

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО ТА ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ

УДК 347.73(477)

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

### ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УСУНЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – РЕЗИДЕНТІВ УКРАЇНИ НА НАЦІОНАЛЬНОМУ РІВНІ В УКРАЇНІ

*Автор розглядає правове забезпечення уникнення зовнішнього подвійного оподаткування при оподаткуванні доходів фізичних осіб – резидентів України виключно нормами національного законодавства України. Визначаються основні процедури механізму усунення зовнішнього подвійного оподаткування при оподаткуванні доходів фізичних осіб – резидентів України нормами національного законодавства, які необхідно здійснити як на території України, так і поза її межами, та проблеми, які виникають у платників податків фізичних осіб – резидентів України при їх дотриманні. Пропонуються шляхи усунення вищезазначених проблем з урахуванням міжнародного досвіду та стану правового забезпечення взаємодії органів державної фіскальної служби України з відповідними органами інших країн.*

**Ключові слова:** зовнішнє подвійне оподаткування, національний рівень, механізм усунення зовнішнього подвійного оподаткування.

*Автор рассматривает правовое обеспечение избежания внешнего двойного налогообложения при налогообложении доходов физических лиц – резидентов Украины исключительно нормами национального законодательства Украины. Определяются основные процедуры механизма устранения внешнего двойного налогообложения при налогообложении доходов физических лиц – резидентов Украины нормами национального законодательства, которые необходимо осуществить как на территории Украины, так и за ее пределами, и проблемы, которые возникают у налогоплательщиков физических лиц – резидентов Украины при их соблюдении. Предлагаются пути устранения вышеупомянутых проблем с учетом международного опыта и состояния правового обеспечения взаимодействия органов государственной фискальной службы Украины с соответствующими органами других стран.*

**Ключевые слова:** внешнее двойное налогообложение, национальный уровень, механизм устранения внешнего двойного налогообложения.

*The author examines the legal ensuring of the avoidance of the international double taxation of the income taxation of natural persons – residents of Ukraine only by national legislation of Ukraine. The basic mechanism procedures eliminate double taxation of an international income taxation of persons – residents of the Ukrainian national law, to be taken both in Ukraine and abroad and the problems that arise in individual taxpayers – residents of Ukraine during their subject are defined. Ways for the elimination of these problems with an international experience and state legal interoperability of the State Fiscal Service of Ukraine with the relevant authorities of other countries are suggested.*

**Keywords:** *international double taxation, national level, mechanism of an elimination of international double taxation.*

Обрання Україною курсу на євроінтеграцію обумовлений, з-поміж іншого, прагненням її громадян вільно пересуватися в межах ЄС та працювати на території країн цього союзу, тобто користуватися правами, які мають громадяни країн-членів ЄС. Водночас, громадяни України, які працюватимуть на території країн-членів ЄС та отримуватимуть від такої праці доходи, можуть опинитися в ситуації, коли із зазначених доходів доведеться сплачувати податки два рази – спочатку на території цих країн, а потім на території України. Не варто сподіватися, що вступ України до ЄС автоматично потягне гармонізацію її податкової системи з податковою системою ЄС. Крім того, необхідно підкреслити, що країни-члени Європейського союзу не уніфікували податки на всій його території, рівень оподаткування доходів, нерухомості, пенсій, заощаджень, дивідендів тощо в різних країнах союзу суттєво відрізняються і, як свідчать визначені у Директивах ЄС напрями подальшого розвитку цього союзу, країни і в подальшому користуватимуться правом на встановлення та стягнення на власній території і відносно власних резидентів будь-які податки та збори, тобто не відмовлятимуться від власного податкового суверенітету. Отже, громадяни України, які здійснюватимуть діяльність на території країн – ЄС, можуть стати жертвами негативного міжнародного явища – зовнішнього подвійного оподаткування. Таким чином, реалізація Україною політичного курсу на євроінтеграцію неминуче актуалізує проблему уникнення зовнішнього подвійного оподаткування щодо її громадян.

Проблемам уникнення подвійного оподаткування були присвячені роботи В.С. Альошкіна, С.С Білоусова, Л.І. Вдовіченої, П.Т. Геги, Д.І. Голосніченка, Ю.Г. Демянчука, В.А. Дедекаєва, О.Ю. Дубовика, О.С. Задорожного, А.І. Крисоватого, А.А. Кучера, М.П. Кучерявенка, Л.Л. Лабезника, А.А. Литвиненка, О.І. Максак, К.А. Матвійчука, С.М. Морозова, О.А. Музики-Стефанчук, І.Ю. Петраша, А.М. Путренка, В.В. Пасенкової, О.І. Перепелиці, В.М. Поповича, Ю.В. Сибірянської та інших, проте вони в переважній більшості торкалися проблем уникнення внутрішнього подвійного оподаткування, яке виникло в Україні внаслідок невиваженої податкової політики, а проблемам уникнення подвійного оподаткування, яке виникає внаслідок екстенсивного використання податкового суверенітету різних країн, науковцями приділено недостатньо уваги, а воно вимагає дослідження, визначення проблем та розробки шляхів їх вирішення. Враховуючи, що український законодавець передбачає систему усунення зовнішнього подвійного оподаткування як на національному (тобто виключно нормами національного права), так і на міждержавному (тобто за допомогою міжнародних конвенцій, договорів, угод про уникнення подвійного оподаткування) рівні, вважаємо доцільним зосередити увагу на національному рівні врегулювання зовнішнього подвійного оподаткування в Україні.

Саме тому цілєю нашої статті є аналіз правового забезпечення уникнення зовнішнього подвійного оподаткування при оподаткуванні доходів фізичних осіб – резидентів України на національному рівні, тобто виключно нормами національного законодавства, без врахування положень міжнародних конвенцій (договорів/угод) про уникнення зовнішнього подвійного оподаткування.

Відповідно п. 13.3 ст. 13 Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) [1] доходи, отримані фізичною особою – резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, а суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, визначеними у ПКУ (п. 13.4 ст. 13 ПКУ). При цьому, згідно пп. 14.1.54 ПКУ доходом з джерелом

походження з України є будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України, а відповідно пп. 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 цього ж нормативного акту, доходом, отриманим з джерел за межами України є будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам. Отже, фізична особа – резидент України, яка працює на території іншої країни та отримує за це виплати (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями, вважається особою, що отримує доходи з джерел походження за межами України і повинна сплачувати з цих виплат податок на доходи фізичних осіб на території України.

Відповідно пп. 170.11.1 п. 170.1 ст. 170 ПКУ, у разі, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів фізичної особи є іноземним, сума такого доходу включається до його загального річного оподаткованого доходу, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. При цьому, для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України (п.13.5 ст. 13 ПКУ). Отже, механізм уникнення зовнішнього подвійного оподаткування в Україні на національному рівні передбачає, що фізична особа – резидент України, яка отримала дохід за межами України, зобов'язана подати декларацію про отримані нею доходи з іноземних джерел, в якій визначити суму сплаченого податку в іноземній юрисдикції разом з легалізованою у відповідній закордонній дипломатичній установі України довідкою про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування, виданою державним органом країни, де був отриманий дохід (прибуток), уповноваженим справляти такий податок. Згідно п. 3 Наказу Державної податкової адміністрації України від 12 квітня 2002 року № 173 “Про підтвердження статусу податкового резидента України” [404], фізична особа – резидент України повинна подати заяву до органів Державної фіскальної служби України за місцем проживання про звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерел у зарубіжній державі або про відшкодування вже сплачених податків на території зарубіжної держави за відповідною формою з перекладом на українську мову.

Таким чином, механізм усунення зовнішнього подвійного оподаткування в Україні на національному рівні передбачає, що фізична особа повинна здійснити наступні процедури: I) в країні – джерелі отримання доходу: 1) отримати в державного органу цієї країни, уповноваженого справляти податок, довідку про отримані доходи та суму сплаченого податку та збору; 2) легалізувати зазначену довідку у відповідній дипломатичній установі України; II) в Україні: 1) заповнити декларацію про доходи, в якій зазначити суму отриманих за межами України доходів, до якої додати легалізовану довідку; 2) подати до органу Державної фіскальної служби України за місцезнаходженням заяву про звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерел у зарубіжній державі або про відшкодування вже сплачених податків на території зарубіжної держави за відповідною формою

з перекладом на українську мову, до якої додати вищевказані документи. В свою чергу, органи фіскальної служби України для усунення подвійного оподаткування, повинні: 1) перевірити відповідність даних, поданих фізичною особою – резидентом України, який отримав дохід за межами України, фактичним даним; 2) розглянути питання про відшкодування різниці при сплаті податків, що перевищує суму, належну до сплати відповідно до законодавства України; 3) прийняти рішення про повернення відповідної суми або відмови у її поверненні; 4) перерахувати фізичній особі – резиденту України, кошти у визначеному розмірі або зарахувати їх до рахунку сплати інших зобов'язань такої особи.

Аналіз механізму уникнення зовнішнього подвійного оподаткування при оподаткуванні доходів фізичних осіб – резидентів України на національному рівні, практика його застосування та наукові дослідження у цій сфері дозволяють констатувати, що при його застосуванні виникає проблема, яка полягає в тому, що фізичні особи – резиденти України, які отримали дохід за межами України, не завжди можуть отримати довідку про суму отриманого доходу (базу оподаткування) та суму сплаченого податку на території країни – джерела отримання доходів, оскільки видача такої довідки можлива в багатьох країнах лише після закінчення звітного періоду та оброблення отриманої інформації відповідним органом, що може не співпадати з часом перебування фізичної особи – резидента України на території країни – джерела отримання доходу. Н.М. Шмиголь, А.І. Кормишова, А.А. Антонюк [2, с. 102] вказують, що в багатьох випадках трудова віза, яка надається резиденту України, закінчується одночасно з трудовим контрактом, що може закінчитися в середині або на початку звітного періоду, в який роботодавець цієї фізичної особи подасть звітність у фіскальні органи своєї країни, де зазначить суму отриманого фізичною особою – резидентом України доходу та сплатить з неї відповідні суми податків. Отже, на думку авторів, фізична особа – резидент України, яка за таких причин не може отримати довідку про зазначені доходи та сплачені податки, стоїть перед вибором – порушити вимоги міграційного законодавства і отримати відповідну довідку, або залишити країну – джерело отримання доходу без такої довідки і підпасти під зовнішнє подвійне оподаткування, сплативши податки з отриманого за межами України доходу двічі: в країні – джерелі отримання доходу, і в Україні. Положення абз. 2 пп. 170.11.2 п. 170.11 ст. 170 ПКУ (згідно яких, у разі відсутності в платника податку підтверджуючих документів щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлених відповідно до ст. 13 ПКУ, він зобов'язаний подати до контролюючого органу за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання податкової декларації до 31 грудня року, наступного за звітним), суттєво ситуацію не вирішують, оскільки платник податків вимушений буде повернутися в країну – джерело отримання доходу виключно для того, щоб отримати довідку про отримані доходи і сплачені податки, що вимагатиме від нього додаткових витрат.

Крім отримання вищевказаної довідки, платник податків зобов'язаний її легалізувати у відповідній дипломатичній установі України. У листі Державної податкової служби України від 20 липня 2012 року №12968/6/12-0016 “Про розгляд листа” [3] визначається, що легалізація довідки може здійснюватися у двох видах – шляхом консульської легалізації та апостиллю. Консульська легалізація здійснюється на підставі Віденської конвенції про консульські зносини 1963 року [4], Консульського статуту України, затвердженого Указом Президента України від 2 квітня 1994 року № 127/94 [5], Інструкції про порядок консульської легалізації офіційних документів в Україні та за кордоном, затвердженої Наказом МЗС України від 4 червня 2002 року № 113 [6], Роз'яснення Міністерства юстиції України “Консульська легалізація офіційних документів” від 12 січня

2011 року [7], згідно яких консульську легалізацію можна поділити на легалізацію за кордоном та легалізацію офіційних документів в Департаменті консульської служби Міністерства закордонних справ України. Процедура консульської легалізації полягає в тому, що фізичні особи – резиденти України подають в закордонні дипломатичні установи України або до відділу апостилю, легалізації та витребування документів Департаменту консульської служби Міністерства закордонних справ України заяву на вчинення консульської легалізації, документ, який посвідчує їх особу та довідку, яка потребує легалізації. Консульська посадова особа розглядає подані документи на предмет їх відповідності міжнародним договорам, чинному законодавству України і країни перебування та засвідчує офіційні документи або відмовляє у їх легалізації [8]. Поставлення апостилю здійснюється на підставі Гаазької конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, від 5 жовтня 1961 року [9; 10], згідно якого фізична особа – резидент України діє за аналогічною для легалізації документів процедурою, але замість документа, що засвідчує консульську легалізацію, проставляється спеціальний штамп “Apostille”, який являє засвідчує справжність підпису особи під документом і автентичність відбитка печатки або штампа, яким скріплено відповідний документ. Процедура легалізації довідки про отримані доходи та сплачені у країні – джерелі отримання доходу податків ускладнюється тим, що така процедура здійснюється у відповідні дні тижня, згідно графіку роботи консульської установи за кордоном або Департаменту консульської служби Міністерства закордонних справ України, внаслідок чого утворюється черга, а це вимагає від платника податків додаткових витрат часу, в деяких випадках – порушення міграційного режиму перебування в іноземній країні і т.ін. Отже, платник податків, який отримав дохід за межами України, для того, щоб уникнути зовнішнього подвійного оподаткування, стикається зі складною та бюрократизованою процедурою підтвердження того, що з доходу, який він отримав, вже сплачено податки в іншій країні, яка вимагає в нього витрати значної кількості часу та коштів.

Аналіз міжнародного досвіду у цьому питанні свідчить, що в більшості зарубіжних країн (Австрії, Ізраїлі, Італії, Канаді, США, Польщі, Швеції, Фінляндії, Угорщині, Японії та інших) механізм уникнення зовнішнього подвійного оподаткування закріплений таким чином, щоб платник податків у декларативному порядку заявляв про отримані доходи, а компетентний орган цих країн перевіряв відповідність даних, наданих платником податків [11]. Одні українські науковці пропонують запровадити в Україні такий же механізм усунення зовнішнього подвійного оподаткування [12; 13; 14], а інші зазначають, що фіскальні органи України не зможуть отримувати інформацію, що підтверджувала б чи спростувала відомості, надані фізичною особою – резидентом України про отримані за межами України доходи у декларації, тобто не зможуть забезпечити належний податковий контроль за платниками податків, що може потягнути масове ухилення від сплати податків з боку фізичних осіб – резидентів України, що отримують дохід за межами України [15; 16]. Основним аргументом, який висувують супротивники спрощення процедур механізму усунення зовнішнього подвійного оподаткування фізичних осіб – резидентів України на національному рівні для платників податків, є те, що органи Державної фіскальної служби України не мають можливості отримувати від компетентних органів інших країн відомості про доходи, отримані фізичними особами – резидентами України на території їх країн та суми сплачених там доходів. На наш погляд, зазначена позиція є помилковою, обумовленою досвідом минулих років, яка не враховує змін у політичній та міжнародній сфері діяльності України, що суттєво вплинули на дане питання. Так, 20 грудня 2004 року Україною було підписано Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року [17], а в

2008 році Законом України “Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах” від 17 грудня 2008 року № 677-VI [18] її норми було імplementовано в національне законодавство України, що надає право компетентним органам України обмінюватися з відповідними органами країн-учасників зазначеної Конвенції будь-якою інформацією, яка може бути доречною для: а) встановлення суми та збору податку, а також стягнення податкової заборгованості й здійснення виконавчих заходів з метою її стягнення; б) притягнення до адміністративної відповідальності чи порушення кримінального переслідування в судовому органі (ст. 4 зазначеної Конвенції). При цьому, обмін інформацією може здійснюватися у трьох формах – за проханням, автоматично або спонтанно. За проханням обмін інформацією за проханням здійснюється за запитом держави (ст. 5 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах). Автоматичний режим обміну інформацією передбачає щорічний автоматичний обмін інформацією між країнами, коли інформація збирається компетентними органами, переводиться в електронний вигляд за розробленим ОЕСР стандартом автоматичного обміну для пересилання за кордон і за допомогою систем автоматичного обміну інформацією передається іншій країні (ст. 6 вищевказаної Конвенції). А.В. Мельник [428] процес автоматичного обміну інформації у податкових справах розділяє на такі основні складові: 1) збір інформації податковими органами від платників податків та податкових агентів; 2) обробка (консолідація) інформації та її шифрування; 3) направлення даних до відповідних країн-партнерів інформаційного обміну; 4) аналіз отриманої інформації в країні проживання платника податків. Спонтанний обмін інформацією здійснюється будь-якою стороною без попереднього прохання в таких випадках: а) перша сторона має підстави припускати, що на території іншої сторони може мати місце втрата податку; б) платник податку отримує знижку чи звільнення від податку на території першої сторони, що може призвести до збільшення суми податку чи до оподаткування на території іншої сторони; в) підприємницькі операції між платником податку однієї сторони та платником податку іншої сторони здійснюються через одну чи більше країн таким чином, що це може призвести до зменшення суми податку на території однієї чи іншої сторони або на території обох сторін; г) сторона має підстави припускати, що сума податку може бути зменшена внаслідок фіктивних переказів прибутку в межах об'єднань підприємств; е) інформація, надана першій стороні іншою стороною, дозволила першій стороні зібрати інформацію, яка може бути корисною для визначення суми податку на території іншої сторони.

Отже, приєднання України до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах суттєво розширило можливості її фіскальних органів по отриманню податкової інформації, до якої належить інформація про отримання фізичними особами – резидентами України доходів за межами України та суми сплачених ними з цих доходів податків. Тому ми приєднуємося до позиції доцільності запровадження в Україні зарубіжного досвіду щодо встановлення такого механізму усунення зовнішнього подвійного оподаткування, за яким на платників податків покладатиметься обов'язок з декларування отриманих за межами України доходів, а на органи Державної фіскальної служби України – обов'язку перевіряти подані відомості шляхом обміну податковою інформацією про базу оподаткування та суму сплачених податків фізичними особами – резидентами України за межами України.

Правове забезпечення уникнення зовнішнього подвійного оподаткування при оподаткуванні доходів фізичних осіб – резидентів України на міждержавному рівні передбачає застосування іншого механізму усунення зовнішнього подвійного оподаткування, що може стати темою наших подальших наукових досліджень.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. *Шмиголь Н.М.* Уникнення подвійного оподаткування : теорія та практика ефективного використання / Н.М. Шмиголь, А.І. Кормишова, А.А. Антонюк // Держава та регіони. – Серія: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 5. – С. 98–104.
3. Про розгляд листа : лист Державної податкової служби України від 20 липня 2012 року № 12968/6/12-0016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-rozgljad-lista-5bshodo-proceduri-legalizaciyi-dokumentiv-doc127285.html>.
4. Венская Конвенция о консульских сношениях : от 24 апреля 1963 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_047](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_047).
5. Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30 червня 1997 року // Офіційний вісник України. – 1999. – № 17. – Ст. 768.
6. Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал від 30 жовтня 2000 року // Офіційний вісник України. – 2009. – № 40. – Ст. 1367.
7. Консульська легалізація офіційних документів : Роз'яснення Міністерства юстиції України від 12 січня 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1154.4509.0>.
8. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування : лист № 12744/0/71-12/12-1017 Державної податкової служби України від 27 грудня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/2cid010129.html>.
9. Конвенція, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів від 5 жовтня 1961 року // Офіційний вісник. – 2003. – № 46. – Ст. 2419.
10. Про приєднання України до Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів : Закон України від 10 січня 2002 року № 2933-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 23. – Ст. 153.
11. Як Україна порушує міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://kievrus.kiev.ua/?page\\_id=420](http://kievrus.kiev.ua/?page_id=420).
12. *Вдовічена Л.І.* Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування / Л.І. Вдовічена // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 4. – С. 42–51.
13. *Урман Н.А.* Налоговая система Франции : дисс. ... канд. эконом. наук. / Надежда Александровна Урман. – М. : МГУ, 2006. – 32 с.
14. *Мещерякова О.* Налоговые системы развитых стран мира / О. Мещерякова. – М. : Искра, 1999. – 230 с.
15. *Полежарова Л.В.* Механизм решения проблемы устранения международного двойного налогообложения / Л.В. Полежарова // Налоговый вестник. – 2007. – № 5. – С. 9–15.
16. *Лещенко С.К.* Правовой механизм устранения двойного налогообложения / С.К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 3. – С. 64–75.
17. Совместная конвенция совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам : от 25 января 1988 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.yurclub.ru/docs/tax/act1.html>.
18. Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Закон України від 17 грудня 2008 року № 677-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 15. – Ст. 193.

Отримано 10.11.2014