

11. Бойко І. Громадянин як суб'єкт адміністративно-правових відносин. Вісник Академії правових наук. 2004. № 1(36). С. 94–102.
12. Бояринцева М.А. Адміністративно-правовий статус громадян: до питання про склад елементів // Право України, 2002. № 8. С. 21-25
13. Про боротьбу з тероризмом: Закон України від 20 березня 2003 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Інформаційно-правова система «Ліга: Закон»;
14. Пашинський В.Й. Конституційно-правовий статус військовослужбовців в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. Київський національний університет внутрішніх справ. К., 2007. 22 с.
15. Юридична енциклопедія / ред. Ю.С. Шемшученко та ін.; НАН України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Т. 1. А – Г. К.: Видавництво «Українська енциклопедія» ім. М.П. Бажана, 1998. 669 с.
16. Малєин Н.С. Повышение роли закона в охране личных и имущественных прав граждан. Советское государство и право. 1977. № 6. С. 41–46.
17. Олєфіренко Е.О. Адміністративно-правові гарантії реалізації прав і свобод громадян: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь: Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2006. 210 с.
18. Котюк В.О. Теорія права: курс лекцій: навч. посібник для юрид. фак. вузів. К.: Вентурі, 1996. 208 с.

УДК 346.6 336.225.4

ПИРОГА І.С.

#### ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

У статті досліджено напрями оптимізації податкової системи України. Обґрунтована структура доданої вартості – фонд оплати праці та прибуток – і запропоновано спосіб її визначення за ціною реалізації товарів / послуг і сплаченим ПДВ до бюджету. Виявлено зв'язок між базою основних податків: додана вартість є базою ПДВ, а її складові – базою єдиного соціального внеску й податків на доходи фізичних осіб і на прибуток. Оптимізація ставок податків досягається наближенням пропорцій відрахувань із фонду оплати праці та прибутку, що здійснюється запровадженням неоподаткованого мінімуму доходів фізичних осіб і диференційованих ставок від 10% до 40% з вищих доходів і підвищенням ставки податку на прибуток до 25–30% з одночасним встановленням обґрунтованих податкових пільг.

**Ключові слова:** *об'єкт оподаткування, база податку, ставка податку, соціальний внесок, ПДВ, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток.*

В статье исследованы направления оптимизации налоговой системы Украины. Обоснована структура добавленной стоимости – фонд оплаты труда и прибыль – и предложен способ ее определения по цене реализации товаров / услуг и уплаченным НДС в бюджет. Выявлена связь между базой основных налогов: добавленная стоимость является базой НДС, а ее составляющие – базой единого социального взноса и налогов на доходы физических лиц и на прибыль. Оптимизация ставок налогов достигается приближением пропорций отчислений из фонда оплаты труда и прибыли, что осуществляется введением необлагаемого минимума доходов физических лиц и дифференцированных ставок от 10% до 40% с более высоких доходов и повышением ставки налога на прибыль до 25–30% с одновременным установлением обоснованных налоговых льгот.

**Ключевые слова:** *объект налогообложения, база налога, ставка налога, социальный взнос, НДС, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль.*

---

© ПИРОГА І.С. – кандидат юридичних наук, докторант кафедри конституційного права та порівняльного правознавства (Ужгородський національний університет)

The article analyzes the directions of optimization of the tax system of Ukraine. The structure of the added value is justified – the payroll and profit fund – and the method of its determination on the price of sales of goods / services and the VAT paid to the budget is proposed. The link between the base tax base is revealed: the value added is the VAT base, and its components – the basis of a single social contribution and taxes on incomes of individuals and on profits. The optimization of tax rates is achieved by approaching the proportions of deductions from the wage and income fund, which is implemented by introducing non-taxable minimum incomes of individuals and differentiated rates from 10% to 40% from higher incomes and raising the rate of income tax to 25–30% with the simultaneous establishment of reasonable tax privileges.

**Key words:** *object of taxation, tax base, tax rate, social contribution, VAT, personal income tax, income tax.*

**Вступ.** Сьогодні податкова система України налічує чималу кількість податків, апробованих світовою практикою і рекомендованих світовим співтовариством як найбільш прийнятних форм перерозподілу коштів суспільства в умовах ринкової конкуренції. Політика запозичення іноземного досвіду в податковій сфері принесла свої позитивні результати для становлення податкової системи України. В українському законодавстві чітко простежується ідентичність у підходах до побудови структури основних видів податків, формування податкової бази, розміру ставок, порядку сплати і таке інше. Однак при перейнятті західних концептуальних підходів у податковій сфері не були враховані особливості національної економіки, рівня її розвитку, зношеність основних виробничих фондів, несприйнятливості економіки до інновацій, рівень податкової культури платників і податкових органів, матеріальне становище більшості громадян України та інші чинники, які вкрай важливі для ефективного функціонування податкової системи. Наслідком цього є дуже низька ефективність існуючої системи оподаткування в нашій країні, а необхідність її кардинального реформування ніколи не зникає з порядку денного.

Відзначимо серйозні недоліки діючої системи оподаткування, зокрема: напрацьовані механізми приховування прибутку підприємств і схеми безпідставного відшкодування ПДВ з бюджету; сформована соціальна група людей, які отримують доходи у фіскальній сфері; доведена неефективність боротьби з тінювими схемами за допомогою адміністративних методів. Щороку ухвалення бюджету супроводжується суттєвими змінами в податковому законодавстві. Проголошуваною метою цих змін є легалізація тінювого бізнесу, розширення податкової бази та збільшення доходів бюджету. Декларований результат ніколи не був досягнутий.

Улітку 2017 року міжнародна Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (ACCA) опублікувала рейтинг країн із найбільшою часткою тінювої економіки. ACCA оцінила рівень тінювої економіки України в 1,95 трлн грн або 45,96% від українського ВВП [1]. В Україні особлива структура тінювої економіки. В Інституті соціально-економічної трансформації дійшли висновку, що наймасштабніші інструменти ухилення від сплати податків застосовують великі й надвеликі підприємства. Для боротьби з тінювою економікою України мало просто механічно перенести досвід інших країн.

Більшість проблем податкового законодавства прямо або побічно пов'язані з податком на додану вартість, зокрема з визначенням об'єкта оподаткування, податкової бази, обґрунтуванням податкової ставки й методами адміністрування податку. Усі ці недоліки, на думку автора, є наслідком неправильного й незаконного визначення об'єкта оподаткування ПДВ. По суті, у законодавстві визначається податок з обороту, доповнений корупційними складовими – податковий кредит і відшкодування з бюджету. Завдяки цим специфічним елементам ПДВ в Україні перетворився в основний вид кримінального бізнесу.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування основних елементів правового механізму ПДВ, визначення структури податкової бази та виявлення її зв'язку з базою основних податків і зборів, оптимізація ставки основних податків, обґрунтування рівноважних цін.

**Результати дослідження.** За винятком назви податку, ПДВ в Україні не має ніякого відношення до доданої вартості (навіть формального). Об'єктом оподаткування визначено операції поставки товарів і послуг, тобто будь-які операції, що мають економічну сутність. Основні елементи податку позбавлені будь-якого правового або економічного обґрунтування, що не дозволяє вважати податок установленим законно. Поза межне розширення бази оподаткування позбавляє сенсу розмір ставки податку. Відсутність чітко визначеної бази податку робить можливими не-

обмежені маніпуляції її величиною, а отже й розміром податку незалежно від розміру ставки. До того ж розмір податкової ставки ніяк не пов'язаний із доходами платників податків. Ставка ПДВ 20% використовується для оподаткування доходів у розмірі 50% прожиткового мінімуму (вартості товарів / послуг споживчого кошика).

Ситуація ускладнена ще й тим, що внаслідок відсутності конкуренції ціноутворення є переважно монопольним. Звідси й постійне зростання частки непрямих податків, що свідчить про неблагополуччя податкової системи. Податкова система України погано пов'язана з розвитком економіки і діяльністю безпосередніх суб'єктів – підприємств. Вона розвивається сама по собі, а підприємства, відчуваючи її надмірний тиск, – так само. Багато виробників поставлено на межу банкрутства. Підприємства зацікавлені в отриманні мінімального прибутку, щоб уникнути високого оподаткування. Економіка як ніколи стає витратною. У цих умовах корупційна складова податку повинна бути дуже великою.

Податок в існуючому вигляді є чисто монетарною мірою поповнення скарбниці. Можливо, з цих причин багато вчених давно виступають за скасування ПДВ і його заміну податком з обороту. Між ПДВ і податком з обороту існує лише одна істотна різниця – ставка ПДВ фіксується в Податковому кодексі України (ПКУ) [2] та є стабільною, але об'єкт оподаткування визначено неоднозначно, ставка податку з обороту залежить від числа посередників, які доводять товар від виробника до кінцевого споживача. Правда, в умовах вільних цін зазначена різниця носить чисто теоретичний характер. Проблема, однак, не в самому ПДВ, а в тому, що під назвою ПДВ в Україні запроваджено корупційний податок, який за відсутності ринкової конкуренції або її альтернативи, якою може слугувати ефективний контроль цін, працює виключно деструктивно [3].

Основними елементами податку на додану вартість є об'єкт оподаткування, база оподаткування й податкова ставка. Податковий кодекс України визначає об'єкт оподаткування – операції поставки товарів / послуг, базу, що дорівнює вартості товарів / послуг, які поставляються, і ставку податків, яка має три значення 20%, 7% і 0%.

Центральним елементом системи оподаткування має виступати додана вартість, яка використовується як об'єкт оподаткування ПДВ, а її складові точно визначають податкову базу єдиного соціального внеску і податків на прибуток і на доходи фізичних осіб. Додана вартість визначає справедливі ринкові ціни та забезпечує ефективний контроль за цінами. Досягнення поставленої мети передбачає нове визначення об'єкта оподаткування ПДВ – доданої вартості й обґрунтування її складових елементів.

Сьогодні в літературі відсутній єдиний підхід до розуміння об'єкта оподаткування. Поняття «об'єкт оподаткування» в законодавстві та спеціальній літературі не вирізняється єдністю тлумачення, тоді як цей показник вважається основою для виникнення обов'язку сплати податку. Як справедливо зазначає Н.П. Кучерявенко, об'єкт податку фактично формалізує податкове зобов'язання, легітимізує право стягування податків як реалізацію державною владою своїх повноважень щодо зобов'язаних осіб [4]. Якщо вимога реалізації податкового обов'язку передбачає більш складну конструкцію та не завжди обумовлюється існуванням якогось матеріального блага як об'єкта оподаткування, то сплата податку обумовлена саме об'єктом оподаткування. Існує об'єкт оподаткування – виникає обов'язок сплатити податок; немає об'єкта – немає і обов'язку. Об'єкт оподаткування так чи інакше повинен бути пов'язаний із реалізацією права приватної власності, з економічними відносинами, із придбанням матеріальних благ або вигод.

З об'єктом оподаткування пов'язаний такий елемент правового механізму податку, як податкова база. С.А. Герасименко відзначає: «Будь-який об'єкт оподаткування, як зазначено в п. 1 ст. 38 Податкового кодексу РФ, має свою вартість, кількісну або фізичну характеристики [5]. У деяких випадках ця характеристика безпосередньо розглядається як податкова база, до якої застосовується ставка податку» [6]. Переважно думки фахівців зводяться до того, що податкова база – це кількісне вираження об'єкта оподаткування. За обсягом ці поняття можуть або збігатися, або ні [7; 8].

Відповідно до Податкового кодексу України об'єктом оподаткування ПДВ визнаються три відносно самостійні групи господарських операцій, які охоплюють собою операції з поставки товарів і послуг на митній території України, імпорتنі, експортні та інші привілейовані до них операції. Таке визначення об'єкта оподаткування ПДВ не є ані точним, ані законним. Вибір об'єкта оподаткування орієнтований на метод його обчислення, який не передбачає визначення доданої вартості, а зразу визначається податкова база як різниця між вартістю продажів і вартістю покупок. Зрозуміло, що ця величина залежить від цін. При вільних цінах можна нарахувати будь-яку величину податкової бази на кожній стадії руху товару до кінцевого споживача й ефективно ухи-

лятися від сплати податку. Елементами такої технології є зниження обсягів продажу або фіктивні витрати. Можна навіть отримати відшкодування ПДВ із бюджету тих сум, які ніколи й нікому не сплачувалися. Фіктивний експорт і «податкова карусель ПДВ» дають змогу отримувати великі прибутки у фіскальній сфері [9]. Жодний електронний реєстр податкових накладних такому бізнесу перешкодити не може.

Удосконалення механізму справляння податку передусім стосується внесення змін у ПКУ щодо визначення об'єкта оподаткування. Відповідно до принципу однократності оподаткування кожен податок має самостійний об'єкт оподаткування. Традиційно назва податку або збору пов'язується з економічною підставою – податок на прибуток, податок на майно, земельний податок, податок на доходи фізичних осіб та інше. За цією логікою об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати така економічна категорія, як «додана вартість».

Додана вартість є частиною повної вартості товару або послуги, це та її частина, яка створюється саме на цьому етапі виробництва. Оподаткування доданої вартості створює умови для рівномірного включення податку в ціну товарів і послуг на всіх етапах їхнього виробництва й реалізації. При обчисленні податкової бази додана вартість визначається сумою виручки від реалізації продукції (товарів / послуг) плюс залишок запасів готової продукції та незавершеного виробництва мінус вартість ресурсів, придбаних і використаних на виробництво реалізованої продукції (товарів / послуг). При визначенні ціни реалізації товарів / послуг додана вартість визначається сумою заробітної плати, прибутку, амортизації та непрямих податків (акцизів). Варто зауважити, що включення будь-яких непрямих податків до доданої вартості не має жодного логічного пояснення. Якщо дуже потрібні гроші (як єдине обґрунтування такого кроку), то більш раціональним способом їх отримання є збільшення ставок ПДВ або інших непрямих податків (акцизів), але в жодному разі не нарахування ПДВ на акциз. Включення акцизів у додану вартість спотворює її величину і не дає змоги об'єктивно оцінити її приріст, а отже і стан справ у виробничій сфері та сфері реалізації продукції. Акцизи, як і ПДВ, включаються в ціну, але вони не повинні включатися до новоствореної доданої вартості.

Амортизація включається в ціну товарів / послуг, але не є складовою доданої вартості. На етапі створення об'єктів амортизації їхня додана вартість оцінювалася, а при їх придбанні мала бути сплачена до бюджету. Застосування об'єктів амортизації у виробничому процесі – це споживання вже існуючої вартості, а не створення нової. Об'єктом оподаткування може бути тільки те, що заново створено. Усе, що споживається у процесі виробництва, включається в затрати. Споживання об'єктів амортизації відрізняється від споживання інших товарів / послуг тільки тим, що вартість об'єктів амортизації переноситься на вартість товарів / послуг за певними нормами, а вартість менш цінних товарів переноситься повністю.

Отож додана вартість товарів / послуг визначається сумою заробітної плати і прибутку. Саме ці складові й повинні становити об'єкт оподаткування ПДВ. Запропонований спосіб визначення об'єкта оподаткування дає змогу однозначно визначити податкову базу не тільки ПДВ, але й базу податків складових доданої вартості – на доходи фізичних осіб, на прибуток і базу єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) [10]. Фонд оплати праці є базою ЄСВ; різниця між фондом оплати праці та сплаченим соціальним внеском становить базу податку на доходи фізичних осіб; прибуток – база податку на прибуток. Запровадженням доданої вартості як об'єкта оподаткування ПДВ фактично визначаємо бази оподаткування трьох основних податків: ПДВ, на доходи фізичних осіб (ПДФО), на прибуток (ПП) і базу ЄСВ. Запропонований об'єкт оподаткування ПДВ дає змогу визначити та сплачувати податок на кожній стадії виробничого циклу у бюджет, що усуває неприродні податкові правовідносини між платниками податків і гарантує його сплату до бюджету. Якщо відома додана вартість, можна точно визначити податкові зобов'язання з ПДВ, ПДФО, ПП та ЄСВ.

Додану вартість легко визначити, оскільки вона пов'язана з ціною таким співвідношенням:

$$ДВ = \frac{Ц - \text{Витрати} - \text{Амортизація}}{1 + \frac{С_{\text{ПДВ}}}{100}},$$

де  $С_{\text{ПДВ}}$  – ставка ПДВ;  $Ц$  – ціна, за якою фактично реалізується товар. Амортизацію і витрати можна визначити за сумою ПДВ, яка сплачена до бюджету в момент купівлі об'єктів амортизації або факторів виробництва:

$$\text{Витрати (або амортизація)} = \text{ПДВ}_{\text{сплачений}} \left( \frac{100\%}{С_{\text{ПДВ}}} + 1 \right),$$

де ПДВ<sub>сплачений</sub> – ПДВ, сплачений при закупівлі факторів виробництва (або об'єктів амортизації).

З точки зору регулювання економіки додана вартість і її структура є найважливішим показником. Вона визначає структуру ВВП, пропорції розподілу матеріальних ресурсів і доходів працівників, рівень техніки й технології виробництва, конкурентоспроможність економіки, ефективність використання матеріальних ресурсів і багато іншого.

Порахуємо сумарне податкове навантаження на додану вартість, використовуючи діючі ставки основних податків і ЄСВ. Прийнемо додану вартість за одиницю. На додану вартість нараховується ПДВ за ставкою 20%. Складовими доданою вартості є фонд оплати праці і прибуток. Для визначення частки податків ПДФО і ПП у доданій вартості треба мати пропорції розподілу доданою вартості між фондом оплати праці та прибутком. Для розрахунків використаємо такі пропорції: фонд оплати праці – 30%, прибуток – 70%. У цьому випадку відрахування ЄСВ становлять  $(0,3 \times 0,22 = 0,066)$ , або 6,6% доданою вартості; ПДФО –  $(0,3 - 0,066) \times 0,18 = 0,04212$ , або 4,212% доданою вартості; ПП –  $(0,7 \times 0,2 = 0,14)$ , або 14% доданою вартості. Сумарне податкове навантаження на додану вартість:  $20\% + 6,6\% + 4,212\% + 14 = 44,812\%$ .

Отже, якщо точно визначена додана вартість, то можна точно визначити суму податків, які надійдуть до державного бюджету й Пенсійного фонду, зокрема суму зборів ЄСВ і кожного податку (ПДВ, ПДФО, ПП). Використання доданою вартості як об'єкта оподаткування ПДВ радикально змінює структуру системи оподаткування, спрощує і здешевлює адміністрування основних податків: на прибуток, на доходи фізичних осіб, ПДВ і єдиний соціальний внесок. Хоча в Україні ЄСВ виведений зі складу податків, зміна податкового законодавства повинна його враховувати.

Точне значення доданою вартості не дозволяє жодних маніпуляцій її величиною, оскільки всі розрахунки базуються на величині ПДВ, який уже сплачений до бюджету. Якщо ПДВ не сплачувався, він не може зараховуватися ні до витрат, ні до амортизаційних відрахувань. Ціна реалізації однозначно визначає додану вартість, створену платником податку. Доступні платнику податків маніпуляції в легальному секторі економіки пов'язані з пропорціями розподілу доданою вартості між фондом оплати праці та прибутком. Такі маніпуляції ми пов'язуємо з неправильним вибором ставок податків (ПДФО, ПП) і ЄСВ, оскільки при різних співвідношеннях змінюється сума відрахувань до бюджету і Пенсійного фонду.

Погляньмо на пропорції розподілу, використовуючи діючі ставки податків і ЄСВ. З фонду оплати праці справляється ЄСВ за ставкою 22%. Різниця між фондом оплати праці і сплаченим ЄСВ є базою ПДФО і оподатковується за ставкою 18%, що складає  $(0,78 \times 0,18 = 0,1404)$ , або 14,04% фонду оплати праці. Отже, фонд оплати праці оподатковується за ставкою  $22\% + 14,04\% = 36,04\%$ . Прибуток сьогодні оподатковується за ставкою 20%, що істотно нижче. Система оподаткування в Україні налаштована так, що бізнесу економічно вигідно занижувати частку фонду оплати праці в доданій вартості. Чим вища частка прибутку (нижча частка фонду оплати праці), тим нижчі відрахування з доданою вартості. Оскільки розмір бази зафіксований, то мінімальний розмір фонду оплати праці визначається розміром мінімальної зарплати. При законодавчому збільшенні мінімальної заробітної плати для бізнесу доцільно використовувати неповну зайнятість, неоплачувані відпустки працівників тощо. Низькооплачувана праця малопродуктивна, а тому бізнес широко використовує тіньові зарплати, які не оподатковуються. Для тіньових виплат можна використати доходи тіньового виробництва або прибуток, який залишається після сплати податку на прибуток. Для виправлення диспропорцій розподілу доданою вартості необхідно наблизити (в ідеалі вирівняти) ставки ЄСВ плюс ПДФО, з одного боку, і ПП – з другого.

Досягнення оптимального співвідношення вимагає зміни ставок у зустрічних напрямках: сума ЄСВ і ПДФО має знижуватися, а ставка ПП – зростати. Для обґрунтування ставок податків варто враховувати декілька важливих факторів: рівень доходів громадян – з одного боку, і ставки податку на прибуток основних торговельних партнерів – з іншого. Зважаючи на мізерний рівень доходів громадян, ставки ПДФО повинні бути тільки диференційовані, а число ставок – не менше, ніж п'ять. Варто запровадити неоподатковуваний мінімум доходів громадян, який визначається вартістю товарів / послуг споживчого кошика і щоквартально індексується. До вищих доходів застосовуються диференційовані ставки ПДФО в межах від 10% до 40%. Ставки оподаткування повинні вибиратися з урахуванням європейських соціальних стандартів: середня заробітна плата оподатковується за найнижчою ставкою (10%); мінімальна зарплата (40–50% від середньої) має звільнитися від оподаткування; максимальна заробітна плата (шість середніх) оподатковується за найвищою ставкою (40%). Проміжні доходи оподатковуються за ставками 15%, 22% і 30%.



Ставку податку на прибуток бажано підвищити до 25–30%. Одночасно варто запровадити податкові пільги. Звільнити від оподаткування прибутки, використані на науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки (НДДКР), за зниженими ставками (10–15%) оподатковувати доходи, одержані від реалізації інноваційних товарів, високотехнологічного й енергозберігаючого обладнання, ІТ тощо.

**Висновки.** Обґрунтована виняткова важливість показника доданої вартості для регулювання економіки й доцільність використання доданої вартості як об'єкта оподаткування ПДВ. З'ясована структура доданої вартості – сума фонду оплати праці і прибутку, що автоматично визначає податкову базу єдиного соціального внеску й основних податків: ПДВ, на прибуток, на доходи фізичних осіб. Запропоновано співвідношення для визначення доданої вартості за ціною реалізації товарів / послуг і сплаченим до бюджету ПДВ. Оптимізація податкової системи передбачає вирівнювання ставок ПДФО плюс ЄСВ та податку на прибуток. Запропоновано запровадити диференційовані ставки ПДФО в межах від 0% до 40% з урахуванням європейських соціальних стандартів. Одночасно доцільно підвищувати ставки податку на прибуток до 25–30%, передбачивши обґрунтовані пільги з оподаткування прибутку.

**Список використаних джерел:**

1. Emerging from the shadows: The shadow economy to 2025. URL: [http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/Future/pi-shadow-economy.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-shadow-economy.pdf).
2. Податковий кодекс України: за станом на 02.12.2010 № 2755-VI; із змінами, внесеними згідно із Законом N 2856-VI від 23 грудня 2010 р. Голос України: газета Верховної Ради України. 4 грудня 2010 (№№ 229–230 (4979–4980)).
3. Пирога І.С., Пирога С.С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія. 2-е вид, стереот. Луцьк: Вежа, 2012. 201 с.
4. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс: учеб. пособие. К.: Правова єдність, 2010. 392 с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3341.
6. Герасименко С.А. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / под ред. проф. В.И. Слома. М.: Статут, 1998. С. 140–141.
7. Брызгалин А.В., Берник В.Р, Головкин А.Н. Постатейный комментарий изменений в Налоговый кодекс РФ. Часть I (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 г. N 137-ФЗ). Налоги и финансовое право. 2006. 352 с.
8. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. Москва, 2002. 175 с.
9. Длугош І., Ващенко М.М. Способи незаконного отримання ПДВ у Польщі. Економіка розвитку (Economics of Development). 2017. № 1(81). С. 31–28. URL: [http://www.ed.ksue.edu.ua/ER/knt/eu171\\_81/e171dlu.pdf](http://www.ed.ksue.edu.ua/ER/knt/eu171_81/e171dlu.pdf).
10. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). К.: Парлам. вид-во, 2011. № 2–3. С. 11.