

*Т. М. Оришин,*  
*к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів,*  
*Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,*  
*ORSID ID: 0000-0002-2693-8094*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.4.58

## ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТИ

*Т. Oryshchyn,*  
*candidate of economic sciences, associate professor, assistant professor of finance department,*  
*Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas,*  
*ORCID 0000-0002-2693-8094*

OPTIMIZATION OF THE TAX BURDEN OF THE ENTERPRISE: THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS

---

*У статті розглянуто можливості оптимізації податкового навантаження в умовах посилення податкового тиску на підприємства-платники, що спонукає останніх ухилятися від сплати податків. Разом з тим, використання підприємствами можливих законних способів щодо мінімізації податків дають змогу протистояти фінансовим труднощам. Оптимізація оподаткування є одним з найважливіших завдань фінансового управління, яке полягає у зменшенні розміру податкового зобов'язання шляхом повного використання наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.*

*Податкове навантаження — це ефекти впливу податків на економіку та на окремих платників, пов'язані з економічними обмеженнями щодо сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання. Оптимальний рівень податкового навантаження передбачає, що платники податків, відносно до своєї платоспроможності, згодні платити встановлені державою податкові платежі, одержуючи від держави якісні суспільні блага.*

*The article considers the possibilities of optimizing the tax burden in the conditions of increasing tax pressure on the enterprises-payers, which induces the latter to evade taxes and this is a crime to the state. At the same time, the use of possible legal methods by enterprises to minimize taxes makes it possible to withstand financial difficulties. Tax Optimization is one of the most important tasks of financial management, which reduces the size of the tax liability by fully using of the benefits provided by the legislation, tax exemptions and other legal benefits.*

*The main difference between tax optimization and tax avoidance is using by taxpayers ways permitted or not prohibited by the legislation to reduce the amount of tax payments without violating the legislation. In this regard, such actions of the taxpayer are not a tax offense or a crime and, accordingly, do not entail adverse consequences for the taxpayer, such as tax deductions, as well as the imposition of financial sanctions and the payment of a fine.*

*Consequently, it is often difficult to determine the limits of the permitted behavior of taxpayers in the process of practical activity, since legitimate to minimize taxes and avoidance of payment are often closed to each other and the boundary between them is vague and not obvious. So, if the choice of methods provided in accordance with the current legislation and actions are not illegal, then they can be identified as an optimization of taxation. In other words, if the real purpose of the taxpayer is the realization of economic activity aimed at profit, regardless of the chosen method of its management, and not the avoidance of taxation, then such an entity acts in accordance with the law.*

*Tax burden is the effect of taxes on the economy and on individual taxpayers, due to economic restrictions on tax payments and divergence of funds from other possible directions of their use. The optimal level of tax burden implies that taxpayers, in relation to their solvency, agree to pay taxes established by the state, obtaining qualitative public goods from the state.*

*Ключові слова: оптимізація, податкове навантаження, пільги, податки, ухилення, платники, переваги, фінансові результати.*

*Key words: optimization, tax burden, privileges, taxes, evasion, payers, benefits, financial results.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Недосконалість податкового законодавства на фоні посилення податкового тиску на підприємства-платники спонукають останніх ухилятися від сплати податків, що є злочином перед державою. Разом з тим, використання підприємствами можливих законних способів щодо мінімізації податків дають змогу протистояти фінансовим труднощам. Сьогодні оптимізація оподаткування стає одним з найважливіших завдань фінансового управління підприємства в контексті управління фінансовими ресурсами.

Зростання значення економічних важелів управління прибутковістю діяльності підприємства передбачає застосування оптимальних підходів до податкового планування та оцінки його ефективності. У більшості підприємств податкове планування ототожнюється із застосуванням легальних методів зменшення податкового навантаження на підприємство під час формування так званого "податкового календаря" без врахувань сучасних методологічних підходів його оптимізації.

Вивчення сучасних методологічних засад оптимізації оподаткування, а також оцінювання його ефективності набуває особливої актуальності для кожного підприємства.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У фінансовій науці аналізу податкових проблем діяльності суб'єктів господарювання присвячені праці провідних зарубіжних і вітчизняних науковців. У західній економічній і фінансовій літературі слід назвати роботи Е. Аткинсона, Ю. Бріггема, С. Джонс, А. Маршалла, Р. Масгрейва, М. Міллера, Дж. Милля, Ф. Модільяні, Р. Ріхтера, Х. Розена, П. Самуельсона, Дж. Стігліца, Е. Фуруботна, Р. Холла. Серед вітчизняних учених і фахівців із країн СНД ці податкові питання досліджують В. Андрущенко, І. Бланк, А. Бризгалін, В. Вишневський, Я. Глущенко, А. Єлісєєв, А. Загородній, Ю. Іванов, В. Карпова, П. Мельник, Т. Меркулова, Б. Рагозін, М. Романовський, А. Соколовська, Д. Тихонов, Д. Чернік та ін. Найвні наукові розробки в цій галузі демонструють глибину і багатогранність проведеного аналізу проблем використання податкового планування на підприємствах.

Проблемам ухилення від сплати податків присвячені роботи таких вітчизняних вчених, як В. Вишневський, А. Веткін, П. Мельник, С. Павленко, В. Попович, А. Савченко, Д. Соколовський, Л. Омелянович, О. Турчинов, О. Бурбело та ін. Їхні дослідження сфокусовані на виявленні фактів, що спричиняють ухилення від сплати податків та розробці засобів боротьби з цим негативним явищем, при цьому використовуючи власний категорійний апарат, але в економічній літературі відсутній єдиний теоретичний підхід до дослідження проблеми несплати податків та обов'язкових зборів до бюджету в повному обсязі.

## ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є опрацювання теоретичних аспектів оподаткування підприємств, вивчення проблеми уникнення податків та ухилення від їх сплати, аналіз ефективності оподаткування та розроблення єдиної методики оцінювання податкового навантаження.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких наукових і практичних задач:

— дослідити сутність оптимізації оподаткування підприємств;

— розглянути методiku аналізу ефективності оподаткування підприємства.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Уникнення податків та ухилення від їх сплати притаманні будь-якому суспільству. Причиною цього є очевидний вплив податків на доходи і витрати платників при недостатньому усвідомленні ними вигод від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів. Це означає, що витоки зазначеного суспільного явища необхідно шукати в суспільній природі податків, які за своєю сутністю є еквівалентними платежами громадян в обмін на суспільні блага, що надає їм держава, виконуючи свої функції (наслідком усвідомлення сутності податків стало визначення принципу еквівалентності як одного з основних наукових принципів оподаткування), а за формою прояву — відносинами привласнення державою частини індивідуальних та корпоративних доходів, відчужених і вилучених у платників на основі примусу, що в правових державах здійснюється на підставі закону. В державах з розвинутими демократичними інститутами, надійними механізмами зворотного зв'язку між органами представницької демократії, що ухвалюють податкові закони, та виборцями — платниками податків, а також надійними системами контролю за ефективним витрачанням бюджетних коштів, що сприяють досягненню еквівалентності податкових платежів і суспільних благ, необхідність сплачувати податки все більше набуває усвідомленого характеру, а відносини приневолення до їх сплати трансформуються у відносини, в які все більша частина платників вступає з власної волі, у відносини вільного вибору. Натомість в державах, які лише будують демократичні інститути і в яких обмін податків є далеким від еквівалентного, форма прояву податків не лише маскує їх сутність, а й ототожнюється з нею. Отже, в суспільній свідомості податкові платежі ототожнюються з платежами, які і запроваджуються без згоди більшості платників (оскільки парламент не репрезентує інтереси всіх груп виборців), і сплачуються в примусовому порядку. Це стає підґрунтям для антифіскальної поведінки платників, породжуючи бажання зменшити податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від їх виконання. І чим менш досконалими є демократичні інститути в державі, тим більш масовою стає така поведінка [1].

Оксфордський толковий словник уникнення податків розглядає як наслідок мінімізації податкових зобов'язань законним шляхом з використанням податкових лазівок [2]. Дж. Стігліц під уникненням податків розуміє використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а під ухиленням — незаконний відхід від сплати податків [3]. Цікаво, що в Українській економічній енциклопедії [4] не дається визначення "уникнення від сплати податків". А ось під ухиленням від сплати податків, згідно з вищезазначеним джерелом, слід розуміти сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування. Тобто в Українській економічній

енциклопедії вищезазначені терміни не розмежовуються. Між іншим, крім цих термінів, деякі науковці виділяють і інші близькі за значенням до "ухилення" та "уникнення". Так, у міжнародному оподаткуванні застосовується термін "податкове планування" ("tax planning"). Податкове планування — це законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і можливостей скорочення податкових зобов'язань. Ухилення — це використання заборонених законом методів (податкове правопорушення). При цьому підкреслюється, що саме незаконність зменшення зобов'язань дозволяє розділити поняття "податкове планування" і "ухилення".

Представники української фінансової школи В. Вишневецький і А. Веткін [5; 6] дали найбільш ґрунтовне визначення термінам "уникнення" і "ухилення". Під уникненням від сплати податків розглядають діяльність господарюючих суб'єктів, спрямовану на мінімізацію податкових зобов'язань всіма допустимими законом способами. Ухилення від сплати податків, на думку авторів, — це протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, наслідками яких, у випадку їх виявлення може бути відповідальність за порушення податкового законодавства.

Найбільші можливості для уникнення податків в Україні виникають у зв'язку з використанням таких пільг, як перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди, стягнення ПДВ за нульовою ставкою, застосування ліберальних правил списання безнадійних боргів, вкладання коштів у благодійну діяльність тощо. Податкові лазівки, як другий спосіб уникнення від сплати податків, прийнято розділяти на зміщення доходу, відкладення доходу і податковий арбітраж. Зміщенням доходу називається переведення платником податку доходу під більш низьку граничну ставку податку в умовах податкової структури із зростаючими граничними ставками. Широкого розповсюдження цей вид податкової лазівки не має, оскільки існують інші радикальніші методи уникнення сплати податків, як, наприклад, відкладення доходу, або перенесення терміну сплати податку на більш пізній час. Податковий арбітраж — ще одна з різновидностей податкових лазівок, яка передбачає випадки оподаткування різних об'єктів і платників податків за різноманітними нормами.

Отже, оптимізація оподаткування — зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що включають у себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Податкова оптимізація проявляється у виборі платником податків найвигідніших правових форм здійснення діяльності з метою обчислення оптимальної суми податків у конкретних умовах господарювання згідно з діючим законодавством.

Головною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У зв'язку з цим, такі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином, і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливих наслідків для платника податку, як-от донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій та нарахування пені.

Отже, в процесі практичної діяльності часто буває досить проблематично визначити межі дозволеної поведінки платників податків, оскільки нерідко правомірна мінімізація податків і ухилення від сплати йдуть поруч, а межа між ними нечітка і неочевидна. Так, якщо вибір методів наданий у відповідності до чинного законодавства та дії не несуть протизаконного характеру, то їх можна ідентифікувати як оптимізацію оподаткування. Інакше кажучи, якщо реальною метою платника податків є реалізація господарської діяльності, спрямова-

ної на отримання прибутку, незалежно від обраного методу її ведення, а не ухилення від оподаткування, то такий суб'єкт господарювання діє відповідно до законодавства.

Надмірне податкове навантаження є однією з основних причин, яка змушує платників податків вдаватися до податкової оптимізації з метою зменшення податкового тягара, оскільки рівень податкового навантаження на платника податків є основним чинником схилення платника податків в сторону оптимізації оподаткування. Під оптимальним рівнем податкового навантаження розуміють рівень, при якому платники податків, відносно до своєї платоспроможності, згодні платити встановлені державою податкові платежі, одержуючи від держави якісні суспільні блага [7].

Показник податкового навантаження на рівні підприємства відіграє важливу роль в економіці підприємства. Чинні законні способи зниження податкового тягара, як правило, ґрунтуються на виборі господарської тактики й стратегії, стимульованих державою через зниження податків і відрахувань; виконанні правил бухгалтерського обліку, що дозволяють скоротити оподатковувані статті витрат; дотриманні нормативів, що беруть участь у зменшенні оподаткованого прибутку [8].

При здійсненні заходів щодо зниження податкового тягара варто мати на увазі, що зменшення податкових платежів — не ціль, а спосіб поліпшення фінансового стану й підвищення інвестиційної привабливості організації. Особливо для акціонерних товариств і товариств із обмеженою відповідальністю чистий прибуток є головним критерієм інвестиційної привабливості. Від чистого прибутку таких організації прямо залежать можливі виплати інвесторам і рівень котирування їхніх акцій на фондових біржах. Тому вживати заходів до зниження податків доцільно тільки в тому випадку, якщо розрахунки показують, що це дає приріст чистого прибутку. Неприпустимим є зменшення податків ціною погіршення фінансового стану.

Критерієм оцінки впливу податків на роботу підприємств може бути прибуток, що є основним власним джерелом фінансових ресурсів для розвитку виробництва. Податок на прибуток сплачується як частина від отриманого підприємством прибутку і тому має значний вплив на функціонування суб'єктів господарювання, адже при цьому зменшуються можливості розширеного відтворення. Тому встановлення ставки податку на прибуток у розмірі, менш як 100 % є необхідною (але, зрозуміло, недостатньою) умовою забезпечення розвитку бізнесу. Європейські країни демонструють розкид ставок податку на прибуток підприємств в діапазоні від 10 до 33,3 %. В Україні, відповідно до Податкового кодексу України, діє ставка 18 %.

Стосовно податку на додану вартість, слід зазначити, що його вплив на діяльність підприємства великою мірою залежить від призначення товару і типу покупця. Якщо покупець використовує придбаний товар як засіб виробництва, а отже, має можливість відшкодувати суми ПДВ, що входять у ціну, з бюджету, то ймовірніше, що ні підвищення, ні пониження ставок ПДВ не справлятимуть значного впливу на фінансовий стан продавця товару. Якщо покупець використовує придбаний товар як предмет споживання, а отже, не має можливості відновити суми ПДВ на розрахунки з бюджетом, то ймовірніше, що ефект від зміни ставок ПДВ буде розглядатися між товаровиробником-продавцем і споживачем у відповідності з особливостями еластичності попиту на цей товар.

Крім того, високі ставки ПДВ негативно впливають на економічну діяльність підприємства внаслідок наявності часового розриву між моментом оплати ПДВ у ціні товару і моментом відшкодування його з бюджету, а також внаслідок підвищених витрат на придбання додаткових матеріально-технічних ресурсів у разі розширення виробництва.

**Таблиця 1. Показники рівня податкового навантаження на підприємство**

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
<b>Загальні показники рівня податкового тиску</b>		
1. Загальна ефективна ставка податку	$ЕСП = Пзаг./БП$	Показує відношення загального обсягу податкових відрахувань до бази оподаткування
2. Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції (податкоспроможності підприємства)	$КВР = Пзаг./ВР$	Визначає питому вагу загальних податкових платежів, які здійснює підприємство в бюджет, у сумі виручки від реалізації
3. Податковіддача доходів	$ПД = Пзаг./Д$	Визначає питому вагу загальних податкових платежів, які здійснює підприємство, в доході
4. Податковіддача витрат	$ПВ = Пзаг./В$	Визначає співвідношення загальної суми податкових платежів і витрат підприємства
5. Податковіддача прибутку	$ПП = Пзаг./П$	Показує, в скільки разів сума сплачених податків перевищує прибуток підприємства
6. Податковіддача активів	$ПА = Пзаг./А$	Показує співвідношення загальної суми сплачених податків до вартості активів підприємства
7. Прибуток на 1 грн сплачених підприємством податків	$Пп = П/Пзаг.$	Показник, обернений коефіцієнту податковіддачі прибутку, показує відношення чистого прибутку до загальної суми сплачених підприємством податків
8. Дохід на 1 грн. сплачених підприємством податків	$Дп = Д/Пзаг.$	Показник, обернений коефіцієнту податковіддачі доходів
<b>Часткові показники рівня податкового тиску</b>		
1. Коефіцієнт оподаткування доходу	$КД = ПД/Д$	Показує відношення відповідного виду податків до бази оподаткування
2. Коефіцієнт оподаткування витрат	$КВ = ПВ/В$	
3. Коефіцієнт оподаткування прибутку	$КП = ПП/П$	

Вплив на ефективність діяльності підприємств мають також збори на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування (єдиний соціальний внесок). Ці збори впливають на діяльність підприємства опосередковано, оскільки вони включаються у собівартість продукції і перекладаються в складі ціни на населення. Економічним результатом є скорочення платоспроможного по-

питу кінцевого споживача, а отже, зменшення обсягу виробництва і зниження сукупного прибутку підприємства.

Проблема оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства є досить складною та до кінця не вивченою. Аналіз досліджень та публікацій з цієї проблематики вказує на те, що теоретичними основами оці-

**Таблиця 2. Оціночні показники ефективності оподаткування підприємств**

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
<b>Оціночні коефіцієнти ефективності оподаткування</b>		
1. Коефіцієнт оподаткування доходу	$КД = ПД/Д$	Визначає питому вагу окремих податків до загальної величини бази оподаткування відповідних податків
2. Коефіцієнт оподаткування витрат	$КВ = ПВ/В$	
<b>Проміжні коефіцієнти ефективності деяких податків</b>		
1. Коефіцієнт ефективності оподаткування прибутку	$КПП = Пп/П$	Відношення податку на прибуток підприємства, розрахованого на підставі даних податкового обліку, до величини прибутку, визначеного на підставі даних бухгалтерського обліку
2. Коефіцієнт ефективності оподаткування ПДВ	$КПДВ = ПДВ/ЧД$	Показує питому вагу ПДВ в чистій виручці від реалізації продукції
3. Коефіцієнт ефективності соціальних податків	$КСП = ЄСВ/ФОП$	Показує відношення єдиного соціального внеску, сплаченого підприємством, до бази оподаткування
4. Ефективна ставка оподаткування доходів фізичних осіб	$КФіз.ос. = Пфіз.ос./ФОП$	Показує середню ставку оподаткування фізичних осіб
5. Ефективна ставка оподаткування трудових ресурсів	$КТР = (ЄСВ+Пфіз.ос.+ВЗ)/ФОП$	Показує загальне податкове навантаження на фонд оплати праці, тобто загальний рівень оподаткування трудових ресурсів

**Таблиця 3. Показники податкового навантаження через прямі і непрямі податки**

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
1. Податкове навантаження через непрямі податки	ПНнепр = ППнепр/Д	Показує частку непрямих податків у доходах підприємства
2. Податкове навантаження через прямі податки	ПНпрям = ППпрям/В	Визначає частку прямих податків у витратах підприємства

нування рівня податкового навантаження на підприємства є праці як зарубіжних, так і вітчизняних науковців, серед них: Д. Дропа, В. Корнус, Є. Кірова, М. Литвин, П. Мельник, А. Соколовська та інші. Запропоновані ними методики не мають єдиного підходу до визначення рівня податкового навантаження. Мета створення єдиної методики оцінювання податкового навантаження — дати можливість порівняти податкове навантаження на підприємствах різних галузей національної економіки. Отже, проведені дослідження потребують доопрацювання та систематизації спроби теоретичного і практичного оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства за допомогою системи показників, які наведено в таблиці 1.

Вказана група коефіцієнтів формує оціночні показники ефективності механізму оподаткування, методика розрахунку яких наведена в таблиці 2.

Додатково пропонується розрахувати частку прямих і непрямих податків в доходах і витратах підприємства (табл. 3).

Податкове навантаження може регулюватися за допомогою методів державного управління. Наприклад, знижуючи податковий тягар на приріст капіталу, держава створює сприятливі умови для якнайшвидшого розвитку таких суб'єктів.

## ВИСНОВКИ

Проблема розмежування законних методів податкової оптимізації та схем ухилення від сплати податків цікавить керівників та бухгалтерів практично будь-якого підприємства. Досі немає жодного нормативного документа, який чітко розмежував би ці два поняття. Проаналізувавши теоретичні аспекти термінів "ухилення" та "уникнення" податків, треба відмітити, що на практиці законні і незаконні методи зменшення податкових зобов'язань тісно переплітаються.

У цілому, оптимізація оподаткування — зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.

Основним фактором схилення платника податків в сторону оптимізації оподаткування є надмірне податкове навантаження.

Податкове навантаження (тягар) — це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання.

Під оптимальним рівнем податкового навантаження розуміють рівень, при якому платники податків, відносно до своєї платоспроможності, згодні платити встановлені державою податкові платежі, одержуючи від держави якісні суспільні блага.

При здійсненні заходів щодо зниження податкового тягаря варто мати на увазі, що зменшення податкових платежів — не ціль, а спосіб поліпшення фінансового стану й підвищення інвестиційної привабливості організації. Критерієм оцінки впливу зазначених податків на роботу підприємств може бути прибуток, що є основним власним джерелом фінансових ресурсів для розвитку вироб-

ництва. Особливо для акціонерних товариств і товариств із обмеженою відповідальністю чистий прибуток є головним критерієм інвестиційної привабливості.

Проблема оцінювання рівня податкового навантаження на підприємстві є досить складною та до кінця не вивченою. Аналіз досліджень та публікацій з цієї проблематики вказує на те, що запропоновані вченими методики не мають єдиного підходу до визначення рівня податкового навантаження. Мета створення єдиної методики податкового навантаження — дати можливість порівняти податкове навантаження на підприємствах різних галузей національної економіки. Ця методика передбачає використання системи показників, що дозволять всебічно оцінити рівень податкового навантаження на підприємство, а саме:

- показники рівня податкового навантаження на підприємство;
- оціночні показники ефективності оподаткування підприємств;
- показники податкового навантаження через прямі і непрямі податки.

## Література:

1. Коновалова І.М. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.klubok.net/article1889.html>
2. Фінанси: Оксфордський толковий словник: Англійсько-російський. М.: Весь мир, 1997. — 414 с.
3. Стігліц Д. Джозеф Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. А.Олійник, Р. Скільський. — К.: Основи, 1998. — 703 с.
4. Економічна енциклопедія. — К.: Академія, 2002. — Т. 3.
5. Вишневецький В. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневецький, А. Веткін // Економіка України. — 2009. — № 9. — С. 15—19.
6. Вишневецький В., Веткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика: монографія. — Донецьк: ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003.
7. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В. Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. — 2007. — № 10 — С. 17—19.
8. Новосельська Л.І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. — 2013. — Вип. 23.10.

## References:

1. Konovalova, I.M. (2010), "Theoretical aspects of avoiding tax payment and mechanism of their avoidance", [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: <http://www.klubok.net/article1889.html> (Accessed 12 Oct. 2018).
2. (1997), "Finances: the Oxford dictionary: English-Russian", M.: Ves myr, 414 p.
3. Stiglits, Dzhozef E. (1998), "Ekonomika derzhavnoho sektora": Per. z anhl. A.Oliinyk, R. Skil'skyi. — K.: Osnovy. — 703 p.
4. (2002), "Economic encyclopaedia", K.: Akademiia, tom 3.
5. Vyshnevskiy, V. and Vietkin, A. (2009), "Avoiding tax payment: design of choice and actions of economic subject", Ekonomika Ukrainy, vol. 9, pp. 15—19.
6. Vyshnevskiy, V. and Vietkin, A. (2003), "Walking away from tax payment: theory and practice", Donetsk: Monohrafiia. INAN Ukrainy, Instytut ekonomiky promyslovosti.
7. Kornus, V. Kvasov, V. and Ponomarov, O. (2007), "An estimation of the tax loading is at the level of enterprises", Ekonomist, vol.10, pp. 17—19.
8. Novoselska, L.I. (2013), "Methods of evaluation of level of the tax loading are on enterprises", Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy, no. 23.10.

Стаття надійшла до редакції 29.03.2019 р.