

УДОСКОНАЛЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

ã Мискін Ю. І., Мискіна О. О., 2017

У статті проаналізовано концепцію амортизаційної політики в Україні з позиції її якості та результативності практичної реалізації. Визначено основні проблеми її неефективності. Запропоновано шляхи підвищення ефективності реалізації інвестиційного потенціалу податкової амортизаційної політики з метою посилення впливу оподаткування на активізацію інвестиційної діяльності.

Ключові слова: амортизаційна політика, концепція амортизаційної політики, інвестиційна діяльність, амортизація, податкове стимулювання.

Y. Myskin, O. Myskina

University of State Tax Service of Ukraine

IMPROVEMENT OF DEPRECIATION POLICY CONCEPT IN UKRAINE

ã Myskin Y., Myskina O., 2017

The article proves that the domestic practice of implementing the concept of depreciation policy Ukraine is ineffective. This justifies the need to rethink and improve the concept of depreciation policy of Ukraine. The results of a comprehensive and systematic analysis of and ways to improve the effectiveness of the investment potential tax depreciation policy as part of the concept of strengthening the impact of taxation on investment activity author developed the concept of tax depreciation policy. It is based on the subordination of tax depreciation policy stimulation to increase efficiency and expand production of business entities, promoting the use of depreciation on fixed assets due to investment tax rebate, tax harmonization and economic depreciation properly reflect the accounting and statistics calculation process and the use of depreciation. The basic measures of improvement of tax depreciation policy in Ukraine. Among them, the authors proposed to adopt the concept of tax depreciation policy; abandon the practice of using tax depreciation for fiscal purposes; introduce a condition requirements, providing investment tax rebate of 100 per cent use of depreciation on capital investment; improve the method of depreciation accelerated by reducing residual value; provide reliable control and recording statistics and information on the calculation and use of depreciation; provide an integrated interdisciplinary approach in education and science issues to the nature and mechanisms of amortization.

Keywords: amortization policy, amortization policy concept, investment, depreciation, tax incentives.

Постановка проблеми

Амортизаційна політика відіграє одну з основних ролей у розвитку економіки. Вона може як стимулювати активізацію інвестиційної діяльності, так і стримувати. Тому від її усвідомленого розуміння та ефективного практичного застосування залежить економічний розвиток України. Разом з тим, негативні тенденції в економіці в цілому загалом та в інвестиційній діяльності зокрема свідчать про недостатньо ефективну практику реалізації інвестиційного потенціалу податкової амортизаційної. Виходячи з цього на підставі цього актуальним постає завдання оцінки якості амортизаційної політики з метою її удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженням проблеми амортизаційної політики займалися досліджували зарубіжні та вітчизняні вчені, серед яких Джексон С. Б. [1], Зіммерман Д. Л. [2], Кеатінг А. С. [2], Ліу К. [1], Серебрянський Д. М. [3], Соколовська А. М. [4], Террегросс Р. А. [5], Хаус К. Л. [6], Чекінія М. [1], Шапіро М. Д. [6] та інші. Результати їхніх розробок є науково цінними та практично значимими. Проте динаміка економічних відносин вимагає постійного переосмислення амортизаційної політики.

Постановка цілей

Метою статті є оцінка ефективності вітчизняної практики реалізації концепції амортизаційної політики України та розробка пропозицій щодо її удосконалення.

Виклад основного матеріалу

Амортизаційна політика є важливою складовою економічної політики держави загалом та тісно переплетена з податковою та інвестиційною політиками. Відтак, досліджувати амортизацію необоротних активів як економічну категорію необхідно з трьох позицій, а саме у контексті гносеологічного підходу, інвестиційної діяльності та оподаткування.

З точки зору погляду економічної теорії амортизація є процесом поступового систематичного перенесення вартості засобів праці в міру їхнього зношування на виготовлену продукцію.

З позиції інвестиційної діяльності амортизація є одним із основних джерел інвестування. Тобто за результатами амортизації у підприємств накопичуються амортизаційні відрахування, які являють собою сукупність грошових коштів, шляхи використання яких на сьогоднішній день повністю віддані на розсуд їх власників. Відтак амортизаційні відрахування можуть бути використані як і на інвестиційні цілі, так і за іншим призначенням. І така ситуація з економічної точки зору погляду є обґрунтованою. Адже, якщо власник, вкладаючи початковий капітал у засоби праці, бажає у майбутньому продовжувати діяльність після закінчення граничного строку використання придбаних засобів праці, то він сам економічно зацікавлений у використанні акумульованих амортизаційних відрахувань на придбання нового засобу праці, який замінить зношений. Разом з цим, якщо інвестор не зацікавлений у подальшому використанні капіталу, який був вкладений у засоби праці, довше ніж граничний термін їх використання, цілком логічним є його позиція щодо вилучення амортизаційних відрахувань з обігу. Іншими словами за такої ситуації амортизація не направляється на інвестування, а перетворюється знову у капітал інвестора з цілком не визначеною подальшою долею.

Осмислюючи викладене вище, приходимо до розуміння сутності амортизації як інструмента оподаткування. Відтак, як економічний процес амортизація є перенесенням вартості засобів праці на новостворену продукцію. Тобто, амортизація включається до собівартості виготовленої та реалізованої продукції, яка, у свою чергу, відноситься до операційних витрат діяльності суб'єктів господарювання. Отже за своєю суттю амортизація включається до витрат, збільшуючи їх, а, відповідно, і опосередковано впливає на зменшення прибутку та податку на нього.

Ефективність поєднання трьох підходів залежить від концепції амортизаційної політики, яка обрана для впровадження у державі, та безпосередньо практики її реалізації. Розглянемо кожну з них більш детально з позиції оцінки ефективності реалізації інвестиційного потенціалу податкової амортизаційної політики в Україні.

З моменту здобуття незалежності України першим нормативно-правовим актом, який достатньо комплексно визначив підходи до амортизації, був Указ Президента України «Про концепцію амортизаційної політики», який схвалений 7 березня 2001 року [7]. Він повністю присвячений концепції амортизаційної політики, основною метою якої є «визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності у державі» [7]. Запропонована концепція спрямована на «підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів» [7]. Враховуючи, що Концепція амортизаційної політики, схвалена Указом Президента України від 7 березня 2001 року, по-перше, була взята за основу підготовки закону

України «Про амортизацію» і положень щодо амортизації у межах закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Податкового кодексу України, а по-друге, не втратила чинність і нині (варто відзначити, що дана ця Концепція амортизаційної політики є не безальтернативна. Так Зокрема у 2006 році Серебрянський Д. М. була розроблена Концепція реформування податкової амортизаційної політики в Україні [3, с. 163–172], яка, на жаль, не знайшла відображення у вітчизняній практиці реалізації амортизаційної політики, хоча, будучи розробленою на 5 років пізніше, вона значно краще підпорядкована вирішенню актуальних економічних проблемних питань, які постійно трансформуються під впливом динамічних змін зовнішнього середовища), вбачаємо за доцільне ґрунтовно проаналізувати усі її положення.

Перш за все, звернемо звернімо увагу на стан досягнення очікуваних результатів Концепції амортизаційної політики (таблиця)

Аналіз реалізації очікуваних результатів Концепції амортизаційної політики

Очікувані результати	Стан досягнення
Поліпшення фінансових результатів господарювання суб'єктів господарської діяльності	Суттєвого впливу на поліпшення фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання не досягнуто
Створення умов для формування додаткових інвестиційних ресурсів суб'єктами господарювання	Поряд зі створенням умов для формування додаткових інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання створено передумови для використання таких ресурсів не на інвестиційні цілі
Формування бази даних для об'єктивної оцінки параметрів руху основного капіталу, необхідної для розробки прогнозів та програм економічного і соціального розвитку	Процес формування бази даних для об'єктивної оцінки параметрів руху основного капіталу значно ускладнився

З таблиці видно, що жоден з трьох очікуваних результатів реалізації Концепції амортизаційної політики не досягнуто, що, враховуючи принцип «практика – критерій істини», ставить під сумнів обґрунтованість її положень та спричиняє необхідність їх ґрунтовного переосмислення. Проаналізуємо кожне з положень окремо.

У першу чергу Насамперед, звернемо звернімо увагу на напрями, в яких запропоновано зосередити заходи Концепції амортизаційної політики.

1) Створення економічної та правової бази для запровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування та оновлення основного капіталу.

За 13 років реалізації Концепції амортизаційної політики раціональні рівні споживання, відшкодування та оновлення основного капіталу не визначені. Знос основних засобів постійно зростає. Стверджувати, що створено економічну та правову базу для запровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування та оновлення основного капіталу як мінімум передчасно.

2) Обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики та стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання.

Словосполучення «обмеження державного регулювання» носить дискусійний та неоднозначний характер. По-перше, держава повинна нести відповідальність за стан амортизаційної політики в країні, а по-друге, стимулювання інвестиційної активності суб'єктів господарювання передбачає ефективне використання інструментів державного регулювання.

3) Відмова від суцільного примусового нарахування амортизаційних відрахувань за єдиним методом та запровадження кількох методів нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права вибору конкретного методу нарахування амортизаційних відрахувань, а також права самостійно встановлювати конкретні строки служби основного капіталу в визначених законом межах.

Запровадження практики використання декількох методів нарахування амортизації повинно спиратися на економічну доцільність (у тому числі і обґрунтованість методів). У Концепції амортизаційної політики лише визначено їхню кількість без обґрунтування, що є з наукової точки зору го погляду недопустимим. Надання права вибору суб'єктам господарювання методів

нарахування амортизації повинно бути пов'язано з підвищенням інвестиційної активності, чого на практиці не відбулося.

4) Розмежування практики нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до її економічної та податкової ролі: економічна роль амортизації полягає у фактичному відшкодуванні діючих основних фондів; відповідні амортизаційні відрахування (економічна амортизація) відображають реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та надання послуг і відносяться на витрати діяльності суб'єктів господарювання; податкова роль амортизації полягає у фінансовому відшкодуванні основного капіталу за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань (податкова амортизація) та одержання податкової знижки.

Розмежування практики нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до її економічної та податкової ролі є недостатньо обґрунтованим та не доцільним. Правильність наведеного вище твердження доводить практика. Так наприклад, амортизація як окремий елемент алгоритму розрахунку оподаткованого прибутку за положенням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» ($ОП = СВД - ВВ - А$), що в певній мірі реалізовувало податкову роль амортизації, включено до витрат за Податковим кодексом України (цим самим спростувавши доцільність розмежування економічної та податкової ролі амортизації). Також, необхідно відзначити, що Податковий кодекс України та Концепція амортизаційної політики за аналізованими положеннями обґрунтовують несумісні позиції.

5) Стимулювання суб'єктів господарювання до застосування прискореної амортизації та її інвестиційного спрямування шляхом надання податкових знижок.

Стимулювання суб'єктів господарювання до застосування прискореної амортизації є необґрунтованим положенням. Адже, якщо використовується прискорена амортизація, яка передбачає перерозподіл за часовим проміжком сум нарахування амортизації, створюється ситуація, за якої наявність інвестиційних ресурсів «сьогодні» змінюється їхньою відсутністю в недалекому майбутньому.

Застосування прискореної амортизації повинно бути економічно вигідно суб'єктам господарювання. Відповідно держава повинна чітко визначити вимоги, умови та можливості застосування прискореної амортизації на практиці (наприклад, обов'язкове реінвестування додатково отриманих сум амортизаційних відрахувань).

Іншим важливим моментом даного цього положення є доцільність надання податкових знижок для інвестиційного спрямування прискореної амортизації. Адже прискорена амортизація лише створює передумови для формування інвестиційних ресурсів. Поряд з цим через податкові знижки потрібно забезпечувати використання таких ресурсів на інвестиційні цілі (чого на практиці не відбулося).

б) Запобігання зростанню цін виробників шляхом надання можливості суб'єктам господарювання відносити прискорену амортизацію не на витрати виробництва, а на зменшення оподаткованої частини прибутку.

Необхідність регулювання політики ціноутворення суб'єктів господарювання є наслідком надання підприємствам права самостійно обирати методи нарахування амортизації. Така ситуація є негативною (виключенням винятком із правил) і потребує для зрівноваження наявності іншого, не менш важливого, економічного ефекту (чого не досягнуто). Одним із таких ефектів могла б стати активізація інвестиційної діяльності. Проте, цього не відбулося, бо паралельно з наданням прав вибору методів нарахування амортизації, держава не простимулювала суб'єктів господарювання використовувати, сформовані за рахунок амортизаційної політики, ресурси на інвестиційні цілі.

Важливо зазначити, що використання прискореної амортизації не лише збільшує собівартість продукції протягом першої третини (половини) терміну корисного використання об'єктау основних засобів, а й зменшує собівартість продукції у наступних періодах (другій половині строку корисного використання об'єктау основних засобів). Про необхідність регулювання такої ситуації у Концепції амортизаційної політики нічого не сказано.

Разом з цим, віднесення амортизації не на витрати, а на зменшення оподаткованої частини прибутку, як уже зазначалося вище, є не обґрунтованим, що довела практика.

Не менш важливе значення, окрім напрямів, мають і безпосередні пропозиції щодо практичної реалізації Концепції амортизаційної політики:

1) Запровадити нарахування амортизаційних відрахувань на всі основні фонди (крім землі).

Логіка даного цього твердження не повною мірою відповідає Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», де зазначається, що «об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій)» [8] та Податковому кодексу України, де зазначено, що амортизації не підлягають невиробничі основні засоби [9].

2) Закріпити за суб'єктами господарювання право на використання коштів власного амортизаційного фонду та заборонити будь-які централізовані вилучення з нього.

Право самостійного вирішення шляхів використання амортизаційного фонду є безумовною прерогативою його власників, що зобумовлює обґрунтованість даної цієї пропозиції.

3) Надавати податкові знижки тільки тим суб'єктам господарювання, які мають документальне підтвердження інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду.

Повністю погоджуємося з цим положенням. Проте дане таке твердження не знайшло свого відображення ні у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», ні у Податковому кодексі України.

4) Збільшити кількість методів нарахування амортизаційних відрахувань.

Збільшення кількості методів без належного обґрунтування є недопустимим.

5) Розробити класифікацію основного капіталу за групами відповідно до характеру і строків його використання та зносу.

Логічна пропозиція, яка, попри це, по різному знайшла відображення у положеннях Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (який з січня 2011 року втратив чинність), Податкового кодексу України та Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і потребує уніфікації.

б) Запровадити для кожної групи основного капіталу економічно обґрунтовані індикативні норми для нарахування економічної амортизації та діапазони припустимих відхилень, у межах яких суб'єкти господарювання обирають конкретні норми економічної амортизації самостійно.

Логіка викладеної пропозиції суперечить положенню даної Концепції амортизаційної політики щодо обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики.

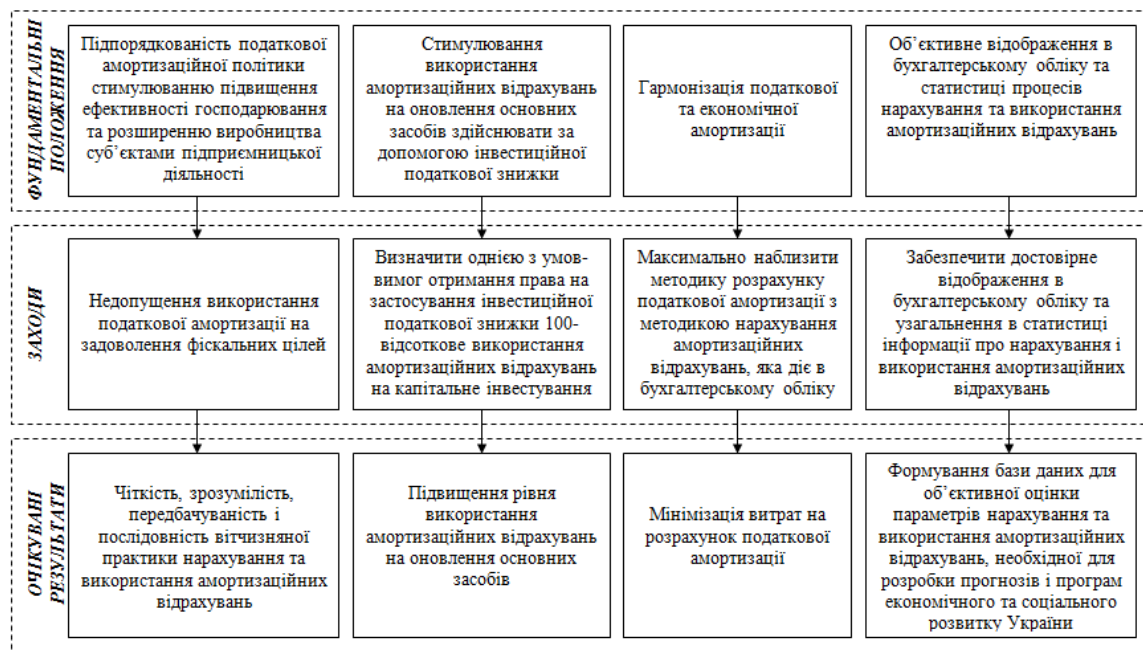
7) Затвердити максимальні граничні рівні податкової амортизації, в межах яких її обсяг може перевищувати обсяг економічної амортизації.

Дане Це положення виходить з позиції розмежування економічної та податкової методики розрахунку амортизації, що, як доводить практика, є помилкою.

Отже, Концепція амортизаційної політики, схвалена Указом Президента України від 7 березня 2001 року, є недостатньо обґрунтованою (бо майже всі її положення є дискусійними та не виправдані часом). Відтак актуальним постає завдання не коректурного удосконалення методики нарахування амортизаційних відрахувань, а переосмислення концептуальних положень амортизаційної політики.

За результатами ґрунтованого аналізу пропозицій вчених щодо удосконалення амортизаційної політики, нами розроблені наступні такі фундаментальні положення (підпорядкованість податкової амортизаційної політики стимулюванню підвищення ефективності господарювання та розширенню виробництва суб'єктами підприємницької діяльності; стимулювання використання амортизаційних відрахувань на оновлення основних засобів здійснювати за допомогою інвестиційної податкової знижки; гармонізація податкової та економічної амортизації; об'єктивне відображення в бухгалтерському обліку та статистиці процесів нарахування та використання амортизаційних відрахувань), заходи (недопущення використання податкової амортизації на задоволення фіскальних цілей; визначити однією з умов-вимог отримання права на застосування інвестиційної податкової знижки 100-відсоткове використання амортизаційних відрахувань на капітальне інвестування; максимально наблизити методику розрахунку податкової амортизації з методикою нарахування амортизаційних відрахувань, яка діє в бухгалтерському обліку; забезпечити достовірне відображення в бухгалтерському обліку та узагальненні в статистиці інформації про нарахування і використання амортизаційних відрахувань) та очікувані результати (чіткість, зрозумілість, передбачуваність і послідовність вітчизняної практики нарахування та використання амортизаційних відрахувань; підвищення рівня використання амортизаційних відрахувань на оновлення

основних засобів; мінімізація витрат на розрахунок податкової амортизації; формування бази даних для об'єктивної оцінки параметрів нарахування та використання амортизаційних відрахувань, необхідної для розробки прогнозів і програм економічного та соціального розвитку України) у контексті концепції податкової амортизаційної політики в Україні (рисунок).



Авторська концепція податкової амортизаційної політики в Україні

Загалом варто відзначити, що запропонована концепція податкової амортизаційної політики гармонійно узгоджується із концептуальними підходами до посилення впливу оподаткування на активізацію інвестиційної діяльності і спрямована на підвищення ефективності податкового стимулювання інвестиційної діяльності в Україні.

Висновки

За результатами оцінки ефективності вітчизняної практики реалізації концепції амортизаційної політики України нами отримано наступні такі узагальнення:

1. Вітчизняна практика реалізації концепції амортизаційної політики України, яка затверджена Указом Президента України «Про концепцію амортизаційної політики» 7 березня 2001 року є неефективною. Своєю чергою, у сама концепція амортизаційної політики України повинна бути переосмислена й удосконалена.

2. Комплексний і системний аналіз стану та шляхів підвищення ефективності реалізації інвестиційного потенціалу податкової амортизаційної політики як складової концепції посилення впливу оподаткування на активізацію інвестиційної діяльності дозволив розробити авторську концепцію податкової амортизаційної політики, яка ґрунтується на підпорядкованості податкової амортизаційної політики стимулюванню підвищення ефективності господарювання та розширенню виробництва суб'єктами підприємницької діяльності, стимулюванні використання амортизаційних відрахувань на оновлення основних засобів через інвестиційну податкову знижку, гармонізації податкової та економічної амортизації, об'єктивному відображенні в бухгалтерському обліку і статистиці процесів нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

3. Серед основних заходів удосконалення податкової амортизаційної політики в Україні обґрунтовано доцільність та необхідність реалізації наступних: ухвалити запроповану авторами концепцію податкової амортизаційної політики; відмовитися від практики використання податкової амортизації для фіскальних цілей; запровадити однією з умов-вимог надання інвестиційної податкової знижки 100-відсоткове використання амортизаційних відрахувань на капітальне інвестування; удосконалити методик нарахування амортизації методом прискореного зменшення

залишкової вартості; забезпечити контроль та достовірне відображення в обліку і статистиці інформації щодо нарахування та використання амортизаційних відрахувань; забезпечити комплексний міждисциплінарний підхід у системі освіти та науки до питань сутності та механізмів управління амортизацією.

Перспективи подальших досліджень

У подальших дослідженнях вбачається за необхідне проаналізувати зарубіжний досвід практичної реалізації амортизаційної політики.

1. Jackson Scott B. *Economic consequences of firms' depreciation method choice: Evidence from capital investments* / Scott B. Jackson, Xiaotao (Kelvin) Liu, Mark Cecchinia // *Journal of Accounting and Economics*. – 2009. – Volume 48, Issue 1, October. – P. 54–68. 2. Keatinga S. A. *Depreciation-policy changes: tax, earnings management, and investment opportunity incentives* / A. Scott Keatinga, Jerold L. Zimmerman // *Journal of Accounting and Economics*. – 1999. – Volume 28, Issue 3, December. – P. 359–389. 3. Серебрянський Д. М. *Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01* / Дмитро Миколайович Серебрянський. – Ірпінь, 2006. – 254 с. 4. *Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду: монографія* / [Соколовська А. М., Єфіменко Т. І., Луїна І. О. та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с. 5. Terregrossa R. A. / *Capital depreciation and investment demand* / Ralph A. Terregrossa // *The Quarterly Review of Economics and Finance*. – 1997. – Volume 37, Issue 1, Spring. – P. 79–95. 6. Christopher L. House *Temporary Investment Tax Incentives: Theory with Evidence from Bonus Depreciation* / Christopher L. House, Matthew D. Shapiro // *The American Economic Review*. – 2008. – Vol. 98, No. 3, Jun. – P. 737–768. 7. *Про концепцію амортизаційної політики : указ Президента України № 169/2001 від 7 березня 2001 року* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/169/2001> 8. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>. 9. *Податковий кодекс України* // *Вісник податкової служби України*. – 2013. – № 2 – 3. – С. 1 – 416.

1. Jackson Scott B. *Economic consequences of firms' depreciation method choice: Evidence from capital investments* / Scott B. Jackson, Xiaotao (Kelvin) Liu, Mark Cecchinia // *Journal of Accounting and Economics*. – 2009. – Volume 48, Issue 1, October. – P. 54–68. 2. Keatinga S. A. *Depreciation-policy changes: tax, earnings management, and investment opportunity incentives* / A. Scott Keatinga, Jerold L. Zimmerman // *Journal of Accounting and Economics*. – 1999. – Volume 28, Issue 3, December. – P. 359–389. 3. Serebryansky D. M. *Taxation of the profit of enterprises and its influence on investment activity in market conditions: Dis. ... Candidate econ Sciences: special 08.04.01* / Dmitry Nikolayevich Serebryansky. – Irpen, 2006. – 254 p. 4. *System of tax privileges in Ukraine in the context of European experience: monograph* / [Sokolovskaya A. M., Efimenko T. I., Lunina I. O. and others.]. – K.: NDFI, 2006. – 320 p. 5. Terregrossa R. A. / *Capital depreciation and investment demand* / Ralph A. Terregrossa // *The Quarterly Review of Economics and Finance*. – 1997. – Volume 37, Issue 1, Spring. – P. 79–95. 6. Christopher L. House *Temporary Investment Tax Incentives: Theory with Evidence from Bonus Depreciation* / Christopher L. House, Matthew D. Shapiro // *The American Economic Review*. – 2008. – Vol. 98, No. 3, Jun. – P. 737–768. 7. *About the concept of depreciation policy: Presidential Decree No. 169/2001 of March 7, 2001* [Electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/169/2001>. 8. *Regulation (standard) of accounting 7 «Fixed assets»* / Approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine of April 27, 2000, No. 92 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>. 9. *Tax Code of Ukraine* // *Bulletin of the Tax Service of Ukraine*. – 2013. – No. 2– 3. – P. 1– 416.