

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.5.87](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.5.87)

УДК 336.22

*О. С. Іванишина,
к. е. н., доцент кафедри податкової політики,
Університет державної фіскальної служби України
ORCID ID: 0000-0002-4495-7475
Л. С. Деміденко,
викладач, Ірпінський коледж економіки і права
ORCID ID: 0000-0002-7040-310X*

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

*О. Ivanyshyna
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Tax Policy
University of the State Fiscal Service of Ukraine
L. Demidenko
teacher, Irpin State College of Economics and Law*

SIMPLIFIED SYSTEM OF TAXATION, ACCOUNTING AND REPORTING: CURRENT STATE AND DIRECTION OF ITS IMPROVEMENT

У статті розглянуто нормативно-правові засади та умови застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва в Україні. Зазначено, що право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єкт господарювання виникає за наявності дотримання певних умов. Визначено практичні особливості застосування спрощеної системи оподаткування у формі єдиного податку суб'єктами господарської діяльності. Зазначено, що право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єкт господарювання виникає за наявності дотримання певних умов. Проаналізовано динаміку надходження єдиного податку та визначено його частку у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів за 2014-2019 рр. Визначено питому вагу єдиного податку в розрізі платників податків за 2014-2019 рр. Оцінювання фіскальної ефективності справляння єдиного податку в Україні за 2014-2019 рр. показав позитивну тенденцію надходжень сум єдиного податку до місцевих бюджетів. Виокремлено актуальні проблеми функціонування спрощеної системи оподаткування в Україні. Визначено перспективні напрями вдосконалення спрощеної системи оподаткування з метою підтримки та стимулювання діяльності малого бізнесу.

The article considers the legal framework and conditions for the application of a simplified system of taxation, accounting and reporting by small businesses in Ukraine. It is outlined that the right to apply a simplified system of taxation, accounting and reporting for an entity arises if certain conditions are met. It is determined that small businesses that are granted with the right to use the simplified taxation system are divided into IV groups. The overall mechanism of taxation under the simplified taxation system for taxpayers of the I-III groups is almost the same, as it determines the

same elements. For group IV - agricultural producers, the tax mechanism is unique and not similar, as it takes into account the peculiarities of agriculture and is aimed at its further support and development. The main argument for choosing business entities is the lower tax burden on the company. The dynamics of the single tax revenue is analyzed and its share in the structure of tax revenues of local budgets for 2014-2019 is determined. The assessment of the fiscal efficiency of the single tax collecting in Ukraine for 2014-2019 showed a positive tendency for single tax revenues incoming to the local budgets. It is determined that the growth of the amounts and share of the single tax in the local budgets indicates the intensification of entrepreneurship and the fiscal capacity of the current simplified taxation system. The actual problems of functioning of the simplified taxation system in Ukraine were singled out. When determining the share of the single tax in terms of taxpayers for 2014-2019 it was found that despite the increase in single tax revenues, their share does not change much, and ranges from 60.2 to 72.9% of individuals, the share of single tax revenues from legal entities averages 18.4%. As for the agricultural producers (group 4), their share of the single tax during 2015-2019, averaged about 18%. It is proved that at the present stage of development of the national economy the application of the simplified system of taxation, without a doubt, is a necessary and effective tool for the development of entrepreneurial activity, small business in particular. In addition, the single tax in the practical implementation of this system is an important source of revenue for local budgets. Studies of promising areas for improving the simplified taxation system have shown that tax reform in Ukraine should be aimed at improving the simplified taxation system and preventing abuse, rather than its actual elimination.

Ключові слова: єдиний податок; суб'єкти малого підприємництва; місцеві бюджети; податкові надходження; спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Keywords: single tax, small business, local budgets, tax revenues, simplified system of taxation, accounting and reporting.

Постановка проблеми. Сьогодні в наукових колах, серед практиків ставиться питання ефективності та доцільності використання спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва, та можливість ліквідації її. Саме тому, постає необхідність в оцінюванні ролі спрощеної системи оподаткування для розвитку малого бізнесу, здійсненні оцінки впливу єдиного податку у наповненні доходної частини місцевих бюджетів та визначенні пропозицій щодо вдосконалення механізму його функціонування.

Незважаючи на значний науковий доробок сучасників, питання щодо спрощеної системи оподаткування діяльності суб'єктів малого бізнесу в умовах трансформації законодавства України, обґрунтування її економічної, соціальної ефективності для малих підприємств та фіскальної значимості для формування місцевих бюджетів залишаються остаточно не вирішеними, що й зумовлює актуальність та практичну значущість вибраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку спрощеної системи оподаткування та особливості її застосування досліджували багато українських вчених та економістів: З. Варналій, О. Бещко, Л. Вороніна, І. Ковальчук, А. Крисоватий, Т. Мараховська, В. Мороз, О. Покагаєва, Л. Ткачик, О. Чабанюк та інші. Дискусія серед науковців та практиків ведеться не тільки з теоретичних засад побудови ефективної спрощеної системи оподаткування, а й безпосередньо практичних заходів, реалізація яких впливатиме на розвиток малого бізнесу в Україні та водночас збільшення надходжень єдиного податку до бюджетів органів місцевого самоврядування. Різноманітність теоретичних підходів та зміни практики застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого бізнесу потребують продовження наукових досліджень щодо перспективних напрямків її вдосконалення в непростих умовах розбудови економіки України.

Метою статті є дослідження ролі єдиного податку у наповненні місцевих бюджетів та визначенні проблем функціонування і перспективних напрямків розвитку спрощеної системи оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Спрощена система оподаткування, обліку і звітності в Україні вперше була запроваджена у 1999 році на основі Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року № 727 [1]. Указ був єдиним нормативним документом, який забезпечував правову базу для застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого бізнесу та визначав умови перебування, методикку нарахування і сплати єдиного податку. Законодавче впровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні було спричинено необхідністю подолання кризових тенденцій в економіці та стимулюванням виходу з «тіні» суб'єктів підприємницької діяльності.

З 1 січня 2012 року на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 4 листопада 2011 р. № 4014- VI [2] було введено в дію Розділ 14 «Спеціальні режими оподаткування», яким

встановлено правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ), спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених ПКУ, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [3].

Суб'єкти малого бізнесу, які мають право на використання спрощеної системи оподаткування, розподілені на чотири групи. Право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для будь-якого платника виникає за наявності двох умов:

- відповідності всім вимогам, що встановлені для платників єдиного податку (табл.1);
- реєстрація особи платником єдиного податку в установленому порядку.

Таблиця 1.
Класифікація платників єдиного податку*

Критерії	Група 1	Група 2	Група 3	Група 4
Платники	фізособи -СПД, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у т. ч. і побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	фізособи - СПД, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у т. ч. побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	фізособи — СПД та юрособи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	сільсько господарські товари робники
Обмеження за обсягом доходу за календарний рік	1 млн грн	5 млн грн.	7 млн грн	частка с/г товари робництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %
Обмеження за кількістю працівників	не мають право використовувати працю найманих осіб	не має перевищувати 10 осіб	не обмежено	не обмежено

*Джерело: складено авторами за даними [3]

Крім вимог зазначених вище, статтею 291.5 ПКУ визначено певні види діяльності, які є забороненими для платників єдиного податку.

Варто також зазначити, що єдиний податок заміщає собою сплату і розрахунок певної кількості обов'язкових податків і зборів, які сплачуються в Україні, зокрема:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку 1 - 4 групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з ПКУ;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України (крім платників 3 групи за ставкою 3 %, а також платників 4 групи);
- податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку 1 -3 груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку 4 групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку 4 групи [3].

На сьогодні спрощена система оподаткування є актуальною у використанні, про що свідчить динаміка кількості фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності – спрощенців. Так, за даними Державної податкової служби України станом на 01.01.2020 р. за єдиним податком оподатковувались доходи 1488,3 тис фізичних осіб-підприємців. Порівняно із аналогічним періодом минулого року кількість зареєстрованих платників єдиного податку збільшилась майже на 93,8 тис. осіб (на 01.01.2019 р. – кількість платників єдиного податку становила 1394,5 тис осіб). Всього на початок 2020 року кількість зареєстрованих фізичних осіб-підприємців в Україні становила 1885,9 тис. осіб, що на 19,8 тис. більше, ніж на початок 2019 року [4]. Якщо взяти до уваги останні дані, то кількість фізичних осіб-підприємців, що використовують спрощену систему оподаткування становить 75-80% від сукупної чисельності фізичних-осіб-підприємців.

Одним з позитивних моментів спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності є те, що вона надає можливість суб'єктам підприємницької діяльності забезпечити роботою не лише себе, але і інших

громадян, так як створюються додаткові робочі місця [5]. Офіційно сумарна кількість фізичних осіб – підприємців і найнятих ними працівників у 2019 році становить понад 2,5 млн. осіб.

Окрім того, ефективність спрощених режимів оподаткування також підтверджується щорічним збільшенням єдиного податку до місцевих бюджетів (табл. 2).

Таблиця 2.
Динаміка єдиного податку до місцевих бюджетів України за 2014-2019рр.*

Показник	Роки					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Доходи місцевих бюджетів, млн грн	231 702,0	294 460,2	366 143,1	502 098,3	562 421,8	560 531,3
Податкові надходження, млн грн	87 333,7	98 218,4	146 902,2	201 005,1	232 532,9	270 545,8
Місцеві податки і збори, млн грн	8 055,2	27 041,2	42 261,6	52 587,1	61 025,7	73 575,3
Єдиний податок (ЄП), млн грн	7 413,3	10 975,1	17 167,1	23 388,3	29 564,2	35 270,2
Частка ЄП в доходах місцевих бюджетів, %	3,2	3,7	4,7	4,7	5,3	6,3
Частка ЄП в податкових надходженнях місцевих бюджетів, %	8,5	11,2	11,7	11,6	12,7	13,0
Частка ЄП в місцевих податках і зборів, %	92,0	40,6	40,6	44,5	48,4	47,9

**Джерело: складено авторами за даними [6]*

Так, незважаючи на кризові явища у економіці, шостий рік поспіль продовжується зростання обсягів надходжень єдиного податку, який сплачується суб'єктами малого бізнесу. За підсумками 2019 рік місцеві бюджети отримали єдиного податку у сумі 35270,2 млн грн, що на 5706 млн грн, або 19,3% більше ніж у 2018 році (рис. 1) [6].

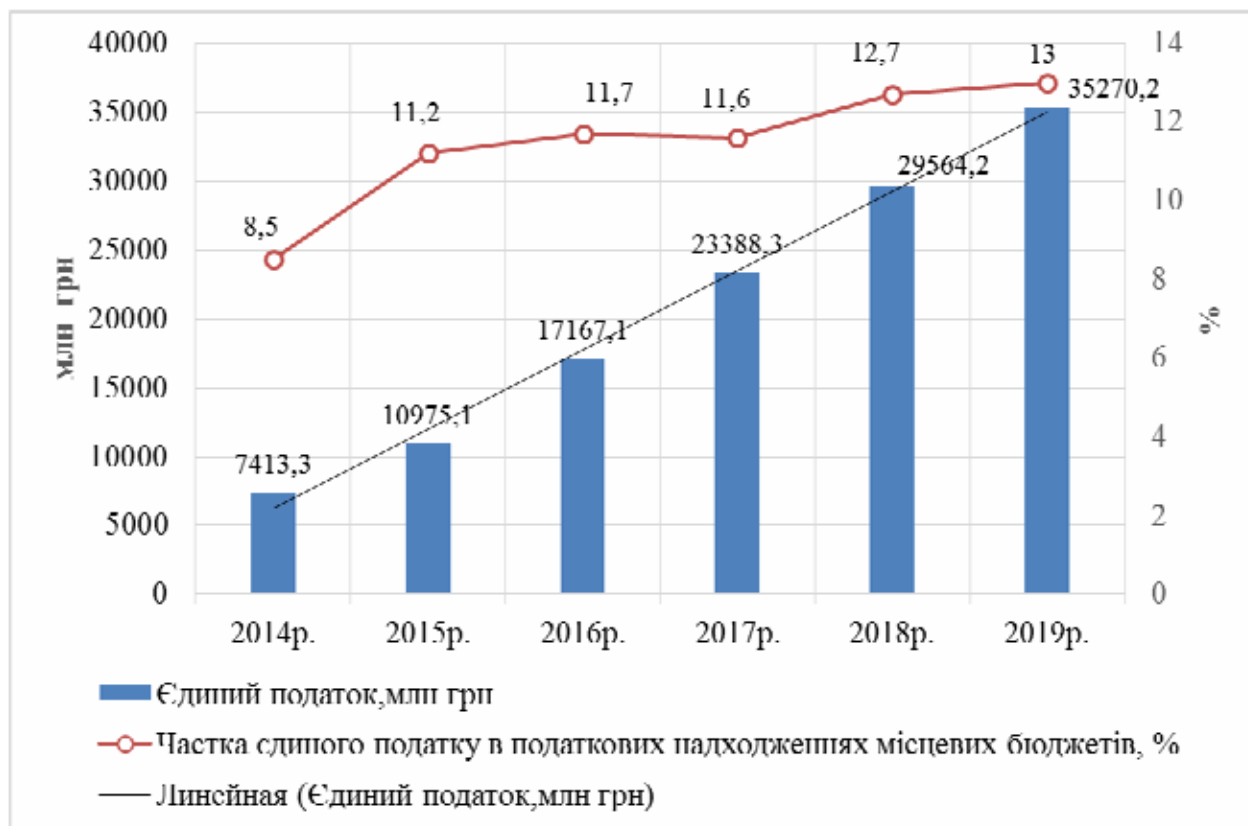


Рис. 1. Динаміка надходження єдиного податку до місцевих бюджетів за 2014–2019 рр.*

Джерело: побудовано авторами за даними [7]

За даними рис.1. прослідковується стійка тенденція до зростання надходжень єдиного податку, зокрема, на це суттєво впливають на інфляційні процеси. Ще однією причиною збільшення обсягу цих надходжень стало включення з 1 січня 2015 року до платників єдиного податку значної кількості сільськогосподарських товаровиробників, які віднесені до 4 групи платників єдиного податку. Аналогом цього

компонента у попередні періоди був фіксований сільськогосподарський податок [8]. Крім того, з 15 серпня 2018 року відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання створення та діяльності сімейних фермерських господарств» від 10.07.2018 р. № 2497-VIII [9] платниками єдиного податку 4 групи тепер є не лише юридичні особи, а є сільгосптоваровиробники – фізичні особи – підприємці, які організували сімейне фермерське господарство.

Розглянемо детальніше динаміку надходжень єдиного податку у розрізі платників за 2014-2019 рр. (табл. 3).

Таблиця 3.

Динаміка надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів у розрізі платників за 2014-2019 рр.*

Показник	Роки					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Єдиний податок (ЄП), млн грн	7413,3	10975,1	17167,1	23388,3	29564,3	35270,2
ЄП з юридичних осіб, млн. грн	2008,5	2206,2	3299,8	3671,2	4416,4	5044,3
Частка,%	27,1	20,1	19,2*	15,6	15,0	14,3
ЄП з фізичних осіб, млн грн	5404,8	6744,4	10326,5	15447,0	19875,6	24952,7
Частка,%	72,9	61,5	60,2	66,1	67,2	70,8
ЄП з сільськогосподарських товаровиробників (4 група), млн грн	122,3	2024,2	3540,8	4270,1	5272,2	5273,1
Частка, %	— **	18,4	20,6	18,3	17,8	14,9

*Джерело: складено авторами на основі даних [6]

**у 2014 році єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників справлявся у формі фіксованого сільськогосподарського податку

Так, у 2019 році ФОП було сплачено 24952,7 млн грн єдиного податку, що на 25,5 % більше, ніж у 2018 році. Щодо надходжень від юридичних осіб, то у 2019 р. ними було сплачено 5044,3 млн грн. Більш наочно показники наведеної таблиці ілюструє рис. 2.

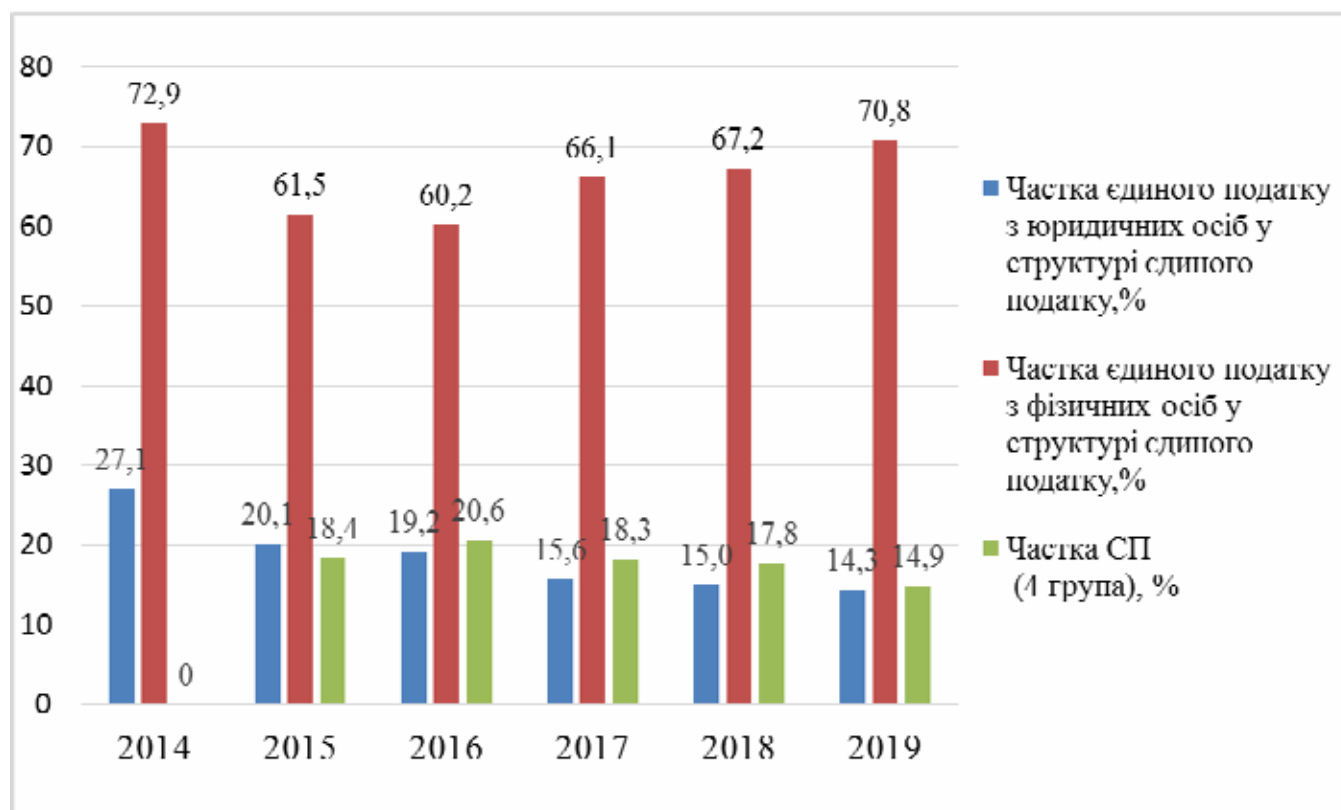


Рис. 2. Питова вага єдиного податку в розрізі платників податків за 2014-2019 рр., %*

*Джерело: побудовано авторами на основі даних [6]

Дані рис. 2 показують, що частка єдиного податку від платників – фізичних осіб набагато більша ніж частка надходжень від юридичних осіб. За період з 2014 р. по 2019 р. питова вага єдиного податку від фізичних осіб коливається у межах 60,2-72,9%. Частка надходжень єдиного податку від юридичних осіб становить у

середньому 18,4%. Що ж стосується сільгоспвиробників (4 група), то їх частка єдиного податку протягом 2015-2019 років у середньому становила близько 18%.

Такі дані є абсолютно логічними із погляду того, що спрощена система за своїми природою і змістом призначена і спрямована на підтримку та розвиток саме малого та середнього бізнесу, ініційованого саме фізичними особами.

Проте, незважаючи на соціальний та фіскальний ефект функціонування єдиного податку багато експертів зазначають, що сьогоденні спрощена система оподаткування має такі недоліки:

- є одним із основних інструментів агресивного планування і ухилення від оподаткування. До способів ухилення від сплати податків за допомогою спрощеної системи оподаткування можна віднести: використання спрощеної системи юридичними особами для переведення коштів в готівку; оформлення відносин із ФОП цивільно-правовими договорами замість оформлення офісних робітників; продаж товарів через «спрощенців» із заниженням задекларованого річного доходу; формальне подрібнення бізнесу [10].

- розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) платники ЄП 1–3 груп повинні здійснювати виключно в грошовій формі.

- платники єдиного 1-3 груп не мають права здійснювати бартерні операції (погашати заборгованість іншим способом, крім грошового). За порушення цього правила платник буде переведений на загальну систему із 1-го числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, у якому здійснено негрошові розрахунки, а дохід, отриманий від заборонених операцій, доведеться обкласти подвійною ставкою ЄП.

- сума ЄП платників 3 групи не залежить від результатів діяльності, оскільки при визначенні об'єкта оподаткування враховуються усі доходи в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі. Тобто витрати не беруться до уваги взагалі. Тому, якщо платник отримує збитки, йому потрібно сплатити ЄП з усієї виручки.

- сума ЄП для платників 4 групи не залежить від результатів діяльності сільгосптоваровиробника. Тобто якщо підприємство спрацювало у збиток чи отримало маленький прибуток, воно все одно має сплатити ЄП, виходячи з площі землі, яка йому належить на праві власності чи на умовах оренди [11].

Для вирішення цих проблем основними напрямками розвитку спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні має стати:

- уніфікація всіх податків і в тому числі єдиного соціального внеску, що сплачують спрощенці, у один дійсно єдиний податок для спрощення процесу розрахунку сум зобов'язань та зменшення витрат часу на звітування про результати діяльності;

- заміна усіх форм звітності, які змушені подавати контролюючим органам платники єдиного податку, однією універсальною формою звіту;

- встановити можливість перевірки діяльності фізичної особи-підприємця, що перебуває на спрощеній системі оподаткування тільки за умови порушення норм законодавства (щодо надання звітності та/або порушення строків сплати податку).

- посилити відповідальність платників єдиного податку за використання праці найманих працівників без оформлення трудового договору із метою забезпечення легалізації трудових відносин найманих працівників. В даному контексті бачиться доцільним запровадити й законодавчо закріпити систему штрафних санкцій та скасування реєстрації такої особи назавжди платником єдиного податку за порушення трудового законодавства, випадки яких є досить частим явищем в нашій державі.

Висновки

Отже, на сучасному етапі розвитку національної економіки функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності є необхідним та дієвим інструментом розвитку підприємницької діяльності малого підприємництва. Крім того, проведені дослідження фіскальної ефективності єдиного податку до місцевих бюджетів дає підстави стверджувати, що рівень податкових надходжень від єдиного податку, який сплачують суб'єкти малого бізнесу протягом досліджуваних періодів (2014-2019рр), має стійку тенденцію до зростання. Подальше реформування спрощеної системи оподаткування має бути спрямоване на її вдосконалення і унеможливлення зловживань, а не на фактичну ліквідацію в Україні.

Список літератури.

1. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 (Втратив чинність) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України від 04.11.2011 р. № 4014-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4014-17>

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

4. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України URL: <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/407585.html>

5. Моїсєєва О.М. Особливості організації та функціонування малого підприємництва в Україні. *Ефективна економіка*. № 3. 2011. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=482>

6. Офіційний сайт Державної казначейської служби України URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

7. Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL: <http://www.minfin.gov.ua/>.

8. Ковальчук І. С. Аналіз рівня оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Modern Economics*. 2017. №5. С. 29-35. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/taxation-analysis-of-small-enterprise-subsidiaries-in-ukraine/>

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 № 2497-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19>

10. Ткачик Л. П., Бешко О. Я. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування. *Молодий вчений*. 2018. № 2(2). С. 758-763. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_2\(2\)_75](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_2(2)_75)

11. Мальшакова С. Аналізуємо системи оподаткування. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-analiziruem-sistemy-nalogooblozheniya>

References.

1. The President of Ukraine (1998), “Resolution of the President of Ukraine: Simplified system of taxation, accounting and reporting of small business”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua> (Accessed 6 October 2015) (Accessed 3 May 2020).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), The Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Other Legislative Acts of Ukraine Concerning the Simplified System of Taxation, Accounting and Reporting”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4014-17> (Accessed 4 May 2020).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax code of Ukraine”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/2755-17> (Accessed 4 May 2020).

4. The official site Tax Service of Ukraine (2020),. available at: <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/407585.html> (Accessed 4 May 2020).

5. Moiseeva, O.M. (2011), “Features of the organization and functioning of small business in Ukraine”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol . 3, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=482> (Accessed 3 May 2020).

6. The official site Treasury Service of Ukraine (2020), available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua> (Accessed 4 May 2020).

7. The official site Ministry of Finance of Ukraine (2020), available at: <http://www.minfin.gov.ua/> (Accessed 4 May 2020).

8. Kovalchuk, I.S. (2017), “Analysis of the level of taxation of small businesses in Ukraine”, *Modern Economics*, [Online], vol . 5, available at: <https://modecon.mnau.edu.ua/taxation-analysis-of-small-enterprise-subsidiaries-in-ukraine/> (Accessed 3 May 2020).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2018), The Law of Ukraine “On amendments to the Tax Code of Ukraine and some laws of Ukraine to stimulate the formation and operation of family farms”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19> (Accessed 4 May 2020).

10. Tkachyk, L.P. and Beshko, O. Y, (2018), “Simplified taxation system as a tool of aggressive tax planning”. *Molody vcheny*, [Online], vol . 2., available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_2\(2\)_75](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_2(2)_75) (Accessed 3 May 2020).

11. Malshakov, S. “Analyze the tax system”, available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-analiziruem-sistemy-nalogooblozheniya> (Accessed 3 May 2020).

Стаття надійшла до редакції 19.05.2020 р.