

ПОДАТКОВА СИСТЕМА ЗАСНОВАНА НА ПРИНЦИПІ ДЖЕРЕЛА

Пирога С.С.,

*кандидат юридичних наук, доцент,
Карпатський університет Августина Волошина,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7093-3207>,
e-mail: sergiipyroha@meta.ua*

Пирога С.С. Податкова система заснована на принципі джерела.

Вільне переміщення капіталів, товарів, послуг та працівників створює між країнами нові виклики для національних податкових систем. Проблема ускладнена зростанням важливості внутрішньо-фірмової транскордонної торгівлі та складних виробничих ланцюжків, зростанням внеску у додану вартість важко оцінюваних і легко мобільних нематеріальних активів, а також зростанням цифровізації економіки. Взаємодія національного законодавства, міжнародних норм і двосторонніх договорів сформували дуже складну міжнародну податкову архітектуру. Це викликає необхідність розрізняти країни походження, проживання та країни призначення. У роботі проаналізовано проблеми побудови податкової системи, яка ґрунтується на принципі джерела, визначено критерії ідентифікації джерела доходу, яке ототожнюється з доданою вартістю, що визначається сумою факторних доходів – оплати праці і прибутку. Перехід до застосування балансового методу обчислення доданої вартості автоматично ідентифікує джерело доходу за місцем виплати заробітної плати і одержання прибутку. Держава, в якій створена додана вартість, однозначно визначає місце, де ця вартість має оподатковуватися. Місце оподаткування доданої вартості та її складових не залежить від складу та походження капіталу, використання нематеріальних активів, приналежності акцій та будь-яких складових. Усі ці особливості капіталу мають використовуватися при розподілі залишку прибутку після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни джерела. Через невизначеність поняття «резидент» та можливості резиденства у багатьох юрисдикціях одночасно, принцип оподаткування розподіленого прибутку (дивідендів) на основі резиденства має бути замінений на принцип громадянства. Застосування запропонованих змін у Податковому кодексі України унеможливує переміщення прибутку.

Ключові слова: податкова система, принцип джерела, походження, країни проживання, країни призначення, додана вартість, балансовий метод, метод нарахування.

Pyroha S. The tax system is based on the principle of the source.

The free movement of capital, goods, services and workers between countries creates new challenges for national tax systems. The problem is complicated by the growing importance of intra-firm cross-border trade and complex production chains, the growing contribution to added value of hard-to-assess and easily mobile intangible assets, as well as the growing digitalization of the economy. The interaction of national legislation, international norms and bilateral treaties has formed a very complex international tax architecture. This makes it necessary to distinguish between the countries of origin, residence and destination. The paper analyzes the problems of building a tax system based on the source principle, defines the criteria for identifying the source of income, which is equated with added value, which is determined by the sum of factor incomes – wages and profits. The transition to the application of the balance sheet method of calculating added value automatically identifies the source of income by the place of payment of wages and receipt of profit. The country in which the added value is created clearly determines the place where this value should be taxed. The place of taxation of added value and its components does not depend on the composition and origin of capital, the use of intangible assets, the ownership of shares and any components. All these features of capital must be used in the distribution of the remaining profit after paying all taxes, contributions and fees provided by the law of the source country. Due to the uncertainty of the concept of “resident” and the possibility of residence

in many jurisdictions at the same time, the principle of taxation of distributed profits (dividends) based on residence should be replaced by the principle of citizenship. The application of the proposed changes to the Tax Code of Ukraine makes it impossible to transfer profits.

Key words: tax system, source principle, origin, country of residence, country of destination, added value, balance sheet method, accrual method.

Постановка проблеми. Вільне переміщення капіталів, товарів, послуг і працівників між країнами створює нові виклики для національних податкових систем [1]. Податкова система країн ЄС побудована на змішуванні принципів джерела, податкового резидента та країни споживання. Відсутність єдиного принципу, на основі якого будується податкова система, створює багато проблем для податкового адміністрування. Деякі елементи цієї структури вдається уніфікувати в рамках Європейського Союзу. Інші не піддаються такій уніфікації. Поява і поширення транснаціональних компаній створює нові проблеми, оскільки такі компанії відкривають дочірні чи підконтрольні компанії у різних країнах світу. Часто число афілійованих компаній може досягати тисяч. Виникають широкі можливості для переміщення прибутків в офшорні юрисдикції, де оподаткування або не відбувається або встановлені дуже низькі ставки податку на прибуток.

Податкові системи різних юрисдикцій не уніфіковані. Це ставить нові питання. За якою системою оподатковувати доходи афілійованих підприємств і в якій країні? Для узгодження систем оподаткування різних країн укладаються угоди про уникнення подвійного оподаткування. Дуже часто норми таких угод суперечать основним принципам податкових систем країни, що створює широкі можливості для ухилення від оподаткування, зменшення податкової бази чи її оптимізації. Хоча і національне законодавство України не тільки не перешкоджає, але навіть сприяє зловживанням у податковій сфері. Особливо це стосується податків на додану вартість, на прибуток і на доходи фізичних осіб.

Стан опрацювання цієї проблематики. Оподаткування на основі джерела лежить в основі поточної міжнародної податкової архітектури. Однак визначення джерела доходу стає все більш проблематичним. Питанню визначення структури податкової системи, особливостям закріплення окремих податків у податковому законодавстві України та аналізу способів оптимізації податкових платежів присвячено чимало наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема: М.П. Кучерявенка, А.С. Дубоносова, Г.В. Бех, О.Ю. Липко, М.О. Перепелиця, М.І. Хімичева, О.В. Чуркін, І.І. Кучеров, В.І. Гурєєв, О.О. Журавльова, О.О. Соколов, М.Ф. Івлієва, О.М. Горбунова, О.Ю. Грачова, М.Б. Разгільдієва, А.Т. Шаукенов, Р.О. Гаврилюк, М. Kadar, A. Cobham, P. Jansky, Hidalgo та інші. Необхідність розвитку співпраці міжнародного співтовариства у боротьбі проти податкових зловживань та участь України у цьому процесі зумовлюють необхідність подальших досліджень у заданому напрямку.

Метою статті є критичний огляд принципів, на основі яких побудовані податкові системи різних країн, виявлення та усунення недоліків, що перешкоджають побудові податкової системи України на основі принципу джерела, внесення пропозицій щодо удосконалення норм Податкового кодексу України.

Виклад основного матеріалу. При визначенні місця оподаткування доходів важливо розглядати не лише оподаткування прибутку, але й оподаткування сумарного доходу фірми – доданої вартості. Повний дохід фірми включає дві складові – прибуток і фонд оплати праці. Прибуток узагалі недоречно розглядати незалежно від інших складових доданої вартості. Напрацьовано багато схем, які дозволяють радикально зменшувати прибуток і навіть генерувати збитки. Не найважливіше місце серед них належить схемам переміщення прибутку між взаємопов'язаними особами. Для України першочергове значення мають не тільки і не стільки можливості переміщення прибутків взаємопов'язаних підприємств, скільки тіньова економіка, незаконний вивіз капіталу в офшори, застосування різноманітних схем уникнення оподаткування, оптимізації податкових платежів, зокрема і податку на прибуток, за рахунок штучного збільшення витрат виробництва тощо.

Саме тому потрібно забезпечити єдиний підхід до аналізу усіх доходів, не виокремлюючи податок на прибуток. На жаль, саме такий розподіл доходів лежить в основі податкових систем усіх країн. Застосування різних принципів оподаткування пов'язують з неможливістю однозначного визначення місця отримання доходу. Хоча проблема вирішується дуже просто, для цього необхідно аналізувати сукупний дохід фірми, який включає прибуток і заробітну плату. Місце виплати

заробітної плати прямо вказує на місце отримання повного доходу (джерело доходу) – доданої вартості. А прибуток – це лише частина створеної доданої вартості.

Формування податкової системи за принципом джерела доходу автоматично усуває практично усі проблеми, пов'язані з оподаткуванням прибутку. Держава, в якій фактично одержана додана вартість і виплачена заробітна плата, автоматично ідентифікує джерело доходу. Ця держава має ексклюзивне право на оподаткування всієї виробленої доданої вартості та її складових усіма податками, встановленими для цих складових у такій державі.

Для вирішення проблем, пов'язаних з переміщенням бази оподаткування, був розроблений план BEPS, який включає дії 1–15 [2]. Зокрема, дія 8 плану BEPS стосується визначення нематеріальних та інших рухомих активів, які використовуються у виробництві, рівень капіталізації компанії та як розподіляються ризики між компаніями (визначає дія 9), чи існують інші сфери високого ризику (дія 10), чи наявні контрольовані іноземні компанії (КІК) (дія 3) тощо.

Однак усі ці питання не мають жодного значення, якщо точно відоме місце отримання доходу. Прибуток, який залишився після сплати усіх податків, внесків і зборів у юрисдикції джерела підлягає розподілу між власниками капіталу, який включає будь-які активи, розподіл ризиків в усіх сферах та наявність КІК. Розподілений прибуток у вигляді дивідендів додатково оподатковується податком на дивіденди, а нерезиденти на законних підставах вивозять з країни їхню частку.

Податкові органи жодної країни не повинні перейматися тим, як буде розподілений між власниками одержаний прибуток після сплати усіх визначених законом податків, внесків і зборів за принципом джерела доходів. Окрім власників капіталу, це питання не може вирішити ніхто і навіть не треба ставити перед собою нездійсненну мету. Однак оподаткування дивідендів доцільно здійснювати за принципом громадянства, а не резиденства. Якщо серед багатьох громадянств отримувач дивідендів має громадянство України, оподаткування має здійснюватися в Україні. Поняття резиденства є штучним, воно не має об'єктивних критеріїв для встановлення, а може обиратися довільно громадянами кожної країни, не кажучи вже про юридичних осіб.

Якщо в Україні буде запроваджено принцип оподаткування на основі джерела, а дивіденди будуть оподатковуватися за принципом громадянства, то автоматично будуть вирішені усі проблеми, на розв'язання яких спрямовувався план BEPS.

Намагатися розподілити прибуток до оподаткування пропорційно до активів неможливо і недоречно, оскільки такі спроби мають на меті порушити принцип розподілу за джерелом. Адже ринкова оцінка активів можлива лише при котируванні акцій на фондовому ринку, але вклад кожного активу у додану вартість навіть дуже грубо оцінити неможливо. Кінцевий результат залежить від оптимального поєднання багатьох факторів доходу, зокрема: ефективність основних засобів, автоматизація і механізація виробничих процесів, рівень техніки і технології виробництва, використувані патенти, ліцензії, торгові марки, інші ноу-хау, кваліфікація кадрів тощо. Додана вартість – це дохід на усі перелічені вище складові активів підприємства. Створена додана вартість має бути оцінена покупцями на ринку. Лише оцінена ринком додана вартість розподіляється між фондом оплати праці і прибутком з урахуванням застосовуваних соціальних стандартів. Підприємство може мати збитки, але фонд оплати праці не може бути нижчим ніж передбачають встановлені соціальні стандарти. Після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни, в якій одержано дохід, власники активів домовляються про розподіл решти прибутку. Ніхто, крім власників активів, цього зробити не може і навіть не повинен.

Неважливо, де будуть зареєстровані легко переміщувані активи – у низько податковій чи високо податковій юрисдикції – їх вклад у кінцевий результат визначатиметься рештою прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати усіх платежів у юрисдикції, де отримано дохід.

Законне право країна на справляння податків з доходів, отриманих у свої юрисдикції, не залежить від того, хто володіє акціями, де знаходиться емітент чи відбувається котирування акцій на біржі. Відповідно до ст. 9 Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» [3]:

«Акція – це іменний цінний папір, що посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України [4], цим Законом та законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств».

Акції не створюють доданої вартості і не визначають місце оподаткування при застосуванні принципу джерела, а лише засвідчують право власника акцій на отримання доходу. А місцем оподаткування визначається місце отримання доходу, тобто місце, де фізично розміщені активи, які приносять прибуток. Неважливо, яким способом залучено кожен актив. Власники підприємства можуть купити ліцензію на застосування патенту чи торгової марки або інших активів, або ці активи вносяться у статутний фонд підприємства, оплата за їх використання має нараховуватися з прибутку після його оподаткування за принципом джерела. Ніякий інший варіант розподілу активів передбачатися не може (за законодавством України – не повинен).

З іншого боку, котирування акцій на фондовому ринку дозволяє дати оцінку ринкової вартості самого підприємства. Зростання вартості акцій дозволяє податковим органам країни справляти податок на приріст капіталу, визначати базу оподаткування, до якої застосовується встановлена ставка цього податку. Хоча податок має окрему назву, в Україні він справляється як частина податку на доходи при продажу активів (зокрема акцій). У цьому випадку оподаткування також доцільно здійснювати за принципом джерела доходу. Адже приріст вартості акцій – це лише індикатор збільшення вартості активів підприємства, а саме джерело додаткового доходу розміщується там, де фактично знаходиться підприємство. Заміна місця оподаткування активів за принципом джерела на принцип резиденства власника спонукає резидентів України реєструвати акції підприємств в офшорних юрисдикціях через підставні компанії. Єдиним обґрунтуванням для застосування принципу резиденства є бажання мати формально «законні» підстави для незаконного вивезення прибутків в офшорні юрисдикції для уникнення оподаткування. Податок на приріст капіталу має здійснюватися за принципом джерела.

Застосування принципу джерела доходів дозволяє країнам отримувати свою частку доходів з цифрових та рекламних послуг, які здійснюються в мережі Інтернет.

Для застосування принципу оподаткування за джерелом доходів необхідно належним чином визначати додану вартість. Відомо чотири методи нарахування доданої вартості (ДВ) [5]:

1) Прямий адитивний (або балансовий) метод:

$$\text{ПДВ} = t \times (p + w) = t \times \text{ДВ},$$

де p – фонд оплати праці; w – прибуток; t – ставка ПДВ.

Додану вартість можна обчислити за сумою сплаченого ПДВ і ставки податку на додану вартість.

2) Непрямий адитивний метод, який не передбачає розрахунок доданої вартості, а відразу нараховується сума податкових зобов'язань:

$$\text{ПДВ} = t \times p + t \times w.$$

Фактично створену додану вартість можна визначити за відомими значеннями сплачених податків, внесків і зборів з доданої вартості, фонду оплати праці і прибутку.

3) Прямий метод вирахування (іноді називають податком на трансферти підприємства business transfer tax):

$$\text{ПДВ} = t \times (o - i),$$

де o – сумарний обсяг продажів; i – сумарний обсяг покупок.

Додана вартість у цьому випадку визначається різницею сумарного обсягу продажів і покупок ($o - i$), використаних у виробництві товарів, послуг.

4) Непрямий метод вирахування (метод відшкодування, рахунків-фактур):

$$\text{ПДВ} = t \times o - t \times i.$$

Додану вартість можна визначити за сумою сплаченого ПДВ і ставкою податку.

Прямий і непрямий балансовий методи нарахування ПДВ фактично однозначно визначають юрисдикцію, в якій здійснюється господарська діяльність і створюється додана вартість, тобто однозначно визначають юрисдикцію, в якій мають справлятися усі прямі податки з фонду оплати праці і прибутку. Прямий і непрямий методи вирахування визначають юрисдикцію, в якій мають справлятися усі податки на споживання.

Причому база оподаткування доданої вартості і її складових в обох випадках має бути однаковою. Різниця цих баз вказує на наявність зловживань при нарахуванні податків з фонду оплати праці, прибутку і ПДВ. Якщо товар реалізується всередині країни, різницю можна зараховувати до Держбюджету, що дуже швидко забезпечить покращення справляння податків. При реалізації товарів на зовнішньому ринку різниця баз визначає суму відшкодування. Залежно від мети, яку ставить імпортер (експортер), різниця може бути як додатною, так і від'ємною.

Прямі методи нарахування ПДВ передбачають визначення доданої вартості. Для визначення суми податку додана вартість множить на ставку податку. У випадку прямого адитивного методу базою оподаткування є додана вартість, тобто сума фонду оплати праці і прибутку, а об'єктом оподаткування є факторні доходи фірми. У випадку прямого методу вирахування базою оподаткування є різниця між загальною сумою продажів і загальною сумою покупок від усіх інших господарюючих суб'єктів, а об'єктами оподаткування визначено операції продажу або прирівняні до них.

При непрямих методах база оподаткування не визначається, а нараховується податок на обсяги продажів і покупок окремо (для непрямих методів вирахування) або окремо нараховуються податки на фонд оплати праці і прибуток (для непрямих балансових методів).

Прямий і непрямий методи вирахування у базу оподаткування неявно включають амортизацію. Нарахований ПДВ на амортизаційні відрахування збільшує вартість товарів та знижує їх конкурентоздатність. Це особливо істотно у випадку складних товарів, у яких амортизаційні відрахування можуть становити значну частку доданої вартості. Амортизацію не можна відносити до новоствореної доданої вартості, оскільки використання основних фондів у виробництві є радше споживанням раніше створеної доданої вартості. Амортизація включається в ціну продажу, а кошти від амортизації мають використовуватися за цільовим призначенням для відновлення, ремонту або заміни основних засобів. Отже, слід внести зміни до Податкового кодексу України, які передбачають виключення амортизації з бази оподаткування ПДВ при застосуванні прямого і непрямих методів вирахування.

Включення амортизації в базу оподаткування ПДВ для товарів та послуг дозволяє не лише збільшити доходи Державного бюджету (що вітається Урядом), але й обмежити попит (що законодавство навіть не зауважує) та розширити можливості для ухилення від сплати податку. А прийнятий метод адміністрування ПДВ знімає усі обмеження на оптимізацію оподаткування.

Використання цього методу дозволяє узагалі не сплачувати ПДВ, одночасно одержувати відшкодування з Бюджету. У 2009 році вимоги про відшкодування ПДВ в Україні перевищували сплачений ПДВ до Бюджету [6]. Упродовж усіх років незалежності Україна експортує за кордон в 1,5 – 2 рази більше ніж імпортери купують у нас [7, с. 20]. До того ж, майже половина імпорту ввозиться в Україну без сплати ПДВ та мита.

У результаті відбувалося накопичення боргів держави з відшкодування ПДВ. В інші періоди ефективна ставка ПДВ становила 2%. Після запровадження електронного реєстру податкових накладних та введення моніторингу відповідальності платників ситуація дещо покращилася [8]. Ефективна ставка зросла до 10% [9]. У той час як встановлена основна ставка ПДВ 20%, та 7% для товарів медичного призначення.

Варто зауважити, що застосування податкових накладних – найгірший з усіх доступних методів адміністрування ПДВ. Його недолік у тому, що наявність зареєстрованої податкової накладної нікого не зобов'язує сплачувати фактично суму податку, зазначену у ній. Однак, з іншого боку, дає законне право на відшкодування суми податку, зазначеного в одержаних податкових накладних. Крім цього, метод передбачає запровадження додаткового елементу правового механізму ПДВ – податковий кредит. Істотно покращити навіть цей метод можна дуже просто. Для цього слід запровадити фактичну сплату ПДВ до бюджету на кожній стадії виробничого циклу. Можливі два способи: перший – запровадження спеціальних ПДВ-рахунків [10], другий – передбачає сплату ПДВ безпосередньо у Бюджет на кожній стадії циклу виробництва і/або розподілу. Для запровадження кожного з указаних методів достатньо розділити суму платежу на дві частини. Одна частина – це вартість товарів/послуг без ПДВ, друга – нарахований на цю суму ПДВ. Власне у кожному рахунку на оплату вказується повна вартість і окремо нарахований ПДВ. Зміст рахунку слід змінити: для цього вказується вартість без ПДВ і сума ПДВ. При оплаті рахунку у банку ПДВ сплачується у Бюджет або на спеціальний ПДВ-рахунок, а вартість товару без ПДВ перераховується на рахунок продавця. При застосуванні ПДВ-рахунків слід запровадити правило: кошти з цих рахунків можна переводити виключно на такі ж рахунки іншого платника. Це правило і визначає переваги застосування методу ПДВ-рахунків. Він дозволяє використовувати кошти на рахунках для оплати ПДВ при закупівлі матеріалів і комплектуючих протягом податкового періоду.

Кожен із вищевказаних методів дозволяє істотно спростити адміністрування ПДВ та унеможливити застосування схем ухилення від сплати не тільки ПДВ, але й податку на прибуток,

оскільки залучення додаткових посередників для збільшення витрат виробництва передбачає фактичну сплату ПДВ кожним посередником. Отже, відпаде доцільність збереження фіктивних підприємств, які дозволяють збільшити витрати виробництва і зменшити базу оподаткування прибутку або навіть генерувати збитки, скасовується невластивий елемент правового механізму ПДВ – податковий кредит та електронний реєстр податкових накладних. За сплату ПДВ в обох випадках відповідає банк, а не платник податків. Останній несе відповідальність за правильність нарахування ПДВ.

Незважаючи на очевидні переваги адміністрування ПДВ з використанням спеціальних ПДВ-рахунків, які були запропоновані ще у 2003 році, використання цього способу не знайшло практичного застосування в Україні. Залишається відкритим питання: чому? Очевидно, що державну владу на всіх рівнях ситуація з адміністрування ПДВ цілком влаштовує.

Широкі можливості для вільного добору бази оподаткування ПДВ забезпечують встановлені фактично податкові правовідносини між платниками податків і застосування звичайних цін в операціях купівлі-продажу. Звичайна ціна визначена пп. 71, п 1 ст. 14 Податкового кодексу України:

«14.1.71. Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу».

Таке обґрунтування ціни дозволяє не лише оптимізувати базу ПДВ, але й вільно визначати витрати виробництва, а відтак і базу оподаткування прибутку. Адже адміністрування кожного податку відбувається окремими відділами податкової служби. А Податковий кодекс України не передбачає взаємозв'язку між базами оподаткування доданої вартості та її складових. Хоча база ПДВ має дорівнювати сумарній базі податків, внесків і зборів складових доданої вартості – фонду оплати праці і прибутку. Лише за такого підходу можна забезпечити належний контроль податкових надходжень в Україні.

Балансові методи дозволяють точно визначити податкову базу ПДВ і податків, зборів та внесків зі складових доданої вартості – фонду оплати праці і прибутку. Однак ці методи не забезпечують відповідності між сплаченими податками, внесками і доходами та ринковою оцінкою доданої вартості.

Зазначені недоліки норм Податкового кодексу України не тільки обмежують доходи Бюджету і ефективність бюджетної політики, але й забезпечують незаконний вивіз капіталу та спонукають до застосування корупційних схем на митниці та у податковій службі. Податкова служба може не помічати того, що третина економіки України перебуває в тіні [11].

Висновки. Принцип резиденства та фізичної присутності в юрисдикції, який застосовується повсюдно, не є оптимальним вибором для структури податкової системи. Поняття «резидент» для юридичних осіб дуже умовне, а поняття фізичної присутності не вдається визначити так, щоб можна було його застосовувати у всіх випадках. Поняття «резидент» стосовно фізичної особи хоч і визначене точніше, але також мало придатне для обґрунтування принципу оподаткування. Найбільш підходящим принципом, на основі якого має будуватися податкова система України, – це принцип джерела. Для цього у Податковому кодексі України треба визначити додану вартість як суму факторних доходів фірми та запровадити єдину базу оподаткування для доданої вартості та її складових – фонду оплати праці і прибутку.

Необхідно відмовитися від застосування непрямого методу вирахування ПДВ та замінити його на прямий або непрямий адитивний (балансовий) метод, який однозначно вказує джерело доходів як місце, де виплачена заробітна плата і створений прибуток (розміщені основні фонди). Принцип джерела доходу однозначно і точно визначає місце отримання доходу і визначає право юрисдикції на його оподаткування. У цьому випадку переміщення прибутку неможливе у принципі. Можна перемістити лише додану вартість (зменшити або збільшити її), однак у новій юрисдикції вона буде зарахована до витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями № 994_b06. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text.

2. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
3. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text>.
4. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.03.2003. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. №№ 40–44, ст. 356.
5. Tait A. Value Added Tax: International Practice and Problems. IMF, Washington DC, 1988.
6. Молдован О. ПДВ – податок для обраних? *Економічна правда*: проєкт «Української правди», присвячений бізнесу та економіці. 07.04.2010. URL: <http://www.epravda.com.ua/publications/4bbc95b55790b>.
7. Катеринчук М. Податкова система: якою вона може бути. *Податкове планування*. 2007. № 9 (83). С. 18–26.
8. Pyroha S.S., Pyroha I.S. Self-Regulation of the Tax Burden on Labour and Capital *Business Law Review*. 2022. V. 43, N 3. P. 126–132.
9. Пирога І.С. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання: дис... док. юрид. наук. Ужгород, 2019. 428 с.
10. Пирога І.С., Пирога С.С. Державне регулювання економіки: від протигага до консенсусу: монографія. Луцьк, 2003. 206 с.
11. Гордійчук Д. Тіньовий сектор в Україні сягає 31% ВВП за неповний 2021 рік. *Економічна правда*, 10.02.2022 р.
12. Белов Д.М., Громовчук М.В., Білак О.П. Міжмуніципальне співробітництво в структурі транскордонного співробітництва. *Науковий вісник УжНУ. Серія «Право»*. Випуск 72(4). 2022. С. 226–231.
13. Легеза Є.О., Белов Д.М., Деякі особливості правового регулювання статусу Державної служби фінансового моніторингу України. *Науковий вісник УжНУ. Серія «Право»*. Випуск 73(5). 2022. С. 51–56.