

**Пирога І. С.,**  
кандидат юридичних наук,  
докторант кафедри конституційного права і порівняльного правознавства  
Ужгородського національного університету

## СОЦІАЛЬНА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

### SOCIAL POLICY OF UKRAINE: LEGAL ASPECTS OF SUPPLY

У роботі проаналізовано соціальні стандарти, гарантовані Конституцією України, та механізми їх забезпечення. Встановлено, що реалізації стратегічних цілей держави в напрямі підвищення соціальних стандартів сприяють радикальні зміни в системі розподілу доходів. Запропоновано оптимальний спосіб побудови ефективної системи розподілу, який передбачає визначення доданої вартості як єдиної бази ПДВ, на доходи фізичних осіб, на прибуток і бази єдиного соціального внеску. Сформульовано необхідні зміни до Податкового кодексу України.

**Ключові слова:** соціальні стандарти, соціальні гарантії, податок, база податку, ставка податку, ЄСВ.

В работе проанализированы социальные стандарты, гарантированные Конституцией Украины, и механизмы их обеспечения. Установлено, что реализации стратегических целей государства в направлении повышения социальных стандартов способствуют радикальные изменения в системе распределения доходов. Предложен оптимальный способ построения эффективной системы распределения, который предусматривает определение добавленной стоимости как единой базы НДС, на доходы физических лиц, на прибыль и базы единого социального взноса. Сформулированы необходимые изменения в Налоговый кодекс Украины.

**Ключевые слова:** социальные стандарты, социальные гарантии, налог, база налога, ставка налога, ЕСВ.

The work analyzes the social standards guaranteed by the Constitution of Ukraine and the mechanisms for their provision. It is established that realization of strategic goals of the state in the direction of raising social standards is facilitated by radical changes in the system of income distribution. The optimal way of constructing an effective distribution system is proposed, which involves the definition of value added as a single tax base for VAT, on incomes of individuals, on profit and a single social contribution. The necessary changes to the Tax Code of Ukraine are formulated.

**Key words:** social standards, social guarantees, tax, tax base, tax rate, SSC.

Згідно з Конституцією України, держава забезпечує соціальну спрямованість економіки, що є основою для реалізації соціальних прав громадян, зокрема на соціальний захист та достатній життєвий рівень. Щоправда, поняття «достатній життєвий рівень» трактується як фізіологічний мінімум, що включає певний набір продуктів харчування. Оскільки заробітна плата визначається величиною прожиткового мінімуму на одну особу, не включає витрат на оплату комунальних послуг, не передбачає наявності сім'ї, не дає змоги ані побудувати, ані купити, ані орендувати житло. В умовах чинної системи частка оплати праці в доходах практично дорівнює сумі субсидій та інших трансфертів.

Все це є свідченням того, що в Україні відсутні соціальні стандарти як такі, відповідно, відсутні механізми їх реалізації. Соціальні стандарти і соціальна політика в Україні супроводжуються постійними заявами про наміри їх підвищення, але не встановлюється певний рівень соціальних стандартів і не передбачається досягнення цього рівня протягом періоду повноважень виборних органів влади. Проблеми формування соціальних стандартів та вироблення механізмів їх реалізації є надзвичайно актуальними нині для України.

Висока ефективність інституту соціальної політики в ЄС забезпечує усталену тенденцію зростання індексу людського розвитку. Протягом останніх десятиліть досягнуто майже десятикратне зниження рівня бідності, забезпечена висока якість соціаль-

них послуг. Досягнення стандартів Європейського Союзу в Україні потребує додаткового дослідження, розроблення та впровадження механізмів ефективного функціонування моделі інституту соціальної політики.

Світовий досвід переконує: реалізації стратегічних цілей держави в напрямі підвищення добробуту сприяють радикальні зміни в системі розподілу доходів. Низькі стандарти оплати праці призводять до бідності працюючого населення України. Практично за всіма найважливішими соціальними показниками світового цивілізаційного розвитку Україна впритул наблизилася до небезпечної межі, що вимагає швидкої модернізації інституціонального наповнення державної соціальної політики та її адаптації до стандартів новітньої європейської соціальної моделі, загальні правові засади якої закріплено у Договорі про функціонування Європейського Союзу.

**Метою роботи** є обґрунтування соціальних стандартів, що відповідають рівню розвитку економіки, і вироблення способів їх досягнення.

Модернізація інституту соціальної політики в Україні з метою підвищення життєвого рівня та соціального благополуччя українських громадян полягає в наблизенні усієї системи цього інституту до європейських соціальних стандартів, визначених, зокрема, в Європейській соціальній хартії (переглянутій) [1].

Найважливіша ознака ефективної соціальної політики – наявність якісної системи соціальних

стандартів та гарантій і забезпечення механізмів їх досягнення. Соціальні стандарти визначаються можливостями економіки – сумарною доданою вартістю, що виробляється в державі, і пропорціями її розподілу в суспільстві. Підвищення соціальних стандартів вимагає прискорення темпів економічного розвитку і запровадження ефективної системи розподілу у суспільстві. Оптимальна система розподілу не залежить від рівня розвитку економіки і є самостійним елементом соціальної політики.

Пропорції розподілу доданої вартості мають забезпечити оптимальні темпи зростання індексу людського розвитку (ІЛР). При оцінці ІДР експерти ООН використовують 14 стандартних показників, три з яких визначають стандарти розподілу заново створеної доданої вартості:

1) співвідношення мінімальної та середньої заробітної плати, що не перевищує 1:3;

2) мінімальний розмір зарплати за ПКС, еквівалентний 3 дол. США;

3) мінімальний і максимальний рівень доходів 1:10.

Останній стандарт стосується децильних груп населення, але може застосовуватися у разі визначення розміру заробітних плат працівників окремої компанії або бюджетної сфери.

Розмір мінімальної зарплати (далі – МЗП) визначається можливостями економіки і може бути різним. Однак МЗП не може бути нижчою від соціального прожиткового мінімуму, який визначається вартістю мінімального набору товарів/послуг, що забезпечують нормальне функціонування організму (розширене відтворення робочої сили). Якщо на законодавчому рівні ігнорується цей очевидний факт, то насправді такий закон передбачає існування тіншового фонду оплати праці і тіншової економіки. Йдеться про те, що при затвердженні розміру мінімальної зарплати у бюджеті на відповідний фінансовий рік одночасно затверджуються (Законом про бюджет!) обороти тіншової економіки і тіншового фонду оплати праці.

Співвідношення між рівнями доходів різних соціальних груп визначається системою розподілу і не залежить від можливостей економіки. Є два принципово різних способи забезпечити оптимальне співвідношення рівнів доходів у суспільстві. Перший передбачає встановлення розміру мінімальної заробітної плати на рівні соціального прожиткового мінімуму та запровадження прогресивних ставок оподаткування на доходи фізичних осіб. Другий орієнтується на визначення частки оплати праці у величині заново створеної доданої вартості і директивно встановлення пропорцій її розподілу: середня заробітна плата не перевищує три мінімальних, а максимальна – десять мінімальних зарплат.

Дослідимо детальніше недоліки і переваги кожного методу. При визначенні розміру МЗП на рівні соціального прожиткового мінімуму варто збільшити її розмір на величину ставки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) або звільнити від оподаткування доходи, що дорівнюють розміру МЗП. Із метою

забезпечення прийнятної диференціації доходів у суспільстві (встановлення соціальних стандартів) варто запровадити диференційовані ставки податку на доходи фізичних осіб. Ступінь диференціації має забезпечити досягнення вищезазначених соціальних стандартів, тобто гарантувати не тільки мінімальні доходи, але й їх диференціацію пропорційно внеску кожного у створення доданої вартості. З цією метою пропонуємо викласти п. 1 ст. 167 ПКУ [2] в такій редакції:

167.1 Ставка податку залежно від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, встановлюється в таких розмірах:

167.1.1 Ставка податку 18% з доходів до 4 МЗП;

167.1.2 Ставка податку 25% з доходів понад 4 до 6 МЗП;

167.1.3 Ставка податку 35% з доходів понад 6 до 8 МЗП;

167.1.4 Ставка податку 45% з доходів понад 8 до 10 МЗП;

167.1.5 Ставка податку 55% з доходів понад 10 МЗП.

Прогресивна шкала оподаткування доходів громадян, яка передбачає оподаткування вищих доходів за вищими ставками застосовується у більшості країн Європи. Пропорційна шкала, за якої розмір ставки не залежить від величини доходів, діє лише в Болгарії, Чехії, Естонії, Латвії, Литві, Угорщині та Румунії. У Чехії, окрім основної ставки у 15%, встановлена додаткова ставка 7% на доходи, що в 4 рази перевищують розмір середньої заробітної плати [3].

Гарантується державою лише мінімальний розмір заробітної плати, що дорівнює соціальному прожитковому мінімуму. Реальний розмір МЗП може бути різним на підприємствах і має визначатися результатами діяльності колективу. Така система розподілу створює нормальні стимули для економічного зростання. Причому темпи зростання залежать від технічного і технологічного рівня підприємства, інноваційності продукції.

Другий механізм досягнення соціальних стандартів ґрунтується на законодавчому регулюванні частки фонду оплати праці у величині заново створеної доданої вартості та встановленні таких пропорцій його розподілу, за яких середня заробітна плата гарантується в межах 1–3 від мінімальної, а максимальна не перевищує 10 мінімальних зарплат. Оскільки зафіксовані пропорції розподілу фонду оплати праці між різними категоріями працюючих на базі визначених соціальних стандартів, податок на доходи фізичних осіб втрачає функцію регулятора розподілу, а ставка оподаткування доходів фізичних осіб може залишатися плоскою – застосовується лише одна ставка податку. Збільшення фонду оплати

праці дає змогу підвищувати виплати працівникам відповідно до встановлених пропорцій.

У разі визначення частки фонду оплати праці у заново створеній доданій вартості варто зважати на те, щоб розмір МЗП не був нижчий від соціального прожиткового мінімуму. Очевидно, залежно від технічного і технологічного рівнів виробництва виконання мінімальних соціальних стандартів вимагатиме різної частки фонду оплати праці у величині доданої вартості. В окремих випадках частка фонду оплати праці може сильно відрізнятись. Одночасно зменшується розмір прибутку, який залишається у розпорядженні власника. Для підвищення прибутку вже недостатньо підвищення цін, доведеться підвищувати технічний і технологічний рівні виробництва, які забезпечать ріст продуктивності праці, а отже, і частку фонду оплати праці у доданій вартості. Чим меншою є частка фонду оплати праці, тим вищою є частка прибутку. У цьому разі забезпечуються достатні стимули прискореного розвитку виробництва, інвестицій в оновлення техніки, запровадження нових технологій, зокрема і енергозберігаючих, фінансування науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) тощо.

В усіх країнах використовується універсальний акцизний податок. Переважно таким податком є податок на додану вартість (далі – ПДВ), рідше використовується податок із продажів. Оскільки в Україні справляється ПДВ, використання другого способу досягнення соціальних стандартів має певні переваги. Визначаючи додану вартість і пропорції її розподілу між фондом оплати праці і прибутком, ми автоматично визначаємо податкову базу ПДВ, на доходи фізичних осіб, на прибуток і базу єдиного соціального внеску. Ці податки становлять основне джерело доходів бюджету і позабюджетних фондів. А встановлені взаємозв'язки між податковою базою окремих податків і зборів забезпечують автоматичний контроль за правильністю нарахування і своєчасністю сплати податків. При встановленні пропорцій розподілу доданої вартості можна точно визначити податкове навантаження на окремому підприємстві, в окремій галузі або в економіці загалом (точно визначити частку ВВП, яка справляється у вигляді податків).

Використовуючи чинні ставки податків і єдиного соціального внеску, визначимо встановлене законом податкове навантаження в Україні. Для обчислення приймемо такі пропорції розподілу доданої вартості: фонд оплати праці у середньому 40%, прибуток заново створеної доданої вартості 60%. Додану вартість (ДВ) приймемо рівною 1. ПДВ становить 20% доданої вартості; ставка єдиного соціального внеску (ЄСВ) 22% з фонду оплати праці (база = 40% ДВ), що складає 8,8% ДВ; податок на доходи фізичних осіб становить 18%, а база податку – це різниця між фондом оплати праці і сумою ЄСВ, тобто  $(0,4 - 0,088) \times 0,18 = 5,616\%$ ; податок на прибуток (ПП) (ставка податку 18% ст. 136 ПКУ, а база = 60% ДВ)  $0,18 \times 0,6 = 0,108$  або 10,8%. Сумарне податкове навантаження на ДВ:  $20\% + 8,8\% + 5,616\% +$

$10,8\% = 45,216\%$  ДВ. Ця цифра фактично відображає податкове навантаження на ДВ, встановлене законом при запропонованому розподілі доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком. У розрахунок включено три податки (ПДВ, ПДФО, ПП) та єдиний соціальний внесок.

Щоправда, закон не передбачає пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком. При зменшенні частки фонду оплати праці податкове навантаження на ДВ зменшується. Якщо додана вартість розподілена у пропорції 9% фонд оплати праці і 91% прибуток, то податкове навантаження становить:  $20\% + 1,98\% + 1,2636\% + 16,38\% = 39,6236\%$ . Очевидно, ставки різних податків можна оптимізувати так, щоб забезпечити однакове податкове навантаження на додану вартість незалежно від пропорцій її розподілу між фондом оплати праці і прибутком.

Можливий інший механізм реалізації цього методу, який передбачає встановлення єдиної податкової бази ПДВ, ПДФО, ПП і бази ЄСВ, якою є заново створена додана вартість на кожному етапі виробничого циклу (кожним підприємцем). Застосовуючи цю базу для основних податків і ЄСВ, вибирають ставки кожного податку так, щоб забезпечити оптимальне сумарне навантаження на додану вартість.

Розглянемо приклад застосування запропонованого підходу до оподаткування. Будемо вважати, що оптимальне податкове навантаження на додану вартість становить 45%. Визначити частку кожного податку і ЄСВ так, щоб забезпечити сумарні відрахування (податків і ЄСВ) 45% заново створеної доданої вартості. Наприклад, 20% ДВ – ПДВ; 8,7% ДВ – ЄСВ; 5,8% ДВ – ПДФО; 10,5% ДВ – ПП. Загальне податкове навантаження на додану вартість дорівнює:  $20\% \text{ ДВ (ПДВ)} + 8,7\% \text{ ДВ (ЄСВ)} + 5,8\% \text{ ДВ (ПДФО)} + 10,5\% \text{ ДВ (ПП)} = 45\% \text{ ДВ}$ . У межах встановленого загального податкового навантаження (45% ДВ) можна змінювати пропорції складників. Для уникнення дотацій із бюджету Пенсійному Фонду України (ПФУ) доцільно збільшувати ставку ЄСВ, знижуючи ставки ПДФО, ПП і ПДВ.

Перевагою такого підходу є наявність єдиної податкової бази для всіх основних податків (ПДВ, ПДФО, ПП) та бази ЄСВ – заново створена додана вартість, яка дорівнює сумі доходів на фактор виробництва – праця (фонд оплати праці) плюс дохід на фактор виробництва – капітал і здатність до підприємництва (прибуток). За оптимального вибору податкових ставок і відрахувань до ЄСВ можна уникнути значного дефіциту ПФУ. Фактично добром оптимальних ставок податків і ЄСВ автоматично забезпечується необхідна сума надходжень до Пенсійного Фонду при збереженні сталої величини відрахувань від заново створеної доданої вартості.

Найбільш суттєвою перевагою запропонованого підходу є те, що зникає економічна доцільність існування тіньового фонду оплати праці. З іншого боку, встановлюється однозначна відповідність між статистикою по ВВП держави і сумою податкових над-

ходжень до бюджету і ЄСВ. Продемонструємо цей зв'язок, використовуючи підсумки показників економіки України у 2016 р. Попутно продемонструємо недоліки наявної в Україні системи оподаткування (точніше, виявимо масштаби ухилення від оподаткування у відкритому (легальному) секторі економіки.

ВВП України у 2016 р. становив 2383,18 млрд грн. [4]<sup>1</sup>. Нехай податкове законодавство України обмежується лише трьома податками (ПДВ, ПДФО, ПП) і ЄСВ із сумарним податковим навантаженням 45% доданої вартості. При такому навантаженні сумарні доходи бюджету і розмір ЄСВ були б такими:  $2383,18 \times 0,45 = 1072,43$  млрд грн. Доходи бюджету України у 2016 р. 616,3 млрд, надходження ЄСВ 111,707 млрд грн.; всього 728,007 млрд грн., що на 344,424 млрд грн. менше від суми, яку можна було зібрати при належному функціонуванні лише трьох податків (ПДВ, ПП, ПДФО) і ЄСВ. Загальне податкове навантаження 45% одержано, зважаючи на чинні ставки оподаткування: 20% ПДВ, 22% ЄСВ, 18% ПДФО, 20% ПП. Чисті втрати доходів бюджету 2016 р. становлять 344,424 млрд грн. або 55,89%, значна частина цієї суми є фактично корупційними доходами.

Насправді втрати бюджету значно вищі. Окрім названих податків, в Україні справляються мито, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, а також застосовується спрощена система оподаткування. При виконанні податкового законодавства бюджет можна подвоїти, не легалізуючи тіньового виробництва. Легалізація тіньового виробництва 1100 млрд грн. дасть змогу збільшити бюджет ще на  $1100 \times 0,45 / 616,3 = 80,32\%$ .

Для використання запропонованого методу необхідно визначити оптимальний розмір загального податкового навантаження на додану вартість та оптимальні ставки основних податків. Щодо загального податкового навантаження, то для його обґрунтування доцільно вивчити досвід європейських країн. Загальне податкове навантаження в країнах Європи таке: близько 33% європейських країн мають загальну ставку оподаткування, що перевищує 50%. В Італії – це 76,2% (тут найвищий показник середнього податку на прибуток підприємства – 30,8%), Франції – 66,3%, Іспанії – 62% [5]. У країнах Західної Європи найнижчі ставки податку на доходи корпорацій 10–12,5% (Кіпр, Ірландія), 15–20% (Болгарія, Латвія, Литва, Румунія), найвищі – у Великобританії, Франції, Бельгії, Іспанії, на Мальті, в Італії та Німеччині (38,64%).

Податок на додану вартість у Європі справляється на підставі Директиви 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість» [6]. Директива встановлює загальні уніфіковані правила, проте надає країнам-учасникам змогу встановлювати порядок і умови реєстрації платників податку, категорії товарів та послуг, які оподатковуються за зниженими ставками, розміри ставок тощо.

Ставки ПДВ в країнах ЄС подано в табл. 1. Окрім основної ставки ПДВ, в усіх країнах Європи, за винятком Данії, застосовуються одна або дві знижені ставки.

Таблиця 1  
Ставки ПДВ у країнах ЄС, 2014 р.<sup>2</sup>

Країни	Ставка ПДВ
Угорщина	27%
Данія, Хорватія, Швеція	25%
Румунія, Фінляндія	24%
Греція, Португалія, Ірландія, Польща	23%
Італія, Словенія	22%
Бельгія, Чеська Республіка, Іспанія, Латвія, Литва, Нідерланди	21%
Болгарія, Естонія, Франція, Австрія, Словацька Республіка, Великобританія	20%
Німеччина, Кіпр	19%
Мальта	18%
Люксембург	15%

Щодо загального рівня оподаткування доданої вартості, то в Україні маємо рівень оподаткування дещо нижчий за середньоєвропейський. Однак соціальне навантаження ПДВ в Україні в рази вище порівняно із середньоєвропейським рівнем. Основна ставка податку на додану вартість в Україні становить 20%. Знижена ставка 7% використовується для лікарських засобів, а нульова ставка – для експорту. Формально ставка ПДВ в Україні відповідає середньоєвропейському рівню оподаткування доданої вартості. Однак треба врахувати, що ставка ПДВ 20% в Україні використовується у разі оподаткування вартості товарів, які входять до фізіологічного прожиткового мінімуму, що включає лише продукти харчування. Практично в усіх європейських країн оподаткування продовольчих товарів здійснюється за зниженими ставками ПДВ. Якщо ще врахувати розмір прожиткового мінімуму, то ПДВ на товари споживчого кошика треба скасувати взагалі або істотно підвищити прожитковий мінімум, принаймні, на розмір ПДВ.

Використання запропонованого методу оподаткування передбачає внесення змін у III, IV і V розділи Податкового Кодексу України в частині визначення податкової бази та податкової ставки. Єдиною податковою базою є додана вартість. Ставки основних податків і ЄСВ встановлюються в таких розмірах: ПДВ – 20%; на прибуток – 10,5%; ПДФО – 5,8%; ЄСВ – 8,7%.

У разі використання запропонованого способу справляння податків і соціального внеску зберігається можливість забезпечення регулюючої і стимулюючої функцій вищезазначених податків. Одночасно виникає багаторівневий контроль за повнотою нарахування і своєчасністю сплати кожного податку і ЄСВ. Сплатена сума будь-якого податку дає змогу

<sup>1</sup> <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstva-finansiv-ukrayini-2702/>.

<sup>2</sup> <http://costua.com/files/vat-report.pdf>.

точно визначити податкову базу решти податків і ЄСВ. Правильність нарахування і своєчасність сплати податків (ПДВ, ПДФО, ПП) і ЄСВ залежить від правильності визначення доданої вартості. Спосіб точного визначення доданої вартості поданий у наших попередніх роботах [7–9].

Запропоновано два способи формування соціальних стандартів в Україні. Перший передбачає встановлення мінімальної зарплати на рівні соціального прожиткового мінімуму і диференційованих ставок податку на доходи фізичних осіб. Другий допускає два варіанти реалізації. Перший варіант передбачає встановлення частки фонду оплати праці у величині доданої вартості і такі пропорції розподілу фонду, щоб забезпечити соціальні стандарти: максимальна заробітна плата не перевищує десять мінімальних,

а середня – трьох мінімальних. У другому варіанті додана вартість визначає спільну базу оподаткування для податків (ПДВ, ПДФО, ПП) і ЄСВ, а ставка оподаткування для кожного податку і ЄСВ вибирається так, щоб забезпечити оптимальне податкове навантаження на економіку країни. Запровадження єдиної бази оподаткування для ПДВ, ПДФО, ПП і ЄСВ є унікальним способом контролю, виключає будь-яку можливість оптимізації оподаткування, за винятком тіньового сектора економіки. Використовуючи єдину базу оподаткування, у роботі проаналізовано доходи ЄСВ і бюджету України у 2016 р. При справлянні лише трьох податків і ЄСВ виявлено недоїмку у 344,424 млрд грн., або 55,89% державного бюджету 2016 р. при сумарному податковому навантаженні, що становить 45% доданої вартості.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Європейська соціальна хартія (переглянута). Страсбург, 3 травня 1996 року (Хартію ратифіковано із заявами Законом № 137-V від 14.09.2006 р.). Відомості Верховної Ради України. 2006. № 43. С. 418. URL: zakon.rada.gov.ua/go/994\_062.
2. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. URL: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.
3. Оподаткування доходів фізичних осіб: міжнародний досвід. Вісник Державної фіскальної служби України. 2011. № 10. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3030>.
4. Уточнений звіт про виконання Державного бюджету України за 2016 р. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
5. Сайт Першої рейтингової системи. URL: <http://rate1.com.ua/uk/archive/228/>.
6. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість. URL: zakon.rada.gov.ua/go/994\_928.
7. Пирого С.С. Оптимізація структури податкової системи України / С.С. Пирого, І.С. Пирого. *Налогове та фінансове право*. 2014. № 10. С. 126–131.
8. Пирого С.С. Главный недостаток НДС – налоговые правоотношения между плательщиками / С.С. Пирого, И.С. Пирого. *Налоговое право*. 2014. № 4. С. 45–48.
9. Пирого С.С. Податкові аспекти ціноутворення [Текст] / С.С. Пирого, І.С. Пирого. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 826–829. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/493.pdf>.