

2. Doing Business. WORD BANK GROUP. 2020. URL: <https://russian.doingbusiness.org/ru/custom-query> (дата звернення 20.09.2020).
3. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Doing Business. 2020, URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=05376d6c-3772-4027-ac6f-73e33e2905a8&title=DoingBusiness2019>
4. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (в редакції від 30.06.1999 р. No 784-XIV та від 22.12.2011 р. No 4212-VI) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2343-12#Text>
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 зі змінами та доповненнями, № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
6. Господарсько-процесуальний кодекс України від 06.11.1991 № 1798-XII, в редакції Закону [№ 2147-VIII від 03.10.2017](#) зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
7. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 03.07.2019 у справі № 369/11268/16-ц. Єдиний державний реєстр судових рішень URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83482786>
8. Цивільне право України, підручник за редакцією О. В. Дзери, Н. С. Кузнєцової. – К. : Юринком Інтер, кн. перша. – 2005. 735 с.

УДК 336.225.641:005.334.4[347.736/.738]

Лубковський С. А.

к.е.н., доцент кафедри корпоративних фінансів і контролінгу

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОПОДАТКУВАННЯ В МЕЖАХ ПРОЦЕДУР БАНКРУТСТВА КОРПОРАЦІЙ В УКРАЇНІ

Податки, у їх широкому розумінні, є багатогранним і невід’ємним атрибутом сучасних соціально-економічних відносин, завдяки якому суспільні потреби фінансуються у спільний спосіб за спільний у суспільному вимірі рахунок. З позиції корпорацій як суб’єктів господарювання і платників податків такі платежі, зачасти, виступають суттєвим елементом їх фактичних затрат, а тому прямо впливають на рівень платоспроможності – міру здатності вчасно та в повному обсязі погашати свої грошові зобов’язання перед кредиторами. Неспроможність виконувати такі зобов’язання після настання визначеного строку без застосування процедур, передбачених законодавством про банкрутство, свідчить про неплатоспроможність підприємства і є підставою для застосування механізму досудового відновлення платоспроможності (санація боржника до відкриття провадження у справі про банкрутство, далі – досудова санація) або відкриття провадження у справі про банкрутство. Таке провадження згідно Кодексу України з процедур банкрутства передбачає щодо боржника-юридичної особи застосування судової процедури розпорядження майном боржника з подальшою його санацією або ліквідацією [2].

Прямий вплив оподаткування на здатність своєчасно та в повній мірі виконувати грошові зобов’язання обумовлюється, з одного боку, обсягом, структурою і строками сплати податкових платежів. З іншого – їх загальністю та обов’язковістю, що виступає проявом одного з основних наукових принципів оподаткування, сформульованих ще А. Смітом, згідно з яким усі піддані держави мусять платити податки «відповідно до своєї здатності та сил, тобто відповідно до доходу» [5, с. 505].

Такий підхід закріплено в Конституції України, в якій визначається, що кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом [1], і втілено в принципах, на яких побудовано вітчизняне податкове законодавство. Ключовими з них в досліджуваному контексті виступають: загальність оподаткування (кожна особа зобов’язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є) та невідворотність

настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [3]. Зокрема, за несвоєчасну чи не в повній мірі сплату податкових зобов'язань платник несе, поряд з іншою, фінансову відповідальність у вигляді штрафів та пені, що, в кінцевому підсумку, збільшують обсяг його грошових зобов'язань, а отже – тиск на платоспроможність суб'єкта господарювання.

У контексті забезпечення виконання боржником своїх зобов'язань, зокрема у процесі відновлення його платоспроможності, українське законодавство з процедур банкрутства визначає:

- контролюючий орган, який відповідно до Податкового кодексу України уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у межах своїх повноважень (далі – податковий орган), одним із можливих кредиторів боржника;

- зобов'язання щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування¹ компонентою грошових зобов'язань такого боржника. При цьому, до них не включаються неустойка (штраф, пеня) та інші фінансові санкції, визначені на дату подання заяви до господарського суду. Крім того, податковий борг визнається безнадійним та списується, якщо він виник у строк, що передував трьом рокам до дня проведення зборів кредиторів, на яких затверджується план досудової або судової санації боржника [2].

Зазначені виключення покликані, серед іншого, знизити податковий тиск на платника податків, який потребує відновлення його платоспроможності. Особливо такий аспект корисний для тих суб'єктів господарювання, які вчасно звернулися по допомогу і мають великі шанси її відновити та продовжити свою підприємницьку діяльність. Суспільним ефектом від такого підходу можна

¹ Такі внески, по-перше, мають ряд характерних рис, властивих податкам [4, с. 140], по-друге, обов'язок їх нарахування та сплати закріплено за суб'єктами господарювання, по-третє, є невід'ємним елементом їхніх витрат. А відтак, як і податки, вони прямо впливають на платоспроможність таких суб'єктів. Тому, досліджуючи особливості податкових відносин в межах процедур банкрутства корпорацій в Україні, означені внески розглядатимуться як компонента їх оподаткування.

вважати оздоровлення фінансового господарства боржника, зниження ризику неплатоспроможності його контрагентів, що може виникнути через неповне виконання перед ними відповідних зобов'язань, а також збереження робочих місць, продовження виготовлення продукції і, відповідно, подальшу сплату податкових платежів до державного і місцевих бюджетів та цільових фондів.

Крім того, Кодекс України з процедур банкрутства визначає ряд інших особливостей у податкових відносинах, що супроводжують застосування відповідних процедур. Їх систематизацію наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Ключові аспекти оподаткування в межах процедур банкрутства корпорацій в Україні

Процедури	Аспекти оподаткування
Санація боржника до відкриття провадження у справі про банкрутство	З метою запобігання банкрутству боржника (відновлення платоспроможності) його засновники, власники майна, кредитори, інші особи можуть надати йому фінансову допомогу достатню для погашення грошових зобов'язань перед кредиторами, зокрема й зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування. Боржник за рішенням його засновників (учасників, акціонерів) може ініціювати процедуру досудової санації. Він розробляє і подає на схвалення зборам кредиторів її план. Якщо у ньому передбачено розстрочення чи відстрочення або прощення (списання) боргів чи їх частини, він вважається схваленим податковим органом в частині вимог з податків, зборів (обов'язкових платежів) на умовах цього плану без необхідності голосування такого органу. Податковий борг, який виник у строк, що передував трьом рокам до дня проведення зборів кредиторів, визнається безнадійним та списується. У той же час, податковий борг, який виник пізніше, розстрочується (відстрочується) або списується на умовах означеного плану, але вони мають бути не гіршими, ніж умови задоволення вимог кредиторів, які проголосували за його схвалення. До плану санації не включаються вимоги першої та другої черг задоволення вимог кредиторів. До них, серед іншого, відносяться нараховані на суми виплат, пов'язаних з оплатою праці і трудовими відносинами, страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інше соціальне страхування (перша черга), а також інші зобов'язання із сплати страхових внесків на таке страхування, крім вимог, задоволених позачергово (друга черга). Після схвалення означеними зборами плану досудової санації до господарського суду подається заява про його затвердження. В ухвалі суду про прийняття такої заяви до розгляду зазначається, зокрема, введення мораторію на задоволення вимог кредиторів, у тому числі й податкового органу, які включені до плану санації. Ця ухвала оскарженню не підлягає. Господарський суд, як виняток, може обмежити дію мораторію, якщо він може спричинити втрату предмета застави, у тому числі податкової. Мораторій скасовується ухвалою про затвердження плану санації або про відмову в його затвердженні (у цьому разі скасовуються й всі інші заходи, вжиті судом, зокрема щодо забезпечення вимог кредиторів). Однією з підстав для відмови в затвердженні плану санації є доведення податковим органом як одним з кредиторів, який не брав участі в голосуванні, що в разі ліквідації боржника його вимоги були б задоволені в розмірі, що перевищує розмір вимог, які будуть задоволені відповідно до умов такого плану. Крім того, дія мораторію щодо погашення забезпечених вимог кредиторів, зокрема й означеного органу, за рахунок відповідного заставного майна може припинятися автоматично. Це відбувається після спливу 60 календарних днів з дня прийняття до розгляду заяви про затвердження плану санації, якщо протягом цього часу господарським судом так і не було її

	розглянуто. Такий затверджений план є обов'язковим для всіх кредиторів, вимоги яких він включає, у тому числі й для податкового органу. За заявою боржника або кредитора господарський суд може припинити процедуру санації у разі порушення виконання її плану, за наявності підстав вважати, що такий план не буде виконаний. Ухвала суду про її припинення скасовує вжиті ним заходи, а план санації вважається розірваним. У такому разі вимоги кредиторів, у тому числі й податкового органу, відновлюються в повному розмірі у незадоволеній частині. Господарський суд своєю ухвалою затверджує або відмовляє у затвердженні звіту про виконання плану санації. Ухвала про його затвердження засвідчує виконання такого плану, відновлення платоспроможності боржника та скасовує всі вжиті судом заходи.
Відкриття провадження у справі про банкрутство, введення мораторію на задоволення вимог кредиторів	Податковому органу не пізніше трьох днів з дня постановлення надсилається ухвала про відкриття провадження у справі про банкрутство. При цьому, таке провадження може бути відкрите, зокрема, на основі його заяви як одного з кредиторів боржника. У такому разі до неї він має додати докази вжиття заходів щодо стягнення (погашення) податкового боргу або іншої заборгованості у встановленому законодавством порядку. Після введення мораторію на задоволення вимог кредиторів, що відбувається одночасно з відкриттям означеного провадження, у тому числі й за заявою податкового органу, зупиняється, з одного боку, виконання боржником грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), строк виконання яких настав до дня введення мораторію. З іншого – припиняються заходи щодо забезпечення виконання таких зобов'язань, застосовані до дня введення мораторію. Під час його дії забороняється стягнення на підставі виконавчих та інших документів, що містять майнові вимоги, а також забороняється виконання вимог, на які поширюється мораторій, не нараховуються штрафи, пеня та інші фінансові санкції за невиконання чи неналежне виконання зобов'язань за всіма такими вимогами, зупиняється перебіг позовної давності тощо. Але цей мораторій, серед іншого, не поширюється на вимоги поточних кредиторів, зокрема й податкового органу, виплату заробітної плати та нарахованих на ці суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування. Забезпечені вимоги кредиторів за рахунок майна, яке є предметом забезпечення, погашаються лише в межах провадження у справі про банкрутство. Дія мораторію припиняється з дня закриття такого провадження. При цьому, якщо господарським судом протягом 170 календарних днів з дня введення процедури розпорядження майном не було визнано боржника банкрутом або не введено процедуру санації, дія мораторію щодо задоволення забезпечених вимог податкового органу чи інших кредиторів за рахунок майна боржника, яке є предметом забезпечення, припиняється автоматично після спливу таких 170 днів. Крім того, під час процедури санації за клопотанням забезпеченого кредитора, зокрема означеного органу, суд може припинити дію мораторію щодо такого майна, якщо воно не задіяне у виконанні плану санації або є швидкозношуваним предметом чи товаром, що швидко псується. У той же час, активи боржника, що перебувають у податковій заставі, можуть бути звільнені господарським судом з такої застави, про що виноситься ухвала у судовому засіданні за участю податкового органу. Правові наслідки мораторію не застосовуються, якщо провадження у справі закрито у результаті того, що судом не було виявлення ознак неплатоспроможності боржника.
Розпорядження майном боржника	Процедура вводиться строком до 170 календарних днів. Податковий орган як конкурсний кредитор зобов'язаний подати до господарського суду письмову заяву (і підтверджуючі документи) з вимогами до боржника, що виникли до дня відкриття провадження у справі про банкрутство, протягом 30 днів з дня офіційного оприлюднення оголошення про його відкриття. Це стосується, зокрема, вимог щодо сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування. У разі відкриття провадження за заявою такого органу, він може заявити додаткові грошові вимоги до боржника у межах цього строку. Крім того, якщо податковий орган є забезпеченим кредитором і має, при цьому, вимоги, що є незабезпеченими, або у разі відмови від забезпечення, він зобов'язаний подати заяву з відповідними грошовими вимогами. Загалом же, забезпечені кредитори можуть повністю або частково відмовитися від забезпечення. У той же час, за умови недостатньої вартості застави для покриття всієї вимоги, кредитор розглядається як забезпечений лише в частині вартості предмета застави, а залишок вимог вважається незабезпеченим. Копії зазначених заяв і підтверджуючих документів надсилаються боржнику та розпоряднику майна. Під час процедури розпорядження майном боржник має право задовольняти лише ті вимоги кредиторів, на які не поширюється дія мораторію, серед яких вимоги поточних кредиторів, зокрема й податкового органу, виплата заробітної плати та нараховані на ці суми страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування. До визнання боржника банкрутом його спори з податковим органом, який має поточні вимоги,

	вирішуються в межах справи про банкрутство шляхом їх розгляду у позовному провадженні господарським судом. У процесі процедури розпорядження майном розробляється план санації боржника, зокрема й в частині податкових вимог, і до її завершення на зборах кредиторів відбувається його схвалення (з подальшою подачею до господарського суду клопотання про введення процедури санації і затвердження її плану) або приймається рішення про подачу до суду клопотання про визнання боржника банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури. У разі неприйняття зборами протягом строку дії процедури розпорядження майном одного з вказаних рішень, судом за наявності ознак банкрутства у межах п'яти днів після її закінчення приймається постановою про таке визнання та відкриття ліквідаційної процедури. Крім того, судом на підсумковому засіданні може бути прийнято ухвалу про закриття провадження у справі про банкрутство.
Санація боржника	Рішення про схвалення або відхилення плану санації приймається шляхом голосування окремо кожним класом кредиторів. З цією метою усі конкурсні кредитори поділяються на класи (кредитори, включені до кожної черги, формують окремий клас). При цьому, якщо вказаний план передбачає розстрочення чи відстрочення або прощення (списання) боргів із сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) чи їх частини, він вважається схваленим податковим органом в частині задоволення вимог з податків, зборів (обов'язкових платежів) на умовах плану санації без необхідності голосування з його боку. При цьому податковий борг, який виник у строк, що передував трьом рокам до дня проведення зборів кредиторів, які затверджують зазначений план, визнається безнадійним та списується. Щодо іншого податкового боргу, який виник пізніше, то він розстрочується (відстрочується) або списується на умовах плану санації, які повинні бути не гіршими, ніж умови задоволення вимог кредиторів, які голосували за його схвалення, а також розмір та порядок задоволення вимог, які були б застосовані у разі введення процедури ліквідації. Якщо податковий орган має забезпечені вимоги, то вони разом з іншими вимогами забезпечених кредиторів утворюють окремий клас, до якого включаються вимоги у тій їх частині, яка забезпечена заставою майна. В іншій частині, яка не забезпечена заставою, такі вимоги включаються до класу незабезпечених. У разі невиконання умов плану санації та/або невиконання поточних зобов'язань боржника, серед яких і зобов'язання щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування, процедура санації боржника припиняється достроково. У зв'язку з цим господарський суд ухвалою відповідної постанови визнає боржника банкрутом і відкриває ліквідаційну процедуру.
Ліквідація банкрута	Ухвала судом такої постанови, зокрема з означеної причини або на основі відповідного клопотання за рішенням зборів кредиторів, тягне за собою ряд наслідків. З дня її ухвали, серед іншого, строк виконання всіх грошових зобов'язань банкрута, зокрема й зі сплати податкових платежів, вважається таким, що настав; у банкрута не виникає жодних додаткових зобов'язань, у тому числі зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), крім витрат, безпосередньо пов'язаних із здійсненням ліквідаційної процедури; припиняється нарахування неустойки (штрафу, пені), процентів та інших економічних санкцій за всіма видами заборгованості тощо. Щодо черговості задоволення податкових вимог, то у межах першої черги кошти від продажу майна банкрута спрямовуються на погашення вимог щодо нарахованих на суми виплат, пов'язаних з оплатою праці і трудовими відносинами, страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інше соціальне страхування. До вимог другої черги відносяться інші зобов'язання із сплати страхових внесків на таке страхування, крім вимог, задоволених позачергово. Вимоги щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) задовольняються у третю чергу. Вимоги кожної наступної черги задовольняються у міру надходження коштів від продажу майна банкрута після повного погашення вимог попередньої черги, крім випадків, визначених Кодексом України з процедур банкрутства. Оскільки до кожної з означених черг, поряд з податковими, відносяться й інші вимоги, то, у разі недостатності таких коштів для повного задоволення всіх вимог однієї черги, вони погашаються пропорційно до суми вимог, що належить кожному кредитору однієї черги. Якщо у банкрута і податкового органу є зустрічні однорідні вимоги, то їх погашення може відбуватися за згодою такого органу шляхом заліку, за умови що це не порушує майнові права інших кредиторів. Погашення забезпечених вимог за рахунок майна банкрута, що є предметом забезпечення, здійснюється позачергово. Вимоги, що залишились не погашеними у зв'язку з недостатністю майна, вважаються погашеними. Продаж майна боржника (банкрута) здійснюється на аукціоні, який відбувається в електронній торговій системі. Оголошення про проведення такого аукціону повинно містити, серед іншого, відомості про можливість надання переможцю податкової накладної.

З метою підвищення ефективності і повноти погашення вимог за зобов'язаннями до корпорації-боржника, зокрема зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, особливо у межах процедур досудової та/або судової санації, пропонується застосовувати вдосконалену автором класифікацію таких вимог (табл. 2).

Таблиця 2

Удосконалена класифікація податкових та інших вимог за зобов'язаннями до корпорації-боржника в межах різних процедур банкрутства

Класифікаційні ознаки	Види вимог та їх характеристика
За ознакою міри та способу погашення	Незмінні, реструктуризовані, залікові, відмовні та непогасні вимоги. Незмінні – вимоги, що підлягають погашенню у вихідному (незмінному) обсязі. Реструктуризовані – вимоги, що розстрочуються, відстрочуються, прощаються (списуються) у повному або частковому обсязі, вимоги, щодо яких забезпечений кредитор повністю або частково відмовився від забезпечення, заставне майно господарським судом звільнене із застави, зокрема податкової, вартість застави є недостатньою для покриття всієї вимоги в частині такої нестачі, внаслідок чого відповідні вимоги стають незабезпеченими, а також забезпечені вимоги, щодо яких відбулася зміна пріоритетності. Залікові – вимоги, що погашаються шляхом взаємозаліку на основі їх однорідності. Відмовні – вимоги, щодо яких мала місце відмова з боку кредитора. Непогасні – вимоги, що не можуть бути погашеними у зв'язку з недостатністю майна банкрута в процесі ліквідації.
За ознакою строковості	Позастрокові, строкові та поточні вимоги. Позастрокові – вимоги, що виникли у строк, що передував трьом рокам до дня проведення зборів кредиторів, на яких затверджується план досудової або судової санації боржника, – визнаються безнадійними та списується. Строкові – вимоги, що виникли впродовж цих трьох років і включаються до відповідного плану. Поточні – а) вимоги, що не ввійшли, зокрема оскільки не підлягають включенню, до того чи іншого плану, але підлягають погашенню, б) виникли вже після означених зборів на етапі досудової санації чи після відкриття провадження у справі про банкрутство.
За ознакою ліквідності	Неліквідні, ліквідні та безнадійні вимоги. Неліквідні – вимоги, що можуть перебувати та/або перебувають під мораторієм; вимоги, що не можуть бути погашені внаслідок перебування майна боржника під арештом та/або вчинення ним правочинів до відкриття зазначеного провадження, які завдали йому збитків, призвели чи можуть призвести до втрати, псування його майна чи іншим чином перешкоджають відновленню його платоспроможності. Ліквідні – вимоги, на які не поширюється мораторій, виведені з-під такого мораторію або щодо яких відбулось його завершення; вимоги, джерелом погашення яких виступило майно, щодо якого був знятий арешт за заявою керуючого санацією чи внаслідок введення процедури ліквідації банкрута, та/або ресурси, отримані в результаті відмови такого керуючого від означених правочинів чи внаслідок вжиття господарським судом заходів щодо забезпечення вимог кредиторів. Безнадійні – вимоги, щодо яких завершився строк позовної давності, не включаються до грошових зобов'язань та/або залишаються не погашеними у зв'язку з недостатністю майна банкрута в процесі ліквідації.
За ознакою	Активні, пасивні та позапроцедурні вимоги. Активні – вимоги, що беруть участь у формуванні реєстру вимог кредиторів у межах

характеру участі в процедурах банкрутства	досудової і судових процедур та підлягають погашенню на умовах відповідного плану санації або ліквідаційної черговості. Пасивні – а) заборгованість, що не включається до грошових зобов'язань боржника та/або відповідного реєстру і не підлягає погашенню, б) вимоги, які хоч і включаються до такого реєстру, але не погашаються як загалом, так і в частині неможливості бути погашеними. Позапроцедурні – вимоги, що погашаються у звичайному режимі, або позачергово.
За ознакою ризиковості	Звичайні та ризикові вимоги. Звичайні – вимоги, щодо яких очікується повне виконання на етапі доліквідаційних процедур (їх погашення у повній відповідності з визначеними умовами затвердженого плану досудової та/або судової санації у поєднанні з повним виконанням в частині поточних вимог), а також згідно ліквідаційної черговості у разі відкриття такої процедури. Ризикові – вимоги, щодо яких існує певна вагома ймовірність їх невиконання в частині умов відповідного плану санації та/або поточних вимог, що загрожує достроковим припиненням відповідної процедури, а у разі судової санації – подальшим визнанням боржника банкрутом і його ліквідацією. Крім того, до них слід віднести ту частину забезпечених (позачергових) та/або незабезпечених (чергових) вимог, щодо яких є ризик виконання не в повному обсязі чи взагалі непогашення внаслідок недостатності коштів від продажу майна банкрута, зокрема, що перебуває в податковій заставі, у процесі реалізації ліквідаційної процедури.

Джерело: власна розробка автора

Застосування такої класифікації забезпечить більш чітку структурування податкових та інших вимог, у тому числі, на етапі формування їх реєстру з можливістю поглибленого аналізу та контролю за ходом їх погашення, що сприятиме підвищенню ефективності управління таким погашенням, а отже – реалізації відповідних процедур.

Список використаних джерел:

1. Конституція України: за станом на 01 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Кодекс України з процедур банкрутства: за станом на 01 липня 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>.
3. Податковий кодекс України: за станом на 02 липня 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Опарін В. М., Паєнко Т. В. Ідеологія, прагматика та результативність податкового реформування в Україні. *Проблеми економіки*. 2017. №4. С. 138-147.
5. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Пер. з англ. К.: Port-Royal, 2001. 594 с.