

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

РЯДІНСЬКА В. О.,

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник, начальник науково-організаційного відділу (Державний науково-дослідний інститут МВС України)

УДК 336.226

ЕВОЛЮЦІЯ ПРИНЦИПУ ЗАГАЛЬНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО РЕАЛІЗАЦІЯ ПІД ЧАС ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ В УКРАЇНІ

У статті розглядається еволюція принципу загальності оподаткування як основного принципу податкової системи. Автор аналізує теоретичний підхід до його визначення на певних історичних етапах і визначає специфіку, притаманну визначенню цього принципу в XVIII, XIX та XX сторіччях, а також на сучасному етапі в Україні. Зроблено висновок, що в результаті розвитку фінансової думки принцип загальності від закріплення обов'язку кожної особи в державі сплачувати податки та збори еволюціонував до визначення загального обов'язку фізичних осіб-резидентів, що отримують доходи з джерела їх походження в Україні й іноземні доходи, та фізичних осіб-нерезидентів, що отримують доходи з джерела їх походження в Україні, сплачувати встановлені законом податки та збори з урахуванням положень міжнародних угод (договорів, конвенцій, пактів тощо) щодо уникнення подвійного оподаткування під час оподаткування доходів нерезидентів, із застосуванням податкових соціальних пільг та звільненням від оподаткування доходів фізичних осіб-нерезидентів, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України.

Ключові слова: принципи оподаткування, загальність оподаткування, оподаткування доходів фізичних осіб.

В статье рассматривается эволюция принципа всеобщности налогообложения как основного принципа налоговой системы. Автор анализирует теоретический подход к его определению на определенных исторических этапах и показывает специфические особенности, присущие определению этого принципа в XVIII, XIX и XX веках, а также на современном этапе в Украине. Сделан вывод, что в результате развития финансовой мысли принцип всеобщности от закрепления обязанности каждого лица в государстве платить налоги и сборы эволюционировал к определению всеобщей обязанности физических лиц-резидентов, получающих доходы из источника их происхождения в Украине и иностранные доходы, и физических лиц-нерезидентов, получающих доходы из источника их происхождения в Украине, платить установленные законом налоги и сборы с учетом положений международных соглашений (договоров, конвенций, пактов и прочее) во избежание двойного налогообложения при налогообложении доходов нерезидентов, с применением налоговых социальных льгот и освобождением от налогообложения доходов физических лиц-нерезидентов, имеющих дипломатические привилегии и иммунитет, установленные действующим международным договором Украины.

Ключевые слова: принципы налогообложения, всеобщность налогообложения, налогообложение доходов физических лиц.



The paper considers the evolution of the principle of universality of taxation as the main principle of the tax system. The author analyzes the theoretical approach to its definition at the main stages and determines the specificity inherent in the definition of this principle in the eighteenth, nineteenth and twentieth centuries, and at this stage in Ukraine. It is concluded that as a result of financial thought the principle of universality of fixing the duty of every person in the country to pay taxes and duties evolved to determine the general obligation resident individuals who receive income from a source in Ukraine and foreign income and non-resident individuals who receive income from a source in Ukraine to pay statutory taxes and fees subject to the provisions of international agreements (treaties, conventions, covenants, etc.) to avoid double taxation of the income taxation of non-residents using the social benefits and tax exemption from personal income taxation of non-resident, having diplomatic privileges and immunities established by an international treaty of Ukraine.

Key words: *principles of taxation, universality of taxation, personal income tax.*

Вступ. На сучасному етапі в Україні значних змін, пов'язаних із реформуванням податкової системи, зазнало оподаткування доходів фізичних осіб. Суттєвий вплив на формування та реалізацію механізму оподаткування таких доходів здійснюють принципи оподаткування, серед яких особливе місце займає принцип загальності оподаткування. Із цього приводу особливої актуальності набуває дослідження реалізації вищевказаного принципу під час оподаткування доходів фізичних осіб в Україні.

Принцип загальності оподаткування відноситься до одного з «класичних» принципів, що покладені в основу сучасних податкових систем багатьох країн. Його застосування в податковій системі України є передумовою створення ефективної податкової системи. Напрацювання в цьому питанні великі та значні, оскільки загальність оподаткування як основний принцип податкової системи привертає увагу дослідників протягом декількох століть. Перелік вчених, які приділяли увагу зазначеному питанню, вражає авторитетом прізвищ: від А. Сміта [1] до наших сучасників О. Бризгаліна [2], М. Кучерявенка [3], С. Пепеляєва [4] та багатьох інших відомих вчених. При цьому кожній історичній епосі притаманний власний підхід до визначення загальності оподаткування, що обумовлюється різним економічним, політичним, культурним та соціальним розвитком суспільства. До того ж реалізація зазначеного принципу під час оподаткування певних категорій платників може мати певну специфіку, обумовлену національними особливостями податкової системи.

Постановка завдання. Метою роботи є дослідження еволюції принципу загальності оподаткування, відзначення особливостей його визначення на сучасному етапі та аналіз реалізації цього принципу під час оподаткування доходів фізичних осіб в Україні.

Результати дослідження. Загальність як один із принципів оподаткування вперше був сформульований А. Смітом [1], який вказував, що кожен громадянин повинен сплачувати податки. Його послідовники Д. Рікардо [5, с. 189], А. Вагнер [6], Т. Гобс [7, с. 15–16], Дж. Миль [8, с. 76], У. Петті [9, с. 23] та інші підтримали цю ідею та удосконалили її, при цьому основною вимогою, що висувалася науковою думкою XVIII сторіччя, була необхідність сплати податків не лише «простим людом», а й дворянами та духовенством, оскільки на той час зазначені класи суспільства звільнялися від оподаткування: «дворянство сплачує податки своєю кров'ю, духовенство – своїми молитвами, народ – своїм майном» [10, с. 300].

У другій половині XIX сторіччя зі зміною соціального устрою та зміцненням фінансової науки склалася сприятлива ситуація для реалізації проголошеного науковцями принципу загальності оподаткування, привілеї для дворянства та духовенства було скасовано, тобто досягнута загальність оподаткування згідно з її доктринальним визначенням у XVIII сторіччі. Водночас реалізація зазначеного принципу потягнула необхідність його подальшої розробки. К. Еєбергом вперше було підняте питання щодо доцільності звільнення від оподаткування незаможних класів, дохід яких не перевищував певного встановленого мінімуму. Він писав: «...звільнення від оподаткування невеликих доходів, що не перевищують мінімуму прожиття, не порушують принципу загальності оподаткування, оскільки такі особи сплачують непрямі податки. Навпаки, таке звільнення у випадках, коли непрямі податки покладають важкий тягар на незаможні класи, є актом справедливості й необхідністю» [11, с. 57]. А. Менгер, розвиваючи його думку, зазначав: «...кожен член суспільства має право на речі та послуги, необхідні для його існування, перш ніж задовольняти потреби інших. Необхідно встановити міні-



мум, що надавав би особі можливість гідного існування й не стягувати з неї податки, якщо її доходи не перевищують зазначеного мінімуму» [12, с. 98]. Науковець сформулював це як «принцип гідного існування».

Проте думка щодо встановлення неоподаткованого мінімуму викликала заперечення, оскільки фактично подібне звільнення було порушенням принципу загальності оподаткування. Висувалися аргументи та формулювалися теорії проти введення неоподаткованого мінімуму: «теорія обміну послуг» (всі користуються послугами держави, отже, всі повинні сплачувати податки); «теорія політичних прав» (небезпечність звільнення від участі в несенні податкового обов'язку значного прошарку незаможних робочих, які мають значний вплив на політику держави); «теорія хлібу насущного» (державою є такою ж потребою людини, як їжа та одяг, а отже, забезпечує її існування, як і хліб, а за хліб платять усі) [13, с. 22] тощо.

Розвиток фінансової науки спростував висунуті теорії [14, с. 25], а практика довела неефективність оподаткування невеликих доходів через значні витрати на їх адміністрування. Ідея недоторканості частини доходів, необхідних для задоволення насущних потреб людини (неоподаткованого мінімуму), отримала загальне визнання, визначення як «*existenz-minimum*» і нормативне закріплення в законодавстві в більшості країн (на початку XX сторіччя в Англії «*existenz-minimum*» складав 135 фунтів, в США – в 3000 доларів, у Франції – 5000 франків, в Росії – 850 рублів [15, с. 30]).

Таким чином, розвиток наукової думки та практика реалізації принципу загальності оподаткування змінили підхід до її визначення. Наприкінці XIX сторіччя загальність оподаткування вбачалася в обов'язку кожної особи сплачувати податки (без врахування станового становища), за виключенням тих, чий доходи не перевищували встановленого мінімуму (тобто з врахуванням принципу «гідного існування»).

У XX сторіччі принцип загальності оподаткування був закріплений на рівні конституцій у багатьох країнах: «кожен зобов'язаний брати участь у суспільних втратах відповідно до своїх економічних можливостей шляхом справедливої податкової системи» (ч. 1 ст. 31 Конституції Іспанії), «всі населення підлягає оподаткуванню відповідно до законів» (ст. 30 Конституції Японії), «кожен повинен сплачувати податки» (ст. 1 розд. 8 Конституції США), «всі зобов'язані брати участь у суспільних втратах відповідно до своїх економічних можливостей» (ст. 53 Конституції Італії), «кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки та збори» (ст. 145 Конституції Бразилії [16, с. 277] тощо), що мало важливе значення для принципів оподаткування, оскільки конституційне закріплення надає їм безспірний, «надзаконний» характер. Фактично принцип загальності оподаткування (обов'язок кожної особи сплачувати податки та збори) було закріплено на конституційному рівні. При цьому обов'язковій сплаті підлягали лише ті податки й збори, що встановлювалися законом.

Розвиток суспільства та науки фінансового права привів до виокремлення принципу резидентства, згідно з яким усі платники податків розділялися на резидентів (осіб із місцем проживання на території країни) та нерезидентів (осіб, що перебувають на території країни не менше 183 днів на рік, мають основне місце проживання в цій країні або центр життєвих чи економічних інтересів тощо). Як підкреслював М. Сокіл, податкові резиденти несуть повну податкову відповідальність, тобто сплачують податок з усіх доходів, що отримують як в країні, так і за її межами, а нерезиденти – обмежену податкову відповідальність, тобто сплачують податок лише з доходів, отриманих в країні [17, с. 37]. При цьому під час визначення резидентства не мало значення громадянства, національності та віку фізичної особи.

Значного розповсюдження набула практика звільнення від оподаткування певних категорій доходів нерезидентів для усунення подвійного оподаткування шляхом укладення відповідних міжнародних угод (договорів, угод, протоколів, конвенцій, пактів тощо).

В новому аспекті розглядалося встановлення неоподаткованого мінімуму. Не оспороюючи необхідності його встановлення (С. Пепеляєв навіть вважав, що неоподатковуваний мінімум є фінансово-правовим вираження права людини на життя [3, с. 34]), переважна більшість науковців приділяла увагу визначенню розміру такого мінімуму [18, с. 38]. Спираючись на принцип «гідного існування» й виходячи із сутності та цілей його встановлення, науковці збіглися в думках, що неоподатковуваний мінімум повинен бути достатнім для підтримання мінімального рівня життя та задоволення необхідних потреб людини, а ось позиції щодо його розміру розділилися: І. Урубкова [18, с. 37], О. Маранчин, О. Вавриш [19, с. 278] вважають, що розмір неоподаткованого мінімуму повинен відповідати встановленому в країні прожитковому мінімуму, що дозволить забезпечити мінімальну сукуп-



ність продуктів, товарів та послуг, необхідних для підтримання життєдіяльності людини, Л. Синяєва [20, с. 173], С. Юшко [21, с. 26] визначали, що розмір неоподаткованого мінімуму необхідно пов'язувати з розміром мінімальної заробітної плати, а О. Покатаєва [22], Ю. Романовська, Д. Сирова [23, с. 60] наполягали на заміні цієї категорії податковою соціальною пільгою. Єдності думок у зазначеному питанні досягнуто не було, проте звільнення від оподаткування неоподаткованого мінімуму застосовується в багатьох країнах.

Із часом, крім неоподаткованого мінімуму, з доходу платників стали вираховуватися й деякі витрати: на дітей та утриманців, внески в благодійні фонди, відрахування на ведення виборчої компанії, членські внески в ділові та спортивні клуби, професійні витрати тощо, а згодом для певних категорій платників (переважно соціально незахищених або малозабезпечених) було введено спеціальні відрахування (податкові пільги), які зменшували суму, що підлягала оподаткуванню. Пільги в різних країнах дуже різнилися й залежали від економічних, національних та історичних традицій.

Встановлення пільг під час оподаткування викликало бурхливі дебати серед наукової спільноти. Супротивники їх введення зазначали, що податкові пільги суперечать принципу формально-юридичної загальності оподаткування, бо порушують зазначений принцип відносно осіб, що не користуються такими пільгами, покладаючи на них додатковий податковий тягар. Прихильники застосування податкових пільг під час оподаткування доходів фізичних осіб дотримувалися думки, що наявність пільг, які надаються переважно малозабезпеченим категоріям платників врівноважують податковий тягар, забезпечують перерозподіл доходів та диференціацію податків та зборів з урахуванням майнового стану платників податків. Дискусія з зазначеного питання не отримала однозначного вирішення, проте встановлення певних відрахувань із суми отриманих доходів фізичних осіб набуло значного розповсюдження й застосовувалося в багатьох країнах світу, навіть у законодавстві СРСР, де також, хоч і частково, було враховано світову практику відрахувань під час розрахунку прибуткового податку з фізичних осіб.

Особливу категорію пільговиків під час оподаткування було визнано нерезидентів, які отримують дохід на території іншої країни та мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені міжнародним договором. Науковці з питання надання подібних пільг збігалися в думці, що вони є складовою особливих пільг, прав і переваг, які надаються іноземним дипломатичним агентам і консульським посадовим особам, їх персоналові, іншим особам, які користуються захистом на території держави перебування відповідно до міжнародного права [24, с. 473].

Отже, у ХХ – на початку ХХІ сторіччя визначення принципу загальності оподаткування згідно з теоретичними дослідженнями та міжнародними тенденціями враховує такі аспекти: 1) визначається як обов'язок кожної особи сплачувати податки й збори; 2) закріплюється в конституційних та спеціальних нормативних актах; 3) передбачає стягнення лише закріплених у законодавстві податків та зборів; 4) містить принцип резидентства під час визначення платників; 5) враховує положення міжнародних угод (договорів, конвенцій, пактів тощо) щодо уникнення подвійного оподаткування; 6) реалізовує принцип «гідного існування» шляхом встановлення неоподаткованого мінімуму; 6) у деяких випадках допускає встановлення пільг під час оподаткування.

Дослідивши генезис принципу загальності оподаткування та сучасні наукові підходи й міжнародні тенденції до його визначення на сучасному етапі, зосередимо увагу на реалізації зазначеного принципу під час оподаткування доходів фізичних осіб у законодавстві України.

На сучасному етапі в Україні принцип загальності оподаткування закріплений у статті 67 Конституції України [25], згідно з нормами якої «кожен зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку й розмірах, встановлених законом» та підпункті 4.1.1 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України (надалі – ПКУ), де визначаються принципи податкового законодавства, у якому закріплюється, що «...кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями зазначеного кодексу» [26]. Тобто під час оподаткування доходів фізичних осіб в Україні закріплення загальності оподаткування здійснюється в Конституції України та спеціальному нормативному акті – ПКУ, згідно з якими платники повинні сплачувати лише ті податки й збори, стягнення яких передбачене законом.

Згідно зі статтею 15 ПКУ платники податків – фізичні особи в Україні розділені за принципом резидентства на резидентів (фізичних осіб, що мають місце проживання в Україні (підпункт «в» підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 ПКУ)) та нерезидентів (фізичних осіб, які не є резидентами України (підпункт «в» підпункту 14.1.122 пункту 14.1 статті 14 ПКУ)) [26]. Платником податків на



доходи фізичних осіб відповідно до пункту 162.1 статті 162 ПКУ є фізичні особи-резиденти, які отримують доходи з джерела їхнього походження в Україні, так і іноземні доходи та фізичні особи-нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні. Тобто під час оподаткування доходів фізичних осіб в Україні на сучасному етапі враховується резидентство платників податків. При цьому якщо Україною укладено міжнародний договір (угода, конвенція, пакт і т. ін.) з іншою країною щодо уникнення подвійного оподаткування, то нерезидент, який отримує доходи на території України, які відповідно до такого договору підлягають оподаткуванню в його країні, звільняються від оподаткування в Україні. На сьогодні в Україні набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування більше ніж із 60 країнами [27]. Отже, під час оподаткування доходів фізичних осіб враховуються положення міжнародних угод (договорів, конвенцій, пактів тощо) щодо уникнення подвійного оподаткування під час оподаткування доходів нерезидентів.

Відповідно до статті 169 ПКУ платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги, розмір якої визначається, виходячи з розміру прожиткового мінімуму в розрахунку на місяць для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року. Статтею 7 Закону України «Про державний бюджет України на 2013 рік» від 6 грудня 2012 року № 5515-VI [28] розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи встановлений у розмірі 1 176 гривень. Не вдаючись до полеміки щодо достатності цієї суми для забезпечення проживання в умовах сучасної України протягом одного місяця, зазначимо, що саме ця сума представляє собою неоподатковуваний мінімум, який покликаний забезпечити принцип «гідного існування». У статті 169 ПКУ передбачено різні розміри соціальної податкової пільги (100%, 150%, 200% тощо), які залежать від особливостей статусу фізичної особи (учасник бойових дій, інвалід I або II групи, є особою, віднесеною законом до категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і т. ін.). Отже, під час оподаткування доходів фізичних осіб в Україні на сучасному етапі враховується принцип «гідного існування», який реалізується шляхом закріплення податкової соціальної пільги.

Під час сплати податку на доходи фізичних осіб для певних категорій платників встановлюються пільги. Так, згідно з пунктом 162.2 статті 162 ПКУ звільняється від сплати податку на доходи фізичні особи-нерезиденти, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності. Тобто під час оподаткування доходів фізичних осіб в Україні на сучасному етапі встановлюються пільги, а саме для фізичних осіб-нерезидентів, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України.

Висновки. Таким чином, на сучасному етапі в Україні загальність оподаткування під час оподаткування доходів фізичних осіб визначається на конституційному та локальному рівнях (у Конституції України та ПКУ) як загальний обов'язок фізичних осіб-резидентів, що отримують доходи з джерела їх походження в Україні й іноземні доходи, та фізичних осіб-нерезидентів, що отримують доходи з джерела їх походження в Україні, сплачувати встановлені законом податки та збори з урахуванням положень міжнародних угод (договорів, конвенцій, пактів тощо) щодо уникнення подвійного оподаткування під час оподаткування доходів нерезидентів, із застосуванням податкових соціальних пільг та звільненням від оподаткування доходів фізичних осіб-нерезидентів, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України.

Узагальнення вищевикладеного дозволяє дійти висновку, що в цілому реалізація принципу загальності під час оподаткування доходів фізичних осіб відповідає загальним теоретичним дослідженням та міжнародним тенденціям із цього питання.

Список використаних джерел:

1. Smith A. An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations. Modern Library Edition / A. Smith. – New York : Random House, 1937. – 779 p.
2. Налоги и налоговое право : [учебное пособие] / под ред. А. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 298 с.
3. Налоговое право : [учебник] / Н. Кучерявенко. – 2. изд., перераб. и доп. – Х. : Консум, 1998. – 448 с.
4. Пепеляев С. Подоходный налог – принципы и структура / С. Пепеляев. – М. : Контакт, 1993. – 270 с.



5. Рикардо Д. Сочинения. Начала политической экономии и налогового обложения : в 4-х т. / Д. Рикардо. – М. : Издательство политической литературы, 1995. – Т. I. – 360 с.
6. Vagner A. Lehrbuch der Polit. Ökonomie / A. Wagner. – Grudlegung, 1879. – 186 с.
7. Мельник В. Генеза теорій податків / В. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42–53.
8. Милль Дж. Основы политической экономии : в 3-х т. / Дж. Милль ; пер. с англ. и общ. ред. А. Милейского, Ю. Кочеврина. – М. : Прогресс, 1981. – Т. 3. – 447 с.
9. Петти У. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики : в 2-х т. / У. Петти. – Т. I. – М. : ЭКОНОВ, 1991. – 475 с.
10. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти. – М. : изд. М. и С. Сабашниковых, 1904. – 656 с.
11. Эберг К. Очерки финансовой науки / К. Эберг. – Ярославль : Типография М.Х. Фарака, 1893. – 133 с.
12. Менгер А. Новое учение о государстве / А. Менгер ; под ред. : Б. Кистяковского. – 2-е изд. – СПб. : Изд. С. Скирмунта, 1906. – 326 с.
13. Пушкарева В. История мировой и русской финансовой науки и политики / В. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
14. Тургенев Н. Опыт теории налогов / Н. Тургенев. – СПб. : Типография Н. Греча, 1818. – 323 с.
15. Болдырев Г. Подоходный налог на Западе и в России / Г. Болдырев. – Л. : Искра, 1924. – 187 с.
16. Конституции зарубежных государств : [учебное пособие] / Сост. проф. В. Маклаков. – 2-е изд., исправ. и доп. – М. : БЕК, 1999. – 584 с.
17. Сокол М. Принципы теории и практики мировой системы подоходного налогообложения граждан, заложенные в Налоговом кодексе Российской Федерации / М. Сокол // Налоговый вестник. – 2001. – № 10. – С. 32–39.
18. Урубкова И. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве / И. Урубкова // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 5. – С. 36–40.
19. Маранчин О. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в Україні: ретроспективний аналіз / О. Маранчин, О. Вавриш // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 277–281.
20. Синяева Л. Проблеми регулювання оплати праці та шляхи її вирішення в Україні / Л. Синяева // Регіональна економіка. – 2009. – № 1. – С. 171–174.
21. Юшко С. Проблеми оподаткування заробітної плати в Україні: ретроспективний аналіз / С. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 21–31.
22. Покатаєва О. Податкова соціальна пільга з податку на доходи фізичних осіб: правова природа, правове регулювання надання / О. Покатаєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_pravo/2012_2/files/LA212_16.pdf.
23. Романовська Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання соціально-демографічної політики України / Ю. Романовська, Д. Сирова // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 2. – С. 57–61.
24. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / за заг. ред. М. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України ; Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
25. Конституція України : від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
26. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
27. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : Лист ДПА України від 26 січня 2010 р. № 1315/7/12-0117 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/212-1315712-0117.html>.
28. Про державний бюджет України на 2013 рік : Закон України від 6 грудня 2012 р. № 5515-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 5–6. – Ст. 60.

