

УДК: 336.22

О. Д. Борзенкова,  
здобувач, Європейський університет (м. Київ)

## ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ЯК ІНСТРУМЕНТ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто елементи вітчизняного податку на прибуток підприємств, що формують його регуляторний потенціал. Висловлені критичні зауваження та надано пропозиції щодо удосконалення їхньої конструкції.*

**Ключові слова:** державне регулювання, податкове регулювання, податок на прибуток, пільги, звільнення від оподаткування, податкові знижки, прискорена амортизація.

*The article discusses with the elements of the national income tax, which forms its regulatory potential. In the articles was expressed some criticisms and provided suggestions for improving their construction.*

**Keywords:** government regulation, tax adjustment, profit tax, benefits, tax exemptions, accelerated depreciation.

**Постановка проблеми.** Будь-який сучасний податок включає елементи, що дозволяють державі справляти цілеспрямований вплив на соціально-економічні процеси. Зокрема, Пол Семюелсон та Вільям Нордгауз, підкреслюючи можливості використання податкових ставок у цьому контексті, зазначали: «Зміну ставок оподаткування можна застосувати і для стимулювання економіки, і для її стримування» [6, С. 391]. Українські науковці Л.І. Дідківська та Л.С. Головка назвали податки одним з «основних інструментів, який забезпечує ефективне державне регулювання економіки» [1, С. 78]. В.М. Мельник конкретизував напрямки податкового регулювання, вказавши: «На наш погляд, держава через податкову систему може справляти стимулюючий або обмежуючий вплив на економіку і соціальну сферу по таких позиціях: ефективність виробництва; обсяги виробництва; структура виробництва; регіональний розвиток; доходи населення (в тому числі їх легалізація); рівень соціального захисту населення» [2, С. 91].

Саме функціонування податку на прибуток підприємств відзначається найпотужнішими регуляторними ефектами. Ю.Б. Іванов підкреслює: «Традиційно вважається, що найбільший потенціал податкового регулювання містить у собі податок на прибуток підприємств, що є різновидом одного з основних системоутворюючих податків у сучасних системах оподаткування – корпоративного прибуткового податку» [5, С. 118]. Однак, в Україні за роки незалежності не проглядалося чіткої лінії регулюючої політики, у тому числі і з використанням інструментарію оподаткування прибутку. Дії держави були різноспрямованими, а рішення часто змінювалися залежно від стану бюджету чи під впливом певних лоббі. Дослідивши сильні та слабкі сторони вітчизняного державного регулювання соціально-економічного розвитку, В.М. Мельник резюмує «...податковий вплив на економіку вимагає чіткої спланованості, системності та прогнозованості рішень. Перш за все, держава повинна визначитися з доктриною податкового стимулювання (обмеження) господарського та соціального розвитку країни, окремих галузей виробництва, регіонів. Тут важливо задати вектор стимулюючої політики, обравши основний напрямок прикладання зусиль» [2, С. 91]. Ретроспективний аналіз розвитку податку на прибуток в Україні, навпаки, «свідчить про триваючі пошуки раціонального сполучення основних елементів цього податку, причому ця проблему не можна вважати вирішеною й сьогодні» [5, С. 118].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням формування та посилення регуляторного потенціалу податку на прибуток підприємств присвячувалися праці таких українських вчених-фінансистів, як В.М. Федосов, В.М. Мельник, Ю.Б. Іванов, А.М. Соколовська, М.М. Мельник та ін.. Вони розглядали пільгові механізми, проблеми адміністрування податку, зарубіжний досвід прибуткового оподаткування юридичних осіб.

**Постановка завдання.** Однак, практика справляння цього податку свідчить про потребу удосконалення низки його елементів, що зумовлює необхідність продовження досліджень та визначає мету даної публікації.

**Виклад основного матеріалу.** Серед основних елементів податку, орієнтованих на забезпечення процесу державного регулювання економіки та соціальної сфери, М.М. Мельник назвав податкові ставки, податкові пільги, податкові знижки та податкові кредити [3, С. 38]. З наведеного слідує, що під податковими пільгами автор розуміє повні або часткові звільнення від податку, оскільки знижки і кредити розглядаються ним окремо. А.М. Соколовська ж під податковими пільгами розуміє будь-які відхилення від нормативних вимог оподаткування, спрямовані на полегшення податкового тягаря [7, С. 15], а тому усі названі елементи вбачає у їх складі. Конкретизуючи можливий перелік пільг з податку на прибуток підприємств, вона називає прискорену амортизацію, зниження базової ставки податку, інвестиційну податкову знижку, інвестиційний податковий кредит, створення неоподатковуваних резервних фондів, податкові канікули.

На нашу думку, ставки слугують більше інструментом вилучення частини коштів платників до бюджету та визначають обсяг такого вилучення (в результаті взаємодії з об'єктом та базою оподаткування). Однак, погоджуємося з цитованими авторами у тій частині, що зміна ставок, застосування знижених та підвищених ставок може використовуватися з метою впливу на фінансовий стан певної категорії платників. В умовах же незмінності їх рівня слід вести мову про них як про бюджетоорієнтований елемент. Таким чином, за нашим переконанням, податкові ставки використовуються як регулюючий елемент лише короткочасно, під час податкових реформ, по закінченню яких їх функціонування стосується переважно забезпечення певного рівня доходів бюджету. Щоправда, саме зараз в Україні триває реформа прибуткового оподаткування юридичних осіб, в межах якої передбачене поетапне зниження базової ставки податку (2011р. – 23%; 2012р. – 21%; 2013р. – 19%). Але однозначно стверджувати про стимулюючі ефекти від такого рішення поки-що неможливо, адже зниження ставки лише тоді справляє позитивний вплив на діяльність суб'єктів господарювання, коли об'єкт і база оподаткування, а також порядок їх визначення залишилися незмінними (або ж навіть відбулося деяке звуження бази оподаткування).

Отже, безвідносно до конкретних часових інтервалів, на яких відбуваються зміни у податковій політиці держави, елементами податку на прибуток, орієнтованими на забезпечення регулюючого впливу в економічній та соціальній сферах, є звільнення від податку, прискорена амортизація, податкова знижка, податковий кредит, неоподатковувані резервні фонди, податкові канікули. Виходячи із зазначеного, можна запропонувати визначення регуляторноорієнтованих елементів податку: *регуляторноорієнтовані елементи податку – це його складові, які у сукупності забезпечують державі можливість впливати на соціально-економічні процеси та коригувати їх розвиток.*

Регуляторноорієнтовані елементи тісно пов'язані з бюджетноорієнтованими. Їх застосування, як правило, призводить до зниження бюджетної ефективності податку у короткостроковій перспективі. Але на тривалих часових інтервалах вони породжують стимулюючу дію, яка спонукає до розширення господарської активності та зростання бази оподаткування (за винятком досить нерозповсюджених випадків впровадження заходів, спрямованих на обмеження господарської діяльності на певних територіях чи за окремими напрямками). Таким чином, у довгостроковій перспективі регуляторноорієнтовані елементи податку також, як правило, характеризуються бюджетною віддачею.

Не увесь набір відомих регуляторноорієнтованих елементів може використовуватися конкретно державою у визначений період її податкової історії. Тому варто надати характеристику тих із них, які передбачені чинним нині законодавством України.

Прискорена амортизація не завжди була характерним атрибутом вітчизняної підсистеми оподаткування прибутку підприємств. Так, характеризуючи попередні варіанти законодавства, В.М. Мельник наводив висновки про відсутність дієвих механізмів прискореної амортизації, спрямованих на стимулювання оновлення техніки і технологій [2, С. 111]. М.М. Мельник обґрунтував запровадження подвійних норм амортизації «на машини обладнання, що слугують фізичною основою для запровадження новітніх енергозберігаючих та інших інноваційних технологій» [3, С. 146].

Але нині Податковим кодексом передбачається застосування прискореної амортизації до об'єктів основних засобів групи 4 (машини і обладнання) та групи 5 (транспортні засоби) шляхом подвоєння норм [4].

Звільнення від оподаткування, на відміну від прискореної амортизації, завжди широко практикувалися в Україні. Саме їх застосування призводило до надвеликих втрат потенційних доходів бюджету. Після суттєвого їх скорочення, з 1 квітня 2011 року Податковим кодексом знову передбачено розгалужену систему пільг у вигляді застосування нульових ставок (що фактично являє собою відмову держави від нарахування податку), часткових та повних звільнень.

Щодо малого бізнесу, то необхідність застосування такого стимулюючого заходу була викликана обмеженням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. На користувачів пільгою мають право суб'єкти, доходи яких не перевищують 3 млн. грн. на рік, зарплата найманих працівників не менша двох мінімальних окладів на місяць. Крім того, користувачі мають відповідати одному з таких критеріїв: підприємство утворене після 1 квітня 2011 року; підприємство було діючим до вказаної дати, але протягом трьох послідовних попередніх років (чи усіх попередніх періодів, якщо воно функціонує менше трьох років) річні доходи не перевищували 3 млн. грн., а середньооблікова кількість працівників – не перевищувала 20; підприємство до введення в дію норм Податкового кодексу було зареєстроване платником єдиного податку і за останній календарний рік його виручка від реалізації складала до 1 млн. грн., а середньооблікова кількість працюючих – до 50 [4]. Якщо зазначені платники нараховують та виплачують дивіденди, то сплата податку у зв'язку з такими виплатами здійснюється на загальних підставах. Дія цього режиму оподаткування тимчасова (до 01.01.2016р.) та не поширюється на підприємства, що утворені починаючи з 2011 року шляхом реорганізації, приватизації та корпоратизації, або ж займаються певними видами діяльності, стосовно яких обмежене застосування пільгових умов оподаткування (рис. 1).

Соціальне спрямування мають звільнення від оподаткування податком на прибуток, передбачені для неприбуткових організацій, підприємств громадських організацій інвалідів, окремих дитячих таборів, освітніх закладів та виробників дитячого харчування.

Зокрема, вирішення проблеми створення робочих місць для людей з обмеженими фізичними можливостями слугує податкова пільга для підприємств громадських організацій інвалідів. Однак, практика початку 90-х років минулого століття показала, що вона може використовуватися як ланка схем ухилення від оподаткування. З метою протидії цьому передбачена низка умов її застосування (рис. 2).

Що стосується пільг для дитячих таборів, то, хоч вони і мають певне соціальне спрямування (звільняється від оподаткування прибуток від провадження діяльності з оздоровлення та відпочинку дітей), але розповсюджуються лише на два державних підприємства – Міжнародний дитячий центр «Артек» і Український дитячий центр «Молода гвардія». Такий «точковий» підхід, на нашу думку, не слугує досягненню нейтральності податку та призведе до порушення умов конкуренції в галузі.

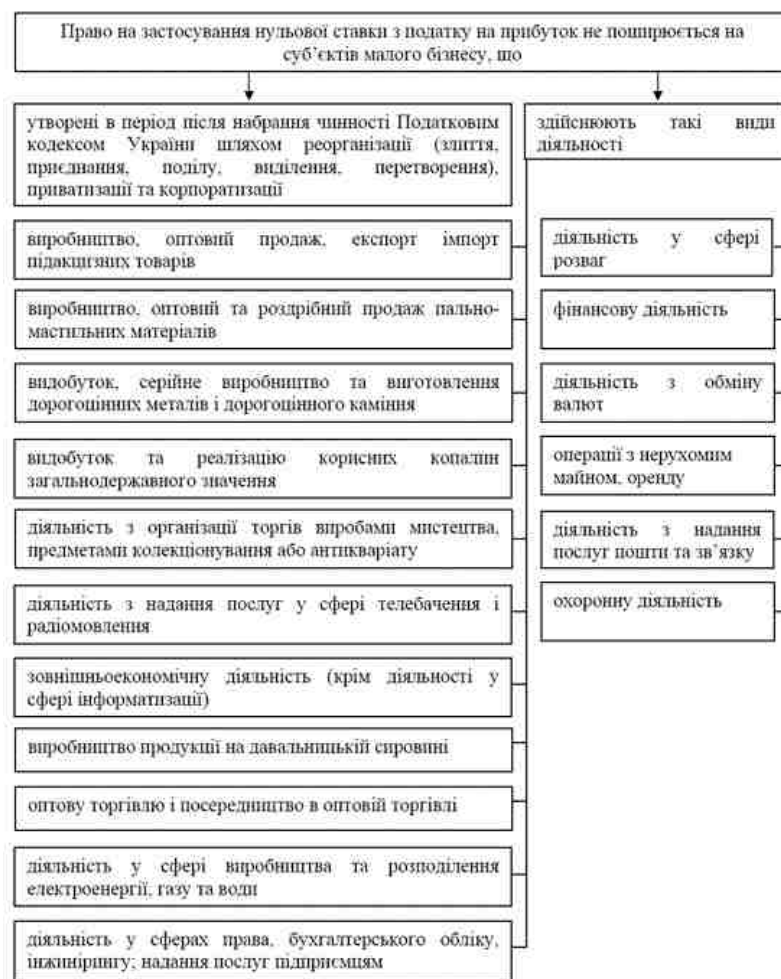


Рис. 1. Обмеження щодо застосування нульової ставки податку на прибуток суб'єктами малого бізнесу в Україні (за ознаками методу утворення та виду діяльності)

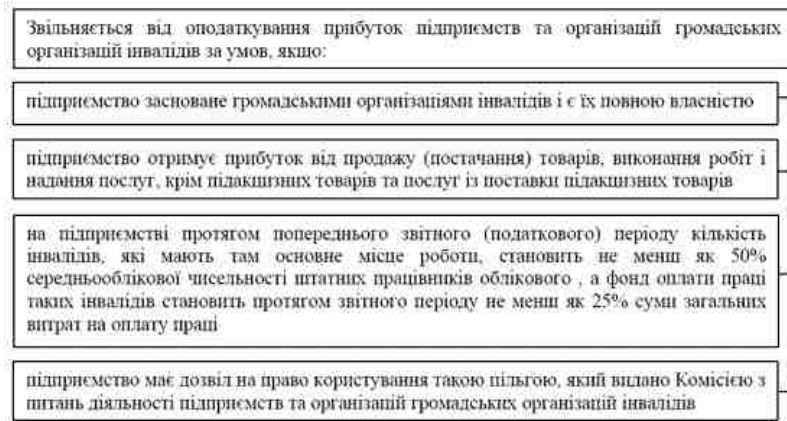


Рис. 2. Умови застосування пільги у формі звільнення від оподаткування прибутку підприємств громадських організацій інвалідів в Україні

Якщо держава ставила за мету розвиток сфери оздоровлення та відпочинку дітей, то аналогічну пільгу мали б отримати всі підприємства, що спеціалізуються на цьому виді діяльності, незалежно від форми власності, організаційно-правової форми та інших характеристик суб'єктів господарювання. За даними офіційної статистики влітку 2010 року в Україні функціонувало 17342 дитячих заклади оздоровлення та відпочинку, з яких 580 спеціалізувалися на оздоровленні [8, С.486]. Крім того, сумнівною є і значущість соціального ефекту від такої пільги: адже, незважаючи на масштаби названих державних підприємств, частка оздоровлених там дітей (від загальної кількості) є вкрай малою. Так по всьому Криму (де розміщено «Артек») влітку 2010 року відпочило 131,5 тис. дітей, що складає всього 7,7% від загальної кількості відпочиваючих у цей період дітей по Україні (1718,1 тис.). Хоч «Артек» є найбільшим дитячим закладом Криму, але крім нього зазначену кількість дітей приймали ще 597 спеціалізованих підприємств і організацій регіону (з яких 58 – оздоровчого спрямування). Таким чином, частка пільговика на загальнонаціональному ринку відповідних послуг складає всього кілька відсотків. Аналогічно і «Молода гвардія». Влітку 2010 року в Одеській області (де розміщується дане підприємство) також відпочило 7,7% від загальної кількості відпочиваючих по Україні дітей. Крім підприємства-пільговика їх приймали ще 1072 дитячих заклади (з яких 36 оздоровчих) [8, С. 486]. Слід також відзначити, що в Україні (у названих та інших регіонах країни) функціонують дитячі оздоровчі заклади унікальної лікувально-профілактичної спеціалізації, що гостро потребують державної підтримки з метою забезпечення розвитку медичної бази та здешевлення послуг для хворих дітей. Враховуючи зазначене, встановлені пільги є занадто звуженими, що ставить під сумнів їх обґрунтованість.

Зовсім іншої оцінки заслуговує пільга у формі звільнення від оподаткування прибутку дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів, отриманого від надання освітніх послуг. Хоч дана пільга також стосується закладів не всіх форм власності (а лише недержавних), але таке її розповсюдження обґрунтоване – державні освітні установи фінансуються з бюджетів різних рівнів.

Посадженням двох напрямків податкового регулювання характеризується звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від продажу продуктів дитячого харчування: беззаперечною соціальною спрямованістю та стимулюванням діяльності вітчизняних виробників. Це виражається у характері встановлених обмежень, яких лише три: продаж суб'єктом продуктів власного виробництва, виготовлених в Україні; реалізація на митній території України; цільове використання звільненого від оподаткування прибутку (на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін дитячого харчування).

Поряд з відзначенням, чинним податковим законодавством України передбачені суспільно значущі пільги з податку на прибуток екологічного спрямування:

- звільнення від оподаткування прибутку Чорнобильської АЕС, що використовується на фінансування робіт зі зняття її з експлуатації та створення умов екологічної безпечності об'єкта «Укриття»;

- звільнення від оподаткування прибутку підприємств, що виконують заходи та роботи на Чорнобильській АЕС і об'єкті «Укриття» (якщо цей прибуток отримано за рахунок міжнародної технічної допомоги чи внеску України до Чорнобильського фонду «Укриття»).

Враховуючи проблеми енергетичного забезпечення України та розвитку галузі житлово-комунальних послуг, Податковим кодексом передбачені важелі стимулювання інвестицій у відповідні сфери:

- звільнення від оподаткування прибутку підприємств паливно-енергетичного комплексу в межах фінансування встановлення лічильників газу населенню та капітальних вкладень у будівництво, реконструкцію і модернізацію електричних мереж, електричних станцій, теплоелектроцентралей, магістральних газопроводів, газорозподільних мереж, підземних сховищ газу (відповідно до програм, схвалених органами державного регулювання електроенергетики та ринку природного газу);

- звільнення від оподаткування прибутку в межах фінансування витрат за проектами, що реалізують природні монополії, виробники електричної та теплової енергії на підставі урядових рішень;

- звільнення від оподаткування прибутку в межах фінансування витрат з повернення кредитів, інвестицій, погашення боргових цінних паперів енергогенеруючих компаній (з метою капітальних вкладень у будівництво, реконструкцію та модернізацію обладнання електричних станцій і теплоелектроцентралей за програмами, погодженими органами державного регулювання електроенергетики та ринку природного газу, відповідно до затверджених урядом планів);

- звільнення від оподаткування прибутку підприємств водо-, тепlopостачання та водовідведення в межах фінансування витрат на капітальні інвестиції в будівництво, реконструкцію та модернізацію об'єктів водо-, тепlopостачання та водовідведення, а також повернення кредитів, використаних на зазначені цілі (відповідно до програм, погоджених органом місцевого самоврядування та схвалених органом державного регулювання у сфері комунальних послуг).

Поза межами розділу III Податкового кодексу України «Податок на прибуток підприємств» (у змісті перехідних положень) передбачено ще низку тимчасових звільнень від оподаткування галузевого спрямування:

- до 01.01.2015р. – щодо прибутку видавництва та поліграфічних підприємств від виготовлення книжкової продукції на території України (крім видань еротичного характеру);

- до 01.01.2016р. – щодо доходів у вигляді коштів та майна, отриманих виробниками кінофільмів та мультиплікаційних фільмів для виробництва національних картин;

- до 01.01.2020р. – щодо прибутку виробників біопалива; прибутку від виробництва електроенергії з використанням біопалива та одночасного виробництво електро- і теплової енергії; прибутку від виробництва і продажу на території України обладнання для виготовлення і реконструкції техніки, у тому числі сільськогосподарської, що використовує біопаливо; прибутку від видобутку та використання метану з вугільних родовищ;

- на 10 років (тобто до 01.01.2021р.) – щодо прибутку від готельних послуг (у готелях категорій «п'ять зірок», «чотири зірки», «три зірки»); прибутку від основної діяльності підприємств легкої промисловості (крім виробництва з давальницької сировини); прибутку підприємств електроенергетики від продажу електроенергії з відновлювальних джерел; прибутку від основної діяльності підприємств суднобудування; прибутку підприємств літакобудування від основної діяльності, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт для потреб галузі; прибутку підприємств машинобудування для агропромислового комплексу.

Стосовно даних пільг висловимо деякі зауваження:

- пільги, аналогічні зазначеним у першій та другій групах (з наведених вище), зазвичай спрямовуються на стимулювання культурного відродження та розвитку національної культури. Однак, у такому випадку вони мали б стосуватися виробництва книжкової продукції і фільмів українською мовою. Відповідне уточнення не

міститься у тексті законодавчого акту, отже за даними пільгами не можна навіть гіпотетично спрогнозувати очікуваний ефект, окрім нарощування прибутків відповідних бізнесових структур;

- пільги третьої групи, на нашу думку, цілком виправдані у контексті заходів щодо посилення енергетичної незалежності України. Те ж саме можна сказати і про пільгу для електроенергетики з використанням відновлювальних джерел енергії (четверта група);

- пільги четвертої групи (крім тієї, що стосується підприємств електроенергетики) є результатом лоббі фінансово-промислових груп. Досить нагадати, що підприємства судно-, літако- та машинобудування у кінці 90-х років користувалися великим обсягом пільг з різних податків (включаючи податок на прибуток). Однак очікуваної модернізації галузей не сталося. Втрати ж бюджету інколи перевищували загальні річні надходження. Сьогодні до них додалися готельне господарство та легка промисловість, обороти яких, поряд з ресторанным бізнесом, в Україні порівняно легко тінювалися та на рівні офіційної статистики не досліджені, отже необхідність стимулювання не доведена.

Серед регуляторноорієнтованих елементів податку на прибуток з 2011 року в Україні впроваджено податкові знижки, спрямовані на стимулювання технологічного оновлення енергетичної галузі та енергозбереження. Так, звільняється від оподаткування 80% прибутку, отриманого платником від виробництва та реалізації на території України таких товарів: устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії; матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; енергоефективного обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; устаткування для виробництва альтернативних видів палива [4]. Перелік цих товарів конкретизується Кабінетом Міністрів України. Однією з основних умов користування пільгою є спрямування вивільнених коштів на розширення виробництва зазначених товарів. Також передбачене звільнення від оподаткування 50% прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів. Однак, перелік користувачів пільги обмежений підприємствами, включеними до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів. До цього реєстру можуть бути включені учасники галузевих програм енергоефективності на підставі проведених експертиз та висновків центральних органів влади про відповідність їхніх заходів і проектів критеріям енергоефективності [4].

Охарактеризовані знижки обмежені за часовим інтервалом використання: їх термін дії для конкретного суб'єкта господарювання – п'ять років з моменту першого випадку отримання прибутку внаслідок реалізації заходів з підвищення енергоефективності виробництва.

На нашу думку, дані пільгові механізми також мають певні вади. Так, занадто розширені центральних органів виконавчої влади (в частині регулювання переліків енергозберігаючого обладнання та матеріалів; експертування заходів і проектів на предмет відповідності критеріям енергоефективності, які податковим законодавством не визначені). Рішення виконавчої влади є часто змінюваними залежно від поточних проблем бюджету, отже це не сприятиме дотриманню принципу визначеності в оподаткуванні. Погоджуємося, що відповідні переліки товарних груп та критерії енергоефективності неможливо зафіксувати в нормах Податкового кодексу. Але можна запровадити обмеження на їх зміну протягом, наприклад, п'яти років після прийняття центральним органом виконавчої влади (аналогічно терміну дії пільги).

Крім того, виникають сумніви щодо доцільності обмеження терміну дії знижки починаючи з моменту отримання першого прибутку від реалізації енергоефективних заходів. Слабкість підсистеми контролю в Україні дає можливість платникам практично безперешкодно реалізувати схеми з мінімізації оподаткованого прибутку. Отже, реальний момент першого отримання прибутку не є достатньо контрольованим, внаслідок чого втрачаються потенційно можливі надходження до бюджету. Для протидії зазначеному варто здійснювати відлік терміну дії знижки не від моменту отримання першого прибутку від реалізації енергоефективних заходів, а від моменту початку реалізації цих заходів. Враховуючи імовірну збитковість першого етапу впровадження енергоефективних заходів, термін дії знижки можна продовжити поверх п'яти років (наприклад, ще на один рік).

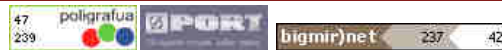
**Висновки.** Отже, незважаючи на загальне позитивне враження від законодавчих змін у зв'язку із введенням у дію Податкового кодексу, ефекти від запровадження нових норм можна буде проаналізувати лише з часом. Тим не менш вже сама конструкція регуляторноорієнтованих елементів податку на прибуток вказує на можливості її покращання, щодо якого нами викладені пропозиції.

**Перспективи подальших досліджень.** Беззаперечним є те, що з точки зору ефективного функціонування і бюджетоорієнтованих, і регуляторноорієнтованих елементів важливу роль відіграє управління процесом справляння податку. Адміністрування податку здатне посилювати або, навпаки, послаблювати ефекти справляння. В.М. Мельник зазначає: «...використання перерозподільних механізмів для досягнення загальних цілей держави пов'язане не лише з фіскальною ефективністю податків та їх обмежуючою і стимулюючою роллю, а значно залежать і від діючої системи адміністрування податків. Остання через суб'єктивні управлінські рішення може сприяти політичним зусиллям держави щодо досягнення оптимального співвідношення між фіскальними інтересами та впливом на економіку, а може й нівелювати їх» [2, С. 118]. Тому проблематика бюджетоорієнтованих та регуляторноорієнтованих елементів податку на прибуток має досліджуватися також у взаємозв'язку з питаннями адміністрування цього податку, що буде предметом наших наступних публікацій.

#### Література:

1. Дідківська Л.І. Державне регулювання економіки: Навч. посіб. / Л.І. Дідківська, Л.С. Головка – К.: Знання-Прес, 2000. – 209с.
2. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія / В. М. Мельник. – К.: "Комп'ютерпрес", 2006. – 277 с.
3. Мельник М.М. Податки в системі державного регулювання економіки. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / М.М. Мельник. – Львів, 2008. – 175с.
4. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. №2755-IV // Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
5. Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія / [Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, К.В. Давискіба та ін.]; за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 336с.
6. Семюелсон Пол А. Мароекономіка. / Семюелсон Пол А., Нордгауз Вільям Д.; [пер. з англ.]. – К.: Основи, 1995. – 544с.
7. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – 320с.
8. Статистичний щорічник України за 2010 рік / за ред. О.Г. Осауленка. – К.: ТОВ «Август Трейд», 2011. – 559с.

*Стаття надійшла до редакції 20.12.2011 р.*



ТОВ "ДКС Центр"