

СТАРОДУБ Д. М.,кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник
(Науково-дослідний інститут фіскальної
політики Університету державної
фіскальної служби України)

УДК 347.73

**ПОПЕРЕДНЄ УЗГОДЖЕННЯ ЦІНОУТВОРЕННЯ
В КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ В ІНДІЇ: СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ**

У статті проаналізовано особливості укладання договорів про попереднє узгодження ціни під час здійснення міжнародних транзакцій за законодавством Індії. Договори, залежно від кількості країн, які беруть у них участь, бувають односторонні та дво- і багатосторонні. Поетапно досліджено порядок укладання договорів про попереднє узгодження ціни та визначено особливості, які сприяли збільшенню кількості укладених договорів. Сформульовано пропозицію щодо запровадження rollback у договорах про попереднє узгодження ціни, які укладаються в Українію.

Ключові слова: договори про попереднє узгодження ціни, трансферне ціноутворення, повернення, транснаціональні компанії.

В статье проанализированы особенности заключения договоров о предварительном согласовании цены при осуществлении международных сделок по законодательству Индии. Договоры, в зависимости от количества стран, принимающих в них участие, бывают односторонние, двух- и многосторонние. Поэтапно исследован порядок заключения договоров о предварительном согласовании цены и определены особенности, которые способствовали увеличению количества заключенных договоров. Сформулировано предложение о введении rollback в договорах о предварительном согласовании цены, заключаемых в Украине.

Ключевые слова: договоры о предварительном согласовании цены, трансфертное ценообразование, возвращение, транснациональные компании.

The article analyzes the peculiarities of concluding advance pricing agreements in the course of international transactions under the legislation of India. Advance pricing agreement, depending on the number of countries that take part in them, are unilateral, bilateral and multilateral. The order of advance pricing agreement coordination was gradually investigated and the features that contributed to an increase in the number of concluded contracts on these issues were determined. A proposal about the introduction of rollback in the advance pricing agreements concluded in Ukraine has been formulated.

Key words: advance pricing agreement, transfer pricing, rollback, transnational companies.

Вступ. Незважаючи на те, що багато країн, що розвиваються, через обмеженість доступних ресурсів із запізненням долучились до впровадження механізму контролю за трансферним ціноутворенням, Індія ще 2001 запровадила такий механізм [1, с. 505]. Складність і значний простір для дискреційності в застосуванні принципів контролю за трансферним ціноутворенням у подальшому з необхідністю формування належних стимулів для підприємницької діяльності зумовили запровадження інституту договорів про попереднє узгодження ціни (далі – ДУЦ). Така ініціатива була прийнята позитивно. Так, професор П. Чуган з Університету Нірми зазначає, що закріплення так званих положень *safe harbour* і можливості укладення ДУЦ у 2009 р. знаменували собою нову еру зрілості нормативного регулювання трансфертного ціноутворення в Індії [1, с. 506]. За результатами тривалого обговорення із платниками податків і експертами наприкінці 2012 р. уряд запровадив програму з укладення ДУЦ, яка 2014 р. була доповнена можливістю поширення узгоджених правил ДУЦ на звітні періоди, що передували даті його укладення (*rollback*). Наразі інститут ДУЦ розглядається як альтернатива тривалим і затратним з погляду залучених ресурсів судовим спорам із питань дотримання принципу «втягнутої руки», і як один із позитивних чинників, які впливають



на інвестиційну привабливість Індії в контексті застосовуваного податкового режиму до майбутніх операцій з іноземними контрагентами.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення особливостей ДУЦ в Індії, які позитивно впливають на збільшення кількості ДУЦ і можливість їх реалізації в українському законодавстві.

Результати дослідження. 2013 р. було укладено ДУЦ із п'ятьма транснаціональними корпораціями щодо таких операцій, як виплата процентів і надання інвестиційних консультаційних послуг. Зазначені «першопрохідці» в контексті укладення ДУЦ були пов'язані з фармацевтичною сферою, телекомунікаційними послугами, дослідно-конструкторською діяльністю та фінансовими послугами. Характерним є те, що процедура узгодження положень укладення перших ДУЦ була завершена протягом одного року, що не є поширеною практикою у світі.

У квітні 2017 р. Центральна рада із прямих податків Індії оприлюднила перший річний звіт про виконання програми ДУЦ в Індії, зокрема, містить важливі статистичні дані про реалізацію самої програми за попередні п'ять років. Наведені у звіті дані чітко вказують на надання переваги платниками податків щодо укладення односторонніх ДУЦ, а не дво- чи багатосторонніх протягом 2012–2017 рр. (141 односторонній проти 11 багатосторонніх) [2]. Однією із причин є те, що лише з лютого 2016 р. Сполучені Штати Америки (далі – США) надали можливість укладення двосторонніх ДУЦ з індійськими дочірніми компаніями американських транснаціональних корпорацій (далі – ТНК), а тому єдиною можливістю в такому разі було укладення односторонніх ДУЦ в Індії. Водночас не можна залишити поза увагою і можливість зміни характеру попереднього узгодження ціноутворення із дво- на багатосторонній, що мало місце стосовно 19 поданих заявок платників податків. Незважаючи на зазначене, лише одна подана заявка спричиняла зміну характеру ДУЦ із дво- на односторонній.

За кількісними показниками Індія випередила Китай, в якому за 10 років застосування програми ДУЦ було укладено 113 таких договорів, тоді як в Індії лише за чотири роки – 152. Загальна кількість років, охоплених дією всіх ДУЦ, сягнула показника в 1 010 років, серед яких на 277 років поширено дію ДУЦ щодо звітних періодів, які передували даті його укладення (*rollback*). Аналогічна можливість поширення дії ДУЦ на попередні звітні періоди передбачена в 67-ми ДУЦ одностороннього характеру.

Варто зауважити, що можливість поширення дії ДУЦ на звітні періоди, які передували даті його укладення, обмежена лише чотирма роками до першого року дії ДУЦ. Для надання необхідних роз'яснень і запобігання суперечкам у березні 2015 р. Центральна рада із прямих податків Індії оприлюднила відповіді на найбільш поширені запитання щодо використання згаданої можливості платниками податків [3, с. 6].

Щодо витрати часу, то процедура укладення ДУЦ одностороннього характеру в середньому тривала в Індії 29 місяців, тоді як в США – 34 місяці. Аналогічний показник для ДУЦ двостороннього характеру в Індії становить 39 місяців, а в США – 51 місяць [2].

Наразі укладені ДУЦ діють у двадцяти різноманітних сферах підприємницької діяльності, але водночас майже 50% таких договорів одностороннього характеру стосуються сфер інформаційних технологій і фінансових послуг. Подібне розмаїття спостерігається й у контексті типів контрольованих операцій, на які поширено дію ДУЦ одностороннього характеру. Загалом виокремлено 29-ть типів таких операцій, серед яких найбільш поширеними є такі: надання послуг із розроблення програмного забезпечення; забезпечення надання ІТ-послуг; проведення внутрішньогрупових платежів; продаж товарів; закупівля товарів; надання інвестиційних консультаційних послуг.

За географічним критерієм найбільша кількість пов'язаних осіб компаній-заявників щодо укладення ДУЦ одностороннього характеру в Індії зареєстрована на території США (93-и укладені ДУЦ), а далі – Сполученого Королівства (55-ть) і Сінгапуру (44-и). Додамо, що під дію односторонніх ДУЦ в Індії потрапили іноземні контрагенти із 118-и держав світу [3].

Порівняно з ДУЦ одностороннього характеру, двосторонніми ДУЦ охоплено значно меншу кількість типів операцій – лише 7. Найбільш поширеними операціями, охопленими дією ДУЦ двостороннього характеру в Індії є: використання внутрішньогрупових послуг; купівля та продаж товарів; надання послуг із маркетингу.

З одинадцяти укладених ДУЦ двостороннього характеру шість стосуються пов'язаних осіб на території Сполученого Королівства і п'ять – Японії. Положення першого ДУЦ двостороннього характеру зі США узгоджені, але його підписання через технічні причини станом на 31 березня 2017 р. ще не відбулося [4].

На окрему увагу заслуговують методи трансфертного ціноутворення, які передбачені положеннями укладених ДУЦ в Індії. Так, більшість заявників надали перевагу використанню методу чистого прибутку порівняно з іншими методами для визначення відповідності операцій принципу витягнутої руки. На нашу думку, це пов'язано з тим, що під час укладання ДУЦ заявнику потрібно надати значний обсяг інформації, на основі якої будуть обґрунтовуватися його податкові зобов'язання. Водночас



платник податків хоче уникнути можливого ризику використання податковими даних, отриманих у процесі укладання договорів, а також від можливих витоків комерційної інформації з боку податкових органів.

Як ми бачимо, практика укладення ДУЦ в Індії поступово стає все більш привабливим інструментом для запобігання виникненню спорів у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, особливо зважаючи на кампанію із протидії розмиванню бази оподаткування та переміщенню прибутків у низькоподатковій юрисдикції, що набирає обертів. З другого боку, інститут ДУЦ завдяки заощадженим ресурсам сприяє підвищенню ефективності податкового контролю через концентрацію зусиль на найбільш ризикових платниках податків. У такому контексті варто звернути увагу на процедурні особливості попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях в Індії.

Процедура попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях в Індії передбачає проходження таких стадій:

1. Попереднє проведення консультацій.
2. Подання заяви на укладення ДУЦ.
3. Прийняття (відхилення) заяви на укладення ДУЦ.
4. Попередній розгляд заяви на укладення ДУЦ.
5. Внесення змін і доповнень до заяви на укладення ДУЦ.
6. Розгляд по суті заяви на укладення ДУЦ; зміна характеру ДУЦ з одно- на двосторонній; укладення ДУЦ одностороннього характеру.
7. Проведення переговорів із компетентним органом іншої держави в разі дво- чи багатостороннього характеру ДУЦ, а також укладення за результатами таких переговорів відповідних ДУЦ;
8. Набрання чинності ДУЦ;
9. Подання та розгляд щорічного звіту про дотримання умов ДУЦ;
10. Аудит дотримання положень ДУЦ платником податків; скасування або перегляд положень ДУЦ.

Стадія попереднього проведення консультацій передує поданню офіційної заяви на укладення ДУЦ і може проводитись на засадах анонімності. Зауважимо, що право на укладення ДУЦ в Індії належить усім платникам податків, які підпадають під дію механізму контролю за дотриманням вимог принципу «витагнутої руки» та мають намір здійснювати транскордонні операції з пов'язаними особами. Ініціювання попереднього проведення консультацій відбувається шляхом подання платником податків заяви за формою № 3 CED на ім'я генерального директора з податку на дохід (міжнародне оподаткування) (*Director General of Income Tax (International Taxation)*), далі – DGIT (IT)). Відповідна стадія, зокрема, спрямована на визначення сфери дії проекту ДУЦ, визначення проблемних питань трансфертного ціноутворення, визначення можливості поширення на відповідні операції платника податків умов ДУЦ, а також обговорення положень проекту ДУЦ у широкому контексті. Результати такого обговорення не зобов'язують до укладення ДУЦ жодну зі сторін.

Якщо на стадії попереднього проведення консультацій буде визнано можливість укладення ДУЦ, то на цій підставі платник податків може подати заяву на укладення ДУЦ за формою № 3 CED. Перед поданням такої заяви платник податків обов'язково має внести плату за участь у процедурі попереднього узгодження ціноутворення, розмір якої розраховується залежно від обсягу транзакцій (операція < 1 млрд. індійських рупій – плата 1 млн. індійських рупій, операція > 2 млрд. індійських рупій – 2 млн. індійських рупій).

Якщо платник податку прагне також поширення узгоджених умов ДУЦ на звітні періоди, які передували даті його укладення (*rollback*), то в такому разі додатково має вноситись плата в розмірі 0,5 млн. індійських рупій [3, с. 15]. Підтвердження внесення відповідної плати має подаватись разом із заявою за формою № 3 CED. Водночас внесена плата не підлягає відшкодуванню, за виключенням випадків, передбачених у ст. 10К Правил Індії про податок із доходу (*Income-Tax Rules*) (1962 р.) [5].

Окремо передбачено, що в разі надходження заяви на укладення ДУЦ дво- чи багатостороннього характеру платник податків повинен надати підтвердження ініціювання процедури попереднього узгодження ціноутворення з компетентним органом (компетентними органами) іншої держави (інших держав).

За загальним правилом, заява має бути подана до проведення операцій, які планується охопити дією ДУЦ, що передбачено п. 3 ст. 10І Правил Індії про податок з доходу (1962 р.). Якщо ж така операція має поточний характер, то заява повинна бути подана до першого дня попереднього року, що стосується першого року, який охоплено заявою на укладення ДУЦ. Наприклад, якщо заява на укладення ДУЦ передбачає строк дії п'ять років, починаючи з 1 квітня 2014 р. і до квітня 2019 р., то відповідна заяву треба подати до 1 квітня 2013 р.

На наступній стадії здійснюється формальний аналіз поданої платником податків заяви з метою її прийняття чи відхилення на підставі ст. 10К Правил Індії про податок з доходу (1962 р.). У разі виявлення недоліків у поданій заяві, відсутності документу (документів) із встановленого переліку, які



подаються разом із заявою, або подання заяви без урахування умов досягнутого компромісу на стадії попереднього проведення консультацій, платнику податків надсилається повідомлення про необхідність усунення таких відхилень протягом місяця з моменту отримання заяви на укладення ДУЦ. Такі відхилення мають бути усунуті в строк, який не може перевищувати 30 днів. Водночас жодна заява не може бути відхилена без надання платнику податків можливості запропонувати власні пояснення.

На стадії узгодження положень ДУЦ до моменту її підписання можливе внесення змін до відповідних положень за ініціативою будь-якої зі сторін. Якщо платник податків ініціює зміни, то він повинен подати запит на їх внесення, на що DGIT (IT) має надати свою згоду (якщо йдеться про ДУЦ одностороннього характеру), або компетентні органи Індії та компетентний орган іншої договірної держави (у разі дво- чи багатосторонніх ДУЦ), якщо надані пропозиції не передбачають істотних змін в умовах початкової редакції заяви з укладення ДУЦ. Примітно, що надання пропозицій платник податків мусить супроводжувати внесенням додаткової плати, якщо такі пропозиції передбачають збільшення розміру контрольованих операцій.

Якщо, відповідно до вимог ст. 10К Правил Індії про податок із доходу (1962 р.), заява на укладення ДУЦ може бути прийнята, то:

1) у разі надання заяви на укладення ДУЦ одностороннього характеру DGIT (IT) призначає проведення її аналізу по суті та проведення переговорів із платником податків однієї з команд з укладення ДУЦ. У разі досягнення згоди із платником податків з істотних умов ДУЦ проект відповідного договору надається на погодження DGIT (IT), який далі передає його на розгляд Центральної ради із прямих податків Індії;

2) якщо ж заява на укладення ДУЦ дво- чи багатостороннього характеру, то узгоджується спільна позиція між платником податків компетентним органом Індії та DGIT (IT) на основі пропозицій команди з укладення ДУЦ, якій буде доручено їх підготовку.

Варто зауважити, що вступ у переговори компетентного органу Індії з компетентним органом іншої договірної держави відбувається лише в разі наявності підтверджень того, що пов'язана особа ініціювала процедуру попереднього узгодження ціноутворення в зазначеній договірній державі. Компетентний орган Індії проводить переговори з компетентним органом іншої договірної держави для визначення його готовності до укладення ДУЦ двостороннього характеру (або компетентними органами інших договірних держав, коли йдеться про ДУЦ багатостороннього характеру). Водночас платник податків безпосередньо не є учасником таких переговорів.

Для проведення належного функціонального аналізу, перевірки обґрунтованості застосування запропонованих методів трансфертного ціноутворення та визначення доцільності інших умов встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» команді з укладення ДУЦ, на підставі п. 2 ст. 10L Правил Індії про податок із доходу (1962 р.), надані повноваження щодо проведення спільних зустрічей із платником податків, витребування додаткових документів (інформації), відвідування приміщень підприємства платника податків і надсилання запитів, які необхідні в конкретному випадку.

У разі зміни характеру заяви на укладення ДУЦ з одно- на двосторонній платник податків і його пов'язана особа мають ініціювати процедуру попереднього узгодження ціноутворення в тій договірній державі, резидентом якої є пов'язана особа. Водночас відповідна заява передається DGIT (IT) компетентному органу Індії, який має вирішити можливість укладення такого ДУЦ на підставі: 1) наявності в договорі про уникнення подвійного оподаткування з державою резидентства пов'язаної особи положення, аналогічного за змістом п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР; 2) існування інституту попереднього узгодження ціноутворення у відповідній договірній державі.

У разі узгодження проекту ДУЦ усіма сторонами та за дотримання вимог ст. 10M Правил Індії про податок із доходу (1962 р.) Центральна рада із прямих податків Індії за погодженням із центральним урядом може укласти ДУЦ із платником податків. З боку платника податків право на проставлення підпису під ДУЦ має особа, яка наділена правом підписувати податкову звітність. Якщо ДУЦ укладено, то його копія надсилається DGIT (IT) комісару з податку на доходи, який наділений компетенцією щодо відповідного платника податків.

У разі позитивного результату переговорів між компетентними органами щодо можливості укладення ДУЦ дво- чи багатостороннього характеру платник податків повідомляється про досягнутий компроміс, з умовами якого він повинен погодитись чи не погодитись протягом 30-ти днів із моменту отримання такого повідомлення.

Коли ДУЦ набрав чинності, то його положення є обов'язковими для сторін за умови дотримання їх вимог. У разі дотримання платником податків умов ДУЦ контролюючий орган позбавлений можливості відступати під час проведення заходів щодо перевірки дотримання вимог принципу «витягнутої руки» від умов, закріплених в ДУЦ. Водночас дію ДУЦ може бути достроково припинено відповідно до п. 1 ст. 10R Правил Індії про податок із доходу (1962 р.) на таких підставах: встановлення факту недотримання вимог ДУЦ; неподання або несвочасне подання платником податків щоріч-



ного звіту; допущення істотних помилок у щорічному звіті; відмова платника податків від запропонованих змін відповідно до вимог п. 4 ст. 10Q Правил Індії про податок із доходу (1962 р.).

Варто додати, що на платника податків покладено обов'язок подання щорічного звіту про виконання ДУЦ за встановленою формою 3 CEF до DGIT (IT), який має бути поданий за 30-ть днів до дати подання податкової звітності (декларації) за відповідний звітний період або протягом 90-ти днів із моменту укладення ДУЦ.

За необхідності до ДУЦ можуть вноситись зміни відповідно до ст. 10Q Правил Індії про податок із доходу (1962 р.). Водночас варто зазначити, що підстави для внесення змін до ДУЦ є обмежені: 1) зміна в дозволених відхиленнях чи недотримання умов, на яких сторонами було укладено ДУЦ; 2) зміни в законодавстві, які змінюють сферу, яка входить у предмет регулювання ДУЦ; 3) отримання запиту компетентного органу іншої договірної держави щодо можливості перегляду положень ДУЦ, якщо останній має дво- чи багатосторонній характер. У разі недосягнення згоди між сторонами щодо змісту змін ДУЦ підлягає скасуванню.

Крім того, ДУЦ може бути пролонговано на підставі ст. 10S Правил Індії про податок з доходу (1962 р.), але для цього платник податків повинен надіслати окремий запит. З процедурного погляду розгляд такого запиту відбувається тим самим порядком, що і розгляд заяви на укладення ДУЦ (винятком є відсутність необхідності в стадії попередніх консультацій). Варто додати, що подання запиту на пролонгацію ДУЦ передбачає внесення обов'язкової плати.

Висновки. Отже, з огляду на кількість укладених ДУЦ, досвід Індії переконує в ефективності залучення платників податків до можливостей інституту попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях. Водночас варто зауважити, що широке використання можливостей такого інституту не має підміняти собою належне застосування механізму контролю за дотриманням вимог принципу «витагнутої руки», а тому укладення ДУЦ має бути зорієнтоване на ті контрольовані операції щодо податкового режиму яких є висока ймовірність виникнення спірних ситуацій. Інакше знижуватиметься ефективність контролю за дотриманням вимог принципу «витагнутої руки».

Положення щодо rollback суттєво збільшили кількість заявок на укладення ДУЦ, що однозначно заощадить ресурси податкових органів Індії, а також забезпечить прозорість відносин між державою та ТНК. У податковому законодавстві України сьогодні немає положень про rollback, проте з огляду на успішну практику Індії та інших країн і збільшення кількості ДУЦ, його доцільно було б запровадити. До того ж правила ДУЦ передбачають цілковите скасування таких угод у разі порушення ТНК якоїсь однієї з умов. Маючи можливість застосування rollback, на нашу думку, такі компанії будуть більш чітко дотримуватись умов ДУЦ, оскільки термін дії буде більшим, як і можливі втрати в разі його припинення.

Список використаних джерел:

1. Chugan P. International Transfer Pricing in India : The New Era of Advance Pricing Arrangements to Benefit Both MNCs and Taxation Authority / P. Chugan // Sustaining Shareholders Value : Role of Investors and Regulators / Ed. by S. Mehta and N. Amarnani. – New Delhi : Excel Books, 2010. – Pp. 505–521 [Electronic resource]. – Mode of access : <https://ssrn.com/abstract=1768627>
2. Advance Pricing Agreement (APA). Programme of India – Annual Report (2016–2017), April 2017 // Central Board of Direct Taxes. – 28 p. [Electronic resource] – Mode of access : <https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Latest%20News/Attachments/161/Advance-Pricing-Agreement-01-05-2017.pdf>
3. “FAQs : Rollback Provisions of Advance Pricing Agreement Scheme” Circular №. 10 of 2015, dated 10 June 2015 India [Electronic resource] – Mode of access : http://incometaxindia.gov.in/communications/circular/circular_no_10_2015.pdf
4. Transfer Pricing Prism 2017 // BDO. – 96 p. [Electronic resource] – Mode of access : <http://www.bdo.in/getmedia/ef574828-5222-4962-aca5-4bfa97fe1b62/Transfer-Pricing.pdf.aspx>
5. Income-Tax Rules, March 1962 // Central Board of Revenue [Electronic resource] – Mode of access : <http://www.incometaxindia.gov.in/pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx>

