

# АДАПТИВНА ТА КОГЕРЕНТНА ІНСТИТУЦІЙНА АРХІТЕКТОНІКА ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

© 2018 НІКІТІШИН А. О.

УДК 336.221.4

Нікітшин А. О.

## Адаптивна та когерентна інституційна архітектура податкового регулювання

Визначено, що розкриттю змісту адаптивної та когерентної інституційної архітектури податкового регулювання приділено недостатню увагу, а отже, цей напрямок науково-практичних досліджень має актуальний характер. Доведено, що адаптивна та когерентна інституційна архітектура податкового регулювання ґрунтується на системі податкового регулювання яка забезпечує адекватність і зв'язок регулятивних заходів із економічним і соціальним розвитком країни за рахунок досягнення та підтримки найбільш оптимальних співвідношень між елементами зазначеної системи. Розкрито адаптивність і когерентність інституційної архітектури податкового регулювання в процесі виконання Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020». Показані наслідки розбалансування розвитку інституційної архітектури податкового регулювання та приклади інституціональних розривів. Розкрито дію аттракторів і репелерів на бізнес і розвиток інституційної архітектури податкового регулювання. Проведено аналіз інституційних показників аттракторів і репелерів сучасної політики податкового регулювання з урахуванням геополітичного розташування України в контексті міжнародної податкової конкуренції.

**Ключові слова:** податки, оподаткування, податкове регулювання, архітектура, соціально-економічний розвиток.

**Рис.:** 2. **Табл.:** 4. **Бібл.:** 15.

**Нікітшин Андрій Олександрович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, Вінницький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету (вул. Соборна, 87, Вінниця, 21050, Україна)

**E-mail:** nikitishinao@ukr.net

УДК 336.221.4

UDC 336.221.4

### Нікітшин А. А. Адаптивная и когерентная институциональная архитектура налогового регулирования

Определено, что раскрытию содержания адаптивной и когерентной институциональной архитектуры налогового регулирования уделено недостаточное внимание, а следовательно, это направление научно-практических исследований имеет актуальный характер. Доказано, что адаптивная и когерентная институциональная архитектура налогового регулирования основывается на системе налогового регулирования, обеспечивающей адекватность и связь регулятивных мер с экономическим и социальным развитием страны за счет достижения и поддержания наиболее оптимальных соотношений между элементами указанной системы. Раскрыта адаптивность и когерентность институциональной архитектуры налогового регулирования в процессе выполнения Стратегии устойчивого развития «Украина – 2020». Показаны последствия разбалансировки развития институциональной архитектуры налогового регулирования и примеры институциональных разрывов. Раскрыто действие аттракторов и репеллеров на бизнес и развитие институциональной архитектуры налогового регулирования. Проведен анализ институциональных показателей аттракторов и репеллеров современной политики налогового регулирования с учетом геополитического положения Украины в контексте международной налоговой конкуренции.

**Ключевые слова:** налоги, налогообложение, налоговое регулирование, архитектура, социально-экономическое развитие.

**Рис.:** 2. **Табл.:** 4. **Библ.:** 15.

**Нікітшин Андрій Олександрович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, Вінницький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету (вул. Соборна, 87, Вінниця, 21050, Україна)

**E-mail:** nikitishinao@ukr.net

### Nikitishin A. O. The Adaptive and Coherent Institutional Architectonics of Tax Regulation

It is determined that insufficient attention has been paid to the disclosure of the content of the adaptive and coherent institutional architectonics of tax regulation, and, therefore, this direction of scientific and practical research is relevant. It is proved that the adaptive and coherent institutional architecture of tax regulation is based on the system of tax regulation ensuring the adequacy and connection of regulatory measures with the economic and social development of a country by achieving and maintaining the most optimal relationships between the elements of this system. The adaptability and coherence of institutional architectonics of tax regulation in the process of implementing the Strategy of Sustainable Development "Ukraine – 2020" is revealed. The consequences of the imbalance in the development of institutional architectonics of tax regulation and examples of institutional gaps are shown. The effect of attractors and repellers on business and the development of institutional architectonics of tax regulation is disclosed. The analysis of institutional indicators of attractors and repellers of the current tax regulation policy is carried out taking into account the geopolitical position of Ukraine in the context of international tax competition.

**Keywords:** taxes, taxation, tax regulation, architectonics, social and economic development.

**Fig.:** 2. **Tbl.:** 4. **Bibl.:** 15.

**Nikitishin Andriy O.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Vinnitsa Institute of Trade and Economy of Kyiv National University of Trade and Economy (87 Soborna Str., Vinnitsia, 21050, Ukraine)

**E-mail:** nikitishinao@ukr.net

**Вступ.** Система податкового регулювання має бути адекватною та перебувати у постійному зв'язку із основними напрямками економічної політики, що визначаються державою: політикою інституційних перетворень, антициклічною, структурно-галузевою, бюджетною, інвестиційною, амортизаційною, антимонопольно-конкурентною, грошово-кредитною, ціною, валютною, зовнішньоекономічною та регуляторною.

Адаптивний (від латинського «*adaptio*» – пристосування) – підхід до розвитку інституційної архітектури податкового регулювання, який дозволяє пристосовуватися та враховувати у своїй трансформації динаміку соціально-економічних процесів у країні. Подальший розвиток інституційної архітектури податкового регулювання має відбуватися на засадах когерентності (від латинського «*cohaerens*» – що знаходиться у зв'язку) з інституційною архітектурою економічної і соціальної системи країни.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Інституційним трансформаціям фінансово-економічної системи, в тому числі податкового регулювання, присвячені праці А. А. Гриценка [1; 4], А. П. Вожжова [2], А. І. Крисоватого [3], Н. М. Крючкової [6], В. Р. Сіденка, М. І. Скрипниченко, В. С. Пономаренко [4], І. Я. Чугунова [4–6; 15] та ін. Незважаючи на достатню увагу з боку науковців до питань розвитку фінансової системи та податкового регулювання, сутність його архітектури у вітчизняній науковій літературі розкрита неповністю.

**Постановка завдання.** Мета роботи полягає у визначенні основного змісту адаптивної та когерентної інституційної архітектури податкового регулювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У науці інституційне середовище трактується як сукупність:

- інститутів у широкому розумінні, до яких відноситься менталітет індивідів, певних суспільних груп і ринкова культура;
- процедур і правил поведінки, які передбачені законом або звичаєм;
- інституційних органів і структур, покликаних забезпечувати задоволення економічних і соціальних потреб суспільства;
- законодавчих та інших норм регулювання, які стоять на захисті приватних інтересів економічних суб'єктів і держави.

Регулювання належить до однієї з найдавніших функцій держави, і сьогодні воно глибоко інтегровано в економічні та соціальні процеси у країні [7]. Адаптивність податкового регулювання – це властивість, здатність і характеристика системи використовувати нову інформацію, швидко пристосовуватися до змін в інституційному середовищі держави для наближення своєї політики і структури до оптимальних параметрів. Неналежна адаптивність – це нездатність належним чином аналізувати наявну інформацію, що впливатиме на ефективність заходів податкового регулювання і стримуватиме досягнення збалансованого та стійкого соціально-економічного розвитку країни.

Значний вплив на інституційну архітектурі податкового регулювання мають суспільні інститути, структура економіки країни, політичні, соціальні та культурні чинники. Структура економіки країни визначає галузеві співвідношення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Слабкі суспільні інститути можуть формувати основу для значних ухилень від оподаткування, зловживань у застосуванні законодавчих правил у процесі здійснення податкового регулювання. Соціальні чинники в середньо- та довгостроковій перспективі також впливають на інституційні співвідношення у сфері оподаткування, а культурна складова може позитивно або негативно впливати на розвиток податкових відносин. Негативне відношення суспільства до інституту оподаткування визначатиме співвідношення між добровільною та примусовою сплатою податків, задекларованими та прихованими від оподаткування податковими зобов'язаннями. Це, своєю чергою, впливатиме на архітектурі інституціональної структури фіскальних органів (для прикладу, розширення апарату підрозділів аудиту, погашення боргу, таргетингу та управління митними ризиками, фінансових розслідувань, боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом), а також на розвиток механізмів примусового стягнення податків, проведення контрольно-перевірочних заходів, посилення відповідальності за ухилення від сплати податків.

Когерентний підхід до формування та розвитку інституційної архітектури податкового регулювання має базуватися на забезпеченні тісного зв'язку (когезії – лат. «*cohaesio*» – зв'язаний, зчеплений), взаємодії та цілісності його складових елементів, що дозволить забезпечити їх гармонійне доповнення один одного, усунення протиріч в процесі реалізації і досягнення стратегічних цілей не лише податкового, але й бюджетного регулювання. Аналіз, прогнозування, планування, облік, податковий контроль, виконання інших податкових процедур є об'єднаним у єдине ціле дієвим механізмом регулювання податкових платежів.

Важливою складовою формування та розвитку інституційної архітектури податкового регулювання є його інституційне забезпечення, серед якого чільне місце посідає інституціонально-правове забезпечення, яке створює правову основу для ефективної реалізації податкової та митної політики. Про таку важливість свідчить приклад дисбалансу в розвитку інституціональних регулюючих правил: Законом України від 07.12.2017 № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» внесені такі зміни до Податкового кодексу України в частині механізму регулювання безмитного перевезення через кордон товарів: «У разі ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 години або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин, базою оподаткування є частина сумарної фактурної вартості таких товарів, що перевищує еквівалент 50 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті» [8].

Через такі зміни на Західній Україні відбулися акції протесту з перекриття доріг до Польщі з вимогою скасування зазначених суперечливих правових положень, які обмежують безмитне перевезення через кордон товарів вартістю понад 50 євро.

Таким чином, ігнорування когерентного підходу до формування та розвитку податкового регулювання, відсутність когезії між складовими інституціонально-правового забезпечення призводить до виникнення суперечностей та розбіжностей у застосуванні ст. 374 «Умови ввезення (пересилання) громадянами товарів на митну територію України» Митного кодексу України та ст. 191 «Особливості визначення бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі, та для товарів, що ввозяться на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі» Податкового кодексу України [9; 10].

Отже, важливо забезпечити сталий розвиток інституційної архітектури податкового регулювання на основі внутрішньої когерентності системи інституціонально-правового забезпечення податкової та митної політики.

Інституційна архітектура податкового регулювання має бути адаптивною та когерентною із основними напрямками економічної політики, що визначаються державою:

- політикою інституційних перетворень, забезпечуючи податкову основу для формування раціональної багатокладної економічної системи;
- антициклічною, регулюючи темпи економічного зростання, упереджуючи економічне падіння та виникнення криз;
- структурно-галузевою, сприяючи прогресивним змінам у структурі народного господарства та удосконаленню міжгалузевих і внутрішньогалузевих пропорцій; стимулюючи розвиток галузей на основі науково-технічного прогресу; підтримуючи конкурентоспроможності вітчизняної продукції на зовнішніх ринках і зростання рівня життя громадян;
- бюджетною, забезпечуючи оптимальне формування податкових доходів, які є основою державних фінансових ресурсів, загальнодержавні та місцеві інтереси, регулювання державного боргу;
- інвестиційною, створюючи суб'єктам господарювання необхідні умови для залучення фінансових ресурсів та розширеного відтворення основних засобів виробництва;
- амортизаційною, забезпечуючи суб'єктам господарювання сприятливі фінансові умови для відтворення основних виробничих і невиробничих фондів на інноваційній техніко-технологічній основі;
- антимонопольно-конкурентною, створюючи сприятливе конкурентне середовище для діяльності бізнесу; забезпечуючи рівний підхід та не допускаючи дискримінації; беручи участь у контролі якості продукції;
- грошово-кредитною, регулюючи обсяг грошової маси;
- ціновою, регулюючи розмір податків і зборів, які включаються до складу витрат на виробництво товарів (робіт і послуг) та перекладаються на покупців товарів за допомогою включення в ціну;
- валютною, підтримуючи курс національної валюти щодо іноземних валют; стимулюючи зростання державних валютних резервів;

- зовнішньоекономічною, регулюючи відносин суб'єктів господарювання з іноземними суб'єктами господарювання при здійсненні експортно-імпорتنих операціях; захищаючи національний ринок і вітчизняного товаровиробника;
- регуляторною, вдосконалюючи податкове правове регулювання господарських відносин; створюючи умови для ефективних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та платниками податків, забезпечуючи мінімальне втручання у їх фінансово-господарську діяльність.

Є доцільним використовувати синергетичний підхід («synergetikos» у перекладі з давньогрецької означає – співробітництво, спільна дія) до розвитку інституційної архітектури податкового регулювання, який базується на багатосторонній спільній взаємодії норм, правил, законів, органів влади, регулюючих установ в інституційному просторі країни. Термін «синергетика» запропонував німецький вчений Г. Хакен, і він визначає узгодженість взаємодії певних частин при створенні структури як цілого [11].

Синергетичний підхід до реалізації фіскальної, економічної і соціальної функції податків, їх узгоджена взаємодія у рамках єдиного механізму податкового регулювання як складової реалізації вище зазначених основних напрямів економічної політики є важливою передумовою покращення суспільного добробуту.

Розвиток інституційної архітектури податкового регулювання – це не тільки підвищення інституційної спроможності Уряду отримувати від платників податків належні суми податкових доходів. Фіскальна служба має бути залучена до інформування платників податків про напрями витрачання податкових доходів, а бюджетна політика, формуючи структуру видатків, яка відповідає суспільним потребам та моделі бюджетних видатків високо-розвинених країн світу, сприятиме підвищенню податкової культури в країні.

Таким чином, розвиток інституційної архітектури податкового регулювання має забезпечувати як належні податкові доходи до бюджетів усіх рівнів, так і позитивний вплив на соціально-економічний розвиток суспільства усіх інституціональних суб'єктів, які прямо чи опосередковано пов'язані з політикою податкового регулювання.

Адаптивність і когерентність у формуванні та розвитку інституційної архітектури податкового регулювання має забезпечувати її пристосовуваність, адекватність і взаємозв'язки заходів і впливу регуляторної політики Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» (табл. 1).

Розбалансування механізмів адаптивності та когерентності інституційної архітектури сучасного податкового регулювання, недовірність навіть одного елемента, зменшення його регулюючого потенціалу може стати причиною порушення не тільки інституційного фіскального балансу, але й стати причиною розбалансування усього соціально-економічного розвитку країни.

Неналежне планування та прогнозування податкових надходжень (неточне визначення майбутніх бюджетних надходжень), неякісне їх адміністрування (недівий контроль за податковою звітністю, неякісні податкові консультації, невірне визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платникам податків, порушення

**Адаптивність і когерентність інституційної архітектури податкового регулювання з виконанням Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020»**

№	Вектори руху	Податкове регулювання у реалізації реформ і програм розвитку держави
1	Вектор розвитку	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Дерегуляція та розвиток підприємництва;</li> <li>▪ Програми розвитку малого та середнього бізнесу, участі в транс'європейських мережах, розвитку українського експорту, енергоефективності, залучення інвестицій;</li> <li>▪ Податкова та земельна реформи;</li> <li>▪ Реформи захисту економічної конкуренції, фінансового сектора, ринку капіталу, сфери трудових відносин, транспортної інфраструктури, телекомунікаційної інфраструктури, державної митної справи та інтеграція в митну спільноту Європейського Союзу, монетарної політики, енергетики, сільського господарства та рибальства, житлово-комунального господарства, статистики, дипломатичної служби, державного фінансового контролю та бюджетних відносин, державної служби та оптимізація системи державних органів, управління державною власністю</li> </ul>
2	Вектор безпеки	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Реформи системи національної безпеки та оборони, оборонно-промислового комплексу, правоохоронної системи;</li> <li>▪ Судова, оновлення влади та антикорупційна реформи;</li> <li>▪ Програми енергонезалежності, збереження навколишнього природного середовища</li> </ul>
3	Вектор відповідальності	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Децентралізація та реформа державного управління;</li> <li>▪ Реформи регіональної політики, системи соціального захисту, системи охорони здоров'я, у сфері забезпечення безпечності та якості харчових продуктів;</li> <li>▪ Конституційна та пенсійна реформи;</li> <li>▪ Програми популяризації фізичної культури та спорту, здорового способу життя та довголіття, розвитку для дітей та юнацтва</li> </ul>
4	Вектор гордості	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Програми популяризації України у світі та просування інтересів України у світовому інформаційному просторі, створення бренду "Україна", розвитку інновацій, розвитку туризму, розвитку національного кіно виробництва, розвитку національної видавничої справи, залучення талантів;</li> <li>▪ Реформи нагородної справи, державної політики у сфері науки та досліджень, державної політики у сфері культури, державної політики у сфері спорту;</li> <li>▪ Розвиток інформаційного суспільства та медіа;</li> <li>▪ Українська космічна програма</li> </ul>

Джерело: сформовано автором на основі [12]

порядку визначення податкових зобов'язань і процедур апеляційного та судового оскарження, неналежний податковий контроль та неповний облік платників податків, недостатнє інформаційно-аналітичне забезпечення в діяльності, непогашення податкового боргу платників податків), порушення інституційних співвідношень між прямими та непрямими, прогресивними, пропорційними та регресивними, місцевими та загальнодержавними податками та зборами, податковим навантаженням на доходи, майно і споживання, запускає негативні ланцюгові реакції по всій інституційній архітектоніці простору країни, які навіть виходять за його межі (рис. 1).

Важливою передумовою високих і стійких темпів соціально-економічного розвитку є його стабільне фінансове забезпечення, яке має досягатися шляхом чіткої координації податкової та бюджетної політики, що сприятиме перетворенню й утвердженню у суспільній свідомості ролі Державної фіскальної служби України як важливої інституції розвитку країни.

Забезпечення інституційної координації податкової і бюджетної політики дозволяє запобігти непередбачуваним фіскальним розривам, забезпечувати оптимальне співвідношення дохідних і видаткових бюджетних елементів у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі, цілісність політики економічного регулювання. Зазначеного можливо досягти за умови розвитку податково-

бюджетного планування і прогнозування, виконання дохідної та видаткової частини бюджету як цілісного механізму, частини якого знаходяться у взаємній злагодженості. Важливим є забезпечення координації податкових дохідних інституційних показників і бюджетних видаткових у часовому просторі.

Розвиток інституційної архітектури податкового регулювання може визначати, чи буде воно аттрактором (англ. «attract» – притягати), чи репелером (англ., від лат. «repello» – відштовхую, відбиваю) для домінуючих факторів (трудових і природних ресурсів, засобів виробництва) та ресурсів (інтелектуальних, економічних, соціальних, культурних і людського капіталу) економічного та соціального розвитку країни.

Відомий закон єдності та боротьби протилежностей є одним із основних законів діалектики. Він характеризує внутрішнє джерело руху і розвитку явищ природи, систем. Згідно з цим законом усім системам і процесам властиві внутрішні суперечності, протилежні сторони і тенденції розвитку, а взаємодія і «боротьба» між ними є джерелом змін і розвитку. «Нерозривна та постійна взаємодія протилежностей призводить до взаємного переходу однієї сторони суперечності в іншу, а отже, до постійної боротьби між ними та формування відносної єдності» [13, с. 74].

Атрактори інституційної архітектури податкового регулювання забезпечують рівновагу у просторі по-





Рис. 1. Розбалансування розвитку інституційної архітектури податкового регулювання

Джерело: сформовано автором

даткового регулювання, тим самим сприяючи розвитку економічної кон'юнктури, в сукупності створюють умови, які забезпечують: розвиток економічних і соціальних процесів на засадах сталого розвитку; сприятливий податковий та бізнес клімат у країні, окремих регіонах, галузях економіки та соціальних сферах, на окремих ринках товарів у певний період. У сукупності атрактори податкового регулювання можуть створювати найбільш сприятливі інституційні умови для ведення бізнесу в країні та інституційний податковий і митний простір, який притягує прямі іноземні інвестиції (акціонерний капітал) в економіку України й інші глобальні ресурси розвитку (передові новітні технології, фінансову допомогу, кваліфіковану робочу силу тощо).

Репелери інституційної архітектури податкового регулювання, навпаки, є параметрами та їх значеннями, які

відштовхують систему податкового регулювання від рівноваги, вносячи розбалансування в розвиток соціально-економічної системи країни, створюють перешкоди й обмеження при досягненні певних суспільних цілей (рис. 2).

Розвиток інституційної архітектури податкового регулювання соціально-економічного розвитку держави має відбуватися на засадах підвищення її адаптивності та когерентності до сучасних викликів розвитку країни.

При розробці стратегії соціально-економічного розвитку країни необхідно враховувати: слабкі та сильні сторони сучасної політики податкового регулювання, визначені на базі аналізу його найважливіших інституційних показників із урахуванням геополітичного розташування України в контексті міжнародної податкової конкуренції за мобільні обмежені економічні ресурси (капітал, робочу силу); інституційну динаміку та місце України у розвитку

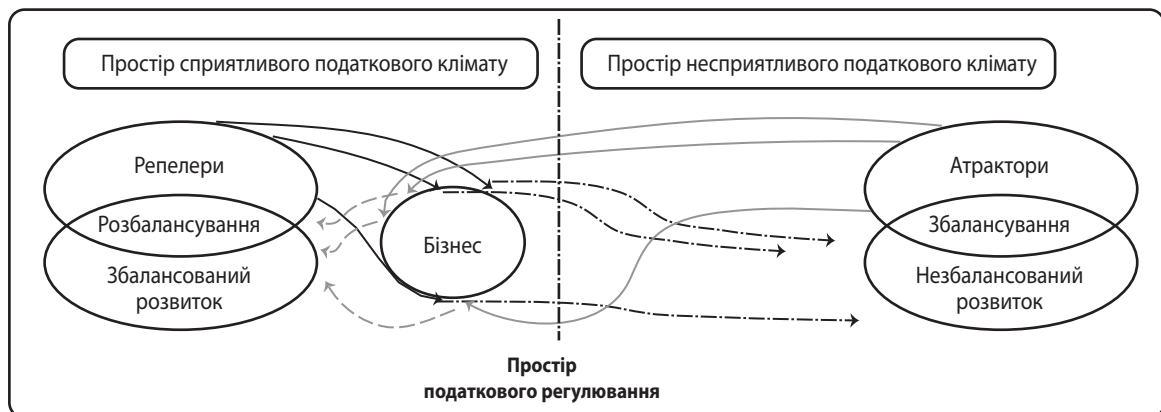


Рис. 2. Дія атракторів і репелерів на розвиток інституційної архітектури податкового регулювання та бізнес

Джерело: сформовано автором

трансграничного податкового регулювання. Зазначене вимагає розробки системних заходів, які сприятимуть покращенню інституційних показників податкового регулювання з урахуванням вектора розвитку країни у довгостроковій перспективі та геополітичних прагнень українського суспільства (табл. 2).

На основі аналізу головних інституційних показників вітчизняної системи податкового регулювання та країн, із якими межує сухопутним кордоном наша держава, нами визначено інституційні показники – атрактори та репелери сучасної політики податкового регулювання (табл. 3).

Аналіз політики податкового регулювання з урахуванням геополітичного розташування України в контексті міжнародної податкової конкуренції показав, що:

- інституційними показниками – атракторами, які притягують економічні ресурси, є кількість податкових платежів, загальна податкова ставка (% прибутку), податок на працю і соціальні внески (% прибутку), час на отримання відшкодування ПДВ (тижнів), час дотримання перевірки податку на прибуток підприємств (години), час завершення перевірки податку на прибуток підприємств (тижнів);
- інституційними показниками – репелерами, які, навпаки, відштовхують економічні ресурси, є час на розрахунок і сплату податків (год), загальна податкова ставка податку на прибуток (% прибутку), час виконання вимог щодо відшкодування ПДВ (годин), індекс процедур після подачі звітності і сплати податків (0-100).

Сучасні атрактори та репелери в архітектоніці податкового регулювання справляють значний вплив на економічну кон'юнктуру, забезпечують її стабільність або навпаки – нестабільність.

Нааявність значної кількості репелерів в архітектоніці податкового регулювання формує негативне ставлення суспільства до інституту оподаткування, створює високі ризики інституційного середовища для бізнесу, гальмує процеси соціального й економічного розвитку країни.

Значною перепорою у стабільному соціально-економічному розвитку країни залишаються «інституційно-розриви» в системі податкового регулювання, які характеризуються прогалинами в інституціонально-кадровому, інституціонально-правовому, інституціонально-організаційному й інституціонально-структурному забезпеченні. Як зазначає професор І. Чугунов: «У бюджетній системі містяться інститути, що як підвищують, так і зменшують рівень ефективності функціонування цієї системи як інструмента соціально-економічного розвитку країни, тому важливою є оцінка бюджетних інституцій з цього питання, визначення «інституційного залишку», який має суттєвий вплив на ступінь спроможності фінансово-бюджетного регулювання» [15, с. 4–5].

Прогалини в роботі фіскальної інституції створюють загрози сталому розвитку податкової системи, чинять негативний тиск і розбалансовують інші регулюючі системи, підриваючи функціональну спроможність і регулюючий потенціал усього інституту оподаткування (табл. 4).

Для прикладу, прийняття пункту 25 Закону України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» створило інституціонально-правовий розрив між ст. 374 Митного кодексу України та ст. 191 Податкового кодексу України, порушуючи рівновагу між двома важливими складовими інституціонально-правового забезпечення розвитку інституційної архітектоніки по-

Таблиця 2

**Вихідні інституційні показники сучасної політики податкового регулювання за даними звіту Світового банку «Doing Business 2018» з урахуванням геополітичного розташування України в контексті міжнародної податкової конкуренції**

Назва країни	Платежі (кількість)	Час (год)	Загальна податкова ставка (% прибутку)	Загальна податкова ставка податку на прибуток (% прибутку)	Податок на працю і соціальні внески (% прибутку)	Інші податки (% прибутку)	Час виконання вимог щодо відшкодування ПДВ (годин)	Час на отримання відшкодування ПДВ (тижнів)	Час дотримання перевірки податку на прибуток підприємств (години)	Час завершення перевірки податку на прибуток підприємств (тижнів)	Індекс процедур після подачі звітності і сплати податків (0-100)
Білорусь	7	184	52,9	10,8	39	3,1	-	-	1	0	50
Угорщина	11	277	46,5	9,9	34,3	2,3	15	15,2	12	23	63,94
Молдова	10	181	40,5	8,9	31,3	0,3	7,8	13,3	2,5	0	90,79
Польща	7	260	40,5	14,5	25	1	8	8,2	6	18,1	77,36
Румунія	14	163	38,4	11,6	25,8	1	22,5	27,5	2	0	76,82
Росія	7	168	47,5	8,8	36,3	2,5	7,2	19,8	7,5	16	73,14
Словаччина	8	192	51,6	10,5	39,7	1,4	5	24,1	2	0	87,17
Україна	5	327,5	37,8	11,9	24,8	1,1	16	14,3	3	0	85,95
Середнє значення	8,6	219,1	44,5	10,9	32	1,6	11,6	17,5	4,5	7,1	75,65

Джерело: сформовано автором на основі [14]

Таблиця 3

Інституційні показники – атрактори та репелери сучасної політики податкового регулювання з урахуванням геополітичного розташування України в контексті міжнародної податкової конкуренції

Назва країни	Рейтинг по окремих інституційних показниках (max – 1, min – 8 балів)											Загальний рейтинг по досліджуваних інституційних показниках	Місце країни
	Платежі	Час	Загальна податкова ставка	Загальна податкова ставка податку на прибуток	Податок на працю і соціальні внески	Інші податки	Час виконання вимог щодо відшкодування ПДВ	Час на отримання відшкодування ПДВ	Час дотримання перевірок податку на прибуток підприємств	Час завершення перевірки податку на прибуток підприємств	Індекс процедур після подачі звітності і сплати податків		
Білорусь	2	4	7	5	7	7	-	-	1	1	1	23	3
Угорщина	5	7	4	3	5	5	5	4	7	4	2	34	6
Молдова	4	3	3	2	4	1	3	2	3	1	8	26	4
Польща	2	6	3	8	2	2	4	1	5	3	5	26	4
Румунія	6	1	2	6	3	2	7	7	2	1	4	19	1
Росія	2	2	5	1	6	6	2	5	6	2	3	26	4
Словаччина	3	5	6	4	8	4	1	6	2	1	7	32	5
Україна	1	8	1	7	1	3	6	3	4	1	6	22	2

Джерело: сформовано автором

даткового регулювання. Іншим прикладом є виконання обов'язків Голови ДФС України Проданом М. В. з 3 березня 2017 року. Таким чином, головна посадова особа фіскальної служби станом на 03.02.2018 р. перебуває у статусі виконуючого обов'язки цілих 11 місяців.

Важливо забезпечити сталий розвиток інституційної архітектури податкового регулювання на основі внутрішньої когерентності системи інституціонально-правового забезпечення податкової політики, ліквідувати діючі та не допускати в майбутньому нових інституційних розривів.

**Висновки.** Отже, адаптивна та когерентна інституційна архітектура податкового регулювання ґрунтується

на системі податкового регулювання, яка забезпечує адекватність і зв'язок регулятивних заходів із економічним і соціальним розвитком країни за рахунок досягнення та підтримки найбільш оптимальних співвідношень між елементами такої системи.

Адаптивна структура системи податкового регулювання дозволяє системі оподаткування бути гнучкою та оперативною в реагуванні на зміни, пристосовуватися до них, тим самим нейтралізуючи виникаючі нові негативні та посилюючи позитивні фактори, які впливають на суспільний розвиток.

У сучасних умовах адаптивність вітчизняної інституційної архітектури податкового регулювання до ін-

Таблиця 4

Приклади інституціональних розривів у процесі розвитку інституційної архітектури податкового регулювання

Назва інституціонального розриву	Зміст інституціонального розриву
Інституціонально-кадровий	Виконання обов'язків Голови ДФС України Проданом М. В. з 3 березня 2017р. (станом на 03.02.2018 – 11 місяців)
Інституціонально-структурний	Правовий статус податкової міліції з 1 січня 2017 р.
Інституціонально-правовий	Порушення основних засад податкового регулювання: <ul style="list-style-type: none"> <li>стабільності – зміни до будь-яких елементів податків і зборів вносяться не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки;</li> <li>рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – державним службовцям надано можливість не подавати заяву про застосування податкової соціальної пільги</li> </ul>
Інституціонально-організаційний	В результаті збою в роботі АІС "Управління документами" (з 6 по 11 грудня 2015 р.) на рівні ДФС втрачено близько 3 Терабайт інформації (близько 531 тис. електронних документів, 26 тис. даних в реєстраційних картках, 4,1 тис. реєстраційних карток, 3,1 тис. контрольних карток)

Джерело: сформовано автором

ституційного середовища країни визначається здатністю, наголосимо, саме до системних змін свого функціонування з метою збереження своїх інституційних властивостей і спроможностей або досягнення оптимального стану розвитку та підвищення ефективності функціонування при зміні умов розвитку суспільства.

Використання когерентного підходу дозволить системі податкового регулювання реалізувати своє призначення як цілісної системи, перебувати, незважаючи свою на динамічність, в органічному взаємозв'язку із соціально-економічною системою країни. Когерентний підхід до формування та розвитку інституційної архітектури податкового регулювання має базуватися на забезпеченні тісного зв'язку, взаємодії та цілісності його складових елементів, що дозволить забезпечити, їх гармонійне доповнення один одного, усунення протиріч у процесі реалізації і досягнення стратегічних цілей фіскального регулювання.

Податкові надходження є залежними від економічних і демографічних показників, а тенденції їх розвитку впливають і визначають сучасну інституційну архітектуру податкового регулювання, що є перспективним напрямком подальших наукових досліджень.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований / под ред. А. А. Гриценка. Харьков : Форт, 2008. 928 с.
2. Вожжов А. П., Гринько О. Л. Теоретичні аспекти формування архітектури фінансового стимулювання економічного зростання. *Фінанси України*. 2012. № 10. С. 20-33.
3. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави : монографія / за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 332 с.
4. Інституційна трансформація фінансово-економічної системи України в умовах глобалізації : монографія / за заг. ред. В. Р. Сіденка. Київ : КНТЕУ, 2017. 648 с.
5. Чугунов І. Я. Інституційна архітектура бюджетної системи // Інституційна архітектура та динаміка економічних перетворень / за ред. А. А. Гриценка. Харків : Форт, 2008. С. 571-619.
6. Чугунов І. Я., Крючкова Н. М. Податкова архітектура як інструмент економічного розвитку. *Наукові праці НДФІ*. 2009. Вип. 1 (46). С. 3-9.
7. Нікітішин А. О., Сусіденко В. Т. Сучасна сутність і архітектура податкового регулювання розвитку суспільства. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 1. С. 234-242.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/t172245?ed=2017\\_12\\_07&an=261](https://ips.ligazakon.net/document/view/t172245?ed=2017_12_07&an=261)
9. Митний кодекс України : Закон України від 13.08.2012 № 4495-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Хакен Г. Синергетика. М. : Мир, 1980. 404 с.
12. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>
13. Головач В. В. Філософія аудиту та його сутність. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 1 (22). С. 73-89.
14. Doing Business, 2018. URL: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>
15. Чугунов І. Я. Інституційна архітектура бюджетної системи. *Фінанси України*. 2008. № 11. С. 3-10.

#### REFERENCES

- Chuhunov, I. Ya. "Instyutsiina arkhitektonika biudzhethnoi systemy" [Institutional Architecture of the Budget System]. In *Instyutsiina arkhitektonika ta dynamika ekonomichnykh peretvoren*, 571-619. Kharkiv: Fort, 2008.
- Chuhunov, I. Ya. "Instyutsiina arkhitektonika biudzhethnoi systemy" [Institutional Architecture of the Budget System]. *Finansy Ukrainy*, no. 11 (2008): 3-10.
- Chuhunov, I. Ya., and Kriuchkova, N. M. "Podatkova arkhitektonika yak instrument ekonomichnoho rozvytku" [Tax Architecture as an Economic Development Tool]. *Naukovi pratsi NDFI*, no. 1 (46) (2009): 3-9.
- Doing Business, 2018. <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>
- Fiskalni prostir staloho sotsialno-ekonomichnoho rozvytku derzhavy* [The fiscal space of sustainable socio-economic development of the state]. Ternopil: TNEU, 2016.
- Holovach, V. V. "Filosofia audytu ta yoho sutnist" [Audit philosophy and its essence]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalter'skoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1 (22) (2012): 73-89.
- Institutsionalnaya arkhitektonika i dynamika ekonomicheskikh preobrazovaniy* [Institutional architecture and dynamics of economic transformations]. Kharkiv: Fort, 2008.
- Instyutsiina transformatsiia finansovo-ekonomichnoi systemy Ukrainy v umovakh hlobalizatsii* [Institutional transformation of the financial and economic system of Ukraine in the conditions of globalization]. Kyiv: KNTEU, 2017.
- Khaken, G. *Sinergetika* [Synergetics]. Moscow: Mir, 1980.
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2017). [https://ips.ligazakon.net/document/view/t172245?ed=2017\\_12\\_07&an=261](https://ips.ligazakon.net/document/view/t172245?ed=2017_12_07&an=261)
- [Legal Act of Ukraine]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>
- Nikitishyn, A. O., and Susidenko, V. T. "Suchasna sutnist i arkhitektonika podatkovoho rehulivannia rozvytku suspilstva" [Modern essence and architectonics of tax regulation of the development of society]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 1 (2012): 234-242.
- Vozhzhov, A. P., and Hryenko, O. L. "Teoretychni aspekty formuvannia arkhitektury finansovoho stymulivannia ekonomichnoho zrostannia" [Theoretical Aspects of Formation of the Architecture of Financial Stimulation of Economic Growth]. *Finansy Ukrainy*, no. 10 (2012): 20-33.