterized. Attention is focused on the

latest changes in legal acts regulating tax administration, tax calculation and payment, reporting during the period of martial law in Ukraine. The practical value of the conducted research lies in the generalization and systematization of preferential tax periods in Ukraine with the aim of further effective reform of the taxation system.

Keywords: preferential taxation, taxes, duty, tax reform, tax burden.

Постановка проблеми. Розвиток підприємницької ініціативи та підтримка бізнесу з метою безперебійного функціонування економіки та виконання державою покладених на неї функцій у період воєнного стану в Україні можливі за рахунок різноманітних важелів, серед яких важливим є надання пільг суб'єктам господарювання. Оптимізація надання державою пільг потребує дослідження історичних аспектів пільгового оподаткування в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Еволюція системи оподаткування та її основні етапи й характерні риси, тенденції розвитку податкових систем України та інших країн досліджені в працях науковців, серед яких О. Д. Василик, С. М. Злупко, С. М. Кокшарова І. Х. Озеров, Ю. В. Сибірянська, О. М. Тимченко, Т. Б. Ясеновська та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Формування й подальше вдосконалення системи оподаткування має значний вплив на економіку України, її суспільно-політичне життя, добробут громадян і суб'єктів господарювання, однак історичний аспект розвитку пільгового оподаткування суб'єктів господарювання в Україні досліджений не достатньо.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є виділення та характеристика етапів пільгового оподаткування в Україні, а також узагальнення видів пільг, що існували в ці періоди.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток пільгового оподаткування суб'єктів господарювання неможливий без становлення та постійного вдосконалення системи оподаткування. Тому історія оподаткування, на думку І. Х. Озерова, є складовою історії культури або цивілізації в тому розумінні, що податкові системи склалися в залежності від особливостей господарського побуту, національних і політичних інститутів: способу життя, традицій, релігії, державного ладу, суспільного устрою, системи права, характеру економіки [3].

В Україні історичний аспект розвитку пільгового оподаткування суб'єктів господарювання досліджений не достатньо, однак еволюція оподаткування, що мала певні

особливості пільгового оподаткування, об'єднана д. е. н., професором кафедри економіки Львівського національного університету ім. І. Франка С. М. Злупком, у наступні геополітичні цикли:

- період від найдавніших часів до зруйнування давньоукраїнської держави, Київської Русі, татаро-монголами;
- середина XIV–XVII століть;
- середина XVII ст. до 1991 року;
- існування незалежної України [2].

До етапів розвитку системи оподаткування й реформування пільгового оподаткування підприємницької діяльності вважаємо доцільним додати також період з 24.02.2022 р., а саме з початку широкомасштабного вторгнення військ РФ на територію України, під час якого законодавчо затверджені принципово нові пільги щодо оподаткування бізнесу.

Як свідчить аналіз економічної літератури, з найдавніших часів, у часи раннього Середньовіччя та до початку XIV ст. система оподаткування на територіях давньослов'янських держав була схожою, без істотних відмінностей від систем оподаткуваннями інших державних утворень.

Укінці IX ст. поширеною в давньослов'янській державі була данина, тобто прямий податок з населення. Данину платили, переважно, хутром або продуктами харчування, рідше – грошима. Данина стягувалася двома способами: «повозом», тобто привозилася князю та «полюддям», тобто збиралася спеціально призначеними особами, відповідальними за її збір.

В часи Золотої Орди (1243–1480 рр.) виникли податки й збори з захоплених під час війн територій, серед яких «царська данина», тобто податок, встановлений монгольським ханом; торговельні податки («мит», «тамка»); інші повинності («ям», «підводи») тощо.

Загалом, пільги з оподаткування в цей час встановлювалися для платників на релігійному підґрунті або з метою заохочення розвитку міжнародної торгівлі. При цьому податки чи мито зменшувалися або відмінялися зовсім для окремих платників у визначених місцях (церквах, торгових шляхах, міських площах).

В Запорозькій Січі існували, переважно, прямі податки, при цьому доходи січового скарбу формувалися як за рахунок внутрішніх податків, так і за рахунок оподаткування зовнішньої торгівлі митом. До внутрішніх податків, які стягувалися в Запорозькій Січі, включалися:

- військовий оклад, тобто податок на користь січової й паланкової старшини, який стягувався з усіх козаків (курінних і одружених), а також з інших чоловіків (січового підданства) по 1 крб. 50 коп. з душі (в другій половині XVIII ст.). Одружені козаки вносили додатковий податок із сім'ї;

- господарська десятина та медове – податки, що стягувалися у паланках від хуторів і млинів натурою, від промислів і пасік – грошима, за користування військовою землею – 10% врожаю;

- торгове, різновид акцизного податку з крамарів на січовому ринку – 10% вартості товарів;

- податок з шинків, тобто податок з господарів шинків або корчми, по 2,5–5,0 крб. в рік;

- подимне, тобто податок з домогосподарств (димів) не козаків (простих, не військових селян) і осілих (сімейних) козаків – підданих війська, що жили в паланках;

- мостове – плата за транспортування вантажів по річках в межах Запорізьких Вольностей;

- руга, роковщина – податки на утримання церкви і духівництва.

Митна система Запорізької Січі існувала для захисту внутрішнього ринку. З метою створення сприятливих умов для торгівлі видавалися універсали про охорону особи, товарів, майна купців. При цьому українським купцям надавалися привілеї при продажу товару у вигляді звільнення від сплати торгового мита. Іноземні ж купці повинні були сплачувати ввізне мито, а також провізне мито за транзит та право складування товарів. Також були введені наступні пільги з оподаткування: оподаткування не фактичного доходу платника, а середнього, оскільки не існувало механізмів жорсткого контролю об'єкта оподаткування; заміна сплати податків службою у війську; часткове звільнення від сплати податків за особливі заслуги в козацькій службі або через низькі доходи; відкупи на горілку, дьоготь і тютюн тощо.

В другій половині XIV ст. Україна втратила свою державність, тому подальший розвиток українських земель визначався спочатку

польським і литовським правом, а наприкінці XVIII ст. економічними системами Речі Посполитої і Російської імперії. У зв'язку з цим, податкова еволюція в Україні відбувалася пізніше і повільніше, ніж у США і Західній Європі, із збереженням феодальних пережитків, обтяжена панщинно-кріпосницькою системою, в умовах бездержавності та колонізації.

Податкове навантаження щодо сплати податків на західноукраїнських землях було меншим, ніж у Російській імперії, оскільки податковій системі Австро-Угорської імперії було притаманним, переважно, поземельне оподаткування. На східних землях стягувалися натуральні, грошові й трудові повинності на користь Російської імперії, вводилися акцизні податки.

У 1649 році була підписана Угода з Туреччиною, відповідно до якої Туреччина надавала українським купцям право вільно плавати Чорним морем і безмитно торгувати у турецьких володіннях, а також Угода про безмитну торгівлю з Росією, яка дозволяла без сплати мита реалізовувати російські товари на території України, а українські – на території Росії.

Податкова реформа Петра I у XVIII ст. передбачала сплату податків з кавунів і носіння бороди, досить поширеними також були наступні податки: гроші драгунські, рекрутські, корабельні, податки на купівлю драгунських коней. З часом з'явилися і нові види податків, серед яких: гербовий збір, податки з заїжджих дворів, податки з пенею, податки з плавальних суден, податки з горіхів, податки з продажу їстівного, податки з найму будинків, криголамний податок, винні акцизи, питний збір та ін.

Від сплати податків звільнялися тільки дворяни, які служили у війську, а також представники духовенства.

При Олександрі I (1777–1825 рр.) були встановлені наступні види податків: гільдійський збір; мито зі спадщини; гербовий збір; питний збір. Задовольняючи потреби дворянства, яке було орієнтоване на європейський ринок, в 1802 р. було введено пільгу з оподаткування – безмитну торгівлю через порт Одеси. Також було затверджено положення про безмитне ввезення машин і механізмів для промисловості й сільського господарства.

Пізніше, у зв'язку з проведенням селянської реформи 1861 р. була кардинально зміненна система збору промислового податку, запроваджено нові підходи до оподаткування

Таблиця 1

**Характеристика основних етапів розвитку пільгового оподаткування в Україні
[авторське узагальнення]**

Значення держави при стягненні податків	Види податків	Особливості обчислення податків	Пільги з оподаткування
1	2	3	4
I період – від Стародавнього світу до початку XIV ст.			
Будівництво міст, водопроводів, утримання армії	Жертвоприношення, данина, торговельні податки, майнові податки, промислові податки, акцизи, місцеві податки	Простота обчислення податків, два способи стягнення податків – «повозом», тобто податки привозилася князю, та «полюддям», тобто збиралися спеціально призначеними особами	Пільги на релігійному підґрунті або з метою заохочення розвитку міжнародної торгівлі (звільнення від мита), оподаткування не фактичного доходу платника, а середнього, заміна сплати податків службою у війську, часткове звільнення від сплати податків за особливі заслуги в козацькій службі або через низькі доходи, відкупи на горілку, дьоготь і тютюн тощо
II період – середина XIV-XVII ст.			
Будівництво інфраструктури міст, розвиток цехового виробництва, культурного життя, утримання державних службовців та армії	Основними формами прямих податків були подушний, поземельний, домовий, також існували непрямі податки – мито, акцизи, монополії (соляна, тютюнова, питна).	Обчислення податків ускладнюється (земельний податок спершу стягується з кількості землі, пізніше з її дохідності, замінюється рентою (орендною платою). Стягнення податків здійснюють відкупники та фінансові установи	Безмитна торгівля з іншими країнами (Туреччиною, Російською імперією), пільги для неодружених козаків Запорізької Січі, пільги на релігійному підґрунті
III період – кінець XVII – середина XX ст.			
Фінансування регулярної армії (охорона майнової і особистої безпеки), утримання службовців (освіта, медицина тощо), фінансування інших суспільних потреб	Державні повинності, загальна військова повинність, рента (відробіткова, грошова, натуральна), акцизи, мито	Кількість податків зменшується, однотипні податки об'єднуються, розширюється об'єкт оподаткування	Звільнення від сплати податків дворян, які служили у війську, представників духовенства. Безмитна торгівля через визначені порти, пільги для державних селян, порівняно з кріпаками. Започатковане відстрочення сплати податків: сплата 11 річних податків з селянського двору оплачувалася державою, як посередником, поміщикам. В результаті держава отримала 0,63 коп. чистого прибутку з оплаченого наперед 1 крб.

Продовження Таблиці 1

1	2	3	4
IV період – кінець XX ст. – XXI ст.			
Виконання державою своїх функцій (фінансування держуправління, оборони країни, економічних і соціальних завдань, створення умов для розвитку економіки)	Поділ податків на прямі й непрямі; на доходи, споживання та на майно; загальнодержавні й місцеві	Вдосконалюється методика обчислення податків, створюються державні контролюючі органи	Звільнення від сплати податків певних галузей та видів діяльності, введення спрощених систем оподаткування
V період – теперішній час			
Виконання державою своїх функцій, у т.ч. й підтримки економіки, малого і середнього бізнесу, фінансування медицини й оборони країни	Види податків і зборів визначаються Податковим кодексом України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»	Методика обчислення податків визначається нормативно-правовими актами та закладена в спеціалізовані інформаційні системи, автоматизоване адміністрування податків	Звільнення від сплати податків визначається Податковим кодексом України для певних галузей та видів діяльності, проведення антитерористичної операції, проведення ООС, для тимчасово-окупованих територій, територій, на яких ведуться бойові дії, благодійної допомоги тощо

землі, започатковане стягнення земських податків та зборів. В цей час важливими та значними джерелами наповнення державної скарбниці стали: подушний податок; питний і митний збори; соляний податок або акциз на сіль; акциз на дріжджі; акциз на гас; акциз на тютюн. Після скасування кріпацтва була проведена реформа державних селян, які становили значну частку всього селянства України й поділялися на різноманітні групи, залежно від правових та соціально-економічних критеріїв. Німецькі, чеські та інші колоністи, крім громадянських прав, користувалися пільгами зі сплати оброчної податі, хоча володіли значно більшими наділами порівняно з іншими категоріями державних селян. Загалом, у більшості українських губерній державні селяни одержали наділи землі майже вдвоє більші від середнього наділу кріпаків, а податки були визначені для них значно менші [1; 4; 6].

З початку незалежності України (1992 р., 1994 р., 1997 р., 1998 р.) було прийнято численні закони України, укази Президента України й декрети Кабінету Міністрів України, а також інші підзаконні акти, якими регулювалися питання справляння податків і надання

податкових пільг суб'єктам господарювання, при цьому розширилися об'єкти оподаткування та ускладнилася методика обчислення податків (табл. 1). З введенням у дію Податкового кодексу України від 02.12.010 р. № 2755-VI [5] вичерпний перелік податків та зборів, порядок їх адміністрування, склад платників податків та зборів, їх права та обов'язки, податкові пільги тощо регламентуються одним документом. При цьому пільги встановлюються для певних галузей та видів діяльності суб'єктів господарювання. З введенням воєнного стану в Україні з'явилися специфічні пільги (для проведення ООС, для тимчасово-окупованих територій, а також територій, на яких ведуться бойові дії, оподаткування благодійної допомоги, пільги для підтримки бізнесу) (табл. 1).

Зокрема, до пільг на період воєнного стану можна віднести не тільки пільги у вигляді зниження сум податків, а й у вигляді дозволу на включення певних видів витрат, відміни обов'язковості реєстрації податкових накладних (з 24.02.2022 р. до травня 2022 р.), припинення перевірок, незастосування штрафів за неподання звітності й невчасну сплату податків (табл. 2).

Таблиця 2

Податкові пільги на період дії воєнного стану в Україні [авторське узагальнення]

Зміст пільги	Фізичні особи-підприємці	Юридичні особи
Включення сум до документально підтверджених витрат	Суми у вигляді вартості майна, в т.ч. грошові кошти, що добровільно перераховані ЗСУ, Національній гвардії тощо, зменшують об'єкт оподаткування	
Реєстрація податкових накладних	Протягом 6 місяців після припинення або дії воєнного стану є обов'язковою реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних	
Ставки акцизного податку на пально-мастильні матеріали	Ставки акцизного податку за визначеними кодами УКТ ЗЕД встановлені в розмірі 0 %	
Несплата єдиного податку	ФОП 1 та 2 груп єдиного податку	
Неподання декларації єдиного податку	ФОП 1 та 2 груп єдиного податку не подають декларацію за місяці несплати податку	
Зниження ставки єдиного податку	Ставка єдиного податку становить 2%	
Призупинення перевірок контролюючих органів	На період дії воєнного стану	
Несплата мінімального податкового зобов'язання за земельні ділянки	На територіях, на яких ведуться бойові дії, на тимчасово окупованих територіях збройними формуваннями РФ	
Несплата екологічного податку	За об'єктами оподаткування, що розташовані на територіях бойових і дій, на тимчасово окупованих територіях	
Незастосування штрафних санкцій за неподання звітності й невчасну сплату податків	На період дії воєнного стану	

Висновки. Проведене дослідження розвитку системи пільгового оподаткування в Україні свідчить про розширення видів пільг, особливостей їх застосування та зменшення жорсткості в адмініструванні податків і зборів з метою підтримки бізнесу. Позитивними трансформаціями, на нашу думку, є зниження

ставок податків, тимчасове незастосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Однак, податки і збори, що стягуються із заробітної плати, знижені не були, це є додатковим навантаженням для платників податків, що зумовлює скорочення штату працівників та відволікає вільні кошти до бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Василик О. Д. Податкова система України. Київ : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. 447 с.
2. Злупко С. М. Три геополітичних цикли економічного розвитку України. *Державність*. 1998. № 20.
3. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Москва : Типография Т-ва И. Д. Ситина, 1917. 171 с.
4. Податкова система України: навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 656 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 26.08.2022).
6. Ясеновська Т.Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/157584304.pdf> (дата звернення: 26.08.2022).

REFERENCES:

1. Vasylyk O. D. (2004) Podatkova systema Ukrainy [Tax system of Ukraine]. Kyiv: VAT «Polihrafknyha». 447 p. (in Ukrainian)
2. Zlupko S. M. (1998) Try heopolitychnykh tsykly ekonomichnoho rozvytku Ukrainy [Three geopolitical cycles of economic development of Ukraine]. *Derzhavnist*, no. 20.
3. Ozerov Y. Kh. (1917) Osnovu fynansovoi nauky [Fundamentals of Financial Science]. Moscow: Typohrafyia T-va Y.D. Sytna. 171 p. (in Russian)
4. Podatkova systema Ukrainy (2012) [Tax system of Ukraine] / O. M. Tymchenko, Yu. V. Sybirianska, S. M. Koksharova ta in.; za zah. red. O. M. Tymchenko. Kyiv: DNNU «Akad. fin. upravlinnia». 656 p. (in Ukrainian)
5. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed August 26, 2022).
6. Yasenovska T. B. Istoriiia stanovlennia opodatkuvannia v Ukraini: retrospektyvna periodyzatsiia ta natsionalni dosiahnennia [The history of taxation in Ukraine: retrospective periodization and national achievements]. Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/157584304.pdf> (accessed August 26, 2022).