

## ПОДАТКОВІ РЕФОРМИ В КОНТЕКСТІ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

ГУРНАК О. В.

кандидат економічних наук

Донецьк

Існування і розвиток сучасної держави неможливі без акумуляції значних обсягів фінансових ресурсів. З давніх часів основним інструментом, за допомогою якого вирішувалася ця проблема, були податки. У той же час, вилучаючи шляхом оподаткування частину доходів громадян і господарюючих суб'єктів, держава не тільки отримує можливість утримувати себе, фінансувати виробництво суспільних благ і різні програми соціального розвитку, а й істотно впливає на економічний розвиток. Історичний досвід показує, що в певних випадках оподаткування стає непомірним тягарем для економіки країни, гальмує її розвиток, в інших випадках податкова політика оцінюється як одна з найбільш важливих складових економічного зростання. Усе це обумовлює значну актуальність теоретичної рефлексії проблем оподаткування в контексті соціально-економічного розвитку.

Початок теоретичного осмислення оподаткування пов'язується з формулюванням А. Смітом чотирьох принципів оподаткування, а сьогодні теорія оподаткування має значну кількість важливих результатів, використовує складний математичний апарат дослідження і втілюється у великій науковій літературі. Однак досягнення теорії оподаткування можуть бути використані для їх втілення в життя тільки за умови успішної реалізації відповідних податкових реформ. Разом з тим податкові реформи є складним явищем в суспільно-економічному розвитку будь-якої держави. Теоретичним та практичним проблемам податкових реформ присвячено роботи багатьох вітчизняних й зарубіжних науковців, серед яких особливо слід відзначити: А. Ауер-

баха, Р. Бьорда, С. Вайнера і В. Хеттіча, В. Вишневського, С. Джеймса, Дж. Зодру, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Майбурова, Дж. Слемрода та інших.

Незважаючи на існування певних вагомих наукових праць зазначених авторів, цілісна теорія податкових реформ поки ще не сформована. Проте можна бачити, що чітко виокремилися декілька підходів до дослідження податкових реформ.

Метою даної статті є узагальнення та розвиток існуючих концептуальних підходів до проведення податкових реформ, їх впливу на соціально-економічний розвиток країни.

Найбільш поширеним у науковій літературі підходом до проведення податкових реформ є підхід на основі теорії оптимального оподаткування, яка є невід'ємною складовою неокласичної теорії економіки, що, в свою чергу, визнається основою (мейнстримом) сучасної економічної науки. Дослідження оподаткування в рамках цієї теорії проводиться на основі його впливу на функцію суспільного добробуту (*social welfare function*). При цьому на суспільний добробут впливають як економічна ефективність податків, так і їх відповідність сформованим уявленням про соціальну справедливість [1].

Податкові реформи пов'язуються з необхідністю реалізації таких заходів, які спрямовані на формування певного компромісу між економічною ефективністю і соціальною справедливістю оподаткування і дозволяють досягти максимуму функції соціального добробуту.

Другий підхід отримав назву макроекономічного підходу. У рамках цього підходу податкові реформи розробляються з метою здійснення певного впливу на окремі макроекономічні показники, серед яких, як правило, рівень ВВП і темпи економічного зростання національної економіки. Дослідження проводяться на основі емпіричного методу, широко використовується економічне моделювання впливу податків на макроеко-

номічні показники. Варто зазначити, що ідеологія, так званих фундаментальних, податкових реформ в розвинутих країнах світу у другій половині 80-х років ХХ століття полягала у стимулюванні економічного зростання за рахунок зниження податкових ставок і розширення бази оподаткування, тобто базувалася саме на макроекономічному підході.

Останнім часом з'являються певні спроби інтеграції теорії оптимального оподаткування з макроекономічним підходом до обґрунтування податкових реформ. Так, при побудові макроекономічних моделей все більш послідовно враховуються мікроекономічні основи, а моделі оптимального оподаткування включають макроекономічний аспект [2, р. 6].

Адміністративний підхід робить наголос на те, що потрібні податкові реформи, які сприяють вдосконаленню адміністрування податків, створюють умови для виконання платниками податків податкового законодавства. З практичної точки зору це означає, що потрібно знайти такі рішення проблем адміністрування податків, які дозволяють залучати у розпорядження держави фінансові ресурси у необхідному обсязі, з мінімальними витратами і зусиллями. Аналітичним показником, на основі якого можна планувати і оцінювати успішність податкових реформ пропонується використовувати податковий розрив (*tax gap*), який визначається як різниця між сумою податків, яка мала б бути сплаченою на основі діючого законодавства і фактично сплаченою сумою. Величина податкового розриву, по суті, включає суми несплачених податків внаслідок ухилення від оподаткування, суми податків задекларованих, але несплачених, недоплачені суми податків внаслідок нерозуміння платником податків податкового законодавства тощо.

Заслуговує на увагу сформована на основі досліджуваного підходу теза Р. Бьорда, що податкові реформи мають формувати у податкових органів відношення до платників податків як до клієнтів, а не як потенційних злочинців [3, 4]. Прийняття такої філософії на сучасному етапі розвитку податкових систем потребує розробки чітких інструкцій, зрозумілих форм податкової звітності, впровадження on-line систем сплати податків та звітності, інформаційну та практичну допомогу платникам податків від органів податкового адміністрування.

Як відображено в огляді, підготовленому фахівцями PricewaterhouseCoopers і the World Bank Group, саме в руслі такого підходу відбувалося більшість податкових реформ протягом 2011 року і такі ж тенденції будуть зберігатися, оскільки можливості зменшення податкових ставок в основному вичерпані через обмеження, пов'язаних з формуванням доходів бюджетів [5, р. 24].

Відповідно до теорії суспільного вибору, існуючі податкові системи є результатом суспільного вибору, який безпосередньо реалізується в межах політичного процесу, зазнає спотворюючого впливу особистих інтересів політиків, чиновників, груп особливих інтересів. Дослідження дій уряду привели до того, що найбільш реалістичною метою податкових реформ виявилася максимізація очікуваної підтримки на наступних виборах [6]. Отже, зміст, час та інші параметри податкової

реформи визначаються виходячи з того, наскільки вони сприятимуть збільшенню кількості прихильників діючої влади, а відтак відсутні будь-які гарантії, що вони обов'язково сприятимуть збільшенню суспільного добробуту або зростанню темпів економічного росту, чи спрощенню існуючої податкової системи.

Заслуговує на увагу підхід до дослідження податкових реформ, формування якого відбулося на основі поведінкової (біхевіористської) економічної теорії, тобто поведінковий підхід. Варто зазначити, що ототожнення предмета економічної науки з дослідженням специфічної поведінки економічних агентів мотивованих власними інтересами, має тривалу традицію, що починається від Сміта, закріплюється в маржиналізмі і входить до фундаменту сучасної неокласики. Однак принципова різниця між неокласикою і поведінковою економікою полягає в тому, що перша досліджує поведінку і прийняття рішень раціональними людьми і фірмами, а друга відкидає посилку раціональності як нереалістичну і виходить з обмеженої раціональності економічних агентів. Успішність податкової реформи залежить не від того наскільки вона відповідає різним критеріям, в тому числі, максимізації суспільного добробуту, а від того, наскільки вірно були передбачені поведінкові реакції, так би мовити врахована психологія обмежено раціональних платників податків.

У роботі [7] С. Джеймс досліджує наслідки двох податкових реформ проведених у Великобританії і пов'язаних з реформуванням місцевого оподаткування та введенням ПДВ. Обидві реформи мали чітке обґрунтування на основі економічного мейнстріму, але перша з них провалилася, і навіть більш того стала однією з головних причин відставки уряду М. Тетчер, яка її ініціювала, а друга досягла поставлених цілей. Учений доводить, що такі протилежні результати пояснюються тим, що при введенні ПДВ та його подальшому реформуванні значна увага приділялася саме поведінковому фактору, а реформування місцевого оподаткування, покликане сприяти підвищенню справедливості в оподаткуванні зазнало фіаско саме через те, що сприймалося громадянами як несправедливе, і викликало відповідні негативні реакції.

Крім перерахованих вище концептуальних підходів до проведення податкових реформ, доцільним є виділення також еволюційного підходу, заснованого на розумінні того, що податкова система, як складне інституційне утворення, змінюється за законами власної еволюції, що обґрунтовується в роботі [8].

У рамках еволюційної економіки основною характеристикою економічної реальності визнається перманентність змін. Зміни постають не як короткострокове явище, покликане відновити порушену під впливом екзогенних факторів рівновагу, а як постійна і невід'ємна ознака функціонування економічних систем. Зміни обумовлені внутрішньою логікою функціонування економічної системи. При цьому існує безперервність еволюційного процесу, тобто подальший стан економічної системи пояснюється поточним.

**В**иходячи з базових принципів еволюційної економіки, оподаткування, так само як і проведення податкових реформ, не можуть не залежати від часових і просторових координат конкретної держави. Ігнорування еволюційних законів розвитку податкової системи держави при проведенні податкових реформ призводить до суперечливих і, найчастіше, непередбачуваних результатів. Наочним підтвердженням цього може бути досить невдалий досвід реформування японської податкової системи в період американської окупації Японії після закінчення Другої світової війни [9, р. xv-xvi; 10]. Генерал Макартур запросив найбільш відомого в той час ученого у сфері публічних фінансів професора Карла Шоупа (Carl S. Shoup) для того, щоб розробити нову податкову систему для Японії. Запропоновані К. Шоупом рекомендації ґрунтувалися на основі принципу платоспроможності (*concept ability to pay*), який відігравав ключову роль у проведених у західних країнах податкових реформах. При цьому пропонувалося обкладати прогресивним податком сукупний дохід, незалежно від джерел його формування. Японці ввічливо вислухали професора Шоупа і запровадили податки, які відповідали американським рекомендаціям. Однак, як тільки американці залишили Японію, вони чемно і спокійно почали змінювати податкову систему з тим, що б вона краще відображала японські традиції і переваги, які, очевидно, значно відрізняються від американських.

Якими ж повинні тоді бути податкові реформи, що б бути успішними, позитивно впливати на соціально-економічний розвиток?

Відповідь на це питання в рамках еволюційного підходу полягає в тому, що проведення податкової реформи має нести в собі філософію еволюційного управління, тобто мати на меті не нав'язування чогось чужого податковому менталітету платників податків, а поступове коригування існуючих і формування нових податкових інститутів.

Податкові реформи будуть успішними лише в тому випадку, коли вони сформують певний резонанс з існуючими процесами в податковій системі характерними відповідній стадії її еволюційного розвитку.

#### ВИСНОВКИ

Проведений аналіз показав, що існують різні підходи до обґрунтування доцільності і змісту податкових реформ з метою забезпечення ними сприятливого впливу на соціально-економічний розвиток держави. Не дивлячись на те, що окремі підходи досліджують податкові реформи під різними кутами зору і досить часто дають суперечливі поради відносно того, які податкові зміни необхідно втілити у життя, існують певні спроби їх конвергенції. Разом з тим розуміння умов успішності реалізації тієї чи іншої податкової реформи неможливе без урахування особливостей еволюційного розвитку податкових систем. Проте питання конкретизації філософії еволюційного управління податковими системами в практичних рекомендаціях щодо податкового реформування потребує подальшої наукової розробки. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Fundamental tax reform issues, choices, and implications / Edited by John W. Diamond and George R. Zodrow. – Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2008. – 546 p.
2. Lledo V. Governance, taxes, and tax reform in Latin America / V. Lledo, A. Schneider, M. Moore // IDS Working Paper 221. – Brighton: Institute of Development Studies, 2004. – 57 p.
3. Bird R. Managing Tax Reform / R. Bird // Bulletin for International Fiscal Documentation. – 2004. – Vol. 58. – No. 2. – P. 42 – 55.
4. Bird R. Administrative Dimension of Tax Reform / R. Bird // Asia-Pacific Tax Bulletin. – 2004. – No. 3. – P. 134 – 150.
5. Paying Taxes 2012. The global picture. – PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, 2011. – 128 p.
6. Winer S. L. Taxation / S. L. Winer, W. Hettich // Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy. – Chapter 23. – Springer Science+Business Media, LLC 2008. – P. 391 – 422.
7. The contribution of behavioral economics to tax reform in the United Kingdom / S. James // The Journal of Socio-Economics (article in press). – 8 p. / Режим доступа : <http://dx.doi.org/10.1016/j.socsec.2011.07.004>
8. Гурнак О. В. Формування концепції еволюційної моделі розвитку податкової системи / О. В. Гурнак // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2010. – № 3(31). – С.4 – 9.
9. Tax systems and tax reforms in South and East Asia / Edited by L. Bernardi, A. Frascini and P. Shome. – New York: Routledge, 2006. – 279 p.
10. Nerré B. Tax culture: a basic concept for tax politics / B. Nerré // Economic Analysis & Policy. – 2008. – Vol. 38. – No. 1. – P. 153 – 167.