

Донецьк : ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, 2011. — С. 444—447.

18. Мамутов В. К. Предприятие и вышестоящий хозяйственный орган / В. К. Мамутов. — Донецьк : Каштан, 2010. — 240 с.

19. Васильев В. В. Расширение полномочий налоговых органов: плюсы и минусы / В. В. Васильев, В. А. Орлова // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 11—12 листопада, 2011). — Донецьк : ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, 2011. — С. 447—449.

20. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. // Офіційний вісник України. — 2010. — № 59. — Ст. 2047.

21. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України № 4282-VI від 22.12.2011 р. //

Офіційний вісник України. — 2011. — № 100. — Ст. 3696.

22. Хозяйственный кодекс Украины № 436-IV от 16 января 2003 г. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 11. — Ст. 462.

23. Хозяйственные право : учебник / В. К. Мамутов, Г. Л. Знаменский, В. В. Хахулин и др. ; под ред. В. К. Мамутова. — Киев : Юринком Интер, 2002. — 912 с.

24. Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів з рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів, або бюджетних установ : Постанова КМ України № 609 від 09.07.2008 р. // Офіційний вісник України. — 2008. — № 51. — Ст. 1685.

Стаття надійшла до редакції 13.06.2012 р.

УДК 336.225(477)

Є. В. Авер'янова,

юрист II категорії,

Інститут економіко-правових

досліджень НАН України,

м. Донецьк

ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Стаття присвячена проблемам реалізації функції податкової системи зі стимулювання економічної активності після прийняття Податкового кодексу України. Особливу увагу приділено поняттю та видам податкових пільг, передбачених чинним законодавством України. Проаналізовано результативність надання існуючих податкових пільг і перспективність впровадження нових видів податкового стимулювання. Надано пропозиції щодо врегулювання спірних питань і вдосконалення чинного податкового законодавства України.

Ключові слова: податкова пільга, функції оподаткування, Податковий кодекс України, спеціальний режим господарювання, спеціальний податковий режим.

В умовах активного впровадження кардинальних реформ у соціальній і економічній сферах України чи не найбільша увага приділяється створенню ефективної системи оподаткування, адже від механізму стягнення податків залежить формування доходної частини бюджету. У зв'язку з цим реформа податкової системи є одним із пріоритетів реформування, проголошених в Україні, і попри те, що податкова реформа розтягнута в часі до 2014 р., біль-

шість основних завдань щодо її реалізації припали на 2010—2011 рр. Так, вже більше року діє Податковий кодекс України [1] (далі — ПКУ), щоправда з безліччю змін і доповнень, а наприкінці минулого року до нього нарешті було внесено довгоочікувані зміни щодо спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності [2].

Тим не менш, податкове законодавство продовжує вдосконалюватися, адже податкова система повинна успішно вирішувати не лише

© Є. В. Авер'янова, 2012

фіскально-розподільчу функцію, але і сприяти розвитку виробничої діяльності, посиленню стимулів, які покликані забезпечити стрімкий зріст на пріоритетних напрямках економіки країни. За допомогою податків держава може стимулювати фінансування окремих галузей економіки, а також надходження коштів в економіку країни з таких джерел, як іноземні інвестиції. Саме вивченню стимулюючої можливості податків присвячена ця стаття.

Тема регулювання податкових відносин не нова, її дослідженню присвячували свої праці вітчизняні та зарубіжні науковці, серед яких В. Т. Александров, Т. Г. Затонацька [3], Н. Л. Губернська [4], І. В. Ковальчук, О. О. Костенко [5], Я. В. Літвіненко [6], В. Є. Новицький, Т. О. Проценко [7] тощо. Однак питання саме стимулюючого впливу податків на економічне зростання досліджено недостатньо, особливо в умовах дії нового податкового законодавства, що й обумовлює новизну та актуальність цієї статті.

Метою цієї статті є аналіз норм Податкового кодексу України, спрямованих на стимулювання економічної активності й дослідження проблем реалізації стимулюючої функції оподаткування.

Забезпечення темпів економічного зростання належить до числа найбільш актуальних і гострих проблем України. Від них залежать як економічна незалежність держави, так і рівень соціального захисту населення, виконання першочергових економічно-соціальних програм, успіх у конкуренції на світовому ринку тощо. Враховуючи вплив, який система оподаткування має на функціонування й ділову активність суб'єктів господарювання, податкова політика держави потребує зваженого провадження на основі збалансування фіскальної і стимулюючої функцій податків.

При цьому, розробляючи систему податкових стимулів, необхідно дотримувати баланс: ані стимулююча, ані фіскальна функції податків не повинні переважати. Вплив, який чиниться на платника податків для досягнення якогось результату, не може бути основною метою податку. Не можна погодитися з думкою, що у випадку, коли податкові платежі починають виконувати регулюючі функції, не переслідуючи фіскальні цілі, то вони перестають виступати податками у строгому сенсі слова [8, с. 25]. Тому ефективність функції стимулювання економічної активності повинна ґрунтуватися на потенційній можливості поповнення бюджету в результаті зростання економічних показників.

Основні бажані результати реалізації стимулюючої функції податкової системи полягають у створенні умов для покращення стану справ у реальному секторі економіки, для активізації інвестиційного процесу, стимулювання розвитку пріоритетних галузей господарства.

Необхідно зазначити, що інструментарій для досягнення окреслених вище результатів за новим податковим законодавством є досить різноманітним.

Перш за все, на задум розробників ПКУ, до підвищення економічної активності, й особливо до залучення додаткових інвестицій, підприємців має заохочувати поступове зниження ставок основних податків. Так, згідно із п. 151.1 і пунктом 10 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ ставка податку на прибуток становитиме: з 1 січня 2012 р. по 31 грудня 2012 р. включно — 21 відсоток; з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 р. включно — 19 відсотків; з 1 січня 2014 р. — 16 відсотків.

Зменшення ставки також застосовується й відносно податку на додану вартість, який відповідно до ст. 193 та пункту 10 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» становитиме: до 31.12.2013 р. — 20 відсотків, з 01.01.2014 р. — 17 відсотків.

Очікується, що в результаті зниження ставки податкове навантаження на економіку України буде одним із найнижчих в Європі й відповідно сприятиме залученню інвестицій.

Також з метою послаблення податкового навантаження з прийняттям Податкового кодексу було зменшено кількість загальнодержавних зборів з 29 до 18 та місцевих обов'язкових платежів з 14 до 5.

Але мабуть найбільше відповідає сутності стимулюючої функції оподаткування наступний податковий інструмент — запровадження комплексу податкових пільг.

Пунктом 30.1 ПКУ введено в законодавче поле України поняття податкової пільги як передбаченого податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку і збору, сплата ним податку і збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті. Згідно з п. 30.2 ПКУ підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат. При цьому, виходячи із положень п. 30.5, податкові пільги можуть встановлюватися виключно ПКУ, рішен-

нями Верховної Ради Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до ПКУ. Тобто встановлення будь-яких нових податкових пільг можливо лише шляхом внесення відповідних змін до ПКУ.

На початок березня 2012 р. податкові пільги в Україні фактично представлені наступними податковими послабленнями:

1) тимчасове звільнення окремих економічних операцій від сплати ПДВ, зокрема:

операції з постачання та імпорту необроблених шкур і чиненої шкіри без подальшої обробки (на період 1.01.2012 р. — 31.12.2013 р.);

постачання, у тому числі імпорт, вивезення в митному режимі експорту товарів відходів і брухту чорних і кольорових металів та деревини (до 1.01.2014 р.);

операції з ввезення на митну територію України під митним режимом імпорту (реімпорту) товарів, крім підакцизних, що використовуються для потреб літакобудівної промисловості (до 1.01.2016 р.);

операції з постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості (до 1.01.2016 р.) тощо;

2) звільняється від оподаткування прибуток, зокрема:

підприємств від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва;

підприємств паливно-енергетичного комплексу в межах витрат, що не перевищують загальну річну суму, передбачену п. 154.8 ПКУ;

дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг;

суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами;

3) тимчасове звільнення від оподаткування прибутку для підприємств окремих галузей, зокрема:

видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії за умови виготовлення на території України книжкової продукції (до 1.01.2015 р.);

суб'єктів господарської діяльності при наданні готельних послуг у готелях категорій «п'ять», «чотири» і «три» зірки (до 1.04.2021 р.);

підприємств легкої промисловості, крім підприємств, які виробляють продукцію на дзальницькій сировині (до 1.01.2021 р.);

підприємств галузі електроенергетики від продажу електричної енергії, виробленої з відновлювальних джерел енергії (до 1.01.2021 р.);

підприємств суднобудівної промисловості від здійснення основної діяльності (до 1.01.2021 р.);

підприємств з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ (1.01.2020 р.) та інших;

4) «податкові канікули» на 5 років (з 1.04.2011 р. по 1.01.2016 р.) для малого бізнесу у вигляді нульової ставки податку на прибуток для новоутворених суб'єктів господарювання, а також підприємств з щорічним обсягом доходів до 3 млн грн та сумою нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, не меншою, ніж 2 мінімальні заробітні плати, і які відповідають одному зі встановленим Податковим кодексом критеріїв;

5) тимчасове звільнення від сплати земельного податку:

для підприємств у галузі космічної індустрії за земельні ділянки виробничого призначення (до 1.01.2015 р.);

підприємств у галузі літакобудування при використанні земельних ділянок для цілей виробництва кінцевої продукції до (1.01.2016 р.);

суб'єктів суднобудівної промисловості (до 1.01.2016 р.);

6) механізм прискореної амортизації виробничого обладнання.

Щодо стимулювання розвитку малого підприємництва, то досить довгий час суттєвою прогалиною ПКУ була спрощена система оподаткування, а точніше відсутність норм, що її регулюють, безпосередньо в кодексі. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу та інших законодавчих актів України відносно спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності» [2] нарешті усунув цей недолік. Він, зокрема, поділив платників податків, що мають право на застосування спрощеної системи оподаткування, на чотири групи. Така структура внесла порядок і справедливість у визначення розміру податку — чим більший дохід, тим вища і ставка податку.

Після впорядкування спрощеної системи оподаткування єдиним фундаментальним питанням, яке досі остаточно податковим законодавством не вирішено, залишилося функціонування спеціальних режимів господарювання, зокрема, таких як спеціальні економічні зони (СЕЗ) і території пріоритетного розвитку (ТПР).

Вочевидь, розробники ПКУ поклали надії щодо стимулювання інвестицій виключно на зниження номінальних ставок ключових національних податків. Справді, номінальні ставки в європейських країнах сьогодні дещо вищі, ніж будуть в Україні після остаточного зниження податку на прибуток до 16 %, ПДВ — до 17 %. У той же час для інвестицій у країнах ЄС функціонують спеціальні стимулюючі податкові режими, проти яких програють навіть найнижчі номінальні ставки. У ПКУ ж відсутні положення щодо стимулювання економічної активності в окремих регіонах, галузях чи сферах економіки країни, які не є привабливим для інвестування на загальних умовах оподаткування, але потреба у прискоренні розвитку яких має значення для економіки країни. В першу чергу це стосується депресивних територій та інноваційної сфери економіки. Розробники ПКУ позбавили вже існуючі спеціальні режими господарювання більшості податкових преференцій, залишивши лише пільги щодо сплати ввізного мита на обладнання, яке не виробляється в Україні, і лише для учасників 17 технологічних парків.

Загалом багатьма вважається, що із набуттям ПКУ чинності, СЕЗи як такі було ліквідовано. Насправді ж Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [9] скасовано не було, так само як і закони про утворення окремих СЕЗ.

У той же час ПКУ фактично виключає можливість застосування спеціального режиму оподаткування для чинних в Україні форм спеціальних режимів господарювання.

Справа в тому, що відповідно до п. 11.1 ПКУ «...спеціальні податкові режими установлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно цим Кодексом» та, більше того, згідно із п. 11.4 ПКУ «...не визнаються спеціальними режимами податкові режими, що не визначені такими цим Кодексом». Розділ XIV «Спеціальні податкові режими» встановлює вичерпний перелік спеціальних податкових режимів, до яких відноситься спрощена система оподаткування, обліку і звітності; фіксований сільськогосподарський податок; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Зазначені положення ПКУ створюють правові колізії щодо прав суб'єктів господарювання

чинних спеціальних режимів господарювання, які, зокрема, передбачають і податкові преференції. Наразі це стосується тих суб'єктів господарювання СЕЗ, які відновили попередні умови діяльності, що були скасовані у 2005 р., на підставі рішень судів різних інстанцій. Аналогічно сталося і з застосуванням спеціального податкового режиму для технологічних парків. Всупереч державних гарантій щодо стабільності умов їхньої діяльності [10, ч. 3 ст. 13], із прийняттям ПКУ вони втратили відновлені у 2006 р. [10, ст. 7] податкові пільги у вигляді звільнення від податку на прибуток і застосування податкового векселя [11]. Крім цього, згаданим вище положенням ПКУ унеможливується запровадження в Україні нових форм спеціального режиму господарювання, законодавчі ініціативи щодо яких знаходяться на розгляді у Верховній Раді України.

Такий підхід до спеціальних режимів господарської діяльності видається неефективним і недалекоглядним. Завдяки набору різного роду державних гарантій, пільг і преференцій спеціальні режими господарської (економічної) діяльності, як економічний інструментарій державної політики, дозволяють розв'язати широкий спектр різноманітних соціально-економічних проблем — від реанімації депресивних територій і галузей до надання додаткового імпульсу пріоритетним точкам економічного зростання та формування «точок прориву» у визначених галузях чи регіонах.

Для подальшого ефективного використання цього економічного інструмента в Україні доцільно внести відповідні зміни в ПКУ, зокрема, доповнити перелік спеціальних податкових режимів, передбачивши в розділі XIV ПКУ спеціальні податкові режими для існуючих спеціальних режимів господарювання, визначених Господарським кодексом України [12] та іншими нормативно-правовими актами, таких як СЕЗ, ТПР і технологічні та наукові парки. При цьому доцільно поширити на суб'єктів господарювання, що працюють у рамках цих режимів, такі існуючі податкові пільги, як тимчасове звільнення від сплати податку на прибуток і на землю [13, с. 38].

Разом із тим застосування податкових важелів, навіть достатньо врегульованих законодавством, має низку ризиків, які можуть завадити реальному стимулюванню економічної активності.

Так, знижуючи ставку податку на прибуток, держава не може в повній мірі гарантувати, що вивільнений фінансовий ресурс буде спрямований в інвестиції чи поповнення обігових ко-

штів. І хоча такі кроки робляться з метою майбутнього поживлення інвестиційного клімату у країні, існує вірогідність, що лише частина таких додаткових прибутків буде інвестована в економіку України, решта ж залишиться у власників. Крім того, існує ризик, що при несприятливій макроекономічній чи політичній ситуації він взагалі буде виведений з економіки країни.

З огляду на це, держава повинна визначитися з доктриною податкового стимулювання економічного розвитку країни, окремих галузей виробництва, депресивних регіонів тощо. Заслугує на увагу в цьому контексті думка В. М. Мельника, що «тут важливо задати вектор стимулюючої політики, обравши основний напрям прикладання зусиль» [14, с. 91].

Одним із можливих шляхів вирішення окресленої проблеми може бути спрямоване стимулювання економіки за допомогою коштів, отриманих за рахунок оподаткування суб'єктів господарювання, та цільового встановлення податкових пільг. До таких прямих методів податкового стимулювання можуть бути віднесені: витрати на інвестиції (чим пріоритетніші проекти для розвитку економіки, тим вищий відсоток відрахувань); надання податкового інвестиційного кредиту; невключення до оподаткованого прибутку коштів, які спрямовуються на науково-дослідницьку діяльність; цільові податкові пільги для підприємств, які здійснюють діяльність у депресивних районах та інші.

Перевага таких методів полягає у тому, що держава надає суб'єкту господарювання додаткові кошти з отриманого ним же ж прибутку, якщо ці ресурси підуть у сферу інвестиційної діяльності. При використанні активних методів податкового стимулювання пільги мають надаватися суб'єкту господарювання тільки після здійснення ним інвестиційної діяльності.

Схожий варіант вирішення проблеми полягає в запровадженні податкової «вилки». Тобто для тієї частини прибутку, яка спрямовується на виплату дивідендів, пропонується залишити ставку в розмірі 23 %, а для частини прибутку, що реінвестується в модернізацію основних фондів — знизити до 10 % [13, с. 38].

У цьому контексті треба взяти на озброєння досвід зарубіжних країн, зокрема США, де була запроваджена спрямованість надання податкових пільг на кінцевий результат. Право на пільгу підприємці мали тоді, коли був досягнутий кінцевий результат, і пільга надавалася автоматично згідно з чинним законодавством [6, с. 186].

Однією ж з головних проблем застосування пільг у вітчизняній податковій практиці залишається здійснення контролю за їх цільовим використанням і недопущенням використання суб'єктів підприємницької діяльності, що використовують такі пільги або спрощені режими оподаткування, у схемах мінімізації сплати податків. З погляду на це, особливої ваги набуває підвищення ефективності здійснення податкового адміністрування як одного з інструментів регулювання соціально-економічних процесів.

Про неефективне функціонування системи податкових пільг свідчать також втрати, яких зазнає бюджет країни. Як свідчать звітні дані, обсяги податкових пільг, що призводять до втрат бюджету, досить значні і становлять за перше півріччя 2011 р. близько 24,3 млрд грн, або майже 19 % збору платежів до Зведеного бюджету України [15].

У зв'язку з цим представляється доцільним при розгляді питання щодо надання податкових пільг застосовувати принцип податкового стимулювання потенційно ефективних інвестиційних проектів, а не просто надання платниками податків права на користування податковими пільгами при здійсненні певних господарських операцій або діяльності у певних секторах національної економіки. З цією метою та задля запобігання необґрунтованим втратам бюджету Кабінет Міністрів України розробив і подав на розгляд Верховної Ради України проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо упорядкування існуючих податкових пільг) [16]. Проте цей законопроект покликаний розв'язати лише певну частину проблем, пов'язаних із податковими пільгами, більшість же питань так і залишається невирішеними.

Підсумовуючи наведене, зазначимо, що попри позитивні зрушення, сучасна система оподаткування й далі виконує здебільшого фіскальну функцію. Інші завдання, пов'язані зі стимулюванням економічної активності, зайнятості, інвестицій та інновацій, розв'язуються, як правило, безсистемно та не дають помітного ефекту [3, с. 250].

Отже, важливим напрямом реформування системи оподаткування має стати комплексне впорядкування податкових важелів стимулювання економічної діяльності, що має включати перегляд підходів до надання податкових пільг, вдосконалення порядку адміністрування податків, законодавче врегулювання питання щодо діяльності спеціальних режимів господарювання тощо. Необхідно враховувати позитивний досвід країн з усталеними податковими

системами, віддаючи перевагу цільовим напрямом стимулювання економіки через податкові регулятори, що дасть змогу забезпечити бюджет держави від втрат доходів, стимулювати економічну активність суб'єктів господарювання та, у підсумку, сприятиме росту економіки країни.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. — 2010. — № 229—230.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України від 04.11.2011 р. № 4014-VI // Голос України. — 2011. — № 221.
3. Затонацька Т. Г. Вплив податкових новацій Податкового кодексу України на інвестиційний клімат у країні / Т. Г. Затонацька // Теоретичні та прикладні питання економіки : зб. наук. пр. КНУ ім. Тараса Шевченка ; Ін-т конкурентного суспільства. Випуск 24. — Київ : Київський університет, 2011. — С. 245—253.
4. Губернська Н. Л. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н. Л. Губернська, О. А. Музика // Університетські наукові записки. — 2007. — № 2 (22). — С. 286—290.
5. Костенко О. О. Праворегулювання альтернативних систем оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. О. Костенко ; Дніпропетровський держ. ун-т внутрішніх справ. — Дніпропетровськ, 2008. — 235 с.
6. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко — К. : МАУП, 2003. — 224 с.
7. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т. О. Проценко ; Нац. ун-т Державної податкової служби України. — К., 2007. — 390 с.
8. Податкове право : підручник / за ред. С. Г. Пепеляєва. — М., 2009. — 591 с.
9. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон : Закон України від 13.10.1992 р. № 2673-XII // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 50. — Ст. 676.
10. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків : Закон України від 16.07.1999 р. № 991-XIV (у редакції від 12.01.2006 р.) // Голос України. — 2006. — № 21.
11. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-VI // Голос України. — 2010. — № 229—230.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 18 — Ст. 144.
13. Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи. Аналітична доповідь. — К. : НІСД, 2011. — 50 с.
14. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. — К. : Комп'ютерпрес, 2006. — 277 с.
15. Санжаревська І. Цільові напрями стимулювання економіки через податкові регулятори дадуть змогу забезпечити бюджет держави від неправомірних втрат доходів / І. Санжаревська // Вісник Податкової служби України. — 2011. — № 44. — С. 47—51.
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо упорядкування існуючих податкових пільг) : Проект Закону [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=42228.

Стаття надійшла до редакції