

ГЕНЕЗИС КОНЦЕПЦІЇ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В МІЖНАРОДНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ

THE GENESIS OF THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT IN INTERNATIONAL TAX LAW AND PROSPECTS FOR ITS DEVELOPMENT

Миськів М.С., магістр права

Національний університет «Києво-Могилянська академія»

Стаття присвячена комплексному дослідженню виникнення та історичного розвитку концепції постійного представництва в міжнародному податковому праві. Автор простежує її еволюцію від зародження в кінці XIX століття до сучасних викликів, пов'язаних із цифровою економікою.

У роботі аналізуються ключові етапи формування концепції постійного представництва. Зокрема, увага приділяється першим нормативним актам, які заклали правову основу для визначення цього поняття, а також значенню двосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, які уклалися між країнами до Першої світової війни. Значна частина дослідження присвячена ролі міжнародних організацій у розвитку концепції постійного представництва. Зокрема, аналізується внесок Ліги Націй та її Модельної конвенції 1928 року, яка встановила важливі критерії для визначення постійних представництв та висвітлюється діяльність ОЕСР у повоєнний період після Другої світової війни. Розглядаються сучасні виклики, з якими стикається концепція постійного представництва в умовах електронної комерції та аналізуються останні ініціативи в рамках плану BEPS, зокрема зміни, спрямовані на протидію штучному уникненню статусу постійного представництва.

Особлива увага приділяється перспективам впровадження підходу «значної економічної присутності» як можливого варіанту для оподаткування цифрових послуг. Розглядаються основні фактори, які можуть визначати значну економічну присутність: фактор доходу, який пропонується встановлювати на основі розміру доходу, згенерованого у державі від цифрових транзакцій; цифрові фактори, такі як локалізований домен, цифрова платформа чи місцеві опції оплати; та фактори, пов'язані з користувачами, включаючи кількість активних користувачів та регулярність укладення онлайн-договорів. Автор також звертає увагу на наявну практику імплементації підходу значної економічної присутності, що вказує на тенденцію до адаптації податкових систем до викликів цифрової економіки.

Автор підкреслює необхідність продовження аналізу можливих модифікацій концепції постійного представництва для справедливого розподілу податкових надходжень в умовах глобальної цифрової економіки.

Ключові слова: подвійне оподаткування, ОЕСР, BEPS, цифрова економіка, значна економічна присутність.

The article is devoted to a comprehensive study of the emergence and historical development of the concept of permanent establishment in international tax law. The author traces its evolution from its inception at the end of the nineteenth century to the modern challenges associated with the digital economy.

The research paper analyses the key stages of the formation of the concept of a permanent establishment. In particular, attention is paid to the first legal acts that laid the regulatory framework for the definition of this concept, as well as the meaning of bilateral international treaties on the avoidance of double taxation, which were concluded between countries before the First World War. A part of the study is devoted to the role of international organizations in the development of the concept of permanent establishment. In particular, the contribution of the League of Nations and its 1928 Model Convention, which established important criteria for determining permanent establishments, as well as the actions carried out by the OECD in the post-World War II period. The research examines the current challenges faced by the concept of permanent establishment in the context of e-commerce and analyses the latest initiatives under the BEPS plan, in particular, changes aimed at preventing artificial avoidance of permanent establishment status.

Specific attention is paid to the prospects for introducing a "significant economic presence" approach as a possible option for taxation of digital services. The main factors that can determine significant economic presence are considered: the revenue factor, which is proposed to be based on the amount of revenue generated in the state from digital transactions; digital factors, such as a localised domain, digital platform or local payment options; and user-related factors, including the number of active users and the regularity of online transactions.

The author emphasises the importance of further analysis of possible modifications to the concept of permanent establishment to ensure fair distribution of tax revenues in the global digital economy.

Key words: double taxation, OECD, BEPS, digital economy, significant economic presence.

Інтенсифікація економічного обороту в Європі XIX століття, зумовлена промисловою революцією, розширенням міжнародної торгівлі та зростанням транснаціональних операцій, спричинила необхідність системного правового регулювання діяльності іноземних суб'єктів господарювання. Однією з ключових реакцій на ці зміни стало формування концепції постійного представництва в податковому праві, яка виникла як механізм оподаткування іноземних підприємств, що провадили господарську діяльність за межами юрисдикції резидентності суб'єкта господарювання.

Розвиток цієї концепції відображає еволюцію поглядів на справедливий розподіл податкових навантажень між державами. Поступово постійні представництва перетворились з інструменту фіскального контролю на складний правовий механізм, що враховує низку критеріїв діяльності підприємства, а не лише його формальну присутність на території іншої держави.

Дослідження генезису концепції постійних представництв дозволяє краще зрозуміти сучасні виклики в міжна-

родному податковому праві, пов'язані з цифровою епохою економіки.

Аналіз наукових досліджень демонструє, що питання виникнення, історичного розвитку та перспектив постійних представництв отримали більш ґрунтовне висвітлення в зарубіжній літературі, ніж у вітчизняній. Зокрема, значний внесок у цю тематику зробили такі вчені, як Арвід Ааге Скаар, Майкл Кобецькі, Бенджамін Вокер, Томаш Возняк, Йоахім Дітер Кольк, Жулі Беллемар, Вішеш Дхулдґоя, Імаколата Джуліано, Емануела Ронделлі та інші. Серед українських дослідників варто виділити Галину Заболотну, Володимира Решоту та Світлану Ковальську.

Метою статті є дослідження історичного розвитку концепції постійного представництва в податковому праві та аналіз її сучасних викликів у контексті цифрової економіки.

Виклад основного матеріалу. Поняття «постійне представництво» (Betriebsstätte) вперше згадується в Пруському промисловому кодексі від 17 січня 1845 року,

де його було запроваджено як механізм для запобігання подвійному оподаткуванню між містами та муніципалітетами [1, с. 2]. Водночас, прийняття промислового кодексу було орієнтоване на інші аспекти, такі як регулювання розвитку текстильної промисловості, просування німецького митного союзу та заборона страйків, а не безпосередньо вирішення питань оподаткування [2, с. 20].

Важливого значення для розвитку постійного представництва має термін «стійке місце торгівлі» (*stehendes Gewerbe*), яке було закріплено в прусько-саксонській угоді 1869 року. Пруська концепція стійкого місця торгівлі вимагала виконання двох умов: i) постійне місцезнаходження в іншій державі; та ii) намір продовжувати здійснення господарської діяльності у цьому місці [3, с. 1–2].

Прусько-саксонська угода швидко втратила чинність, у зв'язку з прийняттям Акту про ліквідацію подвійного оподаткування від 13 травня 1870 року, який діяв для всього Північнонімецького союзу. Нове правове регулювання в більшості його положень ґрунтувалося на нормах, застосованих в угоді 1869 року, зокрема щодо стійкого місця торгівлі. Проте його лаконічний характер і відсутність визначень багатьох дотичних термінів, що використовуються в ньому, не вирішувала трьох важливих питань, пов'язаних з оподаткуванням господарської діяльності, що ведеться в іншій федеральній землі, ніж землі проживання платника податків. По-перше, не роз'яснено, які саме дії дозволяють віднести їх до доказів господарської діяльності. По-друге, в якій федеративній землі слід оподатковувати діяльність, якщо вона здійснюється одночасно на території кількох земель, і як слід розподіляти дохід між ними. По-третє, які відносини повинні існувати між доходом і суб'єктом, який має право на його отримання [4, с. 49–50].

У подальших нормативних актах німецького права знову повернули термін «постійне представництво» (*Betriebsstätte*), що згадувалось в Пруському промисловому кодексі, а обидва критерії визначені для стійкого місця торгівлі стали основними елементами концепції постійного представництва, яка закріпилася у міжнародному договорі присвяченому питанням уникнення подвійного оподаткування між Австро-Угорщиною та Пруссією у 1899 році [4, с. 53; 5, с. 13]. Як наслідок, прибуток, отриманий пруським підприємством в Австро-Угорщині, міг оподатковуватися в Австро-Угорщині, і навпаки.

Починаючи з цього договору, країни Центральної Європи укладали інші двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування, які містили подібні положення щодо постійних представництв. Така практика тривала до початку Першої світової війни в 1914 році, що свідчить про певну усталеність у регулюванні постійних представництв в міжнародному оподаткуванні [5, с. 13].

Після Першої світової війни значну роль у розвитку концепції постійних представництв відіграла Ліга Націй та її комітети з експертів у галузі права, які готували звіти щодо питань уникнення подвійного оподаткування. У 1928 році Модельна конвенція про запобігання подвійному оподаткуванню Ліги Націй стала результатом роботи Загальних зборів урядових експертів з питань подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування. Визначення постійного представництва в документі охоплювало різноманітні форми ділової присутності, включаючи «реальні центри управління, філії, фабрики, агентства, склади, офіси, депо» [6, с. 122–124].

Модельна конвенція 1928 року також встановила важливі критерії для визначення незалежних агентів та запропонувала підходи до розподілу прибутку між постійним представництвом та головним офісом. Зокрема, було визначено, що підприємство, яке здійснює операції в іншій країні через добросовісного агента (наприклад, брокера або комісіонера), не підпадає оподаткуванню в цій країні. При цьому, агент вважався добросовісним, якщо він був

повністю незалежним як з економічної, так і з правової точки зору. Крім того, у Коментарі до Модельної конвенції зазначається, що винагорода незалежного агента не повинна бути нижчою за ту, що вважається звичайною винагородою [6, с. 122–123].

Щодо розподілу прибутку, то Модельна конвенція передбачала, що кожна з договірних держав має право оподатковувати частину доходу, отриману на її території, причому компетентні органи обох держав повинні були узгодити основу такого розподілу. Серед критеріїв, які мали братись до уваги при розподілі були характер діяльності, розмір залученого капіталу, кількість працівників, розмір оплачуваної винагороди, доходи і т.д. [6, с. 125].

Після Другої світової війни торгівля та міжнародні відносини зростали і, як наслідок, зростала потреба у перегляді та вдосконаленні концепції постійного представництва у міжнародному податковому праві. Організація економічного співробітництва і розвитку (надалі «ОЕСР») (спочатку відома як Організація європейського економічного простору) продовжила роботу розпочату Лігою Націй, з метою забезпечення реалізації принципів, визначень, правил і методів, що використовуються в модельних конвенціях.

У 1960-их роках Фіскальний комітет ОЕСР заклав основи сучасного визначення постійного представництва, сформувавши його як «фіксоване місце ведення бізнесу, через яке підприємство повністю або частково здійснює свою господарську діяльність». Особливу увагу було приділено статусу залежних агентів, встановивши два критерії: i) формальний – право укладати контракти, та ii) фактичний – регулярне використання цього права [5, с. 17].

В подальшому ОЕСР зберігала базові принципи визначення постійного представництва, однак справжній виклик традиційній концепції виник у 2000-их роках через прогрес в цифровій економіці. Хоча ОЕСР ініціювала спеціальні дослідження впливу електронної комерції (зокрема, проблеми оподаткування віртуальних бізнес-моделей без фізичної присутності), фундаментальні критерії постійного представництва не змінилися. Це викликало дискусії про адекватність класичних підходів у нових економічних реаліях [5, с. 18].

Важливим кроком стало введення в 2008 році терміну «сервісного постійного представництва», яке може виникати навіть за відсутності фізичного місця діяльності іноземного підприємства. Коментар ОЕСР передбачає дві незалежні підстави, наявність будь-якої з них може призвести до створення сервісного постійного представництва. Перша стосується розгляду кількості днів фізичної присутності фізичної особи у поєднанні з валовим доходом. Друга стосується врахування кількості днів, що стосуються тривалості проекту [5, с. 18].

Наразі останній прийнятий крок щодо реформування концепції постійних представництв був здійснений у рамках «Плану дій з розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (*Base erosion and Profit Shifting – BEPS*). Крок 7 плану BEPS полягає у протидії штучному уникненню статусу постійного представництва через низку ключових змін. Так, були запроваджені антифрагментаційні правила, які забороняють компаніям уникати визнання постійних представництв шляхом розділення єдиного бізнес-процесу на численні дрібні операції, що формально мають допоміжний та підготовчий характер та здійснення яких не утворювало постійне представництво. Таким чином, їх комбінація може призвести до визнання постійного представництва, якщо сукупний характер діяльності виходить за рамки допоміжного та підготовчого [7, с. 10].

Інші зміни стосуються агентських схем. Тепер агенти втрачають статус «незалежного», якщо їх діяльність зосереджена переважно на обслуговуванні однієї компанії [7, с. 10].

Такі зміни значно звужують можливості міжнародних компаній уникати оподаткування в країнах, де вони фактично ведуть господарську діяльність, закриваючи раніше популярні схеми (бізнес-моделі). Проте сучасні глобальні процеси призвели до появи нових бізнес-моделей, особливо у транснаціональних компаніях, які значною мірою орієнтовані на Інтернет та/або нематеріальні активи. Як приклад можна навести онлайн-платформи, що можуть мати мільйони користувачів у країні, не маючи там офісу, серверів, співробітників, іншого залученого персоналу тощо. Такі бізнес-моделі у епоху цифрової економіки кидають виклик існуючим правилам міжнародного оподаткування та посилюють розмивання оподатковуваної бази й виведення прибутку з-під оподаткування.

Одним із можливих підходів до вирішення проблеми оподаткування цифрових послуг є модифікація концепції постійних представництв, шляхом запровадження нового зв'язку (nexus) у державі-джерелі доходу, що буде охоплювати прибутки від цифрової діяльності. Даний nexus отримав назву «значна економічна присутність» (significant economic presence).

Вперше підхід значної економічної присутності згадується у Фінальному звіті до Кроку 1 плану BEPS, який присвячено вирішенню податкових проблем в умовах цифрової економіки. Відповідно до Фінального звіту, значна економічна присутність буде визначатись за допомогою трьох факторів: дохід, цифрові технології та відносини з користувачем [8, с. 107–108].

Фактор доходу пропонується встановлювати на основі розміру доходу, який було згенеровано у державі підприємством-нерезидентом від цифрових транзакцій, при цьому продажі здійснюються дистанційно через веб-сайт або шляхом укладення онлайн-контракту на цифровій платформі. Поріг доходу також мав би бути встановлений таким чином, щоб не обтяжувати виконанням зобов'язань підприємств-нерезидентів, які отримують невеликий дохід у державі-джерелі доходу. Складністю даного критерію є необхідність впровадження процесів для відстеження та підтвердження продажів, здійснених підприємством-нерезидентом дистанційно в межах певної держави [9].

У поєднанні з фактором доходу для виконання тесту на значну економічну присутність можуть бути залучені різноманітні **цифрові фактори**. Так, підприємство-нерезидент, орієнтоване на клієнтів або користувачів у певній

країні, як правило, створює веб-сайт із локалізованим або спеціалізованим доменним ім'ям держави-джерела. Також через відмінності в мовах, культурах та регулюванні між країнами, підприємствам, які хочуть полегшити взаємодію з місцевими користувачами або клієнтами за допомогою цифрових платформ, доводиться інтегрувати свої товари та послуги з комерційним та правовим контекстом локального середовища. Наприклад, YouTube надає користувачам кілька мов на вибір, що важливо для залучення значної кількості місцевих користувачів. До того ж, якщо підприємство пропонує місцеві варіанти оплати, коли клієнт здійснює онлайн-покупку, це можна розглядати як цифровий фактор, оскільки це свідчить про інтеграцію в бізнес-середовище цієї країни [10].

Останнім є **фактори, пов'язані з користувачами**, оскільки користувач та пов'язані з ним дані відіграють значну роль у цифровій економіці. Вони можуть включати щомісячну кількість активних користувачів, укладення онлайн-договорів тощо. Таким чином, кількість зареєстрованих користувачів, які авторизувалися та відвідували цифрову платформу підприємства кожні 30 днів, може вказувати як на розмір, так і на рівень взаємодії між підприємствами-нерезидентами та місцевими користувачами. Крім того, регулярне укладення договорів вважається також важливим критерієм, що показує участь підприємства в економіці держави-джерела доходу [10].

Варто відзначити, що зазначений вище або модифікований підхід значної економічної присутності уже імплементований у ряді держав, зокрема, Італії, Нігерії, Туреччині, Ізраїлі тощо [11].

Висновки. Отже, концепція постійного представництва протягом своєї історії демонструє високий рівень адаптивності до зовнішніх умов, які були характерними для ведення бізнесу у відповідні часові періоди. Проте сучасні виклики цифрової економіки змушують знову переосмислювати визначення постійного представництва, яке наразі закріпилося як «фіксоване місце ведення бізнесу». Одним із запропонованих варіантів вирішення цієї проблеми є введення підходу значної економічної присутності, що враховує фактори доходу, використання цифрових технологій та взаємодії з користувачами. Наразі цей підхід потребує подальшого аналізу, зокрема у частинні внесення змін до Модельних конвенцій та вирішення питання розподілу прибутку між державою-джерелом доходу та державою-резидентності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Reiter M. Die Betriebsstätte im nationalen Steuerrecht, aktuelle Entwicklungen : Masterarb. Wien, 2021. 105 p. URL: <https://pub.fh-campuswien.ac.at/obvfcwhsacc/download/pdf/6189909> (date of access: 06.06.2025).
2. Casonato S. Permanent Establishment in the time of COVID-19: a concept to revise? : Master's thesis. Venice, 2023. 161 p. URL: <https://unitesi.unive.it/retrieve/3ae3a7c5-a5be-4401-8d04-6cea109cd971/841573-1244052.pdf> (date of access: 06.06.2025).
3. Walker B. The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept. *UNSW Business School*. 2018. URL: <https://www.unsw.edu.au/business/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf> (date of access: 06.06.2025).
4. Woźniak T. Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym. *Wolters Kluwer Polska*. 2022. 764 p.
5. Chaffey A. Permanent Establishment Dilemma In The Digital Economy : Thesis. Johannesburg, 2014. 74 p. URL: <https://ujcontent.uj.ac.za/esploro/outputs/graduate/Permanent-establishment-dilemma-in-the-digital/9910577907691/filesAndLinks?index=0> (date of access: 06.06.2025).
6. Kobetsky M. History of tax treaties and the permanent establishment concept. *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2011. 468 p. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511977855>.
7. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. OECD, 2015. 48 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en> (date of access: 06.06.2025).
8. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD, 2015. 287 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 06.06.2025).
9. Dhuldhoya V. The Future of the Permanent Establishment Concept. *Bulletin for International Taxation*. 2018. Vol. 72, no. 4a/Special Issue. DOI: <https://doi.org/10.59403/q53pbj> (date of access: 06.06.2025).
10. Giuliano I., Rondelli E. Permanent Establishments: A Conceptual Analysis and Challenges Ahead. *European Taxation*. 2025. Vol. 65, no. 2/3.
11. Christians A., Towfigh K. Significant Economic Presence (SEP): Threshold to Taxing Digital Profits, *CTF Digital Tax Log*. 2020, Entry #4. URL: https://www.ctf.ca/EN/Newsletters/Blogs_and_Reports/Digital_Services_Updates/Entries/Entry04.aspx (date of access: 06.06.2025).