

Податковий механізм як фінансово-управлінська категорія

Метою статті є поглиблення сутності податкового механізму як фінансово-управлінської категорії із сформованими складовими та взаємозв'язками з податковою політикою та податковою системою в умовах фіскального і регульовального впливу на розподільні відносини. Виявлено різнобічні підходи науковців до розкриття категорії «податковий механізм». Показана відмінність у наукових підходах щодо призначення податкового механізму. Наголошено на доцільності виокремлення специфічного призначення податкового механізму. Уточнено роль податкового механізму в упорядкуванні розподільних відносин на етапі первинного та вторинного розподілу. Наведено наукові підходи до побудови податкового механізму. Виокремлено поелементний та інструментальний підхід у побудові податкового механізму. Простежено послідовність формування складових податкового механізму та їх вплив на розподільні відносини. Запропоновано розглядати податковий механізм як фінансово-управлінську категорію. Охарактеризовано категорію «механізм» і послідовність її застосування у фінансовій науці. Показано взаємозв'язок у побудові податкового механізму і фінансового механізму. Аргументовано наголошено на вагомості податкової оптимізації у реалізації фіскальної і регульовальної функції податків. Проаналізовано взаємозв'язок між функціями управління та функціями податків. Доведено необхідність поєднання функцій управління і податків у визначенні податкового механізму. Охарактеризовано сутність і підбір методів податкового регулювання для їх реалізації в податковому механізмі. Визначено класифікаційні групи податкових методів і податкових інструментів. Сформовано алгоритм реалізації податкової політики через податковий механізм і податкову систему. Визначено базові складові податкового механізму. Наведено авторське визначення податкового механізму та обґрунтовано його переваги.

Ключові слова: розподільні відносини, перерозподільні відносини, методи податкового регулювання, податкові інструменти, елементи податкового механізму, форми податкового механізму, фінансовий механізм, бюджетний механізм, податковий механізм.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-129-138](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-129-138)

Tax Mechanism as a Financial and Managerial Category

The purpose of the article is to deepen the essence of the tax mechanism as a financial and managerial category, which has its own components and interrelations with the tax policy and tax system under the conditions of fiscal and regulatory impact on distribution relations. The versatile approaches of scientists to the disclosure of the category "tax mechanism" were revealed. The differences in the scientific approaches to the purpose of the tax mechanism were shown. Emphasis is placed on the expediency of isolating the specific purpose of the tax mechanism. The role of the tax mechanism in ordering the distribution relations at the stage of primary and secondary distribution has been clarified. The scientific approaches to the construction of the tax mechanism were presented. The elemental approach and the instrumental approach in the tax mechanism construction were distinguished. The sequence of formation of components of the tax mechanism and their influence on distributive relations were traced. Author proposes to consider the tax mechanism as a financial and managerial category. The category "mechanism" and the sequence of its application in financial science were characterized. The relationship between the tax mechanism and the financial mechanism was shown. The importance of tax optimization in the implementation of the fiscal and regulatory functions of taxes was argued. The relationship between management and tax functions was analyzed. The necessity to combine management and tax functions in determining the tax mechanism has been proved. The essence and selection of tax regulation methods for their implementation in the tax mechanism were characterized. Classification groups of tax methods and

* Синчак Віктор Петрович, завідувач кафедри менеджменту, фінансів, банківської справи та страхування Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова (м. Хмельницький), доктор економічних наук, професор.

tax instruments have been identified. Algorithm of tax policy implementation through tax mechanism and tax system has been formed. The basic components of the tax mechanism have been determined. The author defines the tax mechanism and justifies its advantages.

Keywords: *distributive relations, redistributive relations, methods of tax regulation, tax instruments, elements of tax mechanism, forms of tax mechanism, financial mechanism, budgetary mechanism, tax mechanism.*

Постановка проблеми. Одним із важливих чинників формування та розвитку наукових підходів до розкриття сутності аналізованих явищ, визначення мети, завдань і підбору методів досліджень є сучасна наукова термінологія, що застосовується при розкритті предмета наукового пошуку. Особливо гостро постає це питання у фінансовій науці як багатоаспектній галузі, що досліджує різні напрями у фінансовій системі з властивими їй сферами та ланками. Адже кожна з них має своє змістове наповнення з притаманними особливостями в організації та управлінні, упорядкованими завдяки ефективним фінансовим механізмам з властивими їм набором форм, методів та інструментів. До останніх у теоретичних моделях відносять податковий механізм, який хоча і широко застосовується на практиці, але як наукова категорія ще не має однозначного трактування в економічній літературі та вирізняється своєю теоретичною невпорядкованістю. Його невизначеність, як категорії, та відсутність упорядкованої структури викликає гносеологічний інтерес дослідників та є однією з причин тривалої дискусії серед авторів наукових публікацій. Дискусійна тривалість посилюється гострою полемікою. Відтак у науковій думці породжено загальнонаукову проблему, що потребує окремого дослідження для розкриття причинно-наслідкових зв'язків у структурі податкового механізму та обґрунтування його взаємозв'язків з податковою політикою та податковою системою держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що поряд із фінансовим механізмом податковий механізм є достатньо досліджуваним явищем в науковій літературі. Вітчизняні та зарубіжні вчені досить ґрунтовно розкрили його структуру і зміст в наукових публікаціях. Варто, зокрема відзначити праці Л. Дробозіної, Ю. Константинової, Л. Окуневої [1], Н. Заяц [2], О. Хорошової [3], Л. Костирко, Е. Чернудубова [4], Т. Калінеску, І. Пономарьової, С. Альошкіна [5], Л. Філобокової, О. Григор'євої [6], В. Опаріна [7], Н. Маліс [8], В. Плєскач [9], Т. Юткіної [10], І. Майбурова [11] та інших.

Однак, актуальність означених питань ще більше посилюється, зважаючи на різнобічні підходи до розкриття сутності та побудови теоретичної конструкції податкового механізму як фінансово-управлінської категорії, яка потребує додаткового дослідження у цьому напрямі для однозначного її сприйняття з точки зору наукової інтерпретації.

Метою статті є поглиблення сутності податкового механізму як фінансово-управлінської категорії із сформованими складовими та взаємозв'язками з податковою політикою та податковою системою в умовах фіскального і регулювального впливу на розподільні відносини.

Виклад основного матеріалу. Податковий механізм характеризується науковцями різнобічно. Прихильники одного з підходів розглядають його, як організаційно-правову категорію, під якою розуміють сукупність організаційно-правових норм, методів і форм державного управління оподаткуванням через систему різних інструментів надбудови (ставок податків, податкових пільг, способів і форм оподаткування, тощо) [1, с. 95; 2, с. 5]. При цьому наголошується, що податковий механізм має юридичну форму у вигляді податкового законодавства.

За іншого підходу податковий механізм розглядається як організаційно-економічна категорія та об'єктивно необхідний процес управління перерозподільними відносинами з властивими йому елементами або підсистемами (податкового планування, податкового регулювання, податкового контролю) [3, с. 59; 4, с. 40], податкового прогнозування й оперативного управління оподаткуванням [5, с. 65]. Відтак спостерігаємо двозначність у наведеному визначенні податкового механізму стосовно наявності в ньому елементів або підсистем, з віднесенням до останніх елементів податкового прогнозування та оперативного управління оподаткуванням.

Однак, зважаючи на різнобічні підходи авторів щодо засобів досягнення мети податкового механізму (в одному випадку за допомогою інструментів, а в іншому – через його елементи або підсистеми), звертає на себе увагу спільна позиція стосовно його призначення. Відмінність полягає лише у тім, що в одному випадку наголос робиться на впорядкуванні управління процесами оподаткування, а в іншому – на управлінні перерозподільними відносинами в державі.

Звісно інтерес держави є набагато ширшим, виходячи із покладених на неї глобальних функцій. Серед них належне місце відводиться економічній функції. Різновидом останньої є втручання у суспільне виробництво загалом і в його складові (виробництво, розподіл, обмін і споживання) зокрема. Наслідком такого втручання з позиції фінансів стає первинний розподіл валового внутрішнього продукту. Очевидно, що на цьому рівні виникає необхідність упорядкування як розподільних відносин, так і процесів оподаткування. Реалізувати ці завдання можливо за допомогою того ж таки податкового механізму.

Тому, як зауважують Л.Ю. Філобокова та О.В. Григор'єва [6, с. 66], «податковий механізм повинен мати різні види, форми та методи організації податкових відносин, а також способи визначення їх якісно-кількісних ознак з відповідним йому набором елементів». Усе це дозволяє вказаним науковцям

розглядати «податковий механізм як сукупність способів і правил організації податкових відносин, що забезпечують дію системи розподільних і перерозподільних відносин».

Утім, ставлячи цілком слушну вимогу до побудови податкового механізму на початку свого дослідження, названі дослідники згодом звужують його визначення, акцентуючи увагу лише на «сукупності способів і правил...». При цьому свідомо чи несвідомо ними упускаються інші складові, зазначені вище, зокрема «форми та методи організації податкових відносин». Натомість, останні пропонується розглядати як «систему забезпечення розподільних і перерозподільних відносин».

На нашу думку, такий підхід значно розширює зміст податкового механізму, зокрема щодо його участі у «перерозподільних відносинах». Звісно ці дві складові (розподіл і перерозподіл) мають тісний взаємозв'язок і об'єднані в розподільчій функції фінансів. Саме фінанси забезпечують розподіл і перерозподіл, завдяки властивим їм функціям (розподільній і контрольній). Причому реалізація цих функцій забезпечується у сукупності з фінансовим механізмом з притаманними йому «фінансовими методами, формами, інструментами та важелями впливу на соціально-економічний розвиток суспільства» [7, с. 55], як слушно зауважує В.М. Опарін.

Натомість у фінансовому механізмі розподільчу функцію фінансів забезпечують, зокрема податковий (первинний і вторинний розподіл) та бюджетний механізм. Саме останній якраз і сконцентрований на перерозподільних відносинах. Відтак пов'язувати усі перерозподільні відносини з податковим механізмом, на нашу думку, потрібно більш обережно. Поряд із цим потрібно віддати належне прихильникам такого підходу, завдяки якому податковий механізм можливо розглядати як предмет фінансової категорії.

З наведеного стає очевидним, що роль податкового механізму є дещо вужчою. Безумовно, його вплив на перерозподільні відносини беззаперечний. Проте – це лише дія у напрямку сприяння, а не сам процес забезпечення, що реалізується за допомогою сукупності фінансових механізмів, зокрема і бюджетного механізму.

Таке широке трактування податкового механізму потребує уточнення і стосовно того, за рахунок чого відбувається його вплив. Із обґрунтувань названих вище авторів та літературних джерел, очевидно, що таку роль у податковому механізмі виконують його елементи. Серед них одні дослідники виділяють величину ставок оподаткування, швидкість мобілізації податків до бюджету, податкові пільги, рівень оподаткування та стягнення податків, спосіб розрахунку податкової бази, установлення тривалості податкового періоду [8, с. 31]. Безумовно, означені елементи є одночасно і впливовими чинниками на етапах реформування податкової системи, і з цим потрібно погодитися.

Крім зазначених елементів деякі науковці ще називають платників податків, базу оподаткування,

об'єкт оподаткування, порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку та подання звітності [9, с. 78], тощо. Відтак можна констатувати, що саме по елементній підхід до побудови податкового механізму об'єднує навколо себе його прихильників.

Однак, такий підхід не підтримується попередніми дослідниками. На їх думку, податковому механізму притаманні інструменти («різні інструменти»), за допомогою яких і здійснюється вплив на управління оподаткуванням. Очевидно, що за такої різнобічності поглядів на одну і ту ж складову податкового механізму виникає необхідність подальшого поглиблення трактування цього поняття й уточнення його сутності.

Причому означена проблема набуває ще більшої вагомості, якщо до уваги взяти точку зору наступної групи авторів публікацій [9, с. 77-78]. Характерною ознакою їхнього підходу, що вирізняється від попереднього, є призначення податкового механізму. В останньому його прихильники вбачають можливість упорядкування податкових відносин та досягнення порівняної рівноваги між загальнодержавними, корпоративними, місцевими та іншими інтересами. На думку цієї групи дослідників, таке врівноваження, як і у попередньому підході, досягається завдяки податковому механізму, під яким пропонується розуміти «сукупність правил, форм, методів і практичних інструментів організації податкових систем, що визначають способи реалізації фіскального й економічного впливу» [9, с. 78].

Із змісту наведеного визначення очевидно, що у побудові податкового механізму допускається існування певної «сукупності правил, форм, методів і практичних інструментів». На цьому наголосимо додатково, оскільки зазначений зміст характеризує податковий механізм з позиції макрорівня (як це характерно і для попередніх визначень) та визначає, крім реалізації фіскального й економічного впливу, організацію податкових систем.

Однак охарактеризоване визначення також потребує уточнення. Адже, по-перше, останнє його словосполучення («що визначають способи реалізації фіскального й економічного впливу») не дає відповіді на питання: на кого цей вплив має розповсюджуватися? І по-друге, з огляду призначення дефініцій і функцій податків (фіскальна та регульовальна) виникає запитання: наскільки доцільним є протиставлення понять «фіскальний вплив» та «економічний вплив»?

Заради коректності наведених підходів також доцільно звернути увагу на іншу не менш важливу і очевидну різнобічність. Вона стосується побудови податкового механізму. Адже, в одному випадку, як зазначено вище, останній реалізує себе через «систему різних інструментів» [1, с. 95] або як зауважують інші автори «практичних інструментів» [9, с. 78], тоді як у другому – наголошується, що він може себе реалізувати через властиві йому елементи.

З огляду на це виникає логічне запитання стосовно складових податкового механізму або його

структури. І якщо ще більш предметно, то що є в основі дії податкового механізму, крім норм, методів і форм: інструменти чи елементи, за допомогою яких він здійснює фіскальний та економічний вплив, за визначенням вказаних авторів. До того ж, потребує уточнення щодо прояву фіскального та економічного впливу.

Не дає відповіді на поставлені запитання й підхід, який ґрунтується на двоїстій природі податкового механізму. Його прихильники [10, с. 75] пропонують розглядати податковий механізм, з двох точок зору, по-перше, «як категоріальне утворення, певним чином узагальнене, що дає уявлення про мету та завдання дій в оподаткуванні з орієнтацією на принципи продуктивного функціонування», і, по-друге, «як сукупність загальних правових норм і спеціальних податкових законодавчих правил, що регламентують процес оподаткування певної держави у визначений період».

На підставі наведеного підходу дослідниками наголошується, що податковий механізм визначається процесом реалізації продуктивного потенціалу податкової системи через її функції. Натомість вводиться в наукову термінологію поняття «продуктивного потенціалу податкової системи», який має запускатись податковим механізмом. При цьому постає питання, а що потрібно відносити до непродуктивного потенціалу податкової системи, бо, оскільки виділяємо першу, то на противагу їй повинна бути і друга.

Проте, очевидна й перевага такого підходу, так як він дає підставу для визначення місця глобального податкового механізму, який за твердженням Т.Ф. Юткіної, є провідником податкової політики в реальну площину податкових правовідносин [11] і проявляється між податковою політикою та податковою системою. Усе це дозволяє сформулювати уяву про глобальну роль податкового механізму в реалізації дій і рішень першої з використанням продуктивного потенціалу другої за допомогою її функцій.

На багатогранну природу податкового механізму вказується ще в одній праці [4, с. 40], де пропонується розглядати податковий механізм з погляду «наукової теорії та з позиції практики».

З наведеним підходом можна погодитись, оскільки податковий механізм складно досконало дослідити, не досягнувши його внутрішньої будови з відповідними йому складовими та причинно-наслідковими зв'язками між ними. Не викликає сумніву і практичний аспект податкового механізму. Адже у випадку успішної дії його складових, як власне і його самого загалом, ще більше посилюється вагомість і сприйняття податкового механізму. Цим лише підтвердиться його теоретична конструкція як наукова константа та практичний вплив.

Принципово не заперечуючи проти зазначених підходів, лише гіпотетично наголосимо, що, по-перше, податковий механізм з погляду участі у розподільних відносинах доцільно відносити до фінансово-управлінської категорії з відповідною

теоретичною конструкцією. Причому, як наукова категорія податковий механізм є складним в побудові та неоднозначним в інтерпретуванні.

По-друге, податковий механізм має практичні складові за допомогою яких на глобальному рівні регулюється процес оподаткування через загальні правові норми і спеціальні податкові правила, прописані у Податковому кодексі України. Однак правові норми і спеціальні податкові правила є лише однією видимою складовою в основі побудови податкового механізму. До того ж, зважаючи на їхнє цільове призначення, вони можуть стосуватись і спеціальних, і спрощених податкових режимів, а відтак повністю не відображатимуть суть глобального податкового механізму, на чому наголошується в аналізованих підходах.

Узагальнюючи вищенаведені підходи до побудови податкового механізму, доцільно окремо зупинитися на його обґрунтуванні загалом. Адже, як бачимо науковці по-різному підходять до розкриття змісту цієї наукової категорії. З одного боку, їй дається неоднозначне визначення, зважаючи на очікувані результати дослідження або функціональне призначення у тому чи іншому випадку, а в іншому – акцент зміщується у бік галузевого застосування.

Поряд із цим необхідно окремо зосередитись і на походженні терміну «механізм», який, як відомо запозичений із технічних наук, і досі має не однозначне трактування при його застосуванні в економічній літературі. Найчастіше, як цілком слушно наголошено в одній із праць [12, с. 13] з посиланням на енциклопедичне джерело, «у техніці механізм визначають як сукупність тіл, які обмежують свободу руху одне одного настільки, що всі точки такої системи здатні описувати тільки цілком визначені криві (траєкторії) та за даної швидкості однієї з точок, швидкості і прискорення всіх інших точок є цілком визначеними».

З погляду економічної науки, термін «механізм» можна охарактеризувати як «... сукупність станів і процесів, із яких складається будь-яке фізичне, хімічне, фізіологічне, економічне психологічне явище або як «систему, пристрій, спосіб, що визначають порядок певного виду діяльності» [13, с. 355]. Тож основою такого механізму є сукупність станів і процесів, в яких завдяки дії його складових упорядковується економічна діяльність, що набуває форми відносин, зокрема господарських, економічних, а отже – фінансових і податкових.

Відтак спостерігається чітка послідовність у побудові та порядку дії, спочатку господарського, потім економічного, а згодом і фінансового механізму. У свою чергу з подібною послідовністю у цьому ланцюгу механізмів виникає і податковий механізм, який як наукова категорія, є органічним доповненням фінансового механізму та не вступає з ним у протиріччя. Тому сутність першого доцільно поєднувати зі змістом другого, хоча такий підхід повністю також не розв'язує проблему різнобічності трактувань.

Тут лише доцільно зауважити, що фінансовий механізм теж розглядається різносторонньо, за одного підходу, як сукупність важелів, методів і інструментів, а за іншого – як сукупність форм і методів управління [12, с. 13]. На перший погляд видно, що у наведених підходах відмінність хоч і спостерігається, але вона не така очевидна, порівняно з податковим механізмом. Проте навіть за таких умов, на нашу думку, наведені визначення не повинні втрачати своїх вихідних положень, на яких ґрунтується категорія «механізм» з властивими йому ознаками та складовими, що залежно від їх використання та призначення трансформуються в нові механізми, зокрема і в фінансовій науці.

Беручи до уваги вищенаведені аргументування стосовно розкриття сутності податкового механізму, зробимо деякі узагальнення та уточнення, що найбільш характерно простежуються з проведеного літературного аналізу. Зокрема, податковий механізм на макрорівні залежно від покладених на нього завдань розглядається з декількох підходів, по-перше, з точки зору упорядкування оподаткування «як сукупність встановлених державою форм і методів організації податкових відносин, що забезпечують дію системи розподільних і перерозподільних відносин», по-друге, з позиції інструментів реалізації податкової політики «як сукупність заходів, правових норм, правил, форм, методів і практичних інструментів організації податкової системи, що визначають способи здійснення фіскального та економічного впливу», і, по-третє, з погляду державного податкового менеджменту «як сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням».

Наведені підходи мають властиві їм переваги, але й не позбавлені дискусійних аспектів. Адже прихильники останнього підходу звужують зміст податкового механізму та не дозволяють розглядати його комплексно у взаємозв'язку з властивими складовими, а інші – навпаки, ставлять його у науковій ієрархії вище відведеного йому місця у розподільних процесах. Це з одного боку, а з іншого – наведені вище перші два підходи сприяють розумінню податкового механізму лише на якомусь певному етапі організації податкових відносин або податкової системи. Однак чи доцільно робити таку деталізацію для глобального податкового механізму, який на рівні країни є інструментом державного податкового управління, що містить властиві йому функціональні складові для реалізації управлінських рішень у сфері податкової політики.

Причому, з позиції платника податків і держави податковий механізм має виконувати різні завдання та задовольняти, з одного боку, інтереси приватних осіб (власників), а з іншого – державні позиції. Адже перший суб'єкт (платник податку) зацікавлений знайти законні способи та оптимізувати платежі до бюджету, а другий – удосконалити нормативно-правові акти з погляду держави на оптимізацію для справляння необхідної бюджету суми податків і зборів.

На оптимізації зупинимося більш предметно. Адже не випадково це питання турбувало ще фарисеїв (лицеміри та ханжі, тобто люди, які мали зовнішню благочестивість, а насправді прикидалися лише набожними або добродішними особами та лукавили у питанні сплати податків – В. С.), які, як відомо з біблійської літератури, направили до Ісуса своїх учнів разом із іродіанами і веліли запитати у нього: «Чи годиться давати податок для кесаря (Імператора Риму – В. С.), чи ні?». Тож, взявши римську монету (динар, якою сплачувався податок) із зображенням кесаря Ісус запитав: «Чиє це зображення і чий надпис на монеті?» «Кесареві» – відповіли учні фарисеїв та іродіани. На що Христос сказав: «Тож віддайте кесареві кесарево, а Богові – Боже» (Євангелія від Матвія гл. 22, 1-22,30) [14, с. 1041].

Можна припустити, що саме з цього часу бере свій початок наукова проблема оптимізації, з якою постало складне питання: «Скільки віддати кесареві, скільки Богові, а скільки залишити собі»? І якщо у першому та третьому випадку можна злукавити, то у другому – це вже неприпустимо для набожної людини. Мабуть з цих причин для першого та третього випадку подібний підхід до оптимізації податків у сьогоdnішньому світському середовищі вважається звичним явищем у відносинах «сучасних фарисеїв» з державою.

Безумовно, такий процес не може тривати постійно на достатньо контрастній, до того ж, антагоністичній основі, оскільки у цивілізованому, а відтак демократичному суспільстві, практично не можливо досягти мети кожній із сторін без погодження на обопільні поступки. Саме тому відбувається певне згладжування різких коливань у податкових відносинах, у тому числі і завдяки механізму податкового компромісу.

Проте, як це не дивно, але основою необхідного компромісу між учасниками податкового процесу є оптимізація. Причому, залежно від обраної стратегії суб'єктів правовідносин, податкова оптимізація має різну мету. Так, із боку одного з них (платника), ще під час здійснення фінансовими менеджерами податкового планування передбачається знайти такий варіант організації та ведення господарської діяльності (з безліч альтернативних), який забезпечував би найкращий кінцевий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики суб'єкта господарювання та ефективного використання податкових інструментів у межах чинного законодавства [15, с. 111]. Очевидно, що у цьому випадку податкова оптимізація є засобом захисту інтересів платника податків.

На відміну від платника податку інтерес держави є набагато ширшим, оскільки остання повинна дбати про розвиток суспільства загалом і кожного платника податку зокрема. Тому, з точки зору іншого суб'єкта (держави) податкова оптимізація ґрунтується на виборі оптимуму «між установленим мінімальним податковим навантаженням на суб'єктів господарювання та досягненням максимально

можливого рівня надходжень податків до бюджетів країни, за якого відбувається забезпечення сталих темпів економічного зростання» [16, с. 59-60]. Тож, маючи різну мету за напрямками реалізації, кожний із суб'єктів намагається через оптимізацію досягти необхідного йому результату.

Причому на практиці, зокрема у роботі податкової служби, оптимізація вважається негативним явищем, яке її підрозділами ототожнюється з мінімізацією платежів та ухиленням від оподаткування, а відтак є предметом податкового контролю при перевірках, так званих «оптимізаторів» і «мінімізаторів». Тобто, як зауважують вітчизняні науковці [17, с. 24], «будь-яка мінімізація та оптимізація податкових платежів, навіть з використанням передбачених законом норм, привертають увагу контролюючих органів у сфері оподаткування та розглядаються з їх боку як неправомірні». Утім, в умовах правової держави така позиція податкової служби не може бути визначальною.

Відтак з точки зору наведених підходів і визначення справедливих співвідношень в інтересах оптимізації, подібного контролю потребує й інший суб'єкт (держава в особі фіскальних органів). Його перевірка дозволить дати відповідь на питання, наскільки об'єктивно та достовірно зроблено вибір між мінімальним податковим навантаженням та максимальним рівнем податкових надходжень до бюджетів. Останнє стосується і дотримання справедливості в методиках розрахунку планових показників із податкових надходжень, що в Україні, починаючи з 1996 року, доводились до регіональних контролюючих органів у сфері оподаткування, прозорості їх обчислення, тощо. До того ж, без участі та відому платників податків, які, власне, ставали заручниками виконання цих планів. Звісно, такі питання, хоч і були предметом обговорення у сесійній залі парламенту, але вони у більшій мірі стосувалися бюджетного механізму, зокрема перерозподілу фінансових ресурсів, а тому також потребували відповідного контролю.

Зазначене явище хоч і посилює різнобічність у меті платника податків і держави, але разом із цим податкова оптимізація стає основою інтересів навколо яких найкраще себе проявляють фіскальна та регульовальна функції податків. Тому для досягнення між цими функціями рівноважної величини у вилученій вартості на стадії оптимізації платежів (з боку обох суб'єктів), основне завдання податкового механізму полягає у застосуванні різноманітних форм управління оподаткуванням із використанням методів податкового регулювання. Проте, розв'язати це складне завдання за допомогою одних лише форм надзвичайно складно, а тому до його вирішення необхідно підходити комплексно з урахуванням й інших складових податкового механізму.

Тут доцільно звернутись до наукових надбань класика управління А. Файоля, який ще на початку ХХ століття обґрунтував п'ять загальних функцій управління, серед яких: планування, організація, розпорядження, координація та контроль. З цього

чіткого переліку очевидно, що організація податкових відносин і податкової системи є обов'язковим атрибутом управління загалом і оподаткуванням зокрема. Тому наголошувати на одній із функціональних складових у податковому механізмі недоцільно, бо такого ж виокремлення потребуватимуть й інші функції, без яких управлінський процес буде незавершеним. Усе це лише призведе до надмірного переобтяження дефініції та ускладнення з позиції розуміння категорії «податковий механізм». Знівелювати зазначені вади можливо з наведенням узагальненого визначення, яке надавало б науковій категорії глобального змісту, якою вона власне і є.

Із наведених вище причин, вважаємо, що податковий механізм необхідно аналізувати і з точки зору категорії «податок», і з позиції управління з притаманними йому названими вище функціями, які власне і приводять його в дію. Причому, останні недоцільно розглядати відособлено, а у взаємозв'язку з функціями податків (фіскальною та регульовальною). Усі вони у сукупності дозволятимуть податковому механізму мати притаманні йому властивості та відрізнятимуть його від інших фінансових механізмів.

І навпаки, за відсутності дії зазначених функцій процес управління оподаткуванням залишатиметься однобічним. Причому за таких умов не реалізує себе у повній мірі і податковий механізм. Разом із цим, не буде виокремлена особливість останнього, що не дозволить сприймати його як окрему фінансово-управлінську категорію.

Тут доцільно зауважити, що поряд із взаємодією названих функцій, податковий механізм повинен мати у своїй теоретичній конструкції відповідні йому форми, методи та податкові інструменти. Філософська сутність форми за Аристотелем визначається як внутрішня основа, що приводить предмет до досконалості та є невіддільною від його змісту (як якість цього предмету яка не може бути відділена від нього без його зміни) [18].

Цілком очевидно, що змістове наповнення категорії «податковий механізм» має відповідати установленій формі. Цьому сприяє правова основа на якій він власне ґрунтується, а відтак і функціонує у межах нормативно-правового поля. Однак для приведення податкового механізму у дію мають відбуватись (послідовно видозмінюватись) процеси у самій формі. До того ж, остання повинна його підтримувати на рівні досконалості на кожному етапі державного управління оподаткуванням. Причому кожному процесу має відповідати властива йому форма, яка у сукупності з іншими надаватимуть обрисів досконалості змісту категорії «податковий механізм».

З огляду на зазначені аргументування, на нашу думку, для забезпечення функціонування категорії «податковий механізм» та підтримання його досконалості можливі такі основні форми: правотворча – прийняття нормативно-правових актів з питань організації податкових відносин і податкової

системи в державі; правозастосовна – застосування нормативно-правових актів для унормування податкових відносин і впорядкування дії елементів податкової системи з забезпеченням прав і обов'язків учасників податкового процесу; правозахисна – проведення державного податкового контролю за дотриманням прав і обов'язків суб'єктами податкових відносин і функціонуванням процесів оподаткування; організаційна – здійснення організаційних заходів для реалізації податкових відносин і забезпечення неперервності дії податкового процесу. Зауважимо, що такий підхід спостерігаємо і в одній із праць [19, с. 25], в якій досліджуються основні форми при побудові фінансового механізму, у складі якого, як нами зазначено вище, запропоновано розглядати податковий механізм.

Власне, потрібно погодитись і з тим, що названі форми не обмежуються зазначеним переліком, оскільки разом із змістом категорії удосконалюються та видозмінюються її форми. І хоча зміст першої може залишатись той же, проте останні мають змінюватись у напрямку їх удосконалення, а разом із ними набуватиме досконалості і категорія «податковий механізм».

Окремий перелік у податковому механізмі складають і відповідні йому методи. Термін «метод» (з грецької (*methods*) означає «шлях дослідження», «спосіб пізнання»), який з точки зору досліджуваного явища доцільно розглядати як сукупність прийомів і способів, за допомогою яких реалізуються заходи податкової політики та упорядковуються податкові відносини в податковій системі держави. Відтак підбір методів у податковому механізмі залежить від інституціональної архітектури податкової політики та суб'єктів, які її формують і реалізують. Із їх допомогою розробляються та впроваджуються стратегічні і тактичні цілі податкової політики, що досягаються за допомогою податкового механізму через методи податкового регулювання.

З аналізу публікації [20, с. 169-170] очевидно, що найбільш широкого розповсюдження у податковому регулюванні дістали такі методи, як зміна податкового навантаження для платників податків, регулювання співвідношення прямого та непрямого оподаткування, заміна одних способів або форм оподаткування на інші, введення диференційованої системи податкових ставок, внесення змін до розподілу податків між бюджетами, регулювання кількості податків та складу об'єктів оподаткування, зміна величини податкових ставок і способів обчислення податкової бази, установлення порядку та строків сплати податків і зборів, запровадження альтернативних систем та спеціальних режимів оподаткування. При цьому методи класифікують за певними групами ознак, зокрема [19, с. 25]: за формою впливу (прямі і опосередковані); за засобами впливу (правові, адміністративні, економічні, організаційні та пропагандистські); за змістом регуляторних процесів (загальні та спеціальні); за рівнями (загальнодержавні, галузеві, регіональні та

локальні); за частотою застосування (постійні та тимчасові); за характером застосування (добровільні та примусові); за рівнем стимулювання (стимулюючі та дестимулюючі).

Як з погляду назв класифікаційних ознак, так і з точки зору їхнього змісту, наведені групи методів дозволяють більш змістовно розкрити сутність податкового механізму та виявити вплив останнього на розподільні відносини. Увагу акцентуємо саме на розподільних відносинах. Причому кожний з наведених методів застосовується комплексно та рівноцінно разом з іншими або з посиленням дії одного із них на відповідному етапі податкового управління залежно від мети податкової політики держави.

Достатньо важливу роль у дії податкового механізму відіграють його інструменти. Відповідно до Нового словника іншомовних слів «інструмент» – це засіб, який використовують для досягнення чогонебудь [21, с. 265]. З огляду на зазначене та результати наукових досліджень вітчизняних вчених [22, с. 189], під податковими інструментами будемо розуміти «сукупність засобів впливу держави на економічну поведінку платників податків через їх економічні інтереси з метою досягнення визначеного економічного або соціального результату, які закріплюються в нормах податкового законодавства». Отож інструмент якраз і є тією складовою податкового механізму, що здійснює вплив на розподільні відносини через елементи податкової системи, примушуючи їх змінюватися, а відтак порушує інтереси платників податків, і завдяки цьому стимулює їх до іншої поведінки.

Однак, якщо стосовно сутності податкових інструментів все більш-менш зрозуміло, то щодо їх переліку у науковій літературі спостерігається різнобічність підходів до їх назв. Як справедливо зазначено в колективній монографії [23, с. 68]: «... одні й ті самі інструменти мають назви від «податкових інструментів», «інструментів реалізації податкової політики», «інструментів податкового регулювання» до «фіскальних інструментів». Причому окремі науковці цей перелік звужують як за кількістю, так за змістом. Внаслідок цього спостерігається очевидне ототожнення інструментів з елементами. Усе це, на нашу думку, не дозволяє дати однозначної відповіді на поставлене вище питання, зокрема, що включає у себе теоретична конструкція податкового механізму: податкові інструменти чи податкові елементи?

Не дає однозначної відповіді на поставлене питання і класифікація запропонована в одній із праць, в якій її дослідники виділяють три групи податкових інструментів [23, с. 70]: 1) системні (вбудовані в систему оподаткування), серед яких, загальний рівень оподаткування (податкове навантаження), структура системи оподаткування, шкала оподаткування, застосування альтернативних систем оподаткування; 2) комплексні (стосуються одночасно декількох видів податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для

визначених платників). До яких відносять спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною ознакою, спеціальні галузеві (секторальні) режими оподаткування; 3) елементарні або локальні (пов'язані з кожним окремим податком і збором).

З наведеного переліку дискусійними, на нашу думку, є перша та друга групи, оскільки, по-перше, окремі інструменти є скоріш за все методами, які відрізняються своєю вагомістю по відношенню до перших, по-друге, інструмент (як і елемент податку) прописується у податковому законодавстві (податкова ставка, податкова пільга, тощо), тоді як метод має загальнонаукову властивість (зміна податкового навантаження, регулювання співвідношення прямого та непрямого оподаткування, тощо) і не фіксується у податковому законодавстві, і, по-третє, недостатньо аргументовано різницю між назвами першої та другої груп (системні і комплексні), бо кожна з них вбудована у систему оподаткування і не стосується лише декількох податків з погляду теорії систем.

Саме тому та з точки зору нашого дослідження третя група є найбільш прийнятною та формує перелік податкових інструментів. До них у податковому механізмі слід віднести величину ставки податку та податкового збору, розмір і період дії податкової пільги, величину відсотка за користування відстрочкою та розстрочкою сплати податків і зборів, розмір і порядок нарахування пені на суму податкового боргу або недоїмки, величину фінансових санкцій і порядок їх нарахування, порядок визначення платників податку, об'єктів оподаткування та податкової бази, які передбачені податковим законодавством, тощо.

Звісно, названі інструменти є одночасно й елементами, зокрема податку, хоча останній також відноситься до їх числа з погляду побудови податкової системи. І проти цього ніхто не заперечує. Однак податок і податкові збори є елементами податкової системи і одночасно складають їх сукупність як важливу ознаку для будь-якої системи. Тому, на нашу думку, по елементна ознака має важливе значення в розмежуванні відмінностей між теоретичною конструкцією податкового механізму та податкової системи, а відтак і при формуванні їхніх складових. У першому випадку, інструментів податкового механізму, а в другому – елементів податкової системи.

Причому остання приводиться в дію за допомогою податкового механізму, його форм, методів та інструментів, у тому числі і локальних, які одночасно є елементами податку. Тож, змінюючи їх величину чи порядок застосування завдяки податковій політиці на кейнсіанських засадах або на основі теорії економіки пропозиції, податковий механізм впливає на податкову систему.

До складу інструментів податкового механізму пропонуємо віднести й податкові обмеження як сукупність адаптивних правил правового й економічного змісту, спрямованих на зміну обсягів податкових надходжень у процесі фінансово-

економічних відносин шляхом обмеження окремих видів операцій та/або дій платників податків в умовах державного податкового регулювання. Причому, як нами доведено, останні характерно проявляють себе у спрощеній системі оподаткування (більш детально див. [24, с. 408-425]).

Отож, при визначенні податкового механізму доцільно застосовувати ключовий термін не елементу, а інструменту, який, поряд із формами та методами є ще однією його складовою. І лише у складі однієї групи слід виділяти елементарні (локальні) інструменти, сформовані з елементів податку. В іншому випадку ми повинні відмовитись від терміну «механізм», запозиченого з технічних наук для посилення фінансово-управлінської категорії «податковий механізм».

Таке розмаїття форм, методів і інструментів дозволяє зробити ще одне узагальнення, зокрема про недоцільність виокремлення інших ознак і ключових термінів (заходів, норм, елементів, тощо) в теоретичній конструкції податкового механізму як фінансово-управлінської категорії. Адже вони, з одного боку, є певним доповненням і недоцільною деталізацією, які значно применшують глобальну роль останнього та стосуються інших механізмів, пов'язаних лише із функціональним забезпеченням самого процесу оподаткування, а з іншого – вони створюють елемент дублювання та переобтяжують його змістове наповнення або відносяться до інших фінансових дефініцій.

Тому використання зазначених складових (форм, методів і інструментів), як доведено вище, ставить їх на рівень визначальних в теоретичній конструкції глобального податкового механізму як фінансово-управлінської категорії. Відтак враховуючи наведене аргументування та наукові підходи інших дослідників, спробуємо об'єднати такі напрацювання в нижче наведеному визначенні.

На нашу думку, *податковий механізм* – це сукупність установлених форм, методів і інструментів управління оподаткуванням, що ґрунтується на прийнятих рішеннях у сфері податкової політики та визначають способи оптимізації фіскального і регулювального впливу на розподільні відносини через елементи податкової системи.

Очевидними перевагами наведеного визначення, з-поміж вище зазначених, є ті, що дозволяють в податковому механізмі виділити характерні йому ознаки, які:

– по-перше, спрямовані на управління фіскальним і регулювальним впливом, що узгоджується з функціями податків;

– по-друге, дозволяють акцентувати увагу на оптимізації, якій відводиться роль такого собі еквілібріуму навколо якого урівноважується фіскальний і регулювальний інтерес (потенціал) як вершина досконалості самого податкового механізму, що актуально з позиції побудови та упорядкування податкових відносин і державного податкового управління;

– по-третє, підкреслюють його належність до фінансово-управлінської категорії, що важливо з позиції її глобальності та специфічності застосування, порівняно з іншими фінансовими механізмами;

– по-четверте, показують посередницьку роль податкового механізму між податковою політикою та податковою системою, демонструють послідовність їх дії у податковому процесі, розмежовують і виокремлюють їхні складові.

Висновки. Таким чином опрацювання різнобічних наукових підходів до розкриття змісту податкового механізму показує теоретичну невпорядкованість у самій його структурі і не дозволяє його сприймати як глобальне явище та фінансово-управлінську категорію, не сприяє однозначному встановленню притаманних йому практичних складових і наявності взаємозв'язків з податковою політикою та податковою системою держави, що посилює гостроту наукової полеміки.

З метою посилення сутності досліджуваної категорії, під податковим механізмом запропоновано розуміти сукупність установлених форм, методів і інструментів управління оподаткуванням, що ґрунтується на прийнятих рішеннях у сфері податкової політики та визначають способи оптимізації фіскального і регульовального впливу на розподільні відносини через елементи податкової системи.

Запропонований підхід до розкриття змісту податкового механізму дозволяє вивчати його як глобальне явище відносно інших механізмів оподаткування, виокремлювати з-поміж фінансових механізмів і розглядати як предмет фінансово-управлінської категорії, що сприятиме коректному трактуванню та формуванню і реалізації податкової політики в умовах фіскального і регульовального впливу на розподільні відносини з використанням елементів податкової системи.

4 Список використаних джерел

1. Общая теория финансов: учебник / Л. А. Дробозина, Ю. Н. Константинова, Л. П. Окунева и др. / Под ред. Л. А. Дробозиной. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. 256 с.
2. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник. Мн.: БГЭУ, 2002. 220 с.
3. Хорошева Е. И. Направления совершенствования механизма местного налогообложения. *Финансы, учёт, банки*. Вып. 8. Донецк: ДонНУ, 2002. Ч. 1. С. 59-62.
4. Костирко Л. А., Чернодубова Е. В. Адаптивный финансовый механизм обеспечения прибытковости предприятий: монография. 2-ге вид., перероб. і доп. Северодонецьк: СХУ ім. Володимира Даля, 2015. 178 с.
5. Соціальні аспекти податкової політики: підручник / Т. В. Калінеску, І. В. Пономарьова, С. В. Альошкін. Северодонецьк: Вид-во СХУ ім. В. Даля, 2015. 384 с.
6. Филобокова Л. Ю., Григорьева О. В. Адапционный налоговый механизм управления

малым инновационным предпринимательством. *Финансовый менеджмент*. 2013. № 1. С. 65-70.

7. Опарін В. М. Фінанси. Загальна теорія: Навч. посібник. 2-ге вид., доп. і перероб. К.: КНЕУ, 2001. 240 с.

8. Малис Н. И. Совершенствование элементов налогового механизма. *Финансы*. 2012. №12. С. 31-34.

9. Плескач В. Удосконалення податкового механізму формування доходів бюджету. *Незалежний аудитор*. 2013. № 4(15). С. 75-84.

10. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2002. 576 с.

11. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ, аудит», «Мировая экономика» / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, А. И. Погорлецкий, А. М. Соколовская/ Под ред. И. А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519 с.

12. Дем'янюк І. А. Фіскальна політика в умовах турбулентності економіки: монографія. Рівне: О. Зень, 2015. 191 с.

13. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2001. 848 с.

14. Библия. Книги Священного Писания Ветхого и Нового Завета / По благословению блаженнейшего Владимира, Митрополита Киевского и всея Украины, священно архимандрита Почаевской Лавры. Свято-Успенская Почаевская Лавра, 2001. 1376 с.

15. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: монографія / Авторський колектив / За заг. ред. В. Л. Андрущенко. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. 332 с.

16. Тімарцев О. Ю. Податковий механізм стабілізації розвитку національної економіки: проблеми теорії і практики: монографія. Запоріжжя: Класичний приватний ун-т, 2014. 387 с.

17. Десятнюк О. М., Фільо М. М. Домінанти мінімізації податкових втрат: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 262 с.

18. Форма в философии / Энциклопедический словарь Ф. А. Брокгауза и И. А. Эфрона. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz_efron/108220/Форма

19. Шлебат А. Фінансовий механізм формування і функціонування капіталу у сільському господарстві України: монографія. К.: Ліга Прес, 2014. 170 с.

20. Никулкина И. В. Общая теория налогообложения: учебное пособие. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Эксмо, 2011. 208 с.

21. Новий словник іншомовних слів: близько 40000 сл. і словосполучень / Л. І. Шевченко, О. І. Ніка, О. І. Хом'як, А. А. Дем'янюк / За ред. Л. І. Шевченко. К.: АРІЙ, 2008. 672 с.

22. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009: монография / Под. ред. проф. Ю. Б. Иванова. Х.: Либурикина Л. М.; ИД «ИНЖЕК», 2009. 296 с.

23. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / За заг. ред Л. Л. Тарангул. Ірпінь: Національний ун-т ДПС України, 2012. 515 с.

24. Синчак В. П. Податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування як інструменти податкового регулювання розвитку малого підприємництва. *Університетські наукові записки*. 2015. № 1(53). С. 408-425.

4 References

1. Drobozina, L. A., Konstantinova, Yu. N., Okuneva, L. P. (1995). *Obschaya teoriya finansov [General theory of finance]*. Moskva: Banki i birzhi, YuNITI.

2. Zayats, N. E. (2002). *Teoriya nalogov [Tax theory]*. Minsk: BGEU.

3. Horosheva, E. I. (2002). Napravleniya sovershenstvovaniya mehanizma mestnogo nalogooblozheniya [Directions for improving the mechanism of local taxation]. *Finansy, uchyot, banki*, (8), 59-62.

4. Kostyrko, L. A., Chernodubova, E. V. (2015). *Adaptivnyy finansovyj mekhanizm zabezpechennja prybutkovosti pidpryemstv [Adaptive financial mechanism for ensuring the profitability of enterprises]*. Sjevjerodonecjk: SNU im. Volodymyra Dalja.

5. Kalinesku, T. V., Ponomarjova, I. V., Aljoshkin, S. V. (2015). *Socialjni aspekty podatkovoji polityky [Social aspects of tax policy]*. Sjevjerodonecjk: Vyd-vo SNU im. V. Dalja.

6. Filobokova, L. Yu., Grigoreva, O. V. (2013). Adaptatsionnyy nalogovyj mehanizm upravleniya malyim innovatsionnym predprinimatelstvom [Adaptive tax management mechanism for small innovative entrepreneurship]. *Finansovyj menedzhment*, (1), 65-70.

7. Oparin, V. M. (2001). *Finansy. Zaghaljna teoriya [Finances. The general theory]*. Kyiv: KNEU.

8. Malis, N. I. (2012). Sovershenstvovanie elementov nalogovogo mehanizma [Improving the elements of the tax mechanism]. *Finansy*, (12), 31-34.

9. Pleskach, V. (2013). Udoskonalennja podatkovogho mekhanizmu formuvannja dokhodiv bjudzhetu [Improvement of the tax mechanism of budget revenues formation]. *Nezalezhnyj audytor*, 4(15), 75-84.

10. Yutkina, T. F. (2002). *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and taxation]*. Moskva: INFRA-M.

11. Mayburov, I. A., Ivanov, Yu. B., Pogorletskiy, A. I., Sokolovskaya, A. M. (2010). *Nalogovaya politika. Teoriya i praktika [Tax policy. Theory and practice]*. Moskva: YUNITI-DANA.

12. Demjanchuk, I. A. (2015). *Fiskaljna polityka v umovakh turbulentsnosti ekonomiky [Fiscal policy in a turbulent economy]*. Rivne: O. Zenj.

13. Mochernyj, S. V. (2001). *Ekonomichna encyklopedija [Economic encyclopedia]*. Kyiv: Vydavnychij centr «Akademija».

14. *Bibliya. Knigi Svyaschennogo Pisaniya Vethogo i Novogo Zaveta [The Bible. Scripture Books of the Old and New Testaments]*. (2001). Svyato-Uspenskaya Pochaevskaya Lavra.

15. Andrushhenko, V. L. (2014). *Administruvannja jak faktor fiskaljnoji ta reghuljatornoji efektyvnosti opodatkovannja [Administration as a factor in fiscal and regulatory tax efficiency]*. Irpinj: Vydavnyctvo Nacionaljnogho universytetu DPS Ukrainy.

16. Timarcev, O. Ju. (2014). *Podatkovyj mekhanizm stabilizacij i rozvytku nacionaljnoji ekonomiky: problemy teorij i ipraktiky [Tax mechanism for stabilizing the development of the national economy: problems of theory and practice]*. Zaporizhzhja: Klasychnyj pryvatnyj un-t.

17. Desjattjuk, O. M., Filjo, M. M. (2015). *Dominanty minimizaciji podatkovykh vtrat [Dominants of minimizing tax losses]*. Ternopil: TNEU.

18. Brokgauzai, F. A., Efrona, I. A. (2020). *Forma v filosofii. Entsiklopedicheskiy slovar [Form in philosophy. Encyclopedic Dictionary]*. Retrieved from http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz_efron/108220/Forma

19. Shlebat, A. (2014). *Finansovyj mekhanizm formuvannja i funkcionuvannja kapitalu u siljskomu ghospodarstvi Ukrainy [Financial mechanism of capital formation and functioning in agriculture of Ukraine]*. Kyiv: Ligha Pres.

20. Nikulkina, I. V. (2011). *Obschaya teoriya nalogooblozheniya [General Theory of Taxation]*. Moskva: Eksmo.

21. Shevchenko, L. I., Nika, O. I., Khomjak, O. I., Demjanjuk, A. A. (2008). *Novyj slovnyk inshomovnykh sliv: blyzjko 40000 sl. I slovospoluchenj [New dictionary of foreign words: about 40000 words. and phrases]*. Kyiv: ARIJ.

22. Ivanov, Yu. B. (2009). *Nalogooblozhenie: problemy nauki i praktiki – 2009 [Taxation: problems of science and practice - 2009]*. Harkiv: Liburkina L. M.; ID «INZhEK».

23. Tarangul, L. L. (2012). *Bjudzhetna pidtrymka ta podatkovye stymuljuvannja nacionaljnoji ekonomiky Ukrainy [Budget support and tax stimulation of the national economy of Ukraine]*. Irpin: Nacionaljnyj un-t DPS Ukrainy.

24. Synchak, V. P. (2015). Podatkovy obmezhenja u sproshhenij systemi opodatkovannja jak instrumenty podatkovogho reghuljuvannja rozvytku malogho pidpryemnyctva [Tax restrictions in the simplified taxation system as tools for tax regulation of small business development]. *Universytetski naukovy zapysky*, 1(53), 408-425.