

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ТЕОРІЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ В СУЧАСНІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ

О. О. НЕПОЧАТЕНКО, доктор економічних наук

П. К. БЕЧКО, кандидат економічних наук

С. А. ПТАШНИК, кандидат економічних наук

Ю. І. НАГОРНА, аспірант

Уманський національний університет садівництва

У статті наведене теоретичне переосмислення принципів справедливості оподаткування відповідно до ринкових умов господарювання та сучасної економічної теорії, яка слугує основою податкової системи країн з розвинутими ринковими відносинами. Дотримання принципу справедливості в оподаткуванні унеможливорює ухилення від сплати податків і зборів, і як наслідок, позитивно впливає на ефективність оподаткування в цілому.

***Ключові слова:** справедливість оподаткування, податкова система, принципи оподаткування, принцип ефективності, податок.*

Постановка проблеми. Фінансова політика держави, в сучасних умовах, головним чином базується на чіткій системі фінансових важелів та стимулів, серед яких основними виступають податки, збори, інші обов'язкові платежі суб'єктів господарювання, домогосподарств, фізичних осіб, інших категорій платників до бюджету та цільових фондів. Формування та функціонування ефективної податкової системи, протягом усього періоду її існування, залишається в основі досліджень вчених та практиків. Для функціонування сучасної податкової системи актуальними залишаються питання справедливості оподаткування в сучасній економічній теорії, які є важливою складовою побудови оптимальної податкової системи. Потребують більш детального дослідження питання самого процесу розвитку оподаткування та теоретичного обґрунтування механізму становлення податкової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податкова система повинна бути гнучкою, справедливою, здатною забезпечити реалізацію основних завдань податкової політики, спрямованих на стабілізацію національної економіки та економічне зростання. З огляду на це проведення податкової політики, яка б відповідала ринковим умовам господарювання є однією із передумов стабільності національної економіки в умовах глобалізаційних процесів, поглиблення ринкових перетворень для регулювання соціально-економічних процесів. Цій проблемі присвячені праці зарубіжних та вітчизняних вчених, зокрема М. Алексеєнко [1], Д. Рікардо [14], А. Сміта [15, 16], Н. Тургенєва [13] та інших. В той же час, питанню справедливості оподаткування за сучасних

умов, ролі податкової політики в регулюванні соціальних процесів ще не повною мірою, знаходяться в стані дискусії та потребують додаткового дослідження.

Метою статті є обґрунтування теоретичних аспектів справедливого оподаткування на основі розподілу податкового тягаря між платниками податків в сучасній економічній теорії.

Методика дослідження. Для вирішення поставлених у процесі дослідження завдань використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання. Застосування системного підходу, методів індукції та дедукції, аналізу й синтезу дало можливість комплексно і всебічно розглянути теоретичні засади побудови податкової системи, визначити особливості формування основних її елементів. При систематизації результатів напрямів справедливого оподаткування обрано методи наукового узагальнення, аналізу та синтезу.

Принцип справедливості в оподаткуванні є домінуючим серед всіх принципів, які застосовуються вітчизняною системою оподаткування. Враховуючи значимість справедливості в оподаткуванні за сучасних умов у вітчизняній податковій системі є низка дискусійних питань, щодо теоретичного визначення цієї категорії та практичного її застосування, спрямованого на зростання ефективності та конкурентоспроможності національної економіки.

Результати дослідження. Функціонування вітчизняної податкової системи за сучасних умов супроводжується перебудовою вітчизняних політичних, правових, соціальних і економічних інституцій за умови відповідності податкової політики держави пріоритетним фундаментальним принципам, яким вона повинна керуватися — це справедливість і ефективність. Ринкові умови господарювання, глобалізація світової економіки зумовили зростання ролі податків, здатних забезпечити як фінансування державних витрат так і вдосконалення загальних принципів оподаткування, основним з яких є справедливість оподаткування. За сучасних умов податки розглядаються як обов'язковий елемент державної системи. Демократичні інституції, задекларовані в конституціях як країн з розвинутими ринковими відносинами, та і тих, що розвиваються, прагнуть до створення та підтримки свободи і суспільного благоустрою своїх громадян. Звідси випливає необхідність відповідності оподаткування як важливої частини державної діяльності вимогам соціальної справедливості.

З тих пір, як людство визначило для себе поняття «справедливості» воно безуспішно намагається дати точну характеристику цієї категорії. При цьому «справедливість» є одним з базових принципів оподаткування. З часів Адама Сміта і до теперішнього часу економічна наука так остаточно і не визначилася щодо сутності та змісту цього терміну. Термін «ефективність» податкової політики з'явився значно пізніше і відразу зайняв антагоністичну позицію по відношенню до «справедливості». За сучасних умов важливими категоріями для вітчизняної податкової системи є справедливість та ефективність, хоча віддати перевагу будь-якій з цих категорій не представляється можливим. З проведеного

огляду літератури впливає, що ні один з напрямів досліджень оптимізації податкової політики з урахуванням її справедливості і ефективності не привело до створення закінченої методики функціонування системи «справедливість-ефективність». Однак різні економічні джерела, зокрема словники і підручники дають різноспрямоване визначення економічної сутності цих термінів [14, с. 245–246].

Переважна більшість джерел щодо характеристики цих термінів зводиться до того, що податкова політика є системою заходів, яку використовує держава в сфері податків і оподаткування. Вони констатують, що завдяки податковій політиці здійснюється розроблення системи заходів, які забезпечують справляння податків, встановлюють їх ставки, визначають категорії осіб, зобов'язаних сплачувати податки, а також фіксують об'єкти оподаткування, розробляють систему пільг. Аналізуючи справедливість податкової політики різних країн можна стверджувати, що її реалізацію здійснює низка інституцій, які забезпечують її організацію та функціонування. Сюди можна віднести податкове законодавство, спеціальні повноваження осіб, які займаються даною діяльністю, а також установи, що здійснюють контрольну та інформаційну функцію, забезпечують фіскальний контроль і податкове стимулювання. Відносини держави і платників податків регулюються законом, який в односторонньому порядку створюється і затверджується державою. Прямого впливу на ці закони платники податків не мають.

На сьогоднішній день в Україні застосовується система оподаткування доходів фізичних осіб, в умовах якої податкова ставка не залежить від величини оподаткованого доходу. При такій системі найбільша частка всіх оподатковуваних доходів припадає на доходи від трудової діяльності, які оподатковуються за єдиною ставкою 18%. Одночасно з цим розміри стандартних податкових утримань не істотні, оскільки не забезпечують рівень прожиткового мінімуму в країні. Така система не в змозі забезпечити гідний рівень життя більшості населення і може бути вигідна тільки вузькому прошарку громадян з надвисокими доходами [1, 3].

Принцип справедливості в оподаткуванні відноситься до всіх податків і зборів, що адмініструються відповідно до податкового кодексу України. Найбільш проблематичним, за сучасних умов, адміністрування податків в Україні є податок на доходи фізичних осіб. Вирішення цієї проблеми, наразі перебуває на розгляді у Верховній раді України.

З огляду на це у Верховній Раді України зареєстровано 16. 01. 2020 р. проект за № 2758 «Про внесення змін до статті 167 Податкового кодексу України (щодо запровадження справедливої прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб)» [5, 8]. В даному нормативному акті, який перебуває на розгляді у Верховній раді України, передбачено забезпечення принципу справедливості при сплаті податків на доходи фізичних осіб. Відповідно до чинного податкового законодавства сплата цього податку не залежить від доходів платників податку, і до всіх платників застосовується єдина ставка в розмірів 18% незалежно від реального місячного доходу платника.

Справедливість в оподаткуванні фізичних осіб буде досягнута за умови застосування ставок в оподаткуванні в залежності від реального розміру доходу. Така практика в оподаткуванні фізичних осіб застосовується в переважній більшості країн з розвинутими ринковими відносинами, яку доцільно адаптувати в національну податкову систему.

Урядовий проект щодо оподаткування доходів фізичних осіб передбачає для платників податку, які отримують місячний дохід у розмірі, «що перевищує десять мінімальних заробітних плат, але менше ніж двадцять мінімальних заробітних плат, ставка податку становитиме 36 % від бази оподаткування. Максимальна ставка податку відповідно до запропонованого законопроекту передбачається в розмірі 54 % від бази оподаткування [2, 4].

Податкова справедливість є основною характеристикою ідеальної сучасної податкової системи. Вперше теоретично справедливість оподаткування була обґрунтована А. Смітом у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.), в якій сформульовані та науково обґрунтовані положення принципів оподаткування, які стали фундаментом засад оподаткування [15, с. 684]. У праці сформульовано і обґрунтовано чотири принципи, які були реалізовані в податковій системі переважної більшості країн це: справедливість, визначеність, зручність, ефективність. При дотриманні цих принципів на практиці податкова політика перебуває в певному руслі, обмежуючи при цьому неправомірні дії уряду щодо «...взаємних прав і обов'язків громадян та держави на умовах пошуку компромісів між протилежними інтересами платників податків і держави» [16, с. 86].

Саме існування держави, як соціального інституту, який об'єднав окремих людей у суспільство і обумовлює об'єктивну необхідність існування податків. Так, на думку М. Тургенева, податки є засіб досягнення мети суспільства або держави, тобто тієї мети, яку люди собі передбачають при поєднанні своєму в суспільство, або при створенні держав. На цьому ґрунтується і право уряду вимагати податків з народу [4].

Одним із провідних спеціалістів у галузі державних фінансів другої половини XIX — початку XX ст. був професор Михайло Мартинович Алексеєнко. В податках, на думку вченого, відчувається тісний зв'язок економічних і політичних явищ. З одного боку, податки є одним із елементів розподілу, складовою частиною ціни (з аналізу якої і почалась власне економічна наука). З іншого, — встановлення, розподіл, вилучення і використання податків є однією з функцій держави. Незважаючи на таке важливе місце податків у житті суспільства, теорія оподаткування, фінансова наука, як констатував економіст, залишалися в зародковому стані. Про слабкість фінансової науки свідчила невирішеність цілої низки питань, що мали вагомий теоретичний значення, а головне — практичну гостроту. Традиційний підхід до держави як непродуктивного явища в економіці, захоплення вирішенням фіскальних завдань без врахування їх наслідків, протиставлення державного та народного господарства зумовлювали також необхідність перегляду політико-економічних основ фінансової науки. М.М. Алексеєнко з цього приводу писав:

«Відсутності порядку в житті відповідав хаотичний стан науки, яка, в свою чергу, впливала на практику» [14, с. 2].

Фінансові питання для багатьох економістів обмежувались виключно питаннями про гроші, державні асигнації, валюту, металевий фонд, а в зміцненні грошової одиниці вбачалась запорука вирішення усіх фінансових ускладнень. Учені наводили аргументи на користь діючої системи, або ж пропонували зміни. Між тим завдання полягало у розробці теорії. «Наука не пояснювала поточного становища справ, — писав М.М. Алексеєнко, — не ставила навіть твердо визначення податку як начала, на підставі якого слід вести критику» [14, с. 171].

Прояв прихильності до поглядів класичної економічної школи спостерігалось у більшості вітчизняних і зарубіжних фінансистів. Так, зокрема І. Я. Горлов, як і класики економічної школи — Адам Сміт і Давид Рікардо, наполягав на оподаткуванні чистого доходу на противагу оподаткуванню капіталу. Недоліком останнього вважалось знищення об'єкта оподаткування як такого за рахунок зменшення коштів виробництва, які повинні відновлюватися по міру сплати податку.

Оскільки така методологія притаманна лише чистому доходу, то він і повинен слугувати джерелом для оподаткування. Разом з тим, за результатами дослідження провідного спеціаліста у галузі державних фінансів початку ХХ ст. М. М. Алексеєнка оподаткуванню підлягає не тільки чистий дохід, а й майно, яке не приймає участь у процесі виробництва і не впливає на коло обігу виробничого процесу [14, с. 11].

З цих позицій М. М. Алексеєнко дає теоретичне тлумачення справедливості в оподаткуванні: «При формуванні податків платники прагнуть до «справедливості», але «людська справедливість» відносна. У суспільстві, яке характеризується поділом класів на привілейовані і податкові, спільність оподаткування образлива для привілейованих. У суспільстві, в якому фундаментальним початком суспільного життя визнано рівність перед законом, судом, службою і податком, спільність оподаткування до такої міри буденна справа» [14, с. 12].

Видатний вчений з питань справедливості в оподаткуванні А. Вангер виокремив фінансовий і соціальний аспект справедливості оподаткування «...сєнс справедливості оподаткування точно представляється різним, залежно від того, з якої точки зору розглядається ця проблема: фінансової чи соціальної». В той же час, обидві точки зору відповідають вимогам справедливості системи оподаткування [10].

Питання справедливості оподаткування аграріїв усугубляється тим, що з 01. 01. 2017 р. на вимогу МВФ скасований спеціальний режим оподаткування ПДВ, що суттєво вплинуло на їх дохідність та подальше скорочення виробництва аграрної продукції, особливо дрібнотоварних товаровиробників. Для України зі вступом в СОТ відкриті можливості щодо експорту сільськогосподарської продукції при дотриманні якісних характеристик, які відповідають умовам країн — членів ЄС. Виходячи з обсягів легального

імпорту, Україну не можна віднести до найбільших світових імпортерів, хоча за рівнем реалізації зернових культур країна займає третє місце в світі. Динаміка зовнішньоторговельного обігу продукції аграрної галузі за досліджуваний період свідчить про випереджуючі темпи росту імпорту в порівнянні з темпами росту експорту.

В той же час, експортерами сільськогосподарської продукції є переважно великотоварні сільськогосподарські товаровиробники. Стосовно дрібнотоварних сільськогосподарських товаровиробників з відміною спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість має місце брак фінансових ресурсів, наслідком якого є унеможливлення ведення розширеного відтворення, функціонування їх на самофінансуванні і самоокупності. Проблема набуває більшого резонансу внаслідок обмеженого доступу аграріїв до кредитних ресурсів внаслідок високої облікової ставки НБУ. Пільговий механізм кредитування взагалі не функціонує із — за браку коштів бюджету на ці цілі. З огляду на це дрібнотоварні сільськогосподарські товаровиробники перебувають в нерівних умовах з великотоварними виробниками, що суттєво різнить їх у виробництві конкурентоспроможності виробництва, негативно впливає на їх інвестування.

На тлі відсутності пільгового режиму кредитування, зростання податкового тягара на сільськогосподарських товаровиробників відміна спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників ПДВ була передчасною. Проведені дослідження свідчать, що важливою передумовою податкового стимулювання дрібнотоварних товаровиробників при загальній площі їх користування, що не перевищує 1000 га є відновлення спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість при виробництві продукції тваринництва (крім птахівництва) [14].

Найбільш дієвим методом справедливості в оподаткування аграріїв в цілому і тваринницької галузі, зокрема є запровадження виробничої кооперації. В підтвердження цього є досвід кооперування тваринницької галузі в Черкаській області, за якого суб'єкти господарювання об'єднуються в кооперативи для виробництва високоякісної продукції, яка відповідала б нормам європейських ринків і була б конкурентоздатною. Враховуючи те, що переробні підприємства із — за низької якості молока виробленого в домогосподарствах відмовляються від його приймання для подальшої переробки в області створюються молочні кооперативи внаслідок чого реалізується програма підтримки сільськогосподарських кооперативів. Станом на 01. 01. 2020 р. в області зареєстровано 124 сільськогосподарських кооперативи, з них 26 молочарських, 38 м'ясних. Про результати виробництва та реалізації молока в молочному кооперативі «Велліс — Молоко» Монастирищенського району Черкаської області свідчать дані.

Ще однією важливою складовою справедливості оподаткування, здатного стимулювати аграрне виробництво через податкові стимули є зростання ефективності праці через матеріальну зацікавленість працівників. Розширення виробництва в сільському господарстві неможливе без зростання

кадрового потенціалу галузі. Однією з найбільш важливих проблем, що перешкоджають притоку трудових ресурсів в сільському господарстві, є низький рівень заробітної плати. Упродовж 2009–2016 рр. розмір середньомісячної заробітної плати працівників галузі зріс у 2,7 рази, тоді як безпосередньо найманих працівників сільського господарства зріс у 3,2 рази. У 2014–2015 роках лише три області мали середньомісячну номінальну зарплату вищу за середній показник по Україні, а у 2016 — дві. Зокрема, у 2016 р. — Донецька (перевищення склало 15,6 %), Київська (0,1 %).

Водночас у семи областях рівень середньомісячної номінальної заробітної плати нижчий за 80% від середнього показника по Україні, зокрема, Сумській (79,7 %), Волинській і Херсонській (по 78,1 %), Хмельницькій (78,0 %), Житомирській (77,2 %), Кіровоградській (76,7 %), Тернопільській (71,3 %). Упродовж 2013–2016 років розмір середньомісячної заробітної плати працівників зріс на 28,5 %, тоді як безпосередньо цей показник для працівників сільського господарства зріс на 38,3 %. У 2015 році середньомісячна номінальна зарплата працівників сільського господарства вища за середній показник по Україні у 10 областях, у 2016 році — у 10, а нижчий за 80 % — лише у 3 областях у 2015 році, а у 2016 — у 2 областях. В останні роки постерігається динаміка зростання номінальної заробітної плати працівників сільського господарства та пов'язаних з ним послугами (табл. 1).

Незважаючи на те, що номінальні заробітна плата працівників сільського господарства зростає її рівень в 2015 р. до середньої заробітної плати по національній економіці склав 63,9 %, а в 2018 р. — 80,8 %. З огляду на це, тільки по Черкаській області має місце скорочення кількості працівників, зайнятих в сільському господарстві області. В 2018 р. в порівнянні з 2017 р. кількість штатних працівників, зайнятих в сільському господарстві в цілому по області скоротилося на 2,9 тис. осіб при одночасному зменшенні частки зайнятих працюючих до загальної кількості а 1,0 відсотковий пункт.

Беручи до уваги неможливість сільськогосподарських товаровиробників підвищити заробітну плату за рахунок власних коштів, вважаємо за доцільне запровадити неоподатковуваний мінімум по ПДФО, що суттєво збільшить реальні доходи сільськогосподарських товаровиробників [9].

Для раціоналізації використання земель сільськогосподарського призначення необхідно здійснювати заходи за такими напрямками: посилення контролю (зокрема податкового) за використанням сільськогосподарських угідь сінокосів і пасовищ; проведення заходів, що унеможливають нецільове використання земель сільськогосподарського призначення.

Реалізація справедливості через принцип податкового стимулювання аграрної галузі повинна супроводжуватися з боку контролюючих органів дієвим контролем щодо вимог ведення аграрного виробництва, дотриманням ними сівозмін тощо. Фіскальні органи повинні контролювати системний підхід до здійснення податкового регулювання в галузі.

Табл. 1. Середньомісячна номінальна заробітна плата штатних працівників (грн)*

Показник	У середньому на одного штатного працівника			
	2015	2016	2017	2018
Україна				
Середня заробітна плата штатних працівників по національній економіці	2239	5183	7104	8865
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	1472	4195	6057	7557
з них сільське господарство	1430	3916	5761	7166
Черкаська область				
Середня заробітна плата штатних працівників по національній економіці	3360	4148	6042	7478
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	3316	4362	6281	8170
з них сільське господарство	3178	4148	5935	7913
Середньооблікова кількість штатних працівників в національній економіці, тис. осіб	224,8	219,5	221,6	216,9
З них сільському господарстві, тис. осіб	29,9	32,2	32,4	29,5
Частка зайнятих працюючих сільському господарстві до загальної кількості працюючих,%	13,3	14,3	14,6	13,6

- побудована авторами за даними: <https://agropolit.com/spetsproekty/681-podatki-2020-osnovni-zmini-dlya-apk-vid-uryadu-ta-parlamentu>

Для цього пропонується сформувані «центр податкового впливу» на суб'єкти аграрного виробництва як визначення зони впливу податкових інструментів на чинники виробництва, спрямованих на забезпечення їх найбільш ефективного використання, за рахунок введення єдиного критерію для бенефіціара податкових пільг. Створення «центру податкового впливу» обумовлено необхідністю системного підходу щодо стимулювання аграріїв в напрямі збільшення обсягів виробництва продукції, забезпечення спеціалізації виробництва, що дасть змогу реалізувати принцип справедливості податкового навантаження за рахунок розподілу податкового навантаження на внутрігалузовому рівні, забезпечить раціоналізацію землекористування, оптимізацію податкового навантаження. При виявленні фактів нецільового використання землі і інших порушень пов'язаних з веденням аграрного виробництва слід застосовувати підвищений коефіцієнт єдиного податку.

Важливою передумовою впливу податкового стимулювання на нарощування обсягів виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції має зміна методології застосування єдиного податку (четверта) група. Сучасні методичні підходи щодо застосування єдиного податку (четверта) група ніякою мірою не впливають на обсяги виробництва та ефективність виробництва,

оскільки базою оподаткування слугують сільськогосподарські угіддя, скоригована їх грошова оцінка та ставки оподаткування [13]. Така методологія оподаткування не має прямого впливу на результати діяльності платників податку, а натомість не стимулює їх на зростання ефективності виробництва, дотримання структурованості галузі, впровадження передових енергозберігаючих технологій, нарощування виробництва органічної продукції, зростання поголів'я худоби тощо.

В економічній літературі з приводу податкового стимулювання аграріїв існують різні варіанти щодо його вдосконалення. Найбільш поширеним методичним підходом відповідно до проведеного опитування фірмою AgroPolit.com в квітні 2019 р. аграріїв щодо зміни в податковій системі є застосування диференційованої системи оподаткування, залежно від розміру річного обороту господарюючого суб'єкта та кількості задіяних у виробництві людей (табл. 2).

Табл. 2. Результати опитування аграріїв щодо вдосконалення податкової системи

Показник	Результат, %
Диференційована система оподаткування, залежно від розміру річного обороту господарюючого суб'єкта та кількості задіяних у виробництві людей	37,7
Надати спрощену систему оподаткування фермерам, а решту — на загальну систему.	28,3
Ввести податок з обороту для всього українського бізнесу	16,8
Повернути спеціальний режим оподаткування ПДВ	16,2
Інші варіанти	1

Таку пропозицію підтримали 37,7 % із загальної кількості опитаних. Із загальної кількості опитаних 16,2 % аграріїв підтримують відновлення спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість.

Щодо подальшого вдосконалення оподаткування суб'єктів господарювання аграрної галузі 28,3 % із переліку опитаних вважають за доцільне спрощену систему оподаткування, яка діє на сучасній методичній основі застосовувати виключно до фермерських господарств, а решта суб'єктів господарювання галузі перевести на загальну систему оподаткування. Запровадження податку з обороту для всього вітчизняного бізнесу підтримують 16,8 % із загальної кількості респондентів.

Враховуючи простоту обчислення єдиного податку (четверта) група, ряд преференцій, закладених в цьому податку для аграріїв, спрощену податкову звітність вважаємо за необхідне оподаткування суб'єктів господарювання аграрної галузі здійснювати за спрощеною системою, змінивши методичний підхід щодо застосування цього податку. Спрощена система оподаткування у вигляді єдиного податку яка на сьогодні чинна для 1–3 групи відповідно до Податкового кодексу України передбачає групування платників за критеріями річного обсягу доходу та кількості найманих працівників (1–3 групи) [11].

Практичний досвід свідчить, що при застосуванні спрощеної системи оподаткування аграріїв (четверта) група слід застосовувати диференційований підхід до оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників в залежності від обсягів реалізованої продукції. Такий підхід дасть змогу дрібнотоварним сільськогосподарським товаровиробникам не тільки зменшити податкове навантаження, а і слугуватиме мотивацією для нарощування ними сільськогосподарської продукції. При оподаткування аграріїв єдиним податком з метою дотримання внутрігосподарського балансу виробництва продукції, дотримання критеріїв спеціалізації слід застосовувати понижені ставки цього податку в залежності від рівня спеціалізації. В першу чергу це стосується тих суб'єктів господарювання, які займаються тваринницькою галуззю. Такі суб'єкти господарювання через податкове стимулювання слід заохочувати до збільшення поголів'я ВРХ, свиней і овець і кіз. З метою нарощування виробництва органічної продукції слід зменшувати ставки єдиного податку по всіх видах рослинницької, тваринницької та продукції переробки на власних потужностях [16].

З огляду на це важливою передумовою податкового стимулювання аграріїв, що оподатковуються за спрощеною системою оподаткування (четверта) група є зміна бази оподаткування і диференціація ставок в залежності від галузей виробництва. За базу оподаткування 1–3 групи спрощеною системи оподаткування слугує виручка від реалізації продукції. З метою вдосконалення оподаткування аграріїв за спрощеною системою за базу оподаткування слід використовувати виручку від реалізації продукції в розрізі галузей виробництва, а саме: рослинництво, тваринництво, промислове виробництво, інші галузі.

При такій базі оподаткування регулювання податкового стимулювання слід здійснювати в залежності від розміру диференційованих ставок єдиного податку (четверта) група [15].

Табл. 3. Запропоновані ставки єдиного податку (четверта) група, %

Профіль оподаткування сільськогосподарського товаровиробника	Ставка податку
Рослинництво	5
ВРХ, вівчарство, конярство, бджільництво	1
Свинарство	3
птахівництво	6
інші галузі тваринництва	1
Переробка сільськогосподарської продукції	6

Джерело: складено автором.

Застосування диференційованих ставок в залежності від галузей аграрного виробництва сприятиме всебічний розвиток всіх галузей виробництва. Відмінності в ставках єдиного податку (четверта) сприятиме диференціації податкового навантаження на внутрігалузовому рівні (табл.7).

За умови, якщо суб'єкт господарювання аграрного виробництва отримує доходи з різних видів діяльності, податок необхідно розрахувати по кожному окремо (по своїй ставці) і сплатити до бюджету підсумкову суму.

Висновок. Найважливішим якістю будь-якої сучасної податкової системи є ступінь її відповідності концепції справедливості. Разом з тим, поняття справедливості часто вимагає порівняльних суджень про те, що вважається «більш» чи «менш» справедливим з точки зору існуючих соціальних інститутів. У теорії оподаткування справедливість пояснюється, в першу чергу, тим, інтереси яких категорій платників податків відображає проведена державою податкова політика. Найбільш наявно це проявляється в сфері податкової політики прибуткового оподаткування фізичних осіб, де справедливість оцінюється за ступенем зменшення «надлишкової нерівності» при розподілі податкового навантаження.

Література

1. Баліцька В. В. Соціальна справедливість оподаткування крізь призму платоспроможності суб'єктів економіки України. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 33–44.

2. Довідник пільг № 56/1 та № 56/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2011 р. / Консультаційний центр : Навігатор платника податків: Консультаційний центр. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення 14.08.2020).

3. Довідник пільг № 60/1 та № 60/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2012 р. Консультаційний центр: Навігатор платника податків: Консультаційний центр. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення 14.08.2020).

4. Довідник пільг № 64/1 та № 64/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2013 р. Консультаційний центр: Навігатор платника податків: Консультаційний центр. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення 14.08.2020).

5. Довідник пільг № 69/1 та № 69/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2014 р. / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення 14.08.2020).

6. Довідник пільг № 73/1 та № 73/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2015 р. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення 14.01.2019).

7. Довідник N 77/1 та N 77/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2016 Подобиці. URL: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/dovidniki-podatkovih-pilg/dovidnik-podatkovih-pilg2/> (дата звернення 14.08.2020).

8. Довідник N 81/1 та N 81/2 інших податкових пільг станом на 31.12.2016. Подробиці. URL: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/dovidniki-podatkovih-pilg/dovidnik-podatkovih-pilg2/> (дата звернення 14.08.2020).

9. Довідник № 85/1 та № 85/2 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 31.12.2017. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.htm> (дата звернення 14.08.2020).

10. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов. Москва: ЮНИТИДАНА, 2011. 591 с. 11. Податковий кодекс України: закон України № 2755 від 02.12.2010 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/nalogovyi-kodeks/> (дата звернення 14.08.2020).

12. Роулз Джон Теория справедливости. A Theory of Justice. URL: <https://gtmarket.ru/laboratory/basis/6642> (дата звернення 14.08.2020).

13. Gruber, Jonathan. Measuring the Fairness of Tax Systems. Taxation in Theory and Practice. Part IV. P. 532–535. URL: http://www.ase.ro/upcpr/professori/758/Scan_Gruber_Fairness%20of%20Taxation.pdf (дата звернення 14.08.2020).

14. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. Moskva : Lamartis, 2014. 776 p.

15. Smith A. An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations. Modern Library Edition. New York: Random House, 1937. 779 p.

16. Stanley S. Surrey Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures. URL: <http://www.hup.harvard.edu/catalog.php?isbn=9780674436503> (дата звернення 14.01.2020).

References

1. Balitska, V. (2011). Social justice of taxation in terms of paying capacity of business entities of Ukraine. *Finances of Ukraine*, no. 9, 33–44 [in Ukrainian].

2. State Fiscal Service of Ukraine (2011). Directory of tax benefits, no. 56/1 and No. 56/2 provided by the current legislation on tax and fees payments as of 01.01.2011. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].

3. State Fiscal Service of Ukraine (2012). Directory of tax benefits, no. 60/1 and No. 60/2 provided by the current legislation on tax and fees payments as of 01.01.2012. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].

4. State Fiscal Service of Ukraine (2013). Directory of tax benefits, no. 64/1 and No. 64/2 provided by the current legislation on tax and fees payments as of 01.01.2013. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].

5. State Fiscal Service of Ukraine (2014). Directory of tax benefits, no. 69/1 and No. 69/2 provided by the current legislation on tax and fees payments as of

01.01.2014. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--pereelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].

6. State Fiscal Service of Ukraine (2015). Directory of tax benefits No. 73/1 and no. 73/2 provided by the current legislation on tax and fees payments as of 01.01.2015. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--pereelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].

7. Directory of other tax benefits, no. 77/1 and no. 77/2 as of 01.01.2016. Retrieved from: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/dovidniki-podatkovih-pilg/dovidnik-podatkovihpilg2/> [in Ukrainian].

8. Directory of other tax benefits no. 81/1 and no. 81/2 as of 31.12.2016. Retrieved from: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/dovidniki-podatkovih-pilg/dovidnik-podatkovihpilg2/> [in Ukrainian].

9. State Fiscal Service of Ukraine (2017). Directory of tax benefits that are the losses of the budget revenue, no. 85/1 and 85/2 as of 31.12.2017. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--pereelik/dovidniki-/54005.htm> [in Ukrainian].

Mayburov, I., Sokolovskaya, A. (2001). Theory of taxation. Advanced course. Moscow: UNITYDANA [in Russian].

11. Verhovna Rada of Ukraine (2010). Tax Code of Ukraine (Act No. 2755, December, 2). Retrieved from <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/nalogovy-i-kodeks> [in Ukrainian].

12. John Rawls. A Theory of Justice. Retrieved from: <https://gtmarket.ru/laboratory/basis/6642>.

13. Gruber, J. Measuring the Fairness of Tax Systems. Taxation in Theory and Practice, IV, 532–535. Retrieved from: http://www.ase.ro/upcpr/professori/758/Scan_Gruber_Fairness%20of%20Taxation.pdf

14. Smit, A. (2014). Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. Moskva: Lamartis.

15. Smith, A. (1937). An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations. Modern Library Edition. New York: Random House.

16. Stanley, S. Surrey Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures. Retrieved from <http://www.hup.harvard.edu/catalog.php?isbn=9780674436503>.

Аннотация

Непочатенко Е. А., Бечко П. К., Пташник С. А., Нагорная Ю. И.

Справедливость налогообложения в современной экономической теории

В статье речь идет о базовых принципах системы налогообложения — принцип эффективности налогообложения. Налоговое упрощения (принцип эффективности) является принципом, согласно которому стремится развиваться любая налоговая система, так как это способствует уменьшению уклонения от налогов и, соответственно, повышает административную эффективность налогообложения.

Финансовая политика государства, в современных условиях, главным образом базируется на четкой системе финансовых рычагов и стимулов, среди которых основными выступают налоги, сборы, другие обязательные платежи субъектов хозяйствования, домохозяйств, физических лиц, других категорий плательщиков в бюджет и целевые фонды. Формирование и функционирование эффективной налоговой системы, в течение всего периода ее существования, остается в основе исследований ученых и практиков. Для функционирования современной налоговой системы актуальными остаются вопросы справедливости налогообложения в современной экономической теории, является важной составляющей построения оптимальной налоговой системы. Требуют более детального исследования вопроса самого процесса развития налогообложения и теоретического обоснования механизма становления налоговой системы.

Подытоживая вышеизложенное, можно заметить, что принцип эффективности сегодня, как правило, не использован ни в теории, ни в практике. Некоторые идеи данного принципа мы можем наблюдать в принципах экономичности, справедливости, экономической обоснованности и тому подобное. Но также следует заметить, что суть, выраженная в данных принципах, не совсем соответствует первичным идеям принципа эффективности налогообложения, выражает приоритет прав налогоплательщика. Эффективность администрирования предполагает, что процедура налоговых взысканий должна быть максимально простой для плательщиков налогов, сборов и других обязательных платежей. Налоги должны быть сконструированы таким образом, чтобы давая доход государству, не влияли отрицательно на экономику и общество. Налогообложение должно быть удобным для налогоплательщика, взимания налогов должно осуществляться наиболее дешевым способом. Также следует отметить вопрос эффективности норм налогового права, во многом определяются гибкостью налоговой политики государства. Это выражается в изменении уже установленных правовых норм, если они не соответствуют социально-экономическим условиям их применения.

Ключевые слова: справедливость налогообложения, налоговая система, принципы налогообложения, принцип эффективности, налог.

Annotation

Nepochtenko O., Bechko P., Ptashnyk S., Nagornaya J.
Fairness of taxation in modern economic theory.

The article deals with the basic principles of the taxation system - the principle of the efficiency of taxation. Tax simplification (the principle of efficiency) is a principle according to which any tax system strives to develop, since it helps to reduce tax evasion and, accordingly, increases the administrative efficiency of taxation.

The financial policy of the state, in modern conditions, is mainly based on a clear system of financial levers and incentives, among which the main ones are taxes, fees, other obligatory payments of business entities, households, individuals, and other categories of payers to the budget and trust funds. The formation and functioning of an effective tax system, throughout the entire period of its existence, remains at the heart of the research of scientists and practitioners. For the functioning of the modern tax system, the issues of fairness of taxation in modern economic theory remain relevant, it is an important component of building an optimal tax system. They require a more detailed study of the issue of the very process of development of taxation and a theoretical substantiation of the mechanism of formation of the tax system.

Summing up the above, it can be noted that the principle of efficiency today, as a rule, is not used either in theory or in practice. We can observe some of the ideas of this principle in the principles of economy, fairness, economic feasibility, and the like. But it should also be noted that the essence expressed in these principles does not quite correspond to the primary ideas of the principle of tax efficiency, expresses the priority of the taxpayer's rights. Efficiency of administration assumes that the procedure of tax collection should be as simple as possible for payers of taxes, fees and other obligatory payments. Taxes should be designed in such a way that while giving income to the state, they do not negatively affect the economy and society. Taxation should be convenient for the taxpayer; taxes should be collected in the cheapest way. It should also be noted the issue of the effectiveness of tax law, largely determined by the flexibility of the tax policy of the state. This is expressed in the change of already established legal norms, if they do not correspond to the socio-economic conditions of their application.

Key words: *fairness of payment, taxation system, principle of taxation, principle of efficiency, taxation.*