

УДК 336.227.1

JEL D81, H21, H25

DOI: 10.32782/2786-8273/2023-1-5

Кучеренко С.М.

керівник департаменту консалтингу,
ТОВ «Кейнас-Консалтинг»;
аспірант кафедри обліку та консалтингу,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-4133-5547>

Serhii Kucherenko

Keynas-Consulting LLC;
State Tax University

СИТУАЦІЙНЕ РЕАГУВАННЯ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ НА ПРИКЛАДІ ВИКОРИСТАННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ДОВІДКИ ПРО РЕЗИДЕНТСЬКИЙ СТАТУС

SITUATIONAL RESPONSE IN THE PROCESS OF TAX RISK MANAGEMENT ON THE EXAMPLE OF USING A RESIDENCE STATUS CERTIFICATE FOR THE PURPOSE OF AVOIDING DOUBLE TAXATION

Анотація. Управління податковими ризиками є важливим елементом загальної системи управління фінансами компанії. Завдання управління податковими ризиками полягає у тому, щоб зменшити ймовірність їх виникнення і не допустити або мінімізувати негативні фінансові наслідки, які можуть бути результатами реалізації податкових ризиків. Актуальною проблемою сьогодення, яка потребує подальшого дослідження, є пошук ефективних практичних інструментів управління ризиками. До основних елементів управління податковими ризиками відносяться ідентифікація ризику та реагування на нього шляхом зниження рівня та/або повної ліквідації ризику. Розрізняють комплексне управління ризиками та ситуаційне. Останнє покликане вирішити проблематику конкретної ситуації або конкретного ризику. У статті розглянуто ситуаційне реагування на податкові ризики, пов'язані з використанням довідок про резидентський статус іноземних контрагентів при оподаткуванні доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, надано рекомендації стосовно можливих способів їх уникнення, а також запропоновано внесення змін до податкового законодавства з метою вирішення проблеми різних тлумачень вимог до таких документів.

Ключові слова: ризик, податковий ризик, податок з доходів нерезидента, довідка про резидентський статус.

Abstract. Introduction. In modern conditions of business operation, the issue of tax risks is relevant for most business entities. One of the components of the tax risk management system is situational response to existing threats. It is designed to identify risks that are inherent in individual business operations (so-called point threats) and to respond to them in a timely manner in order to prevent additional taxes and financial sanctions from the control authorities. **Purpose.** The purpose of the article is to identify the existing issues related to tax risks when using certificates of residency status of foreign counterparties, as well as to formulate recommendations for minimization of such risks by Ukrainian companies and proposals for solving this problem at the regulatory level. **Methods.** As research methods to achieve the goal, general scientific methods of cognition were used, including: analysis – during comparing the legislative norms, which relate to the requirements for the certificate of tax residency, with the position of tax and judicial authorities; synthesis – during developing recommendations for reducing tax risks, which are connected with different interpretations of legislation. **Results.** According to the Tax Code of Ukraine, a resident who pays income from Ukraine to a non-resident must withhold tax on such income at the rate of 15 percent, unless otherwise provided by international treaties. The basis for applying an international agreement is a certificate confirming that a non-resident is a tax resident of another country. Such a certificate must be obtained before payment of income from Ukraine. The rules for issuing certificates differ in different countries. We recommend to pay attention to the date of issuance of the certificate and the period for which it was issued. According to the tax authorities, the right to apply the international agreement arises from January 1 of the reporting year, regardless of the date of issue of the certificate. The Supreme Court believes that the certificate should be dated later than the date of payment of income to a non-resident. Both approaches involve risks. In our opinion, the certificate should be issued before the income is paid to the non-resident. In the absence of a certificate at the time of payment of income, the tax agent must withhold tax at the rate of 15 percent. This issue should be resolved through legislative changes to Article 103 of the Tax Code. It should clearly state the requirements for the date of the certificate and the period for which it can be issued. Another option is that the Ministry of Finance should issue a Generalized tax consultation on this issue. Our recommendations for taxpayers who wish to minimize their tax risks: before paying the income, receive from the non-resident a certificate dated from the current year; if such certificate contains information about residency for the past year, then after the end of the current year, get an additional certificate for the reporting year; if such a certificate contains information about residency for the current year, then after making payments to a non-resident, in the same year, receive an additional certificate with information about residency for the same year. **Conclusion.** In this case, the business should initiate amendments to the Tax Code of Ukraine in order to settle the disputed points. Until it happens, we recommend applying the advices of this article that minimize tax risks.

Keywords: risk, tax risk, non-resident income tax, certificate of residency.

Постановка проблеми. В сучасних умовах функціонування бізнесу питання податкових ризиків актуальне для більшості суб'єктів господарювання. Це викликано рядом причин, серед яких можна виділити наступні:

– складність і надзвичайна мінливість українського податкового законодавства;

– недостатньо чітке нормативне регулювання багатьох питань, що призводить до різного тлумачення податкових правил суб'єктами господарювання, податковими органами та судами;

– яскраво виражені фіскальні підходи податкових органів при здійсненні перевіркової діяльності;

– нехтування податківцями таким принципом податкового законодавства, як презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норми законодавства припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів.

Однією із складових системи управління податковими ризиками є ситуаційне реагування на існуючі загрози. Воно покликано ідентифікувати ризики, які притаманні окремим господарським операціям (так звані точкові загрози), та своєчасно зреагувати на них з метою недопущення донарахувань податків та фінансових санкцій зі сторони контролюючих органів.

Для прикладу можна розглянути операції українських компаній з нерезидентами, а саме той аспект, який стосується обов'язку українських компаній утримувати податок з доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України. В таких операціях, зазвичай, застосовуються правила оподаткування, які передбачені міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування, укладеними між Україною та відповідними країнами резиденції контрагентів вітчизняних компаній.

Для застосування норм міжнародного договору потрібно забезпечити дотримання певних вимог, серед яких отримання довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір. В той же час, Податковий кодекс України (далі – ПКУ) не містить достатньо чітких правил, які стосуються таких нюансів, як дата отримання такої довідки та період, за який вона має бути оформлена. А це, в свою чергу, призводить до різного тлумачення цих вимог компаніями, податковими органами та судами. Як наслідок, така невизначеність нерідко призводить до спорів з контролерами та донарахувань податку і фінансових санкцій за наслідками податкових перевірок. Тому на такі ризики потрібно своєчасно відреагувати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням податкових ризиків, управління ними, способам їх зниження присвячені праці таких вітчизняних науковців як Десятнюк О.М. [4], Вітлінський В.В. [1; 2], Тимченко О.М. [1], Редич О.В. [2], Вовчак О.Д. [3], Крисоватий А.І. [6] та інші. Ці вчені зробили значний вклад у розробку теоретичних і практичних аспектів впливу податкових ризиків на діяльність суб'єктів господарювання.

Але сучасні реалії практики господарювання генерують нові виклики, які потребують необхідності реагування на них як з точки зору теоретичного опрацювання, так і, в більшій мірі, шляхом пошуку практичних механізмів вирішення конкретних точкових проблем, які постають перед платниками податків.

Зокрема, затребуваним сьогодні є аналіз ризиків, притаманних окремим операціям, які є типовими для багатьох суб'єктів господарювання. Так, наприклад, уваги потребує реагування на ризики донарахування податку з доходів нерезидентів внаслідок неналежного документального забезпечення підстав для можливості застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Мета статті полягає у ідентифікації існуючої проблематики, пов'язаної із податковими ризиками при використанні довідок про резидентський статус іноземних контрагентів, а також у формулюванні рекомендацій щодо самостійної мінімізації таких ризиків українськими компаніями та пропозицій щодо вирішення цієї проблеми на нормативному рівні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Особливості оподаткування доходів, які отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, встановлені пунктом 141.4 статті 141 ПКУ [8].

Ці правила передбачають, що резидент, який здійснює на користь нерезидента виплату доходу з джерелом його походження з України, повинен утримати податок з таких доходів за ставкою 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

Як бачимо, обов'язок утримання податку з доходу нерезидента виникає безпосередньо в момент виплати такого доходу.

Слід пам'ятати, що вимога про оподаткування стосується не всіх видів доходів нерезидента, а лише тих, які чітко визначені згаданим пунктом. Наприклад, обов'язок утримання податку не розповсюджується на доходи нерезидента у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Крім того, навіть з тих доходів, які перелічені в складі оподатковуваних, не завжди утримується податок за ставкою 15 відсотків. Адже, як уже було вказано вище, додатково слід зважати на норми міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування між Україною та країною нерезидента. В більшості випадків такі договори передбачають або меншу ставку податку, або взагалі звільняють дохід нерезидента від оподаткування. Але для того, щоб скористатися такими правилами, потрібно виконати ряд вимог.

Порядок застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України регулюється статтею 103 ПКУ. Пунктом 103.2 цієї статті передбачено, що особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором) і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України [8].

В свою чергу, пунктом 103.4 статті 103 ПКУ передбачено, що підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки, яка під-

тверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України [8].

Слід врахувати, що кожна країна видає такі довідки за своїми формами та правилами. Наприклад, в Україні форма довідки та Порядок підтвердження статусу податкового резидента України для уникнення подвійного оподаткування відповідно до норм міжнародних договорів затверджені наказом Міністерство фінансів України від 19.08.2022 р. № 248 [7].

Як було вказано вище, обов'язок утримання податку з доходу нерезидента виникає безпосередньо в момент виплати такого доходу. А це означає, що саме на момент виплати потрібно пересвідчитись у тому, чи є підстави для застосування зменшеної ставки оподаткування чи звільнення доходу від оподаткування згідно з нормами міжнародного договору. Тобто, для застосування міжнародного договору довідка про резидентський статус контрагента має бути в українській компанії ще перед виплатою доходу.

Крім того, в контексті застосування такої довідки важливі такі її реквізити як дата видачі та звітний (податковий) період (рік), якого вона стосується. Наприклад, якщо українська компанія буде виплачувати нерезиденту оподатковуваний дохід у 2023 році і захоче скористатися пільговими ставками за міжнародним договором, то довідка, на нашу думку, обов'язково має бути датована 2023 роком. При цьому вважаємо, що в ній може бути вказано, що особа є резидентом певної країни у 2022 році або у 2023 році.

Період податкового резидентства, який вказується у довідці, відрізняється в різних країнах. Так, для довідок, які видаються у 2023 році, деякі країни вказують, що особа, якій видана довідка, була її податковим резидентом у 2022 році. Тобто, констатується факт податкового резидентства за минулий рік. Інші країни вказують, що особа, якій видана довідка, є її податковим резидентом у 2023 році, тобто констатується факт поточного резидентства.

На наш погляд, обидва варіанти є цілком прийнятні. Так, пунктом 103.8 статті 103 ПКУ передбачено, що особа, яка виплачує доходи нерезидентів у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік) може застосувати правила міжнародного договору України, зокрема щодо звільнення (зменшення) від оподаткування, у звітному (податковому) році з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) року [8].

Вжитий у даній нормі сполучник «якщо» вказує на те, що допускаються обидва варіанти, про які ми згадували вище.

Тобто, якщо нерезидент надав довідку, яка датована 2023 роком і містить інформацію про його статус податкового резидента за 2022 рік, то після завершення 2023 року потрібно отримати від нього аналогічну довідку з інформацією про його податковий статус за 2023 рік, адже доходи йому виплачувались саме в цьому податковому періоді. Якщо ж він надав довідку про податкове резидентство за 2023 рік, то, по логіці цієї норми, ніяких додаткових дій не вимагається.

Але на практиці все виглядає не так однозначно.

Так, в індивідуальній податковій консультації Державної податкової служби України від 17.05.2021 р. № 1882/ІПК/99-00-21-02-02-06 контролюючий орган

ззначає, що довідка, яка підтверджує що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України за звітний рік, надає особі (податковому агенту) право на застосування зниженої ставки оподаткування на підставі міжнародного договору, починаючи з 1 січня цього ж звітного року, незалежно, якою датою вона видана [5].

З однієї сторони, така позиція виглядає досить дивною і ми би не рекомендували її до використання на практиці. Адже у разі відсутності у податкового агента зазначеної довідки станом на момент виплати доходу (тобто, якщо довідка буде датована пізнішою датою), він просто не може скористатися нормами міжнародного договору і зобов'язаний утримати з нерезидента податок за ставкою 15 відсотків. Це підтверджується і в роз'ясненні Державної податкової служби України в категорії 102.16 Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу [10].

З іншої сторони, з таким підходом можна погодитися якщо можливість застосування норм міжнародного договору розглядати через призму прав нерезидента, а не української компанії (податкового агента). Так, норми пунктів 103.10 та 103.11 статті 103 ПКУ передбачають, що у разі неподання нерезидентом довідки, доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства України з питань оподаткування. А у разі якщо нерезидент вважає, що з його доходів було утримано суму податку, яка перевищує суму, належну до сплати відповідно до правил міжнародного договору України, розгляд питання про відшкодування різниці здійснюється на підставі подання до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи, яка виплатила доходи нерезидентів та утримала з них податок, заяви про повернення суми податку на доходи із джерелом їх походження з України. Необхідні документи подаються нерезидентом або посадовою (уповноваженою) особою, яка повинна підтвердити свої повноваження відповідно до законодавства України [8].

Таким чином, виходить, що у разі відсутності довідки на момент виплати доходу нерезиденту, податковий агент все ж таки повинен утримати податок за ставкою 15 відсотків. А нерезидент, в свою чергу, може звернутися до українського податкового органу із заявою про повернення утриманою із нього суми податку після отримання ним довідки про резидентський статус за відповідний податковий період.

А от, що дійсно неабияк дивує, то це позиція Верховного Суду. В своїй постанові від 10.12.2019 р. по справі № 806/1213/15 [9] він прийшов до неочікуваних висновків. Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому.

Необхідною умовою застосування правил оподаткування, передбачених міжнародним договором, є факт підтвердження статусу резидента іноземної країни компанії, якому особа виплатила дохід із джерелом походження з України на момент здійснення такої операції. Цей факт підтверджується документом, виданим компетентним органом відповідної держави за формою, затвердженою згідно із законодавством такої країни, і має бути належним чином легалізований та перекладений відповідно до законодавства України.

Довідка (свідоцтво), що підтверджує статус резидента компанії, якій виплачується дохід з джерелом походження з України, має бути датованою пізніше дати відповідної видаткової операції. Жоден орган не має компетенції видавати документи, які засвідчують факт резидентства особи наперед.

Довідка (свідоцтво), видана раніше дати такої операції, не є належним доказом перебування такої компанії в статусі резидента іноземної країни і виключає наявність передбаченої пунктом 103.4 статті 103 ПКУ підстави для звільнення платника податків від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України або зменшення такої суми [9].

Такий висновок, по суті, ставить під ризик усі довідки, які видані умовно в 2023 році з підтвердженням резидентства на 2023 рік. Адже Верховний Суд стверджує, що видаючи довідку на початку 2023 року державний орган не може гарантувати, що компанія збереже свій резидентський статус до кінця року. Тобто, державний орган не може заглянути у майбутнє. А тому, на думку суду, даний документ має бути датованим після фактичної виплати доходу нерезиденту.

З цим важко погодитись. Адже, якщо керуватися такою логікою, то станом на дату виплати доходу нерезиденту у податкового агента взагалі не може бути довідки від нерезидента. А це, в свою чергу, взагалі унеможливує використання норм міжнародного договору під час виплати доходу, що суперечить статті 103 ПКУ.

На щастя, нам не відомо, щоб контролюючі органи застосовували такий підхід в практиці податкових перевірок. Але ризики, пов'язані з цим, очевидні. Дуже багато країн видають довідки про резидентський статус саме на поточний рік. Компанії, які на підставі таких документів оподатковують виплати нерезидентам за правилами міжнародних договорів, можуть наражатися на ризик визнання неправомірним застосування пільгових правил оподаткування. Це може призвести до донарахування сум податку та штрафних санкцій.

Що ж робити в такій ситуації? На нашу думку, оптимально було б вирішити дане питання на рівні законодавчих змін до статті 103 ПКУ, в яких чітко прописати вимоги до дати довідки та періоду, за який вона може

бути видана. Інший варіант – видання Міністерством фінансів Узагальноючої податкової консультації, яка би врегулювала дане питання.

Допоки ж цього немає, тим платникам податків, які бажають перестрахуватися та мінімізувати свої податкові ризики, ми би рекомендували діяти наступним чином:

– в будь-якому випадку перед виплатою доходу отримувати від нерезидента довідку, яка датована поточним роком;

– якщо довідка містить інформацію про податкове резидентство за минулий рік, то після завершення поточного року забезпечити отримання додаткової довідки з інформацією про податкове резидентство за рік, що минув;

– якщо довідка містить інформацію про податкове резидентство за поточний рік, то після здійснення всіх очікуваних виплат нерезиденту в цьому році, забезпечити отримання в цьому ж році додаткової довідки з інформацією про податкове резидентство за цей же рік. В даному випадку матимемо на руках довідки за поточний рік, які датовані як до здійснення виплат нерезиденту, так і після, що підтвердить резидентство контрагента протягом усього відрізка часу, протягом якого здійснювались виплати на його користь.

Висновки. Відсутність чітких норм ПКУ, які стосуються таких аспектів як дата отримання довідки про резидентський статус іноземного контрагента та період, за який вона має бути оформлена, призводить до того, що суб'єкти господарювання, податкові органи та суди тлумачать існуючі вимоги ПКУ на власний розсуд. При цьому позиції окремих сторін, на жаль, не узгоджуються між собою. Для окремих компаній це може призвести до реальних ризиків донарахувань податків та фінансових санкцій. В даному випадку бізнесу варто ініціювати внесення змін до ПКУ з метою врегулювання цих спірних моментів. А допоки цього не станеться, рекомендуємо застосовувати наведені в цій статті рекомендації, які мінімізують ризики можливих претензій щодо правомірності застосування правил міжнародних договорів при оподаткуванні доходів нерезидентів, отриманих із джерелом походження з України.

Бібліографічний список:

1. Вітлінський В.В., Тимченко О.М. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок. *Фінанси України*. 2007. № 3. С. 132–139.
2. Вітлінський В.В., Редич О.В. Концептуальні засади впровадження ризико-орієнтованого підходу в адмініструванні податків : Матеріали 7-ої міжнар. наук.-практ. конф. Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці; квітень 2009; м. Ірпінь. Ірпінь : НУ ДПСУ, 2009. С. 27–40.
3. Вовчак О.Д. Податкові ризики у системі управління економічною безпекою. *Фінанси України*. 2008. № 11. С. 41–47.
4. Десятнюк О.М., Фільо М.М. Домінанти мінімізації податкових втрат : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 262 с.
5. Індивідуальна податкова консультація Державної податкової служби України від 17.05.2021 р. № 1882/ПК/99-00-21-02-02-06. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK19643?an=1> (дата звернення: 06.06.2023).
6. Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 304 с.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 19.08.2022 р. № 248 «Про затвердження форми довідки-підтвердження та Порядку підтвердження статусу податкового резидента України для уникнення подвійного оподаткування відповідно до норм міжнародних договорів». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-22#Text> (дата звернення: 06.06.2023).
8. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 06.06.2023).
9. Постанова Верховного Суду від 10 грудня 2019 року у справі № 806/1213/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86333389> (дата звернення: 01.06.2023).
10. Роз'яснення ДПСУ щодо застосування положень міжнародного договору при виплаті доходу нерезиденту (категорія 102.16 Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу). URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=3815> (дата звернення: 01.06.2023).

References:

1. Vitlinskyi V.V., Tymchenko O.M. (2007) Dzherela i vydy podatkovykh ryzykiv, yikh vzaiemozviazok [Sources and types of tax risks, their relationship]. *Finansy Ukrainy*, no. 3, pp. 132–139.
2. Vitlinskyi V.V., Redych O.V. (April, 2009) Kontseptualni zasady vprovadzhennia ryzyko-orientovanoho pidkhodu v administruvanni podatkov [Conceptual principles of implementing a risk-oriented approach in tax administration]: Materialy 7-oi mizhnar. nauk.-prakt. konf. Problemy vprovadzhennia informatsiinykh tekhnolohii v ekonomitsi. Irpin: NU DPSU, pp. 27–40.
3. Vovchak O.D. (2008) Podatkovyi ryzyky u systemi upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu [Tax risks in the economic security management system]. *Finansy Ukrainy*, no. 11, pp. 41–47.
4. Desiatniuk O.M., Filo M.M. (2015) Dominanty minimizatsii podatkovykh vtrat: monohrafiia [Dominants of tax minimization losses: monograph]. Ternopil: TNEU, 262 p.
5. Indyvidualna podatкова konsultatsiia Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy [Individual tax consultation of the State Tax Service of Ukraine] dated May 17, 2021. No. 1882/IPK/99-00-21-02-02-06. Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK19643?an=1> (accessed June 06, 2023).
6. Krysovatyi A.I., Kizyma A.Y. (2004) Podatkovyi menedzhment: navch. posib. [Tax management: study guide]. Ternopil: Kart-blansh, 304 p.
7. Pro zatverdzhennia formy dovidky-pidtvrdzhennia ta Poriadku pidtvrdzhennia statusu podatkovoho rezydenta Ukrainy dlia unyknennia podviinoho opodatkuvannia vidpovidno do norm mizhnarodnykh dohovoriv [On the approval of the certificate-confirmation form and the Procedure for confirming the status of a tax resident of Ukraine to avoid double taxation in accordance with the norms of international treaties]: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated August 19, 2022. No. 248. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-22#Text> (accessed June 06, 2023).
8. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] dated 02.12.2010 No. 2755-VI. Available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (accessed June 06, 2023).
9. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 10.12.2019 u spravi № 806/1213/15 [Resolution of the Supreme Court of December 10, 2019 in case No. 806/1213/15]. Available at: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86333389> (accessed June 01, 2023).
10. Roziasnennia DPSU shchodo zastosuvannia polozhen mizhnarodnogo dohovoru pry vyplati dokhodu nerezydentu (katehoriia 102.16 Zahalnodostupnoho informatsiino-dovidkovoho resursu). [Explanation of the State Tax Service of Ukraine regarding the application of the provisions of the international agreement when paying income to a non-resident (category 102.16 of the Public Information and Reference Resource)]. Available at: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=3815> (accessed June 01, 2023).

Стаття надійшла до редакції 08.06.2023