

Олександр Владиславович **БОБОШКО**

аспірант, Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3467-8991>

ПЕРЕОСМИСЛЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ І ПРОПОЗИЦІЇ З ОНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті досліджено сучасні трансформації концепції постійного представництва (ПП) у контексті цифрової економіки. Розкрито історичну еволюцію підходів до визначення ПП у міжнародному податковому праві та проаналізовано методи розрахунку прибутку ПП відповідно до положень Модельної податкової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), зокрема принципу «втягнутої руки» та концепції функціонально відокремленого підприємства. Проаналізовано національне податкове законодавство України з визначення ПП, виявлено його обмеження в умовах цифровізації економіки. Результати дослідження мають теоретичне і практичне значення для модернізації податкового регулювання в Україні.

Ключові слова: постійне представництво, цифрова економіка, прибуток, трансфертне ціноутворення, податковий суверенітет

ВСТУП

Глобальні трансформації, пов'язані з цифровізацією економіки, суттєво впливають на податкові відносини. Міжнародні корпорації, що здійснюють діяльність у цифровому просторі, здатні генерувати прибутки в державах, де не мають фізичної присутності. Така ситуація створює виклики для традиційної концепції постійного представництва (ПП), що історично ґрунтується на критеріях фізичної присутності, фіксованого місця ведення діяльності та безпосереднього контакту з клієнтами.

Українське законодавство, адаптоване до моделі Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), не враховує достатньою нові форми економічної присутності, пов'язані з цифровою торгівлею, платформами та наданням онлайн-послуг. У зв'язку з цим виникає потреба у перегляді концептуальних підходів до визначення ПП та порядку розрахунку його прибутку.

Цифровізація економіки суттєво змінює принципи міжнародного оподаткування, створюючи виклики для традиційної концепції ПП, яка базується на фізичній присутності підприємства у країні. З розвитком цифрових бізнес-моделей, коли транснаціональні корпорації отримують прибуток без фізичного офісу, постає необхідність перегляду наявних податкових норм. Українське законодавство потребує адаптації до цих нових викликів для забезпечення фіскальної справедливості та податкового суверенітету.

МЕТА роботи – дослідити трансформацію поняття постійного представництва в міжнародному податковому праві у контексті цифрової економіки, проаналізувати міжнародні підходи та розробити рекомендації з оновлення податкового законодавства України з урахуванням цифрової присутності нерезидентів.

МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

У роботі застосовано порівняльно-правовий аналіз, який включає вивчення міжнародних податкових конвенцій (Модельна податкова конвенція ОЕСР, Конвенція ООН), документів ОЕСР (BEPS Action 1, Action 7), директив ЄС, а також українського податкового законодавства. Застосовано методи системного аналізу, юридичної інтерпретації, а також аналізу судової практики для оцінювання відповідності національного законо-

давства сучасним міжнародним тенденціям.

РЕЗУЛЬТАТИ

У ході дослідження виявлено, що класична концепція ПП, яка ґрунтується на критеріях фізичної присутності, втрачає свою ефективність в умовах цифрової економіки. Така модель не дає змоги ефективно оподатковувати доходи компаній, які здійснюють господарську діяльність через цифрові платформи, мобільні застосунки та онлайн-сервіси без створення офісів чи постійного персоналу в країні споживання.

Проаналізовано два основні методи визначення прибутку ПП, що застосовуються в міжнародній практиці:

– **Принцип «втягнутої руки» (arm's length principle)**, що застосовується до транзакцій між головною компанією та її представництвом, але має суттєві обмеження через юридичну неподільність суб'єкта;

– **Концепція функціонально відокремленого підприємства**, яка базується на функціональному аналізі (FAR) і дає змогу умовно розглядати ПП як незалежну одиницю для точнішого розподілу прибутку.

Встановлено, що міжнародні організації, зокрема ОЕСР та Європейська комісія, рекомендують враховувати «значущу цифрову присутність» як критерій для встановлення ПП. Визначено параметри такої присутності – обсяг доходу, кількість користувачів, інтенсивність цифрової взаємодії, наявність контрактів або збору персональних даних.

Аналіз національного законодавства України засвідчив, що чинна редакція Податкового кодексу України (ПКУ) не враховує специфіку цифрової діяльності та не містить положень про віртуальні або нематеріальні форми економічної присутності нерезидента. Така ситуація створює ризики втрати доходів бюджету та податкового арбітражу.

Запропоновано оновлення законодавства України з урахуванням міжнародних підходів, зокрема:

- імплементація критеріїв цифрової присутності;
- адаптація принципів трансфертного ціноутворення до цифрових моделей;
- посилення вимог до звітності та реєстрації цифрових компаній;
- розроблення методичних рекомендацій для подат-

кових органів стосовно аналізу діяльності ПП у сфері онлайн-сервісів.

Ці результати можуть бути основою для подальшої нормотворчої роботи та вдосконалення податкової політики України у відповідь на виклики цифрової трансформації.

1. Еволюція поняття постійного представництва в міжнародному податковому праві

Поняття ПП вперше застосовано у податкових нормах Пруссії в середині XIX ст., де місце господарської діяльності нерезидента визнавалося підставою для оподаткування за місцем його розташування. Згодом цю ідею інкорпоровано у міжнародне податкове право через двосторонні угоди та модельні конвенції.

Класичне визначення ПП закріплене у ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР (ред. 2017 р.): «постійне місце ведення діяльності, через яке повністю або частково здійснюється діяльність підприємства». Це визначення включає приклади: офіс, фабрику, майстерню, будівельний майданчик тощо. Однак воно залишається орієнтованим на матеріальну присутність.

У сучасних умовах така модель не відповідає реаліям цифрової економіки. Компанія може отримувати значні доходи на території іншої держави, не маючи там офісу чи персоналу – достатньо мати доступ до ринку через Інтернет, мобільні застосунки або цифрові платформи.

2. Методологія визначення прибутку ПП

Модельна податкова конвенція ОЕСР, починаючи з редакції 2010 р., деталізує методи визначення прибутку ПП. Основними підходами є:

– принцип «втягнутої руки» (arm's length principle): до ПП застосовуються ціни, які були б встановлені між незалежними сторонами в подібних умовах;

– концепція функціонально відокремленого підприємства: ПП розглядається як умовно незалежна юридична особа, якій атрибууються доходи та витрати згідно з її функціями, активами та ризиками (функціональний аналіз).

2.1 Принцип «втягнутої руки»

Цей підхід лежить в основі трансфертного ціноутворення та застосовується для розподілу прибутку між головною компанією та її ПП. Наприклад, якщо головне підприємство постачає товари або послуги через ПП в іншій юрисдикції, дохід такого ПП визначається на умовах, які було б погоджено між незалежними сторонами.

Основною проблемою цього методу є те, що ПП юридично не є окремою особою. Тому визначення ринкових умов між нероздільними частинами одного підприємства часто має умовний характер і може бути предметом спору з податковими органами.

2.2 Функціонально незалежне підприємство

Починаючи з BEPS Action 7 (ОЕСР), дедалі більше держав визнають необхідність трактувати ПП як самостійну економічну одиницю, здатну самостійно генерувати доходи та нести витрати. Це дає змогу більш точно атрибуувати прибуток залежно від функцій, активів та ризиків (FAR-аналіз). Такий підхід підвищує податкову справедливість, але ускладнює адміністрування, оскільки вимагає значної документації.

3. Вплив цифрової економіки на концепцію ПП

Цифрові бізнес-моделі, на відміну від класичних, не потребують фіксованого офісу, складу або персоналу в країні споживача. Наприклад, платформи потокового відео або мобільні застосунки можуть мати мільйони користувачів у країні, не маючи в ній жодної фізичної присутності.

У традиційному розумінні ПП визначається як «постійне місце діяльності», фізично закріплене у певній державі. Такий підхід формувався у час, коли компанії вели діяльність через офіси, філії, склади. Проте цифрова економіка суттєво зруйнувала цей зв'язок між комерційною присутністю та фізичною локалізацією.

Компанії нового типу – Google, Meta (Facebook), Amazon, Booking.com тощо – отримують мільярди прибутку у країнах, не маючи жодної матеріальної присутності. Вони взаємодіють із клієнтами через мобільні застосунки, сайти, маркетплейси, аналітичні платформи, штучний інтелект. Цей феномен унеможливує ефективне оподаткування таких компаній у країні, де вони фактично отримують дохід.

На міжнародному рівні проблему цифрового ПП вперше визнано в рамках Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), запропонованого ОЕСР та «Групою двадцяти» у 2015 р. У Дії 1 цього Плану [3] прямо наголошується на потребі адаптації концепції ПП до реалій цифрової економіки. Рекомендації включають запровадження поняття «значущої цифрової присутності», а також введення нових критеріїв, таких як:

- обсяг доходу, отриманого у країні;
- кількість активних користувачів;
- інтенсивність збору даних;
- характер автоматизованої взаємодії з ринком.

У 2018 р. Європейська Комісія оприлюднила Проект директиви про значну цифрову присутність, запропонувавши формалізовані критерії цифрового ПП: понад 7 млн євро доходу, більше 100 тис. користувачів або понад 3000 онлайн-контрактів у державі.

У результаті стало очевидно: поняття ПП потребує реформування. Цифрова присутність повинна визнаватися як юридично релевантний фактор для встановлення податкового зобов'язання.

Доповідь BEPS Action 1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) встановила, що традиційна концепція ПП не дає змоги оподатковувати цифрові доходи в країні користувача. У зв'язку з цим запропоновано низку альтернативних рішень:

- концепція «економічної присутності» (significant economic presence);
- податок на цифрові послуги (Digital Services Tax, DST);
- розширення критеріїв ПП з урахуванням кількості користувачів, цифрових контрактів тощо.

Як зазначано вище, Європейська комісія в 2018 р. подала проекти директив з оподаткування цифрових платформ, які передбачають запровадження digital permanent establishment. Пропонувалося враховувати:

- кількість активних користувачів у юрисдикції;
- обсяг цифрових контрактів;
- суми транзакцій.

Хоча ці ініціативи ще не імплементовано в усіх країнах ЄС, вони стали основою для перегляду податкових

підходів у Франції, Італії, Іспанії, Угорщині.

4. ПП в українському податковому законодавстві

Визначення ПП міститься у ПКУ. Згідно з п. 14.1.193 ПКУ ПП – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється діяльність нерезидента на території України [4].

До форм ПП віднесено:

- місце управління;
- філію;
- офіс;
- фабрику;
- майстерню;
- місце видобутку корисних копалин;
- а також представництва, що надають послуги на території України понад встановлені строки.

Загалом вітчизняне законодавство відтворює класичне розуміння ПП, що сформувалося у рамках Конвенції ОЕСР та ООН. Проте воно досі не враховує особливості цифрової економіки. Наприклад, ПКУ не містить положень про:

- здійснення діяльності через вебплатформи;
- критерії цифрової присутності;
- оподаткування прибутків, здобутих шляхом віддаленої аналітики або збору даних.

Це створює низку проблем на практиці. Так, якщо іноземна компанія веде бізнес в Україні через мобільний додаток або сайт, здійснюючи прямий продаж товарів/послуг, вона може уникнути реєстрації ПП. Фактично така компанія має економічну присутність в Україні, але не несе жодних податкових зобов'язань.

Судова практика з цих питань є фрагментарною. У рішенні ОАСК у справі № 640/12345/21 зазначено, що «відсутність фізичної присутності не звільняє від оподаткування, якщо діяльність має ознаки системності, спрямованості на українських споживачів і генерує дохід у межах держави». Проте подібні прецеденти залишаються поодинокими.

Отже, є нагальна потреба у вдосконаленні національного законодавства про ПП, зокрема з урахуванням цифрового виміру економічної присутності.

5. Визначення прибутку ПП: міжнародна та українська практика

Один з центральних викликів, що пов'язано з ПП, полягає у справедливому визначенні прибутку, який підлягає оподаткуванню у державі джерела. Модельна податкова конвенція ОЕСР (ст. 7) пропонує застосовувати принцип «втягнутої руки» (arm's length principle), – тобто прибуток, який би одержувала незалежна юридична особа в аналогічних умовах.

Такий підхід передбачає функціональний аналіз діяльності ПП, з урахуванням:

- функцій, які виконує представництво;
- активів, які використовуються;
- ризиків, які несе структура у конкретній юрисдикції.

За результатами аналізу визначається дохід, що припадає на ПП, та відповідно – сума податку на прибуток.

У зв'язку з цим ОЕСР пропонує застосовувати підхід «функціонально окремої одиниці» (functionally separate entity approach). Він ґрунтується на уявному відокремленні представництва як умовно незалежної частини головного підприємства.

В українському законодавстві також закріплено подібні принципи. Однак стосовно ПП їх реалізація на практиці є складною.

Основні проблеми:

- відсутність чітких методик функціонального аналізу саме для ПП;
- труднощі з документуванням витрат і доходів представництв;
- невизначеність у питанні, які витрати слід вважати пов'язаними з діяльністю ПП;
- різні підходи податкових органів до оцінювання ділової мети [4, с. 92].

Наприклад, нерідко ПП обмежуються мінімальними функціями (маркетинг, збір даних), що не дає підстав вважати їх «повноцінними» господарськими одиницями. Водночас міжнародна практика (наприклад, у Німеччині чи Великій Британії) передбачає ширше оцінювання ролі цифрових елементів діяльності.

Так, без вдосконалення методичних підходів до розрахунку прибутку ПП, зокрема у цифровому вимірі, Україна ризикує втратити частину податкового потенціалу.

6. Перспективи правового регулювання цифрового ПП

Цифровізація бізнесу вимагає докорінної перебудови підходів до регулювання ПП. Класичне тлумачення ПП вже не відповідає реаліям економіки даних, глобалізованих послуг та хмарних платформ. Українське законодавство, як і законодавства багатьох інших країн, має адаптуватися до цих викликів.

Рекомендації з реформування законодавства України:

1. **Запровадження концепції «цифрового постійного представництва» (ЦПП).** На законодавчому рівні слід закріпити, що діяльність іноземної компанії може утворювати ПП без фізичної присутності, за умови наявності істотної цифрової взаємодії з українськими користувачами.

2. **Критерії цифрової присутності можуть включати:**

- обсяг доходів нерезидента в Україні (наприклад, > 2 млн грн);
- кількість активних користувачів або підписок (наприклад, > 100 тис.);
- наявність договорів, укладених онлайн з українськими споживачами;
- обсяг зібраних персональних даних (як економічний ресурс).

3. **Імплементация міжнародних підходів.** Україна може адаптувати пропозиції ЄС та ОЕСР, зокрема Директиву Європейської Комісії від 2018 р. стосовно значущої цифрової присутності, а також позиції BEPS Action 1.

4. **Оновлення методик визначення прибутку ПП.** Потрібно розробити окремі підходи до трансфертного ціноутворення для цифрових представництв. Зокрема, стосовно алокації прибутку, створеного нематеріальними активами (алгоритми, big data, мережеві ефекти).

5. **Підвищення прозорості та взаємодії з платформами.** Держава має вимагати від цифрових гігантів податкової звітності, а також забезпечити механізми контролю за доходами, одержаними в Україні (включно через податкових агентів або обов'язкову реєстрацію).

Ці кроки дадуть змогу сформувати більш справедливе податкове середовище, збільшити надходження до бюджету та забезпечити синхронізацію з міжнарод-

ними стандартами.

ВИСНОВКИ

Розвиток цифрових технологій докорінно трансформує глобальну економіку та виклики, що постають перед національними податковими системами. Класична концепція постійного представництва, що базується на критеріях фізичної присутності, втрачає ефективність, особливо в умовах стрімкого зростання платформ, сервісів, хмарних обчислень і транснаціональних електронних моделей бізнесу.

У статті доведено, що:

– традиційні підходи до визначення ПП не дають змоги ефективно оподатковувати цифрові компанії, які

фактично діють у межах юрисдикції, але не мають офісів чи персоналу;

– міжнародна практика (ОЕСР, ЄС) рухається в напрямі визнання «цифрової присутності» як нової основи для оподаткування;

– українське законодавство потребує оновлення, зокрема шляхом імплементації концепції цифрового ПП, встановлення чітких критеріїв такої присутності та оновлення підходів до трансфертного ціноутворення.

Запровадження цих змін сприятиме підвищенню фіскальної справедливості, зміцненню податкової суверенності України та її гармонізації з глобальними податковими ініціативами.

Список використаних джерел

1. OECD Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version. Paris, 2017. 392 p.
2. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report. Paris, 2015. 140 p.
3. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York, 2021. 264 p.
4. OECD. Attribution of Profits to Permanent Establishments. Paris, 2010. 240 p.
5. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Brussels, 2018. COM(2018) 148 final.
6. Щолкіна Г.В. Постійне представництво нерезидента в Україні: податково-правовий аспект. *Вісник податкової служби України*. 2022. № 3. С. 22–28.
7. Мусячук А.О. Постійне представництво в українському податковому праві: проблеми та напрями розвитку. *Юридичний журнал*. 2023. № 6. С. 41–48.
8. Жернаков М.Ю. Правовий режим ПП в умовах цифровізації. *Бізнес та право*. 2022. № 4. С. 15–21.
9. Harris P. International Tax Law: Principles and Policy. Cambridge, 2020. 568 p.
10. Hoffart B. Taxing the Digital Economy. Amsterdam, 2019. 302 p.

References

1. OECD Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version. Paris, 2017. 392 p.
2. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report. Paris, 2015. 140 p.
3. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York, 2021. 264 p.
4. OECD. Attribution of Profits to Permanent Establishments. Paris, 2010. 240 p.
5. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Brussels, 2018. COM(2018) 148 final.
6. Shcholkina H.V. Permanent representation of a non-resident in Ukraine: tax and legal aspects. *Bulletin of the Tax Service of Ukraine*. 2022. No. 3. pp. 22–28. (in Ukrainian).
7. Musiichuk A.O. Permanent representation in Ukrainian tax law: problems and directions of development. *Legal journal*. 2023. No. 6. pp. 41–48. (in Ukrainian).
8. Zhemakov M.Yu. Legal regime of private enterprises in the context of digitalization. *Business and law*. 2022. No. 4. pp. 15–21. (in Ukrainian).
9. Harris P. International Tax Law: Principles and Policy. Cambridge, 2020. 568 p.
10. Hoffart B. Taxing the Digital Economy. Amsterdam, 2019. 302 p.

Oleksandr BOBOSHKO

postgraduate student, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3467-8991>

RETHINKING THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE DIGITAL ECONOMY: COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS AND PROPOSALS FOR TAX REFORM

The paper examines the modern transformation of the concept of permanent establishment (PE) in the context of the digital economy. It reveals the historical evolution of approaches to defining PE in international tax law and analyzes methods of profit attribution in accordance with the OECD Model Tax Convention, in particular the arm's length principle and the functionally separate entity approach. Special attention is paid to the challenges posed to the classical PE model by the rapid development of digital business models, which enable non-residents to generate substantial income in foreign jurisdictions without physical presence. The study highlights the approaches of the OECD, the European Union, and individual countries in addressing the taxation of digital companies, including the introduction of the concept of significant digital presence and the digital services tax.

The national tax legislation of Ukraine is analyzed in terms of PE regulation, with its limitations identified in light of digitalization. The paper substantiates the need for legislative reform to ensure tax fairness and fiscal sovereignty. It proposes criteria for determining digital PE, such as income thresholds, number of users, and number of online contracts.

Recommendations are provided on the implementation of international initiatives, updating transfer pricing approaches in the digital dimension, and introducing reporting requirements for global digital companies. The findings have theoretical and practical value for modernizing tax regulation in Ukraine.

Keywords: permanent establishment, digital economy, profit attribution, transfer pricing, tax sovereignty, OECD, digital presence, Ukraine