

РЯДІНСЬКА В. О.,

доктор юридичних наук, професор,
завідувач лабораторії проблем правового
та організаційного забезпечення
діяльності Міністерства
(Державний науково-дослідний
інститут Міністерства внутрішніх
справ України)

КОСТЕНКО Ю. О.,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського
та адміністративного права
(Донецький національний університет
імені Василя Стуса)

МАРЦИНКЕВИЧ В. А.,

кандидат юридичних наук

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.2.1.29>

ОКРЕМІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ПРИ ОТРИМАННІ РОЯЛТІ

Стаття присвячена дослідженню поняття категорії «роялті» та порядку їх оподаткування при отриманні фізичними особами. Доведено неузгодженість дефініції «роялті», що міститься в податковому законодавстві з нормами цивільного законодавства в зв'язку з чим: відбувається ототожнення категорій «об'єкт власності» та «об'єкт інтелектуальної власності»; по-різному закріплено перелік об'єктів прав інтелектуальної власності; не вирішено питання щодо віднесення до роялті платежів за видачу субліцензій. Обґрунтовано доцільність узагальненого визначення поняття роялті в Податковому кодексі України, як платежів, які отримуються в формі винагороди за користування або за надання в користування прав на користування об'єктами інтелектуальної власності без подальшої їх конкретизації.

При дослідженні порядку оподаткування роялті, отриманих фізичними особами-нерезидентами з джерел в Україні виділено особливості визначення об'єкта обкладання податком на доходи фізичних осіб, обумовлених вимогою щодо бенефіціарності отримувача таких виплат та норм міжнародних договорів.

Уточнено, що платниками податку на доходи фізичних осіб при отриманні доходу в формі роялті є фізичні особи (резиденти та нерезиденти) – бенефіціари (фактичні отримувачі винагороди) за користування або за надання в користування прав на користування об'єктами права інтелектуальної власності. При цьому, функція податкового агента покладається на осіб, що користуються об'єктами права інтелектуальної власності (суб'єкт господарювання незалежно від форми господарювання та системи оподаткування) в момент його нарахування. Саме на нього покладено обов'язки щодо: 1) нарахування та утримання



з їх суми 18% податку на доходи фізичних осіб та 1,5% військового збору;
2) ведення обліку та звітування.

Ключові слова: *прибуткове оподаткування, фізичні особи, платники податків, суб'єкти господарювання, захист прав та інтересів, судовий захист, Верховний суд, адміністрування, адміністративне судочинство, податковий спір.*

Ryadinska V. O., Kostenko Yu. O., Martsynkevych V. A. Certain aspects of personal income tax administration when receiving royalty

The article is dedicated to the study of the concept of the «royalties» category and the procedure for their taxation when receiving by the individuals. The inconsistency of the definition of «royalty» contained in the tax legislation with the norms of the civil legislation was proved, because of it: the categories «property object» and «intellectual property object» were identified; the list of objects of the intellectual property rights was defined in the different way; at the same time, the issue regarding the classification of payments for the issuance of sublicenses to royalties was not resolved. The expediency of the generalized definition of the concept of royalty in the Tax Code of Ukraine as payments, received in the form of remuneration for use or for the provision of rights to use objects of intellectual property without their further specification, was substantiated.

When studying the procedure for the taxation of royalties received by the non-resident individuals from the sources in Ukraine, the peculiarities of determining the object of taxation on the income of the individuals, defined by the requirement regarding the beneficiary status of the recipient of such payments and the norms of the international treaties, were singled out.

It was clarified that the payers of the personal income tax when receiving income in the form of royalties are the individuals (residents and non-residents) – beneficiaries (actual recipients of remuneration) for the use or for the provision of rights to use objects of the intellectual property rights. At the same time, the function of the tax agent is entrusted to the persons who use the objects of the intellectual property rights (a business entity regardless of the form of business and the taxation system) at the time of its calculation. With this in mind the tax agent is responsible for: 1) charging and withholding from their amount 18% of the personal income tax and 1.5% of the military levy; 2) record keeping and reporting.

Key words: *income taxation, individuals, taxpayers, business entities, rights and interests protection, judicial protection, Supreme Court, public administration, administrative proceedings, tax dispute.*

Постановка проблеми. Перелік доходів, які вважаються пасивними для цілей стягнення податку на доходи фізичних осіб в Україні (далі – ПДФО), наведено в пп. 14.1.268 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1]. Податковий закон не закріплюючи узагальненого визначення поняття пасивних доходів, встановлює їх склад у вигляді процентів (відсотків), дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті та інвестиційного прибутку без логічної прив'язки таких доходів до певної класифікаційної групи. Визначення роялті, що міститься в податковому законодавстві характеризується неузгодженістю зазначеної дефініції з нормами цивільного права, ототожненням категорій «об'єкт власності» та «об'єкт інтелектуальної власності», не вирішеністю питання щодо віднесення до роялті платежів за видачу субліцензій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розв'язанню проблем оподаткування доходів фізичних осіб було присвячено роботи таких учених, як: М. А. Бакал, О. П. Орлюк, С. В. Пархоменко-Цироциян, О. О. Головашевича, Н. О. Шапошнікової та інших [2–6].

Метою цієї статті є аналіз теоретико-методологічних підходів щодо визначення категорії «роялті» з метою уточнення понятійного апарату в нормах податкового законодавства.



Виклад основного матеріалу. Відповідно до пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПК України до бази обкладання ПДФО відносяться доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу [1]. Окрім цього пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 ПК України роялті, як різновид пасивних доходів, віднесено до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника ПДФО. Узагальнене визначення пасивних доходів визначено ст. 14 ПК України, тобто, виникає питання щодо доцільності виділення в п. 164.2 ст. 164 роялті, як складової податкової бази окремим підпунктами. Вочевидь, законодавець у пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПК України акцентує увагу на операціях, пов'язаних із виникненням доходу в зв'язку з переходом права власності на об'єкти інтелектуальної власності, в той час, як відносини пов'язані із виплатою роялті не характеризується такою ознакою. В зв'язку з цим представляється доцільним внесення відповідних змін до пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПК України із виключенням таких доходів, як доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу, адже такі доходи включені до складу пасивних.

Визначення роялті для цілей оподаткування наведено у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України, зокрема, роялті – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організації мовлення, інші аудіовізуальні твори, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [1]. Майже аналогічним чином визначено поняття «роялті» низкою Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [7; 8].

Слід зазначити що на рівні нормативно-правового регулювання містяться й інші визначення роялті, зокрема: П(С)БО «Дохід» № 15 роялті визначено як будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на відповідні об'єкти [9]; НС «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» № 4 під роялті розуміється ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням об'єкта права інтелектуальної власності [10].

Серед науковців роялті визначаються як періодичні відрахування ліцензіата на користь ліцензіара, що здійснюються протягом всього строку дії ліцензії і встановлюються у формі певних відрахувань або від вартості виробленої за ліцензією продукції, або від продажної ціни цієї продукції [11, с. 249]; платіж будь-якого виду за одержання права на використання об'єкта інтелектуальної власності на підставі ліцензійного договору [12]; фіксовані процентні ставки, що виплачуються ліцензіатом через узгоджені з ліцензіаром інтервали часу (наприклад, щорічно), починаючи з року використання предмета ліцензії або його виробничого освоєння» [13, с. 154]. З такими підходами можна погодитися, адже, роялті виплачують на підставі ліцензії на використання об'єкта права інтелектуальної власності або ліцензійного договору (ст. 1108, 1109 ЦК України), в той час як права на використання об'єктів авторського права передають за авторським договором (ст. 31, ст. 32 Закону України «Про авторське право і суміжні права») [14].



Спільним для наведених визначень є те, що роялті виникають у випадку коли об'єкт ПІВ отриманий саме в користування, а не власність. Проте, з метою оцінки майнових прав інтелектуальної власності та бухгалтерського обліку визначення роялті є декілька вужчим, однак, з метою визначення окреслених платежів як об'єктів обкладання ПДФО ми виходимо виключно із змісту податково-правового регулювання, за виключенням виплат роялті нерезиденту, коли діють норми міжнародних договорів.

В цілому, хотілося б звернути увагу, що визначення роялті, що міститься в податковому законодавстві піддається численній критиці серед вчених, які звертають, перш за все, увагу на неузгодженість зазначеної дефініції з нормами цивільного права [12]; отождоження категорій «об'єкт власності» та «об'єкт інтелектуальної власності» [3, с. 89; 15, с. 89]; не вирішеність питання щодо віднесення до роялті платежів за видачу субліцензій [16, с. 35]. Дійсно, перелік об'єктів прав інтелектуальної власності встановлений нормами ЦК України (ст. 420) та ПК України суттєво відрізняється. Окрім цього, відповідно до ч. 1 ст. 419 ЦК України право інтелектуальної власності та право власності на річ не залежать одне від одного, зокрема, перехід права на об'єкт права інтелектуальної власності не означає переходу права власності на річ. У пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПК України закріплено, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права, у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу. В такий спосіб законодавець наводить ще одне визначення роялті, відмінне від узагальненого поняття, що міститься у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України [1]. Саме тому представляється доцільним внесення змін до пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПК України з метою використання єдиного узагальненого визначення роялті, що міститься у ст. 14 [17, с. 190–191]. Враховуючи, що поняття та вичерпний перелік об'єктів права інтелектуальної власності міститься у ст. 420 ЦК України з метою узгодження норм цивільного та податкового законодавства доцільно при визначенні переліку об'єктів, за користування якими або права на користування якими сплачується винагорода, об'єднуючи під однією категорією об'єкти права інтелектуальної власності в абз 1 пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України не конкретизувати їх перелік. Таким чином, слід погодитися із наступною редакцією пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України: «роялті – це платежі що отримуються як винагорода за користування або за надання в користування прав на користування об'єктами інтелектуальної власності» [17, с. 383].

Платниками ПДФО при отриманні доходу в формі роялті є фізичні особи (резиденти та нерезиденти) – бенефіціари (фактичні отримувачі винагороди) за користування або за надання в користування прав на користування об'єктами права інтелектуальної власності. При цьому, функція податкового агента покладається на осіб, що користуються об'єктами ПІВ.

Роялті підлягають оподаткуванню відповідно із порядком, закріпленим для оподаткування дивідендів, за ставкою, визначеною пп. 167.5.1 п. 167.5 ст. 167 ПК України (п. 170.3 ст. 170 ПК України), тобто –18% [1]. Відповідно із цим, будь-який резидент який нараховує фізичній особі роялті є податковим агентом щодо такого доходу (суб'єкт господарювання незалежно від форми господарювання та системи оподаткування) в момент його нарахування. Саме на нього покладено обов'язки щодо: 1) нарахування та утримання з їх суми 18% ПДФО та 1,5% ВЗ (пп. 1.2, 1.3 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України). В даному випадку податок сплачується (перераховується) до бюджету за загальним правилом – під час виплати оподатковуваного доходу; 2) ведення обліку та звітування.

В разі отримання платником податку доходів від особи, яка не є податковим агентом та іноземних доходів, він самостійно зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу й подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити ПДФО (п. 168.2 ст. 168 ПК України) [1].



Відповідно до пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 ПК України доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів. Якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом – юридичною або самозайнятою фізичною особою, фізичною особою-підприємцем, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо даних доходів [1]. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до зазначених доходів.

Підсумовуючи викладене, доходи у формі роялті, нараховані фізичній особі-нерезиденту підлягають обкладанню ПДФО за ставкою 18%. Водночас, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПК України, застосовуються правила міжнародного договору.

Зокрема, низкою Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно передбачено інший розмір податкових ставок щодо отримання пасивного доходу в формі роялті, в більшості випадків від 5% до 10% [8; 18; 19]. Порядок застосування правил міжнародного договору регламентовано положеннями ст. 103 ПК України [1]. Слід звернути увагу, що застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа (довідки), який підтверджує статус податкового резидента (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України [20]. Відповідно до п. 103.3 ст. 103 ПК України бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до роялті нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів [1]. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу. Важливість встановлення бенефіціарного (фактичного) отримувача доходу підкреслюється в низці судових рішень [21; 22] та має ключове значення при забезпеченні захисту прав та інтересів платників податків під час розгляду податкового спору.

При цьому, аналіз судової практики свідчить, що в даному випадку необхідно виходити з мети міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, розмежовувати поняття «уникнення від сплати податків» та «запобігання зловживання положеннями договору». З урахуванням цього, визначаючи особу фактичним отримувачем доходу доцільно встановити наступне: 1) чи належить цій фізичній особі право на отримання доходу; 2) чи визначає така особа подальшу економічну долю доходу. Отже, застосування пониженої ставки ПДФО при оподаткуванні роялті (дивідендів, процентів) згідно з правилами міжнародного договору України та визначення об'єкта оподаткування з ПДФО містить певні вимоги щодо бенефіціарності отримувача виплати, а саме: 1) для визнання особи фактичним одержувачем доходу (бенефіціарним власником) необхідна не лише наявність правових підстав для безпосереднього одержання доходу, а ця особа також повинна бути безпосереднім вигодонабувачем, тобто особою, яка фактично одержує вигоду від отриманого доходу і визначає його подальшу економічну долю; 2) документом для визнання особи фактичним власником доходу може бути будь-який документ, який підтверджує фактичне право особи на такий дохід (наприклад, у разі виплати роялті фактичний власник такого доходу повинен підтвердити фактичне право (авторське право) на одержання такого доходу, засвідчене відповідним чином і, документально підтверджене ліцензією, патентом, офіційно оформленим торговим знаком тощо). Крім того потребують аналізу відповідні ліцензійні угоди про надання права використання об'єктів інтелектуальної власності, а також дого-



вори франчайзингу тощо; 3) підставою для безпосереднього застосування положень міжнародного договору при виплаті доходу, крім підтвердження бенефіціарності отримувача, є наявність на момент виплати довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладений міжнародний договір [21; 22]. За відсутності на момент виплати такої довідки доходи нерезидента оподатковуються відповідно до законодавства України без врахування положень міжнародного договору.

В цілому слід зазначити, що окремими міжнародними документами передбачено декілька різних підходів щодо оподаткування роялті. Так, Модельною конвенцією ОЕСР щодо податків на доходи і капітал та новітніх стандартів ОЕСР передбачено, що роялті, які виникають в одній із Договірних держав власником-бенефіціаром яких є резидент іншої Договірної держави підлягають оподаткуванню в останній (тобто, роялті оподатковуються в державі – джерела їх отримання) (ст. 12) [18]. В той час, як Конвенція Організації Об'єднаних Націй щодо уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються надає права на оподаткування роялті як в державі постійного місцеперебування, так і державі джерела (ст. 12) [23]. І цей підхід є зрозумілим, адже податкове звільнення надається державою джерела резиденту іншої Договірної держави для того, щоб повністю (частково) уникнути подвійного оподаткування, яке може мати місце в результаті одночасного застосування оподаткування роялті з боку держави постійного місцеперебування.

Вітчизняні суди виходять з того, що роялті виникають у Договірній Державі, якщо платником виступає сама Договірна Держава, її політико-адміністративний підрозділ, місцеві органи влади або особа, з постійним місцеперебуванням у ній. Роялті виникають у тій Договірній Державі, у якій розміщені постійне представництво або постійна база, якщо такі роялті виплачуються цими особами, незалежно від того, чи є платник податків особою з постійним місцеперебуванням у Договірній Державі чи ні, має в Договірній Державі постійне представництво або постійну базу, у зв'язку з яким виникло зобов'язання виплачувати роялті [24]. Таким чином, доходи фізичної особи – платника ПДФО, які отримані у формі роялті за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, підлягають обкладанню ПДФО та ВЗ на загальних підставах.

Висновки. Враховуючи, що поняття та вичерпний перелік об'єктів права інтелектуальної власності міститься у ст. 420 ЦК України, з метою узгодження норм цивільного та податкового законодавства, доцільно при визначенні переліку об'єктів, за користування якими або права на користування якими сплачується винагорода, об'єднуючи під однією категорією об'єкти права інтелектуальної власності в абз. 1 пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України не конкретизувати їх перелік та визначити роялті у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України, як платежі що отримуються як винагорода за користування або за надання в користування прав об'єктами інтелектуальної власності.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Бакал М. А. Правове регулювання обов'язкових платежів, що пов'язані з отриманням спадщини та дарунків: монографія / за заг. ред. д.ю.н., професора В.О. Рядінської. Київ: ДНДІ МВС України. 2020. 173 с.
3. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. К.: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
4. Пархоменко-Цироциянц С. С. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2005. 192 с.
5. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2007. 193 с.



6. Шапошнікова Н. О. Визначення категорії пасивного доходу у податковому праві. *Наукові записки Інституту Верховної Ради України*. 2010. № 2. С. 43–47. URL : <http://instzak.rada.gov.ua/uploads/documents/31204.pdf>
7. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: Закон України № 180 від 26.05.1995 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text
8. Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал: Закон України від 10.01.2002 р. № 2929. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756_012#Text
9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
10. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п#Text>
11. Охрана промышленной собственности в Украине: текст : монографія / под ред. А. Д. Святоцкого, В. Л. Петрова. К.: Изд. дом «Ин Юре», 1999. 428 с.
12. Бойко Д. В. Категорія «роялті» в податковому праві: до проблеми визначення. URL : <http://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/155/131>
13. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства : навч. посібник. К.: Центр навч. літератури, 2006. 488 с.
14. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 № 3792-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12#Text>
15. Зимовець В., Зубок С. Роялті на вашу голову. *Галицькі контракти*. 2001. № 43. С. 88–95.
16. Остапчук В. А. Роялті чи не роялті: ось у чому питання? *Інтелектуальна власність*. 2012. № 1. С. 34–39.
17. Рядінська В. О. Становлення та розвиток системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: фінансово-правові проблеми: монографія. К.: «МП Леся», 2014. 464 с.
18. Конвенція між Україною та Королівством Нідерландів: нові ставки податку на доходи нерезидентів від 15.06.2021 р. URL : <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/481599.html>
19. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків стосовно податків на доходи і майно: Закон України від 20.12. 1994 р. № 306. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/112_640#Text
20. Щодо оподаткування нерезидентів: лист ДФС № 2858/6/99-99-15-02-02-15/ ППК від 06.12.2017 р. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-72701.html>
21. Постанова Верховного Суду від 16.10.2018 р. у справі № 826/6989/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77197100>
22. Рішення Вищого адміністративного суду України від 24.03.2014 р. № К/800/52155/13. URL : <https://taxlink.ua/ua/print/court/246/>
23. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении между развитыми странами и развивающимися странами. URL : https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf
24. Постанова Верховного Суду від 07.02.2020 р. у справі № 814/902/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87478258>

