

УДК 336.1

*В. В. Іщенко,  
аспірант, Національний університет державної  
податкової служби, м. Ірпінь*

## РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ В УКРАЇНІ

*Стаття присвячена історичному аспекту розвитку оподаткування доходів в Україні. На основі проведеного дослідження виявлено перспективні напрями змін в оподаткуванні доходів юридичних і фізичних осіб.*

*The article is devoted the historical aspect of development of profits taxation in Ukraine. On the basis of the conducted research perspective directions of changes in taxation of profits of legal and physical entities are found out.*

### ВСТУП

Найбільшого розквіту податки сягають за умов розвинутої ринкової економіки, стаючи об'єктивним елементом фінансових відносин між державою, юридичними й фізичними особами. У цей період формується завершена модель податкової системи кожної держави, змінюються не тільки види і форми стягнення до бюджету певних сум коштів, а й саме ставлення до податків. Вони стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості. В той же час застосування різних форм оподаткування є предметом дискусій між вченими і практиками. Дискусії викликані і проблемами справедливості оподаткування, і дотримання критерію нейтральності, і необхідністю наповнення бюджету. Особливого загострення ці питання набувають у періоди економічної нестабільності та посткризовий період.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Історичним аспектам розвитку оподаткування присвячені праці В. Андрущенко, Н. Нечай, В. Павленка, А. Соколовської, Ф. Ярошенка та ін. Однак у сучасних умовах зростає необхідність поглибленого дослідження еволюції оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, а також виявлення перспектив їх змін.

### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Багато рис сучасної податкової системи вийшло із джерел Стародавнього Риму. У мирний час податків не було, а на період війни всі громадяни Риму сплачували податки відповідно до розміру своїх доходів. Коли Рим перетворився на імперію, до складу якої входили провінції, громадяни провінцій змушені були платити податки в будь-який час, що підкреслювало їх залежний статус. Основним джерелом доходів від Римських провінцій слугував податок на землю [10]. Тобто, на етапі становлення податкової системи перевага віддавалася тим об'єктам оподаткування, які мали стабільний характер.

Дещо пізніше почала створюватись фінансова система Русі. Основним джерелом доходів княжої казни була дань. Після татаро-монгольської навали стягували прямих податків до казни Російської держави стало неможливим. Основним джерелом внутрішніх доходів стали мита, тобто непряме оподаткування.

Взагалі, держава раннього періоду не мала теорії податків, що і було одним з головних чинників безсистемності їх справляння. Однак проблеми оподаткування цікавили філософів та державних діячів різних епох. Ще Фома Аквінський, відомий церковний діяч і філософ, зазначав стосовно податків, що вони є "дозволеною формою грабунку". Французький філософ Ш. Монтеск'є відзначав, що ніщо не вимагає стільки мудрості й розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і ту, яку їм залишають [1]. У кінці XVII — на початку XVIII ст. в

європейських країнах почала формуватись адміністративна держава, що створила апарат чиновників і ввела достатньо чітку і раціональну податкову систему, яка складалась з прямих і непрямих податків. Серед непрямих податків особливу роль відігравали акцизи [3]. Практика оподаткування розвивалась відповідно до теорії. Так, призначений у 1769 р. міністром фінансів Франції абат Терре віддавав перевагу непрямим податкам, оскільки вважав, що "податки на видатки найменше важкі... вони стягуються поступово та непомітно". У ті ж роки створювалася наукова теорія оподаткування. Її основоположником вважається А. Сміт.

У Росії прямі податки також відігравали другорядну роль, порівняно з непрямими податками. Так, подушної податі збиралося в 1783 р. 5667 тис. рублів (30% усіх доходів), а в 1796 р. — 24721 тис. рублів (33%). Дуже незначні суми приносила подвірна податі і промисловий податок. Податки на споживання давали 42% у 1764 р., 43% у 1796 р. Майже половину цієї суми приносили податки на спиртні напої.

Протягом 19 ст. головним джерелом надходжень до державної казни залишаються прямі й непрямі податки. Головним прямим податком була подушна податі, другим — оброк. Купці сплачували гільдійну податі — процентний збір із заявленого капіталу. Крім того, діяла патентна система оподаткування торгівлі та промисловості. Було введено квитки на лавки, тобто плата за кожен торговий заклад [8].

Розвиток оподаткування після Жовтневої революції має свої особливості. Варто відмітити, що основними джерелами доходів центральних органів радянської влади стала емісія грошей, а місцеві органи влади існували за рахунок контрибуції. Досвід 20-х років показав, що обґрунтоване оподаткування можливе лише за певної побудови відносин власності, яка забезпечила б правове відособлення підприємств від державного апарату управління. Таке відособлення потрібне не тільки для створення правильного оподаткування, а й нормального переливу капіталу між галузями та підприємствами для формування ринку капіталу.

Фінансова система в період непу мала багато специфічних особливостей, але базувалась на податковій системі дореволюційної Росії. Система оподаткування, що встановлювалася, мала погано налагоджений податковий апарат і характеризувалась майже повною відсутністю інформації для визначення фінансового стану різних категорій платників податків, що визначало дуже примітивні способи оподаткування [8].

Таблиця 1. Етапи розвитку оподаткування особистих доходів в Україні

Етап	Характеристика
Перший (до 1993 р.)	Диференційований підхід до різних категорій платників
Другий (період дії Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян»)	Відмова від практики диференційованого оподаткування доходів громадян, встановлення єдиних ставок для всіх категорій громадян і всіх видів доходів
Третій (набуття чинності Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» і по теперішній час	Остаточний перехід до системи оподаткування рівного характеру

Джерело: складено автором.

У 1922—1923 роках прямі податки становили близько 43 % від усіх податкових надходжень до бюджету, а у 1925—1926 роках — 82% [3]. Промисловим податком оподатковувались торговельні й промислові підприємства, а також одноосібні ремесла та промислові заняття. Але, крім цього зрівнювального збору, до складу промислового входив ще й патентний податок. Зрівнювальний збір являв собою, по суті, податок з обороту, який дозволяв відносно рівномірно оподатковувати всі товари, акумулювати в бюджеті надлишки доходів.

Протягом 1930—1931 рр. було встановлено двоканальну систему платежів до бюджету: податок з обороту і відрахування від прибутку. Така реформа мала суттєвий недолік — диференціація відрахувань від прибутку ставила підприємства у нерівні умови. У середині 60-х років з'явилися негативні тенденції у розвитку економіки. Існуюча система платежів до бюджету виконувала лише фіскальну функцію і не стимулювала виробництво. Тому, на нашу думку, почався пошук нових форм взаємовідносин між державою та підприємствами. Додатково було встановлено плату за трудові ресурси та сплату вільного залишку від прибутку. Можна зробити висновок, що відносини між державою і платниками податків розвивались у напрямі, протилежному процесу загальносвітового розвитку. Адже від оподаткування перейшли до адміністративних методів вилучення прибутку підприємств і перерозподілу фінансових ресурсів через бюджет країни.

Про розвиток податкових відносин можна говорити з початком розбудови незалежної України. Варто зауважити, що більш пізні порівняно з розвиненими західними державами запровадження в нашій країні прибуткового податку можна пояснити низьким рівнем доходів у країні. Адже лише за досить високого рівня економічного розвитку, який зумовлює відповідні доходи, а також зі зростанням числа великих доходів виникають умови для запровадження прибуткового оподаткування [4].

Еволюцію власне українського оподаткування доходів фізичних осіб можна проаналізувати, починаючи з доби СРСР (табл. 1).

Важливі зміни в системі оподаткування доходів громадян пов'язані з еволюцією об'єкта оподаткування. У процесі цієї еволюції простежується тенденція до переходу від роздільного до сукупного принципу обкладання доходів громадян. Перший принцип застосовувався на початковому етапі. Він передбачав, що кожен вид доходу громадянина оподатковується окремо. Такий порядок оподаткування був природним в умовах закріпленого в Конституції обов'язку працювати в суспільному виробництві, обмеженості форм зайнятості та видів доходів, що визнавалися законними, можливостей одночасно займатися різними видами діяльності та отримувати доходи з різних джерел. З розвитком форм власності з'являються нові види діяльності та зайнятості, відповідно і нові види особистих доходів, з яких знімаються всілякі обмеження і заборони на зростання. Визнається законною і розширюється сфера отримання доходів, пов'язаних не з працею, а з фінансовими операціями, операціями з нерухомістю. Зростання безробіття та падіння рівня доходів призводять до того, що паралельна зайнятість у різних місцях і отримання доходів з різних джерел стають масовим явищем. З розвитком процесу первісного нагромадження капіталу поступово відбувається концентрація різних видів доходів (від підприємницької діяльності, від володіння корпоративними правами, від вкладів у комерційних банках, від операцій з нерухомістю та ін.) у руках обмеженої кількості громадян. Все це, на нашу думку, створює об'єктивні передумови для переходу до оподаткування сукупного річного доходу як суми всіх видів доходів за рік, яке й було запроваджено Декретом Кабінету Міністрів України [7]. Окрім викладеного вище, необхідність запровадження такого оподаткування зумовлена тим, що доходи, зазнаючи впливу ринкових чинників, можуть

суттєво коливатися протягом року, і лише оподаткування сукупного річного доходу певним чином нівелює ці коливання.

Зміни, які відбулися в оподаткуванні доходів громадян із набуттям чинності Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб", не можна оцінити однозначно. Позитивним з точки зору спрощення адміністрування можна вважати запровадження єдиної ставки оподаткування доходів громадян. Негативним можна вважати збільшення податкового навантаження на незаможні верстви населення через оподаткування прожиткового мінімуму доходів громадян та вищий рівень їх оподаткування порівняно з прибутковим податком з громадян. Негативним з точки зору соціальної справедливості та формування дохідної частини бюджету можна вважати оподаткування високих і надвисоких доходів громадян за єдиною ставкою та відсутність елемента прогресії для них.

На відміну від доходів громадян, як було відмічено вище, доходи підприємств в СРСР вилучалися до бюджету у формі неподаткових платежів. Перехід до податкової форми взаємовідносин між підприємствами і державою розпочався з 1990 р., коли в процесі проведення податкової реформи було ухвалено Закон СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій". З переходом до оподаткування підприємств відразу постало питання про те, що має стати об'єктом оподаткування — валовий дохід чи прибуток. Зокрема, вже у 1991 р. висловлювалися серйозні аргументи на користь запровадження податку на валовий дохід підприємства [8, с. 29—32]. Основним аргументом було те, що в умовах перехідної економіки, на відміну від зрілої ринкової, ще не сформувався соціальний суб'єкт, зацікавлений в отриманні прибутку. Процеси приватизації у цей період тільки почалися. Державні підприємства до цього моменту вже мали право самостійно встановлювати форми і розміри оплати праці, чим вони і користувались, як правило, у бік збільшення. У зв'язку з цим прибуток значно знижувався або взагалі зникав. Вирішити таку проблему можна було двома шляхами: або обмежити суму витрат на оплату праці, яку можна було віднести на собівартість, або обрати об'єктом оподаткування валовий дохід, тобто суму прибутку і заробітної плати. Застосування податку на дохід у цей період мало підставою і недостатньо розвинену правову базу. З одного боку, підприємства перебували у державній власності, а з іншого, реально були задекларовані права трудових колективів на цю власність. Тому юридично складно встановити, кому належить прибуток — державі чи тру-

довому колективу. Таким чином, найбільш прийнятним у даній ситуації був податок на дохід. Доцільність оподаткування валового доходу в перші роки становлення системи прибуткового оподаткування підприємств зумовлена також гіперінфляцією, зниження якої потребувало антистимулів для підвищення заробітної плати і сукупного попиту.

Серед аргументів проти оподаткування валового доходу підприємств найбільш вагомим було твердження, згідно з яким заробітна плата як частина валового доходу стає об'єктом подвійного оподаткування — прибутковим податком з громадян і податком на валовий дохід, отже, в разі застосування останнього логічним було б скасування прибуткового податку з громадян. Можна погодитися з тим, що податкова система, яка включає обидва зазначені податки, підвищує податкове навантаження на заробітну плату. Однак важливо підкреслити, що ці податки виконують різні функції, а тому є такими, що взаємодоповнюють, а не взаємовиключають один одного. Оподаткування заробітної плати у складі валового доходу підприємства було податком на колективний дохід [8]. Воно означало застосування однакових вимог до підприємств з різною трудомісткістю виробництва, що стимулювало її зниження. Теоретичні дискусії з приводу форми доходу підприємства, що має бути об'єктом оподаткування, з одного боку, а з іншого — яскраво виражена орієнтація на світовий досвід оподаткування, стали передумовою неодноразового перегляду в перші роки становлення податкової системи України об'єкта оподаткування підприємств — доходу чи прибутку (табл. 2).

Таким чином, у період з 1992 р. по 1997 р. можна відмітити тенденцію до максимального наближення механізму оподаткування доходів юридичних осіб до того, який притаманний розвиненим західним країнам.

Щодо визначення величини об'єкта оподаткування, то в його еволюції простежуються дві тенденції. З одного боку, спостерігається прагнення до збільшення коригуючих вирахувань з об'єкта оподаткування певних видів доходів і витрат з метою як виконання податком на прибуток регулюючої функції (наприклад, стимулювання благодійної діяльності підприємств), так і запобігання подвійному оподаткуванню доходів на корпоративні права, а також нарахуванню податків на податки. З іншого боку, має місце тенденція до збільшення об'єкта оподаткування в процесі його коригування з метою зменшення можливостей заниження оподаткованого прибутку внаслідок реалізації продукції за бартерними угодами з використанням цін, нижчих від звичайних, та інших опе-

Таблиця 2. Еволюція об'єкта оподаткування податку на доходи і прибуток підприємств

Період	Об'єкт оподаткування
1991 р.	Податок на прибуток
1992 р.	Податок на дохід підприємств
I кв. 1993 р.	Податок на прибуток
II кв. 1993 р.	Податок на дохід підприємств
1994 р.	Податок на дохід підприємств
1995 – 1997 р.	Податок на прибуток підприємств (прибуток визначався за даними бухгалтерського обліку)
1997 – по теперішній час	Податок на прибуток підприємств (прибуток визначається за даними податкового обліку)

Джерело: складено автором

рацій, спрямованих на приховування доходів (табл. 3).

Збільшення об'єкта оподаткування, передбачене Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 р., на нашу думку, зумовлене необхідністю обмеження можливостей приховування доходів від оподаткування шляхом різного роду домовленостей між суб'єктами господарювання, а також нецільового використання коштів фондів, створених за рахунок собівартості. Також вказаним законом вперше передбачена для новостворених підприємств можливість зменшувати балансовий прибуток на суму збитків від операцій, які були отримані протягом будь-якого з трьох перших років господарювання, що передували оподаткованому періоду.

З 1997 р. запроваджується нова методика визначення оподаткованого прибутку, яка передбачає не окремий розрахунок прибутку (доходу) від різних видів діяльності підприємства, а вирахування зі скоригованого валового доходу підприємства як доходу від усіх видів його діяльності валових витрат, що становлять суму будь-яких витрат платника, здійснених як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), придбаних (виготовлених) для їх використання у господарській діяльності платника, та амортизаційних відрахувань [5]. Запровадження цієї методики мало на меті як гармонізацію механізму оподаткування прибутку з європейськими країнами, так і зменшення податкового навантаження на прибуток підприємства. Для зменшення податкового навантаження на прибуток підприємства важливого значення мало набути розширення кола витрат, що включаються до валових, порівняно з витратами, що відносилися на собівартість.

Важливим новим моментом у механізмі обрахування оподаткованого прибутку стало запровадження нових правил визначення терміну виникнення податкових зобов'язань підприємств. У Законі "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. запроваджуються нові правила податкового обліку до-

ходів і витрат, згідно з якими датою збільшення валових витрат вважається дата будь-якої з подій, що сталася раніше: або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), або дата оприбуткування платником податку товарів. Відповідно датою збільшення валового доходу вважається або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, або дата відвантаження товарів (надання результатів робіт, послуг). Такий порядок, що формально виглядав як певного роду компроміс між бажанням наблизитись до ustalених у розвинутих країнах правил податкового обліку доходів і витрат за методом нарахувань у реаліях української платіжної системи, які вимагали застосування касового методу, замість розв'язання наявних проблем створив нові. Він не виключав можливості визнання доходом надходження грошей за нереалізований товар (невиконану роботу, ненадану послугу), тобто на умовах передоплати, що суперечить класичному касовому методу. Внаслідок цього використання принципу першої з подій створило сприятливі умови для уникнення податків [8]. Його застосування дало змогу, маніпулюючи грошима (за допомогою авансових платежів), зменшувати обсяги податкових зобов'язань або "виходити" на збитки. Тому наступним кроком на шляху удосконалення податку на прибуток підприємств мають стати відмова від принципу першої з подій і послідовне запровадження методу нарахувань.

Проведений аналіз змін у механізмі визначення оподаткованого прибутку в цілому свідчить про те, що, по суті, ці зміни були спрямовані на наближення практики оподаткування доходів підприємств в Україні до норм, ustalених у більшості розвинутих країн, і зменшення на цій основі податкового навантаження на підприємства. Подальшому розвитку зазначених тенденцій сприяли й зміни до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", внесені в грудні 2002 р.:

**Таблиця 3. Еволюція коригування величини об'єкта оподаткування податком на прибуток**

Період, нормативний акт	Суми, на які зменшувався або збільшувався об'єкт оподаткування податком на прибуток (дохід)
Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26 грудня 1992 р.	Зменшувався на суму: а) рентних платежів, що вносяться в установленому порядку до бюджету з прибутку; б) доходів (дивідендів, процентів) з акцій, облігацій та інших цінних паперів, випущених в Україні, що належать підприємству; в) доходів від пайової участі в діяльності інших підприємств, створених на території України.
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р.	Збільшувався на суму: а) збитків з товарообмінних (бартерних) операцій, здійснених за цінами, нижчими від звичайних; б) коштів фондів, створених платником податку за рахунок собівартості продукції, використаних не за цільовим призначенням; в) суму коштів, одержаних платником податку від інших суб'єктів підприємницької діяльності на власні потреби, безоплатно тощо. Зменшувався на суму: а) прибутку від володіння корпоративними правами (отриманих дивідендів); б) податку на майно підприємств; податку на землю, що використовується у сільськогосподарському або виробничому обороті; податку з власників транспортних засобів; в) витрат на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі підприємств; г) грошових коштів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів підприємств, перерахованих до фондів, установ, закладів, релігійних організацій, метою діяльності яких не є одержання прибутку, але не більше 4 % балансового прибутку; д) прибутку від реалізації інвестором належної йому частки житла, об'єктів торгівлі й соціально-побутового призначення, збудованих за рахунок його коштів для військовослужбовців та членів їхніх сімей.
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р.	Зменшувався на суму: а) балансових збитків попереднього періоду; б) будь-яких витрат, пов'язаних з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами або у вигляді орендної плати) протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку; в) сум безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат, у разі, коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а також сум заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності; г) інших видів виплат у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрат на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яких інших виплат у грошовій або натуральній формі, встановлених за домовленістю сторін.

Джерело: складено автором.

— право переносити від'ємне значення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди до повного погашення такого від'ємного значення;

— підвищення норм амортизаційних відрахувань;

— збільшення суми витрат на поліпшення основних фондів;

— включення до складу валових витрат суми коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданих) установам науки, культури, неприбутковим установам і організаціям, у розмірі, що становить не менше 2 % та не більше 5 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду (для громадських організацій інвалідів — не більше 10 %) [8, с. 243—244].

Важливі зміни відбулися і у 2004

р., коли було збільшено норми амортизаційних відрахувань для нових основних фондів, а також змінено класифікацію основних фондів з метою нарахування амортизації (4 групи замість 3-х). Подальші зміни у коригуванні величини об'єкта оподаткування податком на прибуток були спрямовані на мінімізацію зловживань з боку платників податків (наприклад, обмеження витрат на маркетингові дослідження, мораторій на надання податкових пільг технопаркам тощо), а також на подальше стимулювання ділової активності (запровадження бонусної амортизації у 2010 р.).

## ВИСНОВКИ

Таким чином, проаналізувавши історичний аспект розвитку оподат-

кування доходів, можна зробити висновки, що оподаткування доходів необхідно розглядати у розрізі оподаткування доходів громадян та доходів (прибутків) підприємств. Така необхідність зумовлена різною природою та призначенням доходів громадян та прибутків підприємств, оскільки доходи громадян призначені для кінцевого споживання, а доходи (прибутки) підприємств — для подальшого відтворення.

Незважаючи на значні прогресивні зміни, які відбулися протягом останніх 20-ти років у оподаткуванні доходів громадян і підприємств, система оподаткування все ще потребує подальшого реформування. З точки зору оподаткування громадян існує необхідність виведення з-під оподаткування доходів, які не перевищують прожитковий мінімум, та запровадження прогресивного оподаткування доходів у великих розмірах. З точки зору оподаткування прибутку підприємств існує необхідність посилення регулюючої функції податку на прибуток, яка може бути реалізована через зниження ставки податку на прибуток або збільшення обсягу вирахувань з валових доходів.

## Література:

- Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Львів: Каменяр, 2000. — 303 с.
- Горський І.В. Налоги в риночній економіці. — М.: Анкіл, 1992. — 144 с.
- Нечай Н.В. Нариси з історії оподаткування. Вісник ПСУ // 2002. — 144 с.
- Паєнтко Т.В. Прибуткове оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. — К.: Комп'ютерпрес, 2007.
- Про податок на прибуток підприємств: Закон України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.portal.rada.gov.ua](http://www.portal.rada.gov.ua).
- Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.portal.rada.gov.ua](http://www.portal.rada.gov.ua).
- Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.portal.rada.gov.ua](http://www.portal.rada.gov.ua).
- Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
- Шевчук В.О. Уніфікація податкових систем країн європейського союзу як критерій поглиблення інтеграції // Фінанси України. — 2007. — № 12. — С. 49—59.
- Ярошенко Ф.О., Павленко В.А. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посібник. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 240 с.

Стаття надійшла до редакції 24.06.2010 р.