

УДК 336.227

DOI [https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i2\(27\).204](https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i2(27).204)**П. О. Селезень**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
провідний науковий співробітник відділу дослідження  
міжнародної податкової конкуренції  
Науково-дослідного інституту фіскальної політики  
Університету державної фіскальної служби України*

## ВІДНЕСЕННЯ ПРИБУТКУ ДО ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В ІНДІЇ

На сьогоднішній день вважається, що запроваджений у 2010 р. у ст. 7 Модельної податкової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – МПК ОЕСР) т. зв. «авторизований» підхід Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) до віднесення прибутків до постійного представництва становить собою «значний крок уперед до функціональної незалежності постійного представництва». Ключовими його рисами є те, що, на відміну від більш ранніх підходів, його вимоги передбачають, по-перше, не стільки віднесення прибутку до постійного представництва, скільки насамперед віднесення активів, ризиків і доходів; по-друге, визнання або невизнання внутрішніх операцій (international dealings), від яких залежить визначення прибутку постійного представництва [1, с. 656]. Водночас запропонований ОЕСР підхід отримав неоднозначну оцінку в контексті держав, що розвиваються. Зокрема, Аргентина, Бразилія, Індія, Індонезія, Росія та низка інших юрисдикцій задекларували свій намір у майбутньому використовувати у своїх договорах попередню редакцію ст. 7 МПК ОЕСР, а не редакцію 2010 р. [2, с. 625]. З урахуванням приналежності України до країн, що розвиваються, доцільною є характеристика підходів до віднесення прибутків до постійного представництва, які використовуються представниками тієї ж групи, зокрема Індією, яка є значним імпортером капіталу, має достатньо розвинений промисловий сектор та стала сьомою країною за обсягами валового внутрішнього продукту у 2018 р., за оцінками Світового банку (випередивши такі держави, як Бразилія, Канада, Росія та Польща) [3].

У роботах вітчизняних дослідників питання віднесення прибутків до постійного представництва не було широко висвітлено, за винятком окремих праць В. Трачук, К. Франчук, М. Жернакова, що фактично утворює помітну прогалину в контексті розвитку податкового права, зокрема і в контексті узагальнення підходів провідних держав світу. Варто зазначити, що в закордонній науці цьому питанню приділяється значна увага, що підтверджується роботами А. Скаара, К. Фогеля та Ж. Шафнера.

Отже, метою статті є узагальнення та характеристика підходу Індії до вирішення проблеми віднесення прибутків до постійного представництва нерезидента.

Позиція Індії щодо авторизованого підходу ОЕСР у питанні віднесення прибутку до постійного представництва є однозначно негативною, адже, як випливає з положень позиції Індії стосовно ст. 7 МПК ОЕСР у редакції 2010 р., вона «не погоджується з підходом до віднесення прибутків до постійних представництв у цілому як його закріплено в переглянутій статті [ст. 7], коментарі до неї та у відповідних змінах коментаря до інших статей» МПК ОЕСР [2, с. 265]. Як наслідок, у жодному із чинних договорів Індії про уникнення подвійного оподаткування, яких налічується понад 80-т, немає положення, аналогічного ст. 7 МПК ОЕСР у редакції 2010 р. [4].

Негативне ставлення Індії до запропонованого ОЕСР підходу засноване на тому, що під час визначення прибутку постійного представництва мають ураховуватись не лише чинники, які визначають пропозицію, але і чинники, які впливають на попит. Лише в такому разі віднесений до постійного представництва прибуток відображатиме зрозумілий і справедливий порядок розподілу прав на оподаткування доходів резидента однієї держави, отриманих ним від діяльності постійного представництва на території іншої держави (принцип вигоди): «У випадку транскордонного підприємства, де попит і пропозиція розділені між двома різними юрисдикціями, якщо права на оподаткування обмежуватимуться лише тією державою, в якій знаходиться ланцюг постачання (як обстоюється в підході ОЕСР), то держава ринку втрачатиме податкові надходження та потребуватиме їх компенсації з локальних підприємств, ставлячи останніх, таким чином, у менш вигідне податкове становище порівняно з іноземними підприємствами» [5, с. 47].

Базуючись на цьому, уряд Індії переконаний у тому, що дотримання авторизованого підходу ОЕСР у питанні віднесення прибутку до постійного представництва не відповідає інтересам країн, що розвиваються [5, с. 48]:

– авторизований підхід ОЕСР є «чистим» підходом постачання, який не бере до уваги внесок

чинників формування попиту у формування прибутків підприємства і в такий спосіб відносить усі відповідні прибутки на головний офіс, що штучно зменшує оподатковувані прибутки у країнах, що розвиваються, де знаходиться ринок збуту і споживачі;

– спосіб визнання внутрішніх операцій між нерезидентом і його постійним представництвом, а саме звільнення умовних платежів між таким представництвом та головним офісом, суперечить підходу, запропонованому в п. 3 ст. 7 Типової конвенції Організації Об'єднаних Націй: «<...> вирахування не дозволяється стосовно сум, якщо такі є, сплачених (та не пов'язаних із компенсацією фактичних витрат) постійним представництвом головному офісу підприємства або будь-якому іншому його підрозділу у вигляді роялті, гонорарів або інших платежів в обмін на використання патентів або інших прав чи у вигляді комісійних за будь-які конкретні надані послуги чи управління, або ж у вигляді процентів на кошти у формі позики для постійного представництва (за винятком підприємств банківської сфери)» [6, с. 16].

Навіть більше, Індія фактично не визнала результати глобальної компанії анти-БЕПС за напрямом 7 у частині уточнення правил віднесення прибутку до постійного представництва. Звіт ОЕСР «Додаткове керівництво з віднесення прибутків до постійного представництва», оприлюднений у березні 2018 р., містив таке положення (§ 46): «<...> багато податкових договорів містять редакцію ст. 7, яка не вимагає використання авторизованого підходу ОЕСР. У випадках, що підпадають під дію таких договорів, метод віднесення прибутків до постійного представництва в цілях ст. 7 <...> може істотно відрізнитись від авторизованого підходу ОЕСР» [7, с. 17]. Зважаючи на те, що у власній договірній практиці Індія не дотримується авторизованого підходу ОЕСР, положення згаданого звіту в такому разі стають незастосовними, оскільки засновані саме на дотриманні авторизованого підходу ОЕСР.

У контексті роботи за напрямом 7 глобальної кампанії анти-БЕПС Індія наголошувала на ключових положеннях, які визначали її несприйняття авторизованого підходу ОЕСР [5, с. 50–51]:

1. Прибутковість підприємства залежить переважно від ціни товару, яка може бути отримана на ринку, кількості товару, який може бути проданий, та витрат, які понесені у процесі постачання такого товару. Різниця між «об'ємом продажів» та «витратами» утворює прибутки підприємства. «Ціна» та «кількість продажів» є наслідком взаємодії між попитом на товар і його постачанням. У свою чергу, попит і пропозиція визначаються власними окремими чинниками.

2. Прибутки підприємства можуть розумітись як різниця між об'ємом продажів і витратами,

пов'язаними з постачанням, та можуть бути відображені в такому рівнянні «прибутки = кількість проданого товару X (ціна – витрати)». Серед змінних цього рівняння, які впливають на прибутковість, «витрати» цілком залежні від чинників постачання, але «ціна» та «кількість проданого товару», навпаки, залежні від взаємодії попиту та пропозиції. Отже, прибутковість підприємства визначається як чинниками, що впливають на постачання, так і чинниками, які визначають попит.

3. Аналіз функцій, активів та ризиків (FAR analysis), застосований під час визначення ціни, відповідної стандарту «витагнутої руки», може бути прийнятним у трансфертному ціноутворенні, оскільки воно спрямоване на оцінку прийнятності ціни для товару, що перетинає межі податкових юрисдикцій у рамках інтегрованого ланцюга постачання. Споживацький попит стає лиш заданою змінною, коли питання обмежується розподілом доданої вартості між різними частинами ланцюга постачання. На відміну від трансфертного ціноутворення, використання аналізу функцій, ризиків і активів як відправної точки під час віднесення прибутку до постійного представництва, передусім урахуватиме чинники, що мають значення для формування пропозиції, але не попиту. Зважаючи на це, розвинені країни як експортери капіталу та технологій матимуть більшу вигоду за використання сучасного підходу ОЕСР у частині віднесення прибутку до постійного представництва, якщо порівнювати їх із країнами, що розвиваються.

4. Попит на товари визначається спроможністю споживачів оплатити їх. У свою чергу, такий чинник цілком залежить від місцевих умов (наприклад, інфраструктури чи прямого або непрямого субсидування з використанням публічних ресурсів) і не має жодного зв'язку із чинниками, пов'язаними з ланцюгом постачання.

5. Спроможність придбання товару й умови, які її визначають, цілком незалежні від зусиль постачальника на ринку, але водночас є детермінантою, яка визначає прибутковість ведення підприємницької діяльності у відповідній юрисдикції загалом. Такий чинник не пов'язаний із розподілом функцій, активів та ризиків між підприємствами в ланцюзі постачання, як і з маркетинговими функціями, які лише впливають на пріоритетність без зміни спроможності придбання товару споживачами. Як наслідок, внесок чинників, які визначають попит, не отримує свого визнання в рамках авторизованого підходу ОЕСР, призводячи до применшення прибутків, які можуть бути віднесені до постійного представництва в тій юрисдикції, де воно здійснює діяльність.

Позиція Індії як держави, що розвивається, може розглядатись як приклад практичного втілення тверджень К. Фогеля, який ще до встановлення авторизованого підходу ОЕСР у 2000-х рр.

як основного в контексті ст. 7 МПК ОЕСР визнавав, що деякою мірою виправдане використання альтернативних підходів в оподаткуванні постійних представництв: «Якщо підприємство отримує прибутки від, скажімо, постачання товарів, то такі прибутки виникають не лише через товари, вироблені в державі резидентства такого підприємства, але також і через можливості, запропоновані в державі отримувача [такого товару] для продажу відповідної продукції. Якщо потоки товарів між двома залученими державами – чи, якщо точніше, то прибутками, отримуваними від таких потоків, – збалансовані, то питання того, який принцип має застосовуватись під час розподілу прибутків має відносно незначну важливість і в такому разі прийняття принципу постійного представництва є бажаним, оскільки є практичним. Водночас, якщо такі потоки є незбалансованими, то державі отримувача є сенс вимагати того, щоб у неї була можливість брати участь в оподаткуванні результатів продажів товарів – у той же спосіб, як вона бере участь у ситуаціях із процентами і роялті. Те ж саме стосується послуг, наданих таким підприємством» [8, с. 400]. Варто зауважити, що як альтернативу К. Фогель розглядав використання принципу джерела доходу як можливої альтернативи принципу постійного представництва, як це має місце в Конвенції Андського співтовариства з оподаткування доходу та капіталу від 5 травня 2004 р., яка нині діє у відносинах Болівії, Колумбії, Еквадору, Перу та Венесуели, які взагалі не використовують поняття «постійне представництво» у договірному контексті за даних умов [9]. Якщо все ж приймати як даність необхідність використання поняття «постійне представництво», то логіка К. Фогеля однозначно може бути використана в обґрунтування пошуку іншого підходу в разі віднесення прибутку до постійних представництв, аніж запропонований у рамках авторизованого підходу ОЕСР.

Твердження про обґрунтованість відходу держав, що розвиваються від авторизованого підходу ОЕСР знайшло підтримку не лише у К. Фогеля, але і в інших дослідників, зокрема, К. Гутієррес: «Визнання внутрішньогрупових операцій та, зокрема, вирахування для номінальних виплат можуть насправді зумовлювати зменшення суми прибутків, віднесених до постійного представництва, та, як наслідок, обмеження податкових прав держави, в якій встановлено наявність постійного представництва. До того ж МПК ОЕСР у редакції 2010 р. не передбачає стягнення податків на репатріацію (withholding taxes) з номінальних виплат. Отже, прийняття авторизованого підходу ОЕСР може призводити до ерозії бази оподаткування у країнах, що розвиваються, які є зазвичай державами, які імпортують капітал, а тому – державами джерела доходу». На підставі власного аналізу

укладених договорів про уникнення подвійного оподаткування у 2003–2012 рр. дослідник стверджував: «Політика та практика у сфері податкових договорів держав БРІКС вочевидь прихильна до будь-якої редакції ст. 7 МПК ОЕСР, які існували до 2010 р. Більш ніж десятиліття роботи ОЕСР щодо віднесення прибутків до постійного представництва, схоже, ще не справило впливу на політику та практику держав БРІКС у сфері податкових договорів» [10, с. 308–309, 318].

Істотні відмінності від авторизованого підходу ОЕСР у питанні віднесення прибутків до постійного представництва закріплені і на внутрішньодержавному рівні. Насамперед варто звернути увагу на те, що в Індії використовується концепція «бізнес-зв'язку» (business connection), яка передбачає, що відповідне поняття позначає собою «усі доходи, які набуті чи виникли прямо або опосередковано від чи через бізнес-зв'язок в Індії, або від чи через власність в Індії, або від чи через будь-який актив чи джерело доходу в Індії, або через передачу капітального активу, розташованого в Індії», та є основою для визначення прибутків, які можуть оподатковуватися в Індії (ст. 9 Акта про податок із доходів від 13 вересня 1961 р. [11]). Якщо підприємство має відповідний «бізнес-зв'язок» в Індії, однак його підприємницька діяльність не обмежується суто територією Індії, то лише та частина прибутків вважається такою, що набута чи виникла в Індії, яка стосується підприємницької діяльності, здійсненої у відповідній державі.

Визначення оподатковуваних прибутків постійного представництва передбачає використання одного із двох підходів – «чистої» бази оподаткування (net taxable basis) або «презюмованої» бази оподаткування (presumptive basis of taxation) [10, с. 326]:

– визначення прибутків на «чистій» базі оподаткування передбачає застосування положень трансфертного ціноутворення до постійного представництва для визначення його доходу та для використання ним права на вирахування витрат, за винятком тих випадків, якщо це призводить до ефекту зменшення оподаткованого доходу, що передбачено в п. 3 ст. 92 Акта про податок із доходів від 13 вересня 1961 р. Визначення оподаткованого доходу, у свою чергу, засноване на використанні даних бухгалтерського обліку, що має вестись з урахуванням установлених національних стандартів обліку, та документації із трансфертного ціноутворення;

– за відсутності достатньої інформації чи неможливості визначення прибутку постійного представництва на основі даних бухгалтерського обліку можливим стає використання одного з методів, які передбачені у ст. 10 Правил податку з доходів від 26 березня 1962 р. [12]:

– визначення відсотка від обороту нерезидента, пов'язаного зі здійсненням операцій в Індії, що визначається податковим органом;

– визначення пропорційної частки прибутків постійного представництва на підставі показника, який відображатиме ту ж пропорцію в загальних прибутках від підприємницької діяльності нерезидента, як доходи від діяльності в Індії співвідносяться із загальними доходами від підприємницької діяльності нерезидента;

– визначення прибутків постійного представництва на підставі будь-якого іншого методу, який податковим органом буде визнано прийнятним у конкретному випадку.

Варто зауважити, що три згадані методи у ст. 10 Правил податку з доходів від 26 березня 1962 р. не розміщені в ієрархічній послідовності, що створило достатньо широкий діапазон застосованих на практиці підходів із боку к податківців, так і суддів. Наприклад, суди, керуючись таким широким спектром можливостей, визнавали обгрунтованість або ж визначали доцільність використання різних підходів, починаючи від методів формульного розподілу і закінчуючи методом, заснованим на аналізі функцій, активів і ризиків [5, с. 55; 13, с. 12]. Ілюстрацією застосування широкої дискреції, передбаченої у ст. 10 Правил податку з доходів від 26 березня 1962 р., на практиці є рішення Апеляційного трибуналу з податку на доходи Індії від 28 травня 2018 р. № 1623/Del/2015 у справі «Дайкін Індастріс Лтд. проти асистента комісара з податку на дохід».

Така ситуація зі ст. 10 Правил податку з доходів від 26 березня 1962 р. щодо механізмів віднесення прибутку до постійного представництва, по-перше, не сприяє визначеності приписів податкового законодавства для платників податків, по-друге, призводить до значної кількості податкових спорів. Виходом у такому разі могло б стати створення загального та зрозумілого правила, яке уможливило б уніфікацію практики визначення прибутків, які відносяться до постійного представництва в Індії. У свою чергу, такий крок має забезпечити більшу чіткість та передбачуваність в аспекті правозастосування, а також зменшити кількість звернень платників податків до суду [5, с. 62].

Лише у квітні 2019 р. урядом оприлюднено для публічного обговорення пропозиції щодо зміни правил, передбачених у ст. 10 Правил податку з доходів від 26 березня 1962 р. Основна суть запропонованих нововведень зводиться до того, що прибуток нерезидента, який має бізнес-зв'язок з Індією й отримує дохід від підприємницької діяльності на її території, але водночас здійснює діяльність і в інших юрисдикціях, відноситиметься до відповідних операцій в Індії через використання методу фракційного розподілу (fractional apportionment). Такий метод заснований на визначенні прибутків

нерезидента, отриманих із території Індії, на основі трьох чинників – об'єму продажів, найманої робочої сили (кількість у поєднанні з оплатою праці) та розміру активів – як складових частин такої формули [5, с. 82]:

$$\text{прибутки, віднесені на операції в Індії} = (\text{дохід, отриманий з Індії} \times \text{глобальна операційна маржа прибутку}) \times [S^1/3xS^2 + (N^1/6xN^2) + (W^1/6xW^2) + (A^1/3xA^2)],$$

де:  $S^1$  – дохід від продажів, отриманий від індійських операцій із продажу в Індії;  $S^2$  – загальний дохід, отриманий від індійських операцій із продажу як в Індії, так і поза нею;  $N^1$  – кількість найманих працівників, залучених до індійських операцій та розміщених в Індії;  $N^2$  – загальна кількість працівників, залучених до індійських операцій і розміщених як в Індії, так і поза нею;  $W^1$  – заробітна плата, сплачена працівникам, які залучені до індійських операцій та розміщені в Індії;  $W^2$  – загальний обсяг заробітної плати, сплаченої працівникам, які залучені до індійських операцій як в Індії, так і поза нею;  $A^1$  – активи, використані для індійських операцій та розташовані в Індії;  $A^2$  – сукупні активи, використані для індійських операцій та розташовані в Індії чи поза нею.

Окремо варто зауважити, що перша складова частина формули (дохід, отриманий з Індії  $\times$  глобальна операційна маржа прибутку) може мати негативне значення, якщо показник глобальної операційної маржі прибутку має негативне значення, зважаючи на глобальні операційні збитки. З метою уникнення наслідків такого сценарію передбачено, що коли отриманий у рамках першої складової частини формули показник буде нижчим, ніж два відсотки від загальних доходів, отриманих із території Індії, то у формулі використовуватиметься саме показник у вигляді двох відсотків як відправна точка [5, с. 82].

Особливістю запропонованих нововведень є й те, що відповідна формула може змінюватись, якщо бізнес-зв'язок нерезидента в Індії переважно утворюється завдяки забезпеченню високого рівня залученості користувачів (user participation) в Індії, що особливо характерно для нерезидентів, які генерують дохід із використанням цифрових засобів. Зважаючи на те, що залученість користувачів є ключовим компонентом у загальних доходах під час використання поширених моделей цифрової економіки, то в такому разі можливим може бути включення відповідного чинника як четвертої складової частини в запропоновану вище формулу для визначення прибутків, отриманих від діяльності на території Індії, в одному з таких варіантів [5, с. 82–83]:

1) прибутки, віднесені на операції в Індії за використання бізнес-моделей із низьким і середнім рівнем залученості користувачів = (дохід, отриманий з Індії  $\times$  глобальна операційна маржа при-

бутку)  $\times [(0,3 \times S^1/S^2) + (0,15 \times N^1/N^2) + (0,15 \times W^1/W^2) + (0,3 \times A^1/3xA^2)] + 0,1]$ ;

2) прибутки, віднесені на операції в Індії за використання бізнес-моделей із високим рівнем залученості користувачів = (дохід, отриманий з Індії  $\times$  глобальна операційна маржа прибутку)  $\times [(0,3 \times S^1/S^2) + (0,125 \times N^1/N^2) + (0,125 \times W^1/W^2) + (0,25 \times A^1/3xA^2)] + 0,2]$ .

Інакше кажучи, у першому випадку чиннику рівня залученості користувачів відведено 10%, а трьома іншим чинникам – по 30%. У свою чергу, у другому випадку той же чинник отримав уже 20%, а чинники активів і найманої робочої сили були зменшені до 25% кожний за збереження попереднього значення чинника об'єму продажів.

Окрему увагу в запропонованих нововведеннях приділено ситуації, у якій наявність бізнес-зв'язку в Індії має місце у вигляді індійської пов'язаної компанії, яка ідентифікується як постійне представництво, оскільки формульний підхід у такому випадку може призводити до подвійного оподаткування для операцій, здійснених в Індії через таке постійне представництво. З метою уникнення такого сценарію запропоновані такі правила [5, с. 83]:

1) якщо, по-перше, бізнес-зв'язок нерезидента утворюється через діяльність пов'язаного підприємства, яке є резидентом Індії, по-друге, такий нерезидент не отримує інших платежів від своєї діяльності від резидентів Індії (чи такі платежі не перевищують 1 млн рупій), по-третє, ціноутворення у відносинах нерезидента з таким пов'язаним підприємством не порушує вимог принципу витягнутої руки, то за таких умов жодних прибутків до постійного представництва нерезидента в Індії не відноситиметься;

2) якщо ж бізнес-зв'язок нерезидента в Індії утворюється через діяльність пов'язаного підприємства, яке є резидентом Індії, але платежі, отримані таким нерезидентом від його діяльності завдяки резидентам Індії, перевищують 1 млн рупій, то в такому випадку використовується запропонована вище формула, але прибутки, які вже були оподатковані в Індії на рівні пов'язаного підприємства, звільняються від оподаткування.

Запропоновані нововведення, на переконання Р. Аві-Йонаха й А. Кіра, є «найсмівливішим рухом Індії в бік зміни міжнародного податкового порядку», здійснення якого по суті «зачиняє двері для віднесення прибутку через аналіз функцій, активів і ризиків і принцип витягнутої руки» [13, с. 7, 8]. Дослідники вважають, що «пропозиція Індії втілює збалансований підхід, в якому враховані фактори як постачання, так і попиту під час розподілу прибутків до постійного представництва. До того ж на цифрову економіку, яка не може бути належним чином оподаткована через підхід, заснований на аналізі функцій, активів та ризиків, може достатньо легко поширюватися формульний метод роз-

поділу через використання чотирьох факторів». Але наявні потенційні переваги не унеможливають наявності проблемних аспектів [13, с. 18, 20]:

1) ризик подвійного оподаткування, якщо інша договірна держава не погодиться з тим, що використаний Індією підхід відповідає договірним засадам у сфері оподаткування;

2) ризик зростання витрат для забезпечення дотримання встановлених вимог для платників податків у разі запровадження нововведень;

3) підприємства, які мають глобальні операційні збитки, можуть налягати на тому, що запропонований мінімум у 2% «загальних доходів, отриманих із території Індії», є несправедливим.

Очевидно, що запропонований підхід є варіацією формульного методу розподілу, заснованого на прибутках, отриманих в Індії, який відрізняється від підходу, який діє у Сполучених Штатах Америки та запропонований в Європейському Союзі, тією мірою, що обмежує себе інформацією, пов'язаною з Індією, а також не вимагає консолідації прибутків з усіх юрисдикцій. Ще однією особливістю є те, що відповідна формула для обрахунку прибутків, отриманих з Індії, заснована на доходах нерезидента з території Індії і його операційній маржі прибутку [13, с. 7–8].

Такі пропозиції Індії по суті можуть уважатися односторонньою спробою реалізації заклику Незалежної комісії щодо реформи міжнародного корпоративного оподаткування, до складу якої входять, зокрема, Г. Цукман, Дж. Стігліц та Т. Пікеті: «Простий, формульний підхід має забезпечити те, що глобальні прибутки та пов'язані з ними податки можуть бути віднесені відповідно до об'єктивних факторів, як-от об'єми продажів, наймана робоча сила, ресурси (та навіть цифрові користувачі), що використані компанією в кожній країні, аніж на базі того, де саме вони розміщують свої різні функції (постачання, маркетинг, фінансування тощо) та декларують свою інтелектуальну власність» [14].

Індія після тривалого часу використання різних підходів до віднесення прибутку до постійного представництва нині перебуває у стані пошуку зручного у використанні, зрозумілого й адекватного наявній ресурсній базі податкового відомства механізму оподаткування постійних представств. На цій підставі винесений у другому кварталі 2019 р. на обговорення проект реформування механізму віднесення прибутків до постійного представництва є достатньо прогресивним і відповідним економічній ролі Індії як держави-імпортера капіталу. Як зазначає Р. Аві-Йонах і А. Кір, відповідні пропозиції є «першим» прикладом того, що «національний уряд офіційно запропонував полишити стандарт витягнутої руки, який був керівним у розподілі підприємницьких доходів між відповідними юрисдикціями, почи-

наючи із 1930-х рр.» [13, с. 2]. Вочевидь, Україна за своєю економічною роллю нині є більш близькою до Індії як держави, що розвивається, аніж до держав-членів ОЕСР, які є найзаможнішими країнами світу, тому досвід Індії загалом і результати обговорення пропозицій щодо реформування механізму віднесення прибутків до постійного представництва зокрема могли б бути корисними у процесі пошуку власних підходів до забезпечення належного оподаткування постійних представництв в Україні.

### Література

1. Гидирим В. Основы международного корпоративного налогообложения. Москва, 2017. 1088 с.
2. Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (asitread on 21 November 2017). Paris : OECD Publishing, 2017. 654 p.
3. World Bank. Gross domestic product 2018. URL: <https://databank.worldbank.org/data/download/GDP.pdf> (last accessed: 16.08.2019).
4. Double Taxation Agreements / Income Tax Department. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/international-taxation/dtaa.aspx> (last accessed: 16.08.2019).
5. Proposal for Amendment of Rules for Profit Attribution to Permanent Establishment (Report on Profit Allocation to Permanent Establishments), April 2019. 84 p. URL: [https://www.incometaxindia.gov.in/news/public\\_consultation\\_notice\\_18\\_4\\_19.pdf](https://www.incometaxindia.gov.in/news/public_consultation_notice_18_4_19.pdf) (last accessed: 16.08.2019).
6. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017 Update). New York : UN, 2018. 814 p.
7. Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment (BEPS Action 7). Paris : OECD, 2018. 26 p.
8. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Thirded. The Hague : Kluwer Law International, 1996. 1728 p.
9. Andean Community Income and Capital Tax Convention (English Translation), 5 May 2004. URL: <http://internationaltaxtreaty.com/download/bolivia/dtc/Andean%20Community-DTC-May-2004.pdf> (last accessed: 16.08.2019).
10. Gutiérrez C., Perdelwitz A. The UN Model and the BRICS Countries – Another View. Taxation of Business Profits in the 21<sup>st</sup> Century : Selected Issues under Tax Treaties. Amsterdam : IBFD, 2013. P. 307–339.
11. Income Tax Act, 13 September 1961. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx> (last accessed: 16.08.2019).
12. Income-Tax Rules, 26 March 1962. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> (last accessed: 16.08.2019).
13. Avi-Yonah R., Kir A. A Break in the Dam? India's New Profit Attribution Proposal and the Arm's Length Standard (July 3, 2019). 22 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=3414266> (last accessed: 16.08.2019).
14. The Fight Against Tax Avoidance. BEPS 2.0 : What the OECD BEPS Process has achieved and what real reform should look like. URL: [https://www.icriict.com/s/media\\_advisory\\_thefightagainsttaxavoidance-jykt.pdf](https://www.icriict.com/s/media_advisory_thefightagainsttaxavoidance-jykt.pdf) (last accessed: 16.08.2019).

### Анотація

**Селезень П. О. Віднесення прибутку до постійного представництва в Індії. – Стаття.**

Індія як провідна держава, що розвивається, уже тривалий час дотримується власного підходу до вирішення проблеми віднесення прибутків до постійного представництва нерезидента. По-перше, Індія не визнає авторизованого підходу Організації економічного співробітництва та розвитку і не використовує у своїй договірній практиці сучасної редакції статті 7 Модельної податкової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку. Основною причиною цього є те, що використання авторизованого підходу Організації економічного співробітництва та розвитку має неоднозначні наслідки в контексті асиметричних відносин між державою резидентства і державою джерела доходу з погляду інвестиційних потоків. Інакше кажучи, використання авторизованого підходу Організації економічного співробітництва та розвитку, заснованого на аналізі функцій, активів і ризиків, зумовлює ігнорування умов, які визначають рівень прибутку, але пов'язані не з чинниками постачання, а із чинниками ринку збуту. Незважаючи на це, авторизований підхід Організації економічного співробітництва та розвитку рекомендований у безальтернативній формі як основний у Модельній податковій конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку. По-друге, внутрішнє законодавство Індії дозволяло використовувати досить широкий обсяг механізмів віднесення прибутків до постійного представництва – від методів формульного розподілу і до методу, заснованого на аналізі функцій, активів і ризиків. Таке широке розмаїття можливих методів зумовило виникнення неоднозначної практики їх застосування та негативно відображається на інвестиційному кліматі. З огляду на зазначене, у квітні 2019 року Індія ввела на публічне обговорення пропозиції щодо зміни правил віднесення прибутку до постійного представництва, унікальність яких полягає в тому, що ними вперше пропонується використання формульного підходу, який є альтернативою авторизованому підходу Організації економічного співробітництва та розвитку. Пропозиція щодо фракційного розподілу заснована на визначенні прибутків нерезидента, отриманих із території Індії, на основі трьох чинників, як-от об'єм продажів, наймана робоча сила (кількість у поєднанні з оплатою праці) та розмір активів. Окремо варто зазначити, що передбачено також можливість модифікації такої формули для введення додаткового показника рівня залученості користувачів з Індії в разі використання сучасних бізнес-моделей, які можуть не передбачати істотної присутності нерезидента в Індії, однак водночас прибуток такого нерезидента генерується через існування значної кількості користувачів в Індії та їхньої активної залученості.

*Ключові слова:* постійне представництво, віднесення прибутку, оподаткування нерезидентів, формульний підхід.

### Summary

**Selezen P. O. Attribution of profits to permanent establishment in India. – Article.**

As the leading country among the developing countries, India still uses its own vision for the resolution of the problem of attribution of profits to permanent establishment. At first, India does not recognize the author-

ized OECD approach (AOA) and does not use Art. 7 of the OECD Model Tax Convention as revised in 2010 in its own treaty relations with other countries. The key reason of such position is that the application of the AOA might have contradictory results in the context of asymmetrical investment relations between the state of residency and the state of the source of income. In other words, the application of the AOA based on the analysis of functions, assets and risks determines the ignorance of the conditions that have an impact on the profit of non-resident but are not connected with the factors of supply side because belongs to the factors of demand side. At the same time, the domestic legislation of India allows to apply a wide range of different mechanisms of attribution of profits to permanent establishment including the formulary apportionment and the method based on the functions, assets and risks analysis (FAR analysis). All these approaches have determined the situation in which their application is unpredictable. In addition, it might have negative impact on the investment climate of India. Based on the

above-mentioned facts, India proposed the new approach to attribution of profits to permanent establishment in April 2019. It is unique because of the proposal to apply the formulary approach as an alternative to the method based on the FAR analysis that is highly recommended by the OECD as the leading center of standard setting in the area of international taxation. The proposal for fractional apportionment is formulated for application in case of the necessity to define the profits of non-resident generated on the territory of India. It is based on three key factors that are sales, employees (manpower & wages) and assets. Additionally, it should be mentioned that there is also the possibility to modify the proposed approach for the inclusion of additional factor that is user participation in India. This modification is needed in case of the modern business models that do not need the significant presence of non-residents in the country of source but generate income because of the user participation in India.

*Key words:* permanent establishment, allocation of profits, non-resident taxation, formulary approach.