

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2025.3.30>**Орлов М. В.,**аспірант кафедри публічного та міжнародного права
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

**ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ
«ПОСТІЙНЕ ПРЕДСТАВНИЦТВО НЕРЕЗИДЕНТА»
У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ**

Анотація. У статті обґрунтовано деякі проблеми визначення у законодавстві України змісту поняття «постійне представництво нерезидента». З'ясовано некоректність використання цього поняття у Податковому кодексі України та у двосторонніх міжнародних конвенціях (угодах) України з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування.

Проаналізовано зміст статті 5 Модельної (Типової) конвенції про уникнення оподаткування доходів і капіталу Організації з економічного співробітництва та розвитку. Встановлено, що термін «постійне представництво» у цій Конвенції найбільше корелюється з окремим випадком оподаткованого постійного місця діяльності нерезидента, яке утворює агент (представник), що діє в інтересах такого нерезидента.

Автор акцентує увагу на вживанні більш точних термінів на позначення цього поняття у законодавстві держав Європейського Союзу. Зроблено висновок, що термінологічні проблеми, які виникли під впливом радянської (російської) традиції, пов'язані із використанням більш ранніх понять у регулюванні відповідних міжнародних податкових правовідносин.

Наголошено, що терміном «постійне представництво» у податковому законодавстві України охоплено не увесь зміст відповідного поняття, а лише частину. А тому на сьогодні використання цього терміну є не лише невиправданим, а й недоречним, що ускладнює регулювання відповідних податкових правовідносин та спричиняє проблемам у правозастосуванні.

У статті автором рекомендовано з метою більш точного визначення змісту аналізованого поняття та із урахуванням широкого застосування цифрових технологій у сфері оподаткування внести зміни до Податкового кодексу України. Запропоновано у ньому замість поняття «постійне представництво» вживати більш коректні термінологічні відповідники, наприклад «постійне місце діяльності».

Ключові слова: *правове регулювання, податкове законодавство, Податковий кодекс України, оподаткування, нерезидент, постійне представництво нерезидента, постійне місце діяльності нерезидента, уникнення подвійного оподаткування.*

Orlov M. V. Problems of defining the content of the concept of «permanent representation of a non-resident» in the tax legislation of Ukraine

Abstract. This article examines the definitional challenges surrounding the concept of a “permanent representation” in Ukrainian legislation. It identifies inconsistencies in the use of this concept in the Tax Code of Ukraine as well as in Ukraine’s bilateral tax treaties on the avoidance of double taxation.

The analysis focuses on Article 5 of the OECD Model Convention on Income and on Capital, establishing that the term “permanent representation” in that context most closely aligns with a specific case of a taxable fixed place of business of a non-resident, created by an agent (representative) acting on behalf of such non-resident.

Particular attention is given to the more precise terminology employed in the legislation of European Union member states. The article argues that Ukraine’s terminological difficulties, rooted in the Soviet (Russian) legal tradition, stem from the outdated concepts in the regulation of international tax relations.

It is further emphasized that the term “permanent representation” as defined in Ukrainian tax law captures only a limited aspect of the respective concept, rather than its full scope. As a result, the continued use of this term is not only unjustified but also inappropriate, complicating the regulation of tax relations and creating difficulties in legal practice.

The author recommends amending the Tax Code of Ukraine to ensure a more accurate delineation of this concept, particularly in light of the increasing role of digital technologies in taxation. Specifically, it is proposed that the term “permanent representation” be replaced by more precise terminology, such as “permanent place of business.”

Key words: *legal regulation, tax law, Tax Code of Ukraine, taxation, non-resident, permanent establishment of non-resident, avoidance of double taxation.*

Вступ. Термін «постійне представництво (нерезидента)» давно увійшов до наукового та офіційного вжитку на позначення однієї з найпоширеніших концепцій міжнародного податкового права – постійного місця господарської діяльності компанії на території держави іншої ніж держава її податкової резидентності, що дає право такій державі оподатковувати прибутки (доходи), пов'язані з таким місцем діяльності. Дослідниками концепції постійного представництва (зокрема, Арвідом Скааром) акцентувалася увага на тому, що «поняття «постійне представництво» ... є однією з найважливіших концепцій міжнародного фіскального права, заснованого на міжнародних договорах, і є другою за значенням після принципу незалежності сторін у трансферному ціноутворенні» [1, с. 3].

Варто зазначити, що в Україні цей термін використовується як у Податковому кодексі України [2, підпункт 14.1.193 пункту 14.1 статті 14], так і в українських версіях усіх без винятку двосторонніх міжнародних договорів (угод, конвенцій), укладених між Україною та іншими державами щодо уникнення подвійного оподаткування.

Водночас необхідно відзначити, що попри його поширеність та тривале використання цим терміном не зовсім коректно передається зміст відповідного поняття, яке вживається у міжнародному податковому праві. Це підтверджується аналізом опису відповідної концепції міжнародного податкового права, що традиційно наводиться у коментарі Організації з економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) до розробленої нею Модельної (Типової) конвенції про уникнення оподаткування доходів і капіталу (далі – Модельна конвенція ОЕСР), зокрема до статті 5 такої Конвенції [3, стаття 4].

Важливо також, що інші за змістом терміни використовуються у законодавстві різних держав на позначення цього ж поняття. При цьому такі (інші) терміни часто є подібними між собою. Тому важливо у законодавстві України врахувати зарубіжний досвід визначення сутності поняття «постійне представництво (нерезидента)» та знайти шляхи його заміни на більш точний термін.

Мета цієї статті полягає в аналізі деяких проблем визначення у законодавстві України змісту поняття «постійне представництво (нерезидента)» та визначенні шляхів їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти визначення поняття «постійне представництво (нерезидента)» були предметом дослідження таких учених як: Арвід Скаар, Філіп Бейкер, Джон Ейвері Джоунс, Артур Плейс'єр, Дейвід Фоєрштайн, Мусійчук А.О., Щолкіна Г.В., Жернаков М.Ю. Однак недостатня розробленість цієї проблематики, її актуальність зумовлюють потребу у проведенні подальших досліджень даної теми.

Виклад основного матеріалу. Концепція «постійне представництво» з'явилася у міжнародному вжитку ще у другій половині XIX сторіччя. Зокрема її використали в Угоді між Пруссією та Саксонією у 1869 році. Після цього її положення застосовувалися у податковому законодавстві Німеччини, а згодом – у документах Ліги націй та ОЕСР.

Відповідно до наукових джерел на сьогодні переважна більшість двосторонніх міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування є текстуально подібними до Модельної конвенції ОЕСР, при цьому один з найвищих показників подібності (якщо не повторюваності) мають положення таких договорів щодо постійних представництв [4, с. 124]. Ці договори зокрема повторюють положення статті 5 Модельної конвенції ОЕСР, в якій описується поняття «постійного представництва» [3, с. 49-51]. Відтак, на нашу думку, абсолютно виправданим є твердження про те, що існує спільне бачення між державами щодо використання концепції «постійного представництва» відповідно до Модельної конвенції ОЕСР та Коментаря ОЕСР щодо її використання.

Зауважимо, що положення Коментаря ОЕСР є необов'язковими навіть для держав-членів цієї організації, однак на практиці широко застосовуються для більш повного розуміння та коректного застосування понять Модельної конвенції ОЕСР) [3, с. 25-26]. Більше того, окремі дослідники навіть заявляють про існування, так званого, звичаєвого міжнародного податкового права, яке знайшло своє відображення у міждержавних

податкових договорах. При цьому в якості одного з прикладів існування такого міжнародного податкового звичаю якраз наводиться використання концепції «постійного представництва» [5, с. 1].

Якщо аналізувати концепцію «постійного представництва», то на її положеннях базуються правила міжнародного оподаткування, зокрема в частині врегулювання розподілу прав на оподаткування прибутків компаній між державами, резидентами яких є компанії, та державами, з яких компанії отримують свої прибутки. Так, наявність постійного представництва у компанії-нерезидента дає право державі місцезнаходження такого постійного представництва оподатковувати прибутки (доходи) компанії-нерезидента в частині, що може бути віднесена до діяльності постійного представництва. Такий підхід є винятком із загального правила, згідно якого право на оподаткування прибутків компаній мають виключно держави, податковими резидентами яких є відповідні компанії.

Цілком очевидним є те, що виняток для постійних представництв був необхідним міжнародним компромісом. Сторіччями компанії розширювали діяльність далеко поза межами місця своєї реєстрації, зокрема через розташовані в інших державах склади, офіси, цехи, магазини, будівельні майданчики, тощо. Держави, в яких відбувалася така діяльність, і звідки отримували доходи закордонні бізнеси, вважали справедливим мати право на оподаткування прибутків нерезидентів, які генерувалися за місцем їхніх локальних «місць діяльності». При цьому важливим було саме те, що оподатковувалися не просто доходи від транскордонних продажів, а лише ті доходи, які були пов'язані з присутністю постійного місця діяльності компанії у такій державі.

Слід вказати, що відповідне прив'язування доходів компанії-нерезидента до держави джерела таких доходів визначалося і визначається міждержавними договорами про уникнення подвійного оподаткування, а також внутрішнім законодавством кожної держави. При цьому традиційно використовують визначення терміну, наведене у статті 5 Модельної конвенції ОЕСР, а саме: «Для цілей цієї Конвенції, термін «постійне представництво»

означає постійне (фіксоване) місце здійснення господарської діяльності, через яке компанія повністю або частково здійснює господарську діяльність».

Водночас у статті 5 Модельної конвенції ОЕСР наведено приклади того, які постійні місця здійснення діяльності і за яких умов можуть вважатися «постійним представництвом» компанії-нерезидента. Зокрема, мова йде про: «місце управління», «філію», «офіс», «фабрику», «цех», «шахту», «нафтову або газову свердловину», «будівельний майданчик», «місце монтажу обладнання». При цьому акцентується увага на можливих винятках для «місць зберігання або демонстрації товарів» за умови, що відповідна діяльність носить допоміжний або підготовчий характер [3, с. 49].

Важливо, що окремо у статті 5 Модельної конвенції ОЕСР визначено різницю між агентами (представниками) із залежним та незалежним статусами для цілей визначення наявності або відсутності «постійного представництва». Так, під поняттям «постійне представництво» розуміється будь-яка особа, яка «діє в Договірній Державі від імені підприємства і при цьому звичайно укладає договори або відіграє головну роль, що призводить до укладення договорів, які звичайно укладаються цим підприємством без істотних змін, і такі договори:

а) укладаються від імені цього підприємства; або

б) стосуються передачі права власності на майно, яке належить цьому підприємству, або надання права користування майном, яким це підприємство володіє чи має право користування; або

с) стосуються надання послуг цим підприємством».

При цьому виняток зроблено для, так званих, «агентів з незалежним статусом», тобто осіб, які хоч і представляють інтереси нерезидента, проте здійснюють це в межах своєї звичайної діяльності, яку вони провадять в інтересах різних непов'язаних між собою осіб [3, с. 49-50].

Слід підкреслити, що описана вище концепція «постійного представництва» найчастіше позначається англійським терміном «permanent establishment». Зазначений термін

є найбільш поширеним у матеріалах ОЕСР, інших міжнародних організацій (ООН, МВФ, Світовий банк) та міжнародній податковій практиці. Аналіз визначення та опису цього терміну, наведеного у Модельній конвенції ОЕСР, демонструє, що мова йде не лише про представництво як вид постійного місця діяльності. Власне, представництво або точніше представник – це лише один із можливих випадків наявності постійного місця діяльності компанії-нерезидента в іншій державі.

Усе зазначене вище дає нам підстави до такого висновку:

1) українською відповідний термін та поняття, на нашу думку, найкраще передається словосполученням «постійне (стале) місце діяльності»;

2) звичний на сьогодні термін «постійне представництво» має дещо інше значення, адже у ньому наголос зроблено не на місці діяльності, а на представництві інтересів, що відображає лише частину (і то не найголовнішу) можливих зв'язків компанії-нерезидента з договірною державою.

Аналіз змісту статті 5 Модельної конвенції ОЕСР дає підстави вважати, що україномовний термін «постійне представництво» найбільше корелюється лише з окремим випадком оподатковуваного постійного місця діяльності нерезидента, яке утворює агент (представник), який діє виключно (майже виключно) в інтересах такого нерезидента.

Проблемним питанням є те, що у результаті невдалого перекладу може скластися враження, що мова у законодавстві України йде лише про представництво, як (або):

а) один із видів відокремлених підрозділів юридичної особи (стаття 95 ЦКУ: розташований поза її місцезнаходженням і головна функція якого полягає в представництві та захисті інтересів цієї юридичної особи, на відміну від філії, яка може виконувати всі або частину її функцій, включаючи господарську діяльність [7, стаття 95];

б) вид правовідношення довіритель – представник [7, стаття 237].

Однак обидва випадки свідчать про неточне, неповне, а часто і некоректне визначення змісту поняття «постійне представництво». Зазначене, на нашу думку, можна пояс-

нити існуванням цього терміну у законодавстві часів СРСР як кальки російськомовного відповідника «постоянное представительство». Саме цей термін вживався в усіх російськомовних перекладах міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених за часів СРСР. Після розпаду СРСР в перекладах відповідних угод українською мовою фактично було використано українську кальку з російської. На сьогодні термін «постійне представництво» зустрічається виключно в українській та російській мовах.

Важливо також відмітити вплив на процес терміновживання у цій сфері досвіду та практики Німеччини. Так, у конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Пруссією та Австро-Угорщиною від 21 червня 1899 року було вперше використано термін «ständige Vertreter» («постійний представник»), який згодом набув широкого застосування. Сутністю терміну «ständige Vertreter» було оподаткування осіб, які здійснювали постійне представництво інтересів нерезидентів. Однак такий підхід був лише частиною загальної концепції оподаткування прибутків компаній-нерезидентів, а сам термін не заміняв більш широких та коректних термінів «stehendes Gewerbe» та «Betriebsstätte» на позначення «постійного місця діяльності» в німецькій практиці [3, с. 25-27].

У цьому контексті наведемо відповідні терміни, поширені у сучасному законодавстві різних держав (табл. 1).

Як бачимо, термін «постійне представництво» зустрічається виключно у законодавстві України, а в інших державах та у міжнародних документах використані терміни за змістом є ближчими до англійського «permanent establishment». На нашу думку, доцільно було б у законодавстві України та в офіційному вжитку поступово відмовитися від застосування застарілого та неточного терміну «постійне представництво (нерезидента)» на користь точнішого та менш двозначного «постійне місце діяльності (нерезидента)» шляхом внесення змін до податкового та іншого законодавства. Важливим аргументом щодо потреби в таких змінах є широке застосування цифрових технологій, у тому числі у сфері оподаткування. За таких умов концепція «постійного місця діяльності нерезидента» є більш точною та коректною.

**Поняття «постійне представництво нерезидента» у законодавстві України
та зарубіжних держав**

Держава	Термін
Україна	постійне представництво
Польща	stała siedziba (stawa siedziba)
Чехія (Словаччина)	stálá provozovna
Сербія (Хорватія)	stalna poslovna jedinica
Болгарія	постоянен обект
Словенія	stalna poslovna enota
Німеччина	betriebsstätte, feste Einrichtung
Швеція	fast driftställe
Голландія	vaste inrichting
Данія	fast driftssted
Норвегія	fast driftssted

зидента» є узагальненим розумінням господарської діяльності компаній-нерезидентів та їх зв'язків із окремими державами, зокрема через «цифровий слід» (наприклад, через сервери, бази даних, інтернет-сторінки тощо).

Висновки. Узагальнюючи, зазначимо, що правове регулювання будь-якого інституту необхідно починати з коректного терміновживання. Це тим більше важливо у сфері міжнародного оподаткування, яка повинна якнайточніше співвідноситися з практикою інших держав та міжнародних організацій. З огляду на це необхідно оперативно виправляти будь-які неточності або некоректності, аби вони не

могли в подальшому негативно впливати на правове регулювання та на правозастосування у сфері оподаткування.

Попри тривалу практику застосування концепції «постійного місця діяльності нерезидента», яка міститься у документах ОЕСР, законодавстві інших держав, її застосування в Україні перебуває на стадії становлення. З огляду на це важливо під час оновлення національного законодавства та міждержавних угод удосконалювати базову термінологію, зокрема замінити некоректний та неточний термін «постійне представництво» на термін «постійне місце діяльності нерезидента».

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Skaar, Arvid Aage. Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle, 2nd Edition, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2020, 927 p.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.09.2025).
3. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en> URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf (дата звернення: 22.09.2025).
4. Ash, Elliott and Marian, Omri. The Making of International Tax Law: Empirical Evidence from Tax Treaties Text. Florida Tax Review, Volume 24, 2020, Number 1, 151 – 190 p.
5. Avi-Yonah, Reuven S., «Does Customary International Tax Law Exist?» (2019). Law & Economics Working Papers. 161. URL: https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/161
6. Pleijsier, Arthur. The Agency Permanent Establishment. Maastricht, 2000, 284 p.
7. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 24.09.2025).
8. David Feuerstein. The agency permanent establishment. // Series on International Tax Law: Permanent Establishments in International and EU Tax Law. 1. Auflage. Wien: Linde Verlag, 2011, 380 p.

Дата першого надходження рукопису до видання: 24.09.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 21.10.2025

Дата публікації: 28.11.2025