

УДК 336.225.66

О. В. Музиченко,

старший викладач кафедри міжнародних фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі

## СУТНІСТЬ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ КРАЇН СНД

**Анотація.** У статті визначено економіко-правову сутність спеціальних податкових режимів та висвітлено особливості їх застосування в податкових системах країн СНД.

**Annotation.** The article outlines the economic and legal nature of special tax regimes and describes their uses in the tax systems of CIS countries.

**Ключові слова:** спеціальний податковий режим, податкова система, спрощена система оподаткування, домінуючі спеціальних податкових режимів.

**Постановка проблеми.** В процесі реформування податкового законодавства в країнах СНД в практику державного регулювання економіки був запроваджений особливий інструмент податкової політики – спеціальні податкові режими. Введення в дію спеціальних податкових режимів ставить перед економічною наукою цілий ряд питань. Зокрема, що собою представляє зазначене явище? Яке його призначення? В чому полягає його сутність? Які його особливості? Тому визначення основних характеристик спеціальних податкових режимів та особливостей їх застосування є досить актуальним і має високу практичну значимість. Особливо, приймаючи до уваги, що з прийняттям та введенням в дію Податкового кодексу, в Україні буде запроваджено 7 видів спеціальних податкових режимів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз останніх наукових публікацій дозволяє відзначити, що спеціальні податкові режими системно не розглядалися у працях вітчизняних науковців у якості самостійного об'єкту дослідження, тому зміст поняття „спеціальний податковий режим” в достатній мірі не розкритий. В той же час, науковці країн СНД цю тему активно вивчають, по ній був написаний ряд дисертацій, де проблема досліджувалась як в економічній, так і в юридичній площині. Серед них роботи Г.В. Жирова [1], Р.К. Костяняна [4], С.С. Овчиннікова [14], К.Ю. Сапожнікової [17]. В більшості публікацій основна увага зосереджена на питаннях правового регулювання порядку застосування спеціальних податкових режимів, роз'ясненні змісту нормативних приписів, виявленні законодавчих недоліків та формулюванні рекомендацій щодо якісного покращення законодавчої бази в цій сфері.

Водночас, при наявності висхідної концептуально-методологічної бази дослідження та різноаспектного розгляду проблеми застосування спеціальних податкових режимів, існують теоретично неопрацьовані питання. Так, не вироблено чіткої уяви про змістовні кордони поняття „спеціальний податковий режим”. Не сформований спеціальний понятійний апарат, без якого досить складно дати змістовну, логічну та концептуально витриману характеристику цьому явищу. В таких умовах, при вивченні окремих видів режимів, як правило, здійснюється ретельний аналіз податку, що складає основу спеціального податкового режиму. Тобто, під видом спеціальних податкових режимів фактично вивчаються податки, що підлягають сплаті при їх застосуванні, розкривається їх зміст і конструкція, в той час як тема спеціальних податкових режимів так і залишається розкритою не в повній мірі. Але спеціальний податковий режим є самостійним явищем, він має свій власний набір характеристик, через який знаходить вираження його економічна сутність, його власна конструкція.

Таким чином, аналіз наукових досліджень та публікацій дозволяє зробити висновок, що єдиного і загально визнаного підходу до тлумачення терміну „спеціальний податковий режим” не існує, детального визначення сутності такого явища ще не здійснено.

**Метою статті** є конкретизація сутності спеціальних податкових режимів в економіко-правовій площині та визначення особливостей їх застосування в податкових системах країн СНД.

**Викладення основного матеріалу.** З позицій системного аналізу для визначення сутності спеціальних податкових режимів ми вважаємо за необхідне розглянути цей специфічний інструмент податкового регулювання у триєдиній площині: по-перше, розглянути визначення терміну „спеціальний податковий режим”, які надаються в наукових дослідженнях; по-друге, розглянути визначення терміну „спеціальний податковий режим”, які надаються в податкових кодексах країн СНД; по-третє – визначити склад та структуру режимів, що застосовуються в країнах СНД. І на цій методологічній основі визначити сутність економічної категорії „спеціальний податковий режим”.

Що стосується визначення терміну „спеціальний податковий режим”, які надаються в наукових дослідженнях, вважаємо за необхідне навести наступні: „особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів” (Сапожнікова К.Ю., [17]); „особливо (специфічно) побудована система податків та оподаткування для визначених категорій платників податків, видів діяльності та галузей, що базується на єдиному податку в тій або іншій формі та обмеженій кількості супутніх податкових платежів, з метою спрощення процесу оподаткування, реалізації його принципів загальності і справедливості та досягнення на цій основі найбільшого фіскального і регулюючого ефекту” (Жирова Г.В., [1]); „комплексна податкова пільга, право на застосування якої виникає та втрачається одночасно з переходом на спеціальний податковий режим та виходом з такого режиму” (Костянян Р.К., [4]); „підсистема в межах податкової системи, особливий порядок правового регулювання стягнення окремих податків і зборів, сукупність юридичних засобів, за допомогою яких запроваджується особливий порядок встановлення елементів оподаткування, а також заміна сукупності податків одним податком або збором” (Овчинніков С.С., [14]).

Що стосується визначення терміну „спеціальний податковий режим”, які надаються в законодавчих та нормативних актах. Податкове законодавство всіх країн СНД застосовує спеціальні заходи податкового регулювання, що передбачають особливий порядок нарахування та сплати податків. Проте, тільки в п'яти країнах застосування спеціальних податкових режимів законодавчо закріплено в податкових кодексах: Азербайджан, Білорусь, Казахстан, Росія, Киргизстан. Визначення сутності спеціального податкового режиму надається в податкових кодексах чотирьох країн: „особливий порядок обчислення та сплати податків протягом визначеного періоду” (Азербайджан, [5]); „спеціальний порядок обчислення і сплати податків, зборів (мит)” (Білорусь, [8]); особливий порядок розрахунків з бюджетом, що встановлюється для окремих категорій платників податків та передбачає застосування спрощеного порядку обчислення і сплати окремих податків та плати за користування земельними ділянками, а також подання податкової звітності по ним” (Казахстан, [3]); „особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів” (Росія, [12]).

В той же час, податковий кодекс Киргизстану закріплює, що в республіці „визначаються загальнодержавні податки, місцеві податки, а також спеціальні податкові режими” [7], але не надає ні визначення, ні економіко-правової характеристики таких режимів. Термін „спеціальні податкові режими” не використовується в податковому законодавстві Грузії [6], Молдови [9], Таджикистану [10], Туркменістану [13], Узбекистану [11]. В той же час, в податкових системах Узбекистану та Таджикистану є податки, які за назвами та сутністю можливо віднести до спеціальних податкових режимів.

Діюче законодавство України не застосовує терміну „спеціальний податковий режим” щодо спрощеної системи оподаткування, а також стосовно єдиного сільськогосподарського податку, який вважається загальнодержавним податком.

Таким чином, оцінюючи з системних позицій категорію „спеціальний податковий режим” у форматі його економіко-правової сутності, можливо надати йому наступне визначення: „підсистема в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників податків особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду”.

Що стосується складу та структури спеціальних податкових режимів в національних податкових системах країн СНД. Принципові відмінності у кількісному та якісному складі спеціальних податкових режимів, що застосовуються в країнах СНД дозволяють зробити висновок про різний підхід кожної держави до вибору режимів, що вводяться в дію на її території.

Так, в Білорусі застосовуються десять режимів: 1) спрощена система оподаткування; 2) оподаткування у вільних економічних зонах; 3) податок на ігорний бізнес; 4) податок на лотерейну діяльність; 5) єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції; 6) єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб; 7) оподаткування окремих категорій платників; 8) збір за здійснення ремісної діяльності; 9) збір за здійснення діяльності з надання послуг у сфері агроекотуризму; 10) податок на доходи від проведення електронних інтерактивних ігор [8].

В Казахстані запроваджено чотири режими: 1) спеціальний податковий режим для суб'єктів малого бізнесу; 2) спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації; 3) спеціальний податковий режим для селянських або фермерських господарств; 4) спеціальний податковий режим для юридичних осіб - виробників сільськогосподарської продукції та селянських споживчих кооперативів [3].

В Киргизстані існують шість режимів: 1) податок на основі обов'язкового патенту; 2) податок на основі добровільного патенту; 3) спрощена система оподаткування на основі єдиного податку; 4) податки на основі податкового контракту; 5) податковий режим у вільних економічних зонах; 6) податок на спеціальні кошти [7].

В Росії діють чотири види режимів: 1) система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний сільськогосподарський податок); 2) спрощена система оподаткування; 3) система оподаткування у вигляді єдиного податку на передбачуваний дохід для окремих видів діяльності; 4) система оподаткування при виконанні угод про розділ продукції [12].

Проектом Податкового кодексу України передбачено застосування семи режимів: 1) спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва; 2) фіксований сільськогосподарський податок; 3) торговий патент на право здійснення деяких видів підприємницької діяльності; 4) спеціальний режим оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності, які реалізують інвестиційні проекти на територіях спеціальних (вільних) економічних зон; 5) спеціальний режим оподаткування на територіях пріоритетного розвитку; 6) спеціальний режим оподаткування технологічних парків та їх учасників та спільних підприємств; 7) особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції [16].

В Азербайджані податкове законодавство відносить спрощений податок до державних податків, хоча за змістом та сутністю його можливо вважати спеціальним податковим режимом. В Таджикистані загальнодержавними податками вважаються податок, що сплачується по спрощеній системі, та єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції.

Різний підхід законодавців окремих країн до застосування спеціальних податкових режимів дозволяє науковцям висловлювати думки щодо доцільності та правомірності їх законодавчого виокремлення. Так, Н.С. Іващенко вважає, що „єдиний податок, що сплачується при спрощеній системі оподаткування, а також єдиний сільськогосподарський податок можливо віднести до федеральних податків”. А стосовно єдиного податку на передбачуваний дохід, зауважує, що „немає необхідності виокремлювати такий спеціальний податковий режим: від може бути віднесений до складу місцевих податків” [2]. Тобто, в науковій думці має місце ототожнення спеціальних податкових режимів та податків, сплата яких передбачається при їх застосуванні.

Отже, для визначення з системних позицій сутності спеціальних режимів з методологічної точки зору пропонуємо виділити наступні доміанти:

- застосування спеціальних податкових режимів у складі загального режиму оподаткування;
- спрощення системи оподаткування, обліку, звітності;
- звільнення від обов'язку сплати окремих податків;
- заміна одним податком сукупності податків;
- визначення обмеженого кола суб'єктів оподаткування;
- визначення обмеженого кола видів підприємницької діяльності, галузей економіки, територій;
- заміна грошової форми сплати податків товарною формою виконання податкового обов'язку.

Визначення кожної доміанти спеціальних податкових режимів полягає в наступному.

*Застосування спеціальних податкових режимів у складі загального режиму оподаткування.* Розподіляючи податковий тягар, законодавець встановлює базовий перелік податків і зборів, до сплати яких суб'єкти податкових правовідносин притягаються за загальним правилом. Таку систему правовідносин вважають загальним режимом оподаткування. В деяких випадках законодавство дозволяє змінювати базу сукупності податків, що підлягають сплаті окремим платником податків,

шляхом заміни декількох з них сплатою єдиного податку або іншим платежем. Одночасно з такою зміною змінюється обсяг податкового обов'язку щодо порядку обчислення, сплати, декларування податкових зобов'язань. Тобто, виникає нова система елементів оподаткування. Таку систему вважають спеціальним податковим режимом. Вона розуміється як підсистема в межах загального режиму оподаткування і використовується як альтернатива загальному режиму оподаткування для визначених податковим законодавством певних платників податків.

*Спрощення системи оподаткування, обліку, звітності.* Спеціальні податкові режими передбачають існування законодавчо закріплених особливостей, що не застосовуються при загальному податковому режимі: звільнення від сплати певних податків, особливий порядок визначення елементів оподаткування, інший порядок нарахування та сплати податків, подання звітності. Так, при застосуванні спрощеної системи оподаткування, платники податків звільнюються від обов'язку ведення бухгалтерського обліку в частині обліку доходів і витрат. Наслідком заміни декількох податків одним податковим платежем є зменшення кількості податкової звітності. Такі спрощення ведуть до зниження витрат платників податків на ведення податкового та бухгалтерського обліку, що поліпшує їх фінансові можливості, стимулює розвиток підприємництва. В деякій мірі застосування спеціальних режимів дозволяє зменшити конфліктність та напругу між платниками податків та податковими органами, які мають можливість у спрощеній формі здійснювати контроль за платниками податків.

У світовій практиці існують два підходи до спрощення системи оподаткування. Перший полягає у збереженні всіх видів податків загальної системи оподаткування, але передбачає спрощення порядку розрахунку податків (заміна сукупності податків сплатою одного податку, спрощений порядок визначення податкової бази) та спрощення стягнення податків (спрощення порядку обліку та звітності, зміна періодичності сплати та декларування). Другий підхід передбачає оцінку потенційного доходу платника податків на базі умовних ознак та встановлення фіксованих платежів в бюджет, які заміняють один або декілька традиційних податків. Такий підхід застосовується у випадках, якщо є підстави для сумніву у правильності обчислення податкових зобов'язань. Прикладом застосування в країнах СНД першого підходу можуть бути режими „спрощена система оподаткування”, „система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників” в Росії, „спрощена система оподаткування на основі єдиного податку” в Киргизстані, спрощена система оподаткування в Білорусі. В якості прикладу другого підходу можливо навести режим „система оподаткування у вигляді єдиного податку на передбачуваний дохід для окремих видів діяльності” в Росії.

*Звільнення від обов'язку сплати окремих податків.* Така домінанта притаманна більшості режимів, що діють в країнах СНД. Вона втілює у собі одне з головних призначень спеціальних режимів – спрощення взаємовідносин платника податків з державою, полегшення адміністративного та податкового тягаря для підприємців. Так, режим „система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників” в Росії звільняє платників податків від обов'язку сплачувати податок на прибуток підприємств, податок на майно організацій, єдиний соціальний податок, податок на додану вартість [12]. В Киргизстані при застосуванні режиму „податок на основі обов'язкового патенту”, платники податків звільнюються від сплати податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з продажів [7].

*Заміна одним податком сукупності податків.* Ця домінанта втілює призначення спеціальних податкових режимів спрощувати процедуру стягнення податків. Основною перевагою єдиного податку для платника податків є простота розрахунку, при якій суттєво скорочуються податковий облік та звітність. Для податкових органів перевагою єдиного податку є легкість адміністрування.

Єдиний податок може замінити сплату одного податку або сукупності традиційних податків. В першому випадку об'єкт оподаткування залишається без зміни, проте спрощується механізм розрахунку податку. Як правило, така заміна стосується податку на прибуток (дохід). Другий варіант - єдиний податок заміняє сукупність податків, об'єктами оподаткування яких є прибуток, додана вартість, вартість майна, фонд оплати праці. Чіткий зв'язок між видом єдиного податку та кількістю і видами податків, що він заміняє, відсутній. В країнах СНД єдиний податок, як правило, заміняє найбільш складні, з точки зору розрахунку, податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, єдиний соціальний податок тощо.

*Визначення обмеженого кола суб'єктів оподаткування.* Спеціальні податкові режими є способом створення особливих умов для окремих категорій платників податків. Коло суб'єктів, що мають право застосовувати податкові преференції спеціальних податкових режимів, законодавчо обмежується. Ці обмеження включають, як правило, граничні значення отриманих доходів, чисельності зайнятих працівників. В якості прикладу таких законодавчих обмежень наводимо „спеціальний податковий режим на основі патенту”, який в Казахстані можуть обрати суб'єкти малого бізнесу - індивідуальні підприємці, що не використовують працю найманих робітників, здійснюють діяльність у формі особистого підприємництва, дохід яких за податковий період не перевищує 200-кратного мінімального розміру заробітної плати. „Спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації” стосується індивідуальних підприємців, в яких чисельність працівників не перевищує 25 осіб та дохід за податковий період не перевищує 10 000 тенге, а також юридичних осіб, в яких чисельність працівників не перевищує 50 осіб, та дохід за податковий період не перевищує 25 000 тенге [3].

В той же час, світовий досвід застосування спеціальних режимів показав, що наявність великої кількості параметрів для ідентифікації платників податків, що мають право або повинні застосовувати спеціальні режими, є нерациональним, якщо метою режиму є спрощення оподаткування та/або адміністрування.

*Визначення обмеженого кола видів підприємницької діяльності, галузей економіки, території.* Всі спеціальні податкові режими пов'язані з підприємницькою діяльністю платників податків. Проте, в залежності від мети запровадження режимів, законодавство чітко визначає види діяльності, сфери економіки та території, для яких вони передбачені.

Так, режим „єдиний сільськогосподарський податок” в Росії має на меті забезпечити стимули для розвитку сільського господарства шляхом зниження податкового тягаря для суб'єктів, зайнятих в цій сфері. Режим „єдиний податок на передбачуваний дохід для окремих видів діяльності” в Росії повинен створити перешкоди у заниженні оподаткованого доходу. Такий режим застосовується в тих сферах, де державі найбільш складно контролювати реальні фінансові результати від здійснення підприємницької діяльності.

*Заміна грошової форми сплати податків товарною формою виконання податкового обов'язку.* Податкове законодавство дозволяє застосовувати три способи погашення податкових зобов'язань: шляхом перерахування грошових коштів до бюджету, заліком бюджетної заборгованості, передачею матеріальних цінностей у власність держави. Перший спосіб є єдино можливим майже для всіх податкових платежів. Другий спосіб часто використовувався у минулому для вирішення проблеми нестачі коштів, проте останнім часом практично не застосовується. Третій спосіб вважається застарілим, використання якого в сучасних умовах є недоцільним і навіть шкідливим [15].

Погашення податкових зобов'язань при застосуванні майже всіх спеціальних податкових режимів здійснюється шляхом перерахування грошових коштів на відповідні бюджетні рахунки. В той же час, спеціальний податковий режим „система оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції”, що застосовується в Росії у видобувній галузі, передбачає можливість заміни сплати сукупності податкових платежів частиною виробленої продукції, а саме видобутої вуглеводневої сировини.

**Висновки.** Таким чином, спираючись на структурно виокремлені домінанти сутності спеціальних податкових режимів, які визначаються в науково-практичній

літератури, а також спираючись на характеристику цих режимів оподаткування в правовій сфері, вважаємо за можливе надати наступне визначення спеціальному податковому режиму: „підсистема в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників податків особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду

Сутність категорії „спеціальний податковий режим” розкривають такі домінанти: 1) застосування спеціальних податкових режимів у складі загального режиму оподаткування; 2) спрощення системи оподаткування, обліку, звітності; 3) звільнення від обов'язку сплати окремих податків; 4) заміна одним податком сукупності податків; 5) визначення обмеженого кола суб'єктів оподаткування; 6) визначення обмеженого кола видів підприємницької діяльності, галузей економіки, територій; 7) заміна грошової форми сплати податків товарною формою виконання податкового обов'язку.

#### **Посилання на джерела інформації.**

1. Жирова Г.В. Формирование специальных налоговых режимов в Республике Казахстан: Дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит”/Жирова Галина Викторовна.– Саратов, 2002. – 164 с.
2. Иващенко Н.С. Понятие и виды налогового режима: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 „Административное право; финансовое право; информационное право”/Ю.А. Крохина. – М., 2007. – 18 с.
3. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" от 10.12.2008 г. № 99-IV ЗПК // Интернет-версия справочно-правовой системы ПАРАГРАФ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc\\_id=30367517](http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc_id=30367517)
4. Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 „Административное право; Финансовое право; Информационное право”/Е.М. Ашмарина. - М., 2008. - 22 с.
5. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 г. № 905-ПГ // Официальная Интернет-страница Министерства по налогам Азербайджанской Республики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://taxes.caspel.com/2009/modul.php?name=qanun&bolme=mecelle&lang=rus>
6. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. №692-вс // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919>
7. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года N 25 // Официальная Интернет-страница Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.sti.gov.kg/ruswin/hk11w.htm>
8. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. N166-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166>
9. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 г. N1163-ХIII // Главная Государственная Налоговая Инспекция при Министерстве Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.fisc.md/ru/lege/fiscrm>
10. Налоговый кодекс Республики Таджикистан // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290179>
11. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 24.04.1997 N396-1 // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290278>
12. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. N 146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 г. N 117-ФЗ // ГАРАНТ: Законодательство с комментариями [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>
13. Налоговый кодекс Туркменистана от 27.12.2005 г // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290252>
14. Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 „Административное право; Финансовое право; Информационное право”/А.Д.Селюков. - М., 2005. - 25 с.
15. Педь І.В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: Навч. посіб./ За ред. Ю.М. Лисенкова. – К.: Знання, 2007. – 191 с.
16. Проект Податкового кодексу України // Офіційний веб-сайт міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступа: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=71375](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=71375)
17. Сапожникова Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства (на примере Ростовской области): автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит”, 08.00.05 „Экономика и управление народным хозяйством: предпринимательство”/А.М.Юрков – Р.-на-Дону, 2008. – 33 с.

Стаття надійшла до редакції 16.06.2010 р.



ТОВ "ДКС Центр"