

**Бондаренко І. М.,**

доктор юридичних наук, професор,  
доцент кафедри податкового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого  
ORCID: 0000-0001-6561-9857

**Кобильнік Д. А.,**

доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри податкового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого  
ORCID: 0000-0001-6777-7963

## ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ (ВІД КИЇВСЬКОЇ РУСІ ДО ПЕРІОДУ НЕЗАЛЕЖНОСТІ)

**Анотація.** Податкова система – ключовий елемент економічної та фінансової системи будь-якої країни, адже саме податки є основою формування й наповнення державного бюджету, забезпечуючи фінансову стабільність країни. Податки є гарантом виконання соціально-економічних функцій країни. Осмислення процесу формування податкової системи дає змогу зрозуміти, які рішення були успішними, а які потребують доопрацювання, що допомагає уникати помилок минулого під час проведення сучасних податкових реформ. Через запровадження державних реформ, які охоплюють широкий спектр сфер суспільства, виникнення економічних викликів для України важливим є розуміння історичних етапів становлення податкової системи.

На процес формування податкової системи України вплинуло багато складних історичних процесів, пов'язаних зі змінами форм державності, соціально-економічних умов і політичних режимів. Історичне підґрунтя етапів становлення податкової системи України охоплює тривалий період розвитку оподаткування – від перших форм збору данини й повинностей до створення сучасної системи податків і зборів незалежної суверенної України. Кожен історичний етап залишив свій відбиток на механізмах оподаткування, принципах формування доходів бюджету та взаємовідносинах між державою і платниками податків. Вивчення історичних передумов розвитку податкової системи дає змогу глибше зрозуміти логіку сучасних податкових реформ, оцінити їхню ефективність і визначити напрями подальшого вдосконалення податкової політики України.

Дослідження питань історії становлення податкової системи України допомагає з'ясувати закономірності розвитку оподаткування, оцінити ефективність проведених реформ і визначити напрями подальшого вдосконалення податкової політики. Історичний ретро-екскурс надає можливість неупередженого аналізу й розуміння етапів становлення податкової системи України, осмислення негативних тенденцій, що зумовлювали неефективність механізмів оподаткування та контролю за сплатою податків і зборів.

**Ключові слова:** податкова система України, податки, збори, мита, ставки податку, податковий обов'язок, бюджет, Київська Русь, козацтво, скарбниця, оборот.

**Bondarenko I. M., Kobylnik D. A. History of the formation of the Ukrainian tax system (Kyivan Rus to the period of independence)**

**Abstract.** The tax system constitutes a fundamental element of the economic and financial framework of any sovereign state, as taxes serve as the primary basis for the formation and replenishment of the state budget, thereby ensuring national financial stability. Taxation acts as a guarantor for the fulfillment of the



state's socio-economic functions. A comprehensive conceptualization of the tax system's formation enables an understanding of which legislative solutions proved efficacious and which require further refinement, thus facilitating the avoidance of past errors during the implementation of contemporary fiscal reforms. In light of state reforms spanning a broad spectrum of social spheres and the emergence of new economic challenges for Ukraine, understanding the historical stages of the tax system's establishment is of paramount importance. Furthermore, European integration processes necessitate the adaptation of Ukrainian tax legislation to European Union standards; consequently, researching these developmental stages allows for an assessment of the extent to which the current taxation model aligns with international requirements.

The formation of Ukraine's tax system was influenced by numerous complex historical processes linked to shifts in statehood forms, socio-economic conditions, and political regimes. The historical foundation of these evolutionary stages spans a vast developmental period—from the earliest forms of tribute collection and obligatory duties to the establishment of a modern system of taxes and levies for an independent, sovereign state. Each historical epoch has left its distinct imprint on taxation mechanisms, budget revenue formation principles, and the relationship between the state and its taxpayers. Investigation into the history of the Ukrainian tax system's formation aids in identifying the regularities of taxation development, evaluating the effectiveness of past reforms, and determining directions for the further advancement of tax policy. A historical retrospective provides an opportunity for an impartial analysis and understanding of the stages of the tax system's establishment, as well as a critical reflection on negative trends that led to the inefficiency of taxation mechanisms and tax compliance oversight.

The purpose of this paper is to examine the fundamental stages of the formation of the Ukrainian tax system, identifying their distinctive features and their significance for the contemporary state of the tax system.

**Key words:** *tax system of Ukraine, taxes, fees, duties, tax rates, tax liability, budget, Kyivan Rus, Cossacks, treasury, turnover.*

**Вступ.** Перш ніж розглянути етапи становлення податкової системи України, вважаємо доречним з'ясувати поняття та сутність податкової системи. Згідно з п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України або законами з питань оподаткування та митної справи порядку, становить податкову систему України [5].

У широкому розуміння податкова система являє собою сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у певній державі; принципів, форм та методів їх встановлення, зміни та скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [11, С. 53]. Податкова система має чітко встановлені нормами законодавства форми і методи справляння, контролю та адміністрування загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Формування податкової системи та визначення переліку податків та зборів не мають самостійної цінності без досягнення ширших цілей. Визначальним фактором цих процесів виступає чітко визначена мета, що формує базу – обсяг бюджетних видатків.

Отже, податкова система є однією з пріоритетних складових бюджетної системи країни. Податкова система – це набір податко-

вих платежів, перелік і правила визначення та справляння яких визначений на законодавчому рівні. Обов'язковим елементом податкової системи є система регулювання податкових відносин, що передбачає визначення повноважень і функцій контролюючих органів, платників податків (їх представників, податкових агентів), а також правил адміністрування податків і зборів (роз'яснювальна, аналітична та контрольна робота).

**Метою** дослідження є аналіз основних етапів становлення податкової системи України та спроба визначити їхні особливості та значення для сучасного стану податкової системи.

На процес формування податкової системи України вплинуло багато складних історичних процесів, пов'язаних зі змінами форм державності, соціально-економічних умов і політичних режимів. Історичне підґрунтя етапів становлення податкової системи України охоплює тривалий період розвитку оподаткування – від перших форм збору данини й повинностей до створення сучасної системи податків і зборів незалежної суверенної країни. Кожен історичний етап залишив свій відбиток на механізмах оподаткування, принципах формування доходів бюджету та взаємовідносинах між країною і платниками податків. Вивчення історичних переду-

мов розвитку податкової системи дає змогу глибше зрозуміти логіку сучасних податкових реформ, оцінити їхню ефективність і визначити напрями подальшого вдосконалення податкової політики України.

Отже, з'ясувавши поняття та сутність податкової системи, можемо перейти до етапів становлення податкової системи України.

*Найдавніша система податків Київської Русі (IX – кінець XIII ст.)*

Перші податки Київської Русі – це були безсистемні платежі в натуральній формі – повинності особистого характеру: участь у походах, робота на полях, сплата податків продуктами, фуражем, спорядженням для армії. Іноді форми оподаткування визначалися і суспільною потребою.

Середньовічна, феодально-децентралізована податкова система проіснувала в Україні до середини XVII ст., а пережитки її – до XIX ст. Найдавнішою системою прямих податків у Київській Русі була «данина» для утримання княжого двору й дружини. Домінування натурального типу господарювання визначало здебільшого натуральний характер оподаткування і мала назву «данина». Сплачувалася продуктами сільського господарства і промислів (хутро, віск, мед, хліб, шкіра тощо). Під час справляння данини виявлялися найхарактерніші негативні риси феодально-децентралізованої податкової системи: неврегульованість розмірів, кількості і періодичності збирання податків. Митарі – збирачі були особисто зацікавлені у максимальному доході.

З 947 року княгиня Ольга першою регламентувала збирання данини, встановивши «погости» (місця, де збирали данину), «уроки» та «устави» – розміри та зміст данини. Інакше кажучи, це була перша в Київській Русі реформа податкової системи в Україні [4]. На утримання війська призначали деколи податок грішми. У 1018 р. новгородці хотіли підтримати Ярослава Мудрого у боротьбі зі Святополком, «почали збирати скот: від мужа по 4 куни, від старост – по 10 гривень, від бояр – по 18 гривень, і привели варягів і дали їм скот» [4 с. 57].

Князем Ярослав Мудрий склав перший писемний звід законів – «Руську правду», яка стала правовим кодексом усієї країни.

Русько-візантійські договори 907, 911, 944 і 971 року свідчать про високий міжнародний авторитет Давньоруської держави, є цінним джерелом для усвідомлення історії розвитку права Київської Русі. Це міжнародно-правові акти, в яких відображено норми візантійського та давньоруського права [1]. Вони регулювали торговельні відносини, визначали права, якими користувалися руські купці у Візантії, фіксували правове становище та привілеї феодалів, норми, запозичені від стародавнього усного звичаєвого права [4 с. 58].

«Руська правда» – найвизначніша і найповніша пам'ятка права періоду Київської Русі, яка дає змогу дослідити державно-правовий лад і простежити розвиток правових відносин того часу. Складовою її частиною став «Покон вірний», який детально регламентував діяльність податкової системи. Одиницею оподаткування був дим, або подвір'я, яке мало певний розмір землі. В основному це було об'єднання родичів, які спільно відповідали за розклад і збирання податків. Близько 1/3 зібраної данини князь брав на свої особисті потреби, а решта йшла на утримання дружини, органів управління і ведення війни. Основою грошових надходжень були мита і штрафи. Більшість становили торговельні мита – «вага» і «міра» – за зваження і вимір; мит – за провезення товарів через міські застави; перевіз – перевезення товарів через річку. «Гостинне» і «торгове» мито стягувалося за право мати склади й організацію торжищ [4 с. 74].

У другій половині XIII ст. – на початку XIV ст. татари встановили в деяких частинах зайнятої ними території України свою податкову систему і з цією метою періодично робили переписи людей, господарств і майна. Усе населення, крім духовенства, змушене було платити на користь завойовників спеціальний грошовий податок – «вихід» з кожного чоловіка та з кожної голови худоби. Татарські збирачі податків – «баскаки» стягували натуральну «татарщину», а також людську данину, визначали примусові роботи тощо [4 с. 75].

*Податкова система козацької держави (1648–1654 рр.)*

У середині VII ст. на політичній карті Європи з'явилася нова держава – Українська

озацька Республіка. Вищим органом влади вважалася Військова рада, що вирішувала політичні, військові й господарські питання. У 1648–1654 рр. відбувалися пошуки нових форм і методів господарювання. Події тих часів справили значний вплив на подальший соціально-економічний розвиток. Після визвольної війни була запроваджена одна з вищих посад у старшинській адміністрації – генеральний підскарбій, що відповідав за стан фінансів козацького війська, розподіл натуральних і грошових податків, встановлював мито, очолював скарбову канцелярію.

Петро I у 1722 р. заснував Малоросійську колегію, яка взяла у свої руки усю фінансову систему України. Внаслідок цього податки з населення в Україні за два роки збільшилися майже в шість разів.

Основним джерелами прибутків Війська Запорозького була здобич, добута ними на війні з турками, татарами й поляками. Другим джерелом прибутків Війська Запорозького була зовнішня і внутрішня торгівля: усі торговці, купці й промисловики, що вивозили й привозили різні товари у Січ, торгували по слободах, селах і зимівниках, вносили певну платню у військову скарбницю або на військову старшину: від «куфи» борошна чи продуктів – карбованець, від риби, впійманої у Бuzі – три перші десятки «паколі» на полковника, писаря й осавула, які були при рибних заводях, та чотири інші десятки – на січову старшину. Якщо ж рибу продали чи втратили, не віддавши від неї частку для військових чинів, то рибалки сплачували її вартість грошима. Щоб брати мито з купців, на всіх запорізьких базарах були особливі начальники – військові кантаржії. Вони стежили за правильністю мір і ваг, призначали ціну на привезений товар і збирали мито з купців у військову скарбницю. Велике мито давали шинки, що були поширені в запорізьких козаків.

Крім того, з валок, що приїжджали в Січ із України, Криму й Польщі, якщо вони привозили біле вино чи горілку, також брали мито на церкву й старшину: з кожної куфи по карбованцю; крім грошей брали й так зване «поставне вино» – по одному відру, з того, хто продавав вино чи горілку, або з того, хто сам

купував їх, – загальною кількістю 7 відер. Лише той, хто сплачував це мито, міг продавати свій товар за ціною, визначеною Кошем. Важливим джерелом прибутків запорізьких козаків було також «мостове» – платня з проїжджих купців, торговців, промисловиків і чумаків за перевезення через річку [4 с. 101 – 102].

Козаки та їх старшина за військову службу мали привілей – звільнення від податків. Їх сплачували лише селяни та міщани. Січова влада стягувала головний грошовий податок – «військовий оклад». Козацька скарбниця лише незначною мірою поповнювалася за рахунок прямих податків. Основні надходження забезпечувалися митами на ввезення та вивезення товарів (індукта й евекта), а також непрямыми податками – зборами з млинів, рудень, тютюну, дьогтю, селітри та шинків. Аналог сучасного акцизного податку. Такі податки функціонували у формі своєрідних державних монополій, відомих як оренди. Власники виробництв не мали права продавати продукцію безпосередньо споживачам, а були зобов'язані здавати її орендарям за фіксованими цінами; натомість орендарі сплачували державі встановлений податок.

Значну частину військових доходів становив також «димовий» податок, який запорізькі козаки стягували з так званих «сиднів» – з підданих Січі. Цей податок міг бути як постійним, так і тимчасовим. Постійний до 1758 р. обмежувався 1 крб. із родини, а з 1758 до 1770 р. – 1 крб. 50 коп. Тимчасові податкові збори, які стягувалися з одружених козаків, становили від 300 до 500 карбованців із паланки. Такі податки запроваджувалися лише в окремих, виняткових ситуаціях – зокрема тоді, коли військо готувалося до масштабного походу проти Туреччини, Криму чи Польщі або коли до російської столиці направлялася делегація для вирішення особливо важливих державних питань [4 с. 102]. Історично прослідковується логічність введення військового збору в податкову систему України у 2014 році.

*Московсько-російська податкова система (середина XVI – початок XX ст.)*

Після укладення Переяславської угоди 1654 року на території України почала формуватися російська царська адміністрація, яка активно втручалася у фінансові справи

Гетьманщини, що спричинило порушення її фінансової системи. Гетьман Іван Брюховецький у 1666 році направив на українські землі московських переписувачів для здійснення подушного перепису населених пунктів. Обліку підлягали двори «пашенних» людей, тобто землеробського населення, з яких стягувалися податки до московської державної скарбниці. Малоросійська колегія накладала щораз нові податки і грішми, і натурою: стягувала податки для утримання російських військ – 117 консистентна повинність (так звані порції, платилися щомісяця на одного вояка натурою або грішми – 41 коп.) [4 с. 117 – 118].

У 1764 – 1769 роках генерал-губернатор П. Рум'янцев здійснив перепис населення Лівобережної України, відомий як «ревізія», основною метою якої було включення місцевого населення до системи оподаткування на користь царської скарбниці. У цей період натуральні податки були скасовані та замінені єдиним грошовим збором із кожного господарства – так званим подвірним податком. Згодом, у 1783 році, його було замінено подушним податком, який став основним податковим платежем у Російській імперії. Його введення остаточно закріпило кріпосну залежність українського селянства. У XVIII столітті надходження від подушного податку складали майже половину всіх податкових доходів державного бюджету.

За правління Петра I до основних податків – подвірного та кінного – було запроваджено велику кількість додаткових, переважно надзвичайних зборів. Серед них були драгунський податок, збори на будівництво флоту та інші. Також з'явилися податки на користування домашніми лазнями, прання білизни, сплав лісу річками, різноманітні торгові податки та мита. Загалом існувало близько п'ятдесяти різних податкових платежів і зборів. У цей же період було введено й незвичний податок – збір за носіння бороди.

Подушний податок сплачували чоловіки, внесені до перепису населення, так звані «ревізькі душі». Від його сплати звільнялися дворяни, духовенство та державні службовці. Поміщицькі селяни сплачували 70 копійок (а з 1863 року – 3 рублі 30 копійок), тоді як

козаки, державні селяни та міщани – 1 рубль 20 копійок, а згодом – до 10 рублів. Спочатку розмір подушного податку визначався виходячи з потреб утримання армії, адже за Петра I близько 74 % державного бюджету спрямовувалося на військові витрати. Загальну суму необхідних коштів розподіляли між усіма «ревізькими душами» імперії. Водночас розміри подушного податку в різних регіонах були неоднаковими: на території України він перевищував рівень у Росії на 40–50 %. Цей факт свідчить про імперський характер відносин між Україною та Росією. Податок накладався не на окрему особу, а на громаду загалом, члени якої несли колективну відповідальність. У середині села розподіл податкового тягаря здійснював поміщик або сільський голова. За несвоєчасну сплату або заборгованість застосовувалися суворі покарання, аж до примусового продажу майна.

У другій половині XIX ст. у зв'язку із стрімким піднесенням промислового розвитку в Росії було проведено фінансову реформу. У 1863 р. подушна подать із міщан була замінена на податок з нерухомого майна. У 1875 р. встановлено державний поземельний податок. Це був єдиний податок, який платили із своїх земель поміщики дворяни. З 1887 р. подушна подать із селян замінюється поземельним податком. У 1867 р. усі оброки селян перетворені у викупні платежі за отриману землю терміном на 44 роки. З 1863 р. запроваджується акциз на виробництво спиртних напоїв (у 1913 р. він становив 88 % остаточної ціни) а також акцизи на цукор (у 1913 р. – 39 % ціни), сіль, гас, сірники, тютюн та цигарковий папір. Оскільки цукор, тютюн, горілка вироблялися переважно в Україні, то звідси до імперського бюджету надходило 30–60 % усіх акцизів. Україна ще й ті часи була економічно потужною та розвинутою державою та фінансувала Росію. У 1894 р. запроваджено податок на помешкання. У 1885 р. вводиться рентний податок (5 % від доходів з грошового капіталу та цінних паперів). З 1898 р. починає діяти система промислового податку за чотирма класами місцевості і за розрядами підприємств.

Встановлюється додатковий промисловий податок з капіталу і процентний збір

з прибутків акціонерних та інших підприємств (0,15 % від суми основних фондів). У 1891 р. запроваджується митний тариф, що значно підвищило прибуток держави з митних зборів (з 8 до 15 % усіх державних прибутків). 30 квітня 1885 р. за проектом міністра фінансів М. Бунге при казенних палатах встановлюються посади податкових інспекторів, повноваженнями яких було здійснення контролю за господарською діяльністю та обсягами одержаних прибутків, викриття зловживання при зменшенні у звітах реальної суми прибутків. Були запроваджені також посади податкових ревізорів, які контролювали діяльність місцевих установ та податкових інспекторів. Завдяки усім цим заходам уряду вдалося збільшити податкові надходження, створити перевищення експорту над імпортом, розширити запаси золота. Все це сприяло здійсненню грошової реформи 1895 – 1897 рр., запроваджену міністром фінансів С. Вітте. Крім того, С. Вітте різко збільшив оподаткування, особливо непряме. У 1894 р. він встановив винну монополію, яка невдовзі стала одним із головних джерел надходжень до бюджету (26,5 % доходів до казни) [4].

Зародження оподаткування сфери культури і розваг припадає на кінець XIX – початок XX століття. Уперше на території підросійської України податок на платні публічні розваги було запроваджено законом від 5 травня 1892 року на користь благодійного «Відомства, заснованого імператрицею Марією» [2 с. 102]. Оподаткуванню підлягали спектаклі, концерти, бали, маскаради, театральні та циркові вистави, заходи в клубах і садах, різноманітні виставки (за винятком сільськогосподарських), ярмарки з музичним супроводом, приватні музеї (крім лекцій і народних читань), а також перегони, біги, звіринці, тири, каруселі й гойдалки. Збір справлявся шляхом продажу спеціальних марок. Нагляд за дотриманням правил покладался на поліцію.

Під час Першої світової війни, згідно із законом від 22 листопада 1915 року, у Російській імперії було введено тимчасовий військовий податок, який разом із благодійним збором суттєво збільшив податкове навантаження. Це негативно позначилося на діяль-

ності театрів, тому 30 серпня 1916 року розмір податку було зменшено, але не скасовано. Половина надходжень спрямовувалася до державної скарбниці як військовий податок, а друга половина – на користь благодійного відомства імператриці Марії. За порушення вимог закону передбачалися значні штрафи, які у тридцять разів перевищували суму встановленого збору.

Після Лютневої революції 1917 року Тимчасовий уряд не вніс змін до чинної системи цих зборів. Із створенням у березні 1917 року в Києві Центральної Ради, а згодом її виконавчого органу – Генерального Секретаріату, на території Української Народної Республіки формально продовжувало діяти загальноросійське фінансово-податкове законодавство. Відповідно, закони 1915 і 1916 років залишалися чинними в Україні. Проте війна та революційні події спричинили занепад тогочасної індустрії розваг і порушення системи податкових надходжень як на державному, так і на місцевому рівнях, що фактично призвело до зменшення доходів скарбниці. У цих умовах наприкінці 1917 року Київська міська дума запровадила власний податок на діяльність окремих театрів столиці.

14 червня 1918 року Закон про оподаткування прилюдних вистав і гулянок було затверджено Гетьманом Павлом Скоропадським. Закон встановлював, що, «податок з прилюдних вистав та гулянок і пеня за невилплату податків, що збираються у розмірі, який встановлено законом 22 листопада 1915 року та 30 серпня 1916 року, надходять в прибуток Державної скарбниці». Законом також затверджувалося, що «загальне на Україні завідуювання справами, що стосуються до вищевказаного податку, належить міністру фінансів по Департаменту простих податків». Безпосередньо збирання цього податку покладалося на Фінансові палати, податкових інспекторів та інших урядовців, які підпорядковувалися Фінансовим палатам. При погодженні між управителями Фінансових палат і Акцизних податків, ним могли займатися й урядовці акцизного догляду. Доглядачі отримували право безпосередньої перевірки квитків і в разі виявлення порушення закону про оподаткування на прилюдні вистави та гулянки,

ними склалися відповідні протоколи, які подавалися на розгляд щодо міри штрафування до місцевих Фінансових палат[2].

Рада народних міністрів УНР ухвалила Закон «Про державну і міську оплату українських культурно-просвітніх вистав». Згідно із зазначеним законом усі театральні видовища щодо оподаткування поділялися на три групи:

1. Звільнялися від оподаткування:

а) українські вистави;

б) сільські народні і робітничі вистави;

в) кіно-театральні вистави, в яких завжди демонструються фільми з українськими написами, театральні вистави, українські концерти (текст до виконання, афіші, програми написані українською мовою), видовища, гулянки, улаштовані коштом і засобами державних і громадських культурно-освітніх, мистецьких чи наукових закладів.

2. Театральний збір розміром 5 % встановлювався для видовищ, які мають культурно-освітнє й художнє значення, а саме: оперні вистави, драматичні вистави у тих театрах, що ставлять у вечір одну тільки виставу, симфонічні концерти, балетні вистави.

3. 20 % податку сплачувалося з вистав, що не мають культурно-освітнього чи художнього значення, а саме: вистави, видовища й розваги, улаштовані в ресторанах, кафе, кабаре та інших закладах ресторанного характеру, кіно-театральні вистави, мініатюри, фарси, оперети, літні садові гулянки з виставами характеру вар'єте[2].

*Податкова система за часів радянської влади (1917–1991 рр.)*

Керівництво Центральної ради 12 січня 1918 р. оприлюднило IV Універсал, в якому Україна проголошувалась незалежною республікою. Фактично Центральна рада до проголошення незалежності України не проводила своєї особливої фінансової політики. Україна не мала ані своїх грошей, ані свого банку, ані своїх податків. Хоча і була видана постановою Генерального секретаріату Української Народної Республіки від 20 грудня 1917 р. про внесення податків на утримання українських державних установ, проте реально вона не діяла. Революція призвела до припинення внесення будь-яких податків на користь держави, місцевих органів, суспільних організа-

цій. Як наслідок гроші з обігу до держави не поверталися, бо податки перестали надходити до казни.

За час свого існування уряд Центральної ради у сфері податків обмежився підвищенням акцизних ставок і запровадженням податку на вино. Центральна рада існувала за рахунок друкарського верстата. Звіти про прибутки та видатки не склалися. Запроваджувалися окремі податки, попередні скасовувалися. 19 грудня Радою був прийнятий закон про запровадження поштово-телеграфного і телефонного тарифу на 100 %, а також особливого податку на телефонні апарати у розмірі 25 крб. з кожного, були підвищені поштові тарифи з перевезення газет.

У галузі податкової політики гетьманський уряд на початковому етапі пішов шляхом збільшення ставок прямих податків і мит. Відповідно до закону від 25 травня 1918 року вдвічі були підвищені майнові (кріпосні) податки, ставки яких зросли з 3 % до 6 %, збільшили розміри поземельного податку, а також на 50 % підвищили ставки основного промислового податку для торговельних підприємств. Податок на приріст прибутку зберігся, однак за зверненням промисловців його ставки було знижено: до 75 % для підприємств, що вели звітність, і до 40 % – для тих, які її не подавали [4].

Згідно із законом від 10 вересня збори з грошових капіталів за кожні 100 карбованців були підвищені у півтора раза – з 20 до 30 копійок і сплачувалися раз на півроку. Тим самим законом у два – три рази зросли ставки гербового збору, а в листопаді було додатково підвищено поштово-телеграфні тарифи. Крім того, запроваджувався податок на нерухоме майно. Було запроваджено акциз на виноградне вино, чай, значно підвищено акцизи на пиво, дріжджі, папіросні гільзи, тютюновий папір, сірники, нафтопереробні продукти.

У лютому 1921 р. утримання грошових податків було зупинено повністю і податковий апарат розформовано. Формування податкової системи починається у період НЕПу. Багатоукладність економіки викликала потребу в різноманітних формах податків. Основу податкової системи становили прямі податки. Протягом 1921 – 1923 рр. було

запроваджено промисловий, прибутково-майновий і єдиний сільськогосподарський податки. Промисловий податок складався із патентного та зрівняльного зборів. Патентний збір утримувався при видачі патентів на право займатися промисловою і торговою діяльністю. Зрівняльним збором оподатковувався оборот промислових і торговельних організацій. При його сплаті враховувалася сума патентного збору. Державні підприємства сплачували і прибутковий податок, і відрахування від прибутку.

У 1922 році було запроваджено прибутково-майновий податок, який став початковим етапом формування системи прибуткового оподаткування населення. Об'єктом оподаткування виступав загальний дохід громадян, що визначався на основі податкових декларацій. Розмір податку залежав від величини отриманого доходу, тоді як ставки на майно встановлювалися окремо. У 1924 році оподаткування майна було скасовано, а прибутково-майновий податок перетворено на прибутковий. Його структуру поділили на основну та додаткову частини, а платників – на відповідні категорії та групи. Основний податок справлявся за фіксованими ставками, які диференціювалися залежно від категорії платника. Додатковий податок мав прогресивний характер і застосовувався до тієї частини сукупного доходу, що перевищувала встановлений мінімум. У період нової економічної політики було також уведено низку комунальних податків і зборів, зокрема податок на міські будівлі, квартирний збір, збір із власників транспортних засобів і прописочний збір.

У перші роки нової економічної політики сільське населення сплачувало податки переважно в натуральній формі – у вигляді частини різних видів сільськогосподарської продукції. У 1922 році такі платежі були об'єднані в один єдиний натуральний податок. Поряд із ним існували й інші податкові зобов'язання та повинності, зокрема гужовий податок, загальногромадянський, подвірно-грошовий та інші. З метою стимулювання розвитку сільського господарства у 1923 році всі ці податки було скасовано. Натомість запроваджено єдиний сільськогосподарський податок, який із

1 січня 1924 року почали справляти виключно у грошовій формі. Як непрямі податки застосовувалися акцизні збори, що включалися у вигляді надбавок до ціни товарів. Їхні ставки встановлювалися диференційовано залежно від виду продукції, причому найвищими були ставки на товари, що не належали до предметів першої необхідності.

У 1930 – 1931 роках була проведена податкова реформа, в результаті якої запровадили двоканальну систему надходжень до бюджету: податок з обороту та відрахування від прибутку. До складу податку з обороту увійшли промисловий податок, акцизи й інші платежі, тоді як до відрахувань від прибутку – прибутковий податок, власне відрахування від прибутку та інші збори. Для державних підприємств встановлювалися відрахування від прибутку в межах від 10 % до 81 % фактично отриманого доходу. Кооперативні організації сплачували прибутковий податок, а для сільськогосподарських підприємств сільськогосподарський податок було замінено прибутковим.

Під час Другої світової війни на окупованій території України німці встановили так званий новий порядок. Посилено податковий тягар населення: запроваджено 25 видів грошових податків, у тому числі загальнодержавні – податок з обороту, прибутковий податок, податок із спадщини і місцеві – на будови, транспортні засоби, худобу, собак, кішок, димарі, промисли.

8 серпня 1953 р. Верховна Рада прийняла новий Закон «Про сільськогосподарський податок», який докорінно змінив порядок оподаткування сільського населення. Господарства колгоспників оподатковувалися сільськогосподарським податком за твердими ставками з 0,01 га присадибної землі, незалежно від загальної суми прибутків. Податок нараховувався з кожного господарства за площею земельної ділянки[15].

Отже, податкова система за часів радянської влади (1917–1991 рр.) не виконувала регулятивної чи стимулюючої функції, характерної для ринкових економік, а слугувала інструментом мобілізації фінансових ресурсів для реалізації загальнодержавних планів. Характерними рисами радянської

податкової системи були відсутність фінансової самостійності підприємств і місцевих органів влади, жорстка централізація доходів та непрозорість механізмів оподаткування. Така система забезпечувала стабільне наповнення бюджету, але гальмувала економічну ініціативу, ефективність виробництва, не враховувала інтересів платників податків. Як наслідок, податкова модель радянського періоду виявилася непридатною для умов ринкової економіки, що зумовило необхідність її докорін-

ної трансформації після здобуття Україною незалежності.

Отже, стан сучасної податкової системи України є результатом тривалої історичної еволюції та реформ. Її подальше вдосконалення має ґрунтуватися на принципах стабільності, справедливості, економічної доцільності, прозорості й балансу інтересів держави та платників податків, що є необхідною умовою сталого розвитку України та її інтеграції до європейського економічного простору.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Гай-Нижник П. Особистий сайт URL: <https://hai-nyzhnyk.in.ua/doc2/zobrazennya/911.rus-vizantiya-5.jrpdogovir> (дата звернення: 17.12.2025).
2. Гай-Нижник П. Податкове законодавство України в сфері культури та розваг на початку ХХ століття // *Вісник податкової служби*. 2001. листопад–грудень. С. 60–65.
3. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку: правовий аспект : наук.-практ. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
4. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с. : іл. Бібліогр. : с. 410–412.
5. Кузь В. І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с.
6. Кучерявенко М. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20. URL: <http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0001135870> (дата звернення: 17.12.2025).
7. Молодецька О. М. Трансформація податкової системи України / О. М. Молодецька, Л. А. Буркова, Т. В. Семеняка // *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2016. № 2. С. 710–714.
8. Руда Л. П., Беякова К. С. Еволюція податкової системи України. // *Матеріали LIV Всеукраїнської науково-технічної конференції підрозділів ВНТУ, Вінниця, 24-27 березня 2025р.* URL: <https://ir.lib.vntu.edu.ua/handle/123456789/49152> (дата звернення: 18.12.2025).
9. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 17.12.2025).
10. Податковий кодекс України : наук.-практ. коментар : із змін і допов. : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.
11. Податкове право України : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева М. П. Кучерявенка ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2023. 464 с.
12. Податкова система України: теорія, методологія, практика : монографія / І. О. Т. Замасло. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 420 с. ISBN 978-617-10-0412-2.
13. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш ; рец. : Я. В. Лазур. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/36756> (дата звернення: 19.12.2025).
14. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ. ДТЕУ, 2022. 324 с.
15. Шевердін, М. М. Становлення податкової системи України в перші роки незалежності : [стаття] / М. М. Шевердін // *Юридичний науковий електронний журнал (LSEJ)*. Електрон. джерело. Режим доступу: [chrome-extension://kdpelmjpfafjppnhbloffcjpeomlnpah/http://lsej.org.ua/2\\_2017/5.pdf](chrome-extension://kdpelmjpfafjppnhbloffcjpeomlnpah/http://lsej.org.ua/2_2017/5.pdf) (дата звернення: 19.12.2025).

Дата першого надходження статті до видання: 19.12.2025

Дата прийняття статті до друку після рецензування: 23.01.2026

Дата публікації (оприлюднення) статті: 17.04.2026