

УДК 336.22

Гурнак О.В.

## ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ЕВОЛЮЦІЙНОЇ МОДЕЛІ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Показано, що податкова система характеризується статичною і динамічною складністю, що дає підстави розглядати її розвиток як еволюційний. Концепцією еволюційної моделі розвитку податкової системи передбачається, що у результаті взаємодії держави і платників податків з'являються адаптації - нові інститути податкових відносин і взаємозв'язків, які обумовлюють розвиток і подальше ускладнення податкової системи.

**Ключові слова:** податкова система, платники податків, еволюційна економіка, економічні зміни.

The article shows that the tax system is characterized by static and dynamic complexity. This gives grounds to consider its development as an evolution. Concept of evolutionary development model of the tax system provides that as a result of interplay between the state and taxpayers emerge certain adaptations - new institutions of tax relations and interactions that lead to the development and the further complication of the tax system.

**Keywords:** tax system, taxpayers, evolutionary economics, economic changes.

Дослідження податкової системи держави призводить до усвідомлення значної кількості проблем. Податкова система є важливою складовою національної економіки, проте пояснення щодо її функціонування надані у межах економічного мейнстріму, який представлений неокласичною теорією, на жаль, не витримують випробування практикою економічної діяльності. Наявність значної кількості наукових робіт щодо визначення і побудови оптимальної податкової системи, у тому числі і визнаних класиків фіскальної науки таких як П. Даймонд і Дж. Мірліз [1], Слемрод [2], Е. Аткинсон і Дж. Стігліц [3], не призвела до дій урядів направлених на перетворення існуючих податкових систем у оптимальні. Крім того, на прикладі вітчизняної податкової системи, можна бачити, що реформування податкової системи проводиться безсистемно і без огляду на ті висновки, які можна було б одержати із податкової теорії. Яскравим прикладом цього є те, що Закон України «Про систему оподаткування», який було прийнято 1991 року, у наступні роки двічі приймався у новій редакції (1994 і 1997 років), а зміни і доповнення вносилися до нього щонайменше 38 разів. Ще більш вражаюча статистика пов'язана із реформуванням і удосконаленням інших законів, які регулюють справляння найбільш значимих податків, а саме: зміни і доповнення у Закон України «Про податок на додану вартість» протягом 1997-2009 років вносилися 131 раз, у Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства» протягом 1993-2009 років -144 рази [4, с.268]. Прийняття Податкового кодексу також виявило стільки суперечностей, що навряд чи можна очікувати, що його будуть «змінювати і доповнювати» менше ніж зазначені закони.

Виникає питання - чому наявність знання щодо оптимальної податкової системи не спонукає уряд до певних податкових реформ? Відповідь на це питання може мати дещо

загальний характер: посилення щодо раціональної поведінки, загальної рівноваги, повної інформованості та інших, на яких побудована неокласична теорія мають надзвичайно обмежене застосування. Крім того, у фокусі неокласичної теорії знаходяться проблеми загальної рівноваги і оптимальності, але не шлях до неї. Як слушно зазначив нобелівський лауреат Д. Норт, сучасна економічна парадигма - неокласична теорія - створювалася не для того, щоб пояснити процес економічних змін [5, с.7]. За таких обставин, доцільно ревізувати погляди на податкову теорію, застосовуючи підходи інституціональної і еволюційної економіки.

Хоча термін еволюційна економіка виник наприкінці 19 століття до сьогодні відсутнє його загально визнане змістовне наповнення. Незважаючи на це, існує значна кількість робіт, присвячених різним економічним проблемам, які пов'язуються з еволюційною економікою. Разом з тим, будь-яке дослідження в межах еволюційної економіки потребує хоча б загального уявлення про особливості застосування еволюційного методу. За таких обставин нового значення набуває робота Т. Веблена «Чому економічна наука не є еволюційною дисципліною?» [6]. Опублікована 1989 року, ця робота передала погляди науковця, який став свідком зародження еволюційної економіки, і який зміг розгледіти її принципові відмінності. На думку Т. Веблена, не робота із значним фактичним матеріалом, не розробка теорії процесів, які мають економічну природу, і навіть не формулювання різноманітних витончених пояснень їх розвитку перетворюють економіку на еволюційну науку. Але розбіжності у світоглядних позиціях науковців до еволюційного і еволюційного підходів, «різниця у способі оцінювання фактів, або в характері наукового підходу до цих фактів» [6, с. 14] дозволяють провести демаркаційну лінію між еволюційною і не еволюційною економікою.

Відмова від регулюючих принципів і природних законів, які ведуть до «нормальних станів», на користь розуміння того, що «економічна історія життя індивіда – це кумулятивний процес адаптації засобів до цілей, які змінюються по мірі розвитку процесу, коли і агент, і оточуюче його середовище є результатом попереднього процесу» [6, с. 26].

Отже, метою даної роботи є формування концепції еволюційної моделі розвитку податкової системи, яка покликана надати наукове пояснення фактичних змін в податковій системі.

Початковим кроком у формуванні концепції еволюційного розвитку податкової системи доцільно обрати усвідомлення того, що податкова теорія це є не, що інше як модель податкової системи. При цьому податкова система є складною системою. Характеристика складності застосовується до системи у тому випадку, коли вона включає величезну кількість різних об'єктів, які функціонують як єдине ціле і взаємодіють непростим способом, тобто коли їх взаємодія по суті є взаємозалежністю. Крім того, доцільним є розуміння статичної і динамічної складності системи. Статична складність системи пов'язується із складністю розуміння її структури, взаємодією окремих підсистем. Динамічна складність обумовлюється поведінкою системи у часі. При цьому ці два види складності можуть бути відносно незалежними, тобто система, яка має відносно просту структуру, може мати складно прогнозований характер розвитку, і навпаки [7, с.40].

Що є свідченням того, що податкова система є саме складною системою?

Наскільки б науковцям не хотілось би надати найбільш точне визначення податкової системи, вони мають певну ваду – не враховують усі складові елементи сучасної податкової системи. Заслугує на увагу так би мовити інституціональний підхід до визначення податкової системи запропонований російськими науковцями А.В. Ароновим і В.А. Кашиним. Вони стверджують, що «інститути, які визначають сутність податкових відносин, разом із зв'язками, що їх об'єднують, складають податкову систему» [8, с.54]. При цьому

наголошується, що значний перелік інститутів, специфічних саме для податкової сфери, має доповнюватися суміжними інститутами, на яких ґрунтується і якими оперує податкова система. Зрозуміло також, що до уваги мають прийматися як формальні, так і неформальні інститути. Отже використання категорії інститут для визначення податкової системи є не випадковим, а цілком обґрунтованим для того щоб урахувати дійсно величезну кількість різноманітних складових податкової системи. Щодо зв'язків, які об'єднують інститути в межах податкової системи, то вони дійсно є взаємозв'язками. Розглянемо найбільш значимий зв'язок між державою і платником податків. Прийняті зміни у податковому законодавстві обумовлюють певні зміни поведінки платника податків. Наприклад, перехід з однієї системи оподаткування на іншу, ухиляння від сплати податків, початок використання певних схем для оптимізації оподаткування тощо. У окремих випадках такі зміни поведінки платників податків можуть виявитися настільки неочікуваними або непрогнозованими за своїми наслідками, що спричинять необхідність нових змін з боку держави. В цілому взаємозв'язок між державою і платниками податків можна розглядати як певний аналог природного взаємозв'язку між популяціями хижаків і жертв. Держава виступає у ролі «хижака», для існування якого необхідно одержувати певні кошти, що і забезпечують платники податків. Якщо «апетит» держави занадто зростає, то це призводить до деструктивного впливу на економіку, що матиме прояв у гальмуванні бізнесової активності, зменшенні кількості підприємств, перетіканню капіталу за кордон, переходу в тіньовий сектор економіки тощо. Усі ці процеси призведуть, до так би мовити природного зменшення популяції жертв – платників податків. Очевидно, це призведе до того, що державі необхідно буде зменшити свої потреби і дати можливість «популяції» платників податків відновитися. Цей процес призводить до необхідності певних адаптацій, як з боку платників податків так і з боку держави. Адаптації платників податків проявляються у підвищенні ефективності податкового менеджменту, розробці нових схем зменшення податків, встановлення неформальних відносин з податковими органами тощо. Адаптації держави призводять до проведення певних податкових реформ, у окремих випадках вони також можуть мати інший характер (наприклад, проведення тривалих зборів з громадянської оборони з ініціативи уряду з керівниками підприємств – крупних платників податків за прем'єрства В. Пустовойтенка).

Зауважимо, що широковідома крива А. Лаффера (рис.1) також, по суті, виходить з наявності адаптації у поведінці платників податків, оскільки фундаментальна ідея, що виражається американським економістом цією кривою, полягає у тому, що «чим вище граничні податкові ставки, тим більш сильний спонукальний мотив буде у індивідуумів для ухиляння від них» [9, с.9]. Внаслідок цього, крива Лаффера відображає зростання податкових доходів бюджету ( $R$ ) по мірі зростання податкової ставки ( $\tau$ ). Збільшення податкової ставки від 0% до  $\tau^*$  призводить до зростання податкових надходжень. При податковій ставці, яка дорівнює  $\tau^*$  досягається максимальний обсяг податкових надходжень, а подальше зростання податкової ставки призводить лише до зменшення податкових доходів.

Сприйняття сьогодні науковцями кривої Лаффера неоднозначне, що обумовлюється методологічними складнощами зведення існуючих ставок різних податків до єдиної, складнощами кількісного визначення її параметрів, у тому числі кількісного розрахунку оптимальної податкової ставки і максимальних податкових доходів бюджету. Крім того, результати американських податкових реформ наприкінці 70-х і початку 80-х років, які проводилися на основі саме рекомендацій А. Лаффера, виявилися досить суперечливими, а саме: при зниженні податкових ставок надходження від федеральних податків скоротилися. Разом з тим, можна приєднатися до думки Н.В. Мілякова, що «з цього не випливає висновок щодо неспроможності теоретичної бази американських реформ.

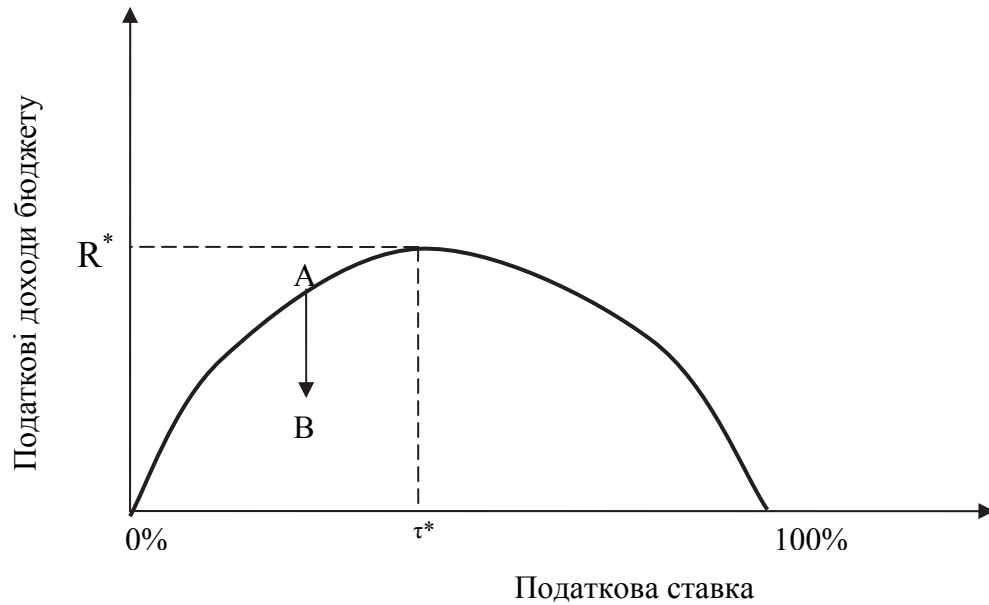


Рис. 1. Крива А. Лаффера

За іншого сценарію їх проведення, при встановленні ставок вище максимально допустимого рівня, результат напевно був би незрівнянно гіршим» [10, с.558].

Крива Лаффера не враховує фактор часу, а отже і не може повною мірою відобразити еволюційні зміни, які обумовлені адаптаціями платників податків. Максимізуючи власний добробут платники податків будуть прагнути зменшити податкові платежі за будь-якого встановленого рівня податкового навантаження. При цьому зміни податкових доходів до бюджету при певному встановленому рівні оподаткування за інших рівних умов будуть мати форму представлену на рис.2.

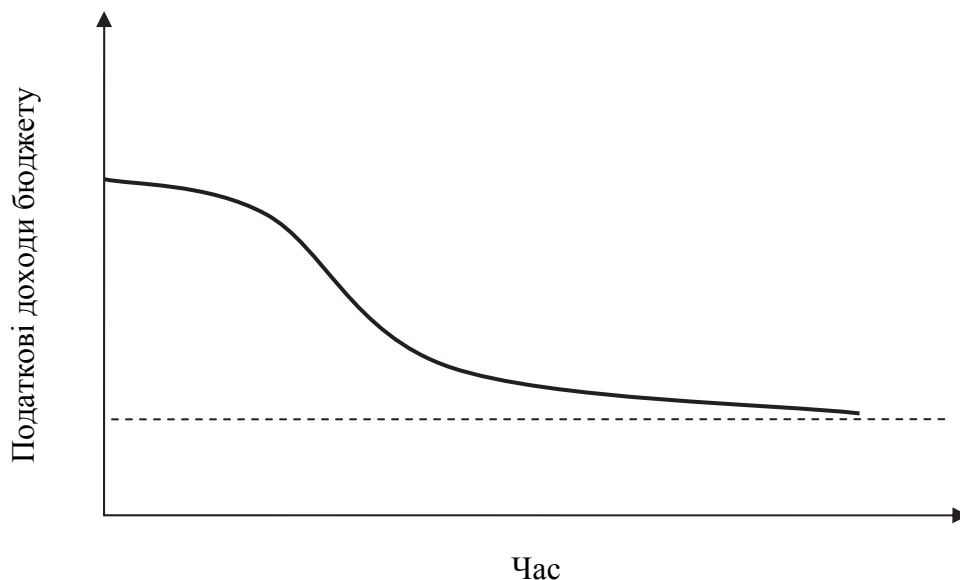


Рис. 2. Динаміка податкових доходів бюджету у часі, обумовлена адаптаціями платників податків

Точкою відліку у часі на рис.2 є момент проведення податкової реформи. Спочатку адаптації платників податків не будуть призводити до значних скорочень податкових доходів, а розроблені схеми податкової оптимізації або уходу від оподаткування носитимуть поодинокий характер, аналогічний до окремих мутацій біологічної одиниці. Потім платники податків стають все більш і більш обізнаними щодо нового законодавства, схеми оптимізації або ухиляння, які виявилися більш менш ефективними розповсюджуються, так би мовити, наслідуються іншими платниками податків, а обсяг податкових доходів до бюджету скорочується значними темпами, які з плином часу уповільнюються. Черга вживати, за необхідності, якісь дії наступає за державою.

Таким чином, якою б довільною точкою А на кривій Лаффера не характеризувалася національна податкова система (рис.1), то, за інших рівних умов з плином часу внаслідок адаптацій платників податків, обсяг податкових доходів буде все більше і більше зменшуватися, відхиляючись від кривої Лаффера за напрямом, що визначає промінь АВ. Можна очікувати на зауваження, що статистика податкових надходжень свідчить про те, що податкові доходи не зменшуються, а, навпаки, зростають з плином часу. Відповіддю на таке зауваження буде те, що приведені міркування справедливі саме «за інших рівних умов» без урахування інфляційного чинника, економічного росту та інших зовнішніх чинників, які впливатимуть на розвиток податкової системи.

Прийняття посилення еволюційного характеру розвитку податкової системи при побудові відповідної моделі призводить до проблеми обґрунтування відповідного саме цій моделі механізму, який і забезпечує еволюційний розвиток. В природних біологічних системах приймається пояснення механізму еволюції запропоноване Ч. Дарвіном, яке базується на випадкових змінах і природному відборі. На основі тези, що дарвінівська теорія біологічної еволюції відображає загальну логіку, яка дає пояснення будь-якого еволюційного процесу сформувалася така наукова течія, як універсальний дарвінізм. Хоча результати досліджень проведених У. Віттом [11] свідчать, про те що універсальний дарвінізм не розглядається як теоретичний базис найбільш вагомих останніх досягнень в межах еволюційної економіки, але його перспективи є доволі оптимістичними і пов'язуються із розширенням науково-дослідної програми еволюційної економіки за рахунок включення проблем довгострокового розвитку, виробництва, споживання і економічного росту, еволюції інститутів. На думку У. Вітта, основується на дарвінівському (натуралістичному) світосприйнятті, еволюційна економіка могла б кинути виклик ньютонівському мисленню і радикальному суб'єктивізму ортодоксальній економічній теорії [11, р. 570]. Внаслідок цього можна очікувати, що онтологічні і гносеологічні підґрунтя універсального дарвінізму будуть корисними і при побудові еволюційної моделі розвитку податкової системи.

У той же час існує альтернатива запропонована Ж. Ламарком, який є автором теологічної теорії еволюції. Механізм еволюції за Ламарком побудований не на випадкових змінах, а на доцільних змінах, які виникають внаслідок природних властивостей організму пристосовуватися до зовнішнього середовища. Такі сприятливі зміни організми здатні передавати у спадок нащадкам. Остання теза становить основу так званої концепції «наслідування благонабутих ознак» Ламарка. Як відзначають окремі науковці в еволюційній теорії, незважаючи на те, що механізм еволюції Ламарка є неприйнятним в біології, його застосування для пояснення штучної еволюції цілком прийнятне, і може застосовуватися в науці і техніці [7, с.30]. Думка про те, що економічна еволюція в більшому ступеню є ламарківською, ніж дарвінівською поділяється також і такими відомими науковцями як Р. Нельсон і С. Уінтер [12], Е. Пенроуз [13]. Разом з тим досліджуючи цю проблему Ж.-В.Стоелхорст обґрунтовує, що направлені зміни лише роблять адаптації більш ймовірними і

не суперечить можливостям узагальнення дарвінівського алгоритму і його використання в еволюційній економіці. Науковець відзначає, що якщо ми приймаємо, що люди є обмежено раціональними, то природа мінливості має знаходитися десь між двома крайностями випадкових змін і змін заздалегідь запрограмованих [14, р. 351].

*Висновки.* Особливості структури сучасної податкової системи і динаміки її розвитку свідчать про її статичну і динамічну складність. Урахування складності податкової системи дає підстави розглядати її розвиток як еволюційний, що у аспекті податкової теорії потребує розробки відповідної еволюційної моделі розвитку податкової системи. Основою запропонованої концепції еволюційної моделі розвитку податкової системи є виокремлення умовних популяцій платників податків і держави. Їх взаємодія призводить до виникнення певних адаптацій, які являють не що інше, як нові формальні і неформальні правила поведінки і взаємовідносин, тобто нові інститути податкової системи. Поява останніх і знаменує собою ускладнення, а отже і еволюційний розвиток податкової системи. Розуміння еволюційного розвитку податкової системи потребує напрацювання принципово нових підходів до регулювання податкових відносин і подальшого реформування податкової системи України.

### *Література*

1. Diamond P. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules / P.Diamond, J. Mirrlees // Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions. Ed. By A. Auerbach. – New York: Worth Publisher, 1999.- Pp. 81-126.
2. Slemrod J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems / Joel Slemrod // The Journal of Economic Perspectives.- Vol. 4.- No. 1. (Winter, 1990). - Pp. 157-178.
3. Atkinson A.B. The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation / A.B. Atkinson and J.E. Stiglitz // Journal of Public Economics. – 1976. – Vol. 6. – Pp. 55-75.
4. Налоговые реформы. Теория и практика. [Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
5. Норт Д. Понимание процесса экономических изменений / Дуглас Норт. – М.: Изд.дом. Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. -256 с.
6. Веблен Т. Почему экономическая наука не является эволюционной экономикой? // Истоки: из опыта изучения экономики как структуры и процесса / Торстейн Веблен. - М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2007. — С. 10-32.
7. Емельянов В.В. Теория и практика эволюционного моделирования / Емельянов В.В., Курейчик В.В., Курейчик В.М. – М.: ФИЗМАТЛИТ, 2003. – 432 с.
8. Аронов А.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М.: Магистр, 2007. – 576 с.
9. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономический аспект / И.А. Кравченко. – М.: НИФИ, 1989. – 284 с.
10. Экономическая история мира. Том 4 [под общ. ред. М.В. Конотопова]. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2010. – 648 с.
11. Witt U. What is specific about evolutionary economics? / Ulrich Witt // Journal of Evolutionary Economics.- 2008. –Vol.18.- №5. – Pp. 547-575.
12. Нельсон Р., Уинтер С. Эволюционная теория экономических изменений. – М.: Дело, 2002. – 536 с.
13. Penrose E. Biological analogies in the theory of the firm / E. Penrose // American Economic Review.- 1952. – No42(5). – Pp. 804-819.
14. Stoelhorst J.W. The explanatory logic and ontological commitments of generalized Darwinism / J.W. Stoelhorst // Journal of Economic Methodology. - 2008.-Vol.15.-N4.- Pp. 343-363.

*Рекомендовано до публікації*  
*д.е.н., чл.-кор. НАН України*  
*Вишневецьким В.П., 16.09.2010*

*Надійшла до редакції:*  
*30.08.2010*