УДК 341.24:336.225
DOI https://doi.org/10.32782/klj/2026.2.22

Український А. В.,
аспірант кафедри конституційного, міжнародного права
та публічно-правових дисциплін
Київського університету інтелектуальної власності та права
ORCID: 0009-0003-9537-3618

РОЗБІЖНОСТІ У ПІДХОДАХ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА НЕРЕЗИДЕНТА: МІЖ РОЗВИНЕНИМИ ДЕРЖАВАМИ ТА ДЕРЖАВАМИ, ЩО РОЗВИВАЮТЬСЯ

Анотація. Постійне представництво нерезидента є одним із базових інститутів міжнародного податкового права, оскільки саме через нього здійснюється розмежування податкових повноважень між державою резидентства та державою джерела доходу. Незважаючи на тривалу еволюцію цієї концепції, сучасна практика її застосування виявляє суттєві теоретичні та прикладні проблеми, зумовлені як відмінностями у підходах міжнародних модельних конвенцій, так і трансформацією глобальних економічних процесів, зокрема цифровізацією.

Метою дослідження є виявлення та системне осмислення розбіжностей у підходах до визначення постійного представництва нерезидента у Модельній податковій конвенції ОЕСР та Типовій конвенції ООН, а також оцінка їх впливу на формування балансу податкових інтересів між розвиненими державами та державами, що розвиваються. Методологічну основу становлять порівняльно-правовий, системно-структурний та функціональний методи, що дозволили не лише зіставити нормативні конструкції, а й розкрити їх економіко-правове призначення.

У статті обґрунтовано, що підходи ОЕСР і ООН відображають різні моделі розподілу податкової юрисдикції: тоді як модель ОЕСР орієнтована переважно на інтереси держав резидентства, підхід ООН спрямований на розширення можливостей держави джерела щодо оподаткування доходів нерезидентів. Встановлено, що розширення критеріїв постійного представництва в межах підходу ООН (зниження часових порогів, включення сервісного, агентського та страхового постійного представництва, перегляд переліку виключень) має системний характер і спрямоване на мінімізацію можливостей штучного уникнення податкової присутності.

Наукова новизна дослідження полягає у комплексному обґрунтуванні того, що підхід ООН формує більш ефективний інструментарій захисту податкової бази держави джерела за рахунок розширеного розуміння економічної присутності нерезидента, а також у виявленні взаємозв'язку між еволюцією концепції постійного представництва та розвитком цифрової економіки. Додатково аргументовано, що традиційна модель постійного представництва втрачає здатність адекватно відображати сучасні бізнес-моделі, що зумовлює необхідність переосмислення критеріїв податкового нексусу.

У результаті дослідження зроблено висновок про доцільність подальшої трансформації концепції постійного представництва шляхом інтеграції елементів "віртуальної" або "цифрової" присутності, що дозволить забезпечити більш справедливий розподіл податкових прав у глобалізованій економіці. Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання при вдосконаленні договірної практики держав, зокрема України, а також у формуванні національної податкової політики з урахуванням сучасних викликів міжнародного оподаткування.

Ключові слова: *постійне представництво, міжнародне податкове право, Модельна податкова конвенція ОЕСР, Типова конвенція ООН, держава джерела, держава резидентства, цифрова економіка.*

Ukrainskyi A. V. Differences in approaches to determining a non-resident's permanent establishment: between developed and developing countries

Abstract. A non-resident's permanent establishment is one of the fundamental institutions of international tax law, as it is through this that tax jurisdiction is apportioned between the state of residence and the source

© Український А. В., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу CC BY 4.0

state. Despite the long evolution of this concept, current practice in its application reveals significant theoretical and practical problems, caused both by differences in the approaches of international model conventions and by the transformation of global economic processes, in particular digitalisation.

The aim of the study is to identify and systematically analyse the differences in approaches to defining a non-resident's permanent establishment in the OECD Model Tax Convention and the UN Model Tax Convention, as well as to assess their impact on striking a balance between the tax interests of developed and developing countries. The methodological framework comprises comparative-legal, systemic-structural and functional methods, which have enabled not only a comparison of normative constructs but also an exploration of their economic and legal purpose.

The article argues that the OECD and UN approaches reflect different models of tax jurisdiction allocation: whilst the OECD model focuses primarily on the interests of the states of residence, the UN approach aims to expand the source state's ability to tax the income of non-residents. It has been established that the expansion of the criteria for permanent establishment within the UN approach (lowering time thresholds, including service, agency and insurance permanent establishments, and revising the list of exclusions) is systematic in nature and aimed at minimising opportunities for artificial avoidance of tax presence.

The scientific novelty of the study lies in the comprehensive justification that the UN approach forms a more effective toolkit for protecting the source state's tax base through an expanded understanding of a non-resident's economic presence, as well as in identifying the interconnection between the evolution of the permanent establishment concept and the development of the digital economy. It is further argued that the traditional model of permanent establishment is losing its ability to adequately reflect modern business models, necessitating a rethinking of the criteria for tax nexus.

The study concludes that it is advisable to further transform the concept of a permanent establishment by integrating elements of a 'virtual' or 'digital' presence, which will ensure a fairer allocation of taxing rights in a globalised economy. The practical significance of the findings lies in their potential application to improving the treaty practices of states, particularly Ukraine, as well as in shaping national tax policy in light of the current challenges of international taxation.

Key words: *permanent establishment, international tax law, OECD Model Tax Convention, UN Model Convention, source state, residence state, digital economy.*

Постановка проблеми. Постійне представництво нерезидента є ключовим інститутом міжнародного податкового права, через який здійснюється розмежування податкових повноважень між державою резидентства та державою джерела доходу. Саме наявність постійного представництва визначає можливість держави джерела оподатковувати прибуток іноземного підприємства, що здійснює діяльність на її території.

Водночас сучасні економічні процеси, зокрема глобалізація та цифровізація економіки, суттєво ускладнюють застосування традиційного підходу до визначення постійного представництва. Як справедливо зазначається у науковій літературі, незважаючи на тривалу історію розвитку цієї концепції, її практичне застосування й надалі породжує значні труднощі, пов'язані як із можливістю штучного уникнення статусу постійного представництва, так і з недостатністю існуючих критеріїв для охоплення економічно значущої діяльності нерезидентів [1, с. 70; 2, с. 17].

Особливої актуальності набуває проблема розбіжностей у підходах до визначення постійного представництва між розвиненими державами та державами, що розвиваються. Ці розбіжності найбільш яскраво проявляються у порівнянні положень Модельної податкової конвенції ОЕСР та Типової конвенції ООН, які відображають різні підходи до балансування інтересів держави резидентства та держави джерела.

У зв'язку з цим виникає необхідність комплексного дослідження зазначених відмінностей, їх впливу на розподіл податкових прав між державами, а також оцінки ефективності існуючої моделі постійного представництва в умовах цифрової економіки.

Метою статті є дослідження розбіжностей у підходах до визначення постійного представництва нерезидента між розвиненими державами та державами, що розвиваються, на основі порівняльного аналізу положень Модельної податкової конвенції ОЕСР та Типової конвенції ООН, а також визначення їх впливу на розподіл податкових прав і забезпечення податкових надходжень у державі джерела.

Для досягнення поставленої мети у статті вирішуються такі завдання:

– проаналізувати сутність інституту постійного представництва у міжнародному податковому праві;

– дослідити ключові відмінності між підходами ОЕСР та ООН щодо визначення постійного представництва;

– визначити особливості правового регулювання окремих типів постійного представництва (будівельного, сервісного, агентського, страхового);

– оцінити вплив зазначених відмінностей на інтереси держави джерела та держави резидентства;

– проаналізувати проблеми застосування концепції постійного представництва в умовах цифрової економіки та окреслити перспективи її розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика постійного представництва нерезидента є предметом значної кількості наукових досліджень як на міжнародному, так і на національному рівнях. В основі більшості таких досліджень лежить аналіз положень ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР та Типової конвенції ООН, які формують базові підходи до визначення критеріїв наявності постійного представництва.

Зокрема, у працях міжнародних організацій, зокрема ООН, значна увага приділяється питанням захисту податкової бази держав, що розвиваються, а також проблемам застосування концепції постійного представництва у сучасних умовах [1; 2]. У цих дослідженнях підкреслюється, що традиційні критерії постійного представництва не завжди дозволяють ефективно оподатковувати доходи нерезидентів у державі джерела, особливо в умовах розвитку цифрової економіки.

Вагомий внесок у дослідження цієї проблематики зроблено також зарубіжними науковцями. Так, у роботах Р. Петруцці та В. Ворер розглядається роль постійного представництва у системі розподілу підприємницького прибутку та взаємозв'язок цієї категорії з іншими елементами міжнародного податкового регулювання [3]. У свою чергу, дослідження, присвячені Типовій конвенції ООН, акцентують увагу на її спрямованості на розширення податкових прав держави джерела та адаптацію міжнародних податкових правил до потреб держав, що розвиваються [6].

Окремий напрям досліджень пов'язаний із аналізом новітніх викликів, зокрема впливу цифрової економіки на концепцію постійного представництва. У цьому контексті в науковій літературі обґрунтовується необхідність перегляду традиційних підходів та розвитку концепції віртуального (цифрового) постійного представництва [10; 11; 14; 15].

Водночас, попри значний науковий доробок, у сучасній літературі недостатньо досліджено питання комплексного порівняльного аналізу підходів ОЕСР та ООН саме у контексті протиставлення інтересів розвинених держав і держав, що розвиваються. Зокрема, залишаються недостатньо розкритими такі аспекти:

вплив відмінностей у визначенні постійного представництва на реальний розподіл податкових надходжень;

системний взаємозв'язок між різними типами постійного представництва;

ефективність існуючої моделі постійного представництва в умовах цифровізації економіки.

Саме ці невирішені питання обумовлюють актуальність даного дослідження та визначають його наукову спрямованість.

Виклад основного матеріалу. Постійне представництво нерезидента належить до тих категорій міжнародного податкового права, без яких неможливо належно зрозуміти механізм розподілу податкових повноважень між державами. Саме через цю конструкцію визначається, чи має держава джерела право оподатковувати прибуток іноземного підприємства, що здійснює діяльність на її території. У класичній моделі міжнародного оподаткування постійне представництво виконує роль своєрідного "порога присутності", за яким держава джерела набуває можливість поширити свою податкову юрисдикцію на частину доходу нерезидента.

Неможливо не погодитись з тим, що "хоча концепція постійного представництва має довгу історію, її практичне застосування продовжує породжувати достатньо проблем", зокрема, продовжує обговорюватись і питання стосовно того, чи наявні формулювання ст. 5 МПК ОЕСР та Типової конвенції

ООН “залишаються достатніми для встановлення належного розподілу податкових прав між державою джерела (державою постійного представництва) та державою резидентства (державою головного офісу компанії)” [1, с. 70].

Поширеним є поділ викликів стосовно концепції постійного представництва на дві великі групи, де перша охоплює питання стосовно “штучного” уникнення статусу постійного представництва та розробки ефективних механізмів для протидії подібній поведінці платників податків, а друга стосується “достатності визначення постійного представництва і цілому та обсягу, до якого воно … обмежує оподаткування видів діяльності, засноване на джерелі [доходу], зі значною економічною активністю у відповідній юрисдикції” (особливо в контексті оподаткування цифрової економіки та оподаткування послуг), причому держави, що розвиваються мають особливий інтерес в обох випадках [2, с. 17].

Насамперед необхідно відмітити, що власне сама історія виникнення Типової конвенції ООН тісно пов’язана зі спробою адаптації існуючого підходу в рамках МПК ОЕСР в бік більшого врахування інтересів держави джерела доходу. Зрозуміло, що оскільки ст. 5 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН встановлює мінімальні критерії “для розмежування видів діяльності в державі джерела, які зберігають право оподаткування лише за державою резидентства та тими, які є більш істотними та, відповідно, призводять до забезпечення податкових прав за державою джерела” [3]. Виходячи з цього, не викликає подив те, що ст. 5 Типової конвенції ООН пропонує розширене тлумачення критеріїв постійного представництва, що має сприяти забезпеченню захисту податкової бази в державі присутності відповідного постійного представництва та формуванню додаткових податкових надходжень від відповідних постійних представництв.

Таке розширене тлумачення критеріїв установлення наявності постійного представництва в межах ст. 5 Типової конвенції ООН проявляється у таких положеннях:

Щодо постійного представництва будівельного типу передбачено:

(i) зниження порогового строку здійснення діяльності в державі джерела з 12 до 6 місяців;

(ii) включення монтажної діяльності до переліку видів діяльності нерезидента, що можуть призвести до виникнення постійного представництва, разом із наглядовою діяльністю за будівельним майданчиком, будівельним, складальним або монтажним об’єктом (ст. 5(3)(a) Типової конвенції ООН).

Запровадження постійного представництва сервісного типу як окремого виду постійного представництва, яке охоплює “надання послуг, включно з консультаційними послугами, підприємством через найманих працівників та інший персонал, залучений відповідним підприємством для такої цілі, але лише якщо діяльність такого роду триває в Договірній Державі протягом періоду чи періодів, які сукупно перевищують 183 дні в будь-якому 12-місячному періоді, що починається чи закінчується протягом відповідного податкового року” [4, с. 11].

Вилучення доставки з переліку видів діяльності, які не призводять до виникнення постійного представництва. Інакше кажучи, якщо підхід ОЕСР передбачає, що постійне представництво не виникає у випадку використання приміщення або утримання запасів товарів чи виробів підприємства з метою зберігання, демонстрації чи доставки (ст. 5(4)(a)-(b) МПК ОЕСР), то підхід ООН визнає це виключення виправданим лише стосовно зберігання та демонстрації, але не доставки. Відтак запаси (склади) власних товарів, з яких здійснюється доставка, можуть утворювати постійне представництво основного типу за умови дотримання його ключових ознак (ст. 5(4)(a)-(b) Типової конвенції ООН). Як зазначають Р. Петруцці та В. Ворер, “таке виключення для діяльності з доставки є особливо релевантним для онлайн-ритейлерів, оскільки склади для доставки фізичних товарів часто є їх єдиною фізичною присутністю в державі джерела. Разом з тим, прибуток, який відноситься до такого постійного представництва, може бути радше низьким, якщо в державі джерела здійснюється виключно доставка”.

Розширення агентського типу постійного представництва шляхом поширення його на ситуації, в яких особа “зазвичай не укладає контракти і не відіграє ключову роль при укладенні таких контрактів, але зазвичай утримує в такій Державі [джерела] запас товарів чи виробів, з якого така особа регулярно здійснює доставку товарів чи виробів на користь відповідного підприємства” (ст. 5(5)(b) Типової конвенції ООН) [4, с. 12]. Такий крок щодо постійного представництва агентського типу є логічним продовженням виключення доставки з переліку видів діяльності, які не призводять до виникнення постійного представництва базового типу, як це передбачено ст. 5(4)(a)-(b) Типової конвенції ООН. В іншому разі обхід постійного представництва основного типу не становив би труднощів завдяки використанню агентів у державі джерела, які б утримували запаси товарів чи виробів, з яких здійснювалася б доставка клієнту.

Запровадження постійного представництва страхового типу, яким передбачено, що “… страхове підприємство однієї з Договірних держав, за виключенням випадків перестрахування, повинне вважатися таким, що має постійне представництво в іншій Договірній державі, якщо воно збирає страхові премії на території такої іншої держави або страхує ризики, що існують в ній, через будь-яку особу” (окрім агента з незалежним статусом) (ст. 5(5) Типової конвенції ООН) [4, с. 13]. Потреба в такому положенні обумовлена тим, що страхові агенти зазвичай не наділені повноваженнями на укладення контрактів, а отже, не підпадають під визначення постійного представництва агентського типу, що дозволяло б страховим підприємствам уникати виникнення постійного представництва в державі джерела без додаткових зусиль [4, с. 242]. З огляду на це положення про постійне представництво страхового типу використовується в значній кількості договорів про уникнення подвійного оподаткування по всьому світу, попри те що позиція ОЕСР щодо такого виду положень не є прихильною; навпаки, експерти оцінюють їхнє застосування як надлишкове або обтяжливе з огляду на останні зміни до МПК ОЕСР (параграф 114 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР [5, с. 149-150]).

Наведені відмінності в підході ООН витримали перевірку часом, хоча “все ще залишається простір для вдосконалення формулювання відповідної моделі з метою надання більшої визначеності цілі таких положень” в контексті ст. 5 Типової конвенції ООН, зокрема, висуваються такі пропозиції [6, с. 67]:

(1) Замінити формулювання “термін “постійне представництво”, зокрема, включає” (The term ‘permanent establishment’ includes especially) на формулювання “за дотримання положень пункту 1” в ст. 5(2) Типової конвенції ООН з метою виключення можливого тлумачення, що перелічені приклади автоматично приводять до утримання постійного базового типу;

(2) Виокремлення положення щодо постійного представництва сервісного типу в окремий пункт ст. 5 Типової конвенції ООН, оскільки постійне представництво будівельного типу і постійне представництво сервісного типу істотно відрізняються в контексті їх взаємозв’язку з постійним представництвом базового типу в частині вимоги фіксованого місця діяльності;

(3) Заміна відсилки з ст. 5(2) на ст. 5(3) в ст. 5(5) Типової конвенції ООН, оскільки, з одного боку, ст. 5(2) є, по суті, лише продовженням ст. 5(1), яка формулює ключові вимоги до постійного представництва базового типу, а з іншого боку – чинна редакція ст. 5(5) Типової конвенції ООН створює певну невизначеність у контексті ст. 5(3) в цілому, адже якщо ключова ідея останнього положення полягає саме в формулюванні вимог щодо постійного представництва будівельного та сервісного типів, то тоді невключення відсилки до ст. 5(3) вимагає додаткового обґрунтування;

(4) Виключення вимоги стосовно фіксованості в частині географічної прив’язки до місця діяльності згідно ст. 5(1) Типової конвенції ООН з урахуванням сучасного технологічного розвитку та широкого тлумачення терміну “місце”;

(5) Заміна слова “через” (through) на “в якому” (at) чи “на” (on) в ст. 5(1) Типової конвенції ООН, оскільки чинне формулювання може бути досить проблемним з точки зору правозастосування, якщо відповідна діяль-

ність нерезидента здійснюється, наприклад, не “через” власне фіксоване місце діяльності, а зовні нього, зокрема, у випадку здійснення зовнішніх робіт на будівлі таких як оновлення чи зміна фасаду тощо;

(6) Додавання спеціального положення щодо мінімальної тривалості діяльності нерезидента в шість місяців для цілей забезпечення чіткості вимоги щодо фіксованості в контексті ст. 5(1) Типової конвенції ООН.

Важливість наведених відмінностей Типової конвенції ООН порівняно з МПК ОЕСР в частині визначення постійного представництва полягає в тому, що “в податковому договорі між розвиненою державою і державою, що розвивається державою джерела є, в принципі, держава, що розвивається. Відповідно останні в значній мірі залежні від оподаткування на принципі джерела доходу, якщо порівнювати їх з більш розвиненими економіками” [6, с. 36]. Зрозуміло, що те, що держави, що розвиваються переважно відносяться саме до групи держав джерела виходячи з того факту, що домінуюча більшість з них є переважно імпортерами капіталу і гостро потребують інвестицій для забезпечення сталих темпів економічного зростання.

Варто також зауважити, що Типова конвенція ООН має і ряд інших істотних відмінностей порівняно з підходом ОЕСР, якщо враховувати положення за межами ст. 5 обох модельних актів. Відповідні відмінності впливають на концепцію постійного представництва, хоча і опосередковано, тобто через інші договірні положення, аніж ті, що аналогічні ст. 5 Типової конвенції ООН чи МПК ОЕСР.

З одного боку, такими іншими договірними положеннями можна вважати, зокрема, ст. 12A(4) та ст. 12B(8) Типової конвенції ООН. Обґрунтованість такого взаємозв’язку можна продемонструвати на прикладі ст. 12A(4) Типової конвенції ООН. В ній передбачено, що якщо (i) бенефіціарний власник платежів за технічні послуги має в державі джерела постійне представництво, через яке здійснює підприємницьку діяльність в такій державі, або надає незалежні професійні послуги через фіксовану базу в державі джерела, та (ii) такі платежі за технічні послуги ефективно пов’язані зі згаданими постійним представництвом/фіксованою базою нерезидента або підприємницькою діяльністю нерезидента, передбаченою ст. 7(1)(c) Типової конвенції ООН, то в таких випадках до такого виду доходу має застосовуватись договірний режим стосовно оподаткування доходів від підприємницької або незалежної професійної діяльності, що передбачений відповідно ст. 7 або ст. 14 Типової конвенції ООН. У цьому контексті під технічними послугами розуміються будь-які послуги управлінського, технічного чи консультативного характеру, якщо лише винагорода за такі послуги не виплачується працівнику отримувача послуг, за освітні послуги в освітніх закладах або індивідом за послуги для особистого використання (ст. 12A(3) Типової конвенції ООН). За підходу ОЕСР винагорода за технічні послуги за загальним правилом оподатковуватиметься в державі резидентства отримувача, оскільки аналог ст. 12A Типової конвенції ООН в МПК ОЕСР відсутній, а отже на подібний дохід має поширюватись саме ст. 7 МПК ОЕСР, але лише при умові наявності постійного представництва нерезидента в державі джерела (параграф 3 коментарю до ст. 12A Типової конвенції ООН [4, с. 390]). Як бачимо, включення аналогу ст. 12A Типової конвенції ООН розширює можливості держави джерела оподатковувати винагороду за надання технічних послуг, оскільки, зокрема, усуває необхідність прив’язки до наявності постійного представництва або фіксованої бази в державі джерела. У цьому контексті ст. 12A(4) Типової конвенції ООН виконує координуючу функцію, запобігаючи конфлікту норм та встановлюючи пріоритет застосування ст. 7 та ст. 14 до виплат нерезиденту винагороди за технічні послуги, якщо останній має постійне представництво чи фіксовану базу в державі джерела (параграф 104 коментарю до ст. 12A Типової конвенції ООН [4, с. 424]).

З іншого боку, можна виокремити в рамках Типової конвенції ООН додаткову групу положень, які не стосуються безпосередньо питання встановлення наявності постійного представництва в державі джерела або кваліфікації виплачуваного доходу, але, тим не менше, є важливими з точки зору забезпечення додаткових надходжень в державі дже-

рела. Пов'язано це з тим, що такі положення фокусуються або (i) на питаннях розміру прибутку, який відноситься на відповідне постійне представництво (зокрема, ст. 7(1)(c) Типової конвенції ООН), або ж (ii) на правах держави джерела стосовно оподаткування доходів, які виплачуються нерезиденту у безпосередньому зв'язку з таким постійним представництвом (наприклад, ст. 18(2) (альтернатива Б) Типової конвенції ООН). Варто додати, що у першому випадку мова йде про т.зв. "обмежене правило тяжіння" (limited force of attraction rule), доцільність використання якого державами джерела пояснюється наступним чином: "Згідно МПК ОЕСР, лише прибутки, що відносять на постійне представництво, можуть оподатковуватись в державі джерела. Типова конвенція ООН розширює такий принцип атрибуції за допомогою обмеженого правила тяжіння, яке дозволяє підприємству, що здійснює підприємницьку діяльність в державі джерела через постійне представництво, оподатковуватись щодо певних видів підприємницьких прибутків в такій державі, що виникають з транзакцій цього підприємства в такій державі джерела, але здійснених не через постійне представництво" (параграф 4 коментарю до ст. 7 Типової конвенції ООН) [4, с. 260]. На думку Д. Агравала, окрім розширення можливостей оподаткування діяльності нерезидента, привабливість використання обмеженого правила тяжіння в державі джерела обумовлюється додатково, з одного боку, зменшенням адміністративного навантаження на контролюючі органи у зв'язку з уникненням складного на практиці питання віднесення прибутку на постійне представництво, а з іншого боку – посилення протидії відтоку капіталу та розмиванню бази оподаткування, оскільки "наявність постійного представництва є достатнім тригером для оподаткування діяльності з пов'язаних продажів, що посилює принцип оподаткування на підставі джерела" [7]. В останньому випадку варто додати, що окремі дослідники пропонують посилити цей аспект обмеженого правила тяжіння через зміни в підході Типової конвенції ООН, оскільки його ефективність в протидії окремим формам податкового планування не означає того, що таке правило є всеохоплюючим, зокрема, "воно не охоплює діяльність усіх нерезидентів групи, пов'язаних з підприємством", а отже, доцільно усунути цю прогалину [8, с. 151]

Разом з тим, необхідно відмітити, що кожна держава, що розвивається у своєму прагненні розширити концепцію постійного представництва в рамках договірного співробітництва має зважувати усі "за" і "проти" такого підходу з урахуванням цілей національної податкової, фіскальної та економічної політики [1, с. 76]. Наприклад, у договірній практиці України можна віднайти приклади включення положень про офшорну діяльність, зокрема, ст. 22 договору про уникнення подвійного оподаткування з Норвегією [9]. Ключове положення у цьому контексті зводиться до того, що особа, яка є резидентом однієї договірної держави і здійснює офшорну діяльність у другій договірній державі у зв'язку з розвідкою або розробкою морського дна і його надр та їх природних ресурсів, що містяться в такій другій державі, визнається такою, що має постійне представництво/постійну базу і здійснює через нього підприємницьку діяльність. У той же час, експерти ООН наголошують на тому, що "якщо держави, що розвиваються розглядають впровадження "офшорного положення" в їх податкові договори як привабливе для розширення сфери оподаткування постійного представництва, вони повинні також оцінити баланс витрат та вигід (cost-benefit balance) у зв'язку зі збільшенням кількості постійних представництв, отриманим від збільшення кількості субпідрядників, які потраплятимуть під відповідні вимоги зазначеного положення" [1, с. 77].

У той же час, розбіжності інтересів розвинених держав і держав, що розвиваються виявляють себе не лише в контексті відмінностей між підходами ОЕСР та ООН щодо постійного представництва та його оподаткування, але і в більш широкій дискусії стосовно цифрової економіки. Як зазначалось вже в рамках роботи над проектом БЕПС, "компанії в багатьох секторах мають клієнтів в будь-яких державах без створення постійного представництва в них через підтримку комунікації завдяки телефону, пошті, факсу або через незалежного агента", але така мож-

ливість у поєднанні з стратегіями щодо усунення оподаткування в державі резидентства посилює ризики БЕПС, що особливо загострились у зв'язку з активним розвитком цифрової економіки [10, с. 79]. Оскільки в більшості випадків цифрові компанії обирають державами базування саме розвинені держави, то за окресленого сценарію держави, що розвиваються не мають належних можливостей оподатковувати дохід, який безпосередньо генерується на їх території.

Як зазначає П. Пістоне, окреслені недоліки традиційного підходу до розуміння постійного представництва можуть бути подолані за рахунок концепції віртуального (цифрового) постійного представництва, яка становить собою "розширення традиційних меж постійного представництва в спосіб, що зачіпатиме будь-яке залучення підприємства нерезидента в економічне життя держави, а також досягнення нового балансу зі здійсненням прав щодо оподаткування такою державою" [11]. Реалізація такої концепції передбачатиме додавання істотні зміни в ст. 5 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН (разом з тим, варто відмітити наявність і більш радикальних підходів, які відкидають можливість адаптації сучасного розуміння концепції постійного представництва до реалій цифрової економіки [12, с. 129]).

Дискусії стосовно віртуального (цифрового) постійного представництва ведуться вже тривалий час, але єдиного підходу так наразі і не вироблено. Ще у 2004-му році експерти ОЕСР зазначали, що "концепція віртуального постійного представництва є пропозицією щодо альтернативного нексусу, який би застосовувався до операцій з електронної комерції" [13]. Вони передбачали можливість реалізації такої ідеї в одній з трьох форм:

(1) Розширення визначення постійного представництва для включення т.зв. "віртуального фіксованого місця ведення підприємницької діяльності" (virtual fixed place of business) (тобто електронний еквівалент традиційного постійного представництва);

(2) Розширення визначення постійного представництва для включення т.зв. "віртуального агенства" (virtual agency) (тобто електронний еквівалент залежного агента в агентському типі постійного представництва);

(3) Розширення визначення постійного представництва для поширення на т.зв. "локальну бізнесову присутність" (on-site business presence), яка б могла бути визначена так, щоб включати "віртуальну" присутність.

Разом з тим, відсутність узгодженого та єдиного підходу до питань цифрового постійного представництва на рівні міжнародного співтовариства змушує окремі держави переглядати їх власне розуміння постійного представництва в цифровій економіці в односторонньому порядку, що потенційно може зумовлювати ризики подвійного оподаткування та посилювати невизначеність. До числа таких держав, зокрема, можна віднести Бельгію, Індію, Індонезію, Ізраїль, Нігерію, Пакистан, Румунію, Саудівську Аравію та Словаччину, оскільки кожна з перелічених держав "зайняла дещо відмінний підхід стосовно визначення того, коли цифровий бізнес з клієнтами та користувачами в їх кордонах підпадатиме під корпоративний податок з доходу, пов'язаного з такими користувачами" [14, с. 25]. Здійснення таких односторонніх кроків вимагає узгодження з наявними зобов'язаннями держави за договорами про уникнення подвійного оподаткування з метою уникнення звинувачень у неналежному виконанні взятих на себе міжнародних зобов'язань.

Побіжний аналіз наявних моделей віртуального постійного представництва дозволяє погодитись з тією точкою зору, що "концепція віртуального постійного представництва уможливлює для держави джерела підтримку здійснення контролю над оподаткуванням підприємницьких доходів від операцій, які нерозривно пов'язані з її територією і юрисдикцією, а не просто збільшення податку з джерела" [15, с. 146]. У цьому контексті держави, що розвиваються наполягають, що "вони є основним джерелом втрат податкових надходжень в цифровій економіці як постачальники користувацької та клієнтської бази, але без можливості приймати цифровий бізнес [на своїй території]. Вони вказують, що платіжна спроможність корис-

тувача є можливою завдяки внеску держави у формі публічних послуг, права, порядку, сприяння ринку, інфраструктурі та перерозподілу" [16, с. 46]. Таким чином, держави, що розвиваються виявляють у цьому контексті особливий інтерес стосовно концепції віртуального постійного представництва з метою віднайдення взаємоприйнятного балансу між ними як юрисдикціями генерування доходу завдяки користувачам без істотної присутності надавача послуг-нерезидента (наприклад, он-лайн реклама) та державами, які представляють юрисдикцію резидентства надавача послуг. У той же час досягнення такої цілі в умовах посилення міжнародної податкової конкуренції та нестабільних темпів зростання глобальної економіки є складним викликом в сучасних умовах.

Висновки. Проведене дослідження дає підстави для кількох взаємопов'язаних висновків. Передусім постійне представництво нерезидента залишається центральною категорією міжнародного податкового права, оскільки саме через нього розмежовуються податкові повноваження між державою джерела та державою резидентства. Водночас класичне визначення постійного представництва дедалі менше відповідає реальним моделям міжнародної економічної діяльності, особливо в цифровому середовищі.

Порівняння Модельної податкової конвенції ОЕСР і Типової конвенції ООН показує, що саме підхід ООН є більш орієнтованим на інтереси держави джерела. Це виявляється у зниженні строкових порогів, розширенні переліку видів діяльності, що утворюють постійне представництво, та у включенні спеціальних положень щодо сервісного, агентського, страхового і технічного оподаткування. Такий підхід є особливо важливим для держав, що розвиваються, які зазвичай залежать від оподаткування доходів, сформованих на їхній території.

Водночас цифрова економіка висуває нові вимоги до самого змісту концепції постійного представництва. У цьому зв'язку подальші дослідження мають бути спрямовані на пошук моделей, здатних поєднати правову визначеність із належним врахуванням економічної присутності нерезидента без фізичної інфраструктури. Саме тут відкривається перспектива подальшого розвитку інституту віртуального постійного представництва як одного з можливих напрямів еволюції міжнародного податкового права.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. UN Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries. N.-Y.: UN, 2017. 477 p.

2. UN Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Second Edition. Ed. by A. Trepelkov, H. Tonino and D. Halka. N.-Y.: UN, 2017. 766 p.

3. Petruzzi, R. & Wöhrer, V. Business Profits, Permanent Establishments and Associated Enterprises. In: The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network. M. Lang et al. (eds.). Amsterdam: IBFD, 2017. Books IBFD. URL: https://doi.org/10.59403/a6pc0q.

4. UN. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 (ST/ESA/378). N.-Y.: UN, 2021. 911 p.

5. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.

6. Special Features of the UN Model Convention. Ed. by A. Binder & V. Wöhrer. Wien: Linde, 2019. 664 p.

7. Agrawal, D.C. The Force of Attraction Rule: Scope, Substance, and Judicial Standpoint. Taxmann. 2025. No. 176. URL: https://www.taxmann.com/research/international-tax/top story/105010000000026917/the-force-of-attraction-rule-scope-substance-and-judicial-standpoint-experts-opinion

8. Corporate Income Taxes under Pressure. Ed. by R. de Mooij, A. Klemm & V. Perry. Washington: IMF, 2021. 376 p.

9. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно від 07.03.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/578_670#Text (дата звернення: 21.11.2025).

10. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Acton 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. 285 p.

11. Pistone, P. Chapter 9: Permanent Establishment and the Digital Economy. In: New Trends in the Definition of Permanent Establishment. Ed. by G. Maisto. Amsterdam: IBFD, 2019. Books IBFD. URL: https://doi.org/10.59403/2fmgqwn002

12. Селезень, П.О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування: Дис. … к.ю.н.: 12.00.11 – міжнародне право. Ірпінь, 2010. 249 с.

13. OECD. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Public Discussion Draft, 26-Nov-2003. URL: https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/system/files/imce/aree-tematiche/pac/FINT_COM_ELET_1.pdf (дата звернення: 15.12.2025)

14. Enache, C. Digital Taxation around the World. Tax Foundation, April 2024. URL: https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/04/FF833.pdf (дата звернення: 15.12.2025)

15. Usman, I.M. An Overview of Virtual Permanent Establishment in Digital Economy. International Journal of Innovative Science, Engineering & Technology. 2022. Vol, 09. Issue 12. Pp. 141-148.

16. Hadzhieva, E. Impact Digitalization on International Tax Matters: Challenges and Remedies. European Parliament, 2019. 113 p. URL: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf.

Дата першого надходження статті до видання: 17.03.2026
Дата прийняття статті до друку після рецензування: 22.04.2026
Дата публікації (оприлюднення) статті: 21.05.2026