

УДК 351.713

О. Г. Пухкал,
доктор наук з державного управління, доцент, професор кафедри політичної аналітики і прогнозування, Національна академія державного управління при Президентові України
Л. М. Лисак,
аспірант кафедри політичної аналітики і прогнозування, Національна академія державного управління при Президентові України

ПОЛІТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

О. Pukhkal,
Doctor of Sciences in Public Administration, Associate Professor, Professor of Political Analysis and Forecasting Department, The National Academy of Public Administration, the President of Ukraine
L. Lysak,
Graduate student of political Analysis and Forecasting Department, The National Academy of Public Administration, the President of Ukraine

POLITICAL AND LEGAL FOUNDATIONS OF TAX FORMATION IN UKRAINE

У статті досліджено політико-правові засади становлення податкової системи в Україні, місце і роль податкової політики у системі державного управління, зокрема в регулюванні соціально-економічного розвитку країни.

The article observes the political and legal foundations of tax system formation in Ukraine, the place and the role of tax policy administration, particularly of social and economical development of state.

Ключові слова: податки, податкова політика, податкова система, державне управління, політико-правові засади.

Key words: taxes, tax policy, tax system, public administration, political and legal foundations.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Історія людської цивілізації невід'ємно пов'язана з історією становлення та розвитку податкової системи як однієї зі складових цивілізаційного процесу. Будь-яка країна, яка претендує на статус суверенної і незалежної, повинна сформувати власну податкову систему, визначити основні принципи податкової політики, які зможуть потужно впливати на соціально-економічний розвиток, стимулювати грошові надходження до бюджету країни. Формувати податкову систему необхідно на політико-правових засадах, які забезпечать оптимальне поєднання інтересів трьох ключових учасників: держави, суб'єктів підприємницької діяльності та населення в цілому. Без чітко визначеної податкової політики та відповідно сформованої ефективної податкової системи складно уявити економічно розвинену країну.

Сучасна Україна лише перебуває на шляху до визнання її економічно розвинутою країною. Більше того, у багатьох рейтингових дослідженнях частіше можна бачити Україну серед країн, що розвиваються. У цьому контексті досить актуальною є потреба у науковому обґрунтуванні правових та політичних засад становлен-

ня податкової системи в Україні. Сьогодні країні потрібна така податкова система, яка б відповідала завданням реформування соціально-економічної сфери суспільного життя, регулювання і зміцнення фінансово-економічної бази держави, посилення її зовнішньоекономічних можливостей. Водночас відомо, що податкова система є потужним чинником впливу на процеси, які відбуваються не тільки в соціально-економічній, а і в політичній сферах життя суспільства. У свою чергу, трансформаційні зміни в політичній сфері суспільства зворотно впливають на розроблення податкової політики, а отже і на становлення податкової системи. Такий зв'язок дозволяє зробити припущення, що економічна ефективність і соціальна справедливість податкової системи України суттєво залежать від модернізації політико-правових засад її становлення та розвитку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження проблем податкової системи, етапів її формування у рамках розвитку людської цивілізації, факторів впливу на становлення податкової системи, її

основних елементів та принципів побудови привертало увагу як зарубіжних, так і вітчизняних науковців. Серед них можна відзначити роботи Каламбет С.В., Кучерявенка Н.П., Іванова Ю.Б., Соколовську А.А., Мельника П.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Крисоватого А.І., Ісаєва О.О., Грицина О.В., Крупка М.І., Онисько С.М., Василика О.Д., Тофан І.М., Буряковського В.В., Вишневецького В.П. та інших.

Науковці присвятили свої дослідження головним чином питанням сутності і значення податків, стану та розвитку податкової системи. В деяких роботах розкривається еволюція податків та податкових систем. Певна частина наукових робіт присвячена теоретичному обґрунтуванню перспектив розвитку системи оподаткування в Україні.

НЕВИРІШЕНІ ЧАСТИНИ ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Утім, на сьогодні проблема визначення найперспективніших напрямів оптимізації взаємодії держави, бізнесу і громадян щодо оподаткування, модернізації політичних і правових основ функціонування податкової системи в Україні, залишається не вирішеною. Задля цього потрібні трьохсторонні зусилля з боку громадськості, органів державної влади та наукового співтовариства. Від науковців вимагаються, в першу чергу, теоретичні напрацювання, які складуть основу позитивних змін нормативно-правової бази оподаткування, визначать політичні і правові засади становлення податкової системи України.

МЕТА ТА ЦІЛІ СТАТТІ

Метою даної статті є дослідження політичних та правових засад становлення податкової системи в Україні в процесі розбудови державності та реформування економіки.

Для досягнення зазначеної мети необхідно розв'язати наступні дослідницькі цілі: 1) проаналізувати проблеми формування нового податкового законодавства України на основі нормативної бази, успадкованої від адміністративно-командної системи та вироблення податкової політики в умовах розбудови державності і переходу до ринкової економіки; 2) розглянути поетапну еволюцію основних політико-правових засад становлення власної податкової системи України та її ролі в державному управлінні розвитком економічної системи; 3) проаналізувати основні положення Податкового кодексу України, запропонувати заходи щодо подальшого реформування податкової системи України.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

За часів Радянського Союзу, починаючи з 1930 р., принципів змін у формуванні системи розподілу прибутку не відбувалося. По суті відбувалася взаємозаміна одних платежів на інші. Основою системи розподілу прибутків (на розсуд держави) було те, що саме держава контролювала прибутки підприємств і організацій, оскільки переважна більшість їх перебувала у власності держави. Та вже наприкінці існування Радянського Союзу сталися зміни у податковій системі — відбувся перехід до податкових взаємовідносин підприємств з бюджетом держави. Зміна політичної системи на постра-

дянському просторі спричинила зміни у податковій політиці, а отже і податковій системі кожної пострадянської країни.

В Україні формування відособленої самостійної податкової системи почалося ще в рамках колишнього СРСР. У кінці 80-х років минулого століття були здійснені перші спроби створення податкової системи, оскільки почалося зародження підприємництва, нових форм власності та відбулися зміни у формі організації виробництва. У науковій роботі Мельника П.В. відзначається, що на базі регіональних відділів державних доходів у фінансових органах були створені податкові інспекції, які підпорядковувались Міністерству фінансів України [1]. Формування політико-правових засад податкової системи України розпочалося у червні 1991 році прийняттям Закону України "Про систему оподаткування" [2]. Варто зазначити, що хоча багато норм цього Закону було перенесено з діючого ще в Радянському Союзі закону, та все ж з його прийняттям незалежна Україна зробила перший крок до становлення власної податкової системи. Прийнята редакція містила ряд новацій. У законі був наведений перелік загальних податків, зборів і обов'язкових платежів. Він містив перелік нових видів податків, що входили до податкової системи України, зокрема податок на дохід, податок на додану вартість тощо. Щоправда, деякі види податків були ліквідовані (податок з обороту, на експорт і імпорт).

З прийняттям Закону України "Про систему оподаткування" були закладені основні засадничі принципи побудови вітчизняної податкової системи, зародилися нові податкові відносини. Вони одержали свій розвиток з прийняттям у 1991 році законів України "Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства", "Про державне мито", "Про податок на додану вартість", "Митний кодекс України". Цілеспрямоване формування власної податкової системи в Україні почалося з 1992 року. Саме у цей період були визначені три основні концепції перспективного розвитку податкової системи України. В основі перших двох концептуальних підходів лежало правове регулювання оподаткування обсягів збуту, зменшення ставки податку на додану вартість з 28% до 20%, введення податку на прибуток за єдиною ставкою. Основоположниками цих підходів стали Головна державна податкова інспекція, Міністерство економіки України та Міністерство фінансів України. Третя концепція, розроблена за ініціативою Українського союзу промисловців і підприємств, акцентувала увагу на наданні пріоритетів і преференцій для виробників продукції та товарів [3].

Зміни у суспільно-політичному житті країни на початку 90-х років, поява підприємств та організацій недержавної форми власності вимагало правового регулювання відповідних сфер, у тому числі й податкової системи. У 1994 році прийнято Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств". Податок з прибутку підприємств став основним видом прямого податку на виробників. Спочатку в 1994 році, а згодом у 1997 році були внесені відповідні зміни та доповнення до вищезазначеного Закону "Про систему оподаткування". У 1994 році нова редакція Закону визначила розподіл

платежів та податків на загальнодержавні та місцеві. Зміни у структурі органів податкової системи України, які сталися ще у 1996 році, сприяли внесенню змін та доповнень до Закону у 1997 році, у якому було вже визначено 19 видів загальнодержавних податків і зборів, 2 місцевих податки і 14 місцевих зборів.

Ліквідація Головної державної податкової інспекції та створення у 1996 році Державної податкової адміністрації України (ДПА України) та місцевих податкових інспекцій варто розглядати не лише як політико-правовий чинник, що вплинув на зміни у податковій системі країни, а як перший крок української влади з метою притягнення в сферу оподаткування тіншового капіталу, котрий на той час набув загальнодержавних та неосязних розмірів. Новостворена Державна податкова адміністрація (Указ Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 "Про створення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій", постанова Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 року № 1385 "Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України") після законодавчих змін в 1997 році, отримала повноваження контролюючого органу за доходами всіх юридичних і фізичних осіб. "Починаючи з 1997 року податкова служба займається пошуком найбільш ефективних важелів, які мають сприяти процесу вдосконалення роботи органів державної податкової служби. Саме у цей час виникає необхідність у проведенні докорінної модернізації органів державної податкової служби — починають розроблятися Концепція та Стратегія наряду розвитку Державної податкової служби України [4].

Правовими важелями контролю та проведенням відповідного аналізу економічної діяльності підприємств були наділені місцеві податкові інспекції. Вже за перший рік своєї діяльності Державна податкова адміністрація взяла участь у розробці та прийнятті більш як 200 проектів нормативно-правових актів щодо реалізації загальних завдань економічної політики України. Така активна діяльність у частині поповнення доходної частини державного бюджету була високо оцінена керівництвом країни і вперше у Маріїнському палаці у липні 1997 року відбулося урочисте вручення нагород 34 працівникам податкової служби України.

Більшість вітчизняних науковців, які досліджують проблеми функціонування податкової системи в Україні, сходяться на думці, що вона пройшла три основні етапи свого становлення:

перший етап — формування власної податкової системи;

другий етап — приведення складу податкової системи у відповідність до умов ринкових відносин;

третій етап — удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки [5].

Умовно ці три етапи становлення і розвитку податкової системи в Україні, можна поділили за роками так: I етап — 1991—1993 роки; II етап — 1994—1999 роки; III етап — 2000—2010 роки.

Крупка М.І у праці "Основи економічної теорії" визначає, що "особливістю вітчизняної податкової системи впродовж 90-х років було переважання непрямих

податків у доходах державного бюджету. Непрямі податки становлять вагомую частку сумарних податкових надходжень у більшості західноєвропейських країн, тоді як, скажімо, у США і Японії ця частка незначна" [6]. Також науковець акцентує увагу на тому, що підвищення дієвості податкової системи в Україні залежить від двох груп чинників:

1) від того, наскільки успішно відбуватиметься перехід до ринкової системи;

2) від того, якою мірою будуть утілюватися в життя задекларовані в юридичних нормах принципи функціонування власне податкової системи.

Мельник Н.В. стверджує, що для стимулювання соціально-економічного розвитку країни за допомогою податкової політики необхідно було здійснювати комплекс деяких заходів, а саме: зниження податкового тиску, стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності, сприяння підприємницької активності, посилення фіскального принципу податкової політики [7].

Кінець 90-х років минулого та початок нинішнього століття стає визначальним періодом в розробці основних принципів податкової політики України, а отже і політико-правових засад становлення власної податкової системи. Зміни на політичній арені країни, антипрезидентські настрої у окремих колах суспільства, змушують уряд до удосконалення податкової системи України. Початком докорінних змін можна вважати розпочатий у червні 1999 року "експеримент зі створення та розробки нових підходів до питання примусового стягнення податкової заборгованості. Саме тоді й було визначено головні стратегічні напрями розвитку державної податкової служби України" [4]. Виконуючи завдання з модернізації податкової політики у жовтні 1999 року у складі Державної податкової адміністрації України було створено Управління розвитку та модернізації. Згодом на його базі створено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби України як самостійний функціональний підрозділ Державної податкової адміністрації України з правами юридичної особи. Звичайно, що цього для удосконалення податкової політики та реформування податкової системи України на нових засадах було недостатньо.

На початок двохтисячних років, як відзначали тоді політики, науковці, представники бізнесу, в Україні назрів час для прийняття Податкового кодексу. Необхідно було систематизувати, звести воедино правові норми, що містилися в різних нормативних актах податкового законодавства, щоб вони більш системно регулювали суспільні відносини в цій сфері. Відтак, активно розпочалася робота над розробкою проекту Податкового кодексу з урахуванням вже напрацьованого власного досвіду оподаткування і сформованої на ринковій основі системи економічних відносин. У липні 2000 року Верховна Рада України прийняла проект Податкового кодексу в першому читанні, а в листопаді 2001 року — в другому. На жаль, політична ситуація, що склалася в Україні в цей період — поділ суспільства на дві великі частини, так званий "касетний скандал", загравання політиків до своїх виборців — не дозволила прийняти "Податковий кодекс України" у грудні 2001 року в цілому, як це передбачалося Постановою Верховної Ради України.

Слід зазначити, що початок так званого "третього етапу" — становлення податкової системи в Україні (2000—2010 роки) заслуговує на окремий аналіз. 13 липня 2000 року Президент України Леонід Кучма підписав Указ "Положення про Державну податкову адміністрацію України", в якому офіційно визнано, що Державна податкова адміністрація України забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики. Відтоді офіційно було встановлено День податкової служби України, який визначається щорічно 30 червня. Відбулися певні зрушення до відкритості, неупередженості у діяльності Державної податкової служби України. Так, у травні 2002 році при ДПА України, яка проголошувала спрямованість своєї діяльності на формування партнерських взаємовідносин з платниками податків, було створено Громадську колегію як постійний дорадчий орган Державної податкової адміністрації України, до складу якого увійшли представники неурядових, громадських організацій та об'єднань, бізнесових кіл, представники засобів масової інформації. Перед створенням Громадської колегії стояло першочергове завдання — сприяти реформуванню державної податкової служби України відповідно до світових вимог і стандартів [4].

Для подальшого проведення удосконалення податкової системи України у 2003 році започатковано проект "Модернізація державної податкової служби України-1" між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку, який був ратифікований Законом України від 20.11.03 року. На той час це "широкомасштабний загальнодержавний інституційний проект, актуальність і значимість якого доводить відповідність напрямів модернізації податкової служби головним завданням Уряду України, серед яких — виведення економіки з тіні, перемога над корупцією, забезпечення незалежної судової системи, наведення макроекономічного порядку, створення благодатного клімату для інвестицій, впровадження нових інформаційних технологій та інтеграція до світових економічних структур" [8]. Для успішної реалізації проекту з метою своєчасної взаємодії та обміну інформацією між Урядом, міністерствами та відомствами, органами державної влади, Кабінет Міністрів України приймає Постанову від 13.05.2004 №631 про "Міжвідомчу робочу групу з питань координації та контролю за реалізацією Проекту модернізації". У обов'язки групи робочої входило здійснення координації та контролю за реалізацією Проекту модернізації, цільовим та ефективним використанням коштів позики.

Фахівці з питань податкової системи визначають перші п'ять років третього етапу її становлення як період зміцнення політичних та правових засад Державної податкової служби України. Але окрім позитивних змін, зокрема демократизації системи, були і такі, що гальмували цей процес. Зокрема, у 2005 році Державна податкова адміністрація України була позбавлена самостійності у вирішенні організаційних та фінансових питань і повернута до складу Міністерства фінансів України.

Таким змінам у податковій системі України передували політичні події 2004 року, які ввійшли в історію як "помаранчева революція". Взагалі в період з 2005 по 2010 рік процес трансформації податкової системи України навряд чи можна охарактеризувати як період її

реформування в повному сенсі. Проблеми у системі вирішувалися несвоєчасно і непослідовно. Це підсилювалося суб'єктивними і досить часто непрофесійними діями влади.

Та все ж таки кроки до розвитку податкової системи України відбувалися і заслуговують на увагу. У цей період приймається низка нормативно-правових документів. Серед основних з них — Кодекс професійної етики та Кодекс честі працівника Державної податкової служби України. Були розроблені та прийняті Концепція управління персоналом Державної податкової служби України на 2006—2010 роки та Концепція вдосконалення організаційної структури органів державної податкової служби. Враховуючи, що в Україні з кожним роком все більшої сили у побудові громадянського суспільства набирали громадські організації, податкова система не могла існувати поза співпраці з інститутами громадянського суспільства.

Серед багатьох громадських організацій України є організація, яка має найпотужнішу базу та користується підтримкою підприємців, виробників, суб'єктів господарювання. Це Український союз промисловців і підприємців (УСПП). Саме з цієї громадською організацією 19 лютого 2008 року Державна податкова адміністрація України уклала Меморандум про створення сприятливого податкового клімату, чим самим заклала фундамент нового періоду на третьому етапі становлення податкової системи України — початок партнерських відносин між платниками податків та податківцями. Але навіть на нових політико-правових засадах в Україні не вдалось вирішити одну з глобальних проблем податкової системи України — економіка України продовжує залишатися тінью, де 50—60% створеної вартості не оподатковується.

Щоправда, певні сподівання щодо врегулювання відносин у сфері справляння податків і зборів поклалися на розробку та прийняття Податкового кодексу України. На думку авторів Кодексу, його основна місія — досягнути компромісів між державою та суб'єктами господарювання, знизити податкове навантаження для менш платоспроможних громадян, створити додаткові умови для розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності. Але редакція проекту Податкового кодексу, яка в червні 2010 року була прийнята за основу, зазнала потужної критики, сприйнята багатьма верствами населення України негативно, що і призвело до масових акцій протесту, до Податкового майдану 2010 року. Громадські активісти намагалися довести авторам Кодексу, що певні його положення викладені неоднозначно та непрозоро, спрямовані проти малого і середнього бізнесу, і що саме це гальмуватиме певною мірою підприємницьку активність серед платників податків, тим самим стимулюватиме ще швидший розвиток тіньової економіки. Фахівці податкової сфери, науковці відзначали, що "загалом ідею затвердження Податкового кодексу можна вважати позитивною, але треба більш ґрунтовно підійти до формування певних його положень" [9]. Побажання громадськості були частково враховані і Податковий кодекс прийнято. Так завершився третій етап становлення податкової системи України.

Аналізуючи Податковий кодекс України, який був прийнятий 2 грудня 2010 року, варто визначити кілька

засадничих принципів, на основі яких функціонує податкова система країни:

— рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;

— невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

— соціальна справедливість оподаткування — установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

— економічна ефективність оподаткування — установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

— нейтральність оподаткування — установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

— рівномірність та зручність сплати — установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

— єдиний підхід до встановлення податків та зборів — визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [10].

Податковий кодекс України набрав чинності з 1 січня 2011 року. Вже в перші місяці його дії виявилися певні неузгодженості, недоліки, "білі плями" і навіть казуси. Без сумніву, Податковий кодекс потребує суттєвого удосконалення, про що наголошують багато науковців. До нього необхідно вносити зміни з урахуванням пропозицій експертного середовища та платників податків і зборів.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи аналіз становлення і розвитку податкової системи в Україні, слід зазначити, що цей процес був досить складним, суперечливим, не завжди послідовним, часто спонтанним. Але загальний напрям формування податкової системи, визначення основних принципів її побудови і встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки був правильним.

Прийняттям Податкового кодексу України практично завершено формування основних політико-правових засад становлення податкової системи країни. Його можна вважати результатом досягнутих компромісів між державою, політичною елітою, громадянським суспільством та бізнесовими структурами. Навіть за умов певного протистояння щодо прийняття Податкового кодексу, його положення спрямовані на удосконалення порядку адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів, встановлення методики їх обчислення, посилення відповідальності за порушення податкового законодавства. Кодексом передбачено зниження податкового навантаження на бізнес, перенесення податкового навантаження на більш платоспроможну категорію громадян та створення стимулів для інноваційно-технологічного розвитку економіки. Важливим є чітке визначення прав та обов'язків платників податків.

Можна відзначити, що становлення та розвиток податкової системи в Україні є динамічним процесом, на який впливають чимало факторів. В основі цих впливів, окрім економічної та правової складових, чітко виокремлюється політична складова.

Перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Податкова система України є ще далекою від досконалості. Вона потребує подальшої інституційної модернізації, спрямованої на спрощення самої системи, усунення можливостей в ній для корупції, посилення її регулюючої і стимулюючої функцій. Саме в цій площині полягають подальші наукові розвідки в сфері оподаткування.

Література:

1. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 362 с.

2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" [Електронний ресурс]: Закон (від 22.12.2010, ВВР, 2011, № 28). — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>

3. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навч. посібник. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2004. — 331 с.

4. Становлення та модернізація Державної податкової служби України. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/stanovlennya-ta-modernizatsi/>

5. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / За наук. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2002. — 387 с.

6. Крупка М.І. Основи економічної теорії. — 2001. [Електронний ресурс]: Крупка М.І. — Режим доступу: http://pidruchniki.ws/18860309/politekonomiya/stanovlennya_podatkovoyi_sistemi_ukrayini

7. Мельник Н. В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / Н.В.Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій. — К.: Вид-во "Знання України", 2008. — 675 с.

8. Проект "Модернізація державної податкової служби України — 1" між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку, ратифікованої Законом України від 20.11.03 року № 1317-IV. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів [Електронний ресурс]: Проект від 04.09.03 року № 4698-UA. — Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/pokazniku/>

9. Савчук Н.В. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави [Електронний ресурс]. Науковий вісник НЛТУ України. — 2012: Савчук Н.В. — Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvntu/22_4/290_Saw.pdf

10. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]: Кодекс (від 2 грудня 2010 року № 2755-VI). — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

Стаття надійшла до редакції 02.08.2013 р.