

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.91.1.33>

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ АГЕНТІВ ІЗ ЗАЛЕЖНИМ СТАТУСОМ ЯК ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ НЕРЕЗИДЕНТІВ: ПРОБЛЕМИ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ

Орлов М.В.,

*здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти
Київського національного економічного університету*

імені Вадима Гетьмана

ORCID: 0009-0007-3155-9754

email: mo@omr.ua

Орлов М.В. Правове регулювання оподаткування агентів із залежним статусом як постійних представництв нерезидентів: проблеми та тенденції розвитку.

У статті проаналізовано розвиток правового регулювання у міжнародному податковому праві та законодавстві України оподаткування агентів із залежним статусом як одного з різновидів постійних представництв нерезидентів.

Особлива увага приділена питанню поступового розширення застосування концепції агентів із залежним статусом для оподаткування державами джерела доходів відповідних нерезидентів. Встановлено, що нещодавні зміни в підходах Організації з економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) до концепції агента із залежним статусом є свідченням гармонізації міжнародного податкового права, зокрема конвергенції позицій ОЕСР та ООН з цього питання.

Автор акцентує увагу на тому, що попри близькість законодавства України до останніх документів та рекомендацій ОЕСР та ООН, необхідні подальші зміни з метою виправлення недоліків та неточностей, а також збільшення податкових надходжень. Зокрема наголос робиться на необхідності запровадження у визначенні постійного представництва, що формується агентом із залежним статусом, критерію «головної ролі» як важливого для адаптації концепції постійного представництва до сучасних методів ведення міжнародного бізнесу, зокрема збільшення частки електронної комерції та цифрових сервісів. Окремо запропоновані доповнення та уточнення до визначення постійного представництва, на меті яких полегшити його застосування податковими органами України та підвищити ефективність цього податкового механізму.

Окрема увага у статті приділена автором подальшим напрямкам вдосконалення концепції агента із залежним статусом як постійного представництва нерезидента. Зокрема, наголошується на необхідності відмови від поточних обмежень сфери застосування цієї концепції шляхом заміни критерію «головної ролі» на критерій «істотної участі», а також від критерію укладання договорів на користь нерезидента як такого, що не відповідає сучасним реаліям фрагментування діяльності міжнародним бізнесом з метою уникнення створення постійних представництв згідно з поточними критеріями міжнародного податкового права.

Ключові слова: правове регулювання, податкове законодавство, Податковий кодекс України, оподаткування, нерезидент, постійне представництво нерезидента, постійне місце діяльності нерезидента, агент з незалежним статусом, агент із залежним статусом, уникнення подвійного оподаткування.

Orlov M.V. Legal Regulation of taxation of dependent agent as permanent establishments of non-residents: challenges and development trends.

This article examines the evolution of legal regulation in international tax law and Ukrainian domestic legislation concerning the taxation of dependent agents as a specific category of permanent establishments of non-resident enterprises.

Particular emphasis is placed on the gradual expansion of the application of the dependent agent concept, which enables source states to tax income derived by non-residents through their representatives. The analysis demonstrates that recent developments in the approach of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) to the concept of a dependent agent reflect a broader process of harmonization within international tax law, notably the convergence of OECD and United Nations positions on this issue.

Although Ukrainian legislation is generally aligned with the latest OECD and UN instruments and recommendations, the author argues that further amendments are necessary to eliminate existing deficiencies and inaccuracies and to enhance fiscal efficiency. In particular, the study highlights the importance of introducing the “principal role” criterion into the definition of a permanent establishment created through a dependent agent, as this would adapt the concept to contemporary forms of international business activity, including the growing prevalence of e-commerce and digital services. The author further suggests separate amendments and clarifications to the definition of a dependent agent permanent establishment. These are aimed at facilitating the application of this taxation tool by the tax authorities of Ukraine, as well as enhancing its effectiveness.

The article also outlines potential directions for the further refinement of the dependent agent concept as a basis for recognizing a non-resident's permanent establishment. It advocates replacing the “principal role” criterion with a broader “material involvement” standard and reconsidering the traditional criterion of contract conclusion on behalf of the non-resident, which no longer adequately reflects the fragmented and digitally mediated nature of modern multinational business operations designed to avoid the creation of permanent establishments under current international tax law.

Key words: legal regulation, tax legislation, Tax Code of Ukraine, taxation, non-resident, permanent establishment, fixed place of business, dependent agent, independent agent, avoidance of double taxation.

Постановка проблеми. У міжнародному та вітчизняному податковому праві велика увага приділяється такому різновиду постійних представництв нерезидентів як агенти із залежним статусом. При цьому останні зміни в документах ОЕСР демонструють підвищену увагу до розвитку цієї юридичної концепції як механізму наповнення бюджету держави та запобігання податковим ухиленням. Всупереч усталеній практиці у цьому випадку ОЕСР змінила свої підходи на користь стратегії, значно раніше запропонованій ООН. У 2020 році було внесено зміни до Податкового кодексу України (далі – ПК України), засновані саме на такій змінній практиці ОЕСР [1, п. 14.1.193 ст. 14].

Втім внесені до ПК України зміни, на думку автора, викликають низку істотних зауважень щодо їхньої практичної цінності, а також свідчать про відхилення від практики ОЕСР, на якій базуються майже всі міжнародні двосторонні договори України щодо уникнення подвійного оподаткування. Більше того, важливим є доповнення вітчизняного законодавства додатковим регулюванням, яке б розширило та полегшило застосування концепції постійного представництва – агента податковими органами України.

Окрему увагу необхідно приділити поточним викликам, що стоять перед усіма державами, які пов'язані зі стрімким розвитком цифрових технологій та обмеженнями, які діджиталізація бізнесу накладає на можливості держав з оподаткування доходів транснаціональних корпорацій. Лише радикальне переосмислення концепції постійного представництва – агента, на думку автора, здатне вирішити ці проблеми. Саме така зміна підходу, якщо вона буде підтримана державами, зможе підвищити ефективність застосування механізму постійного представництва для збільшення податкових надходжень.

Мета дослідження полягає в аналізі недоліків змін, внесених до ПК України, в частині регулювання застосування концепції постійного представництва – агента, а також у визначенні варіантів покращення регулювання оподаткування цього виду постійних представництв нерезидентів як на національному, так і на міжнародному рівні.

Стан наукового дослідження проблематики. Окремі аспекти правового регулювання оподаткування агентів із залежним статусом як постійних представництв нерезидентів були предметом дослідження як вітчизняних учених (Бобошко О.В., Жернаков М.Ю., Мусійчук А.О., Щолкіна Г.В.), так і зарубіжних (Філіп Бейкер, Джон Ейвері Джоунс, Артур Плейс'єр, Арвід Скаар, Дейвід Фосерштайн, Лінус Якобсон). Однак недостатня розробленість цієї проблематики, її актуальність зумовлюють потребу у проведенні подальших досліджень цієї теми.

Виклад основного матеріалу. Від самого початку правового регулювання діяльності постійних представництв нерезидентів та їхнього оподаткування національними законодавствами та міждержавними договорами про уникнення подвійного оподаткування особлива увага приділялася такому різновиду постійних представництв як агенти із залежним статусом. Їх особливістю є та, що постійним представництвом визнається юридична особа – резидент відповідної держави, через яку або за істотної допомоги якої провадиться господарська діяльність компанії-нерезидента у цій державі. Такий варіант зв'язку господарської діяльності нерезидента з іншою державою доповнює більш традиційний варіант, так званих, «фізичних постійних представництв», тобто, підрозділів нерезидентів (офіси, склади, будівельні майданчики, виробничі потужності, тощо), через які нерезиденти провадять свою господарську діяльність на території інших держав. У статті ці види постійних представництв нерезидентів називатимемо відповідно «постійними представництвами – агентами» та «фізичними постійними представництвами».

Згідно міжнародної та національної практики фізичне постійне представництво нерезидента виникає за наявності у компанії-нерезидента постійного (фіксованого) місця здійснення господарської діяльності на території іншої (договірної) держави. У випадку ж постійного представництва – агента господарська діяльність компанії-нерезидента проводиться за допомогою іншої особи, наділеної повноваженнями з представництва інтересів такої компанії-нерезидента, яка здійснює свою діяльність у відповідній договірній державі.

Концепція постійного представництва – агента виникла фактично паралельно з фізичним постійним представництвом. Вона була покликана одночасно розширити можливості держав з оподаткування прибутків нерезидентів з джерелом походження у цих державах та запобігти спробам нерезидентів уникнути оподаткування своїх постійних представництв шляхом створення мережі агентів, формально незалежних від цих компаній, через які можна було б частково (повністю) провадити господарську діяльність на території інших держав.

На початку розвитку регулювання постійних представництв – агентів мова часто йшла про торгових представників або комівожерів, чиї послуги традиційно застосовувалися для експорту бізнесу [2, с. 28]. Сьогодні ця концепція набуває додаткового значення для подальшого розвитку національних податкових систем. За часів бурхливого розвитку електронної комерції усе більше число нерезидентів провадить експансію на закордонні ринки не шляхом фізичної присутності через власні відокремлені підрозділи, а за допомогою різного виду агентів та посередників. З огляду на це ОЕСР, ООН та самі держави все більшу увагу приділяють подальшому розвитку механізмів оподаткування прибутків нерезидентів, отриманих за допомогою агентських моделей побудови бізнесу.

Перша згадка про постійне представництво – агента датується 1899 роком. У цьому році було підписано договір про уникнення подвійного оподаткування між Пруссією та Австро-Угорщиною, в якому використано концепцію «постійного представника» («ständiger Vertreter»). З 1958 року концепція постійного представництва – агента увійшла у вжиток ОЕСР та стала невід'ємною частиною статті 5 її Модельних (типових) конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, присвяченої оподаткуванню постійних представництв нерезидентів (далі – Модельна конвенція ОЕСР) [3, с. 107].

Протягом багатьох років положення Модельної конвенції ОЕСР щодо постійного представництва – агента не зазнавали істотних змін і включали стандартизовані формулювання (наприкладі Модельної конвенції ОЕСР 2014 року): «5. Незважаючи на положення пунктів 1 і 2, якщо особа – інша, ніж агент з незалежним статусом, на якого поширюється дія пункту 6, – діє від імені підприємства і має та зазвичай використовує у Договірній Державі повноваження укладати договори від імені підприємства, таке підприємство вважається таким, що має постійне представництво в цій Державі щодо будь-якої діяльності, яку ця особа здійснює для підприємства, якщо тільки діяльність такої особи не обмежується видами діяльності, зазначеними в пункті 4, які, якщо здійснювалися б через постійне місце діяльності, не робили б таке постійне місце діяльності постійним представництвом відповідно до положень цього пункту» [4, с. 40-41].

У 2017 році ОЕСР затвердило оновлений варіант Модельної конвенції ОЕСР та Коментарів до неї (далі – Коментарі ОЕСР), який у статті 5 містить найширше застосування концепції постійного представництва – агента за весь час її використання. Так цю концепцію було поширено не лише на осіб, які «звичайно укладають договори» від імені нерезидента, а й на осіб, які «відіграють головну роль, що призводить до укладення договорів, які звичайно укладаються цим

підприємством без істотних змін» за умови, що такі договори: «(а) укладаються від імені цього підприємства; або (b) стосуються передачі права власності на майно, яке належить цьому підприємству, або (c) надання права користування майном, яким це підприємство володіє чи має право користування; або (d) стосуються надання послуг цим підприємством» [3, с. 50].

Пункт 6 цієї статті навпаки звужив застосування винятку, передбаченого для агентів з незалежним статусом. Згідно оновленого підходу агентом з незалежним статусом, який не є постійним представництвом нерезидента, не вважається особа, «яка діє виключно або майже виключно від імені одного чи кількох підприємств, з якими вона є тісно пов'язаною» [3, с. 50].

Уперше в практиці ОЕСР мова йде не лише про укладення агентом договорів від імені компанії-нерезидента, а й про діяльність, що «відіграє головну роль, що призводить до укладення договорів, які звичайно укладаються цим підприємством без істотних змін». При цьому розширено та уточнено види та природу договорів, які укладаються, або головну роль в укладанні яких відіграє агент. Зокрема чітко згадуються договори купівлі-продажу товарів та послуг, договори щодо користування майном, а також той факт, що договори можуть не лише укладатися від імені компанії-нерезидента, а й призводити до відчуження нею активів, надання нею послуг чи передачі майна в користування. Поставлено крапку в тривалій дискусії щодо визнання постійними представництвами – агентами не лише посередників, що діють безпосередньо від імені компаній-нерезидентів, а тих що діють від власного імені, проте на користь таких компаній (комісіонерів).

Як результат, відповідні зміни в Модельній конвенції ОЕСР наблизили її положення до пропозицій, висунутих ще в модельній (типовій) конвенції про уникнення подвійного оподаткування, запропонованій ООН у далекому 1980 році (далі – Модельна конвенція ООН). Зокрема, положення пункту 5 статті 5 Модельної конвенції ООН вказували на те, що постійним представництвом – агентом слід вважати особу, яка «(а) має та звичайно використовує у цій Державі повноваження укладати договори від імені підприємства» за винятком діяльності допоміжного та підготовчого характеру або «(b) не має таких повноважень проте звичайно утримує у першій Договірній Державі запаси товарів, за рахунок яких вона регулярно доставляє товари від імені підприємства» [6, с. 36-37].

При цьому згідно пункту 7 статті 5 Модельної конвенції ООН виняток, передбачений для агентів з незалежним статусом, не поширюється на особу, якщо її діяльність «здійснюється повністю або майже повністю» від імені підприємства-нерезидента, і «між цим підприємством та агентом у їхніх комерційних і фінансових відносинах встановлюються або накладаються умови, які відрізняються від тих, що існували б між незалежними підприємствами» [6, с. 36-37]. Така особа вважалася постійним представництвом – агентом.

Описану вище трансформацію позиції ОЕСР, яка традиційно представляє економічно більш розвинені країни, можна вважати ознакою глобальної зміни пріоритетів у міжнародному оподаткуванні. Зокрема, – переходу до більш активного оподаткування прибутків компаній-нерезидентів усіма державами, з яких походять ці прибутки, незалежно від ступеня розвитку їх економіки.

Останні рекомендації ОЕСР щодо необхідних змін в оподаткуванні для врахування подальшої діджиталізації економіки є визнанням того, що все більше держав з розвиненими економіками відчують свою вразливість перед цифровими бізнесами, які наполегливо відмовляються від будь-якої фізичної присутності навіть на великих ринках та віддають перевагу агресивному податковому плануванню – накопиченню прибутків (доходів) у державах з найбільш сприятливим корпоративним оподаткуванням. Як наслідок, державам усе складніше оподатковувати прибутки таких глобальних бізнесів за відсутності дочірніх компаній або локальних підрозділів, які були б платниками податків у відповідних державах. Єдиним виходом залишається розширення концепції постійного представництва нерезидента в усіх її проявах – від пропозиції нових підходів до визначення фізичного постійного представництва (наприклад, шляхом запровадження критеріїв, так званої, «цифрової присутності» [7]) до якомога ширшого застосування концепції постійного представництва – агента.

Варто зазначити, що цифровізація бізнес-процесів дозволяє краще контролювати діяльність контрагентів та розбиття процесів на складові, розосереджені по різних державах, що допомагають багатьом міжнародним групам компаній уникати створення постійних представництв за критеріями сучасного міжнародного податкового права та національного податкового законодавства держав [8, с. 27].

Під впливом описаних вище глобальних тенденцій у законодавстві України відбулося реформування застосування концепції постійних представництв – агентів. У 2020 році було змінено визначення «постійного представництва», закріплене у пункті 14.1.193 статті 14 ПК України, до якого було додано декілька параграфів, що безпосередньо стосуються постійного представництва – агента.

Згідно з новими положеннями термін «постійне представництво» включає:

«(в) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов, та/або укладати договори (контракти) від імені нерезидента, у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та (або) на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб – нерезидентів»;

«(г) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають і звичайно реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів – утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу».

Згідно з новим визначення «постійного представництва» було підкориговано також застосування винятку для агентів із незалежним статусом. Тепер до них не може бути віднесено посередника-резидента, який «діє виключно або майже виключно за рахунок, в інтересах та/або на користь одного або кількох осіб - нерезидентів, які є пов'язаними особами». Такий посередник «не може вважатися таким, що діє в рамках основної (звичайної) діяльності стосовно будь-якої з пов'язаних осіб - нерезидентів, та визнається постійним представництвом такого нерезидента в Україні або кожної особи - нерезидента, якщо такі нерезиденти є пов'язаними особами» [1, п. 14.1.193 ст. 14].

Як бачимо, окремі норми законодавства України вийшли за межі Модельної конвенції ОЕСР 2017 року та базувалися на положеннях Модельної конвенції ООН 1980 року та пізніших років, які досі відсутні у положеннях Модельної конвенції ОЕСР. Втім необхідно звернути увагу на певні обмеження, що стосується вітчизняного підходу.

По-перше, підхід до визначення постійного представництва – агента, закріплений у ПК України, може застосовуватися лише у випадках, коли він не суперечить міжнародним зобов'язанням України, а саме: чинним двостороннім міждержавним договорам про уникнення подвійного оподаткування. Більшість міждержавних двосторонніх договорів України про уникнення подвійного оподаткування були укладені ще на базі Модельних конвенцій ОЕСР до 2017 року. Попри поточну ініціативу ОЕСР щодо зміни укладених двосторонніх міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування шляхом приєднання держав до Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування, розробленої ОЕСР (далі – Багатостороння конвенція ОЕСР), до якої Україна приєдналася ще 2019 року, далеко не всі держави погоджуються на внесення відповідних змін, зокрема до статті 5 відповідних договорів, що стосується постійних представництв.

По-друге, як видно з формулювань пункту 14.1.193 статті 14 ПК України стосовно постійних представництв – агентів, вони частково не збігаються з позицією ОЕСР навіть після 2017 року. Відтак вони суперечитимуть навіть оновленим версіям міжнародних двосторонніх договорів України, змінених відповідно до Багатосторонньої конвенції ОЕСР. Зокрема Модельна конвенція ОЕСР 2017 року не відносить до постійних представництв – агентів осіб виключно на підставі того, що вони утримують запаси товарів нерезидента.

По-третє, ще важливішим є той факт, що у зміненому формулюванні пункту 14.1.193 статті 14 ПК України з незрозумілих причин відсутній критерій здійснення «головної ролі» постійним представництвом – агентом, що призводить до укладання договору компанією-нерезидентом, яку такий агент представляє. (Натомість у ПК України мова йде лише про ведення переговорів посередником-резидентом «щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов», що є значно вужчим підходом.) Концепцію «головної ролі» можна вважати однією із основних змін у підходах ОЕСР до визначення постійного представництва – агента. Її відсутність може мати істотний вплив на податкові надходження держави з огляду на те, що саме цей критерій може ефективно використовуватися для оподаткування прибутків багатьох проєктів у галузі електронної комерції.

Застосування зазначеного підходу міститься у пункті 90 Коментаря ОЕСР. У ньому йдеться про визнання постійним представництвом – агентом компанії, яка є дочірнім підприємством компанії-нерезидента, що реалізовує товари та послуги через свої вебсторінки. Це дочірнє підприємство через своїх працівників займається залученням нових клієнтів для материнської компанії, шляхом написання листів, обтелефонування потенційних клієнтів та проведення переговорів. І хоча дочірнє підприємство безпосередньо не укладає договори від імені материнської компанії, діяльність його працівників є фактично визначальною для залучення нових клієнтів і відповідно оформлення договірних відносин з ними. Як наслідок, дочірнє підприємство може бути визнано постійним представництвом – агентом своєї материнської компанії – нерезидента [5, с. 330]. З переходом усе більшої кількості міжнародних груп компаній до такої моделі ведення бізнесу та експансії на зовнішні ринки ОЕСР всупереч багаторічній практиці також розширила визначення постійного представництва – агента.

По-четверте, у поточній версії підхід вітчизняного законодавства до використання концепції постійного представництва – агента залишає багато невизначеностей, які варто було б усунути, тим більше що законодавець продемонстрував своє бажання вийти за межі канонічного тексту ОЕСР та надати додаткові вказівки щодо застосування цього інструменту оподаткування прибутків нерезидентів з джерелом походження з України.

Зазначені уточнення можна розділити за декількома критеріями:

- темпоральний (часовий) критерій – особливо важливий у випадку якщо представництво інтересів здійснюється особами, які непостійно перебувають на території України (наприклад, представниками за дорученням під час відряджень до України) – важливо, що «звичайність» здійснення відповідної діяльності стосується двох і більше випадків;
- локальний (географічний) критерій – важливо, що відповідну діяльність можуть здійснювати будь-які особи на території України, як резиденти, так і нерезиденти України;
- критерій достатності – може бути використаний для пояснення застосування критерію «головної ролі», про який мова йшла вище. Так, постійним представництвом – агентом важливо визнавати будь-яку особу, чия діяльність є достатньою для продажів товарів чи послуг компанії-нерезидента, а отже оформлення відповідних договірних стосунків з клієнтами;
- критерій незалежності осіб – ключовим винятком, який дає можливість (за умови відповідності іншим критеріям) не визнавати особу постійним представництвом – агентом, є визнання такої особи агентом з незалежним статусом, тобто особою, яка здійснює діяльність на користь нерезидента в межах своєї звичайної господарської діяльності і не винятково або переважно на користь відповідного нерезидента. У процесі застосування, наприклад, можливе уточнення, що особа вважається такою, що діє виключно або майже виключно на користь одного нерезидента або групи пов'язаних нерезидентів, якщо її дохід від такої діяльності протягом двох безперервних років на 90 і більше відсотків складався з оплати за послуги від таких нерезидентів (у пункті 112 Коментаря ОЕСР рекомендовано вважати такий відсоток ознакою ексклюзивних стосунків між представником-резидентом та принципалом-нерезидентом) [5, с. 337].

Варто зазначити, що Коментар ОЕСР не містить роз'яснень з наведених вище питань і залишає їх вирішення на розсуд кожної держави. Відтак внесення відповідних змін до законодавства України не суперечитиме позиції ОЕСР та поточним міжнародним двостороннім договорам України щодо уникнення подвійного оподаткування.

Висновки. Наведений вище аналіз показує поточний стан концепції постійного представництва – агента. Втім ця концепція досягла максимуму своєї корисності з точки зору використання для балансування інтересів держав податкової резидентності отримувачів доходів та держав джерела доходів у міжнародному оподаткуванні.

Уже зараз можна констатувати, що вона потребує переосмислення та подальшої видозміни, зокрема із урахуванням стрімкого розвитку цифрових технологій та формування величезних транснаціональних корпорацій, що отримують доходи від цих технологій, невпинно підривають податкову базу більшості держав світу. Раніше вісь протистояння проходила між державами з розвиненими економіками та державами з економіками, що розвивалися: перші були зацікавлені в максимізації оподаткування доходів країнами податкової резидентності їх отримувачів (тобто великих корпорацій), а другі – у максимізації оподаткування доходів у джерела, оскільки більшість великих корпорацій працювали на їхніх ринках, проте виводили отримані доходи закордон. Зараз і перші, і другі групи держав усе більше об'єднуються у боротьбі з агресивним уникненням

оподаткування з боку світових корпорацій. Ознаками цього і стали останні розробки ОЕСР, тобто фактично конвергенція підходів ОЕСР та ООН.

У поточному форматі концепція постійного представництва – агента має лише обмежене застосування до нової цифрової моделі бізнесу. Передусім, як було описано вище, важливим варіантом її використання є критерій «головної ролі», який дозволяє встановити зв'язок держав джерела з доходами нерезидентів, отриманими за істотного посередництва локальних компаній. Втім такий підхід у багатьох випадках не спрацює через основний принцип застосування концепції постійного представництва – агента, закладений як у Модельній конвенції ОЕСР, так і у Модельній конвенції ООН, – представництво інтересів нерезидента з метою укладання договору від імені нерезидента або виконання головної ролі для укладання такого договору.

Важливим напрямом розвитку концепції, який дозволить її ширше застосовувати у нових економічних реаліях, на думку автора, є: або заміна критерію «головної ролі» на «істотну участь» (у випадку збереження основного критерію визначення постійного представництва – агента – участь в укладанні договорів від імені або на користь нерезидента); або відмова від цього основного критерію на користь «істотної участі» у провадженні господарської діяльності нерезидентом на території відповідної держави (останнє є більш перспективним). Як у першому, так і в другому випадку таке переосмислення зв'язку нерезидента з державою-джерелом доходів допоможе останній оподатковувати доходи тих нерезидентів, які провадять цифрову експансію на зовнішні ринки на тому рівні, коли такий імпорту товарів та послуг уже не обмежується виключно продажем відповідних товарів або послуг. Натомість він виходить на якісно інший рівень роботи з ринком, з метою чого залучаються різноманітні підрядники, що забезпечують ширше охоплення цільовою аудиторією, формування лояльного пулу клієнтів, забезпечення впізнаваності торговельної марки, тобто усього того, що дає можливість говорити про тісніші зв'язки нерезидента з державою – джерелом доходів, а відтак і достатній зв'язок для оподаткування доходів такого нерезидента в цій державі. Такими підрядниками можуть бути маркетингові та рекламні компанії (які відіграють істотну роль у роботі з локальною цільовою аудиторією та ключовими клієнтами бізнесу), служби ІТ підтримки (які відіграють істотну роль у локалізації та підтримці роботи цифрових ресурсів, які забезпечують цілодобові замовлення від локальних клієнтів), кол-центри, логістичні оператори та дистриб'ютори, тощо.

За доцифрових часів така експансія відбувалася б за допомогою або фізичних постійних представництв, або (рідше) постійних представництв – агентів, а в умовах цифровізації бізнес-процесів поширена практика розбиття функціоналу між різними підрозділами або підрядниками великих корпорацій, кожен з яких забезпечує покриття і роботу одночасно в багатьох державах (служби ІТ підтримки, міжнародна логістика, дата-центри, маркетинг, тощо). Проведене нами дослідження дає підстави стверджувати про необхідність удосконалення правового регулювання оподаткування агентів із залежним статусом як постійних представництв нерезидентів з метою його подальшої гармонізації з положеннями Модельної конвенції ОЕСР та Модельної конвенції ООН.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.09.2025).
2. Pleijsier, Arthur. The Agency Permanent Establishment. Maastricht, 2000, 284 p.
3. David Feuerstein. The agency permanent establishment. // Series on International Tax Law: Permanent Establishments in International and EU Tax Law. 1. Auflage. Linde Verlag Wien 2011, 380 p.
4. OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_g1g57dda/9789264239081-en.pdf (дата звернення: 29.09.2025).
5. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf (дата звернення: 22.09.2025).

6. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations New York, 2001, 409 pages. URL: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf> (дата звернення: 29.09.2025).
7. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report. Paris, 2015. 140 p.
8. Tereza Homa. The future of the digital permanent establishment concept: challenges and obstacles. Financial Law Review, No. 34[2]/2024, p. 23 – 38. URL: <https://ejournals.eu/en/journal/financial-law-review/article/the-future-of-the-digital-permanent-establishment-concept-challenges-and-obstacles> (дата звернення: 29.09.2025).