

УДК 336.225.6:336.228.330.3
ББК 65.261.414

Луца Н.В.

ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗБЕРЕЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ У МЕХАНІЗМІ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

ННЦ “Інститут аграрної економіки”,
Українська академія аграрних наук,
03680, м. Київ,
вул. Героїв Оборони, 10,
тел./факс: 0445260565,
e-mail: webadm@iae.kiev.ua, www.iae.kiev.ua

Анотація. У статті розглянуто проблеми застосування податкових пільг у механізмі прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств, визначено перспективи та напрями диференціації застосування їх окремих елементів у вітчизняній практиці податкового регулювання доходів агроформувань.

Ключові слова: податкові пільги, прямі податки, бюджетні втрати, інвестиційний кредит.

Annotation. The problems of using the taxes privileges into mechanism of direct taxation of the agroenterprises, determined perspectives and directions of differetiation using of them some elements into national practics of taxes regulation of income agricultural commodity producers is considered in the paper.

Key words: taxes privileges, direct taxes, budget's lose, investicion credit.

Вступ. Теоретичні дослідження та практика оподаткування аграрного сектора економіки розвинених європейських і пострадянських країн, а також власний досвід України довели, що, виходячи зі специфіки функціонування галузі та її ролі в економічній системі країни, поєднання ринкових важелів з виваженим державним регулюванням, зокрема у фінансовій сфері, є найбільш оптимальним для успішного її розвитку.

Система оподаткування відіграє одну з ключових ролей у державному впливі на економіку сільськогосподарських підприємств. Застосування в механізмі оподаткування пільг і санкцій дає змогу стимулювати й обмежувати окремі процеси.

Окремим питанням доцільності, механізмів та інструментів державного впливу на розвиток сільськогосподарського виробництва, зокрема, через підсистему прямого оподаткування присвячені праці класиків фінансової науки й сучасних дослідників, серед яких варто відзначити М.Дем'яненка, Д.Полозенка, Д.Дему, Н.Сеперович, Л.Тулуша, П.Лайка та інших. Водночас в умовах недостатності фінансових ресурсів, особливо в економічно слаборозвинених країнах, проблема податкових пільг в аграрній галузі потребує дослідження обґрунтованості їх застосування, ефективності пільгового механізму оподаткування та оцінки фіскальних наслідків.

Постановка завдання. Метою статті є оцінка бюджетних втрат від застосування спрощеного режиму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств, аргументація власного бачення окремих методологічних проблем застосування податкових пільг у механізмі прямого оподаткування в аграрному секторі та шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Думки науковців і практиків щодо доцільності застосування податкових пільг, зокрема в сільськогосподарському виробництві, а головне – їх ефективності та впливу на економіку держави досить неоднозначні. Прихильники пільгового оподаткування наголошують на важливості стимулюючої складової, об'єктивно необхідної для створення сприятливих умов для розвитку галузі, а також со-

ціальної функції системи оподаткування. При цьому зауважується, що сільське господарство є базовою галуззю для розвитку інших. Як зауважує П.Т.Саблук, "...одержана в сільському господарстві продукція на одну грошову одиницю дає роботу понад дванадцятьом одиницям в інших сферах..." [12, с.5]. Крім того, аграрне виробництво об'єктивно обмежене в отриманні максимального прибутку з огляду на специфіку його суспільних функцій – забезпечення продовольчої безпеки, а також рівнем купівельної спроможності населення як основного споживача сільськогосподарської продукції. Галузь, у силу специфіки виробництва, залежить від природно-кліматичних умов, має низький рівень обігу капіталу. Таким чином, аграрії поставлені в нерівні стартові умови порівняно з іншими суб'єктами господарювання. Усе це вимагає особливих підходів держави до побудови податкового механізму.

Негативне ставлення до податкових пільг зумовлюється тим, що пільги є прямими вилученнями з доходів державного бюджету, тобто за своєю суттю – це недоотримані бюджетом кошти, які повинні компенсуватися іншими платниками податків. Не випадково багато західних економістів визначають податкову пільгу як субсидіювання державою окремих категорій платників шляхом установлення для них більш сприятливих умов оподаткування. Аргументи прихильників оподаткування сільського господарства на загальних підставах зводяться до визначення ролі галузі у формуванні ВВП (близько 15–18%) та кількості зайнятих працівників (близько 25%). Поряд із цим податкові надходження до Зведеного бюджету складають лише близько 1,5%.

На наш погляд, знайти компроміс між точками зору цих двох груп можливо за рахунок проведення критичного аналізу податкових втрат бюджету від пільгового оподаткування та впливу останнього на ефективність господарювання платників. Адже слід урахувати, що, знижуючи рівень оподаткування, держава повинна враховувати тривалість часового лагу між періодом запровадження пільг і започаткуванням висхідної динаміки. У сільському господарстві зниження рівня оподаткування доходів та компенсація бюджетних утрат мають свої особливості, фіскальна роль податкових платежів галузі не є пріоритетною. Особливо це стосується країн з транзитивною економікою. Часто проявів пільг потрібно чекати тривалий час, а за відсутності відповідних умов це може бути постійним з метою збереження галузі.

Лиса Н.В. Ефективність застосування та перспективи збереження податкових пільг у механізмі ...

Більшість дослідників наголошують на неоднозначності підходів до визначення складу податкових пільг [4; 8]. У вузькому розумінні податкова пільга – це визначений законом окремий елемент оподаткування. У більш широкому розумінні податковою пільгою слід вважати надання будь-яких податкових переваг, кінцевою метою яких, як правило, є зниження податкового навантаження. З огляду на подібне трактування, спеціальний режим, який у механізмі прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств може бути представлений єдиним сільськогосподарським податком (за сучасних умов – фіксований сільськогосподарський податок – ФСП) можна вважати податковою пільгою.

Однак, оцінюючи перелік обов'язкових платежів, що входили до складу ФСП до 2005 року, зокрема, внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, відзначимо некоректність трактування ФСП як податкової пільги, адже 70% суми податку складала саме перелічені платежі. Бюджет отримував лише 30%, а до 2001 року податок до місцевих бюджетів не сплачувався взагалі. Таким чином, практичне звільнення від оподаткування основними прямими податками стало специфічним джерелом фінансування Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, що суперечить сутності й меті застосування пільги в оподаткуванні доходів від ведення господарської діяльності.

Оцінка структури бюджетних втрат (табл. 1) до 2005 року (реформування ФСП і виведення з його складу соціальних внесків та внесків до Пенсійного фонду) свідчить,

що в окремі роки обсяги несплачених прямих податків за рахунок спеціального режиму значно нижчі за економію на сплаті внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Така динаміка є свідченням звільнення більшою мірою від навантаження оподаткуванням фонду оплати праці, аніж доходів від землекористування та ведення господарської діяльності. Не заперечуючи в цілому можливість часткового фінансування з бюджету витрат на пенсійне та соціальне забезпечення сільського населення, ми дотримуємося точки зору щодо необхідності розмежування каналів прямого фінансування, зокрема Пенсійного фонду, та оцінки непрямого фінансування галузі через механізм оподаткування. Це дасть змогу оцінювати обґрунтованість надання податкових пільг і забезпечувати цільове спрямування бюджетних витрат від нього.

Основною метою запровадження ФСП було зниження податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, і практика його функціонування довела, що поставленої мети досягнуто. Дослідження рівня вилучення прямих податків у сільськогосподарських підприємствах Черкаської області свідчать про практичне звільнення від прямого оподаткування із запровадженням оподаткування ФСП. У 1999 році підприємства сплачували близько 3 коп. з розрахунку на 1 гривню виручки, то впродовж 2005–2008 років податкове навантаження не досягає навіть 0,5 коп.

Однак, незважаючи на значне збільшення як прямого фінансування сільськогосподарських підприємств, так і непрямой фінансової підтримки за рахунок зниження податкового навантаження, це не сприяло достатньою мірою розв'язанню виробничих проблем у галузі.

Темпи непрямого фінансування за рахунок пільгового оподаткування прямими податками, а також прямого фінансування підприємств з державного та місцевих бюджетів зростали значно вищими темпами порівняно з виробництвом валової продукції (табл. 2). Рівень рентабельності виробництва порівняно з початком запровадження ФСП помітно зріс, як і норма прибутку. Однак більш детальний аналіз факторів, що вплинули на такі показники, свідчить про те, що для України не вирішеною проблемою залишається цінова недостатність аграрних виробників. Характеризуючи проблеми цінової політики в галузі, Б.Пасхавер відзначає, що компенсація фонду відшкодування товаровиробників найбільшою мірою стосується оплати праці та орендної плати за використання продуктивних земель. Зокрема, зарплата в галузі в останні роки складає близько 50–60% середньої в економіці, а рівень орендної плати – близько 40% кадастрового нормативу [5, с.32]. Підвищення як мінімум цих двох складових до необхідного соціально справедливого й економічно обґрунтованого рівня суттєво зменшить розмір прибутку.

Таблиця 1

Розрахунок бюджетних втрат за умови оподаткування сільськогосподарських підприємств Черкаської області ФСП

Показники	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.
Площа сільськогосподарських угідь у користуванні с.-г. підприємств, тис. га, у тому числі	1089,0	992,0	951,0	810,0	805,0	731,3	732,4	798,5	870,3
рілля	1005,0	934,0	901,0	779,0	776,7	708,4	712,3	778,3	841,8
сіножаті	34,0	23,0	20,0	15,0	12,2	10,6	9,2	9,2	12,8
пасовища	34,0	20,0	19,0	12,0	11,8	8,3	7,6	7,6	8,3
багаторічні насадження	16,0	15,0	11,0	4,0	4,3	4,0	3,3	3,4	7,4
Податок за землю за сільськогосподарські угіддя (за умови справляння), усього: у тому числі	10042,5	10971,1	10751,4	9221,3	9181,7	8368,1	8684,6	9480,9	10606,2
рілля	9708,0	10666,3	10496,7	9075,4	9048,6	8252,9	8583,2	9378,5	10438,3
сіножаті	152,7	121,9	108,2	81,2	66,0	57,3	51,5	51,5	73,7
пасовища	56,4	44,2	42,8	27,0	26,6	20,1	17,7	17,7	19,9
багаторічні насадження	125,1	138,8	103,8	37,7	40,5	37,8	32,2	33,2	74,3
Фонд оплати праці, тис. грн	130284,0	146343,1	172649,6	131299,6	155666,0	185023,4	215862,2	288154,6	429884,8
Сума нарахованих внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування за умови оподаткування на загальних підставах**	48205,1	54146,9	63880,4	48580,9	57596,4	68458,7	78142,1	104312,0	155618,3
Прибуток до оподаткування ***	258405,0	115925,5	75230,6	113974,6	143650,8	112548,3	181682,3	196450,5	515439,3
Податок на прибуток	77521,5	34777,7	22569,2	28493,7	35912,7	28137,1	45420,6	49112,6	128859,8
Усього обов'язкових платежів за умови оподаткування на загальних підставах	135769,1	99895,7	97201,0	86295,9	102690,8	104963,9	132247,3	162905,5	295084,3
Нарахована сума ФСП	16251,7	22213,5	19139,4	18730,1	17095,6	5116	5129,2	5598,3	6107,4
Із суми ФСП – соціальні внески, тис. грн	16251,7	22213,5	13397,6	13111,8	11966,9	x	x	x	x
Сума нарахованих внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування	4871,0	4622,8	5524,8	4201,4	5753,6	21661,8	26086,9	48412,8	101155,9
Усього нараховано обов'язкових платежів за умови оподаткування ФСП	21122,7	26836,3	24664,2	22931,5	22849,2	26777,8	31216,1	54011,1	107263,3
Бюджетні втрати, усього:	94561,4	51117,2	51034,0	44921,8	61478,2	61349,9	86662,0	89932,6	155805,0
у тому числі прями податки****	67479,0	23806,6	6076,0	13654,1	21602,3	14553,0	31606,8	34033,4	112146,2
соціальні внески	27082,4	27310,6	44958,0	31267,7	39875,9	46796,9	55055,2	55899,2	43658,8

* Джерела даних: Форма № 50-сг “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”; Форма 2 “Звіт про фінансові результати”.

** Розраховано на підставі ставок відрахувань внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування на відповідний бюджетний рік.

*** Розраховано за даними Ф. № 2 та відповідними врахуваннями зміни оподатковуваного прибутку за умови нарахування соціальних внесків на загальних підставах.

**** Розраховано відповідно до норм ст.14 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та з урахуванням сплаченого ФСП.

Темпи зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та державної підтримки в сільськогосподарських підприємствах Черкаської області

Показник	1995 р.	2000 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.
Валова продукція в порівняльних цінах 2005 р., млн грн	2609,2	1622,1	1507,0	2166,8	2383,5	2774,7	4764,8	6210,8
У % до попереднього року	х	62,2	85,5	143,8	110,0	116,4	106,1	142,8
Рентабельність операційної діяльності, %	10,6	2,4	5,2	17,9	22,9	20,6	16,2	15,6
Норма прибутку, %		5,2	3,2	8,5	15,2	18,2	12,2	13,9
Фінансування з бюджету, тис грн	х	12864,3	54859,9	95164,4	72020,1	104421,1	140214,0	232358,3
У % до попереднього року	х	Н.д.	292,2	173,5	75,7	145,0	134,3	165,7
Непряма фінансова підтримка за рахунок спец. режиму прямого оподаткування, тис грн	х	67479,0	13654,1	21602,3	14553,0	31606,8	34033,4	128101,1
У % до попереднього року	х	Н.д.	224,7	158,2	67,4	217,2	107,7	376,4

Однією з особливостей механізму пільгового оподаткування прямими податками є диференційований підхід до різних суб'єктів господарювання. Якщо на початок 90-х років в Україні налічувалося близько 8 тис. колгоспів і 2,6 тис. радгоспів, то на сьогодні в країні сформувалися нові організаційно-правові форми господарювання, загальна кількість яких складає понад 58 тис., серед яких близько 43 тис. – фермерські господарства. Розмір земельних угідь окремих з них коливається від 5 га до понад 50 тис. га. Відповідно ефективність виробництва тут різниться. Оподаткування ж ФСП дрібних підприємств призвело до відносного зниження податкового навантаження, тоді як великі підприємства виявилися майже звільненими від прямих податків.

Як зазначає Д.В.Положенко, у світі зростає роль великих сільськогосподарських товаровиробників, які спроможні забезпечити населення продуктами харчування, а переробну промисловість – сировиною [9, с.43]. Саме вони можуть за більш короткий термін підвищити технічний рівень та наростити обсяги виробництва. Крім того, фінансово сильні господарства можуть реально здійснювати соціальну політику на селі, на що не спроможні малі підприємства. Відповідно й механізм пільгового оподаткування майновими та прибутковими податками повинен бути диференційованим з відповідним обґрунтуванням.

В умовах поглиблення концентрації виробництва, розширення ринкових відносин і стабілізації економіки агропромислового комплексу України повинен переорієнтуватися на великотоварне виробництво, яке може об'єднувати виробництво та переробку сільськогосподарської продукції. Бюджетні втрати від пільгового оподаткування будуть компенсуватися податковими надходженнями від переробної галузі та торговельної

мережі у вигляді непрямих податків. При оподаткуванні великих товаровиробників стає можливим застосування комплексу податкових пільг, які напрацьовані світовим досвідом майнового й прибуткового оподаткування в сільському господарстві.

Найбільш перспективним інструментом податкового регулювання, зокрема, інвестиційної діяльності, вважається інвестиційний кредит, на суму якого повністю або частково зменшується податкове зобов'язання з податку на прибуток. Надання такого кредиту не змінює принципів засад оподаткування й водночас дає змогу оперативно впливати на інвестиційні процеси. Окрім установлення податкових знижок на приріст інвестицій в окремих країнах, практикується надання бюджетних компенсацій зі сплати податку в сумі, використаній на приріст інвестицій або відстрочення податкового платежу на період завершення інвестиційного процесу. Особливістю застосування інвестиційного кредиту в сільському господарстві західних країн є те, що інвестиційні пільги – це частина державних програм фінансової підтримки галузі, унаслідок чого забезпечується дієвий контроль з боку держави за цільовим використанням коштів. Пріоритетні аграрні програми, запроваджені як на регіональному, так і на державному рівні, останнім часом спрямовані на відновлення природних ресурсів, модернізацію виробничих процесів та об'єктів тощо [6; 7; 8]. За умови нецільового використання коштів платники не лише відшкодовують державі втрати, а й сплачують фінансові санкції.

В Україні практика застосування інвестиційного кредиту не знаходить широкого застосування не лише з причин обмеженості бюджетних ресурсів. Як зазначає М.Я.Дем'яненко, основною проблемою неефективного використання коштів Державного бюджету є безкоштовність і безповоротність бюджетного фінансування [1, с.13]. Це стосується не лише прямих державних субсидій та дотацій у галузь, а й бюджетних втрат від пільгового оподаткування. Вважаємо, що такий інструмент, як інвестиційний кредит, за умови запровадження виваженого механізму прогнозування, аналізу, контролю, звітності та фінансової відповідальності за використанням зекономлених від оподаткування коштів може стати не тільки дієвим стимулом інвестиційної активності в галузі, а сприятиме здійсненню раціональної фінансової підтримки галузі. В умовах обмеженості фінансових ресурсів ця проблема є особливо актуальною.

Окремі дослідники стверджують, що єдиним прямим податком у сільському господарстві повинен бути земельний. Думаємо, що на етапі стабілізації ситуації в галузі така ситуація допустима. Хоча, за умови поетапного розвитку підприємств, вважаємо, що підсистема прямого оподаткування повинна бути представлена повноцінним прибутковим і майновим оподаткуванням.

При цьому зауважимо, що інвестиційний кредит може успішно застосовуватись і в механізмі земельного оподаткування в частині інвестицій у землеохоронні заходи, що сприятиме вирішенню проблеми їх державного фінансування. Із запровадженням оподаткування ФСП Законом України “Про Державний бюджет на відповідний бюджетний рік” упродовж тривалого періоду призупинена норма Закону України “Про плату за землю” [2] щодо використання коштів від земельного податку на здійснення землеохоронних заходів та покращення державного землеустрою. Крім того, Закон України “Про ФСП” [3] узагалі не передбачає цільового використання коштів. Таким чином, держава втратила джерело фінансування відтворення родючості земель, з одного боку, а нетривалий характер укладених договорів оренди не стимулює приватних інвестицій подібного виду, з іншого. На нашу думку, з метою підвищення регулюючого ефекту від земельного оподаткування, у тому числі й інвестиційної його складової, у сільському господарстві повинен функціонувати повноцінний земельний податок, при цьому його розміри мають бути достатньо високими й відповідати реальній продуктивності земельних угідь. Лише за таких умов стає можливою реалізація методологічних прин-

ципів податкового регулювання землекористування. Таке обґрунтування ставок земельного оподаткування необхідне з ряду причин. Достатньо високий рівень оподаткування землі повинен стимулювати вкладання додаткового капіталу в підвищення її продуктивності. Додаткові приватні капіталовкладення в поліпшення земель можуть звільнитися від оподаткування або на їх суму зменшуватися від суми податку на умовах інвестиційного кредиту. Стимулювання приватних інвестицій є вагомою складовою податкового пільгування, оскільки витрати на збереження та розвиток земельного потенціалу завжди будуть вищими, ніж податки, що справляються за використання земельних угідь. Тому будь-який бюджет не спроможний повноцінно фінансувати подібні витрати. Застосовуючи такі способи податкового регулювання, як пільги та санкції, держава зможе розширити інвестиційний потенціал земельного оподаткування.

За сучасних умов в Україні повна відмова від дрібнотоварного виробництва на селі неможлива. Для більшості таких товаровиробників ведення сільськогосподарського виробництва – змога забезпечити потреби особистого споживання. Вважаємо, що в умовах дрібнотоварного виробництва податкові пільги можуть застосовуватись у вигляді спрощеного режиму оподаткування, який може об'єднувати прибутковий та земельний податок на підставі нормативних розрахунків доходності сільськогосподарських угідь. У цьому випадку регулюючий вплив через механізм прямого оподаткування полягатиме в спрощенні податкового обліку та зменшенні витрат на адміністрування податків.

Висновок. Зниження ролі прямого оподаткування галузі, яке історично теоретичними дослідженнями та практикою оподаткування більшості країн визнане основним податковим регулятором, свідчить про неспроможність або небажання держави впливати на процеси, що відбуваються в галузі. Разом з тим доречно зазначити, що податкова пільга не є самостійним, відокремленим інструментом податкового регулювання, як і податковий механізм загалом. Здійснений аналіз впливу пільгового прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств свідчить про невиважену державну політику в галузі, на фоні якої надання податкових пільг не має достатньої ефективності. Зростання інвестиційної активності в аграрному секторі може бути забезпечене лише комплексом ринкових механізмів: антимонопольними заходами, кредитуванням, фінансовим лізингом, страхуванням тощо. Лише за умови дієвості таких важелів непрямого впливу держави на розвиток галузі податкове регулювання спроможне найбільш ефективно виконувати свою роль. В іншому разі оподаткування є вилученням у платників випадкових, умовних сум. Запровадження диференційованого підходу до застосування елементів податкових пільг, а також більш широкого їх спектра сприятиме збільшенню регуляторного впливу прямих податків як на економіку окремих суб'єктів господарювання, так і на суспільні інтереси.

1. Дем'яненко М. Я. Національна система державної підтримки аграрного сектору в умовах членства України в СОТ / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 11–15.
2. Закон України від 03.07.1992 р. № 2535-ХІІ “Про плату за землю” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
3. Закон України від 17.12.1998 р. № 320-ІV “Про фіксований сільськогосподарський податок” із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
4. Николаев И. Экономика льгот / И. Николаев, С. Артемьева, А. Калинин // Общество и экономика. – 2003. – № 10.
5. Пасхавер Б. И. Ценообразование в финансовой системе продовольственного рынка / Б. И. Пасхавер // Экономика АПК. – 2007. – № 5. – С. 29–33.
6. Папцов А. Общие черты налоговой политики в сельском хозяйстве зарубежных стран / А. Папцов // АПК : экономика, управление. – 2008. – № 2. – С. 39–42.

7. Папцов А. Система налогообложения в сельском хозяйстве зарубежных стран / А. Папцов // АПК : экономика, управление. – 2008. – № 3. – С. 47–52.
8. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
9. Полозенко Д. В. Прямі та непрямі форми державної підтримки сільськогосподарських підприємств / Д. В. Полозенко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 40–44.
10. Постанова Кабінету Міністрів України “Про Методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів” від 23.03.1995 р. № 213 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 6. – Ст. 151.
11. Порядок проведення індексації грошової оцінки земель, затверджений постановою КМУ від 12.05.2000 № 783.
12. Саблук П. Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2005. – № 11. – С. 4–12.
13. Тулуш Л. Д. Характеристика державної підтримки сільськогосподарського виробництва за допомогою спеціального режиму прямого оподаткування / Л. Д. Тулуш // Агроінком. – 2004. – № 11–12. – С. 9–13.

Рецензенти:

Непочатенко О.О. – доктор економічних наук, в.о. професора, завідувач кафедри фінансів і кредиту Уманського державного аграрного університету;

Бечко П.К. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і кредиту Уманського аграрного університету.