

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО ТА ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ

УДК 336.226

**В.О. Рядінська,**  
кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник

### ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ВІД РОЯЛТІ: ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

*Стаття присвячена аналізу елементів правового механізму податку на доходи фізичних осіб від роялті. Проаналізовано об'єкт, базу, ставки, платників, порядок нарахування і сплати, пільги зазначеного вище податку, внесені пропозиції щодо його вдосконалення.*

**Ключові слова:** податок на доходи фізичних осіб, оподаткування доходів від роялті.

*Статья посвящена анализу элементов правового механизма налога на доходы физических лиц от роялти. Проанализированы объект, база, ставки, плательщики, порядок начисления и уплаты, льготы вышеуказанного налога, внесены предложения по его усовершенствованию.*

**Ключевые слова:** налог на доходы физических лиц, налогообложение доходов от роялти.

*Paper is devoted to the analysis of the elements of legal mechanism of the tax on the profits of physical persons from royalty. An object, base, rates, payers, order of extra charge and payment, privileges of foregoing tax, is analysed, suggestions are brought in on his improvement.*

**Keywords:** Tax on the Profits of Physical Persons, taxation of profits from royalty.

Із набуттям чинності Податковим кодексом України (надалі – ПКУ) [1] оподаткування доходів від роялті зазнало певних змін, основною з яких є те, що під оподаткування підпадають такі доходи не лише юридичних (що раніше передбачалося нормами Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94 – РВ [2]), а і фізичних осіб. Проте норми п. 170.3 ст. 170 ПКУ, якими врегульовується стягнення податку на доходи фізичних осіб від роялті (надалі – ПДФОР), відрізняються надмірною лаконічністю, що, як вірно підкреслюють Ж.В. Піскова та І.М. Цуркан [3, с. 118], створює перешкоди при їх обчисленні, оскільки в правовому механізмі ПДФОР нелегко розібратися навіть професіоналам. Крім того, недосконалість юридичної конструкції норм, що врегульовують окремі елементи цього механізму, призводить до їх двоякого тлумачення (занадто широкого з боку представників Міністерства доходів та зборів України (надалі – МДЗУ) та завузького з боку платників податків), що слугує підставою для виникнення судових спорів. Саме тому дослідження правового механізму ПДФОР, виявлення прогалин та колізій у їх правовому врегулюванні та визначення шляхів його удосконалення набуває особливої актуальності.

Питання оподаткування доходів від роялті вивчали Н.Ю. Невмержицька [4], О.В. Покатаєва [5], В.П. Унінець-Ходаківська [6], А.Й. Іванський [7], Л.В. Щербаченко [8], К.В. Савченко [9], М.М. Павлишенко, Н.М. Винярска [10], А.О. Касич, Н.В. Черевик [11], Ю.В. Сисой [12] та інші [13], проте напрямок їх досліджень був спрямований на висвітлення проблем оподаткування доходів юридичних осіб, тоді як дослідження правового механізму ПДФОР залишалося поза увагою.

Метою нашої статті буде аналіз правового механізму ПДФОР, виявлення проблем в його врегулюванні та надання пропозицій з їх усунення.

Визначення елементів (як основних, так і додаткових) правового механізму податку закріплене у ст. 7 ПКУ, спираючись на норми якої, ми здійснимо дослідження правового механізму ПДФОР. Об'єктом його оподаткування є дохід, отриманий фізичною особою у вигляді роялті. Поняття “роялті” в податковому праві вирізняється певною недосконалістю. Так, відповідно до пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на 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) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). Як слушно зазначають правознавці, така дефініція є неузгодженою з нормами цивільного права, не враховує особливості цивільно-правового режиму обігу об'єктів інтелектуальної власності (надалі – ОІВ) і надає можливість представникам МДЗУ для занадто широкого її тлумачення. Так, аналізуючи дефініцію “роялті”, надану у ПКУ, Д.В. Бойко [14, с. 54] підкреслює, що закріплюючи визначення “роялті” у зазначеному вище вигляді, податковий законодавець ототожнює категорії “об'єкт власності” та “ОІВ”, які мають зовсім різні правові режими (об'єкти інтелектуальної власності, на відміну від об'єктів власності, не можуть бути предметом договору купівлі-продажу, їх обіг опосередковується ліцензійними договорами, договором уступки прав і т.ін.). В.А. Остапчук [15, с. 35] з цього приводу зазначала, що формулювання у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначення “роялті” залишає відкритим питання щодо віднесення до роялті платежів за видачу субліцензій, а В. Зимовець та С. Зубок [16, с. 89] вірно висловлюють думку, що за умов такого визначення від оподаткування звільнюються доходи від франчайзингу і т.ін.

Погоджуючись з науковцями щодо недосконалості використаного в ПКУ терміну “роялті”, зазначимо, що аналіз низки міжнародних конвенцій та угод між Україною та іншими країнами надає підстави стверджувати, що таке визначення закріплено в Конвенції між Урядом України та Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень, підписаній 26 лютого 1997 року, (ст. 3) [17] та в незначній інтерпретації в інших конвенціях і угодах [18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 26]. Важко визначити, чим керувався законодавець, вдаючись до запозичення для цілей оподаткування терміну із міжнародних (подекуди невдало перекладених) застарілих нормативно-правових угод при кодифікації податкового законодавства, в той час як у національному праві України (в Національному стандарті № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності”, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 року № 1185 [27]) існує усталене

поняття роялті, розроблене з урахуванням новітніх технічних досягнень, яке ефективно використовується в правовому полі України. Так, у статті 3 наведеного вище нормативного акта зазначається, що роялті – це ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із використанням об'єкта права інтелектуальної власності (аналогічне визначення використовується і в інших нормативних актах України [28; 29]).

Аналіз наукових праць [14; 15; 16] та юридичної конструкції пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ надає можливість згрупувати основні недоліки, притаманні визначенню роялті у ПКУ: 1) в нормах цієї статті зазначається, що до роялті відносяться платежі за користування будь-яким авторським та суміжним правом, і водночас надається вичерпний перелік зазначених прав, який є вужчим ніж визначення авторських та суміжних прав, закріплене у ЦКУ; 2) юридично невірно сформульовано визначення об'єктів, за користування якими або правом на які сплачується винагорода (відео- або аудіокасети, плівки для радіо- чи телевізійного мовлення є речами, патент – це охоронний документ на право власності на ОІВ [30; 31; 32; 33; 34], дизайн є потенційним об'єктом, який може бути зареєстрований як промисловий зразок [32], а секретні креслення, моделі, формули, процеси – як винаходи або корисні моделі [34]. Вирішення зазначених проблем науковці вбачають в удосконаленні визначення поняття “роялті” у ПКУ і ми підтримуємо їх позицію. На нашу думку, у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ доцільно всі об'єкти, за користування якими або за права на користування якими сплачується винагорода, об'єднати однією категорією – ОІВ, враховуючи що поняття та вичерпний перелік ОІВ закріплені у ст. 420 Цивільного кодексу України [30], які мають усталене значення в праві України. Таке об'єднання дозволить сформулювати визначення роялті як платежів, отриманих як винагорода за користування або за надання в користування прав на користування ОІВ.

Підсумовуючи зазначене вище, констатуємо, що об'єктом ПДФОР є будь-які платежі, отримані як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на 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) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). Визначення об'єкту ПДФОР безпосередньо пов'язане з поняттям “роялті”, закріпленим у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, яке є недосконалим та містить низку невдалих та юридично помилкових конструкцій, що негативно відбивається на визначенні об'єкту ПДФОР. Удосконалення дефініції “роялті” вбачається нами в об'єднанні всіх об'єктів, за користування або надання права на користування якими сплачується винагорода, єдиним терміном ОІВ, що дозволить визначити об'єкт ПДФОР як дохід від будь-яких платежів, отриманих як винагорода за користування або за надання права на користування на ОІВ.

У пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПКУ зазначається, що базою оподаткування ПДФОР є 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 (надалі – роялті). Отже, фактично законодавець у пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПКУ

надає ще одне визначення роялті, відмінне від закріпленого у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, при цьому навіть поверхневий аналіз зазначеного поняття надає підстави стверджувати, що йому притаманні ті ж недоліки, що й попередньому. На наш погляд, немає необхідності застосування в нормах ПКУ двох різних дефініцій роялті. Враховуючи надані нами пропозиції з удосконалення поняття, закріпленого законодавцем у пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, вважаємо доцільним у пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПКУ не вдаватися до вживання нового, відмінного від визначеного раніше поняття роялті, а зазначити, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи від роялті.

Враховуючи, що відповідно до пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170 ПКУ роялті оподатковуються за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, то платників ПДФОР можна визначити як бенефіціарних (фактичних) отримувачів роялті, але обов'язки податкового агента під час нарахування та виплати покладаються на осіб, що користуються ОІВ, які здійснюють нарахування (виплату) (пп. 170.5.1 п. 170.5 ст. 170 ПКУ), а також будь-яким іншим резидентом, який нараховує роялті, включаючи того, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку (пп. 170.5.2 п. 170.5 ст. 170 ПКУ).

ПДФОД обчислюється податковим агентом, яким виступають користувачі ОІВ, під час виплат роялті за їх рахунок (тобто сума роялті зменшується на суму обчисленого податку) (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, пп. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 ПКУ). Податок слід перерахувати до бюджету в момент виплати роялті. Практики зазначають, що якщо місця нарахування та виплати роялті не збігаються, то рекомендовано, хоча прямої норми в ПКУ й немає, сплатити ПДФО у строки, встановлені для місячного податкового періоду, тобто протягом 30 календарних днів наступних після закінчення місяця, у якому були нараховані доходи.

Ставки ПДФОР, на відміну від ставок податку на доходи фізичних осіб від дивідендів, згідно з пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170 визначаються, виходячи з норм п. 167.1 ст. 167 ПКУ, тобто становлять 15 % бази оподаткування, а за умови, що загальна сума отриманих платником податку доходів від роялті у звітному податковому періоді перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року, то ставка ПДФОР становить 17 % суми перевищення. Враховуючи, що відповідно до пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 ПКУ оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, здійснюються за правилами і ставками, визначеними для резидентів, зазначимо, що такі доходи оподатковуються за ставкою 15 % (17 %), проте необхідно враховувати, що згідно з пунктом 3.2 статті 3 ПКУ, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, то застосовуються правила міжнародного договору. Отже, при оподаткуванні доходів від роялті, отриманих нерезидентом, для визначення ставки ПДФОР необхідно враховувати, резидентом якої країни він є, і визначити, чи укладено міжнародний договір між Україною і цією країною щодо уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України. Обов'язок надавати податковому агенту інформацію про відношення до нерезидентів відповідно до статті 103 ПКУ покладається на бенефіціарного (фактичного) отримувача роялті. Згідно з підпунктом 103.4 зазначеної вище статті він повинен подати довідку (видану компетентним органом відповідної країни, встановленої форми та належним чином легалізовану), яка підтверджує, що нерезидент є

резидентом країни, з якою Україною укладено міжнародний договір. Якщо довідку нерезидентом подано не буде, то його доходи від роялті підлягатимуть оподаткуванню відповідно до законодавства України з питань оподаткування. Враховуючи досить складну процедуру отримання довідки, нерезидент буде зацікавлений у застосуванні до оподаткування роялті норм міжнародної конвенції (угоди) лише за умов, якщо ставки податку на доходи від роялті за такою конвенцією будуть нижчими ніж ті, що передбачені ПКУ (як, наприклад, норми Угоди між урядом Кіпру та СРСР про уникнення подвійного оподаткування від 29 жовтня 1982 року, що на сьогодні є чинною на території України [35], яка передбачає оподаткування таких доходів за ставкою 0 %).

Пільги при сплаті ПДФОР не передбачені. Проте відповідно до абз. 2 пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 4 ПКУ не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності, визначених в абз. 1 зазначеного вище пункту, у володіння або розпорядження чи власність особи або, якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України, тобто можна припустити, що зазначені платежі звільняються від оподаткування ПДФОР.

Механізм оподаткування доходів фізичних осіб від отримання роялті можна систематизувати в таблицю (див. таблицю 1).

Таблиця 1

**Механізм оподаткування доходів фізичних осіб від роялті**

Елементи правового механізму податку	Оподаткування доходів від роялті
<b>об'єкт</b>	будь-які платежі, отримані як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на 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) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) (пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14, п. 170.3 ст. 170 ПКУ)
<b>база оподаткування</b>	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 (пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПКУ)
<b>платник податку</b>	бенефіціарні (фактичні) отримувачі роялті фактичний платник – податковий агент: особи, що користуються ОІВ, які здійснюють нарахування (виплату) роялті (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, пп. 170.5.1 п. 170.5 ст. 170 ПКУ) будь-який інший резидент, який нараховує роялті, включаючи того, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, пп. 170.5.2 п. 170.5 ст. 170 ПКУ)

Елементи правового механізму податку	Оподаткування доходів від роялті			
ставка податку	при виплаті роялті фізичним особам-резидентам – 15 % (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170 ПКУ, п. 167.1 ст. 167 ПКУ)	при виплаті дивідендів фізичним особам-нерезидентам – 15 %, якщо інше не визначено міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, п. 167.1 ст. 167, п. 3.2 ст. 3, ст. 103 ПКУ)	у випадку, якщо сума роялті фізичної особи-резидента перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року – 17 % (до суми такого перевищення) (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, п. 167.1 ст. 167 ПКУ)	у випадку, якщо сума роялті фізичної особи-нерезидента перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року – 17 % (до суми такого перевищення), якщо інше не визначено міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, п. 167.1 ст. 167, п. 3.2 ст. 3, ст. 103 ПКУ)
порядок обчислення та сплати	Нараховуються податковим агентом під час виплат роялті за їх рахунок (тобто сума дивідендів зменшується на суму обчисленого податку) (пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170, пп. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 ПКУ).			
пільги	платежі за отримання об'єктів власності, визначених в абз. 1 наведеного вище пункту, у володіння або розпорядження чи власність особи або, якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України (абз. 2 пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ)			

Підсумовуючи зазначене вище, можемо констатувати, що для удосконалення правового механізму оподаткування доходів фізичних осіб від роялті доцільно в пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ всі об'єкти, за користування якими або за права на користування якими сплачується винагорода, об'єднати однією категорією – ОІВ, а в пп. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164 ПКУ зазначити, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи від роялті.

Проте на цьому аналіз доходів фізичних осіб, які оподатковуються, не вичерпано, тому в подальших дослідженнях необхідно зосередити увагу на вивченні порядку оподаткування інших видів доходів фізичних осіб.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-РВ // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1995. – № 4. – Ст. 28.
3. Піскова Ж.В. Оподаткування доходів фізичних осіб від операцій з об'єктами нерухомого майна / Ж.В. Піскова, І.М. Цуркан // Вісник Дніпропетровського університету. – Серія “Економіка”. – 2012. – Вип. 6(2). – С. 116–123.

4. *Невмержицька Н.Ю.* Оподаткування холдингових структур в Україні / Н.Ю. Невмержицька // Наука й економіка. – 2011. – № 4. – С. 34–43.
5. *Покатаєва О.В.* Удосконалення механізму справляння рентних платежів в Україні / О.В. Покатаєва // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – № 3. – С. 81–86.
6. *Унінець-Ходаківська В.П.* Оподаткування небанківських фінансових установ в Україні / В.П. Унінець-Ходаківська // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 2. – С. 359–376.
7. *Іванський А.Й.* Тенденції правового регулювання оподаткування інвестицій в Україні / А.Й. Іванський // Європейські перспективи. – 2011. – № 1. – С. 113–119.
8. *Щербаченко Л.В.* Правовий аспект оподаткування доходів спеціального фонду бюджетних установ податком на прибуток / Л.В. Щербаченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/biznes/2010\\_2/2010/02/100212.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2010_2/2010/02/100212.pdf).
9. *Савченко К.В.* Податкові інструменти реалізації стабілізаційної політики в Україні / К.В. Савченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // archive.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2012\\_2/pdf/12skvrvy.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2012_2/pdf/12skvrvy.pdf).
10. *Павлишенко М.М.* Формування прибутку в умовах ринкових відносин / М.М. Павлишенко, Н.М. Винярска // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2007. – Вип. 17.4 – С. 233–235.
11. *Касич О.О.* Особливості оподаткування та обліку малого бізнесу в контексті Податкового кодексу України / А.О. Касич, Н.В. Черевик // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2012. – Вип. 6. – С. 143–148.
12. *Сисой Ю.В.* Фінансове планування на підприємстві та його особливості в умовах транснаціональних компаній / Ю.В. Сисой [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/prvs/2009\\_2/0714.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/prvs/2009_2/0714.pdf).
13. *Молдован О.О.* Державні фінанси України : досвід та перспективи реформ : монографія / О.О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – 380 с.
14. *Бойко Д.В.* Категорія “роялті” в податковому праві: проблеми визначення / Д.В. Бойко // Актуальні питання інноваційного розвитку. – 2012. – № 2. – С. 53–57.
15. *Остапчук В.А.* Роялті чи не роялті : ось у чому питання? / В.А. Остапчук // Інтелектуальна власність. – 2012. – № 1. – С. 34–39.
16. *Зимовець В.* Роялті на вашу голову / В. Зимовець, С. Зубок // Галицькі контракти. – 2001. – № 43. – С. 88–95.
17. Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень від 26 лютого 1997 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // zakon4.rada.gov.ua/laws/show/380\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/380_011).
18. Конвенція між Україною і Португальською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на капітал від 9 лютого 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU00110.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU00110.html).
19. Конвенція між Урядом України і Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 29 травня 2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // zakon.nau.ua/doc/?code=300\\_050](http://zakon.nau.ua/doc/?code=300_050).
20. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Індія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 20 вересня 2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU99194.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU99194.html).
21. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал від 4 жовтня 2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // zakon.nau.ua/doc/?uid=1079.249.3&nobreak=1](http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1079.249.3&nobreak=1).
22. Конвенція між Урядом України і між Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 12 липня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?code=703\\_673](http://zakon.nau.ua/doc/?code=703_673)
23. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал від 23 листопада 1998 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // zakon.nau.ua/doc/?code=807\\_002](http://zakon.nau.ua/doc/?code=807_002).

24. Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 4 липня 2002 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU02035.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU02035.html).

25. Угода між Кабінетом Міністрів України і Урядом Монголії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 1 липня 2002 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?code=076\\_004](http://zakon.nau.ua/doc/?code=076_004).

26. Угода між Україною і Республікою Таджикистан про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал від 7 вересня 2002 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU02129.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU02129.html).

27. Національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності” : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 року № 118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/КР071185.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/КР071185.html).

28. Методичні рекомендації з комерціалізації розробок, створених в результаті науково-технічної діяльності : Наказ державного комітету України з питань науки, інновацій та інформатизації від 13 вересня 2010 року № 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://do.gendocs.ru/docs/index-203203.html>.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 9. – Ст. 428.

30. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

31. Про затвердження Правил розгляду заявки на винахід та заявки на корисну модель : Наказ Міністерства освіти і науки України від 15 березня 2002 року № 197 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0364-02>.

32. Про охорону прав на промислові зразки : Закон України від 15 грудня 1993 року № 3688-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 34.

33. Про охорону прав на сорти рослин : Закон України від 21 квітня 1993 року N 3116-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=428560](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=428560).

34. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : Закон України від 15 грудня 1993 року № 3687-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1994. – № 7. – Ст. 32.

35. Угода між урядом Кіпру та СРСР про уникнення подвійного оподаткування від 29 жовтня 1982 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/196\\_050\\_050](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/196_050_050).

Отримано 05.06.2014