

Міністерство освіти і науки України

Національний університет "Києво-Могилянська академія"

Факультет правничих наук

Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

Магістерська робота

освітній ступінь - магістр

на тему: **«ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ
ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В УКРАЇНІ»**

Виконав: студент магістерської
програми, спеціальності 081 «Право»

Трачук Віталій Володимирович

Керівник: Кравченко Н.Г.,
кандидат юридичних наук, доцент

Рецензент _____
(прізвище та ініціали)

Магістерська робота захищена з
оцінкою «_____»

Секретар ЕК _____
«_____» _____ 2019 р.

Київ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	5
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ.....	10
РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ «ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА» В МІЖНАРОДНОМУ ТА НАЦІОНАЛЬНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ.....	11
1.1. Історія поняття «постійного представництва» в міжнародному аспекті	11
1.2. Визначення поняття «постійного представництва»	15
1.3. Поняття "постійного представництва" у міжнародних конвенціях.....	17
1.3.1. Поняття «постійного представництва» відповідно до Модельної конвенції ОЕСР	18
1.3.2. Поняття «постійного представництва» відповідно до Модельної конвенції ООН	21
1.3.3. Поняття "постійного представництва" відповідно до Модельної конвенції США	24
1.4. Поняття "постійного представництва" у національному праві деяких країн	24
1.4.1. Великобританія	25
1.4.2. США	25
1.4.3. Німеччина	26
1.4.4. Франція.....	26
1.4.5. Російська Федерація.....	27
1.4.6. Індія	28
1.5. Історія поняття «постійного представництва нерезидента» в українському праві	29
1.6. Висновки до Розділу 1	31

РОЗДІЛ 2. НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ В УКРАЇНІ	34
2.1. Визначення постійних представництв в українському праві.....	34
2.1.1. Постійне місце діяльності.....	34
2.1.2. Залежний агент	39
2.1.3. Надання послуг	40
2.1.4. Будівельний майданчик	41
2.2. Судова практика України щодо визначення постійного представництва	42
2.3. Механізм оподаткування постійних представництв в українському праві	44
2.3.1. Загальна модель	44
2.3.2. Модель «відокремленого балансу»	45
2.3.3. Модель «коефіцієнту 0.7»	46
2.3.4. Залежний агент	47
2.4. Постійне представництво та правила трансфертного ціноутворення.....	49
2.5. Постійне представництво та інші податки.....	51
2.5.1. Податок на доходи нерезидентів.....	51
2.5.2. Податок на додану вартість	53
2.5.3. Податок на доходи фізичних осіб	54
2.6. Застосування положень міжнародних договорів України для визначення та оподаткування постійних представництв.....	55
2.7. Висновки до Розділу 2	56
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ.....	58

3.1. Проблемні аспекти визначення постійного представництва	59
3.1.1. <i>Заходи протидії BEPS від ОЕСР</i>	59
3.1.2. <i>Визначення постійного представництва в умовах цифрової економіки</i>	65
3.2. Проблемні аспекти механізму оподаткування постійного представництва.....	68
3.2.1. <i>Authorized OECD Approach</i>	69
3.2.2. <i>Застосування Authorized OECD Approach в Україні</i>	74
3.2.3. <i>Оподаткування постійного представництва в умовах цифрової економіки</i>	83
3.3. Інститут постійного представництва та податок на виведений капітал.	85
3.4. Висновки до Розділу 3	87
ВИСНОВКИ.....	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	97

ВСТУП

Тема оподаткування перебуває на межі різних дисциплін і досліджується як правниками, так і економістами, політологами та соціологами. Саме податкові надходження забезпечують можливість існування та функціонування держави. Оскільки Україна є правовою державою, оподаткування як резидентів, так і нерезидентів повинно відповідати загальним принципам права та правам людини. Зокрема, оподаткування прибутків нерезидентів повинно бути справедливим, пропорційним, недискримінаційним, загальним та відповідати меті побудови суспільства для людей.

Актуальність дослідження. У цьому контексті оподаткування нерезидентів завжди було дискусійною темою, однак особливої актуальності вона набула саме в умовах сучасної глобалізованої та цифрової економіки.

Дискусійність цієї теми зумовлена тим, що оподаткування нерезидентів передбачає конфлікт податкових юрисдикцій різних суверенних держав. З одного боку існує податкова юрисдикція держави, резидентом якої є особа, що здійснює транскордонну господарську діяльність. З іншого боку існує територіальна податкова юрисдикція держави джерела доходу від такої транскордонної господарської діяльності. Саме для вирішення такого конфлікту юрисдикцій і було розроблено інститут постійного представництва, який дозволяє визначити умови, за яких податкова юрисдикція держави джерела доходу може переважати над юрисдикцією країни резидентства відповідного підприємства.

Оскільки Україна на сьогодні є переважно країною джерела доходу, з огляду на сировинну орієнтацію її економіки та переважання імпорту над експортом, то необхідно розробити сучасний та ефективний механізм оподаткування доходів нерезидентів від підприємницької діяльності. Зважаючи на вимоги Міжнародного валютного фонду щодо обмеження дефіциту державного бюджету, такий механізм має величезну політичну та економічну

вагу, будучи наділений високим потенціалом в контексті поповнення бюджету без збільшення прямого податкового тягара на населення України.

Оподаткування доходів нерезидентів з джерелом походження в Україні здійснюється двома шляхами: (1) через встановлення податку на доходи нерезидентів (який функціонує в Україні доволі активно та ефективно) та (2) через застосування інституту «постійного представництва нерезидента» задля оподаткування комерційних доходів відповідних нерезидентів. Саме другий спосіб за роки незалежності України так і не був достатньо сформований і потребує ґрунтовного аналізу та реформування.

Судова та адміністративна практика свідчить про суттєві проблеми в розумінні інституту «постійного представництва нерезидента» в Україні. Поняття постійного представництва часто було синонімом зареєстрованого представництва нерезидента в Україні відповідно до законодавства про зовнішньоекономічну діяльність. Сьогодні очікувані зміни до законодавства пропонують реформування правил оподаткування постійних представництв, а тому для правильного застосування відповідних новел варто розробити відповідне теоретичне підґрунтя.

Таким чином, існує необхідність вироблення сучасного наукового та практичного розуміння поняття «постійного представництва нерезидента» у сфері податкового права України та потребою встановлення правильної, загальної і сталої практики застосування відповідної концепції українськими судами, органами державної влади та приватними юристами.

Мета і завдання роботи. Метою даної роботи є здійснення системного аналізу нормативного визначення та оподаткування постійних представництв на міжнародному та національному рівнях, а також виявлення й аналіз основних проблем національного правового регулювання інституту постійного представництва нерезидента в Україні.

Для реалізації такої мети потрібно вирішити наступні завдання:

1) здійснити аналіз історії поняття «постійного представництва» в міжнародному контексті;

- 2) проаналізувати сучасні доктринальні підходи до визначення поняття «постійного представництва»;
- 3) проаналізувати міжнародні напрацювання щодо визначення й оподаткування постійного представництва нерезидента (зокрема, в порівняльному аспекті);
- 4) здійснити аналіз правового регулювання постійного представництва у національному праві Великобританії США, Німеччини, Франції, Російської Федерації та Індії;
- 5) дослідити історію поняття «постійного представництва» в українському праві;
- 6) проаналізувати визначення постійного представництва відповідно до українського податкового права;
- 7) дослідити судову практику України щодо визначення постійних представництв;
- 8) окреслити механізми оподаткування постійних представництв в українському праві;
- 9) охарактеризувати особливості застосування правил трансфертного ціноутворення України до оподаткування постійного представництва;
- 10) проаналізувати особливості оподаткування постійного представництва іншими податками, ніж податок на прибуток підприємств;
- 11) визначити правила застосування положень міжнародних договорів України для визначення та оподаткування постійних представництв;
- 12) дослідити проблемні аспекти визначення постійного представництва;
- 13) визначити проблемні аспекти механізму оподаткування постійного представництва;
- 14) окреслити проблемні аспекти визначення інституту постійного представництва в контексті можливого запровадження податку на виведений капітал;
- 15) запропонувати шляхи удосконалення практики застосування та тлумачення норм інституту постійного представництва нерезидента в Україні в

сучасних умовах та пропозиції щодо внесенням змін в податкове законодавство України у цьому контексті.

Об'єктом дослідження є податково-правовий інститут постійного представництва в податковому праві України та відповідний інститут міжнародного податкового права.

Предметом дослідження є правове регулювання оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні, виражене, зокрема, в нормативно-правових актах, судовій та адміністративній практиці застосування відповідних інститутів, міжнародні рекомендації щодо правового регулювання таких інститутів, іноземне регулювання щодо оподаткування прибутків нерезидентів від підприємницької діяльності.

Методи дослідження. Для досягнення вказаної мети і виконання поставлених завдань при написанні даної магістерської роботи було використано загальнонаукові і спеціально-наукові методи пізнання. Із загальнонаукових автором були використані методи аналізу, синтезу, аналогії, системного підходу, формально-логічний, порівняльно-історичний методи, герменевтичний метод, а зі спеціально-наукових - метод порівняльного правознавства, порівняльно-правового аналізу та метод юридичного моделювання.

Метод аналізу допоміг визначити тенденції в застосуванні норм права, проаналізувати субінститути та норми податкового права. У сукупності з методом синтезу він дозволив визначити взаємозв'язки між відповідними правовими нормами та інститутами. Метод системного підходу дозволив поглянути на елементи правого регулювання постійних представництв в Україні в сукупності відношень і зав'язків між ними. Порівняльно-історичний метод допоміг проаналізувати зміни, що відбувалися в податковому законодавстві.

Методи порівняльного правознавства та порівняльно-правового аналізу надали можливість зробити порівняльний аналіз українського регулювання оподаткування постійних представництв та відповідних міжнародних стандартів, іноземного податкового законодавства. Формально-логічний метод дозволив автору зробити висновки зі здійсненого дослідження.

Герменевтичний метод дав авторові можливість детальніше проаналізувати норми законодавства, застосовуючи різноманітні способи тлумачення норм права. Метод аналогії та метод юридичного моделювання надав можливість автору запропонувати зміни до законодавства та проаналізувати їх ефективність.

Основою цього дослідження є діалектичний метод наукового пізнання, який дозволив дослідити особливості правового регулювання і розвитку інституту «постійного представництва нерезидента» в Україні.

Теоретичну основу дослідження склали наукові праці українських та іноземних правників: С. Гаджо, С. Гарбаріно, М. Панків, А. Плейдсієр, Ю.Г. Дем'янчук, О. І. Максак, Г. В. Щолкіна, Г. В. Ярулліна, Л. Касто, Б. Хоффарт, Д. Джонс, Д. Людіке, С. Лінкольн, Ю. Масуї, Ф. Мортер, В. Солілова, М. Стайндл, Е. Вілла, М. Каталді, М. Кобетський, Е. Реймер, А. Раст, І. М. Мусійчук, О. Ю. Коннов, Є. М. Хіссаматуліна та інших.

Практичне значення дослідження полягає в тому, що теоретичні напрацювання та рекомендації, надані в цій магістерській роботі, можуть бути використані в:

- науковій сфері – сформульовані висновки можуть бути використані у майбутніх дослідженнях оподаткування комерційних доходів нерезидентів;
- правозастосовній та правотворчій сфері – висновки і рекомендації повинні бути використані для удосконалення законодавства та судової практики щодо оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні; та
- процесі навчання – положення цієї магістерської роботи варто використовуватися для навчання та підготовки підручників для студентів вищих навчальних закладів.

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, чотирнадцять підрозділів, двадцяти п'яти частин підрозділів, висновків за кожним розділом, загальних висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дослідження – 123 сторінки, у тому числі список використаних джерел (192 найменування) складає 27 сторінок.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ

ОЕСР/OECD	Організація економічного співробітництва і розвитку
ООН	Організація Об'єднаних Націй
BEPS	Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (англ. « <i>base erosion and profit shifting</i> »)
MLI	Багатостороння конвенція щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування
США	Сполучені Штати Америки
ПДВ	Податок на додану вартість
ПКУ	Податковий кодекс України

РОЗДІЛ 1.

ПОНЯТТЯ «ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА» В МІЖНАРОДНОМУ ТА НАЦІОНАЛЬНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

У даному розділі для цілей дослідження та розуміння поняття постійного представництва автор проаналізує історію виникнення цього поняття в контексті міжнародного оподаткування у світі загалом та в Україні зокрема, здійснить порівняльний аналіз положень міжнародних модельних конвенції щодо визначення та механізмів оподаткування постійних представництв, а також розгляне основні правила щодо оподаткування комерційних прибутків нерезидентів в деяких інших юрисдикціях.

1.1. ІСТОРІЯ ПОНЯТТЯ «ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА» В МІЖНАРОДНОМУ АСПЕКТІ

Поняття «постійного представництва» виникло в німецькому праві в середині XIX століття [145, с. 110].¹ Так, муніципалітети Пруссії установлювали законодавство, відповідно до якого здійснення господарської діяльності через постійне місце діяльності повинно оподатковуватися за місцезнаходженням останнього, а не за місцезнаходженням його власника [145, с. 110]. Власне термін «постійне представництво» був вперше використаний у німецькому праві у 1885 році та кодифікований у Пруссії у 1891 році [145, с. 110; 192, с. 2]. Наступним важливим кроком у цьому контексті було використання поняття "постійного представництва" для уникнення подвійного оподаткування в межах німецької

¹ Тут і надалі переклад іноземної літератури та нормативних джерел здійснений мною, Трачуком В.В.

федерації відповідно до Німецького акту про подвійне оподаткування 1909 року [145, с. 110; 192, с. 2].

У сучасному сенсі поняття «постійного представництва» для цілей уникнення подвійного оподаткування в міжнародному контексті було включене в міжнародний договір між Австро-Угорщиною та Пруссією в 1899 році [145, с. 110; 192, с. 3]. Відповідно до цього договору тільки держава, в якій знаходиться постійне представництво, могла оподатковувати прибутки такого постійного представництва [145, с. 110].

Після Першої світової війни над питаннями міжнародного оподаткування, зокрема, уникнення подвійного оподаткування, почала працювати Ліга націй. У лютому 1925 року Комітету з подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування було доручено підготувати проект двостороннього договору про уникнення подвійного оподаткування [145, с. 12; 192, с. 4]. Такий проект було підготовлено у 1927 році [146, Part 1[B], para. 2; 145, с. 121; 192, с. 7]. У цьому проекті було чітко зафіксовано, що держава джерела доходу може оподатковувати прибутки постійного представництва, яке існує на її суверенній території [145, с. 122].

У 1928 році Загальні збори урядових експертів з подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування ухвалили новий звіт, в якому вказано, що держави узгоджуватимуть суми прибутків нерезидента однієї держави, який має постійне представництво в іншій державі, що оподатковуватимуться ними на двосторонній основі [145, с. 125; 130, с. 109; 146, Part 1[B], para. 2;]. У такому Звіті, як зазначає Б. Хоффарт, перш за все наголошувалося на тому, що право держави джерела доходу оподатковувати прибуток, згенерований в межах її території прирівнюється до її давно визнаного права державного суверенітету на власні природні ресурси [130, с. 109]. Варто зауважити, що рекомендувалося здійснювати віднесення прибутків до постійного представництва на основі чисельності працівників, виплаченої заробітної плати, витрат та вкладеного капіталу [145, с. 125]. Таким чином, звіт 1928 року не надавав перевагу застосуванню принципу «витягнутої руки» та «окремого обліку» для цілей

оподаткування постійних представництв [145, с. 125]. Навпаки, існують думки, що Фіскальний комітет Ліги націй надавав перевагу принципу «формулярного віднесення» згідно із зустрічню 1930 року [145, с. 132].

У 1929 році, як зазначають Д. Джонс та Д. Джюдіке, Фіскальний комітет Ліги націй видав Звіт, в якому визначив поняття «постійного представництва» та «незалежного агента» [132, с. 212; 192, с. 7-8]. У Звіті істотними ознаками взаємозв'язку агента та іноземної компанії, яка є постійним представництвом, є: (1) дозвіл діяти від імені іноземної компанії, (2) факт регулярного здійснення такої діяльності, (3) який здійснюється у певній установі [132, с. 212].

Однак, уже у 1933 році відповідно до Звіту Керролл (англ. «*Carroll Report*») застосування принципу «витягнутої руки» та окремого обліку в межах однієї особи уже було визнано кращим підходом до оподаткування постійних представництв нерезидентів [145, с. 134; 121, с. 7-8; 138, с. 129; 137, с. 30; 192, с. 12-13]. Фіскальний комітет Ліги націй підтвердив, що варто оподатковувати постійне представництво нерезидента так, неначе воно є окремим і незалежним підприємством від такого нерезидента [145, с. 134]. Більше того, у Звіті Керролл було окреслено три можливі шляхи віднесення прибутку: (1) метод окремого балансу, (2) емпіричний метод та (3) метод фракційного розподілу [122, с. 29; 121, с. 8-11].

Як було визначено Фіскальним комітетом, робота Ліги націй у податковому контексті вплинула на той факт, що станом на 1935 рік було укладено 140 двосторонніх податкових конвенцій, з яких 60 було укладено з 1929 року [145, с. 138]. У 1945 році Фіскальний комітет Ліги націй встановив, що положення стосовно постійних представництв було наявне практично в усіх укладених на той час двосторонніх податкових конвенціях [145, с. 144].

У Лондонській (1945) та Мехіко (1943) модельних конвенціях вже було надано більш сучасні дефініції постійного представництва, в яких було навіть здійснено розмежування між залежним та незалежним агентом [145, с. 146; 132, с. 213; 138, с. 129; 192, с. 13]. Протокол до статті V Лондонської та Мехіко модельних конвенцій перетворив положення щодо визначення постійного

представництва на те, що вже сильно нагадує сучасну дефініцію, яка міститься в чинних модельних конвенціях.

Після Ліги націй роботу по розробленню модельних конвенцій та, відповідно, визначення постійного представництва взяла на себе Організація європейського економічного розвитку (ОЄЕР) (згодом – Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР)). Так, ОЄЕР заснувала у 1956 році Фіскальний комітет, першим завданням якого стало дослідження поняття «постійного представництва» [192, с. 14; 122, с. 52]. Цим займалася Робоча група I [192, с. 14].

У Першому звіті Робочої групи I було використано загальну дефініцію постійного представництва – постійне місце діяльності на території держави, в якому господарська діяльність підприємства здійснюється повністю або частково [192, с. 14; 132, с. 203]. Також, в цьому звіті було запропоновано відокремити загальне визначення від визначення залежного агента, який прирівнюється до постійного представництва [192, с. 14].

Це і наступні напрацювання Робочої групи I та Фіскального комітету в контексті міжнародного оподаткування були включені до першої опублікованої Модельної конвенції ОЕСР 1977 року, в якій вже міститься практично сучасне визначення постійного представництва нерезидента [192, с. 22; 138, с. 130]. У 1980 році аналогічне визначення постійного представництва (з певними відмінностями в контексті залежного агента) було опубліковане як частина Модельної конвенції ООН [192, с. 23].

У 1994 році ОЕСР внесла певні зміни до Модельної конвенції в контексті визначення постійних представництв у формі залежного агента [192, с. 24]. Відтоді зміни вносилися в коментарі до такої конвенції, а не в сам текст. Однак, у 2017 році до тексту Модельної конвенції ОЕСР були внесені суттєві зміни відповідно до Плану заходів BEPS, які були викликані суттєвими зловживаннями платників податків щодо здійснення бізнес-діяльності без формального виникнення постійного представництва. У 2010 році були внесені зміни щодо

механізму оподаткування постійних представництв задля приведення його у відповідність із Authorized OECD Approach.

Як зазначає Б. Хоффарт, важливість введення концепції «постійного представництва» була продиктована тим, що у випадку, коли договір врегульовує податкові відносини між державою резидентства іноземної компанії та країною, в якій воно фактично знаходиться, «постійне представництво» витісняє податковий зв'язок внутрішнього податкового законодавства країни такого фактичного місцезнаходження іноземної компанії [130, с. 107].

1.2. ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА»

Термін «постійне представництво», як правило, використовується в Україні для позначення зареєстрованих Міністерством економічного розвитку і торгівлі України представництв (філій) іноземних юридичних осіб (нерезидентів), які одночасно реєструються платниками податку на прибуток в Україні [140, с. 30]. Водночас, на противагу терміну «постійне представництво» на практиці часто вживають термін «некомерційне представництво», що є також зареєстрованим представництвом (філією), яка, однак, не вважається платником податку на прибуток підприємств в Україні відповідно до законодавства. Таке вживання терміну «постійне представництво» часто призводить до неправильного розуміння й застосування відповідного поняття, яке насправді має винятково податкове значення і повинно використовуватися тільки для цілей оподаткування.

М. Жернаков розуміє під терміном "постійне представництво" представництва нерезидентів, які здійснюють діяльність на території України [116, с. 102-104]. Однак, М. Жернаков зауважує, що необхідно використовувати цей термін для позначення власне *«процесу реалізації прав та обов'язків особи, яку представляють, а особу, що виконує функції постійного представництва [варто називати] – постійним представником»* [116, с. 103].

Водночас, як правильно вказує Г. Щолкіна, податкове законодавство європейських країн часто розглядає представництво не як учасника відносин, а як результат, тобто діяльність, яка є підставою оподаткування [126, с. 502]. Розвиваючи цю думку, Щолкіна зазначає, що поняття «постійне представництво» не має організаційно-правового значення, а має позначити діяльність іноземної організації, з якої випливає її обов'язок сплачувати податок на прибуток [126, с. 505; 124, с. 461].

Г. Ярулліна також доволі правильно стверджує, що поняття «постійного представництва» є доволі пов'язаним з поняттям «резидентства» платника податку, адже воно фактично позначає податкову «прив'язку» нерезидента до держави джерела доходу [127, с. 70]. Аналогічно, Коннов стверджує, що термін «постійне представництво» використовується для визначення рівня присутності нерезидента в країні ведення діяльності і, відповідно, його податкового статусу [153, с. 35; 148, с. 13].

Мусійчук називає постійне представництво *«визначальною категорією міжнародних податкових відносин»*, стверджуючи, що воно дозволяє поширити податкову юрисдикцію держави на доходи нерезидентів, з джерелом походження у відповідній країні [149, с. 7].

Доволі вдало визначив розглянуте поняття індійський суд - як існування істотного елемента іноземного підприємства в іншій країні, який може бути віднесений до постійного місця діяльності в цій країні і повинен бути віртуальною проекцією іноземного підприємства однієї країни на ґрунт іншої країни [109; 179].

Не даючи конкретного визначення поняттю «постійне представництво», Харріс чітко окреслює його як «пори́г» (англ. *«threshold»*), вказуючи на його сутність як інструменту встановлення межі для юрисдикції держави оподатковувати підприємницькі доходи нерезидентів [120, с. 136].

На думку автора, поняття постійного представництва необхідно розуміти як певний набір критеріїв, які дозволяють визначити, чи іноземна особа (нерезидент) має в країні достатню присутність для того, щоб така держава могла

(на основі відповідної податкової юрисдикції) оподатковувати відповідний дохід від підприємницької діяльності такої особи. Іншими словами, поняття «постійного представництва» є набагато ширшим ніж поняття «представництва (філії) нерезидента, яке сплачує податок на прибуток». Так, поняття «постійного представництва» може також охоплювати випадки, коли нерезидент вважається платником податку на прибуток без наявності в Україні зареєстрованого офісу. Більше того, таке поняття включає випадки, коли у нерезидента взагалі немає офісу (представництва, філії) в Україні, а, до прикладу, лише склад товарів.

Схоже визначення поняттю постійного представництва дала Є. Хісматулліна, вказавши, що постійне представництво не є платником податку, а є обов'язковою характеристикою, за наявності якої у держави виникає право оподатковувати нерезидента [152, с. 13-14].

Варто зауважити, що правове регулювання постійних представництв є орієнтованим не на визначення сутності відповідного поняття, а на окреслення відповідних критеріїв (правил) для встановлення юрисдикції держави джерела доходу оподатковувати комерційні прибутки нерезидента та правила їх обчислення. Саме на ці правила, встановлені на національному та міжнародному рівнях, звертається основна увага даного магістерського дослідження.

1.3. ПОНЯТТЯ "ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА" У МІЖНАРОДНИХ КОНВЕНЦІЯХ

У результаті практично сторічного напрацювання визначення та правил оподаткування постійного представництва нерезидента на сьогодні існує три моделі, розроблені різними авторами – ОЕСР, ООН та Сполученими Штатами Америки (США). Такі моделі слугують основою для розроблення та укладення практично всіх наявних у світі двосторонніх податкових конвенцій.

Так, на основі аналізу, здійсненого автором, виглядає, що міжнародні договори України з наступними юрисдикціями загалом відповідають Модельній

конвенції ОЕСР в контексті визначення постійних представництв: Австрія [34], Бельгія [27], Білорусь [68], Болгарія [35], Бразилія [48], Великобританія [47], Вірменія [69], Греція [19], Естонія [22], Ізраїль [21], Іран [64], Італія [25], Кіпр [38], Латвія [32], Литва [33], Нідерланди [9], Польща [43], Сирія [73], Словенія [44], Угорщина [12], Франція [49], Хорватія [72], Швеція [51], Сербія і Чорногорія [2], Іспанія [13], та Японія [14]. Модельній конвенції ООН в контексті постійних представництв відповідають договори з такими країнами: Азербайджан [16], Алжир [3], В'єтнам [74], Єгипет [17], Ісландія [24], Йорданія [26], Казахстан [37], Королівство Саудівська Аравія [54], Киргизстан [65], Китайська народна республіка [66], Кувейт [63], Ліван [10], Лівія [7], Люксембург [18], Марокко [29], Мексика [55], Об'єднані Арабські Емірати [67], Південноафриканська Республіка [4], Пакистан [23], Румунія [46], Сінгапур [71], Таджикистан [59], Таїланд [31], Туркменістан [6], Узбекистан [60], Чехія [50], Куба [39], Катар [76]. Положення щодо постійних представництв, які містяться в податкових конвенціях з Грузією [20], Данією [28], Індією [36], Індонезією [70], Ірландією [53], Канадою [8], Кореєю [5], Македонією [40], Мальтою [41], Молдовою [42], Монголією [58], Норвегією [30], Португалією [11], Російською Федерацією [77], Словаччиною [15], Туреччиною [75], Фінляндією [45], Німеччиною [61], Швейцарією [52] та Малайзією [62], містять елементи обох модельних конвенцій (ОЕСР та ООН). Закономірно, що тільки договір про уникнення подвійного оподаткування з США базується на модельній конвенції США [56].

1.3.1. Поняття «постійного представництва» відповідно до Модельної конвенції ОЕСР

Визначення та правила оподаткування постійних представництв згідно з Модельною конвенцією ОЕСР є найбільш поширеними у світі. Модельна конвенція ОЕСР є базою для багатьох податкових конвенцій України. У

Модельній конвенції ОЕСР до оподаткування постійних представництв мають пряме відношення дві статті: стаття 5 (Постійне представництво) та стаття 7 (Прибуток від підприємницької діяльності).

На думку Г. Щолкіної, Модельна конвенція ОЕСР визначає право Договірної держави оподатковувати прибуток резидента іншої договірної держави, та визначає три основні ознаки постійних представництв: (1) наявність місця ведення діяльності, (2) фіксація такого місця ведення діяльності, та (3) ведення через таке фіксоване місце ведення діяльності власної господарської діяльності [143, с. 404-405].

Насправді, стаття 5 передбачає визначення постійних представництв та складається з восьми частин, кожна з яких регулює окремий аспект оподаткування постійних представництв. Деталізація розуміння ОЕСР відповідних положень міститься в Коментарях ОЕСР, які повинні братися до уваги при тлумаченні положень податкових конвенцій та в тій чи іншій мірі базуються на Модельній конвенції ОЕСР [134, с. 58-59].

Звісно, визначення ОЕСР охоплює основне, загальне та класичне визначення постійного представництва, яке включає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється бізнес діяльність особи [182, с. М-19; 117, с. 73]. Прикладами такого постійного місця вважають місце менеджменту, офіс, фабрику тощо [182, с. М-19; 143, с. 404]. До постійного представництва ОЕСР прирівнює і «будівельний майданчик» (чи будівельний або інсталяційний проект). Однак, на відміну від загального визначення, такий будівельний майданчик може створювати постійне представництво тільки якщо термін його існування перевищує 12 місяців [182, с. М-19].

На сьогодні в Модельній конвенції ОЕСР прописано й оновлене у 2017 році визначення «залежного агента», яким вважається особа, що діє від імені підприємства [123, с. 9] та звичайно укладає контракти або звичайно відіграє основну роль, що має результатом укладення контрактів, які звичайно укладаються підприємством без змістовних змін та укладаються: (1) від імені підприємства; (2) для передачі права власності або надання права використання

на майно, що належить підприємству, або яке воно має право використовувати; або (3) для надання послуг підприємством [182, с. М-20]. Однак, агент не вважається постійним представництвом, якщо він є незалежним та діє відповідно до своєї звичайної діяльності [182, с. М-20].

Модельна конвенція ОЕСР також перелічує винятки із визначення постійного представництва, тобто види допоміжної чи підготовчої діяльності, які не призводять до створення постійного представництва навіть тоді, коли вони здійснюються через постійне місце діяльності (або залежним агентом) [182, с. М-19]. До прикладу, до винятків відносять використання об'єктів винятково для цілей зберігання, демонстрації чи доставки товарів або утримання запасів товарів винятково для цілей зберігання, демонстрації чи доставки [182, с. М-19]. У цьому контексті варто зазначити, що до 2017 року спеціальні винятки формально тлумачилися як такі, що не створюють постійне представництво незалежно від того, чи вони становлять підготовчу або допоміжну діяльність [181, с. М-16; 185, с. 28].

Захід BEPS 7 додав до Модельної конвенції ОЕСР також правило щодо запобігання фрагментації діяльності для використання згаданих винятків. Так, це правило охоплює, зокрема випадки, коли декілька тісно пов'язаних осіб здійснюють в країні єдину бізнес діяльність в одному чи декількох постійних місцях діяльності, які належать до цілісної господарської операції [182, с. М-19].

Також, ОЕСР робить важливе уточнення для визначення постійного представництва в контексті принципу відокремленості юридичної особи. Так, ОЕСР уточнює, що сам собою факт контролю підприємства за діяльністю юридичної особи (компанії) не означає, що така юридична особа (компанія) є постійним представництвом такого підприємства [182, с. М-20].

Стаття 7 Модельної конвенції ОЕСР має визначальне значення для оподаткування постійних представництв. Вона встановлює напевно найосновніше правило в міжнародному оподаткуванні: прибутки від підприємницької діяльності резидента однієї держави оподатковуються в другій

державі тільки тоді, коли такий резидент має постійне представництво в такій другій державі [182, с. М-27].

Ця стаття, однак також передбачає правила віднесення прибутків до постійного представництва. Загалом, відповідно до продиктованого ОЕСР правила прибутки постійного представництва повинні оподатковуватися відповідно до принципу «витягнутої руки». Іншими словами, прибутками, що відносяться до постійного представництва, є прибутки, які воно могло б отримати, зокрема у внутрішньогосподарських операціях з «головним офісом», якби було окремим і незалежним підприємством, яке залучене в таку ж або схожу діяльність на таких же або схожих умовах з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів, взятих ризиків підприємством через таке постійне представництво та через інші частини підприємства [182, с. М-27].

Варто зауважити, що стаття 7 є однією із найзагальніших статей Модельної конвенції ОЕСР і під її регулювання підпадає переважна більшість транскордонних транзакцій. Більш загальним положенням може вважатися хіба що стаття 21, яка стосується «інших доходів», однак вона доволі рідко застосовується у міжнародній практиці.

1.3.2. Поняття «постійного представництва» відповідно до Модельної конвенції ООН

Модельна конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, була розроблена Комітетом експертів з міжнародної співпраці у податкових питаннях. На перший погляд, Модельна конвенція ООН мало чим відрізняється від Модельної конвенції ОЕСР, зокрема, і в частині оподаткування постійних представництв. Однак, на відміну від положень Модельної конвенції ОЕСР, положення конвенції ООН розроблено спеціально для врахування інтересів країн, що розвиваються. Так, країни, що розвиваються, як правило, відіграють роль не

джерела інвестиції, а призначення інвестицій; країни, що розвиваються для цілей податкових конвенцій зазвичай є країнами джерела доходу, а не країнами резидентства платника податку. Відповідно, положення Модельної конвенції ООН, зокрема, в частині регулювання визначення та механізму оподаткування постійних представництв, повинні більше враховувати інтереси країн джерела доходу, а тому визначення постійного представництва має бути ширшим, а правила його оподаткування – охоплювати більше прибутків, зароблених платником податків.

Загалом, Модельна конвенція ООН містить усі форми постійного представництва, що і Модельна конвенція ОЕСР, з певними відмінностями, а також додає деякі інші форми.

По-перше, постійне представництво у формі "будівельного майданчика" виникає не через дванадцять місяців (як в конвенції ОЕСР), а всього-на-всього через шість місяців, при чому наглядова діяльність чітко включається до складу цієї форми постійного представництва [190, с. 11].

По-друге, ця модельна конвенція прописує ще одну додаткову форму постійного представництва, яка не згадується у статті 5 Модельної конвенції ОЕСР – постійне представництво у формі "надання послуг". Така форма представництва виникає, якщо підприємство надає послуги на території держави через своїх працівників чи інший спеціально найнятий персонал за умови, що такі послуги надаються за одним чи декількома пов'язаними проектами протягом періоду, що загалом перевищує 183 дні у будь-якому 12-місячному періоді [190, с. 11].

По-третє, Модельна конвенція ООН містить спеціальне положення щодо страховиків (крім перестраховиків), які отримують страхові премії на території держави або здійснюють страхування через залежного агента [190, с. 12].

Отже, з аналізу статті 5 Модельної конвенції ООН випливає, що визначення постійного представництва у цій модельній конвенції є справді загалом ширшим за визначення ОЕСР, зокрема, за рахунок постійного представництва у формі "надання послуг" та положень щодо страховиків.

Модельна конвенція ООН загалом відповідає останнім напрацюванням у сфері визначення постійного представництва, зокрема, заходам протидії BEPS.

Вагома відмінність у правилах оподаткування постійних представництв полягає в тому, що Модельна конвенція ООН передбачає, що прибутки нерезидента можуть оподатковуватися державою джерела доходу не тільки тоді, коли вони відносяться до його постійного представництва відповідно до Authorized OECD Approach, але й в додаткових випадках. Так, держава джерела доходу може також оподатковувати прибутки, що відносяться до (i) продажів у такій державі товарів такого ж або схожого типу, що й товари, які реалізуються через постійне представництво; або (ii) іншої підприємницької діяльності, що здійснюється у такій державі, якщо така діяльність є схожою або такою ж, як діяльність, що здійснюється через постійне представництво [190, с. 16].

Отже, Модельна конвенція ООН передбачає можливість застосування правила "сили тяжіння" (англ. *«force of attraction»*), відповідно до якого прибутки підприємства можуть відноситися до постійного представництва не відповідно до Authorized OECD Approach [190, с. 16]. Це правило є доволі вигідним для країни джерела доходу, однак не є повністю справедливим у міжнародному контексті, адже прибутки, які не відносяться до постійного представництва за принципом "витягнутої руки" скоріш за все будуть оподатковуватися двічі. Більше того, правило "сили тяжіння" передбачає інакше (менш сприятливе) ставлення до постійного представництва, ніж до окремої юридичної особи.

Таким чином, з аналізу статей 5 та 7 Модельної конвенції ООН в порівнянні з відповідними статтями Модельної конвенції ОЕСР випливає, що перша справді надає державі джерела доходу більше можливостей оподатковувати відповідні прибутки від підприємницької діяльності нерезидента. Так, Модельна конвенція ООН передбачає ширше визначення постійного представництва та дозволяє застосовувати "силу тяжіння" для віднесення прибутків до постійного представництва. Водночас, Модельна конвенція ООН загалом враховує останні напрацювання ОЕСР відповідно до

Плану заходів протидії BEPS. Однак, її правила оподаткування постійних представництв не повністю відповідають Authorized OECD Approach.

1.3.3. Поняття "постійного представництва" відповідно до Модельної конвенції США

Казначейство США розробило власну Модельну конвенцію про податок на доходи, яка відображає певні національні особливості США. У контексті визначення постійного представництва положення Модельної конвенції США відповідають Модельній конвенції ОЕСР без відповідних доповнень 2017 року [191, с. 12-13]. Окрім більш детального визначення правила додавання періодів для визначення дванадцятимісячного періоду в контексті постійного представництва у формі «будівельного майданчика», Модельна конвенція США мало що може запропонувати нового Договірним державам [191, с. 12].

Однак, додатковий пункт в статті 7 передбачає правило щодо протидії уникненню оподаткування, відповідно до якого роялті, проценти, дивіденди, доходи від приросту майна та інші доходи оподатковуються в державі джерела доходу незалежно від того, чи їх виплата була відтермінована до моменту зникнення постійного представництва [191, с. 15]. Це правило є доволі ефективним та важливим для запобігання штучному уникненню оподаткування відповідних доходів за наявності в нерезидента в країні джерела доходу постійного представництва.

1.4. ПОНЯТТЯ "ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА" У НАЦІОНАЛЬНОМУ ПРАВІ ДЕЯКИХ КРАЇН

Для того, щоб краще проаналізувати визначення та правила оподаткування постійного представництва в Україні необхідно зробити це також в

порівняльному аспекті. Тому, у цьому підрозділі автор розгляне основні риси правового регулювання постійного представництва у вибраних юрисдикціях: Великобританії, США, Німеччині, Франції, Російській Федерації та Індії.

1.4.1. Великобританія

Відповідно до Акту про податок на корпорації 2010 року (англ. «*Corporation Tax Act 2010*») постійне представництво включає постійне місце діяльності та залежного агента [170]. Акт про податок на корпорації також перелічує приклади постійних місць діяльності [170]. Однак, винятки щодо видів діяльності, які не створюють постійні представництва, сформульовані інакше, ніж в модельних конвенціях та інакше, ніж в Податковому кодексі. Так, Акт передбачає загальний виняток у формі "підготовчої або допоміжної діяльності", який деталізований шляхом перелічення звичайних прикладів у цьому контексті [170].

Також, Акт про податок на корпорації передбачає спеціальні положення щодо агентів, зокрема, брокерів, інвестиційних менеджерів, та агентів Ллойда [170]. Варто зауважити, що законодавство Великобританії передбачає, що постійні представництва оподатковуються так, неначе вони є окремими й незалежними особами, дозволяючи застосування Authorized OECD Approach [131, с. 363-416].

1.4.2. США

Загалом, відповідно до Податкового кодексу США (англ. "*Internal Revenue Code*") іноземне підприємство, яке здійснює підприємницьку діяльність на території США, оподатковується податком на доходи за такими ж ставками, як і

корпорації США, але тільки стосовно доходів, які ефективно пов'язані з торгівлею чи бізнесом у США [180].

Однак, якщо іноземна компанія вибирає оподаткування відповідно до застосовної податкової конвенції, то вона буде оподатковуватися податком на доходи в США тільки за наявності в неї на території США постійного представництва [180]. Більше того, оподатковуванню підлягатиме лише дохід (прибуток), що відноситиметься до згаданого постійного представництва [180]. Варто зазначити, що перелік видів діяльності, які створюватимуть постійне представництво у США, є загалом вужчим ніж перелік діяльностей, які становлять "здійснення торгівлі чи бізнесу у США" [180].

Як правило, податкові конвенції США визначають постійне представництво відповідно до Модельної конвенції США, тобто включають перш за все постійне представництво у формі "постійного місця діяльності" та інші згадані форми [172, с. 12-13].

1.4.3. Німеччина

Згідно з Фіскальним кодексом Німеччини постійним представництвом є постійне місце діяльності [173]. Водночас, залежний агент розглядається не як одна з форм постійного представництва, а як окремий інститут "постійних представників" [173].

Варто, однак, зауважити, що в Німеччині детально прописане застосування Authorized OECD Approach для цілей оподаткування постійних представництв [176].

1.4.4. Франція

Визначення постійного представництва нерезидента у Франції міститься у Загальному податковому кодексі та було додатково розроблено у рішеннях французького Верховного адміністративного суду [175]. Так, постійне представництво у Франції виникає за наявності хоча б однієї з трьох умов: (1) бізнес-діяльність здійснюється через установу, що працює з певною мірою автономії (наприклад, філія, відділ продажів тощо); (2) здійснюється бізнес-діяльність через залежного агента; та (3) у Франції знаходиться повний бізнес-цикл відповідного підприємства-нерезидента [175].

1.4.5. Російська Федерація

Відповідно до статті 306 Податкового кодексу Російської Федерації постійним представництвом вважається філія, представництво, відділення, бюро, контора, агентство, інший відокремлений підрозділ або інше місце діяльності підприємства (організації), через яке регулярно здійснюється підприємницька діяльність на території Російської Федерації [163].

Однак, здійснення діяльності підготовчого і допоміжного характеру не призводить до утворення постійного представництва (пункт 4 статті 306 Податкового кодексу Російської Федерації) [163]. Невичерпний перелік відповідних винятків наявний і в законодавстві Росії [163].

Російське визначення постійного представництва також включає форму «залежного агента» — особи, яка на підставі договірних відносин з нерезидентом представляє його інтереси в Росії, діє на території Росії від імені цього нерезидента, а також має і використовує регулярно повноваження укладати контракти або погоджувати їх істотні умови від імені цього нерезидента, створюючи таким чином правові наслідки для відповідного нерезидента [163].

Модель оподаткування постійного представництва в Росії нагадує українську «загальну модель» в її сучасному застосуванні, а російська податкова судова практика не сприймає Authorized OECD Approach [136, с. 559]. Іншими

словами, постійне представництво, хоч і вважається окремим платником податку, та по суті не оподатковується як такий.

1.4.6. Індія

Індійське податкове право визнає існування інституту «постійного представництва» лише на рівні міжнародного права, тобто податкових конвенцій, в той час як на національному рівні в Індії діє інститут «бізнес зв'язку» [189, с. 6]. Так, підприємство-нерезидент оподатковуватиметься в Індії, якщо у нього буде «бізнес зв'язок» з індійською особою [189, с. 6]. Такий «бізнес зв'язок» може виникнути, якщо індійська особа має та використовує право укладати контракти від імені нерезидента, утримує запаси товарів нерезидента в Індії та здійснює їх доставку або зазвичай забезпечує замовлення для іноземної компанії або компанії її групи в Індії [189, с. 6].

У контексті визначення прибутків нерезидента, що можуть оподатковуватися державою джерела доходу, в Індії діють правила загального віднесення прибутків на основі встановлених формул (англ. «*global formulary apportionment*») [189, с. 6]. Водночас, індійські суди неодноразово наголошували на необхідності застосування Authorized OECD Approach та, відповідно, і принципу витягнутої руки для визначення оподатковуваного прибутку [113]. Водночас, в індійському законодавстві досі не визначено, чи можуть правила трансфертного ціноутворення застосовуватися до внутрішньогосподарських операцій [189, с. 8; 110; 112].

1.5. ІСТОРІЯ ПОНЯТТЯ «ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА НЕРЕЗИДЕНТА» В УКРАЇНСЬКОМУ ПРАВІ

В Україні постійне представництво на рівні закону вперше закріпилося в 1991 році в Законі Української Радянської Соціалістичної Республіки (УРСР) «Про систему оподаткування» (згодом – Закону України) у статті 7 при визначенні об'єкта оподаткування для іноземної юридичної особи [86].

Визначення постійного представництва було встановлене в Декреті Кабінету Міністрів УРСР «Про податок на прибуток підприємств і організацій» 1992 року, відповідно до якого постійним представництвом іноземної юридичної особи вважалось: (1) бюро, контора, агентство, або будь-яка інша форма діяльності, яка (2) пов'язана із певним переліком робіт, таких як розробка природних ресурсів, виконання передбачених контрактами робіт (по будівництву, обслуговуванню устаткування, складанню, установці, налагодженню, монтажу), та (3) через яку така юридична особа (або організація чи громадяни, які таку іноземну особу представляють в Україні) повністю або частково здійснювала комерційну діяльність [85].

Дещо інакше визначення було запропоновано у 1994 році відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», де термін «постійне представництво іноземної юридичної особи» був замінений на «постійне представництво нерезидента в Україні» та окреслений зовсім у іншому світлі [83]. Відповідно до такого закону постійними представництвами вважалися: (1) розташовані на території України, (2) представництва іноземних осіб (компаній, фірм, міжнародних організацій та їх філій, які не мають дипломатичних привілеїв чи імунітетів), які створені без статусу юридичної особи у будь-якій організаційно-правовій формі, а також (4) громадяни, які на підставі трудових відносин представляли нерезидента в Україні [83; 117, с. 72; 114, с. 193].

Такий Закон з метою оподаткування прирівнював до постійних представництв тих резидентів, які були уповноважені резидентом діяти від його імені нерезидента, що мало наслідком виникнення у таких нерезидентів своєрідних цивільних прав та обов'язків, зокрема на укладення від імені нерезидента тих чи інших контрактів [143, с. 404; 126, с. 505].

У цьому контексті прибуток постійного представництва визначався відповідно до Порядку складання розрахунку податку на прибуток нерезидента, що провадить діяльність на території України через постійне представництво, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 31.07.1997 року № 274 [117, с. 73; 82].

Варто зауважити, що в цьому законі містилося положення, яке сильно нагадує положення пункту другого статті 7 Модельної конвенції ОЕСР, яке повинно тлумачитися відповідно до Authorized OECD Approach, а саме було визначено, що до прибутку нерезидента, який він одержав через своє постійне представництво в Україні, належить такий прибуток, який би таке постійне представництво могло отримати будучи, по-перше, самостійним та окремим суб'єктом господарювання, по-друге, здійснюючи аналогічну діяльність за аналогічних умов та, по-третє, здійснювало свою діяльність незалежно від нерезидента. [117, с. 74; 83].

Згодом у 1997 році, на жаль, таке положення зникло із законодавства України, а замість нього була закріплена «загальна модель» оподаткування постійних представництв [84].

Визначення постійного представництва нерезидента в Україні набуло рис сучасного, тобто почало включати «постійне місце діяльності» та «залежного агента» вже у 1997 році [84]. З ухваленням Податкового кодексу України (надалі – «ПКУ») у 2010 році до визначення постійного представництва була додана форма "надання послуг" та воно було відредаговано, доведено до формату, який можна побачити у ПКУ і сьогодні.

На сьогодні визначення постійного представництва нерезидента в Україні відповідно до ПКУ включає форми «постійного місця діяльності», «залежного

агента», «надання послуг» та «будівельного майданчика». Моделі оподаткування постійного представництва поділяються на «загальну», «відокремленого балансу» та «коефіцієнту 0,7». Більш детально це буде розглянуто в наступному розділі.

Як вбачається із особливостей формулювання та змісту правил щодо постійного представництва в Україні, вони були запозичені переважно із Модельної конвенції ООН. Так, про це свідчить наявність у ПКУ визначення представництва у формі «надання послуг», термін шість місяців (а не дванадцять) для цілей представництва у формі «будівельного майданчика», а також формулювання визначення представництва у формі «залежного агента» в контексті утримання запасу товарів та їх доставки від імені нерезидента.

1.6. *ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1*

Таким чином, поняття «постійного представництва» використовується у міжнародному податковому праві для позначення певного рівня фізичної присутності підприємства-нерезидента в країні джерела доходу. Така присутність необхідна для виникнення у відповідної держави права оподатковувати прибуток від підприємницької діяльності такого нерезидента. Постійне представництво часто неправильно ототожнюють з філією чи відділенням юридичної особи-нерезидента, адже воно може часто виникати й без наявності реального офісу в країні джерела доходу. Так, постійне представництво може існувати за наявності постійного місця діяльності, залежного агента, будівельного майданчика чи всього-на-всього в результаті довготривалого надання послуг на території країни джерела доходу.

Поняття «постійного представництва» походить ще з національного податкового законодавства Пруссії XIX століття, однак свій розвиток воно знайшло саме у міжнародному контексті. Відповідні теоретичні напрацювання для розвитку цього поняття свого часу були розроблені податковими експертами

під егідою Ліги націй. Згодом цю функцію перебрала на себе ОЕСР. У результаті були розроблені сучасні версії Модельної конвенції ОЕСР, яка слугує базою для укладення більшості податкових конвенцій та містить класичні визначення та правила оподаткування постійних представництв. Водночас, ООН також долучилася до розроблення модельних правил міжнародного оподаткування, які були більш орієнтовані на інтереси країн, що розвиваються. Така робота кінець кінцем вилилася в публікації альтернативної Модельної конвенції ООН, положення якої розширюють можливості держав джерела доходу оподатковувати прибуток від підприємницької діяльності нерезидента. Долучилися до розроблення правил міжнародного оподаткування і США, однак їхнє бачення постійного представництва мало чим відрізняється від положень Модельної конвенції ОЕСР.

Поняття «постійного представництва» наявне в податково-правовій системі багатьох розвинених країн та країн, що розвиваються. Воно, загалом, відображає по суті загальноприйняте на міжнародному рівні поняття «постійного представництва» з певними відмінностями, викликаними національними особливостями національних правових систем. Однак, в деяких юрисдикціях, зокрема, в Індії та США поняття «постійного представництва» має другорядний характер, діючи за наявності застосовної до відповідних відносин податкової конвенції, в той час як інші юридичні інститути, які мають схожу мету, діють на національному рівні за загальним правилом.

Водночас, певний процес становлення та реформування поняття «постійного представництва» пройшло і в Україні. Від самого заснування нової Української держави постійне представництво було невід'ємним елементом національної податкової системи. Однак, разом із розвитком українського податкового права відбувалося реформування і поняття «постійного представництва» (як в частині його визначення, так і його оподаткування). Кінець кінцем, на сьогодні визначення постійного представництва загалом відповідає міжнародним стандартам ОЕСР та ООН, про що більш детально йтиметься в наступному розділі.

Беручи до уваги зазначене, автор вважає можливим зробити висновок, що постійне представництво є податково-правовим інститутом, який встановлює вичерпний перелік критеріїв, за яких прибутки нерезидента від підприємницької діяльності можуть оподатковуватися в країні джерела доходу. Кожен такий критерій відображає певну «форму» постійного представництва: постійне місце діяльності, залежний агент, будівельний майданчик чи надання послуг. Водночас, основним елементом кожної форми постійного представництва є фізична присутність (пряма чи опосередкована) нерезидента в країні джерела доходу.

РОЗДІЛ 2.

НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ В УКРАЇНІ

Податково-правовий інститут постійного представництва нерезидента в Україні включає такі субінститути як «визначення постійного представництва» та «механізму оподаткування постійних представництв». Правові норми цього інституту знаходяться переважно у ПКУ, а також у Порядку обліку платників податків і зборів (затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588), Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні (затверджена Наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 18.01.1996 № 30) та Законі України "Про зовнішньоекономічну діяльність".

У цьому розділі автор розгляне основні аспекти правового регулювання інституту постійного представництва нерезидента та здійснить аналіз і тлумачення основних правових норм у цьому контексті.

2.1. ВИЗНАЧЕННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ В УКРАЇНСЬКОМУ ПРАВІ

На сьогодні визначення постійного представництва міститься у підпункті 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 ПКУ. Шляхом текстуального та системного тлумачення відповідного положення закону можна виділити чотири види постійного представництва нерезидента в Україні: (1) «постійне місце діяльності»; (2) «залежний агент»; (3) «надання послуг»; та (4) «будівельний майданчик» [79].

2.1.1. Постійне місце діяльності

Найбільш традиційний елемент визначення постійного представництва передбачений і в ПКУ, включаючи: *«постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні»* [79; 119, с. 127; 129, с. 130].

Дане визначення не є надбанням української податково-правової доктрини, а є фактичним перекладом найпоширенішого визначення постійного представництва, яке міститься практично у будь-якій податковій конвенції. Відповідно до напрацювань доктрини міжнародного податкового права наявність постійного представництва у формі «постійного місця діяльності» потребує задоволення певних доволі чітких критеріїв.

У даній роботі автор не зупинятиметься детально на кожному з таких критеріїв, адже це виходить за межі поставленого наукового завдання. Однак, для розуміння ефективності сучасного визначення постійного представництва в Україні та шляхів його удосконалення необхідно навести короткий огляд кожного критерію.

Необхідно зауважити, що зміст таких критеріїв мало чим відрізняється від змісту відповідних положень Модельних конвенцій, а тому доцільно застосовувати у цьому контексті напрацювання вчених щодо тлумачення відповідних положень податкових конвенцій стосовно визначення постійного представництва. Так, Е. Реймер та А. Раст виділяють наступні елементи цього визначення постійного представництва: (i) місце, (ii) бізнес, (iii) прив'язаність, (iv) постійність, (v) контроль, та (vi) функціональна інтеграція [147, с. 336-357; 126, с. 504; 125, с. 348; 119, с. 122].

а) Місце діяльності

Місцем є тримірний простір, а також речі матеріального світу (в податково-бухгалтерському розмінні – матеріальні активи), які можна ідентифікувати [147, с. 337; 111; 119, с. 122; 129, с. 131-132]. Водночас, не вважаються місцем нематеріальні активи (патенти, ліцензії, веб-сайти тощо). Так

само, сам собою факт реєстрації компанії в Україні (без фізичної присутності), до прикладу, не може створювати «місця діяльності» в контексті оподаткування постійних представництв [147, с. 337]. Таким чином, саме вимога «місця» передбачає фундаментальний зв'язок поняття «постійного представництва» з фізичною присутністю нерезидентів в Україні.

б) У розпорядженні нерезидента

Надзвичайно важливим елементом постійного представництва є необхідність перебування постійного місця діяльності у розпорядженні нерезидента [143, с. 404; 129, с. 134; 111; 188]. Е. Рейер та А. Раст тлумачать подібну вимогу як таку, що вимагає наявності у нерезидента права прямо користуватися відповідним місцем діяльності [147, с. 352-355; 171; 119, с. 124].

Також, визнаватиметься контроль особи-нерезидента за відповідним місцем діяльності і у тому випадку, коли його пов'язані особи мають право користуватися ним [147, с. 352-355]. При цьому, до уваги повинно братися не тільки юридичне право нерезидента користуватися відповідним місцем діяльності, а його фактична можливість робити це без або з необхідними юридичними правами [147, с. 352-355].

с) Постійність

Цей елемент визначення постійного представництва Е. Реймер та А. Раст поділяють на два: постійність просторова (прив'язка до певного конкретного місця чи місцевості) та постійність темпоральна [147, с. 343-344; 119, с. 127-129].

Просторова постійність передбачає, з одного боку, прив'язку фізичних об'єктів до конкретної просторової локації [147, с. 343-344; 119, с. 127]. Тобто, нерухоме майно завжди задовольнятиме цей критерій. Водночас, рухоме майно також може вважатися таким, що відповідає критерію просторової постійності, якщо воно протягом достатньо довгого періоду часу перебуває на одному місці чи в одній місцевості [147, с. 343-345; 119, с. 128].

Щодо темпоральної постійності, існує вимога, що для виникнення постійного представництва, місце діяльності повинно існувати протягом достатньо довгого періоду часу. В українському законодавстві та в податкових

конвенціях (як правило) немає вказівки на конкретний період часу, протягом якого повинно існувати місце діяльності в цьому контексті [147, с. 346-347; 119, с. 129; 129, с. 135]. Однак, загалом вважається, що шість місяців буде зазвичай достатнім періодом для задоволення критерію постійності [147, с. 346-347; 125, с. 348; 119, с. 129]. Водночас, в кожному конкретному випадку необхідний період часу повинен визначатися залежно від специфічних обставин справи, з урахуванням особливостей бізнес-діяльності нерезидента [147, с. 346-347].

д) Господарська діяльність нерезидента

Для виникнення постійного представництва необхідно, щоб нерезидент здійснював свою господарську діяльність (бізнес) через постійне місце діяльності [125, с. 348; 126, с. 505; 150, с. 104; 119, с. 126; 129, с. 140].

У цьому контексті поняття «господарська діяльність» варто тлумачити відповідно до визначення наявного у ПКУ, тобто саме діяльність особи, яка, по-перше, пов'язана (1) з виробництвом (виготовленням) товарів (2) реалізацією товарів, (3) виконанням робіт, (4) наданням послуг, по-друге, спрямована на отримання доходу, та, по-третє, проводиться особою самостійно або через її відокремлені підрозділи чи будь-яку іншу особу, яка здійснює свою діяльність на користь такої особи, в тому числі за агентськими договорами, договорами доручення та комісії [79].

Разом з тим Е. Реймар та А. Раст також стверджують, що «бізнесом» може вважатися незалежна діяльність, яка приносить дохід [147, с. 340-342]. Варто також мати на увазі, що господарська діяльність може здійснюватися як за участю людей (працівників, агентів тощо), так і без їх участі [147, с. 340-342]. Так, до другого випадку можна віднести постійні представництва у формі серверів, трубопроводних магістралей, автоматизованих машин, комп'ютерів тощо.

Важливо пам'ятати, що бізнес нерезидента повинен здійснюватися саме через його постійне місце діяльності в Україні [147 с. 355-357; 125, с. 348; 126, с. 505; 119, с. 128]. Це не означає, що кожен елемент місця діяльності повинен якимось чином використовуватися для здійснення господарської діяльності

нерезидента, однак таке місце повинно загалом бути функціонально інтегрованим до бізнесу відповідного нерезидента [147, с. 355-357].

Неначе дослівно повторюючи текст податкової конвенції, ПКУ наводить одинадцять прикладів постійних представництв у формі постійного місця діяльності, які, проте, не є вичерпними, та включають: місце управління; філію; офіс; фабрику; майстерню; установку або споруду для розвідки природних ресурсів; шахту, нафтову чи газову свердловину, кар'єр чи інше місце видобутку природних ресурсів; склад чи приміщення, яке використовують для доставки товарів, сервер [79; 126, с. 505; 125, с. 348].

У даному контексті виникає питання, для чого такий перелік прикладів наведений законодавцем? З одного боку, він може мати всього-на-всього ілюстративний характер, тобто надавати приклади випадків, коли постійне представництво існує «на перший погляд» (англ. *«prima facie»*). У такому разі наявність у нерезидента шахти, свердловини чи фабрики в Україні не означає, що у нього автоматично виникає постійне представництво. Для цього необхідно задоволення вищезгаданих критеріїв «постійного місця діяльності». З іншого боку, даний перелік можна тлумачити як такий, що перелічує випадки, коли постійне представництво нерезидента виникає незалежно від задоволення критеріїв постійного місця діяльності.

На сьогодні немає чіткої наукової позиції щодо того, як саме варто тлумачити таку норму ПКУ. Однак, зважаючи на те, що дане положення ПКУ практично не відрізняється від відповідної частини статті 5 Модельної конвенції ОЕСР, для визначення його змісту доцільно скористатися напрацьованим тлумаченням останньої. Так, на думку Е. Реймера та А. Раста такі приклади повинні розглядатися на фоні загального визначення постійного представництва у формі «постійного місця діяльності» [147, с. 361]. Тобто, без задоволення критеріїв постійного місця діяльності такі перелічені приклади не можуть призводити до виникнення постійного місця діяльності.

Окрім згаданих прикладів, у ПКУ також міститься перелік чотирьох винятків, тобто випадків, коли, незалежно від наявності постійного місця

діяльності, постійне представництво у нерезидента не виникає [150, с. 50-51]. Так, не вважається постійним представництвом, *по-перше*, використання нерезидентом будівель або споруд для цілей виключно здійснювати зберігання, демонстрацію або доставку належних нерезидентові товарів; *по-друге*, зберігання нерезидентом належних йому запасів товарів з метою виключно (1) їхнього зберігання чи демонстрації або (2) переробки іншим підприємством; *по-третє*, утримання постійного місця діяльності з метою виключно (1) здійснення на користь нерезидента іншої діяльності, яка має ознаки підготовчої та допоміжної, та (2) здійснення закупівлі для нерезидента виробів або товарів, або ж збирання для нього інформації; та, *по-четверте*, здійснення у межах реалізації угод із надання персоналу (направлення осіб у розпорядження) [79]. Такі винятки теж сильно нагадують відповідні винятки, перелічені у статті 5 Модельної конвенції ОЕСР, хоча й не сучасну версію. Варто зазначити, що, хоча ці винятки передусім стосуються постійного представництва у формі постійного місця діяльності, вони застосовуються, як випливає з ПКУ, до усіх видів постійних представництв, зокрема, до залежного агента.

2.1.2. Залежний агент

Не менш важливим і часто застосовуваним елементом визначення постійного представництва є визначення «залежного агента» [129, с. 138]. Так, ПКУ під постійним представництвом також вбачає резидентів, які уповноважені (1) діяти виключно від імені нерезидента, коли така діяльність призводить до виникнення цивільних прав та обов'язків у такого нерезидента, (2) зберігати або утримувати належні нерезидентові запаси товарів, де поставка товару здійснюється зі складу від імені нерезидента, при чому такий випадок не застосовується до тих резидентів, в яких наявний статус тимчасового зберігання чи митного ліцензійного складу [79; 150, с. 104]].

Хоча це положення сильно нагадує відповідні пункти статті 5 модельних конвенції ОЕСР та ООН, проглядаються певні суттєві невідповідності. Зокрема, українське визначення залежного агента передбачає, що таким агентом може бути лише резидент. Це означає, що нерезидент може легко уникнути виникнення у нього постійного представництва, діючи в Україні через офіційних представників – фізичних осіб-нерезидентів. Також, елемент щодо офіційних складів відсутній у модельних конвенціях.

На практиці, однак, податкові органи дуже нечасто (якщо не ніколи) звертають увагу на існування постійних представництв у формі залежних агентів. Судова практика з цього приводу взагалі відсутня відповідно до аналізу, здійсненого автором.

2.1.3. Надання послуг

Українська податкова система є податковою системою країни, що розвивається, країни, що не є членом ОЕСР. Тому, не дивним є той факт, що ПКУ містить ще один елемент визначення постійного представництва – надання послуг, до якого відноситься надання (1) консультаційних послуг, які надаються або через власних співробітників, або через інший персонал, який з такою метою був найнятий, (2) в рамках одного або пов'язаних проектів та (3) за умови проведення такої діяльності в Україні протягом періоду, який перевищує шестимісячний період протягом одного року [79].

З вказаного визначення не випливає чітка відповідь на основне питання визначення постійного представництва у формі надання послуг: чи є обов'язковим для його виникнення фізичне перебування осіб, що надають послуги, в Україні?

На думку автора, українське положення щодо надання послуг на сьогодні слід тлумачити як таке, що для виникнення постійного представництва вимагає перебування осіб на території України для цілей надання послуг. По-перше, з

текстуальної точки зору ПКУ фокусує увагу на діяльності, що *«проводиться в Україні»*. Тобто, саме дії (діяльність), а не їх результат, повинні здійснюватися в Україні в цьому контексті. Отже, надання послуг, які не вимагають фізичної присутності в Україні, не повинно призводити до виникнення постійного представництва. По-друге, українська консалтингова практика тлумачить (за відсутності судової практики) цей елемент визначення як такий, що вимагає фізичної присутності в Україні.

Варто зазначити, що послуги з надання персоналу (або «аутстафінг») не призводять до виникнення постійного представництва відповідно до ПКУ. Це може пояснюватися тим, що послуги з надання персоналу, як правило, не можуть надаватися інакше, ніж через перебування працівників нерезидента в Україні, а тому, за відсутності такого винятку, будь-яка діяльність із надання послуг аутстафінгу призводила б до виникнення постійного представництва в Україні. Це створювало б неконкурентну перешкоду для подібного бізнесу в Україні, що пояснює такий виняток з точки зору податкової політики. З теоретичної точки зору, однак, автор не вбачає необхідності у даному винятку, адже аутстафінг по суті мало чим відрізняється від інших видів послуг, наприклад, аутсорсингу (надання послуг, які замінюють роботу, виконувану працівниками підприємства).

Звернути увагу варто також на той факт, що застосування даного елемента визначення постійного представництва сильно обмежене. Це пояснюється тим, що багато податкових конвенцій України не передбачають такого виду постійного представництва. За умови застосовності податкової конвенції, з огляду на переважання та обмежувальний характер дії відповідних статей конвенції, по факту постійне представництво у формі надання послуг виникнути доволі часто не може.

2.1.4. Будівельний майданчик

ПКУ також містить ще один елемент визначення постійного представництва, до якого відноситься будівельні майданчики, або інші об'єкти, які пов'язані із будуванням, складанням або монтажем, а також наглядовою діяльністю за такими видами робіт за умови, що загальна тривалість таких робіт перевищує шестимісячний період [79].

Даний елемент є скоріше деталізацією, а не самостійним елементом визначення, адже будівельний майданчик та монтажний об'єкт, як правило, є постійним місцем діяльності нерезидента. Водночас, це визначення додає конкретний часовий критерій для виникнення постійного представництва у цьому випадку [117, с. 74].

2.2. СУДОВА ПРАКТИКА УКРАЇНИ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА

Практика українських судів щодо інституту постійного представництва нерезидента переважно стосується саме питання визначення постійного представництва. З проаналізованих автором судових рішень більшість питань виникає щодо перекваліфікації зареєстрованих у Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України «представництв нерезидента» із таких, що мають некомерційний статус, у постійні представництва, які є платниками податку на прибуток підприємств [87; 99; 95; 89; 88; 103; 102; 90; 97; 105; 93; 92].

У таких рішеннях часто виникає питання застосування так званих «винятків», тобто видів діяльності, здійснення яких через постійне місце діяльності чи залежного агента не призводить до виникнення постійного представництва. У цьому контексті суди часто аналізують види діяльності зареєстрованого представництва у порівнянні із видами діяльності нерезидента («головного офісу»). Так, аналізуючи наявність постійного представництва у нерезидента Окружний адміністративний суд міста Києва зазначив, що оскільки основний вид діяльності представництва:

«є тотожнім з видом діяльності нерезидента (материнської компанії), визначеним у статутних документах нерезидента, то дане представництво в цілях оподаткування розглядається як постійне представництво» [98].

Хоча практично всі судові рішення, проаналізовані автором, стосуються постійного представництва, яке було зареєстроване як «представництво нерезидента» Міністерством економічного розвитку й торгівлі України, нещодавно в адміністративній справі податковий орган наполягав на визнанні існування постійного представництва без наявності факту такої реєстрації:

«Відсутність реєстрації постійного представництва відповідно до вимог діючого законодавства України не змінює правову класифікацію діяльності компанії [...] в розумінні Конвенції, оскільки Конвенція визначає постійне представництво за сукупністю самостійних правових ознак, а не за фактом реєстрації відповідно до законодавства однієї з Договірних Держав» [96].

Такий підхід повністю відповідає меті та сутності відповідного правового інституту та свідчить про суттєву зміну в розумінні правового регулювання постійних представництв в Україні. Залишається висловити сподівання, що такий підхід частіше застосовуватиметься податковим органом та судами України.

Як вбачається із положень ПКУ, українське законодавство містить комплексне визначення постійного представництва нерезидента, яке включає практично усі можливі елементи, передбачені міжнародними стандартами: «постійне місце діяльності», «залежний агент», «надання послуг» та «будівельний майданчик». Визначення кожного з таких елементів сформульовано переважно таким чином, що воно повторює відповідні норми податкових конвенцій України та Модельної конвенції ОЕСР чи ООН.

Судова практика України, однак, стосується практично винятково постійного представництва у формі «постійного місця діяльності», а також фокусується на перекваліфікації зареєстрованого «некомерційного» представництва у постійне представництво та застосуванні «винятків» із визначення постійного представництва. На жаль, в Україні на сьогодні відсутні

грунтовні напрацювання судової практики в контексті визначення постійного представництва у формі «залежного агента».

2.3. МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ В УКРАЇНСЬКОМУ ПРАВІ

Визначення постійних представництв є відносно простим для розуміння і часто застосовується як податковими органами, так і податковими консультантами при аналізі здійснення компанією бізнесу в Україні. Однак, питання механізму оподаткування постійних представництв, незважаючи на важливість, часто не отримує достатньо уваги ні в наукових працях, ні в роз'ясненнях податківців та консультантів. На думку автора, важливість субінституту механізму оподаткування постійних представництв важко переоцінити, адже саме він визначає скільки саме податку повинен заплатити нерезидент в Україні.

Українське законодавство виділяє три моделі оподаткування постійних представництв, застосування кожної з яких може призвести до абсолютно різних результатів (оподаткованого прибутку).

2.3.1. Загальна модель

Загальна модель оподаткування постійних представництв передбачена першим абзацом підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 ПКУ, відповідно до якої суми прибутків тих нерезидентів, які здійснюють в Україні свою діяльність через постійне представництво, повинні оподатковуватися в загальному порядку, окреслюючи так-звану «загальну модель» оподаткування прибутків постійних представництв [79; 139, с. 163; 150, с. 110]. Окрім цього, у ПКУ наголошується, що з метою оподаткування у такому випадку відбувається

прирівнювання такого постійного представництва до незалежного від «головного офісу» (нерезидента) платника податків [79; 139, с. 163; 150, с. 110-111].

Як правило, податкові органи та суди України тлумачать це положення таким чином, що постійне представництво нерезидента є окремим платником податків, а тому до нього застосовуються ті ж правила оподаткування прибутку, що й до юридичних осіб, зареєстрованих в Україні. Іншими словами, податкові органи вважають, що постійне представництво повинно обов'язково вести окремий бухгалтерський облік, визначати фінансовий результат, коригувати його та оподатковувати кінцевий прибуток. Очевидно, що така модель не застосовна до постійних представництв, які не передбачають наявності офісу та бухгалтера в Україні.

Шляхом тлумачення згаданої норми, однак, можна вийти на інший механізм, ніж той, що застосовує податковий орган, тобто на оподаткування постійного представництва неначе окремого платника податків відповідно до принципу «витягнутої руки». Більш детально таке тлумачення висвітлене у наступному розділі.

2.3.2. Модель «відокремленого балансу»

Наступною моделлю, закріпленою в ПКУ, є модель «відокремленого балансу», що застосовується у випадку, коли нерезидент веде бізнес як в Україні, так і за її межами та, при цьому, не ідентифікує прибуток від діяльності, здійсненої через наявне в нього в Україні постійне представництво. У такому разі сума прибутку, яка є об'єктом оподаткування в Україні повинні визначатися відповідно до складеного нерезидентом відокремленого балансу його фінансово-господарської діяльності, який повинен бути складений і погоджений із тим податковим органом [79; 139, с. 164-165].

Тобто, якщо нерезидент не має відокремленого підрозділу в Україні, не веде бухгалтерський облік такого підрозділу, то законодавець надає йому можливість визначити оподатковуваний прибуток шляхом складення окремого балансу, погодженого з податковим органом.

Суть цієї моделі полягає в тому, що прибуток нерезидента визначається пропорційно до кількості працівників, основних засобів та витрат постійного представництва (доходи постійного представництва визначаються шляхом множення загальних доходів нерезидента на суму коефіцієнтів, що визначаються як відношення кількості працівників, витрат та основних засобів представництва до кількості працівників, витрат та основних засобів нерезидента відповідно). Так, модель «відокремленого балансу» є фактичною імплементацією у національне законодавство принципу «єдиної особи» або «формулярного розподілу», який на міжнародному рівні визнається неправильним механізмом оподаткування постійних представництв [139, с. 164-165].

2.3.3. Модель «коефіцієнту 0.7»

Третьою українською моделлю оподаткування постійних представництв є модель «коефіцієнту 0.7» [150, с. 112], відповідно до якого у випадку, коли отриманий нерезидентом прибуток із джерелом його походження з України визначити шляхом здійснення прямого підрахунку неможливо, то такий прибуток повинен бути визначений контролюючим органом як *«різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7»* [79; 139, с. 165].

Сутність цієї моделі мало чим відрізняється від сутності першої («загальної») моделі, адже доходи постійного представництва визначаються відповідно до українських правил бухгалтерського обліку. Витрати, однак, визначаються через множення отриманого доходу на коефіцієнт 0.7 [139, с. 165], що в результаті призводить до виникнення прибутку у сумі 30% доходу

підприємства (презюмується, що маржинальність постійного представництва становить 30%).

На практиці цей метод застосовується доволі часто, однак його результат передбачає 30% прибутковість постійних представництв, що зовсім не часто передбачає справедливую ринкову прибутковість подібних незалежних підприємств. Як і модель «відокремленого балансу», дана модель не відповідає принципу «витягнутої руки» і, відповідно, міжнародним стандартам оподаткування постійних представництв.

2.3.4. Залежний агент

Загалом, згідно з міжнародними стандартами окремого механізму оподаткування залежних агентів не потрібно. Оскільки залежні агенти є постійними представництвами нерезидента, прибуток повинен оподатковуватися згідно із загальними правилами оподаткування постійних представництв.

Однак, національне законодавство України містить спеціальне правило оподаткування постійних представництв, яке передбачає застосування елементів механізму податку на доходи нерезидентів (податку на репатріацію). Так, відповідно до підпункту 141.4.8 пункту 141.4 статті 141 ПКУ резиденти, які є агентами, представниками чи комісіонерами нерезидента, при здійсненні відповідних виплат на користь такого нерезидента повинні сплачувати до відповідного бюджету: *«податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні»*, який визначається відповідно до порядку оподаткування прибутків нерезидентів, які здійснюють свою діяльність через розташоване на ній постійне представництво [79; 139, с. 167]. Більше того, ПКУ не вимагає від таких резидентів додатково зареєструватися як платники податку в контролюючих органах [79].

Іншими словами, залежний агент є повністю відповідальним за визначення оподатковуваного прибутку нерезидента (відповідно до згаданих вище трьох моделей) та сплату такого податку за рахунок останнього до бюджету України.

Водночас, на основі здійсненого автором аналізу судової практики українських судів, не має жодної справи, в якій би суд застосував цю норму. Автор вважає це закономірним, з огляду на відсутність судової практики щодо залежних агентів як постійних представництв взагалі.

Цікавим є також той факт, що інститут оподаткування залежних агентів-постійних представництв в Україні містить виняток, за якого податок не стягується у випадку, коли резиденти надають довірчі, комісійні або агентські послуги, або інші подібні до посередницьких послуг із купівлі або продажу товарів, робіт або послуг в межах звичайної діяльності [79].

Тобто, якщо агент діє виключно від імені одного нерезидента, але в межах своєї звичайної діяльності – є «незалежним агентом», то податок на прибуток нерезидента в цьому випадку не застосовується. Варто зазначити, що такий виняток відповідає стандартам, встановленим у Модельній конвенції ОЕСР, однак за своєю суттю ця норма повинна перебувати разом з іншими нормами субінституту «визначення постійного представництва».

Таким чином, аналіз положень ПКУ щодо оподаткування постійних представництв податком на прибуток підприємства дає підстави стверджувати, що він не відповідає міжнародним стандартам та не дає платникам податку достатньо визначеності для безперешкодного здійснення діяльності в Україні через постійне представництво.

Так, загальна модель не дає можливості визначити дохід та витрати постійного представництва, особливо якщо представництво не діє як відокремлений підрозділ. Аналогічно, модель «коефіцієнту 0.7» не визначає як встановити дохід представництва, а модель «відокремленого балансу» - як встановити витрати постійного представництва. На практиці бухгалтери зареєстрованих представництв нерезидентів визначають доходи та витрати постійного представництва на власний розсуд, беручи до уваги хіба що

транзакції, які проводяться через банківські рахунки представництва, відкриті в Україні. Податковий орган, однак, не має практично ніякої можливості оскаржити кількість прибутку, віднесеного до постійного представництва.

Варто зазначити, що автором не було ідентифіковано жодного судового рішення, яке б містило ґрунтовний аналіз питання віднесення прибутків до постійного представництва. З огляду на те, що українські постійні представництва є зареєстрованими представництвами нерезидента, які ведуть окремий бухгалтерський та податковий облік, питання віднесення прибутків, очевидно, й не виникало. Із застосуванням Authorized OECD Approach ситуація з судовою практикою може кардинально змінитися.

2.4. ПОСТІЙНЕ ПРЕДСТАВНИЦТВО ТА ПРАВИЛА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Постійні представництва і правила трансфертного ціноутворення в Україні тісно пов'язані. Податковий орган довгий час не мін визначитися, як варто розглядати постійне представництво в контексті трансфертного ціноутворення: резидентом чи нерезидентом? [160; 159; 166] Це призводило до іноді абсурдних ситуацій, коли, за досягнення відповідних порогів, операції резидентів з постійним представництвом вважалися контрольованими, так само як і операції постійного представництва з нерезидентами.

На думку автора, однак, постійне представництво варто розглядати як резидента для цілей трансфертного ціноутворення, адже воно оподатковується українським податком на прибуток підприємств на загальних підставах. Відповідно, операції між резидентами та постійним представництвом нерезидента в Україні не повинні вважатися контрольованими. Це пояснюється тим, що база оподаткування в Україні не «розмивається», тобто доходи, які осідають на постійному представництві, все одно оподатковуються податком на

прибуток в Україні. Натомість, операції між нерезидентами і постійним представництвом в Україні повинні вважатися контрольованими за умови досягнення встановлених законом порогів. Так, відповідні операції можуть потенційно «розмивати» базу оподаткування в Україні, адже нерезиденти не оподатковуються українським корпоративним податком.

Варто також окремо розглянути застосування правил трансфертного ціноутворення до операцій між нерезидентом та його власним постійним представництвом в Україні. Як уже зазначалося, в Україні діє принцип відокремленості постійного представництва, що означає визнання існування господарських операцій між представництвом та його «головним офісом» для цілей оподаткування. Це означає, що такі «внутрішні» операції повинні теж визнаватися контрольованими, адже можливість виведення прибутку з під оподаткування в Україні наявна і в даному випадку. Так, з 2017 року [79] ПКУ чітко вказує на необхідність аналізу таких операцій на відповідність принципу «витягнутої руки».

Цікаво те, що фінансування постійного представництва «головним офісом» може розглядатися як плата за роботи/послуги, надані представництвом своєму нерезиденту. Власне, застосування правил трансфертного ціноутворення у цьому контексті може призвести до фактичного застосування Authorized OECD Approach, про що більш детально поговоримо у наступному розділі. На жаль, до цього часу українські суди та податкові органи розглядали таке фінансування постійного представництва від «головного офісу» або як безповоротну фінансову допомогу, яка збільшує базу оподаткування постійного представництва, або як виплату в межах однієї особи, яка ніяк не впливає на базу оподаткування податком на прибуток підприємств [101; 107; 106; 91; 158].

2.5. ПОСТІЙНЕ ПРЕДСТАВНИЦТВО ТА ІНШІ ПОДАТКИ

Постійне представництво можна вважати юридичною фікцією, яка передбачена нормами міжнародного податкового права для цілей оподаткування прибутків нерезидентів з джерелом походження в Україні. Однак, як зазначено вище, українська практика податкових органів та положення законодавства вбачають постійне представництво відокремленим підрозділом юридичної особи, який здійснює діяльність в Україні. З цього випливає оподаткування нерезидента, який має постійне представництво в Україні іншими податками згідно з ПКУ.

Окрім розглянутих нижче, постійне представництво може бути платником також інших податків, тобто, екологічного податку, рентної плати, податку на майно, однак особливостей у цьому контексті немає.

2.5.1. Податок на доходи нерезидентів

Формальне читання ПКУ [79] дозволяє зробити висновок, що виплати з доходів з джерелом походження України, які здійснюються постійним представництвом на користь нерезидентів оподатковуються податком на доходи нерезидентів (податком на репатріацію).

З одного боку, якщо розглядати постійне представництво не як відокремлений підрозділ, а як сукупність обставин, за яких в держави виникає оподатковувати прибуток нерезидента, то оподаткування виплат, здійснених з України, начебто не є обґрунтованим. Зокрема, оподаткування додатковим податком виплати, яка здійснюється в межах однієї юридичної особи з прибутку, який уже оподатковується податком на прибуток підприємств в Україні, не виглядає на перший погляд справедливо.

З іншого боку, важко погодитися з тим, що у випадку здійснення виплати з банківського рахунку постійного представництва в Україні на рахунок нерезидента немає підстав розглядати та, відповідно, оподатковувати таку виплату інакше, ніж виплату між двома окремими юридичними особами (резидентом та нерезидентом). Так, основний принцип оподаткування постійного представництва полягає в тому, що таке представництво повинно вважатися окремим платником податку.

За таких обставин, заради уникнення дискримінації тих нерезидентів, які здійснюють діяльність в Україні через дочірню юридичну особу, необхідно оподатковувати виплати, здійснені постійним представництвом на користь нерезидентів, податком на доходи нерезидентів.

Більше того, оподаткуванню підлягає, таким чином, і виплата в межах однієї юридичної особи, тобто між представництвом в Україні та «головним офісом» за кордоном. У цьому контексті може виникнути питання щодо того, як така виплата повинна кваліфікуватися в межах податкового законодавства України. Якщо виплата має характер плати за фінансування або за користування правами інтелектуальної власності, то її кваліфікація не викликає питань. Однак, якщо така виплата є всього-на-всього виведенням заробленого в Україні прибутку за кордон, її сутнісна характеристика фактично прирівнює її до дивідендів. Однак, формальне визначення дивідендів у ПКУ не дозволяє зробити такий висновок.

Відтак, за відсутності спеціальних норм щодо визначення такої виплати її слід вважати «іншим доходом», який підлягає оподаткуванню податком на доходи нерезидентів в Україні за ставкою 15%. Варто зауважити, що «інший дохід» загалом підлягає звільненню від оподаткування відповідно положень податкових конвенцій України (та відповідно до положень Модельної конвенції ОЕСР).

Водночас, у деяких випадках податковий орган та українські суди не вбачають необхідності оподатковувати виплати представництвом «головному

офісу» податком на доходи нерезидентів як «прибуток від підприємницької діяльності» [94].

Натомість, виплати, що здійснюються резидентами на користь постійного представництва нерезидента не підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидентів відповідно до пункту 141.4 статті 141 ПКУ. Цей висновок знаходить підтвердження і в судовій практиці [100; 104].

2.5.2. Податок на додану вартість

Постійне представництво нерезидента також може бути платником податку на додану вартість (надалі – «ПДВ») в Україні [115, с. 354]. Відповідно до ПКУ воно зобов'язане зареєструватися платником ПДВ за досягнення відповідних порогів. Постійне представництво зможе також враховувати податковий кредит щодо придбаних товарів і послуг. Загалом, оподаткування постійного представництва нерезидента ПДВ ніяк не відрізняється від оподаткування інших суб'єктів господарювання в Україні [108].

Однак, дискусійне питання виникає в контексті оподаткування транзакцій, що здійснюються між постійним представництвом та його «головним офісом» за кордоном. Як уже вказувалося, такі транзакції є одночасно і транзакціями в межах однієї юридичної особи, і транзакціями між двома платниками податку. Це призводить до непорозумінь щодо оподаткування таких операцій ПДВ. Хоча українське податкове законодавство надає таким операціям значення для податкових цілей в контексті податку на прибуток, воно очевидно ігнорує їх для цілей ПДВ.

У цьому контексті Державна фіскальна служба України у 2017 році видала роз'яснення, відповідно до якого операції з фінансування постійного представництва підлягають оподаткуванню ПДВ, оскільки таке фінансування є фактичною платою за послуги, що надаються «головному офісу» постійним представництвом [156]. Через короткий проміжок часу, податковий орган змінив

свою позицію [157]. Пізніше у 2018 році Міністерство фінансів України видало узагальнюючу податкову консультацію, якою на даний час поставило крапку у цій дискусії, вказуючи, що таке фінансування не підлягає оподаткуванню ПДВ [162].

На думку автора, однак, така позиція Міністерства фінансів не є правильною. Відповідно до принципу відокремленості постійного представництва транзакції представництва та «головного офісу» повинні оподатковуватися так само як і будь-які інші транзакції, а тому вони підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах. Так, позиція щодо фінансування постійного представництва є доволі правильною (хоча й не завжди), адже постійне представництво часто не отримує плату за послуги, що воно надає «головному офісу» інакше, ніж через кошти, що надаються для фінансування його звичайної діяльності.

2.5.3. Податок на доходи фізичних осіб

Зареєстроване постійне представництво нерезидента в Україні часто фактично є його відокремленим підрозділом і, тому, мало чим по суті відрізняється від дочірньої компанії. Зокрема, воно часто наймає працівників на трудових чи цивільних засадах. Таким чином, закономірним є те, що постійне представництво вважається податковим агентом таких працівників (фізичних осіб) і зобов'язане нараховувати та сплачувати за рахунок їхньої винагороди податок на доходи фізичних осіб. Аналогічно застосовується у цьому випадку і військовий збір. Також, постійне представництво повинно нараховувати і сплачувати відповідно до розміру заробітної плати єдиний соціальний внесок.

2.6. ЗАСТОСУВАННЯ ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ УКРАЇНИ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ

Як випливає з вищезазначеного, українське податкове законодавство містить власне нормативне регулювання визначення та механізмів оподаткування постійних представництв нерезидентів. Хоча такі правила багато в чому нагадують відповідні положення модельних податкових конвенцій, існують певні відхилення, які скоріш за все є напрацюванням українського законодавця. На практиці, однак, такі відхилення від міжнародних стандартів не часто застосовуються до оподаткування реальних ситуацій через існування доволі широкої мережі податкових конвенцій України.

Податкові конвенції (або «договори (угоди) про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням») є міжнародними договорами, які відповідно до Віденської конвенції про право міжнародних договорів [1] та ПКУ [79] мають переважну силу над положеннями власне українського законодавства. Однак, механізм застосування податкових конвенцій сильно відрізняється від механізму застосування інших міжнародних договорів України. Так, податкові конвенції застосовуються шляхом обмеження податкової юрисдикції держав-учасниць.

Наприклад, якщо відповідно до ПКУ в нерезидента виникає постійне представництво у формі «надання послуг», то застосування багатьох податкових конвенцій України призведе до неможливості оподаткування такого постійного представництва, адже стаття 5 Модельної конвенції ОЕСР не передбачає існування постійного представництва у формі «надання послуг». Навпаки, якщо положення податкової конвенції дозволятимуть не застосовувати той чи інший виняток із виникнення представництва у формі постійного місця діяльності (наприклад, оскільки він становить основну діяльність товариства), а ПКУ у цьому контексті чітко описує такий виняток без застережень, застосувати

конвенцію на пряму неможливо. Тобто, дія податкових конвенцій завжди йде на користь платників податків, оскільки вона може застосовуватися для звуження податкової юрисдикції держави, однак не може застосовуватися для її розширення.

Цей принцип може потенційно мати доволі цікаві наслідки для механізмів оподаткування постійного представництва в Україні. Як вказано вище, три українські моделі оподаткування постійних представництв не зовсім відповідають міжнародним стандартам, які передбачають тлумачення положень податкових конвенцій щодо оподаткування постійних представництв відповідно до Authorized OECD Approach (про який ми поговоримо детальніше в наступному розділі). Отже, якщо прибуток представництва, визначений відповідно до положень ПКУ є більшим, ніж визначений відповідно до Authorized OECD Approach, то застосування податкової конвенції може відповідно зменшити податкове навантаження на платників у цьому контексті. Однак, практики такого застосування податкової конвенції у подібній ситуації поки немає. Більш детально про можливість застосування такого підходу до оподаткування постійних представництв йдеться в наступному розділі.

2.7. *ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2*

Беручи до уваги вищезазначене, можна зробити висновок, що інститут постійного представництва нерезидента в Україні достатньо детально врегульований як на рівні ПКУ, так і на рівні підзаконних нормативно-правових актів. Субінститут визначення постійного представництва нерезидента загалом відповідає міжнародним стандартам, базуючись переважно на Модельній конвенції ООН. Водночас, певні елементи визначення постійного представництва виходять за межі конвенційних норм (наприклад, виняток щодо «митного складу»), а певні – знаходяться за межами положень ПКУ щодо визначення постійного представництва (наприклад, положення щодо

неоподаткування агентів, які діють в межах своєї звичайної діяльності). В Україні, однак, наявність постійного представництва, як правило, пов'язується із наявністю зареєстрованого представництва нерезидента в Україні. Податкові органи рідко звертають увагу на залежних агентів, які створюють для відповідних нерезидентів постійне представництво.

Субінститут механізму оподаткування постійного представництва нерезидента викликає набагато більше запитань, враховуючи відсутність детальних роз'яснень та судової практики з цього приводу. Три наявні моделі оподаткування («загальна», «відокремленого балансу» та «коефіцієнту 0.7») не передбачають застосування в Україні визнаного на міжнародному рівні механізму оподаткування постійних представництв – Authorized OECD Approach. Відповідно, наявні моделі та практика їх застосування суперечить двом основоположним принципам оподаткування постійного представництва – принципу відокремленості та принципу «витягнутої руки».

На сьогодні норми інституту постійного представництва часто пересікаються з нормами інститутів інших податків (окрім податку на прибуток підприємств), а також правилами трансфертного ціноутворення. Варто, однак, зазначити, що застосування правил ПКУ, які складають інститут постійного представництва нерезидента, часто обмежується податковими конвенціями України. Таким чином, практика визначення постійних представництв в Україні часто більше відповідає міжнародним договорам, ніж положенням ПКУ.

Незважаючи на те, що поняття постійного представництва існує в податковому праві України уже доволі давно, практика застосування норм відповідного інституту дозволяє зробити висновок, що його розуміння уповноваженими органами може бути кращим. Потенційно, правильне і послідовне застосування відповідних норм може підвищити визначеність податкового законодавства України та поповнити державний бюджет. У наступному розділі ми поговоримо про проблеми застосування норм інституту постійного представництва в Україні та шляхи удосконалення податкового законодавства у цьому контексті.

РОЗДІЛ 3.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Оподаткування підприємницької діяльності є доволі перспективним джерелом податкових надходжень для України. Як і будь-яке оподаткування, оподаткування бізнесу часто призводить до виведення коштів з «живої» економіки країни. Однак, оподаткування прибутків нерезидентів відповідно до умов податкових конвенцій не виводить з економіки країни коштів, адже кошти, належні нерезидентам, не обов'язково були б реінвестовані в економіку України та відповідні податки були б сплачені, найімовірніше, у будь-якому разі, але в бюджет іншої країни.

Таким чином, оподаткування бізнес-доходів нерезидентів є переважно позитивним явищем з точки зору фіскальної політики держави, за умови, звісно, що воно не перешкоджає надходженням інвестицій всередину країни. Для того, щоб дотримати баланс між ефективністю правил оподаткування бізнес-доходів нерезидентів та інвестиційною привабливістю вітчизняної податкової системи, необхідно виробити чіткі, однозначні правила визначення та оподаткування постійних представництв, які повною мірою відповідали б міжнародним стандартам.

Як впливає з попереднього розділу, норми українського податково-правового інституту постійного представництва здебільшого відповідають загальній міжнародній моделі визначення та оподаткування постійних представництв. На думку автора, однак, існують певні проблемні аспекти чинного правового регулювання постійних представництв нерезидентів, які вимагають термінового вирішення. Також, для підвищення ефективності відповідних податково-правових норм необхідно привести їх у відповідність до міжнародних стандартів та модифікувати таким чином, щоб вони відповідали

сучасним реаліям цифрової економіки. У цьому розділі автор розгляне основні проблемні аспекти визначення та оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні, а також запропонує шляхи удосконалення відповідних правових норм в контексті стандартів, розроблених ОЕСР.

3.1. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА

Як було зазначено в попередньому розділі, визначення постійного представництва в Україні загалом відповідає міжнародним стандартам. Однак, в національне законодавство України ще не імплементовано зміни, що пропонуються ОЕСР в контексті постійних представництв. Також, визначення постійного представництва нерезидента в Україні не зовсім ефективно в сучасних умовах цифрової економіки і його варто переглянути у цьому контексті.

3.1.1. Заходи протидії BEPS від ОЕСР

У 2015 році ОЕСР опублікувала 15 Заходів щодо протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Одним з таких заходів від номером 7 пропонується змінити статтю 5 Модельної конвенції ОЕСР таким чином, щоб перешкодити штучному уникненню статусу постійного представництва платникам податків, які здійснюють транскордонну бізнес-діяльність. Україна, підписавши та ратифікувавши Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (англ. «*MLI*»), внесе зміни до власних податкових конвенцій,

зокрема, в частині визначення постійних представництв нерезидентів відповідно до Заходу 7 протидії BEPS.

Проблеми, ідентифіковані ОЕСР, в контексті визначення постійних представництва стосуються таких аспектів: (1) використання агентських (комісіонерських) схем, (2) зловживання винятками з визначення постійного представництва, (3) фрагментації діяльності компаній групи та (4) розділення контрактів [185, с. 9-11].

Щодо першого аспекту, платники податків (нерезиденти) часто намагалися уникати виникнення у них постійного представництва у державі збуту продукції шляхом залучення залежного комісіонера-резидента. Такий комісіонер продавав продукцію нерезидента споживачам у відповідній державі та отримував комісійну винагороду, яка оподатковувалася відповідно. Однак, прибуток від здійснення продажу, який міг у декілька разів перевищувати комісійну винагороду, не оподатковувався у державі збуту взагалі [142, с. 196-201; 174].

У цьому контексті стаття 5 Модельної конвенції була змінена таким чином, щоб перешкоджати таким зловживанням платників податків. Зокрема, передбачається, що залежним агентом вважатиметься не тільки особа, яка укладає контракти від імені нерезидента, але й особа, яка бере вагому участь в укладенні контрактів, які виконуються нерезидентом шляхом продажу товарів, робіт та послуг [185, с. 15]. Також, уточнюється, що агент не вважається незалежним, якщо він діє на користь «тісно пов'язаних» осіб [185, с. 16].

У контексті другого аспекту платники податків часто використовували винятки із визначення постійного представництва у випадках, коли їх застосування суперечило меті і цілям податкових конвенцій [185, с. 28]. Так, наприклад, компанія-нерезидент, яка здійснює діяльність із продажу електронної техніки онлайн, здійснює доставку покупцям товарів через власний склад, який знаходиться на території України. З формальної точки зору, можна стверджувати, що така компанія не має постійного представництва в Україні, адже вона її випадок може регулюватися винятком: *«використання будівель або*

споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту» [79].

Однак, Захід 7 протидії BEPS та MLI передбачають, що використання таких винятків неможливе, якщо діяльність компанії, до якої формально застосовується такий виняток, не є допоміжною або підготовчою для нерезидента [185, с. 28]. Іншими словами, якщо основна діяльність компанії полягає у продажі товарів онлайн та їх доставки, то використання складу в Україні є фактично основною її діяльністю і, відповідно, не має допоміжного або підготовчого характеру. До неї, отже, згаданий виняток застосовуватися не може.

Щодо третього аспекту, фрагментація діяльності компаній-нерезидентів для уникнення статусу постійного представництва давно була проблемою для юрисдикцій збуту продукції. Так, питання фрагментації доволі давно адресувалося в Коментарях ОЕСР до Модельної конвенції ОЕСР [185, с. 40]. Однак, раніше фрагментація діяльності адресувалася винятково в розрізі однієї особи-нерезидента [185, с. 40].

Фрагментація діяльності групи компаній-нерезидентів дозволяє таким компаніям уникати створення постійного представництва. Діяльність, яка може бути допоміжною або підготовчою для однієї компанії групи, може не бути такою для іншої. Однак, комбінація діяльності різних компаній групи в одній країні може, навпаки, бути основною діяльністю групи.

У цьому контексті Захід 7 протидії BEPS та MLI передбачають, що винятки із визначення постійного представництва не застосовуються, якщо одна з компаній групи має постійне представництво на території відповідної країни або комбінація діяльності компаній групи у такій країні не має підготовчий або допоміжний характер [183, с. 20-22]. Варто зауважити, що у цьому контексті до уваги береться діяльність «тісно пов'язаних» осіб та діяльність, яка здійснюється на виконання комплементарних функцій [185, с. 39-40].

Щодо четвертого аспекту, тобто розділення контрактів для цілей уникнення виникнення постійного представництва у формі «будівельного майданчику», змін до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР спочатку не

передбачалося [185, с. 42]. Натомість, передбачалося додання більш чітких тверджень до Коментарів ОЕСР в цьому контексті, які уточнюють, що розділення контрактів між «тісно пов'язаними» особами без раціональної бізнес-мети для цього не є підставою для уникнення статусу постійного представництва [185, с. 42]. Також, ОЕСР встановило перелік факторів, які варто брати до уваги для визначення, чи діяльність осіб на одному майданчику є пов'язаною [185, с. 42]. Відповідні зміни до Модельної конвенції були передбачені вже в MLI [183, с. 22-23].

Відповідно до законопроекту, опублікованого Міністерством фінансів та Національним банком України 24 жовтня 2018 року (проект Закону України *«Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування»*), пропонується внести зміни в національне визначення постійного представництва нерезидента, щоб привести його у відповідність до змінених податкових конвенції та Заходу 7 протидії BEPS.

Так, в контексті змін щодо розділення контрактів, пропонується передбачити норму, яка б визначала розрахунок загального поділу за формулою, при якій здійснювалося б сумування декількох як послідовних, так і непослідовних періодів, кожен із яких окремо не перевищує повний календарний місяць та разом – перевищують 30-денний період (1) тривалості діяльності нерезидента в Україні та (2) тривалості діяльності його пов'язаних осіб за умови, що вона тісно пов'язана із тією діяльністю, яку здійснює нерезидент [165]. Така норма загалом відповідає запропонованим змінам ОЕСР, однак не включає переліку згаданих факторів для визначення «тісно пов'язаної діяльності».

Також, законопроект пропонує змінити підпункт 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 ПКУ в частині переліку винятків із визначення постійного представництва нерезидента в Україні. Очевидно, такі зміни мають на меті імплементувати запропоновані ОЕСР новації щодо уникнення зловживання винятками, які покривають недопоміжну та непідготовчу діяльність нерезидента, адже визначають, що не є постійним представництвом утримання

постійного місця діяльності з метою здійснення *«будь-якої комбінації»* підготовчих чи допоміжних видів діяльності [165].

Однак, на думку автора, такі зміни не чітко прописують основну мету відповідних змін – не допустити зловживання винятками у випадках, коли діяльність нерезидента підпадає під один із них. Так, використовуючи словосполучення *«здійснення будь-якої комбінації видів діяльності»*, законопроект може тлумачитися так, що не вимагає застосування тесту *«підготовчої або допоміжної діяльності»* при застосуванні єдиного винятку до певної діяльності нерезидента. Тому, автор пропонує змінити таку норму законопроекту, змінивши згадане словосполучення наступним: *«здійснення будь-якого виду діяльності або їх комбінації»*.

Законопроект також адресує питання фрагментації діяльності нерезидентів відповідно до вимог MLI та Заходу 7 протидії BEPS, пропонуючи враховувати діяльність пов'язаних осіб нерезидента для цілей можливості застосування згаданих винятків [165]. Крім того, у Законопроекті чітко зазначається, що у такому випадку наявність постійного представництва визначатиметься для кожного нерезидента, який є пов'язаною особою, окремо, а також робиться застереження про те, що таке правило буде застосовним тільки тоді *«коли діяльність таких нерезидентів-пов'язаних осіб в Україні становить у сукупності взаємодоповнюючі функції тісно пов'язаного бізнес-процесу»* [165].

Загалом, правило щодо фрагментації прописано в законопроекті доволі ефективно, однак не передбачає автоматичного виникнення постійного представництва у кожній компанії групи, якщо пов'язана діяльність однієї з компаній призводить до виникнення представництва відповідно до норм законодавства, як це передбачено в MLI та в Заході 8 протидії BEPS.

У контексті змін щодо постійного представництва у формі *«залежного агента»* Законопроект передбачає зміни на виконання Заходу 7 протидії BEPS та гармонізації національного законодавства із MLI. Так, законопроект пропонує визначити постійне представництво у формі *«залежного агента»* як особу, яка на підставі договору чи іншого правочину або фактично має та, як правило,

реалізовує повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, які згодом укладаються нерезидентом, у разі, коли така діяльність здійснюється в інтересах, за рахунок та/або на користь *«переважно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб – нерезидентів»* [165].

Хоча текст змін законопроекту дещо відрізняється від запропонованого ОЕСР, на думку автора, він загалом передає необхідний зміст та повинен бути доволі ефективним для запобігання агентським (комісіонерським) схемам в Україні. Також, законопроект пропонує правильне уточнення, згідно з яким агент не може вважатися незалежним, якщо діє виключно або майже виключно на користь одного або кількох пов'язаних нерезидентів [165].

У контексті залежних агентів законопроект передбачає також певні уточнення щодо визначення постійного представництва, які не передбачені в MLI. Так, законопроект пропонує додати перелік індикаторів, які свідчать про «залежний» статус агента нерезидента [165]. Таке доповнення є доволі актуальним в українських реаліях, оскільки може допомогти з встановленням певної правової визначеності як для платників податків, так і для працівників податкового органу.

Таким чином, Україна взяла на себе зобов'язання міжнародного характеру з приводу зміни визначення постійного представництва у власних податкових конвенціях відповідно до процедури, встановленої MLI. Водночас, для ефективної реалізації таких змін Міністерство фінансів та Національний банк України підготували зміни до ПКУ, які загалом відповідають MLI та Заходу 7 протидії BEPS. Таким чином, за умови ефективної імплементації змін до податкових конвенції України згідно з MLI та ухвалення загаданого законопроекту, українські правила визначення постійних представництв загалом відповідатимуть міжнародним стандартам, чинним на сьогоднішній день.

3.1.2. Визначення постійного представництва в умовах цифрової економіки

Незважаючи на те, що Україна впевнено крокує шляхом удосконалення власного податкового законодавства відповідно до чинних напрацювань ОЕСР, національне визначення постійного представництва мало ефективне в сучасних умовах цифрової економіки. Варто зауважити, що така проблема не є унікальною, а наразі є спільною для більшості юрисдикцій світу та активно обговорюється на рівні міжнародних організацій, зокрема ОЕСР [168] та Міжнародного валютного фонду [178, с. 16]. В Україні на цьому наголошував також П. Селезень та І. Мусійчук [151, с. 18; 150 с. 55-56].

Інститут постійного представництва існує для того, щоб держава могла оподатковувати дохід нерезидентів від здійснення підприємницької діяльності в Україні. За відсутності у нерезидента постійного представництва держава не має, як правило, необхідної податкової юрисдикції для оподаткування бізнес-доходів такого нерезидента.

У випадку класичної господарської діяльності сучасне визначення постійного представництва є доволі ефективним. Таке сучасне визначення є орієнтованим на фізичний зв'язок між нерезидентом і державою джерела доходу. Цей фізичний зв'язок проявляється у «постійному місці діяльності», яке вимагає фізичної наявності певного «місця» на території держави джерела доходу, у «залежному агенті», який повинен перебувати на території держави джерела доходу, у «будівельному майданчику», що повинен фізично знаходитися на території держави джерела доходу, та у «наданні послуг», що для виникнення постійного представництва повинно здійснюватися через персонал в країні джерела доходу.

Однак, в сучасних умовах цифрової економіки фізичний зв'язок не завжди потрібен для того, щоб ефективно вести транскордонну бізнес-діяльність. Все більше продукції збувається шляхом використання мережі Інтернет, з'явилися

нові види продуктів, продаж яких генерує величезні прибутки (програмне забезпечення, електронні книги, комп'ютерні ігри тощо). Все більшу частку в економіці багатьох країн займає продаж послуг, які можуть ефективно надаватися за допомогою швидкісного Інтернету та спеціалізованого програмного забезпечення на транскордонній основі. Так, на сьогодні бухгалтерська компанія в Кіпрі може без будь-яких перешкод здійснювати бухгалтерське консультування та супровід для українських компаній.

Таким чином, очевидно, що економічні обставини суттєво змінилися з часів розроблення класичного визначення постійного представництва нерезидента. Хіба ж зміна економічних обставин, за яких нерезиденти здійснюють діяльність в державі джерела доходу, не повинна спричиняти адаптацію податкового законодавства до сучасних умов?

На думку автора, однозначно повинна. Для того, щоб уникнути дискримінації класичного «фізичного» бізнесу у порівнянні з новим «електронним» бізнесом, необхідно змінити визначення постійного представництва таким чином, щоб воно ефективно діяло в умовах цифрового економіки. Для досягнення такого ефекту вже було запропоновано декілька можливих опцій для доповнення визначення постійного представництва, які варто враховувати.

Найменш радикальним варіантом можна вважати пропозицію розширити положення щодо постійного представництва у формі «надання послуг» таким чином, щоб виникнення постійного представництва не потребувало фізичної присутності персоналу чи обладнання нерезидента в країні джерела доходу [187, с. 135-136]. На сьогодні коментарі ОЕСР відкидають таке тлумачення постійного представництва у формі «надання послуг» [182, с. C(5)-56], однак воно може застосовуватися в межах Модельної конвенції ООН, визначення постійного представництва в якій відповідає визначенню в ПКУ.

Однак, як зазначає С. Гаджо, на думку більшості, навіть Модельна конвенція ООН на сьогодні не дозволяє вважати постійним представництвом надання послуг без фізичної присутності [118, с. 176]. Це, однак, не є

перешкодою для зміни підходів та еволюційного тлумачення відповідних положень ПКУ та податкових конвенцій України.

Більш інноваційним варіантом є встановлення нової форми постійного представництва – «віртуального постійного представництва» [184, с. 30-32]. П. Гонглер та П. Пістоне пропонують встановити такий додатковий елемент визначення постійного представництва до модельних конвенцій [177, с. 22-23]. Так, «віртуальне постійне представництво» виникає, якщо резидент однієї держави надає чи пропонує доступ до електронної програми, бази даних, онлайн платформи для продажів чи для зберігання інформації або пропонує послуги реклами на веб-сайті чи в електронній програмі, що використовується більш ніж 1 000 користувачів щомісяця, які мають постійне місце проживання в іншій державі [177, с. 25]. Водночас, пропонується встановити, що таке «віртуальне» представництво виникає лише у випадку, якщо дохід від надання таких послуг у другій державі перевищує певну монетарну межу, яка має встановлюватися державами за взаємною згодою [177, с. 24-25]. Схожий інститут «віртуального постійного представництва» існує в правовій системі Ізраїлю, Італії та Саудівської Аравії [118, с. 291]. На думку автора, така пропозиція є доволі виправданою та дозволяє охопити великий спектр бізнес-діяльності, яка пов'язана з мережею Інтернет.

Також, третьою опцією є встановлення альтернативної форми постійного представництва – «суттєвої економічної присутності». Основною його відмінністю від попереднього інституту «віртуального постійного представництва» є більш загальний характер [118, с. 294-295]. Якщо «віртуальне» представництво вимагає задоволення трьох основних елементів (тобто, кількість користувачів, період існування та перевищення монетарної межі), то «суттєва економічна присутність» визнається за умови задоволення тільки одного – перевищення певної монетарної межі [118, с. 294-295]. Р. Аві-Йонах та О. Халабі пропонують приклад визначення такої «присутності» як здійснення транскордонних продажів в державі в сумі, що перевищує один

мільйон доларів США за попередній календарний рік [128, с. 15; 118, с. 294-295]. Схоже правило пропонує застосовувати і С. Гаджо [118, с. 294-329].

Таким чином, в умовах цифрової економіки чинне визначення постійного представництва, що міститься в податкових конвенціях та ПКУ, не може охопити велику кількість випадків транскордонного ведення бізнесу в мережі Інтернет. Це ставить традиційну бізнес-діяльність, що ведеться в фізичному світі, у несправедливе та неконкурентне становище, а також позбавляє держави джерела доходу легітимних податкових надходжень. Щоб встановити справедливе оподаткування прибутків нерезидентів в умовах цифрової економіки, необхідно модифікувати визначення постійного представництва так, щоб воно охоплювало випадки здійснення бізнесу в мережі Інтернет, коли клієнтами такого бізнесу є споживачі-резиденти держави джерела доходу. Для цього наковці, зокрема, С. Гаджо, П. Гонглер та П. Пістоне, напрацювали, а деякі держави вже розробили, додаткові форми постійного представництва.

Враховуючи, що Україна залишається переважно державою джерела доходу, яка переважно отримує, а не здійснює інвестиції, для збільшення податкових надходжень від бізнес-діяльності великих міжнародних корпорацій (наприклад, Google, Facebook, Apple тощо), необхідно змінити визначення постійного представництва в ПКУ шляхом додання «віртуального постійного представництва» чи «суттєвої економічної присутності». Також, без внесення змін у законодавство можна змінити підхід до тлумачення форми постійного представництва «надання послуг» таким чином, щоб воно охоплювало надання послуг онлайн на транскордонній основі.

3.2. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА

Щодо правил оподаткування постійного представництва, ОЕСР не поспішає з виробленням оновлених стандартів. Так, з 2008 року, коли був

опублікований перший звіт щодо віднесення (алокції) прибутків до постійного представництва [186, с. 7-8], правила оподаткування практично не змінилися. У 2010 році ОЕСР видала оновлений звіт, в якому були відображені певні уточнення у зв'язку зі зміною положень статті 7 Модельної конвенції ОЕСР [155, с. 8-9]. У березні 2018 року ОЕСР опублікувала доповнення щодо віднесення прибутків до постійного представництва у контексті оновлення Модельної конвенції ОЕСР відповідно до Заходу 7 Плану BEPS [167, с. 3-4]. Таке доповнення не передбачає суттєвих змін та є всього-на-всього уточненням уже чинних правил.

Водночас, українські правила оподаткування постійних представництв практично не змінювалися протягом існування сучасної податкової системи України. Так, три згадані моделі оподаткування («загальна», «відокремленого балансу» та «коефіцієнту 0.7»), які передбачені ПКУ, не відповідають сучасним міжнародним стандартам.

3.2.1. Authorized OECD Approach

У згаданих звітах ОЕСР 2008 року, 2010 року та уточненнях 2018 року ключовим елементом є оподаткування постійного представництва як окремої особи (платника податку). Тобто, ОЕСР вбачає принцип відокремленості постійного представництва від його «голосного офісу» (нерезидента) основним при віднесенні прибутків до представництва [155, с. 12-13; 144, с. 146; 133, с. 43-44]. Більше того, ОЕСР наголошує на необхідності застосування принципу «витягнутої руки» для визначення таких прибутків відповідно до правил трансфертного ціноутворення [155, с. 24]. Загалом, підхід до оподаткування постійного представництва як окремого і незалежного платника податків, який отримує винагороду за надані товари/роботи/послуги відповідно до принципу «витягнутої руки» має назву «авторизований підхід ОЕСР» (англ. «*Authorized OECD Approach*») [155, с. 13; 144, с. 146;]. Він вважається єдиним правильним

підходом до оподаткування постійних представництва, оскільки він не повинен призводити до подвійного оподаткування або відсутності оподаткування прибутків нерезидентів, що проводять транскордонний бізнес [155, с. 13; 119, с. 176-178].

Варто зазначити, що Authorized OECD Approach є далеко не простим способом для віднесення прибутків до постійного представництва нерезидента. Такий механізм віднесення прибутків складається з декількох складових:

- (1) аналіз постійного представництва неначе окремої і незалежної особи [144, с. 146; 135, с. 515; 129, с. 144-145];
- (2) визначення прибутків постійного представництва відповідно до порівняльного аналізу [155, с. 21; 135, с. 515].

Перший етап полягає, перш за все, у здійсненні повноцінного та детального функціонального та фактичного аналізу постійного представництва. Так, даний етап передбачає визначення:

- (а) функцій, які виконує постійне представництво;
- (б) активів, які відносяться до постійного представництва;
- (в) ризиків, які фактично бере на себе постійне представництво;
- (г) вільного капіталу, який відноситься до постійного представництва;
- (д) внутрішніх операцій між постійним представництвом та «головним офісом» (нерезидентом); та
- (е) операцій між представництвом та окремими особами [155, с. 21; 144, с. 146-148; 135, с. 515].

Визначення функцій, які виконує постійне представництво, є однозначним і базовим кроком для віднесення прибутків до постійного представництва [155, с. 14-16, 25]. Функції, які виконує постійне представництво повинні бути достатньо суттєвими для того, щоб можна були віднести до такого представництва частину прибутку, що заробляє нерезидент [155, с. 14-16, 25]. Функціональний аналіз у цьому контексті є фактично економічним аналізом, адже до уваги повинні братися не юридичні категорії, а економічні реалії [155, с. 14-16, 25]. Іншими словами, на папері постійне представництво може займатися

всього-на-всього збором інформації для головного офісу, однак по факту воно може виконувати такі функції як ведення переговорів щодо укладення контрактів, зберіганням товарів та рекламою. У цьому контексті велику вагу для визначення функцій має насамперед персонал, що здійснює діяльність в країні представництва [155, с. 25-26]. Функції, які виконує персонал, діяльність якого призводить до виникнення постійного представництва, скоріш за все становитимуть функції, виконувані власне постійним представництвом [155, с. 25-26].

Саме на основі суттєвих для бізнесу функцій, що відносяться до постійного представництва, повинно бути визначено інші елементи функціонального аналізу [155, с. 14-16, 25].

Так, визначення активів постійного представництва відбувається перш за все на основі суттєвих функцій персоналу, які виконуються постійним представництвом і які стосуються економічної власності на відповідні активи [155, с. 25-26, 28; 144, с. 147; 135, с. 515]. Наприклад, якщо в Україні знаходиться обладнання, яке використовується персоналом представництва для надання послуг клієнтам, то таке обладнання імовірно буде віднесене до постійного представництва. Іншими словами, активи відносяться до постійного представництва, якщо вони ефективно використовуються персоналом представництва для виконання функцій представництва.

Визначення ризиків, які бере на себе постійне представництво здійснюється, знову ж таки, з урахуванням функцій, які воно виконує, та активів якими воно володіє з економічної точки зору [155, с. 26-28; 144, с. 147; 135, с. 515]. Однак, у цьому контексті важливими є саме функції менеджменту та ухвалення рішень, які мають значення для несення певних ризиків [155, с. 26-28]. До прикладу, якщо саме персонал представництва вирішує, чи продавати товар/роботи/послуги певному покупцю у комерційний кредит, то ризик несплати та несвоєчасної сплати купівельної ціни буде нести саме представництво, а не «головний офіс» нерезидента [155, с. 26-28].

Для визначення фінансування, яке не передбачає витрат у формі відсотків, необхідно визначити, яка порція вільного капіталу повинна відноситися до постійного представництва [155, с. 33-34; 154, с. 15-18]. Однак, ОЕСР визнає, що визначення вільного капіталу є далеко «не точною наукою», оскільки вельми складно визначити капітал, який не відноситься до окремої юридичної особи [155, с. 18]. У цьому контексті ОЕСР звертає увагу на необхідність застосування принципу «витягнутої руки» і визначення власного капіталу у незалежних порівнюваних осіб, які здійснюють подібні або такі ж функції, як і постійне представництво [155, с. 18; 144, с. 148]. Водночас, капіталу повинно бути достатньо для того, щоб можна було підтримувати функції, активи та ризики постійного представництва [155, с. 19; 144, с. 148].

Наступним етапом функціонального аналізу у цьому контексті є встановлення внутрішніх операцій між постійним представництвом і «головним офісом» [155, с. 19-20]. Постійне представництво та його «головний офіс» (нерезидент), як правило, вступають у внутрішньогосподарські операції, які в певних випадках можуть навіть оформлюватися відповідною документацією [155, с. 19-20]. Такі операції існують практично у всіх випадках, адже постійне представництво існує, перш за все, для того, щоб виконувати певні функції на користь свого головного офісу. Так, наприклад, постійне представництво, яке здійснює функції маркетингу та збору інформації, надає послуги такого маркетингу і збору інформації своєму «головному офісу» [155, с. 116-118]. Постійне представництво, яке перепродає товари, отримані від нерезидента, є фактично дистриб'ютором і закуповує товари в нерезидента, які мають певну вартість [155, с. 26].

Такі внутрішні операції не є виконанням «договорів» з юридичної точки зору, а тому вони не можуть бути оформлені «первинними документами» в розумінні Закону України *«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*. Однак, ОЕСР рекомендує податковим органам брати до ваги внутрішні документи (якщо такі наявні), на підставі яких здійснюється та чи інша внутрішньогосподарська операція [182, C(7)-10-C(7)11].

Встановлення внутрішньогосподарських операцій між представництвом і головним офісом є ключовим для визначення прибутку, що відноситься до постійного представництва і, відповідно, підлягає оподаткуванню [155, с. 19-20]. Однак, представництво може брати участь не лише у внутрішньогосподарських операціях, але й у транзакціях з окремими незалежними особами. Відповідно, прибуток (збиток), що постійне представництво отримує з таких транзакцій, також має враховуватися при визначенні його оподатковуваного прибутку [155, с. 33]. Визначення таких транзакцій, в які вступає постійне представництво, повинне відбуватися на основі функціонального аналізу, зокрема, на основі функцій, які виконує постійне представництво на користь свого «головного офісу» [155, с. 33]. У випадку, якщо представництво бере участь у транзакціях з пов'язаними особами, прибуток від таких транзакцій повинен визначатись з урахуванням звичайних правил трансфертного ціноутворення [155, с. 33].

Таким чином, за результатами функціонального і фактичного аналізу можливо визначити функції, ризики, активи, вільний капітал та прибуток (збиток) представництва від транзакцій з окремими особами.

Наступним кроком для визначення прибутку постійного представництва згідно з Authorized OECD Approach є здійснення порівняльного аналізу відповідно до правил трансфертного ціноутворення [155, с. 51]. У цьому контексті ОЕСР рекомендує застосовувати де можливо (а де неможливо – за аналогією) Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення (англ. «*OECD Transfer Pricing Guidelines*») [155, с. 15; 144, с. 148].

Спершу, необхідно встановити порівнюваність між внутрішньогосподарськими операціями постійного представництва та неконтрольованими операціями на основі встановлених Настановами ОЕСР факторів (характеристика послуг чи продуктів, економічні умови та бізнес стратегії) чи за аналогією (функціональний аналіз та договірні умови) у світлі конкретних фактичних обставин постійного представництва [155, с. 52; 144, с. 149].

Далі треба вибрати та застосувати за аналогією відповідний метод із Настанов ОЕСР («порівняльної неконтрольованої ціни», «ціни перепродажу», «витрати плюс», «чистого прибутку» та «розподіленого прибутку») [155, с. 49-51]. Вибраний метод повинен відповідати економічним умовам, за яких існує постійне представництво, з урахуванням функцій, ризиків та активів останнього [155, с. 49-50].

За результатами порівняльного аналізу можна буде визначити, який саме прибуток (збиток) постійне представництво повинно було б отримати від внутрішньогосподарських операцій у випадку, якби такі операції здійснювалися із окремими та незалежними особами [155, с. 51; 144, с. 148]. Разом із прибутком (збитком) від операцій з окремими особами, такий прибуток (збиток) від внутрішньогосподарських операцій становитиме прибуток (збиток), що відноситься до постійного представництва та підлягає оподаткуванню [155, с. 51].

Як вказано вище, український інститут постійного представництва нерезидента не передбачає на даний час застосування Authorized OECD Approach, що погано відображається на визначеності українського податкового законодавства та не дозволяє повною мірою реалізовувати податкову юрисдикцію України у цьому контексті.

3.2.2. Застосування Authorized OECD Approach в Україні

Хоча прямих норм щодо застосування Authorized OECD Approach в Україні поки немає, є певні теоретичні способи, як його можна застосувати для оподаткування українських постійних представництв.

а) Тлумачення чинних норм Податкового кодексу

Як уже було зазначено, першою і основною моделлю оподаткування постійних представництв в Україні є «загальна модель», відповідно до якої «постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника

податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента»[79].

Хоча на практиці ця норма застосовується таким чином, що бухгалтер представництва всього-на-всього розраховує прибуток за транзакціями, що здійснюються через банківський рахунок представництва в Україні, у неї є потенціал для більш прогресивного тлумачення.

По-перше, текстуальне тлумачення цієї норми дозволяє зробити висновок, що представництво, як окремий платник податку, повинно отримувати прибуток від своєї діяльності так, ніби воно є незалежною і відокремленою особою. Для того, щоб досягнути такого результату, необхідно застосовувати саме методи трансфертного ціноутворення, зокрема, до операцій між представництвом та його «головним офісом». Тобто, дане тлумачення відповідної норми ПКУ дозволяє застосовувати Authorized OECD Approach для цілей оподаткування постійних представництв, адже він є єдиним механізмом, який насправді дозволить оподатковувати представництво так, ніби воно *«провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента»*.

По-друге, телеологічне тлумачення норм субінституту постійного представництва також призводить до застосування Authorized OECD Approach. Так, метою підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 ПКУ очевидно є справедливе і пропорційне оподаткування постійного представництва нерезидента в Україні таким чином, ніби воно є незалежним і окремим платником податків від нерезидента («головного офісу»). Оскільки Authorized OECD Approach фактично є єдиним способом досягти мети відповідної норми права, на думку автора, її потрібно тлумачити належним чином, тобто із застосуванням Authorized OECD Approach.

По-третє, контекстуальне тлумачення підпункту 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 ПКУ також наштовхує на застосування Authorized OECD Approach в Україні. Так, поняття постійного представництва не є творінням українського права та не існує в ізоляції від міжнародного податкового права. Інститут постійного представництва, що міститься в ПКУ, походить із норм податкових

конвенція та модельних конвенцій ОЕСР і ООН. Норми згаданих конвенцій повинні тлумачитися в контексті оподаткування постійних представництв відповідно до Authorized OECD Approach, який був розроблений саме з цією метою. Аналогічно, і норми українського податкового законодавства слід тлумачити в контексті Authorized OECD Approach.

Відтак, текстуальне, телеологічне та контекстуальне тлумачення дозволяє зробити висновок, що підпункт 141.4.7 пункту 141.4 статті 141 ПКУ повинен тлумачитися таким чином, що дозволить застосовувати Authorized OECD Approach для оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні із дотриманням принципів відокремленості та «витягнутої руки».

б) Застосування положень Податкового кодексу щодо трансфертного ціноутворення

У 2017 році підпункт 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ був доповнений частиною г), відповідно до якої *«господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні»* вважаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення (за умови, що їх обсяг за відповідний рік перевищує 10 мільйонів гривень) [80; 141, с. 18]. У 2018 році це положення було уточнено, щоб стало чітко зрозуміло, що такі *«господарські операції»* включають *«внутрішньогосподарські розрахунки»* [81].

Отже, ПКУ зобов'язує звітувати операції між «головним офісом» та постійним представництвом нерезидента України для цілей трансфертного ціноутворення, готувати документацію з трансфертного ціноутворення за відповідними операціями та визначати прибуток за такими операціями відповідно до принципу «витягнутої руки».

На практиці українські постійні представництва часто функціонують за такою моделлю: (1) представництва здійснюють певну діяльність (виконують певні функції) на користь нерезидента («головного офісу») та, відповідно, (2) несуть певні витрати на оплату праці, оренду офісу тощо, які (3) компенсуються за рахунок фінансування, що надається «головним офісом» на банківський рахунок постійного представництва в Україні. У результаті формально

визначений бухгалтером прибуток такого представництва практично дорівнює нулю, адже фінансування, яке бухгалтер (згідно з роз'ясненнями податкового органу) [161] вважає доходом представництва, зазвичай майже повністю перекривається його поточними витратами.

Однак, якщо представництво виконує на користь нерезидента певні функції, було б справедливо, якби такі функції належним чином оплачувалися. Якби представництво існувало насправді як «окремий платник податку», то воно б отримувало справедливу винагороду за надані нерезиденту послуги. Така справедлива винагорода, як правило, призводила б до виникнення у нерезидента оподаткованого прибутку. Саме таку логіку, напевно, застосовував законодавець при внесенні змін в податкове законодавство, які змушують постійні представництва тестувати свої операції з «головним офісом» відповідно до принципу «витягнутої руки».

Як вбачається із можливих наслідків застосування правил трансфертного ціноутворення до внутрішньогосподарських операцій представництва та «головного офісу», ефект від такої норми може бути аналогічним або й таким же, як ефект від застосування Authorized OECD Approach. Іншими словами, якщо постійне представництво здійснює внутрішньогосподарські розрахунки із «головним офісом», то відповідно до статті 39 ПКУ необхідно здійснювати функціональний та порівняльний аналіз відповідно до правил трансфертного ціноутворення та принципу «витягнутої руки», який не повинен по суті відрізнятися від аналізу згідно з Authorized OECD Approach.

Беручи до уваги вищезазначене, впровадження відповідної норми у 2017 році може мати суттєвий вплив та навіть реформувати сучасні правила оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні. Восени 2019 року буде здійснено перше звітування таких операцій. Враховуючи, що платники податків повинні будуть готувати відповідну документацію для обґрунтування відповідності внутрішньогосподарських операцій принципу «витягнутої руки», варто очікувати роз'яснень податкового органу щодо цього питання. У

залежності від якості таких роз'яснень, можливо, на практиці в Україні почне діяти Authorized OECD Approach.

с) Застосування норм податкових конвенцій

Платникам податків не обов'язково тлумачити та використовувати норми українського податкового законодавства для застосування Authorized OECD Approach, адже він був розроблений спеціально для тлумачення статті 7 Модельної конвенції ОЕСР, яка була основою для більшості українських податкових конвенцій.

Як згадано вище, відповідно до норм Податкових конвенцій України до оподатковуваного прибутку постійного представництва відноситься прибуток, який воно могло б одержати, якби було окремою і самостійною особою, зайнятою такою ж або аналогічною діяльністю за таких же або аналогічних умов і діяло цілком незалежно від нерезидента, постійним представництвом якого воно є.

Саме для тлумачення таких норм і був розроблений Authorized OECD Approach. Саме тому, його можливо і потрібно застосовувати для тлумачення норм податкових конвенцій України. Цей висновок не просто випливає з логіки та практики застосування відповідних норм, а із правил встановлення та тлумачення міжнародно-правових норм.

Так, відповідно до статті 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року міжнародні договори (якими є податкові конвенції) повинні тлумачитися згідно зі звичайним значенням використаних термінів, якщо не буде встановлено, що сторони мали намір надати таким термінам спеціального значення [1]. З огляду на те, що термінологія міжнародного податкового права є стандартизованою і передбачає спеціальні знання для її розуміння та правильного використання, важко не погодитися з тим, що сторони податкових конвенцій повинні закладати у використані терміни спеціальний зміст, продиктований загальноприйнятими нормами і принципами міжнародного оподаткування.

Authorized OECD Approach є кристалізованим вираженням спеціального розуміння положень статті 7 податкових конвенції України. Без застосування цього спеціального підходу правильне, логічне та ефективне тлумачення статті 7 податкових конвенцій неможливе. Тільки застосування цього «спеціального розуміння» призведе до ефективних результатів – оподаткування постійного представництва як окремої і незалежної від нерезидента особи (платника податків).

Отже, на думку автора, розроблений Authorized OECD Approach слід вважати спеціальним значенням термінів, що використовуються у статті 7 Модельної конвенції ОЕСР та, відповідно, і податкових конвенції України. Це означає, що застосування статті 7 податкових конвенцій, які стали частиною національного законодавства України, можливе лише із використанням підходу Authorized OECD Approach.

Варто зауважити, що згідно зі згаданою статтею 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року норми міжнародних договорів також повинні тлумачитися відповідно до об'єкту та мети договору [1]. Це означає, що статті 7 податкових конвенцій України повинні тлумачитися так, щоб максимально забезпечити уникнення подвійного оподаткування, запобігання податковим ухиленням та недискримінацію платників податків. Тільки Authorized OECD Approach дозволить застосувати статтю 7 таким чином, що прибуток, який відноситься до постійного представництва оподатковуватиметься в одній країні-учасниці та звільнятиметься від оподаткування у відповідній частині в іншій країні-учасниці. Це пояснюється тим, що Authorized OECD Approach є універсальним тлумаченням, визнаним на міжнародному рівні. Застосування будь-якого іншого тлумачення може призвести до подвійного оподаткування або неоподаткування прибутку постійного представництва. Також, застосування іншого методу тлумачення, який не відповідатиме принципу відокремленості постійного представництва та принципу «витягнутої руки», може призвести до різного оподаткування

українських дочірніх компаній нерезидентів та постійних представництв нерезидентів, що ставитиме тих чи інших у неконкурентне становище.

Також, відповідно до статті 38 Статуту Міжнародного Суду Справедливості (ООН) допоміжними джерелами права, які дозволяють встановити міжнародно-правові норми, можуть бути, зокрема, напрацювання висококваліфікованих вчених [57]. Стаття 7 кожної податкової конвенції України по суті є міжнародно-правовою нормою, зміст якої можна встановлювати за допомогою напрацювань кваліфікованих дослідників юридичної науки.

У цьому контексті до Комітету фіскальних справ (англ. «*Committee of Fiscal Affairs*») ОЕСР входять висококваліфіковані спеціалісти у сфері міжнародного податково права, які пропонують спеціальне тлумачення статті 7 Модельної конвенції ОЕСР відповідно до мети згаданих положень. Таким чином, на думку автора, розроблений Authorized OECD Approach може застосовуватися для встановлення змісту норми права, закріпленої в статті 7 податкових конвенцій України.

Беручи до уваги вищезазначене, автор робить висновок, що міжнародно-правові норми щодо оподаткування постійних представництв, які передбачені в податкових конвенціях України, можуть та повинні тлумачитися так, щоб дозволити застосування Authorized OECD Approach.

У цьому контексті, варто звернути увагу на механізм реалізації такого тлумачення в Україні. Відповідно до Конституції України міжнародно-правові договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, становлять частину національного законодавства України [78]. Більше того, відповідно до ПКУ норми податкових конвенцій України мають переважну силу [79]. Тобто, у випадку розбіжностей між правилами оподаткування відповідно до ПКУ та згідно з конвенцією, застосовуватися повинна остання.

Однак, як уже було вказано вище, податкова конвенція не може збільшити податковий тягар особи, але може обмежити податкову юрисдикцію держави. У

цьому контексті застосовувати конвенцію до оподаткування постійних представництв слід наступним чином.

По-перше, необхідно визначити оподатковуваний прибуток, який відноситься до постійного представництва нерезидента в Україні згідно з правилами, установленими ПКУ.

По-друге, треба визначити прибуток, що відноситься до постійного представництва відповідно до правил, визначених податковою конвенцією (тобто, застосувати Authorized OECD Approach).

По-третє, необхідно порівняти два результати і застосувати той, що ставитиме платника податків у більш вигідне становище (матиме менше числове вираження).

Таким чином, Authorized OECD Approach в Україні можна застосувати вже сьогодні шляхом тлумачення та застосування норм чинних податкових конвенцій України.

d) *Внесення змін до Податкового кодексу*

Найочевиднішим способом застосувати Authorized OECD Approach в Україні є, звісно, внесення відповідних змін до ПКУ в частині моделей оподаткування постійних представництв.

Внесення змін у податкове законодавство України ніколи не було легким шляхом з огляду на велику політичну складову оподаткування. Однак, у зв'язку з міжнародними зобов'язаннями України як члена Програми розширеного співробітництва BEPS (англ. «*BEPS Inclusive Framework*») та сторони Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (англ. «*MLI*») Верховна Рада невдовзі буде змушена таки внести зміни до ПКУ, щоб привести його у відповідність до сучасних міжнародних стандартів оподаткування. Разом з такими сучасними змінами, можливо також доповнити ПКУ нормами, які повинні були в ньому прописані ще десять років тому – передбачити пряме й чітке застосування

Authorized OECD Approach для оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні.

24 жовтня 2018 року Міністерство фінансів та Національний банк України опублікували проект Закону України *«Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподатковування та виведенню прибутку з-під оподаткування»*, який має на меті підтримання фінансової стабільності в Україні *«в умовах переходу до вільного руху капіталу»*, удосконалити правила оподаткування та *«запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу в Україні за міжнародними стандартами»* [165]. У цьому законопроекті передбачаються певні суттєві зміни, які можуть сприяти застосуванню в Україні Authorized OECD Approach [141, с. 18-19]. Зокрема, планується скасувати три наявні моделі, а також спеціальні правила щодо оподаткування залежних агентів, залишивши тільки першу, тобто «загальну», модель оподаткування постійних представництв і доповнити її положенням про те, що постійне представництво відповідно до принципу «витагнутої руки» та відповідно до методології, встановленій у статті 39 ПКУ, саме визначає обсяг отриманого ним протягом періоду оподаткованого прибутку [165]. Крім того, такий оподатковуваний прибуток повинен відповідати: (1) прибутку незалежного підприємства, яке здійснює (2) або ідентичну, або аналогічну діяльність (3) за ідентичних або аналогічних умов (4) та діє цілком незалежно від відповідного нерезидента («головного офісу») [165].

Варто зазначити, що таке нове положення відповідає тексту статті 7 Модельної конвенції ОЕСР 2008 року [169], зважаючи на вимогу визначати прибуток представництва таким чином, неначе воно є незалежним підприємством від «головного офісу». Більше того, законодавець у цьому проекті вийшов за межі простого дублювання положень Модельної конвенції ОЕСР 2008 року і додав положення, яким прямо і чітко пропонується прив'язати механізм визначення прибутків постійного представництва до принципу "витагнутої руки".

На думку автора, ухвалення відповідної норми може сильно змінити сучасні підходи до оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні, адже ігнорувати прямі норми буде складно як платникам податків, так і податковому органу.

Водночас, внесення відповідної норми до тексту ПКУ навряд чи зможе дозволити швидко й ефективно застосовувати Authorized OECD Approach на практиці. Українська податкова судова та адміністративна практика погано знайома із сучасними міжнародними поглядами на сутність оподаткування постійного представництва. Надмірний формалізм, притаманний українській правовій система, також стоятиме на заваді застосування Authorized OECD Approach навіть за наявності вищезазначеної норми у податковому законодавстві.

Таким чином, автор пропонує доповнити ПКУ ще однією нормою, яка дозволить Кабінету Міністрів України затвердити більш детальні правила, які врегульовуватимуть питання визначення прибутку, що відноситься до постійного представництва на основі відповідного Звіту ОЕСР 2010 року. Зрозуміло, що з точки зору української законодавчої техніки та практики, відповідна постанова Кабінету Міністрів не зможе повністю врегулювати всі аспекти, а тому в контексті неврегульованих питань, вона має відсилати до Звіту ОЕСР 2010 року, який варто належним чином перекласти українською мовою та опублікувати.

3.2.3. Оподаткування постійного представництва в умовах цифрової економіки

Вище було наведено пропозиції щодо модифікації визначення постійного представництва в умовах цифрової економіки шляхом особливого тлумачення постійного представництва у формі «надання послуг», введення нових форм «віртуального постійного представництва» та «суттєвої економічної

присутності». Однак, розширення визначення постійного представництва таким чином створює нові проблемні аспекти з визначення оподаткованого прибутку, що відноситиметься до таких особливих форм постійного представництва. Очевидно, що Authorized OECD Approach буде складно застосувати до нових форм з огляду на те, що він орієнтується перш за все на функції, що виконуються представництвом. Так, у випадку надання транскордонних послуг, «віртуального представництва» чи «суттєвої економічної присутності» фактично у країні джерела доходу жодних реальних функцій не виконується.

Однак, П. Гонглер та П. Пістоне пропонують застосовувати метод розподіленого прибутку, що може дозволити оподатковувати нові форми представництва відповідно до принципу витягнутої руки [177, с. 34-35]. Натомість, С. Гаджо пропонує застосовувати визначенні оподаткованого прибутку на основі наперед визначеної формули, що, однак, не відповідає чинним принципам міжнародного оподаткування, зокрема, принципу відокремленості постійного представництва та принципу «витягнутої руки» [118, с. 325-326].

На думку автора, питання віднесення прибутків до нових форм постійного представництва в умовах цифрової економіки є надзвичайно складним та потребує окремого дослідження. Для цілей даної роботи достатньо сказати, що відповідний механізм може функціонувати як в межах чинного Authorized OECD Approach, так і поза його межами. Щодо другого варіанту, на даному етапі, автор пропонує встановити доволі низьку ставку податку (наприклад, 3%), яка застосовуватиметься до всієї суми доходу, отриманого нерезидентом від українських споживачів, якщо у такого нерезидента наявна в Україні «суттєва економічна присутність» чи «віртуальне постійне представництво».

3.3. ІНСТИТУТ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА ТА ПОДАТОК НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ

В Україні вже більше року існує політична воля для реформування системи корпоративного оподаткування шляхом введення податку на виведений капітал. У липні 2018 року Президент України Петро Порошенко навіть зареєстрував відповідний законопроект за номером 8557 (*«Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал»*) [164]. Податок на виведений капітал передбачається як єдиний корпоративний податок в Україні, що має існувати замість чинного податку на прибуток.

За чинної системи платники податку (юридичні особи та постійні представництва) сплачують податок з фінансового результату (прибутку) за загальною ставкою 18%. Також, при виплаті певних доходів на користь юридичної особи-нерезидента, платники податку сплачують з такої виплати 15% податку на доходи нерезидентів.

Натомість, ініціатива податку на виведений капітал передбачає скасування як податку на прибуток, так і податку на доходи нерезидентів. Платники податку повинні будуть сплачувати податок за ставкою (наприклад, 15%) на операції з виведення капіталу (зокрема, дивіденди на користь нерезидентів та інших неплатників податку) та операції, прирівняні до виведення капіталу (зокрема, виплата процентів роялті, фінансової допомоги на користь нерезидентів та інших неплатників податку) [164].

Хоча механізм корпоративного оподаткування суттєво змінюється з введенням податку на виведений капітал, інститут постійного представництва пропонується залишити для виконання своєї мети – встановлення чітких умов, за яких нерезидент оподатковуватиметься корпоративним податком в Україні.

Так, законопроект Президента пропонує залишити визначення постійного представництва незмінним, однак очевидно вносить суттєві корективи щодо правил оподаткування постійних представництв. Пропонується скасувати чинні

три моделі оподаткування постійних представництв та прирівняти постійні представництва до звичайних платників податку на виведений капітал [164].

У цьому контексті, операції між резидентами-платниками податку та постійним представництвом не вважатиметься «виведенням капіталу», але операції між постійним представництвом та нерезидентами (зокрема, його «головним офісом») можуть вважатися «виведенням капіталу» на загальних підставах [164].

З цього випливає, що фактично постійне представництво оподатковуватиметься тільки якщо воно здійснюватиме «виведення капіталу» з України. Що ж відбуватиметься, якщо постійне представництво не виплачуватиме жодного доходу на користь «головного офісу» (наприклад, якщо постійне представництво навіть не зареєстроване і не передбачається руху грошових коштів з України)? У такому разі механізм податку на виведений капітал дозволяє визнати «виведенням капіталу» безоплатне надання послуг на користь нерезидента («головного офісу») і оподаткувати всю вартість таких послуг відповідно. Варто зазначити, що за умови досягнення порогу у десять мільйонів гривень вартість такого безоплатного надання послуг постійним представництвом «головному офісу» буде визначатися відповідно до принципу «витягнутої руки» та правил трансфертного ціноутворення. Це фактично означає необхідність проведення функціонального та порівняльного аналізу, тобто застосування правил Authorized OECD Approach.

Єдиною перешкодою до такого підходу буде складність у визначенні вартості послуг для цілей досягнення десятимільйонного порогу, якщо такі послуги документально не оформлюватимуться та надаватимуться безоплатно. Так, в Україні доволі часто зустрічається бізнес-структура, за якої зареєстроване постійне представництво здійснює певні функції на користь «головного офісу», однак не вступає в суттєві транзакції з третіми особами. Натомість, воно фінансується за рахунок «безповоротної фінансової допомоги» від «головного офісу», яка використовується на покриття поточних витрат (заробітна плата, оренда офісу тощо). У цьому випадку постійне представництво, виконуючи

відповідні функції, по суті надає послуги нерезиденту. При цьому, собівартість таких послуг не може бути меншою за суму відповідного фінансування. У такому разі аналіз досягнення представництвом десятимільйонного порогу для цілей трансфертного ціноутворення може здійснюватися з урахуванням перш за все суми отриманого фінансування від «головного офісу».

Таким чином, запропонований Президентом законопроект про податок на виведений капітал загалом може дозволити тлумачити положення законодавства таким чином, щоб застосувати загальновизнаний Authorized OECD Approach, що відповідатиме нормам податкових конвенцій України.

Водночас, для того, щоб механізм оподаткування постійних представництв податком на виведений капітал повністю відповідав міжнародним стандартам та чинним податковим конвенціям України, необхідно суттєво його доопрацювати. Так, автор пропонує чітко вказати, що постійне представництво повинне визначати вартість послуг, робіт та/або товарів, які воно фактично надає нерезидентіві відповідно до принципу «витягнутої руки» та згідно з правилами трансфертного ціноутворення. Така норма повинна запобігти уникненню оподаткування постійними представництвами та стимулювати нерезидентів структурувати свій бізнес так, ніби такі представництва справді є окремими особами, тобто оформлювати операції з «головним офісом» та сплачувати за надані товари, роботи чи послуги належну ціну. У такому разі постійне представництво за нормальних обставин повинно було б отримувати прибуток від своєї діяльності і сплачувати податок при його «виведенні», зокрема, при виплаті «дивідендів» «головному офісу».

3.4. *ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3*

Таким чином, проблемними аспектами в контексті правового регулювання визначення та оподаткування простійного представництва в Україні, а також застосування податково-правового інституту постійного представництва є: (1)

невідповідність норм податкового законодавства України сучасними науково-практичним напрацюванням ОЕСР, (2) невідповідність чинних правил визначення постійного представництва умовами цифрової економіки, (3) відсутність правильного тлумачення та застосування норм щодо оподаткування постійних представництв відповідно до Authorized OECD Approach, (4) виклики, спричинені можливим введенням нової системи корпоративного податку в Україні.

Для подолання перешкод на шляху до ефективного та правильного застосування норм інституту постійного представництва в Україні автор пропонує такі рекомендації щодо внесення змін до законодавства та тлумачення норм ПКУ:

- внести зміни до ПКУ, зокрема, шляхом ухвалення законопроекту *«Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування»*, для приведення чинного визначення постійного представництва у відповідність із сучасними міжнародними стандартами;
- з урахуванням досвіду іноземних країн та напрацювань вчених-експертів у сфері міжнародного оподаткування, необхідно розширити сферу застосування форми «надання послуг» або доповнити визначення постійного представництва новою формою на зразок «віртуального постійного представництва» чи «суттєвої економічної присутності», щоб ефективно оподатковувати нерезидентів, які здійснюють бізнес-діяльність в Україні за допомогою мережі Інтернет та сучасних засобів телекомунікації;
- тлумачити та застосовувати чинні норми ПКУ таким чином, щоб застосовувати Authorized OECD Approach до оподаткування прибутків постійного представництва як незалежного та окремого платника податків від свого «головного офісу» (нерезидента), а також внести зміни

до ПКУ для більш чіткого врегулювання методики застосовування Authorized OECD Approach відповідно до міжнародних стандартів;

- за умови ухвалення законопроекту щодо податку на виведений капітал, необхідно забезпечити чітке врегулювання відносин між постійним представництвом та його нерезидентом («головним офісом») таким чином, щоб будь-які транзакції між ними, незалежно від їхнього юридичного оформлення, визначалися відповідно до принципу «вितягнутої руки» із застосуванням правил трансфертного ціноутворення.

ВИСНОВКИ

У даній роботі автор здійснив аналіз основних аспектів правового регулювання оподаткування постійних представництв нерезидентів з урахуванням загальновизнаних стандартів міжнародного оподаткування. Автор проаналізував та здійснив тлумачення положень національного законодавства України в контексті регулювання постійних представництва нерезидентів, виділивши основні проблемні аспекти та запропонувавши шляхи вдосконалення правотворчої та правозастосовної практики.

Постійне представництво в Україні часто прирівнюють до зареєстрованого представництва нерезидента в Україні, яке є платником податку на прибуток підприємств. Однак, у даній роботі автор дійшов висновку, що таке розуміння є неправильним, адже поняття «постійного представництва» є набагато ширшим та охоплює випадки здійснення нерезидентом діяльності в Україні без реєстрації в Міністерстві економічного розвитку й торгівлі України. Так, наявність у нерезидента постійного представництва означає досягнення ним встановлених законодавством та міжнародним податковим правом порогів, за яких держава джерела доходу отримує юрисдикцію для оподаткування прибутків такого нерезидента від господарської діяльності з джерелом походження у відповідній країні. При цьому, такі пороги існують як «форми» постійного представництва: «постійне місце діяльності», «залежний агент», «будівельний майданчик» чи «надання послуг». Кожна форма постійного представництва у тій чи іншій мірі передбачає наявність тісного економічного зв'язку між країною джерела доходу та нерезидентом.

Поняття постійного представництва протягом останнього сторіччя розвивалося переважно на міжнародному рівні під егідою Ліги націй та ОЕСР. На сьогодні результат напрацювань цих організацій міститься в положеннях модельних конвенцій ОЕСР, ООН та США, які становлять основу усіх податкових конвенцій України. Положення цих модельних конвенцій щодо

постійних представництв та оподаткування прибутків нерезидентів від підприємницької діяльності доволі схожі, однак дещо відрізняються обсягом та деталізацією. Так, Модельна конвенція ООН більш орієнтована на забезпечення податкової юрисдикції країн, що розвиваються, а тому пропонує розширене визначення «залежного агента» та форму «надання послуг».

У різних податкових юрисдикціях інститут «постійного представництва» функціонує по-різному. У деяких країнах, як от у США чи Індії, поняття постійного представництва має конвенційне значення, а на національному рівні для цілей оподаткування прибутків нерезидентів використовуються альтернативні моделі. В інших країнах, зокрема, у Великобританії, Росії, Франції та Німеччині, поняття постійного представництва міститься у національному податковому законодавстві. Україна встановила інститут постійного представництва у національному законодавстві ще з часів отримання незалежності. Після ухвалення сучасного ПКУ, національне визначення постійного представництва загалом відображає положення Модельної конвенції ООН, однак моделі оподаткування постійних представництв не повністю відповідають сучасним модельним конвенціям.

Інститут постійного представництва нерезидента в національному податковому праві України складається з двох субінститутів: субінституту визначення та субінституту механізму оподаткування постійного представництва. Щодо першого, ПКУ передбачає практично усі сучасні форми постійного представництва: «постійне місце діяльності», «залежного агента», «будівельний майданчик» та «надання послуг». З аналізу відповідних положень ПКУ випливає, що українське визначення постійного представництва, за винятком певних невеликих відмінностей, загалом відповідає Модельній конвенції ООН, що є закономірним з огляду на економічний статус України та її відсутність серед країн-членів ОЕСР.

Натомість, субінститут оподаткування постійного представництва нерезидента в Україні не відповідає міжнародним стандартам, а саме Authorized OECD Approach. Так, Authorized OECD Approach передбачає оподаткування

постійного представництва так, ніби воно є незалежним і окремим від відповідного нерезидента підприємством, що вимагає застосування принципу «витягнутої руки» на основі чинних правил трансфертного ціноутворення. Однак, українські правила оподаткування представництв встановлюють три моделі оподаткування: «загальна модель», «модель відокремленого балансу» та «модель коефіцієнту 0,7». На сьогодні застосування жодної з цих моделей не призводить до ефективного оподаткування постійних представництв відповідно до міжнародних стандартів. Однак, застосування чинних правил трансфертного ціноутворення потенційно може допомогти у застосуванні Authorized OECD Approach в Україні.

Інститут постійного представництва нерезидента існує для оподаткування комерційних прибутків нерезидентів з джерелом походження в Україні податком на прибуток підприємств. Однак, на практиці постійне представництво, зареєстроване Міністерством економічного розвитку й торгівлі та податковим органом, може бути платником й інших податків. Зокрема, постійне представництво, яке наймає в Україні працівників, вважатиметься їхнім податковим агентом та, відповідно, сплачуватиме податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок. Також, постійне представництво при здійсненні виплат на користь нерезидентів може бути платником податку на доходи нерезидентів. За умови здійснення постачання товарів чи послуг на території України постійне представництво може також бути зареєстрованим як платник податку на додану вартість.

Судова практика українських судів в контексті застосування інституту «постійних представництв» не дає відповіді на багато питань, адже стосується переважно спорів щодо перекваліфікації «некомерційних» представництв у постійні представництва та застосування винятків, тобто переліку видів діяльності, які не призводять до виникнення постійного представництва. Автор не ідентифікував жодного судового рішення, яке б аналізувало наявність у нерезидента постійного представництва у формі «залежного агента» чи «надання послуг». Також, судова практика не надає роз'яснень з приводу механізмів

оподаткування постійних представництв та застосування згаданих трьох моделей.

Варто, однак, зауважити, що національне визначення та правила оподаткування постійних представництв відповідно до ПКУ обмежуються шляхом застосування податкових конвенцій України. Так, якщо податкова конвенція передбачає у конкретному випадку відсутність постійного представництва у нерезидента або менше податку до сплати таким представництвом, ніж передбачено ПКУ, то застосуванню підлягає саме податкова конвенція.

На основі аналізу, здійсненого автором, можна виділити наступні проблемні аспекти правового регулювання постійних представництв в Україні.

По-перше, субінститут визначення постійного представництва не відповідає останнім напрацюванням ОЕСР в цьому контексті. Без зміни відповідних положень податкового законодавства України, застосування MLI, ратифікованого Україною, не матиме ефекту щодо оподаткування постійних представництв.

По-друге, українські правила визначення постійного представництва не є ефективними в контексті сучасних умов цифрової економіки. Сучасні реалії ведення бізнесу за допомогою мережі Інтернет та виникнення нових товарів і послуг не могли бути передбачені десятки років тому, коли виникали наявні форми постійного представництва, що пов'язують можливість держави оподатковувати прибутки нерезидентів від комерційної діяльності саме з наявністю фізичного зв'язку такого нерезидента і відповідної країни.

По-третє, українські моделі оподаткування постійного представництва не відповідають принципам «відокремленості постійного представництва» та «витягнутої руки», а тому не сприяють усуненню подвійного (не)оподаткування та недискримінації. На сьогодні не існує чітких правил віднесення прибутків (доходів і витрат) до постійного представництва в Україні, оскільки жодна модель не передбачає чіткої відсилки до Authorized OECD Approach.

По-четверте, сучасні заклики до введення податку на виведений капітал замість податку на прибуток підприємств є новим викликом правильному та справедливому оподаткуванню прибутків нерезидентів через механізм постійного представництва. У даній роботі автор запропонував наступні шляхи вирішення описаних проблем.

Для приведення визначення постійного представництва в Україні у відповідність із міжнародними стандартами необхідно імплементувати зміни, передбачені Планом заходів протидії BEPS та MLI. Законопроект, пропонується Міністерством фінансів України та Національним банком України загалом відповідає цим сучасним стандартам, пропонуючи в контексті постійного представництва, зокрема:

- введення загального тесту «підготовчої чи допоміжної діяльності» для усіх винятків із визначення постійного представництва;
- удосконалення визначення залежного агента для запобігання уникнення оподаткування шляхом використання фактичних агентів без юридичного права уклади контракти від імені нерезидента;
- введення правил щодо запобігання фрагментації діяльності задля уникнення нерезидентом статусу постійного представництва.

Для осучаснення українського правового регулювання постійних представництв необхідно змінити застосування чинних правил визначення та оподаткування постійних представництв, які б зробили відповідні юридичні механізми ефективними в умовах цифрової економіки. Для цього можна розширити тлумачення та застосування форми постійного представництва «надання послуг» таким чином, щоб воно охоплювало транскордонне надання послуг через мережу Інтернет без фізичної присутності нерезидента в Україні. Такий метод був би найбільш ефективним, адже багато українських податкових конвенцій містять таку форму постійного представництва як «надання послуг». Положення таких конвенцій (за умови відповідного тлумачення) не блокуватимуть застосування цього визначення постійного представництва на міжнародно-правовому рівні.

Також, можливо передбачати нову форму постійного представництва на зразок «віртуального представництва» чи «суттєвої економічної присутності», які повинні бути спеціально розроблені для охоплення підприємств, що здійснюють транскордонну бізнес-діяльність за допомогою сучасних засобів телекомунікації. Однак, за відсутності таких форм у модельних конвенціях та податкових конвенціях України введення такого правила в нашій державі буде ефективним лише в ситуаціях незастосовності положень податкових конвенцій.

При розробленні нових форм та засобів тлумачення визначення постійного представництва в умовах цифрової економіки необхідно пам'ятати про необхідність роз'яснення застосування механізмів оподаткування постійних представництв для таких форм, особливо в контексті Authorized OECD Approach.

Для правильного оподаткування постійних представництва необхідно забезпечити приведення у відповідність норм податкового законодавства України до міжнародних стандартів – Authorized OECD Approach. Authorized OECD Approach передбачає оподаткування постійних представництв так, неначе вони є незалежними і окремими від свого «головного офісу» (нерезидента) із застосуванням правил трансфертного ціноутворення для визначення винагороди, яку повинне отримувати постійне представництво відповідно до принципу «витягнутої руки». Саме така справедлива винагорода повинна бути базисом для визначення оподатковуваних прибутків що відносяться до постійного представництва.

Authorized OECD Approach може бути застосованим в Україні декількома шляхами. По-перше, можна тлумачити «загальну модель» оподаткування постійних представництв так, ніби вона сама собою вимагає застосування Authorized OECD Approach. По-друге, можна застосовувати чинні правила трансфертного ціноутворення для оподаткування транзакцій між представництвом та його «головним офісом» (нерезидентом), що матиме результатом фактичне застосування Authorized OECD Approach в Україні. По-третє, можна застосовувати обмежувальний характер податкових конвенцій для застосування Authorized OECD Approach на міжнародно-правовому рівні, що

дозволить обмежити податкову юрисдикцію України щодо оподаткування прибутків нерезидентів, до яких застосовується податкова конвенція. По-четверте, можливо внести зміни до ПКУ для чіткого встановлення правил, подібних до Authorized OECD Approach. Саме такий підхід сьогодні пропонують в Україні відповідно до згаданого Законопроекту BEPS.

Водночас, з огляду на пропозиції заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал, необхідно забезпечити розроблення такого законодавства, за якого вартість транзакцій між «головним офісом» (нерезидентом) та його представництвом в Україні визначалася відповідно до правил трансфертного ціноутворення. Таке визначення вартості повинно передбачатися незалежно від юридичного оформлення відповідних транзакцій. Саме вартість таких транзакцій могла б бути базою оподаткування податком на виведений капітал. Наявний законопроект щодо такого податку хоча детально і не врегульовує це питання, однак загалом дозволяє застосування такого підходу.

Тільки за умови виконання наведених автором рекомендацій правове регулювання постійних представництв в Україні буде ефективним в сучасних умовах та відповідатиме міжнародним стандартам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Міжнародні договори

1. Віденська конвенція про право міжнародних договорів: Міжнародний договір від 23.05.1969 р. № 995_118. Дата оновлення: 14.04.1986. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118 (дата звернення: 12.05.2019).
2. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 04.10.2001 р. № 891_003. Дата оновлення: 29.11.2001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/891_003 (дата звернення: 12.05.2019).
3. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Алжирської Народної Демократичної Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових відхилень: Міжнародний договір від 14.12.2002 р. № 012_004. Дата оновлення: 01.07.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/012_004 (дата звернення: 12.05.2019).
4. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Південно-Африканської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 04.02.004 р. № 710_004. Дата оновлення: 23.12.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710_004 (дата звернення: 12.05.2019).
5. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Республіки Корея про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: Міжнародний договір від 07.02.2002 р. № 410_003. Дата оновлення: 19.03.2002. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/410_003 (дата звернення: 12.05.2019).
6. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Туркменистану про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на майно:

Міжнародний договір від 29.01.1998 р. № 795_015. Дата оновлення: 21.10.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/795_015 (дата звернення: 12.05.2019).

7. Конвенція між Україною і Великою Соціалістичною Народною Лівійською Арабською Джамагірією про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 18.11.2009 р. № 434_031. Дата оновлення: 31.01.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/434_031 (дата звернення: 12.05.2019).

8. Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна: Міжнародний договір від 04.03.1996 р. № 124_674. Дата оновлення: 22.08.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/124_674 (дата звернення: 12.05.2019).

9. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 4.10.1995 р. № 528_654. Дата оновлення: 02.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/528_654 (дата звернення: 12.05.2019).

10. Конвенція між Україною і Португальською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і на капітал: Міжнародний договір від 09.02.2000 № 620_015. Дата оновлення: 11.03.2002. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/620_015 (дата звернення: 12.05.2019).

11. Конвенція між Україною і Ліванською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал: Міжнародний договір від 22.04.2002 р. № 422_003. Дата оновлення: 06.09.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/422_003 (дата звернення: 12.05.2019).

12. Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових

ухилень: Міжнародний договір від 19.05.1995 р. № 348_630. Дата оновлення: 24.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/348_630 (дата звернення: 12.05.2019).

13. Конвенція між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік та Урядом Іспанії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна: Міжнародний документ від 01.09.1975 р. № 724_006. Дата оновлення: 11.01.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/724_006 (дата звернення: 12.05.2019).

14. Конвенція між Урядом СРСР та Урядом Японії про уникнення подвійного оподаткування щодо податків на прибутки: Міжнародний договір від 18.01.1986 р. № 392_007. Дата оновлення: 11.01.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392_007 (дата звернення: 12.05.2019).

15. Конвенція між Урядом України і між Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно: Міжнародний договір від 23.01.996 р. № 703_673. Дата оновлення: 22.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/703_673 (дата звернення: 12.05.2019).

16. Конвенція між Урядом України і Урядом Азербайджанської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доход і на майно: Міжнародний документ від 30.07.1999 р. № 031_023. Дата оновлення: 3.07.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/031_023 (дата звернення: 12.05.2019).

17. Конвенція між Урядом України і Урядом Арабської Республіки Єгипет про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно: Міжнародний договір від 23.03.1997 р. № 818_009. Дата оновлення: 27.02.2002. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/818_009 (дата звернення: 12.05.2019).

18. Конвенція між Урядом України і Урядом Великого Герцогства Люксембург про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал: Міжнародний

договір від 06.09.997 р. № 442_002. Дата оновлення: 18.04.1997. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442_002 (дата звернення: 12.05.2019).

19. Конвенція між Урядом України і Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно: Міжнародний договір від 06.01.2000 р. № 300_050. Дата оновлення: 26.09.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/300_050 (дата звернення: 12.05.2019).

20. Конвенція між Урядом України і Урядом Грузії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно: Міжнародний договір від 17.09.1999 р. № 268_035. Дата оновлення: 01.04.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/268_035 (дата звернення: 12.05.2019).

21. Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал: Міжнародний договір від 26.11.2003 р. № 376_023. Дата оновлення: 0.04.2006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_023 (дата звернення: 12.05.2019).

22. Конвенція між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно: Міжнародний договір від 10.05.996 р. № 233_687. Дата оновлення: 24.12.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/233_687 (дата звернення: 12.05.2019).

23. Конвенція між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Пакистан про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 23.12.008 р. № 586_006. Дата оновлення: 30.06.2011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586_006 (дата звернення: 12.05.2019).

24. Конвенція між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням

стосовно податків на доходи і на капітал: Міжнародний договір від 08.11.006 р. № 352_002. Дата оновлення: 09.10.2008. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/352_002 (дата звернення: 12.05.2019).

25. Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень: Міжнародний договір від 26.02.1997 р. № 380_011. Дата оновлення: 25.02.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/380_011 (дата звернення: 12.05.2019).

26. Конвенція між Урядом України і Урядом Йорданського Хашимітського Королівства про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 30.05.005 р. № 400_012. Дата оновлення: 23.10.2008. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/400_012 (дата звернення: 12.05.2019).

27. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 20.05.1996 р. № 056_688. Дата оновлення: 25.02.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/056_688 (дата звернення: 12.05.2019).

28. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 05.03.1996 р. № 208_669. Дата оновлення: 21.08.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208_669 (дата звернення: 12.05.2019).

29. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Марокко про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 13.07.2007 р. № 504_007. Дата оновлення: 30.03.2009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504_007 (дата звернення: 12.05.2019).

30. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно: Міжнародний договір від 07.03.1996 р. № 78_670. Дата оновлення: 18.09.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/578_670 (дата звернення: 12.05.2019).
31. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Таїланд про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 10.03.2004 р. № 764_003. Дата оновлення: 24.11.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/764_003 (дата звернення: 12.05.2019).
32. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно: Міжнародний договір від 27.11.1995 р. № 428_662. Дата оновлення: 21.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/428_662 (дата звернення: 12.05.2019).
33. Конвенція між Урядом України і Урядом Литовської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно: Міжнародний договір від 23.09.1996 р. № 440_004. Дата оновлення: 25.12.1997. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440_004 (дата звернення: 12.05.2019).
34. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 16.10.1997 р. № 040_015. Дата оновлення: 20.05.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/040_015 (дата звернення: 12.05.2019).
35. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарія про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: Міжнародний договір від 20.11.1995 р. № 100_008. Дата

оновлення: 03.10.1997. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100_008 (дата звернення: 12.05.2019).

36. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Індія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 07.04.1990 р. № 356_010. Дата оновлення: 31.10.2001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/356_010 (дата звернення: 12.05.2019).

37. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Казахстан про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 15.11.1996 р. № 398_697. Дата оновлення: 14.04.1997. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/398_697 (дата звернення: 12.05.2019).

38. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 08.11.2012 р. № 196_016. Дата оновлення: 10.10.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016 (дата звернення: 12.05.2019).

39. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Куба про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та на майно: Міжнародний договір від 20.11.2003 р. № 192_022. Дата оновлення: 20.11.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/192_022 (дата звернення: 12.05.2019).

40. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал: Міжнародний договір від 02.03.1998 р. № 807_002. Дата оновлення: 23.11.1998. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/807_002 (дата звернення: 12.05.2019).

41. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Мальта про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням

стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 04.09.2013 р. № 470_009-13. Дата оновлення: 28.04.2017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/470_009-13 (дата звернення: 12.05.2019).

42. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: Міжнародний договір від 29.08.1995 р. № 498_624. Дата оновлення: 27.05.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/498_624 (дата звернення: 12.05.2019).

43. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: Міжнародний договір від 24.10.1995 р. № 528_654. Дата оновлення: 02.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/528_654 (дата звернення: 12.05.2019).

44. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 23.04.2003 р. № 703_010. Дата оновлення: 25.04.2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/705_010 (дата звернення: 12.05.2019).

45. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 14.10.1994 р. № 246_621. Дата оновлення: 14.02.1998. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/246_621 (дата звернення: 12.05.2019).

46. Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу: Міжнародний договір від 29.03.1996 р. № 642_002. Дата оновлення: 17.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/642_002 (дата звернення: 12.05.2019).

47. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податків на дохід і на приріст вартості майна: Міжнародний договір від 10.02.1993 р. № 826_648. Дата оновлення: 11.08.1993. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/826_648 (дата звернення: 12.05.2019).
48. Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 16.01.2002 р. № 076_004. Дата оновлення: 26.04.2006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/076_004 (дата звернення: 12.05.2019).
49. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 30.01.1997 р. № 250_001. Дата оновлення: 01.11.1998. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250_001 (дата звернення: 12.05.2019).
50. Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 17.03.1999 р. № 203_005. Дата оновлення: 21.10.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/203_005 (дата звернення: 12.05.2019).
51. Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Протокол: Міжнародний договір від 15.08.1995 р. № 752_001. Дата оновлення: 04.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752_001 (дата звернення: 12.05.2019).
52. Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал: Міжнародний договір від 30.10.2000 р. № 756_012. Дата оновлення: 26.02.2002. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756_012 (дата звернення: 12.05.2019).

53. Конвенція між Урядом України та Урядом Ірландії про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та доходи від відчуження майна: Міжнародний договір від 15.07.2015 р. № 372_010. Дата оновлення: 17.08.2015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/372_010 (дата звернення: 12.05.2019).

54. Конвенція між Урядом України та Урядом Королівства Саудівська Аравія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 02.09.2011 р. № 682_006. Дата оновлення: 01.12.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/682_006 (дата звернення: 12.05.2019).

55. Конвенція між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно: Міжнародний договір від 23.01.2012 р. № 484_012. Дата оновлення: 06.12.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/484_012 (дата звернення: 12.05.2019).

56. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 04.03.1994 р. № 840_576. Дата оновлення: 05.06.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576 (дата звернення: 12.05.2019).

57. Статут Організації Об'єднаних Націй і Статут Міжнародного Суду: Міжнародний договір від 24.10.1945 р. № 995_010. Дата оновлення: 16.09.2005. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_010 (дата звернення: 12.05.2019).

58. Угода між Кабінетом Міністрів України і Урядом Монголії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 01.07.2002 р. № 496_023. Дата оновлення: 06.03.2006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/496_023 (дата звернення: 12.05.2019).

59. Угода між Україною і Республікою Таджикистан про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 07.09.2002 р. № 762_013. Дата оновлення: 01.06.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/762_013 (дата звернення: 12.05.2019).

60. Угода між Україною і Республікою Узбекистан про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна: Міжнародний договір від 10.11.1994 р. № 86_601. Дата оновлення: 25.07.1995. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/860_601 (дата звернення: 12.05.2019).

61. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно: Міжнародний договір від 03.07.1995 р. № 276_001. Дата оновлення: 04.10.1995. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001 (дата звернення: 12.05.2019).

62. Угода між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік та Урядом Малайзії про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на прибутки: Міжнародний договір від 31.07.1987 р. № 458_001. Дата оновлення: 11.01.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/458_001 (дата звернення: 12.05.2019).

63. Угода між Урядом України і Урядом Держави Кувейт про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: Міжнародний договір від 20.01.2003 р. № 414_006. Дата оновлення: 22.02.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/414_006 (дата звернення: 12.05.2019).

64. Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно: Міжнародний договір від 06.12.1996 р. № 364_709. Дата оновлення: 21.07.2001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/364_709 (дата звернення: 12.05.2019).

65. Угода між Урядом України і Урядом Киргизької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 16.10.1997 р. № 417_014. Дата оновлення: 01.05.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/417_014 (дата звернення: 12.05.2019).
66. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 04.12.1995 р. № 156_675. Дата оновлення: 18.10.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156_675 (дата звернення: 12.05.2019).
67. Угода між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал : Міжнародний договір від 19.06.2003 р. № 784_003. Дата оновлення: 09.03.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/784_003 (дата звернення: 12.05.2019).
68. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 24.12.1993 р. № 112_640. Дата оновлення: 30.01.1995. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/112_640 (дата звернення: 12.05.2019).
69. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний договір від 14.05.1996 р. № 051_369. Дата оновлення: 19.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/051_369 (дата звернення: 12.05.2019).
70. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 11.04.1996 р. № 360_689. Дата

оновлення: 09.11.1998. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/360_689 (дата звернення: 12.05.2019).

71. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Сінгапур про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 26.01.2007 р. № 702_004. Дата оновлення: 18.12.2009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/702_004 (дата звернення: 12.05.2019).

72. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Хорватія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно: Міжнародний договір від 17.03.1999 р. № 191_002. Дата оновлення: 01.06.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/191_002 (дата звернення: 12.05.2019).

73. Угода між Урядом України і Урядом Сирійської Арабської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 05.06.2003 р. № 760_008. Дата оновлення: 04.05.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/760_008 (дата звернення: 12.05.2019).

74. Угода між Урядом України і Урядом Соціалістичної Республіки В'єтнам про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний договір від 08.04.1996 р. № 704_679. Дата оновлення: 19.11.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/704_679 (дата звернення: 12.05.2019).

75. Угода між Урядом України і Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно: Міжнародний договір від 27.11.1996 р. № 792_002. Дата оновлення: 29.04.1998. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/792_002 (дата звернення: 12.05.2019).

76. Угода між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Міжнародний договір від 03.10.2018 р. № 634_005-18. Дата оновлення: 28.02.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/634_005-18 (дата звернення: 12.05.2019).

77. Угода між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків: Міжнародний договір від 08.02.1995 р. № 643_599. Дата оновлення: 03.08.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643_599 (дата звернення: 12.05.2019).

Законодавчі та нормативні документи

78. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 21.02.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.05.2019).

79. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.03.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.05.2019).

80. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII. Дата оновлення: 01.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#n84> (дата звернення: 12.05.2019).

81. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 р. № 2628-VIII.

Дата оновлення: 01.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#n85> (дата звернення: 12.05.2019).

82. Про затвердження Порядку складання розрахунку податку на прибуток нерезидента, що проводить діяльність на території України через постійне представництво: Наказ Державної Податкової Адміністрації від 31.07.1997 р. № 274. Дата оновлення: 11.04.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0352-97> (дата звернення: 12.05.2019).

83. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. Дата оновлення: 01.07.1997. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/ed19970701> (дата звернення: 12.05.2019).

84. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. Дата оновлення: 16.12.1997. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/ed19971216> (дата звернення: 12.05.2019).

85. Про податок на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 12-92. Дата оновлення: 04.10.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-92> (дата звернення: 12.05.2019).

86. Про систему оподаткування: Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ. Дата оновлення: 01.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625> (дата звернення: 12.05.2019).

Судова практика

87. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 12 лютого 2019 р., судова справа № 826/10603/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79791592> (дата звернення: 12.05.2019).

88. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 20 червня 2018 р., судова справа № 826/18313/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74879947> (дата звернення: 12.05.2019).
89. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26 липня 2018 р., судова справа № 826/16863/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75509411> (дата звернення: 12.05.2019).
90. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 14 липня 2015 р., судова справа № 826/8160/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/46736869> (дата звернення: 12.05.2019).
91. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 21 червня 2013 р., судова справа № 826/4918/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31965054> (дата звернення: 12.05.2019).
92. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 23 квітня 2015 р., судова справа № 826/5080/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43844313> (дата звернення: 12.05.2019).
93. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 24 червня 2015 р., судова справа № 826/10603/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/45976925> (дата звернення: 12.05.2019).
94. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 31 серпня 2016 р., судова справа № 826/24997/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/60197408> (дата звернення: 12.05.2019).
95. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 18 березня 2019 р., судова справа № 640/18148/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80548224> (дата звернення: 12.05.2019).
96. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 30 липня 2018 р., судова справа № 804/3794/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79257315> (дата звернення: 12.05.2019).

97. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 12 березня 2018 р., судова справа № 826/18313/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72646971> (дата звернення: 12.05.2019).
98. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 21 січня 2019 р., судова справа № 2а-16434/12/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79693876> (дата звернення: 12.05.2019).
99. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 31 січня 2018 р., судова справа № 826/244/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72407945> (дата звернення: 12.05.2019).
100. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13 січня 2015 р., судова справа № 2а/0570/14747/12. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42459391> (дата звернення: 12.05.2019).
101. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 10 лютого 2015 р., судова справа № 826/1064/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42966709> (дата звернення: 12.05.2019).
102. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19 вересня 2017 р., судова справа № 826/19580/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69277108> (дата звернення: 12.05.2019).
103. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25 січня 2016 р., судова справа № 2а-18377/11/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55346305> (дата звернення: 12.05.2019).
104. Ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду від 01 лютого 2013 р., судова справа № 2а/0570/14437/2012. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29053687> (дата звернення: 12.05.2019).
105. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 02 вересня 2015 р., судова справа № 826/10603/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/49654042> (дата звернення: 12.05.2019).
106. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 14 листопада 2012 р., судова справа № 2а-8878/12/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27771089> (дата звернення: 12.05.2019).

107. Ухвала Київського Київський апеляційного адміністративного суду від 31 липня 2014 р., судова справа № 826/1064/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40020905> (дата звернення: 12.05.2019).
108. Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду від 30 листопада 2016 р., судова справа № 813/4011/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/63133271> (дата звернення: 12.05.2019).
109. Judgement of Andhra High Court in case Commissioner of Income-Tax, ... vs Visakhapatnam Port Trust of 17 June 1983, court case No. 1983 144 ITR 146 AP. URL: <https://indiankanoon.org/doc/865397/> (Last accessed: 12.05.2019).
110. Judgement of Income Tax Appellate Tribunal – Delhi in case Aithent Technologies Pvt. Ltd., ... vs Assessee of 12 June 2015, court case No. 5846/Del/2011. URL: <https://indiankanoon.org/doc/179357378/> (Last accessed: 12.05.2019).
111. Judgement of Income Tax Appellate Tribunal – Delhi in case Motorola Inc., Erisson Radio ... vs Deputy C.I.T. of 22 June 2005, court case No. 96 TTJ Delhi 1. URL: <https://indiankanoon.org/doc/857323/> (Last accessed: 12.05.2019).
112. Judgement of Income Tax Appellate Tribunal – Mumbai in case Sumitomo Mitsui Banking ... vs Department Of Income Tax of 22 November 2012, court case No. 6496/Mum/2006. URL: <https://indiankanoon.org/doc/75755241/> (Last accessed: 12.05.2019).
113. Judgement of Supreme Court of India, M/S Dit (International ... vs M/S Morgan Stanley & Co. Inc of 9 July 2007, court case No. 2914 of 2007. URL: <https://indiankanoon.org/doc/584977/> (Last accessed: 12.05.2019).

Наукова література

Книги

114. Білоус В. В., Воронова Л. К., Головашевич О. О. та ін. Податковий кодекс України: Постатейний коментар: у 2 ч. / за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право, 2011. Ч. 1. 704 с.

115. Головашевич О. О., Котенко А. М., Смичок Є. М. та ін. Податкове право України: підручник / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.
116. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: монографія. Харків: Право, 2006. 144 с.
117. Кайзерман В. О., Ярошенко Ф. О., Чекашкін С. В. та ін. Податок на прибуток підприємств / за ред. С. В. Буряк. Київ: Юрінком Інтер, 2009. Кн. 1. 312 с.
118. Gadzo S. Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy. Amsterdam: IBFD Doctorial Series, Vol. 41. 2018. 385 p.
119. Garbarino C. Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary. Cheltenham, Northampton: Edward Edgard Publishing, 2016. 672 p.
120. Harris P., Oliver D., International Commercial Tax. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. 483 p.
121. Pankiv M. Contemporaty Application of Arm's Length Principla in Transfer Pricing. Amsterdam: IBFD European and International Tax Law and Policy Series, 2017. Vol. 6. 242 p.
122. Picciotto S. International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation. Cambridge: Cambridge University Press, 2013. 404 p.
123. Pleijsier A. The Agency Permanent Establishment. Maastricht: Universitaire Pers Maastricht, 2000, 278 p.

Статті з періодичних видань

124. Дем'янчук Ю. Г. Особливості статусу постійного представництва в режимі міжнародного подвійного оподаткування. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*, 2010. № 1. С. 459-467.

125. Максак О. І. Представництво в податковому регулюванні: Співвідношення понять в податкових законах та міжнародних угодах. *Форум права*. 2008. № 3. С. 347-351.
126. Щолкіна Г. В. Постійне представництво як організаційно-правова форма суб'єкта податкових відносин (національний та міжнародний аспект). *Форум права*. 2008. № 2. С. 502-506.
127. Яруллина Г. Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ. *Актуальные проблемы российского права*. 2012. № 12. С. 65–72.
128. Avi-Yonah R., Halabi O. A Model Treaty for the Age of BEPS. *Law & Economics Working Papers*. 2014. P. 1–40.
129. Casto L. Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues of Today's International Economy. *Global Business Law Review*, 2012. Vol. 2. P. 125-158.
130. Hoffart B. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*. 2007. Vol. 6, Issue 1. P. 106–121.
131. Huibregtse S., Verdoner L., Valutyte I., Offermanns R. et al. Status of Implementation of Authorized OECD Approach into Domestic Tax Law and Tax Treaties - Part I. *European Taxation*. 2015. P. 363–416.
132. Jones J., Lüdicke J. The Origins of Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model. *World Tax Journal*. 2014. P. 203–241.
133. Lincoln C. The Myth of Separate Enterprises in International Taxation: Approaches to Attribution of Profits to Permanent Establishments, *Trinity Law Review*. 2017. Vol. 22. P. 30-44.
134. Linderfalk U. Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory–Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*. 2015. Vol. 2015, Issue 1. P. 34–59.

135. Masui Y. Introduction of the Authorised OECD Approach into Japanese Domestic Law. *Bulletin for International Taxation*. 2015. Vol. 69, No. 9. P. 510-520.
136. Mortier F. The Russian Permanent Establishment: A Trap for Foreign Distributors? *European Taxation*. 2015. C. 554–565.
137. Picciotto S. International tax, regulatory arbitrage and the growth of transnational corporations. *Transnational corporations*, 2018. Vol. 25, No. 3. P. 27-53.
138. Solilová V., Steindl M. Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. *Bulletin for International Taxation*, 2013, P. 128-136.
139. Trachuk V. Franchuk K. Taxation of Permanent Establishments in Ukraine: Unresolved Issues. *Kyiv-Mohyla Law and Politics Journal*. 2018. No. 4. P. 159–174.
140. Trachuk V., Knygynytska K. Taxation of Permanent Establishment Financing in Ukraine: The Never-Ending Story. *Ukrainian Journal of Business Law*. 2018. P. 30-31.
141. Trachuk V., Tsvetkov Y. Attribution of Profits to Permanent Establishments: is Ukraine Adopting the Authorized OECD Approach? *Ukrainian Journal of Business Law*. 2019. P. 18-19.
142. Villa E. Multinational Groups and Permanent Establishment Issues. *Business Law International*. 2006. Vol. 7, No. 2. P. 184-207.

Матеріали конференцій, круглих столів

143. Щолкіна Г. В. Постійне представництво в системі суб'єктів податкових правовідносин. *Система фінансового права: матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (Одеська національна юридична академія, 27-28 травн. 2009 р.)*. Одеса: Фенікс, 2009. С. 402-405.

Частини видання

144. Cataldi M. The Attribution of Income to a Digital Permanent Establishment. *Taxation in a Global Digital Economy* / eds. I. Kerschner, M. Somare. Vienna: Linde Verlag, 2017. P. 143-159.

145. 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.
146. Reimer E. Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention. *Permanent Establishments. A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* / eds. E. Reimer, S. Schmid, M. Orell. 6th edn. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2018. Parts. 1 [A]-1 [D].
147. Reimer E., Rust A. Article 5. Permanent Establishment. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law Internationals, 2015. P. 293-407.

Дисертації та автореферати дисертацій, магістерські роботи

148. Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук : Москва: Российская Государственная библиотека, 185 с.
149. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 23 с.
150. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук, Київ, 2011, 206 с.
151. Селезень П. О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 22 с.
152. Хисматуллина Э. М. Особенности правового статуса постоянных представительств в российском налоговом праве: магистерська робота, Санкт-Петербургской государственной университет. Санкт-Петербург, 2018. 88 с.
153. Яруллина Г. Р. Финансово-правовое регулирование налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство: дис. ... канд. юрид. наук, Москва, 2017. 184 с.

154. Baldi D. The Authorised OECD Approach and the Attribution of Profit to Banks' PEs: master thesis, University of Uppsala, Uppsala, 2018. 38 p.

Електронні ресурси

155. 2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).

156. Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби України «Про реєстрацію платником ПДВ постійного представництва нерезидента» від 20 жовтня 2017 р., лист № 2323/6/99-99-15-03-02-15. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/PK1366?an=1> (дата звернення: 12.05.2019).

157. Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби України «Оподаткування операцій представництва з отримання коштів від нерезидента на утримання такого представництва або призначені для розрахунків з постачання» від 25 червня 2018 р., лист № 2828/ІПК/26-15-12-03-11. URL: <https://zakon.help/article/ipk-vid-25062018--2828-ipk-26-15-12-03-11-opodatkovannya/> (дата звернення: 12.05.2019).

158. Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби України «Щодо окремих питань з оподаткування постійного представництва» від 31 травня 2017 р., лист № 421/О/99-99-15-02-02-14/ІПК. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-okremih-pitany-1029245.html> (дата звернення: 12.05.2019).

159. Лист Державної фіскальної служби України від 14 квітня 2016 р., № 13362/7/99-99-19-02-02-17. URL: sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/listi-rozyasnennya/67805.html (дата звернення: 12.05.2019).

160. Лист Державної фіскальної служби України від 19 жовтня 2015 р., лист № 21974/6/99-99-19-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64585.html> (дата звернення: 12.05.2019).

161. Лист Державної фіскальної служби України від 23 травня 2017 р., лист № 295/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. URL: sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64585.html

konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih.../72189.html (дата звернення: 12.05.2019).

162. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування податком на додану вартість» від 03 серпня 2018 р., наказ № 673. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovyi-konsultatsii/73000.html> (дата звернення: 12.05.2019).

163. НК РФ Стаття 306. Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/fa62c975ab243732baf9cabdc96e9e9faa89bf1a/ (дата звернення: 12.05.2019).

164. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356 (дата звернення: 12.05.2019).

165. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 24 жовтня 2018 р. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%91%D0%95%D0%9F%D0%A1.pdf> (дата звернення: 12.05.2019).

166. Чи визнаються контрольованими операції з постійним представництвом нерезидента. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100010540-chi-viznayutsya-kontrolovanimi-operatsiyi-z-postiynim-predstavnitstvom-nerezidenta> (дата звернення: 12.05.2019).

167. Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments BEPS Action 7. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance->

attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf (Last accessed: 12.05.2019).

168. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. 290 p. doi: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (Last accessed: 12.05.2019).

169. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital 2008. URL: <http://www.oed.org/tax/treaties/42219418.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).

170. Corporation Tax Act 2010. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/part/24/chapter/2> (Last accessed: 12.05.2019).

171. Craig E. Meaning of ‘Permanent Establishment’ in Article 5 of Double Tax Conventions. 2009. URL: <http://ssrn.com/abstract=1625603> (Last accessed: 12.05.2019).

172. Doing Business in the United States. A guide to the key tax issues. URL: http://www.iberglobal.com/files/2018-2/usa_pwc.pdf (Last accessed: 12.05.2019).

173. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0092 (Last accessed: 12.05.2019).

174. Floris de Wilde M. Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado about Nothing? 2017. URL: <https://ssrn.com/abstract=3040704> (Last accessed: 12.05.2019).

175. France, Corporate residence. URL: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/France-Corporate-Corporate-residence> (Last accessed: 12.05.2019).

176. German Ministry of Finance issues final version of Administrative Principles on the Profit Attribution to Permanent Establishments. URL: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--german-ministry-of->

finance-issues-final-version-of-administrative-principles-on-the-profit-attribution-to-permanent-establishments (Last accessed: 12.05.2019).

177. Hongler P., Pistone P. IBFD Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy: Working paper 20 January 2015. URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf (Last accessed: 12.05.2019).

178. IMF Policy Paper Corporate Taxation in the global economy. URL: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/PP/2019/PPEA2019007.ashx> (Last accessed: 12.05.2019).

179. Kumar R. Analysis of the word 'Permanent Establishment'. URL: <https://taxguru.in/income-tax/permanent-establishment-parti.html> (Last accessed: 12.05.2019).

180. LB&I International Practice Service Transaction Unit. URL: https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/TRE945009_01.pdf (Last accessed: 12.05.2019).

181. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2014. 2289 p. doi: <https://doi.org/10.1787/9789264239081-en> (Last accessed: 12.05.2019).

182. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019. 2624 p. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (Last accessed: 12.05.2019).

183. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).

184. Pinto D. The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold, 2006. URL: <https://espace.curtin.edu.au/handle/20.500.11937/38171> (Last accessed: 12.05.2019).

185. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. 51 p. doi: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (Last accessed: 12.05.2019).
186. Report on the attribution of profits to permanent establishments of 17 July 2008. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).
187. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2018. 218 p. doi: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (Last accessed: 12.05.2019).
188. The Fixed place of business permanent establishment - geographic condition. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm266060> (Last accessed: 12.05.2019).
189. The Past, Present and Future of Permanent Establishment. URL: <https://www.pwc.in/assets/pdfs/publications/2017/the-past-present-and-future-of-permanent-establishment.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).
190. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: Economic and Social Affairs of United Nations, 2017. 828 p. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (Last accessed: 12.05.2019).
191. United States Model Income Tax Convention of 17 February 2016. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).
192. Walker B. The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept. UNSW Business School. 2018. URL: <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf> (Last accessed: 12.05.2019).