

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.38>

ПРАВОВА ОЦІНКА ЧИННИХ УГОД ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

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

Пирога С.С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування.

У статті аналізуються угоди про уникнення подвійного оподаткування та виявляється низка недоліків, які фактично сприяють переміщенню доходів. Основними недоліками угод є застосування принципу резидентства та визначення особливого механізму виплати пасивного доходу. Термін «резидент» не має точного і конкретного визначення. Фізичні та юридичні особи можуть бути резидентами багатьох країн одночасно, а виявлення приналежності резидента до конкретної країни має високий корупційний потенціал. І визначення юрисдикції підприємства також здійснюється за поняттям «перебуває в управлінні резидента». В епоху цифрових технологій та Інтернету майже будь-яке місце на планеті Земля можна вважати місцем контролю. Тому ці поняття мають бути в першу чергу конкретизовані в законодавстві України та застосовуватися в усіх укладених договорах про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, необхідно визначити, чи належить підприємство до юрисдикції держави, на території якої воно знаходиться (стосується і дочірніх підприємств зі статусом юридичної особи). А оподаткування доходу здійснюється за принципом джерела – доходи оподатковуються там, де фактично знаходиться підприємство, виробляється додана вартість, виплачується зарплата та отримується прибуток. Поняття «резидент» країни має бути замінене більш конкретним поняттям «громадянин». При оподаткуванні роялті слід розрізняти промислову власність і авторське право. Промислова власність оподатковується за місцем її використання для отримання доходу і сплачується з прибутку, що залишається після сплати податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни джерела доходу. Плата за використання авторського права виплачується як винагорода. Запропоновані визначення повинні використовуватися в усіх угодах про уникнення подвійного оподаткування, хоча автор не бачить необхідності зберігати ці угоди. Тому можна запропонувати денонсувати всі чинні угоди України про уникнення подвійного оподаткування.

Ключові слова: податкові угоди між країнами, резидент, підприємство, дохід, роялті, промислова власність, авторське право.

Pyroha S.S. Legal evaluation of existing agreements on avoidance of double taxation.

The article analyzes double taxation agreements and reveals a number of shortcomings that actually contribute to income shifting. The main shortcomings of the agreements are the application of the principle of residency and the definition of a special mechanism for the payment of passive income. The term “resident” does not have a precise and specific definition. Individuals and legal entities can be residents of many countries at the same time, and identifying a resident’s affiliation to a specific country has a high corruption potential. And the determination of the jurisdiction of the enterprise is also carried out according to the concept of “being managed by a resident”. In the age of digital technology and the Internet, almost any place on planet Earth can be considered a place of control. Therefore, these concepts should be first and foremost specified in the legislation of Ukraine and applied in all concluded agreements on the avoidance of double taxation. In particular, it is necessary to determine whether the enterprise belongs to the jurisdiction of the state in whose territory it is located (it also applies to subsidiaries with the status of a legal entity). And income taxation is carried out according

to the principle of source – income is taxed where the enterprise is actually located, the added value is produced, the salary is paid and the profit is received. The concept of “resident” of the country should be replaced by the more specific concept of citizen. When taxing royalties, a distinction should be made between industrial property and copyright. Industrial property is taxed at the place of its use for obtaining income and is paid from the profit that remains after the payment of taxes, contributions and fees provided for by the legislation of the country of the source of income. The fee for the use of the copyright is paid as a reward. The proposed definitions should be used in all double taxation treaties, although the author sees no need to retain these treaties. Therefore, it is possible to propose to denounce all current agreements of Ukraine on the avoidance of double taxation.

Key words: tax agreements between countries, resident, enterprise, income, royalty, industrial property, copyright.

Постановка проблеми. Протягом останніх десятиліть двосторонні податкові угоди, укладені майже кожною юрисдикцією світу (від 3000 до 4000 угод, чинних у всьому світі), слугували для запобігання подвійному оподаткуванню та усуненню перешкод для транскордонної торгівлі товарами та послугами, а також для руху капіталу, технологій і осіб [1]. Однак ці угоди одночасно слугували підставою зловживань та домовленостей про «покупку угод». Покупка договору дозволяє особі опосередковано отримати доступ до переваг податкової угоди між двома юрисдикціями, не будучи резидентом однієї з цих юрисдикцій. Існує велика кількість механізмів, які дозволяють отримати пільги, які податкова угода надає резиденту цієї юрисдикції [2, 3].

Сторони договору не мали на меті надати можливість незаконного отримання пільг резидентами третьої юрисдикції. Тому порушується принцип взаємності та змінюється баланс поступок сторін, що дозволяє уникати оподаткування доходу, а юрисдикція резидента кінцевого бенефіціара доходу має менший стимул укласти податкові угоди з юрисдикцією джерела, оскільки резиденти юрисдикції можуть отримувати пільги за угодою з юрисдикції джерела без необхідності надавати взаємні вигоди іншій стороні угоди.

Стан дослідження проблеми. Договори про уникнення подвійного оподаткування у вітчизняній доктрині права ще не стали предметом всебічного дослідження. Цій темі присвятили свої роботи такі вітчизняні вчені, зокрема: К.В. Кузнецова, О.І. Макаса, С.М. Морозова, І.Ю. Петраша, П.О. Селезня, В.М. Слепця, П.В. Мельник, Л.Д. Тимченко, І.В. Педь, О.Я. Бозуленко, А.С. Захаров, С.Ф. Сутирін, А.І. Погорлецький, С.Г. Пепеляєва, Г.П. Толстоп’ятенко та багато інших. Детальний аналіз проблем, пов’язаних з угодами про уникнення подвійного оподаткування та їх наслідків для економіки України, поки що не відсутній.

Метою і завдання дослідження є надання правової оцінки чинних угод України про уникнення подвійного оподаткування, виявлення їх ключових недоліків та внесення пропозицій щодо усунення негативних наслідків угод для економіки України.

Наукова новизна дослідження полягає у визначенні критеріїв ідентифікації поняття «резидент» щодо фізичної та юридичної особи, механізму виплати пасивних доходів та принципу оподаткування за джерелом.

Виклад основного матеріалу. Між Україною та іншими державами укладена 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування [4]. Угоди з Іспанією та Японією були укладені Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік (УРСР) і залишаються чинними відповідно до статті 7 Закону України «Про правонаступництво України». Денонсовано Угоди між Урядом України та Урядами Сирійської Арабської Республіки, Ісламської Республіки Іран, Російської Федерації, Республіки Білорусь.

Переважна більшість цих договорів значною мірою базується на Модельній конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються [5], і Модельній конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку про податок на доходи та капітал (модель ОЕСР використовується в Україні) [6]. Основна відмінність між двома Типовими конвенціями полягає в тому, що Типова конвенція ООН накладає менше обмежень на права оподаткування країни походження. Наприклад, Типова конвенція Організації Об’єднаних Націй не забороняє країні-джерелу накладати податок на роялті, що сплачується резидентом країни походження резиденту іншої країни, а також надає країні-джерелу більше прав щодо оподаткування підприємницьких доходів нерезидентів порівняно з Типовою конвенцією ОЕСР.

На відміну від Типової конвенції ООН, Типова конвенція ОЕСР відображає позиції країн-членів ОЕСР. Країни-члени, які не згодні з будь-яким аспектом Типової конвенції ОЕСР, можуть зареєструвати застереження щодо конкретного положення. Ці застереження містяться в коментарях до Типової конвенції. Застереження свідчить, що країна не має наміру прийняти окреме положення Типової конвенції ОЕСР в її податковій угоді. Більшість країн зробили застереження щодо деяких аспектів Модельної конвенції. Наприклад, кілька країн зробили застереження щодо статті 12, яка стосується роялті, заявивши про свій намір стягувати з них податки на виведений дохід.

Відносини між податковими угодами та національним податковим законодавством є складними у багатьох країнах. Основний принцип полягає в тому, що договір має перевагу у випадку конфлікту між положеннями національного законодавства та договором. У деяких країнах – приклад Франції – цей принцип має конституційний статус. У багатьох інших країнах уряд має повноваження відповідно до національного законодавства скасовувати положення податкової угоди. Наприклад, верховенство права є фундаментальною нормою права в багатьох парламентських демократіях. У цих країнах національне податкове законодавство може мати перевагу над їхніми податковими угодами. Однак, суди в цих країнах можуть вимагати, щоб законодавча влада чітко вказала про свій намір скасовувати договір перед тим, як надати чинність внутрішньому закону, що суперечить угоді.

В Україні міжнародні договори інкорпоровані у внутрішньодержавне законодавство. Податковий кодекс України та законодавство про міжнародні договори прямо встановлюють, що у випадку колізії застосовуються норми, встановлені міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Така норма закладена у ст. 3.2 Податкового кодексу України.

Історичний акцент на усуненні подвійного оподаткування не повинен приховувати той факт, що більшість податкових угод мають іншу не менш важливу операційну мету – запобігання ухиленням від сплати податків та уникнення або подвійне неоподаткування. Фундаментальний принцип полягає у тому, що угоди мають забезпечити оподаткування доходів лише один раз. Так само, як подвійне оподаткування створює обмеження для міжнародної торгівлі, толерантність до ухилення від сплати податків та уникнення пропонує стимул для такої торгівлі.

Окрім двох основних цілей, податкові угоди мають декілька допоміжних: усунення дискримінації іноземних громадян нерезидентів; надання можливості для своїх жителів провадити підприємницьку діяльність в другій Договірній Державі, маючи ті ж права, що і резиденти цієї іншої Держави, які займаються аналогічною діяльністю; сприяння адміністративній співпраці між договірними державами, що стосується обміну інформацією, допомоги у зборі податків та вирішенні спорів.

Обмін інформацією в типовому податковому договорі може бути важливим інструментом у боротьбі з ухиленням від сплати податків та уникненням податків, а також забезпечення отримання платниками податків пільг за угодами. Угоди передбачають, що кожна договірна держава надаватиме допомогу в стягненні податку, нарахованого іншою державою так, ніби податок є її власним. Для вирішення суперечок в угодах передбачають процедуру взаємної згоди, яка часто використовується для вирішення спорів щодо трансфертного ціноутворення.

Тлумачення податкових угод – платниками податків, податковими органами та національними судами – зазвичай має певну схожість з тлумаченням національного податкового законодавства. Однак існує кілька важливих відмінностей між податковими угодами та національним податковим законодавством:

- у кожній угоді беруть участь дві договірні держави, питання тлумачення має бути вирішено з посиланням на взаємні наміри та очікування обох;
- податкові угоди адресовані ширшій аудиторії – урядам і платникам податків обох країн;
- податкові угоди можуть оперувати іншими термінами у порівнянні з національним законодавством.

Важливо, щоб податкові угоди тлумачилися однаково в обох країнах (принцип загального тлумачення), оскільки в іншому випадку дохід може оподатковуватися двічі або не оподатковуватися взагалі.

Терміни, які використовує внутрішнє законодавство на момент укладення договору (статичний підхід), можуть відрізнятися від значення у зміненому національному законодавстві (амбулаторний підхід). Тому для тлумачення термінів в угодах може застосовуватися статичний або

амбулаторний підхід. В угодах має зазначатися, який саме підхід буде застосовуватися. Застосування амбулаторного підходу дозволяє країні в односторонньому порядку вносити зміни до своєї податкової угоди з іншою країною шляхом зміни певних частин національного законодавства. У країнах, для яких характерною є дуалістична концепція, використання угод може бути обмежено або навіть цілком виключено без їх денонсації шляхом прийняття законодавчого акта, що встановлює інший порядок оподаткування, аніж передбачений відповідною угодою.

Якщо ставки податку підвищуються для конкретного договору з країною-партнером, потоки доходу, ймовірно, перенаправляються, щоб скористатися перевагами іншого привабливого договору. Таким чином, необхідна комплексна договірна політика та стратегія переговорів, щоб вирішити проблеми щодо втрат доходів, пов'язаних із угодами.

Угода може бути вигідною, якщо її переваги переважають втрати. Отже, необхідно провести аналіз переваг для мережі угод у цілому. Тут ми повинні мати на увазі, що якщо інвестиційна діяльність просто перенаправляється через іншу країну, щоб скористатися перевагами угоди, але мала б місце незалежно від наявності угоди, втрати доходу не компенсуються жодними потенційними прибутками. Як зазначають директор глобальної практики управління Світового банку Джим Брамбі та заступник директора з фіскальних питань МВФ Майкл Кін, «податкові угоди схожі на ванну; єдиний витік – це виснаження доходів країни».

Як приклад, проаналізуємо «Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» [7]. Пункт g ст. 3 визначає, що терміни «підприємство Договірної Держави» та «підприємство іншої Договірної Держави» означають відповідно підприємство, що керується резидентом Договірної Держави, та підприємство, що керується резидентом іншої Договірної Держави».

В епоху цифрових технологій поняття «керується резидентом» зводиться до наявності комп'ютера, підключеного до інтернету, зокрема мобільного та реєстрації якогось офісу, щоб набути ознаки резидента країни.

Наприклад, стаття 4 угоди між Україною та Кіпром дає таке тлумачення поняття «резидент»: «резидент означає будь-яку особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місця перебування, місця управління, місця реєстрації або іншого аналогічного критерію...». А п. 2. ст. 4 угоди передбачається, що одна особа може бути резидентом одночасно в обох країнах. Для ідентифікації резидента у цьому випадку даються критерії: за місцем постійного проживання, за центром життєвих інтересів, за національністю, за взаємною згодою держав. Між рядками угоди явно проглядається, що зміст поняття «резидент» залежить від того, хто та як зможе домовитися з податковими органами країни, з якої незаконно хоче вивезти прибутки. Хабар у цьому випадку – визначальний аргумент при вирішенні проблеми тлумачення «резидент». Україну як правову державу такий принцип визначення цього поняття задовольнити не може.

Як приклад, можна навести тлумачення слова «резидент» у розумінні одного олігарха України: «В Україні не може бути два громадянства, а у мене їх три, а три можна, оскільки законом не заборонено». Хоча ст. 4 Конституції України передбачає: «В Україні існує єдине громадянство. Підстави набуття і припинення громадянства України визначаються законом».

Поняття «резиденти і нерезиденти» стосовно юридичних осіб взагалі дуже умовні, тут можливі варіанти до кількох тисяч одночасно. Юридичну особу може заснувати будь-хто і будь-де. Крім цього, можна створити декілька юридичних осіб у різних країнах. Будь-яка угода про уникнення подвійного оподаткування є прямим підтвердженням цього факту [8]. Єдиним обґрунтуванням для застосування принципу резидента є бажання мати формально «законні» підстави для незаконного вивезення прибутків в офшорні юрисдикції, де вони або взагалі не оподатковуються або оподатковуються за заниженими ставками.

Очевидно, що ця угода між Україною і Кіпром потребує радикальних змін. Поняття «керується резидентом» слід замінити на дещо більш конкретніше і однозначне. Наприклад: на місце фактичного розміщення підприємства, місце виробництва, місце створення доданої вартості, місце виплати заробітної плати та місце одержання прибутку. Це прояснить зміст поняття «підприємство Договірної Держави».

Поняття «резидент» також слід замінити більш конкретним визначенням. Наприклад, замість «фізична особа – резидент» слід вживати слово громадянин Договірної Держави, що є набагато

конкретнішим поняттям. У всіх угодах України з іншими державами слід додатково застерегти, що якщо серед громадянств особи є українське громадянство, особа вважається громадянином України (з тій причини, що в Україні єдине громадянство).

Щодо поняття «резидент» стосовно юридичної особи, то воно визначається розміщенням підприємства на території конкретної держави. Отже, резидентом України вважається будь-яка юридична особа, яка володіє правами власності підприємства, розташованого на території України щодо доходів цього підприємства. Це означає, що прибуток цього підприємства має оподатковуватися в Україні.

Якщо угода містить інші визначення щодо «підприємство і резидент», користі від такої угоди для України очікувати не доводиться. Жодної потреби в таких угодах узагалі немає, оскільки будь-який принцип оподаткування створює широкі можливості для маніпулювання. Виняток становить принцип джерела доходу. Принцип джерела не допускає вільного тлумачення – додана вартість створена там, де виплачена зарплата, а прибуток отриманий там, де фізично розміщено підприємство, на якому створена додана вартість. До чинних угод Україна повинна або внести відповідні зміни або денонсувати їх.

При застосуванні принципу джерела ні подвійне оподаткування, ні подвійне неоподаткування неможливі у принципі у легальному секторі економіки. Загалом потреби в таких угодах не існуватиме взагалі, якщо законодавство України буде використовувати принцип оподаткування за джерелом доходу – де створена додана вартість, там вона і оподатковується. Ніякі інші критерії визначення місця оподаткування до уваги не повинні братися. Прибуток після оподаткування в країні джерела підлягає розподілу між власниками активів підприємства, які можуть бути громадянами різних країн. Стосовно доходів, отриманих в Україні, поняття «нерезидент» не застосовується, а оподаткування здійснюється так само, як і резидента (громадянина) України.

Зникнуть усі проблеми, пов'язані з оподаткуванням доходів від підприємницької діяльності. Ніякі інші принципи не повинні застосовуватися ні у внутрішньому законодавстві, ні в угодах про уникнення подвійного оподаткування. Україні слід детально проаналізувати та денонсувати всі угоди про уникнення подвійного оподаткування, в яких порушено принцип оподаткування за місцем фактичного джерела доходу, тобто місцем фактично створеної доданої вартості, що передбачає фактичну виплату заробітної плати та фактичне місце одержання прибутку.

Створена додана вартість розподіляється між базами оподаткування прибутку і фонду оплати праці. Зазвичай з прибутку справляється лише податок на прибуток (ПП), тоді як фонд оплати праці є базою для кількох податків, внесків і зборів. Наприклад: в Україні фонд оплати праці є базою нарахування Єдиного соціального внеску (ЄСВ), податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ). Така структура податкової системи дозволяє кілька варіантів контролю фактично створеної доданої вартості в державі.

Недоліки угод про уникнення подвійного оподаткування ефективно сприяли виведенню прибутків з України. Велика частка зафіксованих іноземних інвестицій в Україну, ймовірно, є результатом спрямування місцевих коштів, які згодом повертаються в Україну у вигляді прямих інвестицій. Це може пояснити високу частку інвестицій, що походять з кондуїтних юрисдикцій/ офшорних фінансових центрів, таких як Кіпр. Податкова угода України з Кіпром протягом останнього десятиліття привертає все більшу політичну та суспільну увагу в Україні. Велика частка Українського бізнесу має безпосередніх акціонерів на Кіпрі. На Кіпр припадало майже 30 відсотків припливу ПП та більше 90% відтоку ПП у 2015 році, за даними Держстату.

Слідування моделі ОЕСР у договорах про уникнення подвійного оподаткування між державами з різним рівнем доходу у контексті роялті може мати наслідком переміщення відповідних доходів зі скарбниці держави з низьким рівнем доходу – до скарбниці держави з високим рівнем доходу [9, с. 171]. Сальдо чистого прибутку з виплати дивідендів, відсотків і роялті в Україні було від'ємним із більшим відпливом, ніж припливом за весь період з 2005 по 2015 роки і досягло свого піку в приблизно 7,5 мільярдів доларів США в 2013 році [10]. Згодом відтік дивідендів різко скоротився внаслідок заборони на репатріацію дивідендів після валютного шоку наприкінці 2014 року.

Основним реципієнтом українських платежів був Кіпр, виплати відсотків і дивідендів суттєво зростали до 2013 року, а потім зменшувалися. У відтоках до Нідерландів домінувала винагорода акціонерам (дивіденди), величину яких у деякі роки можна було порівняти з відтоком на Кіпр. Швейцарія та США є основними бенефіціарами українських роялті, які, ймовірно, є важливими нематеріальними активами, отриманими українськими підприємствами.

Від’ємне сальдо чистого прибутку є наслідком недоліків укладених угод про уникнення подвійного оподаткування. В угодах штучно створені особливі умови для оподаткування промислової власності. Згідно з типовою угодою ОЕСР, країна проживання (резидента) одержувача повинна мати можливість оподатковувати платежі, пов’язані з доходом роялті. Слабке політичне обґрунтування цього підходу було піддано критиці багатьма вченими [11]. Важливість винагороди за інтелектуальну власність у глобальному розвитку не повинна викликати жодного сумніву. Однак поняття інтелектуальної власності не однорідне. Треба розрізняти промислову власність та авторське право на наукову роботу художній, науковий, музичний твір тощо. Промислова власність використовується у виробництві і є складовою активів підприємства – будь-який патент, товарний знак, дизайн або модель, план, секретна формула чи процес. Промислова власність повинна оподатковуватися на основі джерела доходу, а виплати мають здійснюватися з прибутку після його оподаткування за принципом джерела доходу. Промислова власність використовується у підприємницькій діяльності для одержання доходу. Відповідно роялті виплачується з доходів від підприємницької діяльності, після їх оподаткування за принципом джерела.

Зазначені вище види роялті не розділяються в угодах про уникнення подвійного оподаткування. В угодах Україна-Німеччина та Україна-Австрія стаття 12(3) та 12(5)(b) Нідерландів-Україна стверджується, що права оподаткування є винятковими для оподаткування за місцем проживання (резиденції), якщо термін «роялті» означає виплати будь-якого виду, отриманого як компенсація за використання або право використовувати будь-якого авторського права на наукову роботу, будь-який патент, товарний знак, дизайн або модель, план, секретну формулу чи процес, або для інформації, що стосується промислового, комерційного або наукового досвіду. Очевидно, що в угодах слід розрізняти промислову власність та авторське право. Плата за використання об’єктів інтелектуальної власності здійснюється із залишку прибутку підприємства (організації), що оподатковується за принципом джерела.

Висновки. Проаналізовано наслідки для економіки України неналежної правової підготовки укладених угод про уникнення подвійного оподаткування. Укладені угоди сприяли відтоку капіталів з України. Основними недоліками угод стало неналежне визначення резиденції фізичних і юридичних осіб, що дозволяло змінювати юрисдикцію за потреби переміщення доходів. Використовуване поняття «резидент» може тлумачитися залежно від потреби і домовленості, що посилює корупційну складову у визначенні цих понять. Ці недоліки законодавства дозволяли переміщувати прибутки до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування. У роботі запропоновано однозначне визначення поняття «юрисдикції підприємства» та заміна поняття «резидент» на поняття «громадянин держави». Використання оподаткування за принципом джерела та запропонованих уточнень цих понять унеможливило як подвійне оподаткування, так і подвійне неоподаткування та дозволяє денонсувати усі чинні угоди України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лепетюк О.В. Характеристика договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС (на прикладі оподаткування роялті). *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2014. Том 4. Випуск 24.
2. Baker Ph. *Double Taxation Conventions and International Tax Law: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*. London: Sweet & Maxwell, 1994. 514 p.
3. Михалчич В. М. Уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків в міжнародному податковому праві: *дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Держ. НДІ МВС України*. Київ, 2014. 280 с.
4. International agreements of Ukraine on avoidance of double taxation / Ministry of finance of Ukraine. URL: https://mof.gov.ua/en/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543.
5. United Nations, Department of Economic and Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.
6. Organization for Economic Co-operation and Development, *Model Tax Convention on Income and Capital*. Paris: OECD, 2014.

7. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи № 196_016 від 08.011.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016#Text.
8. Chapter 8 Are Tax Treaties Worth It for Developing Economies? <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781513511771/ch008.xml>.
9. Brooks K. Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies. *eJournal of Tax Research*. 2007. Vol. 5. No. 2. P. 169–198.
10. Roberto Schatan, Martin Grote, Lee Burns and Oscar Molina. Ukraine A Follow-Up on Distributed Profit Tax, BEPS Implementation, Voluntary Disclosure Program, and Indirect Methods for Determining Taxable Income. Technical Report 2020.
11. Імплементація міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в законодавство України: монографія / За ред. Мельника П.В. та Тимченка Л.Д. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2012. 406 с.
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.