

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.421.3

JEL Classification: C02, D04, E61, F19, G14

DOI: [http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2021\(135\)08](http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2021(135)08)

УМАНЦІВ Галина,
к. е. н., доцент, доцент кафедри
обліку та оподаткування
Київського національного
торгівельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

E-mail: h.umantsiv@knute.edu.ua
ORCID: 0000-0002-5410-1363

ШУШАКОВА Ірина,
к. е. н., старший викладач кафедри
обліку та оподаткування
Київського національного
торгівельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

E-mail: i.shushakova@knute.edu.ua
ORCID: 0000-0002-3811-683X

КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ У КОНТЕКСТІ ПЛАНУ ДІЙ BEPS

Досліджено сучасні глобальні тренди розвитку ринку інтелектуальної власності та визначено місце України у цих процесах. Проаналізовано основні форми зовнішньоекономічних операцій з нематеріальними активами та вимоги до визнання таких операцій контрольованими у контексті трансфертного ціноутворення. Наведено основні заходи щодо імплементації в Україні Плану дій BEPS.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, контрольовані операції, BEPS, нематеріальні активи, роєлті, міжнародна торгівля послугами.

Постановка проблеми. Для боротьби з ухиленням від сплати податків багатонаціональними корпораціями Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) висунула вимоги звітування компаніями щодо інформації про контрольовані операції та подання податковим органам відомостей стосовно географічного розподілу своєї прибутковості та діяльності. Податкова прозорість та обмін інформацією є основою глобальних зусиль для боротьби з агресивним податковим плануванням багатонаціональних корпорацій. Політичні органи у всьому світі, включаючи ОЕСР, країни G20, Європейський Союз (ЄС), Раду з питань фінансового обліку (FASB) та Організацію Об'єднаних Націй (ООН), запровадили ініціативи, спрямовані на підвищення розкриття податкової інформації [1].

З метою вирішення проблем розмивання (заниження) податкової бази та переміщення прибутків у вересні 2013 р. на саміті голів держав G20 затверджений план дій BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Зазначений План містить 15 кроків, результатом опрацювання яких є надання країнам внутрішніх та міжнародних інструментів, за допомогою яких права щодо оподаткування будуть приведені у відповідність до економічної діяльності міжнародних корпорацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сучасних тенденцій руху капіталу вивчали такі вчені, як О. Рогач [2] і Т. Мельник [3]. Проблематику аналізу особливостей стану інноваційної діяльності та функціонування ринку інтелектуальної власності розкрито у працях В. Базалевича [4], В. Вірченка [5], Т. Писаренко та Т. Кваші [6]. Глобальні тенденції розвитку цифрової економіки з урахуванням процесів створення, використання та поширення об'єктів права інтелектуальної власності й основних проблем розбудови сфери охорони інтелектуальної власності в Україні у контексті цифровізації досліджено В. Хаустовою [7]. Теоретичні та практичні аспекти трансфертного ціноутворення розглядають у свої працях Т. Балюк [8], М. Брайя та А. Гемзік-Салвач [9], П. Джоші [1], О. Кузнечікова [10], М. Мішин [11], Т. Савчук [12], А. Шолохова [13].

Водночас за результатами огляду наукових та прикладних джерел визначено актуальність питань щодо оподаткування прибутку багатонаціональних компаній, у тому числі від операцій з об'єктами права інтелектуальної власності. Зважаючи на стрімкі темпи використання нематеріальних активів у сфері міжнародної торгівлі послугами та імплементацію Плану дій *BEPS* у законодавство України, зростає актуальність дослідження питань аналізу умов контрольованості операцій з нематеріальними активами та вибору методу встановлення відповідності їх здійснення принципу "витягнутої руки".

Метою статті є дослідження питань відповідності принципу "витягнутої руки" при здійсненні контрольованих операцій з нематеріальними активами у контексті Плану дій *BEPS*.

Матеріали та методи. Теоретико-методологічним підґрунтям статті є наукові праці українських та зарубіжних вчених з питань трансфертного ціноутворення щодо нематеріальних активів, матеріали аналітичних і дослідницьких структур, а також звітність компаній. Значна частка статистичного та інформаційного забезпечення питань, що аналізуються, представлена статистичним виданням Всесвітньої організації інтелектуальної власності (*BOIB*), Світового банку, Міжнародної бізнес-школи *INSEAD* з *Adecco Group*, Інституту лідерства людського капіталу (*HCLI*), Державної служби статистики України, доповідями експертів міжнародних рейтингів *Global Innovation Index*, *Bloomberg Innovation Index*, *Global Competitiveness Index*, *Innovation Union Scoreboard*, *Global Talent Competitiveness Index*. Дослідження концептуального фундаменту трансфертного ціноутворення нематеріальних активів у контексті *BEPS* ґрунтується на засадах Настанов ОЕСР.

Теоретико-методологічним базисом дослідження стали такі методи наукового пізнання, як аналіз, синтез, дедукція, індукція, методи систематизації, порівняння та узагальнення. Для поглиблення наочності відображення та схематичного подання інформації щодо експорту та імпорту послуг, роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності в Україні, застосовано табличні та графічні методи.

Результати дослідження. Глобалізаційні процеси у світовій економіці характеризуються екстериторіальністю бізнесу, формуванням великих багатонаціональних компаній, заснуванням дочірніх підприємств в усьому світі, злиттям фірм однієї або споріднених галузей з метою нарощування позицій та виходу на нові ринки, а також мінімізації витрат, включаючи витрати на оподаткування, досягнення якої можливе, зокрема, через специфіку ціноутворення у контрольованих операціях та співпрацю з корпораціями, місцем реєстрації яких є низькоподаткові юрисдикції [14].

Міжнародний рух капіталу значно впливає на розвиток диджитал-економіки, у тому числі ринку об'єктів права інтелектуальної власності й нематеріальних активів. Це обумовлює збільшення розмірів світових інвестицій в цифрову економіку. За своєю сутністю вона є системно організованою, просторовою структурою взаємовідносин між господарюючими суб'єктами, тому органічно вбудовується в мережі багатонаціональних компаній [2]. Своєю чергою, багатонаціональні компанії монополізують ринок нематеріальних активів (патентів, ліцензій, торгових марок, ноу-хау, програмного забезпечення тощо). Зокрема, експерти *Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД)* зазначають, що великі компанії розширили свої можливості для отримання прибутку від операцій з нематеріальними активами внаслідок скорочення витрат щодо оподаткування. Це зумовлює посилення захисту прав інтелектуальної власності, а також удосконалення податкового законодавства з метою контролю за переміщенням прибутку та оптимізації податків, адже близько 70 % обороту цифрових багатонаціональних компаній припадає на міжнародні операції [7].

Результати аналізу звітів Європейського патентного офісу підтверджують, що галузі, в яких активно використовуються об'єкти інтелектуальної власності, забезпечують в ЄС зайнятість понад 25 % працездатного населення, формування понад 38 % ВВП та близько 90 % експорту [4]. Про значущість нематеріальних активів у процесах розвитку цифрової економіки свідчать індикатори глобального виміру ринку об'єктів права інтелектуальної власності [15]. За даними Світового банку, частка високотехнологічної продукції в експорті ЄС у 2018 р. оцінювалась у 16.2 %, хоча у 2009 р. цей показник становив 17.2 %. Ця зміна відповідала загальносвітовим тенденціям: у 2009 р. приблизно 21.17 % світового експорту припадало на високотехнологічну продукцію, тоді як у 2018 р. частка високих технологій у світовому експорті оцінювалась у 17.87 %. У США експорт високотехнологічних промислових товарів становив 25.01 % від експорту країни, а у наступні роки він зменшувався, досягнувши 18.9 % у 2018 р. [9; 16].

Згідно з Доповіддю Генерального директора Асамблеї *ВОІВ*, в якій досліджено інноваційну діяльність майже 130 країн світу, у 2018 р. за рівнем доходу від такої діяльності лідерами у галузі інновацій стали Швейцарія, Нідерланди, Швеція, Китай, Малайзія та Болгарія (*табл. 1*).

Таблиця 1

**Розподіл країн світу за групами згідно з рівнем доходу
від інноваційної діяльності, 2018 р. [17, с. 39]**

Рівень доходу	Граничні показники доходу для групи, дол. США	Країна	<i>Global Innovation Index</i>
Високий	Вище 12 236	Швейцарія	68.40
		Нідерланди	63.32
		Швеція	63.08
Вище середнього	3 956–12 235	Китай	53.06
		Малайзія	43.16
		Болгарія	42.65
Нижче середнього	1 006–3 955	Україна	38.52
		В'єтнам	37.94
		Молдова	37.63
Низький	Нижче 1 005	Танзанія	28.07
		Руанда	26.54
		Сенегал	26.53

Спільне дослідження Міжнародної бізнес-школи *INSEAD* з *Adecco Group* та Інститутом лідерства людського капіталу (*HCLTI*) Сінгапуру щорічно висвітлює вплив технологічних змін на конкурентоспроможність талантів. Мета цього дослідження – підтвердити виникнення нових можливостей щодо співпраці людей з новими технологіями, навіть в епоху витіснення робочих місць на всіх рівнях машинами. Відповідно до даних Глобального індексу конкурентоспроможності талантів (*Global Talent Competitiveness Index*) у 2018 р., провідні позиції посіли Швейцарія, Сінгапур, США, Норвегія, Швеція, Данія, Фінляндія, Велика Британія, Нідерланди та Люксембург. Порівняно з 69 місцем у 2017 р. у загальному рейтингу *Global Talent Competitiveness Index*, у 2018 р. Україна посіла 61 місце серед 119 досліджуваних країн. Значення основних показників *Global Talent Competitiveness Index* для України у 2016–2020 рр. наведено у табл. 2.

Таблиця 2

**Значення основних показників *Global Talent Competitiveness Index*
для України у 2016–2020 рр. [6; 18–20]**

Показник	Місце у рейтингу				
	2016	2017	2018	2019	2020
Ринкові та нормативні умови на ринку праці	91	103	99	96	94
Індекс приваблювання талантів	97	94	98	105	93
Перспективи кар'єрного зростання	72	64	66	68	68
Індекс здатності утримувати кваліфікований персонал	56	54	58	66	73
Фахові навички персоналу	40	66	44	45	56
Глобальні знання	61	53	42	37	46
Глобальний індекс конкурентоспроможності талантів	66	69	61	63	66

Як видно з *табл. 2*, у 2020 р. Україна покращила свої позиції у *Global Talent Competitiveness Index* за такими складовими індексу, як "індекс утримання талантів або здатність утримувати кваліфікований персонал" та "виробничі навички співробітників".

За результатами аналізу показників міжнародних індексів, які оцінюють отримання та наявність прав на інтелектуальну власність, встановлено, що Україна посіла третє місце за динамікою кількості виданих резидентам свідоцтв про право на товарний знак (*рис. 1*).

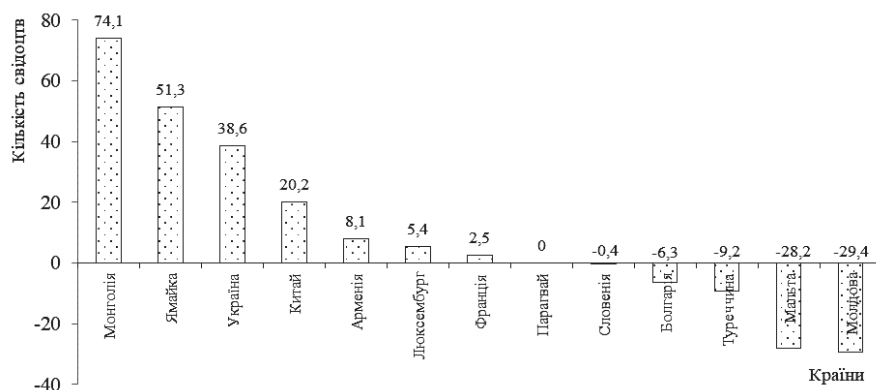


Рис. 1. ТОП-13 країн світу за зростанням кількості виданих резидентам свідоцтв про право на товарний знак (на 1 млрд дол. США ВВП) у 2017 р. [6; 21].

За патентною активністю Глобального інноваційного індексу *Bloomberg* Україна незмінно посідає 27 місце з 2016 р. завдяки кількості патентів, виданих на 1 млн витрат на *R&D* [6, с. 19]. За кількістю заявок на корисні моделі на 1 млрд дол. США ВВП у рейтингу *Global Innovative Index* Україна посідає 2 місце у світі (*рис. 2*).

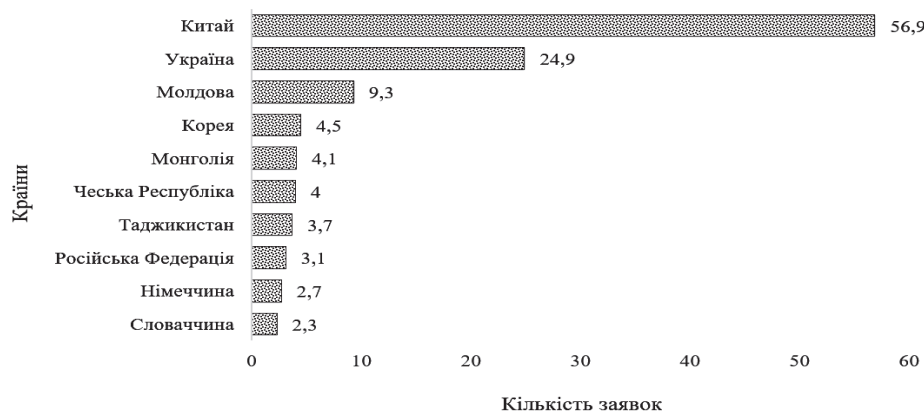


Рис. 2. ТОП-10 країн за кількістю заявок на корисні моделі, подані у національні офіси (на 1 млрд дол. США ВВП) [6; 21]

Попри високі показники у міжнародних рейтингах щодо отримання та наявності прав на інтелектуальну власність, посісти провідні позиції Україна змогла завдяки невисокому рівню ВВП та витрат на наукові дослідження, що, загалом, не є позитивними показниками фінансування сфери *R&D* нашої країни, а також характеризує низький рівень оплати праці винахідників та видатків з бюджету на науку. При цьому у структурі експорту високотехнологічних послуг за 2017 р. роялті та інші послуги, пов'язані з використанням інтелектуальної власності, становили 28 067 млн дол. США, тобто 0.3 % загального обсягу зовнішньої торгівлі послугами. Імпорт роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням об'єктів права інтелектуальної власності, становив у середньому за 2011–2017 рр. 448.8 млн грн [6, с. 71]. Через це, сальдо торговельного балансу роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності, набувало від'ємного значення протягом 2011–2019 рр. (табл. 3).

Таблиця 3

Експорт та імпорт роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності, в Україні у 2011–2019 рр.

Показник	2011	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<i>Обсяг, млн дол. США</i>							
Сальдо експорту-імпорту послуг	7557.02	5147.72	4213.63	4541.49	50877.42	6048.57	8709.63
Сальдо експорту-імпорту роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності	-365.77	-352.98	-250.62	-293.75	-367.46	-431.36	-491.85
Коефіцієнт покриття імпорту експортом роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1
<i>% до загального обсягу розділу</i>							
Експорт послуг, усього	100	100	100	100	100	100	100
Експорт роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності	0.3	0.8	0.5	0.3	0.3	0.3	0.3
Імпорт послуг, усього	100	100	100	100	100	100	100
Імпорт роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності	6.6	7.1	5.5	6.1	7.4	8.1	8.3

Джерело: сформовано авторами на основі [3; 6, с. 71–72; 22; 23].

Найбільша частка у загальному обсягу експорту об'єктів інтелектуальної власності у 2018 р. припала на послуги з передавання франшизи та знаків на використання торгової марки (майже 50 % експорту роялті та інших послуг, пов'язаних з використанням інтелектуальної власності). За темпами зростання порівняно з 2017 р. перше місце утримують також послуги із передання франшизи та знаків

на використання торгової марки – 374 %, що пояснюється найбільшою часткою отриманих прав на інтелектуальну власність на знаки для товарів і послуг у загальній кількості отриманих прав на інтелектуальну власність та найвищими темпами зростання отримання цих прав серед інших видів інтелектуальної власності [6]. За даними Державної служби статистики України, у 2019 р. зафіксовано позитивне сальдо зовнішньої торгівлі послугами, пов'язаними з патентною діяльністю, в сумі 8.88 млн дол. США (при експорті 9.4 млн дол. США та імпорті 0.52 млн дол. США) [24].

Результати аналізу зовнішньоекономічних операцій з нематеріальними активами свідчать, що останнім часом зростає тенденція до використання об'єктів інтелектуальної власності в групах пов'язаних між собою підприємств шляхом передавання прав на них та сплати роялті в низькоподатковій юрисдикції. Зазначені тенденції стали однією з передумов для створення інструментарію регулювання фінансових потоків та протистояння виведенню капіталу на основі мінімізації податкових зобов'язань. Одним із таких важелів є форма податкового контролю трансфертного ціноутворення (ТЦУ) та концепція "витягнутої руки", яка встановлює правила визначення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню, компанією, яка здійснює контрольовані операції. У зв'язку з цим уряди держав запровадили механізм контролю ТЦУ у податковому законодавстві [25].

Податковий контроль за ТЦУ керується принципом "витягнутої руки" (*Arm's length principle*). Йдеться про міжнародний стандарт, визнаний країнами *OECD*, як рекомендований до застосування з метою визначення трансфертних цін для податкових цілей. Він має за мету збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності умов здійснених ними операцій [25].

Протягом останніх трьох років обсяг пасивних доходів, виведених з України, становив 22.4 млрд дол. США. Щорічно понад 2 тис. платників податків декларують контрольовані операції на суму 90 млрд дол. США. Ці обсяги є значними для економіки України та потребують відповідного контролю [26]. При цьому згідно з п. 39.2.1 ст. 39 Податкового кодексу України (ПКУ) контрольованими операціями є:

- господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін таких операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання з пов'язаними особами-нерезидентами;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів, робіт, послуг через комісіонерів-нерезидентів [27].

Господарські операції можуть бути визнані *контрольованими* тільки у тому випадку, якщо за звітний рік дохід платника податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків), а обсяг операцій з контрагентом – 10 млн грн.

Крім того, до контрольованих відносяться операції з контрагентами – нерезидентами, зареєстрованими у державі (території), включеній до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 ст. 39 ПКУ, або контрагент-нерезидент, зареєстрований в організаційно-правовій формі, яка входить до Переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (пп. "г" пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ) [27].

Згідно зі ст. 39 розділу I ПКУ господарські операції з нематеріальними активами є *господарськими операціями для цілей трансфертного ціноутворення* (якщо вони підпадають під критерії контрольованих) [27]. До них відносяться операції:

- пов'язані з використанням нематеріальних активів (роялті, ліцензійні платежі за передавання патентів, знаків для товарів і послуг, ноу-хау), а також інших об'єктів інтелектуальної власності, якщо вони підпадають під критерії контрольованості;
- які можуть призводити до зменшення обсягу доходу (фінансового результату) платника податку внаслідок повного або часткового, безповоротного чи тимчасового передавання нематеріальних активів (платежів за використання) платнику податку у разі, коли така передача непов'язаним особам не здійснювалася б без компенсації, незалежно від відображення в обліку.

За результатами аналізу виявлено, що основним міжнародним документом у сфері податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній та його контролю з боку податкових органів [28], основні норми яких імплементовано в ст. 39 ПКУ. Згідно з цією статтею платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його прибутку, що підлягає оподаткуванню, за принципом "витягнутої руки". Дослідження відповідності ціноутворення у контрольованих операціях з нематеріальними активами принципу "витягнутої руки", урахувуючи унікальність таких операцій, передбачає, що визначення зіставності з аналогічними операціями буде опиратися на діючу практику, яка має місце в тій чи іншій сфері застосування нематеріального активу [12].

За відсутності надійної та перевіреної інформації про зіставні неконтрольовані операції та через труднощі у застосуванні "стандартних" методів трансфертного ціноутворення, вартість нематеріальних активів або розміру відповідної компенсації може визначатися за методикою зіставної оцінки вартості, яка ґрунтується на розрахунку поточної вартості (дисконтованої вартості) майбутніх грошових потоків. Відповідно до пп. 39.3.10 ПКУ такий розрахунок здійснюється згідно з Національними або Міжнародними стандартами оцінки [27].

Зазначена норма є імплементацією рекомендацій *ОЕСР* щодо розв'язання складних випадків оцінки ринкової вартості нематеріальних активів або компенсації при переданні бізнес-функцій, які знайшли своє відображення в оновлених Настановах *ОЕСР* щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. З метою ефективного впровадження норм пп. 39.3.10 ПКУ щодо застосування методики зіставної оцінки вартості доцільно використовувати рекомендації, викладені у секції *D.2.6.3* Розділу VI Настанов *ОЕСР*. Для встановлення відповідності умов контрольованих операцій з нематеріальними активами принципу "витагнутої руки" доцільно дотримуватися певної послідовності дій (*рис. 3*).

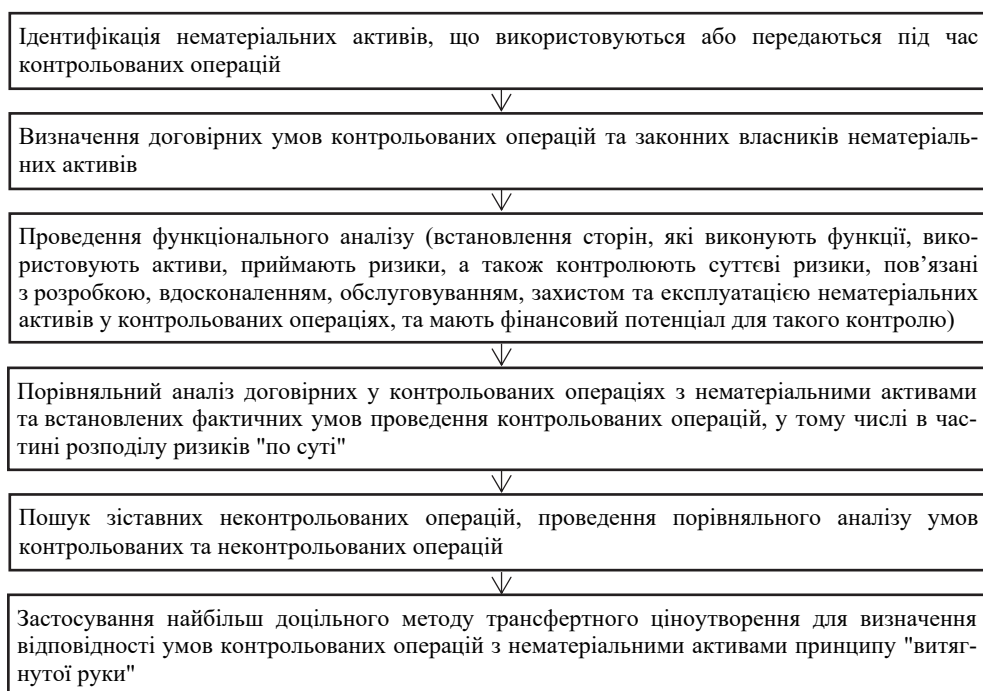


Рис. 3. Етапи аналізу встановлення відповідності умов контрольованих операцій з нематеріальними активами принципу "витагнутої руки" [29]

Відповідно до розділу I *Настанов* *ОЕСР* факторами, які визначають порівнянність, є характеристика майна, що передається, або послуг, що надаються, функції, які виконують сторони (з урахуванням активів, що використовуються, та взятих на себе ризиків), умови контрактів, економічні обставини сторін та їх виробничі стратегічні цілі [28, с. 47].

При ідентифікації зіставності комерційних та/або фінансових умов зіставних операцій з умовами контрольованої операції та визначення й аналізу впливу нематеріальних активів на умови контрольованості та зіставності операцій враховуються чинники, передбачені ПКУ (*табл. 4*).

Чинники зіставності умов здійснення операцій з нематеріальними активами

Мета аналізу	Чинник
Ідентифікація зіставності умов здійснення операцій з умовами контрольованої операції	Тип активу (нематеріальні активи, ліцензійні платежі)
	Природа активу (вік, ринкова вартість, способи використання, наявність прав захисту тощо)
Ідентифікація та аналіз впливу нематеріальних активів на умови контрольованої та зіставних операцій	Обсяг майнових прав на нематеріальні активи та договірні умови їх використання
	Характеристики нематеріальних активів (унікальність, наявність правового захисту, сфера застосування, термін корисного використання тощо)
	Договірні та фактичні засади діяльності сторін, пов'язані з розробленням, удосконаленням, підтриманням, захистом і використанням зазначених активів

Джерело: сформовано авторами на основі [28].

Положення ст. 39 ПКУ досить обмежені в частині вимог і правил, які можуть бути застосовані до контрольованих операцій з нематеріальними активами, оскільки для них немає надійних порівняльних даних. Тому Державна податкова служба України неодноразово наголошувала, що у своїх підходах вона цілком орієнтується на положення *Настанов* ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення. Стосовно нематеріальних активів справедливим буде прийняття до уваги нових рекомендацій, які ОЕСР публікувала щодо застосування підходу до складних нематеріальних активів і методу розподілу прибутку у межах Плану дій *BEPS* 8–10 у липні 2018 р. [12].

Приєднавшись у 2017 р. до Програми розширеного співробітництва у рамках ОЕСР, Україна зобов'язалася імплементувати "Мінімальний стандарт" Плану дій *BEPS* (*Base Erosion and Profit Shifting* – розмивання податкової бази й виведення прибутку з-під оподаткування) [26]. При цьому мінімальним стандартом передбачено сукупність обов'язкових чотирьох заходів, наведених на *рис. 4*.

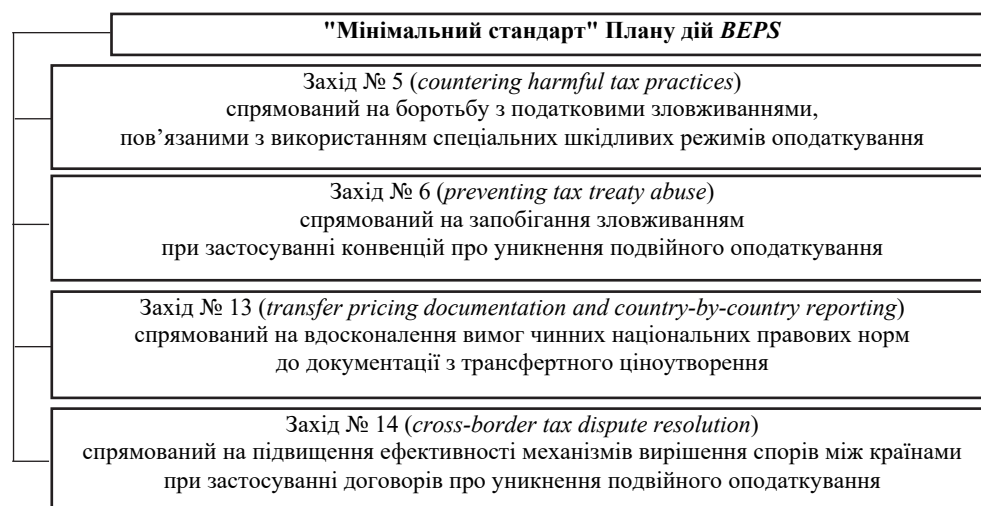


Рис. 4. Обов'язкові заходи Плану дій *BEPS*

Джерело: сформовано авторами на основі [26].

Наприклад, *Zaxid № 5* Плану *BEPS* стосується і доходів від об'єктів інтелектуальної власності, зокрема йдеться про неможливість поширення пільг на такі об'єкти інтелектуальної власності, як торгові марки, знаки для товарів і послуг та інші маркетингові нематеріальні активи. Застосування податкових пільг можливе для нематеріальних активів промислової власності (патенти, ноу-хау та інші результати науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР), а також об'єктів авторських прав – програмне забезпечення (ПЗ), музичні, літературні твори та відеотвори) лише за умови прямого зв'язку між фактичною діяльністю та власними активами компанії (враховуючи офіс і персонал) та отриманими компанією доходами [10].

Якщо Мінімальний стандарт включав обов'язкову реалізацію 4-х кроків з 15-ти за Планом, то зараз в Україні реалізовано нормативно-правове підґрунтя для більшості кроків Плану [26]. Визначальним моментом на цьому шляху стало ухвалення Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві" від 16.01.2020 № 466-IX, що набув чинності 23.05.2020, яким упроваджується низка фундаментальних змін, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування [30]. Перелік таких змін наведено у *табл. 5*.

Таблиця 5

Огляд нововведень ПКУ, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування

Напрямок	Характеристика
Контроль за трансфертним ціноутворенням з імплементацією Плану дій <i>BEPS</i> (кроків 8–10, 13)	Розподіл функцій, ризиків та нематеріальних активів у середині групи компаній; виключення обмеження на застосування винятково біржових котирувань певних бірж для сировини і товарів та надання можливості використовувати котирувальні ціни на такі товари; запровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній, яка містить документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальну документацію (майстер-файл) та звіт за країнами (<i>country-by-country reporting</i>)
Міжнародні процедури	Застосування процедури взаємного узгодження (Крок 14), що передбачає механізм подання заяви на розгляд справи за процедурою взаємного узгодження, вимоги до такої заяви, порядок дій контролюючого органу тощо; оподаткування прирівняних до дивідендів платежів при здійсненні операцій з нерезидентами
Контрольовані іноземні компанії	Визначення контрольованих іноземних компаній та їх оподаткування (Крок 3), що передбачає запровадження підходів до оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючого суб'єкта такої компанії; необхідність подання до контролюючого органу контролюючими особами звіту про контрольовані іноземні компанії
Міжнародне оподаткування	Заходи запобігання зловживанням на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування (Крок 6); недопущення уникнення статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв (Крок 7)

Джерело: сформовано авторами на основі [31].

Головна мета нововведень – боротьба з офшорами і відтоком капіталу у низькоподатковій юрисдикції. Міжнародна спільнота почала активно обговорювати втілення нового етапу Всесвітньої податкової реформи – Плану дій *BEPS 2.0*, який спрямований на істотні зміни в оподаткуванні цифрових гігантів (на кшталт *Google, Facebook, Amazon*) тощо. Експерти наголошують, що диджиталізація, штучний інтелект стануть головною рушійною силою зростання світової економіки до 2030 р. Прогнозується, що вже у 2025 р. майже чверть світового ВВП припадатиме на цифрову економіку завдяки диджиталізації промисловості (наразі за різними оцінками така частка становить від 4.5 % до 15.5 %) [13].

Провідну роль у загальносвітових процесах цифровізації та створенні об'єктів права інтелектуальної власності відіграють Сполучені Штати Америки та Китай. Наприклад, на них припадає 75 % усіх патентів, пов'язаних з технологіями блокчейн, 50 % світових витрат на Інтернет речей і понад 75 % світового ринку відкритих технологій хмарних обчислень. На ці країни припадає 90 % ринкової капіталізації 70 найбільших цифрових платформ світу, тоді як частка країн Європи становить 4 %, а країн Африки і Латинської Америки в сукупності – всього 1 %. На частку семи "суперплатформ", а саме *Microsoft, Apple, Amazon, Google, Facebook, Tencent* і *Alibaba*, припадає дві третини сукупної капіталізації ринку [7].

План дій *BEPS 2.0* є реалізацією Програми роботи з вирішення податкових викликів, пов'язаних із цифровою економікою, прийнятою *Inclusive Framework* (група з 135 країн, включно і України, які співпрацюють у рамках Програми розширеного співробітництва Плану дій *BEPS* ОЕСР/G20 Програми розширеного співробітництва Плану дій *BEPS* ОЕСР/G20) у травні 2019 р., та складається з двох компонентів [13].

Компонент 1 передбачає, що компанії повинні платити податки у країнах, де отримують прибуток, а не тільки за місцем їх юридичної реєстрації. Це стосується, насамперед, цифрового бізнесу та інтернет-торгівлі, хоча й не обмежується ними. Планується, що дія *Компонента 1* стосуватиметься багатонаціональних компаній з обсягом консолідованого доходу всіх структур групи понад 750 млн євро. *Компонент 2* містить Глобальну пропозицію щодо протидії розмиття податкової бази (*Global Anti-Base Erosion, GloBE*), метою якої є координація податкової політики на глобальному рівні шляхом запровадження мінімальної ставки оподаткування прибутку багатонаціональних компаній, що спричинить недоцільність перенесення компаніями прибутків у юрисдикції з низькими або нульовими податками [13].

Метою Програми розширеного співробітництва Плану дій *BEPS* є забезпечення того, аби міжнародні податкові принципи для великих транснаціональних корпорацій залишалися релевантними і сьогодні, і в майбутньому. Такі принципи мають відповідати економічній ефективності та глобальному добробуту у світі. Введення таких правил

стимулюватиме окремі юрисдикції переглядати свої локальні податкові політики оподаткування прибутку. Передусім це стосуватиметься країн, де доходи не обкладаються податком на прибуток або мають дуже низькі ставки оподаткування, хоча термін "низькоподаткова юрисдикція" дуже відрізняється в країнах світу. Наприклад, Україна для більшості країн є низькоподатковою юрисдикцією, адже ставка податку на прибуток нижча за 25 %.

Висновки. З використанням можливостей пільгових податкових режимів міжнародні корпорації здійснюють податкове планування з метою оптимізації податкового навантаження. Це зумовлює пошук державами шляхів подолання втрати значних сум на бюджетних податкових надходженнях, спричинених таким агресивним податковим плануванням. З метою вирішення цієї глобальної податкової проблеми, а також через наявність неузгодженостей і прогалин у міжнародному податковому законодавстві, ОЕСР розпочала низку ініціатив, найсуттєвішою з яких є План дій *BEPS*, основні кроки якого імплементуються у вітчизняне податкове законодавство.

В Україні значна частина великих платників податків є афілійованими з інтегрованими корпоративними структурами, у фінансово-господарській діяльності яких присутні транскордонні операції з нематеріальними активами. У контексті реалізації кроків Плану дій *BEPS* в Україні особливого значення набуває контроль відповідності умов контрольованих операцій принципу "витагнутої руки". Тому при здійсненні операцій з нематеріальними активами необхідно враховувати вимоги ПКУ від попереднього аналізу умов контрольованої операції до вибору методу ТЦУ.

Аналіз зазначених елементів порівнянності є лише частиною глобального аналітичного процесу, що передбачає безперервний, цілісний, системний та послідовний підхід. Це зумовлює необхідність у формуванні підходів до податкового адміністрування трансфертних цін, що забезпечить створення конкурентних економічних відносин, введення зрозумілих і прозорих механізмів визначення контрактних цін.

Перспективами подальших досліджень є розробка методичних засад аналізу умов контрольованості операцій з нематеріальними активами та вибір методу встановлення відповідності їх здійснення принципу "витагнутої руки".

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Joshi P. Does Private Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from BEPS Action Item 13. *Journal of Accounting Research*. 2020. Vol. 58. P. 333-381. DOI:10.1111/1475-679X.12304.
2. Сучасні тенденції міжнародного руху капіталу: монографія; за ред. О. І. Рогача. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 269 с.
3. Мельник Т. М. Зовнішня торгівля послугами в контексті постіндустріального розвитку України. *Економіка України*. 2018. № 9. С. 26-36.

4. Базилевич В. Д. Тенденції розвитку та суперечності сучасного ринку інтелектуальної власності. Інтелектуальна економіка: глобальні тенденції та національні перспективи: матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 26 трав. 2016 р. Житомир: ЖНАЕУ, 2016. С. 9-15. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/7407/1/ЛЕНТтаNP_2016_9-15.pdf.
5. Вірченко В. В. Інтелектуальна власність: теоретичні витoki та економічні імперативи розвитку: монографія. Київ: Ліра. 2018. 488 с.
6. Писаренко Т. В., Кваша Т. К. та ін. Стан інноваційної діяльності та діяльності у сфері трансферу технологій в Україні у 2017 році: аналітична довідка. Київ: УкрІНТЕІ, 2018. 98 с.
7. Хаустов В. Глобальні тенденції розвитку цифрової економіки в контексті вагомості інтелектуальної власності. *Економічна теорія*. 2020. № 2. С. 67-79.
8. Rogach A., Balyuk T. Transfer Pricing in Transition Economies: Evidence from Ukraine. *Transition Studies Review. Springer Wien*. Vol. 16. № 1. May, 2009. P. 20-33.
9. Braja M., Gemzik-Salwach A. Competitiveness of high-tech exports in the EU countries. *Journal of International Studies*. 2020. №13(1). P. 359-372.
10. Кузнечікова О. На що слід звернути увагу у світлі BEPS і в умовах деофшоризації. 2018. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011457.
11. Мішин М. Ідентифікація контрольованих операцій. Базові критерії та важливі нюанси. 2020. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/10/identification-of-monitored-operations.html>.
12. Савчук Т. Нематеріальний актив і визначення відповідності ціноутворення принципу "витагнутої руки". 2018. URL: <https://id-legalgroup.com/ua/blog/nematerialnii-aktiv-i-opredelenie-sootvetstviya-cenoobrazovaniya-principu>.
13. Мішин М., Шолохова А. План дій BEPS 2.0: що передбачає подальша реформа міжнародного оподаткування. 2020. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/01/plan-dii-beps-2-0.html>.
14. Трансферне ціноутворення: Україна та світ. URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/transferne-cinoutvorennya-ukrayina-ta-svit.html>.
15. Уманців Г. В., Мартинів І. К. Глобальний вимір розвитку інтелектуальної власності. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2019. № 2. С. 86-99.
16. World Bank (2020). High technology exports (in % of manufactured goods). URL: <https://data.worldbank.org/indicator/TX.VAL.TECH.MF.ZS>.
17. Report of the Director General to the 2018 WIPO Assemblies. URL: <https://www.wipo.int/publications/ru/details.jsp?id=4353>.
18. The Global Talent Competitiveness Index 2018. URL: <https://gtcistudy.com/wp-content/uploads/2018/01/GTCI-2018-web.r1-1.pdf>.
19. The Global Talent Competitiveness Index 2019. URL: <https://gtcistudy.com/wp-content/uploads/2019/01/GTCI-2019-Report.pdf>.
20. The Global Talent Competitiveness Index 2020. URL: <https://gtcistudy.com/the-gtci-index>.
21. Global Innovation Index. URL: <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator>.
22. Стан зовнішньої торгівлі послугами за видами у 2018 році. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/zd/ztp_kv/ztp_kv_u/ztp_kv_4k2018_u.html.

23. Стан зовнішньої торгівлі послугами за видами у 2019 році. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/ztp_kv/ztp_kv_u/ztp_kv_2019_u.html.
24. Структура зовнішньої торгівлі послугами за видами у 2019 році. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/ztp_kv/ztp_kv_u/ztp_kv_2019_u.html.
25. Підсумки результатів контролю за трансфертним ціноутворенням за 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/zagalni-vidomosti>.
26. Вісник. Офіційно про податки. Офіційне видання Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020120-oleksiy-lyubchenko-narazi-v-ukrayini-realizovano-normativno-pravove-pidgruntya-dlya-bilshosti-krokiv-planu-diy-beps>.
27. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
28. Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку з трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. *Звіт країн великої двадцятки (G20) та членів ОЕСР від 05.10.2015 р. за Планом протидії розмиванню (ерозії) оподаткованої бази і виведення прибутків (Base Erosion and Profit Shifting)*.
29. Сапрунова О. Нематеріальні активи в контрольованих операціях. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 7. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004139-nematerialni-aktivi-v-kontrolovanikh-operatsiyakh>.
30. План протидії BEPS: міжнародні партнери оцінили досягнення України. *Вісник. Офіційно про податки*. Офіційне видання Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020189-plan-protidiyi-beps-mizhnarodni-partneri-otsinili-dosyagnennya-ukrayini>.
31. Податкові зміни за Законом України № 466: експрес-аналіз від ДПС. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/common/62680>.

Стаття надійшла до редакції 28.10.2020.

Umantsiv H., Shushakova I. Controlled transactions with intangible assets in the context of the BEPS action plan.

Background. The Organization for Economic Co-operation and Development has launched a number of initiatives to solve global tax problem, since there are inconsistencies and gaps in the international tax legislation. The BEPS Plan is the most significant of these initiatives.

Analysis of recent researches and publications. The review of scientific articles and publications revealed the relevance of the study of the analysis of the conditions of operations controllability with intangible assets and the choice of transfer pricing method through the identification of potential signs of comparability.

The ***aim*** of the article is to study the approaches to the transfer pricing of intangible assets in the BEPS context in accordance with the concept of their implementation of the "outstretched hand" principle.

Materials and methods. Different methods of scientific knowledge such as analysis, synthesis, deduction and induction, as well as methods of comparison, generalization and systematization have been used in the article.

Results. Modern tendencies of development of the sphere of intellectual property have been analyzed. The globalization dimension of the processes of intellectual property formation has been studied and the place of Ukraine in these processes is revealed. The

main trends of foreign economic transactions with intangible assets are identified. Business transactions with intangible assets for the purposes of transfer pricing are specified. The main measures for the implementation of the BEPS Action Plan in Ukraine are presented.

Conclusion. It is identified that the results of comparability of the conditions of the controlled operation, the parties to the controlled operations with intangible assets should receive compensation based on the value they create through the performed functions, used assets and risks assumed in the development process, strengthening, maintenance, protection and use of such assets. This necessitates the formation of approaches to the tax administration of transfer prices, which will ensure the creation of competitive economic relations, the introduction of clear and transparent mechanisms for determining contract prices.

Keywords: transfer pricing, related parties, controlled transactions, BEPS, intangible assets, royalties, international trade in services.

REFERENCES

1. Joshi P. (2020). Does Private Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from BEPS Action Item 13. *Journal of Accounting Research*. Vol. 58, 333-381. DOI: 10.1111/1475-679X.12304 [in English].
2. Rogach, O. I. (2019). Suchasni tendenciyi mizhnarodnogo ruxu kapitalu [Current trends in international capital movements]. Kyiv. Centr uchbovoyi literatury' [in Ukrainian].
3. Mel'ny'k, T. M. (2018). Zovnishnya torgivlya poslugamy' v konteksti postindustrial'nogo rozvy'tku Ukrayiny' [Foreign trade in services in the context of post-industrial development of Ukraine]. *Ekonomika Ukrayiny'*, 9, 26-36 [in Ukrainian].
4. Bazy'levy'ch, V. D. (2016). Tendenciyi rozvy'tku ta superechnosti suchasnogo ry'nku intelektual'noyi vlasnosti. Intelektual'na ekonomika: global'ni tendenciyi ta nacional'ni perspekty'vy' [Development trends and contradictions of the modern intellectual property market. Intellectual economy: global trends and national perspectives]: materialy' II Mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf., 26 trav. 2016 r. Zhy'tomy'r: ZhNAEU, 9-15. Retrieved from http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/7407/1/IEHTtNP_2016_9-15.pdf [in Ukrainian].
5. Virchenko, V. V. (2018). Intelektual'na vlasnist': teorety'chni vy'toky' ta ekonomichni imperaty'vy' rozvy'tku [Intellectual property: theoretical origins and economic imperatives of development]. Kyiv: Vy'davny'cztvo Lira [in Ukrainian].
6. Py'sarenko, T. V. & Kvasha, T. K. et al. (2018). Stan innovacijnoyi diyal'nosti ta diyal'nosti u sferi transferu tehnologij v Ukrayini u 2017 roci: anality'chna dovidka [The state of innovation and technology transfer activities in Ukraine in 2017: an analytical reference]. Kyiv. UkrINTEI [in Ukrainian].
7. Xaustov, V. (2020). Global'ni tendenciyi rozvy'tku cy'frovoyi ekonomiky' v konteksti vagomosti intelektual'noyi vlasnosti [Global trends in the digital economy in the context of the importance of intellectual property]. *Economic theory*, 2, 67-79 [in Ukrainian].
8. Rogach A., & Balyuk, T. (2009). Transfer Pricing in Transition Economies: Evidence from Ukraine. *Transition Studies Review. Springer Wien*. Vol.16, 1. May, 20-33 [in English].
9. Braja, M., & Gemzik-Salwach, A. (2020). Competitiveness of high-tech exports in the EU countries. *Journal of International Studies*, 13(1), 359-372 [in English].
10. Kuznechikova, O. (2018). Na shho slid zvernuty' uvagu u svitli BEPS i v umovax deofshory'zacyi [What to look for in light of BEPS and in terms of deoffshorization]. Retrieved from https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011457 [in Ukrainian].
11. Mishy'n, M. (2020). Identy'fikaciya kontrol'ovany'x operacij. Bazovi kry'teriyi ta vazhly'vi nyuansy' [Identification of controlled transactions. Basic criteria and important nuances]. Retrieved from <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/10/identification-of-monitored-operations.html> [in Ukrainian].
12. Savchuk, T. (2018). Nematerial'ny'j akty'v i vy'znachennya vidpovidnosti cinoutvo-rennya pry'ncy'pu "vy'tyagnutoyi ruky'" [Intangible asset and determining the conformity of pricing to the principle of "outstretched arm"]. Retrieved from <https://id-legalgroup.com/ua/blog/nematerialnii-aktiv-i-opredelenie-sootvetstviya-cenoobrazovaniya-principy> [in Ukrainian].

13. Mishy'n, M., & Sholoxova, A. (2020). Plan dij BEPS 2.0: shho peredbachaye podal'sha reforma mizhnarodnogo opodatkuvannya [BEPS 2.0 Action Plan: envisaging further reform of international taxation]. Retrieved from <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/01/plan-dii-beps-2-0.html> [in Ukrainian].
14. Transferne cinoutvorenniya: Ukrayina ta svit [Transfer pricing: Ukraine and the world]. Retrieved from <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/transferne-cinoutvorenniya-ukrayina-ta-svit.html> [in Ukrainian].
15. Umantciv, H. V. & Martyniv, I. K. (2019). Global'ny'j vy'mir rozvy'tku intelektual'noyi vlasnosti [The global dimension of intellectual property development]. *Zovnishnya torgivlya: ekonomika, finansy, pravo*, 2, 86-99 [in Ukrainian].
16. World Bank (2020). High technology exports (in % of manufactured goods). Retrieved from <https://data.worldbank.org/indicator/TX.VAL.TECH.MF.ZS> [in English].
17. Doklad General'nogo dy'rektora Assambleyam VOY'S (2018). [Report of the Director General to the WIPO Assemblies 2018]. Retrieved from <https://www.wipo.int/publications/ru/details.jsp?id=4353> [in Russian].
18. The Global Talent Competitiveness Index (2018). Retrieved from <https://gtcistudy.com/wp-content/uploads/2018/01/GTCI-2018-web.r1-1.pdf> [in English].
19. The Global Talent Competitiveness Index (2019). Retrieved from <https://gtcistudy.com/wp-content/uploads/2019/01/GTCI-2019-Report.pdf> [in English].
20. The Global Talent Competitiveness Index (2020). Retrieved from <https://gtcistudy.com/the-gtci-index> [in English].
21. Global Innovation Index. www.globalinnovationindex.org. Retrieved from <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator> [in English].
22. Stan zovnishn'oyi torgivli poslugamy' za vy'damy' u 2018 roci. (2018). [The state of foreign trade in services by type in 2018]. Oficijny'j sajt Derzhavnoyi sluzhby' staty'sty'ky' Ukrayiny'. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/zd/ztp_kv/ztp_kv_u/ztp_kv_4k2018_u.html [in Ukrainian].
23. Stan zovnishn'oyi torgivli poslugamy' za vy'damy' u 2019 roci (2019). [The state of foreign trade in services by type in 2019]. Oficijny'j sajt Derzhavnoyi sluzhby' staty'stky' Ukrayiny' [Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/ztp_kv/ztp_kv_u/ztp_kv_2019_u.html [in Ukrainian].
24. Struktura zovnishn'oyi torgivli poslugamy' za vy'damy' u 2019 roci (2019). [The structure of foreign trade in services by type in 2019]. Oficijny'j sajt Derzhavnoyi sluzhby' staty'sty'ky' Ukrayiny'. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/ztp_kv/ztp_kv_u/ztp_kv_2019_u.html [in Ukrainian].
25. Pidsumky' rezul'tativ kontrolyu za transfertny'm cinoutvorennyam za 2018 rik [Results of transfer pricing control results for 2018]. (2018). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenno-zagalni-vidomosti> [in Ukrainian].
26. *Visny'k. Oficijno pro podatky'*. Oficijne vy'dannya Derzhavnoyi fiskal'noyi sluzhby' Ukrayiny' – Herald. Officially about taxes. Official publication of the State Fiscal Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020120-oleksiy-lyubchenko-narazi-v-ukrayini-realizovano-normativno-pravove-pidgruntya-dlyabilshosti-krokv-planu-diy-beps> [in Ukrainian].
27. Podatkovy'j kodeks Ukrayiny' vid 02.12.2010 #2755-VI [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
28. Nastanovy' Organizaciyi ekonomichnogo spivrobitny'cztva ta rozvy'tku z transfertnogo cinoutvorenniya dlya transnacional'ny'x kompanij ta podatkovy'x sluzhb. Zvit krayin vely'koyi dvadcyatky' (G20) ta chleniv OECP vid 05.10.2015 r. za Planom proty'diyi rozmy'vannyu (eroziyi) opodatkovuvanoi bazy' i vy'vedennya pry'butkiv (Base Erosion and Profit Shifting) [Guidelines for the Organization for Economic Co-operation and Development on transfer pricing for multinational companies and tax services. Report of the G20 and OECP members dated 05.10.2015 on the Plan to combat erosion of the tax base and profits shifting] [in Ukrainian].

29. Saprunova, O. (2017). Nematerial'ni akty'vy' v kontrol'ovany'x operaciyax [Intangible assets in controlled transactions]. *Visny'k. Oficijno pro podatky'* – Herald. Officially about taxes. *Herald. Officially about taxes*. 7. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004139-nematerialni-aktivi-v-kontrolovanikh-operatsiyakh> [in Ukrainian].
30. Plan proty'diyi BEPS: mizhnarodni partnery' ociny'ly' dosyagnennya Ukrayiny' [BEPS Counteraction Plan: International partners appreciate Ukraine's achievements]. *Visny'k. Oficijno pro podatky'* – Herald. Officially about taxes. *Herald. Officially about taxes*. Oficijne vy'dannya Derzhavnoyi fiskal'noyi sluzhby' Ukrayiny'. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020189-plan-protidiyi-beps-mizhnarodni-partneri-otsinili-dosyagnennya-ukrayini> [in Ukrainian].
31. Podatkovi zminy' za Zakonom #466: ekspres-analiz vid DPS [Tax changes under Law №466: express analysis from the State Tax Service]. Retrieved from <https://news.dtki.ua/taxation/common/62680> [in Ukrainian].