

## 2. ПОСТІЙНІ ПРЕДСТАВНИЦТВА: НОВІТНІ ПІДХОДИ ДО НОРМАТИВНОЇ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ

---

---

Загалом потрібно зауважити, що інститут постійних представництв не є національним «ноу-хау». Постійні представництва є категорією, яка пов'язана із транскордонним оподаткуванням, а стандарти її нормативного регулювання були розроблені ще у ХХ ст. Так, поняття постійних представництв отримує свою формалізацію у двох основних модельних конвенціях про уникнення подвійного оподаткування: 1) Модельній конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталів<sup>1</sup> 1977 р. (далі – Модельна конвенція ОЕСР); 2) Типовій конвенції Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими державами та країнами, що розвиваються<sup>2</sup>, 1980 р. (далі – Типова конвенція ООН). Обидва акти мають рекомендаційний характер і являють собою типові (модельні) конвенції, на основі яких конструюються двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Більше того, з огляду на обов'язковість уніфікації підходів, які закріплено в міжнародних договорах і власне національних законодавчих актах, відповідні типові (модельні) конвенції мають безпосередній вплив і на формування національних інститутів податкового права, зокрема й інституту постійних представництв.

Як у Модельній конвенції ОЕСР, так і в Типовій конвенції ООН постійним представництвам присвячена окрема стаття – ст. 5 («Permanent establishment»). За своєю структурою відповідні статті в обох

---

<sup>1</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris : OECD Publishing, 2019. 2664 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

<sup>2</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017. New York : United Nations, 2017. XIX, 804 p. URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

рекомендаційних актах є тотожними, зокрема статті про постійні представництва інтегрують у собі такі змістові блоки:

- 1) визначення поняття «постійні представництва»;
- 2) конкретизація видів постійних представництв;
- 3) винятки (що не є постійним представництвом);
- 4) інші конкретизуючі правила.

Незважаючи на структурну й змістову подібність підходів до формалізації постійних представництв у Модельній конвенції ОЕСР та Типовій конвенції ООН, окремі правила в них мають певного роду відмінності. Так, наприклад, правило будівельного майданчика, який формує постійне представництво, у Типовій конвенції ООН визначає строк у більш ніж 6 місяців провадження такої діяльності, тоді як за тотожним правилом Модельної конвенції ОЕСР цей строк має перевищувати 12 місяців. При цьому конкретизований перелік різновидів постійних представництв в обох рекомендаційних актах є тотожним. Фактично саме положення відповідних типових (модельних) конвенцій стали основою для формалізації інституту постійних представництв уже в рамках окремо взятих двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. У той же час аналогічні правила було закріплено й на рівні національних податкових законів, і Україна в цьому питанні не є виключенням.

У національному законодавстві інститут постійних представництв отримує своє закріплення в ПК України. Для послідовного аналізу інституту постійних представництв потрібно проаналізувати генезу цього інституту, визначити нормативні трансформації, які він пройшов із моменту ухвалення ПК України. Із самого початку в Кодексі, а саме в межах положень підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14<sup>1</sup>, було закріплено поняття «постійне представництво». При цьому весь правовий режим постійних представництв фактично був описаний у трьох абзацах вищезазначеного нормативного положення. Якщо провести аналіз відповідних абзаців, то можна виокремити такі три змістові блоки:

- 1) дефініція поняття;
- 2) конкретизація видів постійних представництв;
- 3) винятки.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Окреслені змістові блоки ПК України є тотожними тим, що отримали свою формалізацію у проаналізованих вище типових (модельних) актах і в низці двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, що були укладені Україною з іншими державами.

При цьому нормативна інституціоналізація була майже відсутня до 2020 р. Фактично до того часу до нормативних положень, які регламентували правовий режим постійних представництв, не вносилося жодних змін, а правки до них мали казуалістичний характер. Так, одна з найбільш «масштабних» нормативних правок мала місце у 2014 р. і була пов'язана з ухваленням Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»<sup>1</sup>. Чому слово «масштабні» взято в лапки? А тому, що нормативні зміни, запроваджувані Законом, стосувалися тільки окремих аспектів правового механізму, яким регламентується діяльність постійних представництв (незважаючи на те, що вносилися такі казуальні зміни за посередництвом викладення підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України в новій редакції).

Ухвалення на початку 2020 р. Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»<sup>2</sup> суттєво трансформувало інститут постійного представництва. Хоча сама терміносполука «постійне представництво» не є новою для сфери оподаткування, з огляду на законодавчі зміни вбачається необхідність провести комплексний аналіз цього інституту, адже постійні представництва відіграють неабияку роль у забезпеченні фіскальних інтересів держави, на території якої проводить свою діяльність нерезидент. Розгляду і критичному аналізу мають бути піддані всі положення інституту постійних пред-

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VII. *Голос України*. 2014. № 254.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>.

ставництв, що були формалізовані законодавцем. На сьогодні положення про постійні представництва функціонують у редакції зазначеного вище закону України від 16 січня 2020 р. №466-IX<sup>1</sup>, а оціночність і неадаптованість таких положень до системи національного податкового законодавства зумовлює необхідність їх послідовного аналізу.

Нормативне регулювання постійного представництва визначається підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Саме в межах указанного підпункту й отримує своє закріплення вся система критеріїв, за посередництвом яких визначатиметься наявність у конкретних нерезидентів постійних представництв на території України.

Наразі дефініція «постійне представництво» отримує свою безпосередню формалізацію в ПК України. **Постійне представництво** – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова / газова свердловина, кар’єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер (абзац перший підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України<sup>2</sup>). Фактично сама дефініція «постійне представництво» має декларативне значення, адже для того, щоб предметно встановити наявність ознак постійного представництва, суб’єкт правозастосування повинен звернутися саме до положень наступних (другого – шостого) абзаців підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Декларативний характер дефініції постійного представництва призводить до того, що в цілях правозастосування вона не може бути достатньою для встановлення наявності постійного представництва. При цьому конкретні положення, які типізують критерії постійного представництва, закріплено в підпунктах «а»–«г» (абзаци третій – шостий) підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Кодексу<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 №466-IX.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

<sup>3</sup> Там само.

Саме в межах вищезазначених нормативних приписів предметно характеризуються та системно викладаються критерії визначення постійного представництва. Якщо зробити їх узагальнення, то вони матимуть такий вигляд:

1) критерій будівельного майданчика (об'єкта), на якому провадить діяльність нерезидент (абзац третій підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «а»);

2) критерій надання послуг нерезидентом через найнятих ним співробітників в Україні (абзац четвертий підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «б»);

3) критерій посередницьких переговорів та укладення нерезидентом на їх основі правочинів (абзац п'ятий підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «в»);

4) критерій складського зберігання товарів нерезидента (абзац шостий підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, критерій підп. «г»)<sup>1</sup>.

Кожен із вищевказаних критеріїв постійного представництва є самостійним критерієм, який наділений достатнім регламентаційним потенціалом для цілей детермінації відповідних постійних представництв. Однак ми не повинні забувати, що такі критерії постійних представництв потрібно розглядати комплексно, а саме в поєднанні із загальними або ж спеціальними правилами самого інституту постійних представництв, що системно формалізовано в підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Пропонуємо більш детально розглянути кожен з указаних критеріїв.

**I. Критерій будівельного майданчика.** Відповідно до критерію підп. «а» постійне представництво повинне мати будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо загальна тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю (у рамках одного проєкту або пов'язаних між собою проєктів), що виконуються нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, перевищує 12 місяців<sup>2</sup>. Фактично ця норма встановлює такий спеціальний юридичний склад для визначення постійного пред-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

<sup>2</sup> Там само.

ставництва: 1) *спеціальний об'єкт* – будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язана з ними наглядова діяльність; 2) *спеціальний суб'єкт виконання робіт* – роботи на такому об'єкті повинні виконуватися нерезидентом за посередництвом залучення співробітників або іншого персоналу, що найнятий нерезидентом для відповідних цілей; 3) *нормативно визначений строк* – загальна тривалість таких робіт має перевищувати 12 місяців. Тільки у своїй сукупності відповідні умови формують той необхідний юридичний склад, який потрібний для визначення постійного представництва за критерієм підп. «а».

Із зазначеного критерію постійного представництва не є цілком зрозумілими два аспекти: 1) по-перше, як визначати «пов'язані між собою проекти» у випадку їх множинності; 2) по-друге, що це за суб'єкт – «співробітник».

З приводу «пов'язаних між собою проектів» потрібно зазначити наступне. Відповідний елемент юридичного складу критерію підп. «а» має оціночний характер, оскільки не може бути однозначно визначений суб'єктом правозастосування на підставі положень податкового законодавства. Отже, у випадку з даним оціночним поняттям («пов'язані проекти») з боку законодавця було б цілком логічним нормативно окреслити ознаки пов'язаності проектів. Саме це дозволило б уникнути потенційно небезпечного для платинка податків різнотлумачення таких приписів.

Ключовою ж проблемою розглядуваного критерію вважаємо застосування незрозумілих понять «співробітники» та «персонал». Ані чинне податкове законодавство, ані трудове законодавство не оперують такими поняттями. Що стосується поняття «співробітник», то воно не є коректним в аспекті трудового законодавства. Так, у Кодексі законів про працю України<sup>1</sup> в низці положень фігурує поняття «працівник», оперує сьогодні і виключно цим поняттям трудове законодавство. Термін «співробітник» не фігурує в жодних нормативно-правових актах трудового законодавства. Відсутнє його визначення

<sup>1</sup> Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 №322-VII. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

і в податковому законодавстві. Такого роду стан справ спричиняє ризику, пов'язані з потенційним різнотлумаченням цього терміна. Тобто фактично в ПК України законодавець уживає термін, який не є нормативно визначеним і не узгоджується зі спеціальним галузевим законодавством. Що стосується всіх інших елементів досліджуваного юридичного складу, то вони є зрозумілими.

**II. Критерій надання послуг через українських співробітників.** Відповідно до критерію підп. «б» постійне представництво охоплює собою в тому числі надання послуг нерезидентом (крім послуг із надання персоналу), зокрема й консультаційних, через співробітників, найнятих ним для таких цілей, якщо така діяльність провадиться (у рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний із ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні в будь-якому дванадцятимісячному періоді<sup>1</sup>. Можна вважати, що зазначений критерій охоплює собою всі різновиди послуг, які можуть надаватися нерезидентом через відповідних співробітників, за виключенням тільки послуг надання персоналу. Також потрібно зауважити, що законодавець особливу увагу звернув саме на послуги консультаційного характеру, чітко вказавши, що вони спеціально охоплюються цим критерієм.

Відповідна норма передбачає спеціальний юридичний склад, що є необхідним для встановлення постійного представництва, елементами якого є: 1) *спеціальний об'єкт* – надання нерезидентом послуг своїм контрагентам (у тому числі консультаційних послуг); 2) *спеціальний безпосередній суб'єкт надання послуг* – співробітники, найняті для відповідних цілей; 3) *місце провадження діяльності* – діяльність провадиться в Україні в рамках одного проекту або проектів, що пов'язані з ним; 4) *нормативно визначена тривалість* – протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні в будь-якому дванадцятимісячному періоді.

Незважаючи на те, що розглядуваний критерій був нами структурований на складові, ми повинні говорити про оціночність окремих його формулювань. Відповідне положення характеризується як ана-

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

логічними з підп. «а» неоднозначними нормативними конструкціями, так і специфічними, притаманними тільки йому неоднозначностями. Так само як і в попередньому критерії, тут фігурує поняття «співробітник», що не узгоджується з чинним трудовим законодавством. Крім цього, не зрозуміло, як буде достеменно оцінюватися пов'язаність проєктів (відсутні критерії такої пов'язаності). Також не є зрозумілим, кому саме повинні надаватися послуги через таких співробітників – виключно резидентам України або ж як резидентам, так і нерезидентам. Відповідне питання обумовлюється наступним положенням: «... якщо така діяльність провадиться ... в Україні ...». Отже, немає однозначного розуміння, співробітники повинні надавати послуги на території України резидентам України чи йдеться про надання послуг співробітниками (резидентами) як резидентам, так і нерезидентам. Якщо правильним вважати перший варіант (послуги надаються резидентам), то модель договірної взаємодії має такий вигляд: нерезидент – резидент (постійне представництво) – резидент. Якщо ж другий варіант, то модель договірної взаємодії матиме інший вигляд: нерезидент – резидент (постійне представництво) – резидент та/або нерезидент. Фактично йдеться про вузьке (послуги надаються виключно резидентам) і широке (послуги надаються як резидентам, так і нерезидентам) розуміння положення «діяльність провадиться в Україні». Відповідно, слід констатувати доволі високий ступінь невизначеності окремих формулювань критерію підп. «б».

Всі ці фактори зумовлюють певного роду недосконалість розглянутого критерію та підвищені ризики в аспекті його невірного, можливо, навіть із фіскальним ухилом, застосування контролюючим органом.

**III. Критерій посередників.** Саме критерії, закріплені в підп. «в», створюють найбільше ризиків, пов'язаних із різнотлумаченням положень чинного податкового законодавства в аспекті постійних представництв. Відповідно до критерію підп. «в» постійне представництво охоплює собою осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, унаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов,

та/або укласти 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<sup>1</sup>.

Цей критерій характеризується підвищеною мірою комплексності. У його структурних елементах також може бути виділено певні інтегративні складники, які в сукупності формують відповідний спеціальний юридичний склад. Такими структурними елементами є: 1) *спеціальні суб'єкти переговорної діяльності* – особи, які на підставі договору з нерезидентом або ж фактично реалізують повноваження з ведення переговорів із клієнтами нерезидента та/або укладення договорів від імені нерезидента; 2) *конкретний результат такої переговорної діяльності* – укладення нерезидентом договорів за результатами таких переговорів без суттєвої зміни їх умов / укладення договору з нерезидентом через особу, що вела переговори; 3) *телеологічна спрямованість діяльності* – зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів.

Тут потрібно звернути увагу на цілу низку факторів оціночного характеру. В аспекті відповідного критерію потрібно виділити такі оціночні, неоднозначні для їх розуміння положення: 1) по-перше, не є зрозумілим, як визначатимуться «фактичні» повноваження на ведення переговорів / укладення договорів в інтересах нерезидента; 2) по-друге, не ясно, як визначатиметься міра «суттєвої зміни» умов правочину, які були обумовлені з посередником; 3) по-третє, не визначено допустимих доказів для підтвердження самого процесу ведення переговорів (посередництва) в інтересах нерезидента. Усі зазначені вище аспекти і зумовлюють підвищений рівень оціночності розглядуваного критерію. Розглянемо зазначені вище аспекти більш детально.

Так, доволі спірною є ситуація з потенційно можливими алгоритмами, що контролюючі органи повинні застосовувати для визначення фактичних (документально не оформлених) повноважень на ведення

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

переговорів. Це породжує суттєві ризики для платника податків в аспекті проявів негативного розсуду з боку владного суб'єкта.

Також законодавцю слід було б конкретизувати зміст поняття «суттєві умови правочинів». Де та межа, що диференціює суттєві умови правочинів від несуттєвих? Тобто, якщо переговори вестимуться тільки з приводу питань, що не матимуть принципового значення для нерезидента, а суттєві умови погоджуватимуться виключно нерезидентом особисто, то і відповідна умова детермінації постійних представництв буде відсутня.

Крім цього, ризики є в частині формулювання «мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори». Сполучник «та» вказує на те, що особи повинні одночасно: а) мати повноваження вести переговори (статичний аспект); б) реалізовувати такі повноваження (динамічний аспект). Тобто просто наявність договору, який посвідчує повноваження особи вести переговори від імені нерезидента, є недостатньою. Для цього така особа-посередник повинна активними діями реалізовувати такі повноваження. Доведення дійсного провадження такої переговорної діяльності вбачається ускладненим. Ще один аспект, який викликає занепокоєння, – це дієвість прив'язки до одного нерезидента / пов'язаних із ним осіб-нерезидентів. Особа може мати один реальний контракт із нерезидентом і низку «штучних» контрактів з іншими нерезидентами, які не є пов'язаними особами нерезидента, і таким чином відбуватиметься уникнення вимог відповідного критерію.

Отже, ми повинні резюмувати, що розглядуваний критерій визначення постійних представництв характеризується цілою низкою оціночних понять, умов, які платник податків може штучно обійти, і нормативно закріпленим фактичним складом, який на практиці важко довести. У своїй сукупності всі ці чинники зумовлюють потенційні ризики в процесі правозастосування цього критерію в практичній площині.

**IV. Критерій складського зберігання.** Цей критерій стосується діяльності з утримання (збереження) запасів (товарів) нерезидента. Відповідно до критерію підп. «г» постійним представництвом є особи, 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<sup>1</sup>. Аналізований критерій також формує спеціальний юридичний склад, який слугує цілям визначення постійного представництва, інтегративними елементами якого є такі складники: 1) *спеціальний суб'єкт, що діє в інтересах нерезидента*, – особа, яка на підставі договору або ж фактично утримує (зберігає) запаси (товари) нерезидента; 2) *приналежність товару* – такий товар повинен належати нерезиденту; 3) *рух товару* – із складу резидента повинна здійснюватися подальша поставка запасів (товарів) від імені нерезидента. Водночас дана норма містить виняток – не може розглядатися як постійне представництво діяльність резидентів, що виступають утримувачами складу тимчасового зберігання або митного складу.

Цей критерій, як і попередній, також характеризується не зовсім визначеною умовою, що стосується фактичної наявності повноважень і необхідності не просто мати повноваження, але й здійснювати їх реалізацію («мають і звичайно реалізують»). У межах відповідного критерію вся неоднозначність (оціночність) зводиться до фактичних повноважень на провадження діяльності в інтересах нерезидента. Відповідно, цей критерій є найменш оціночним. В інших аспектах аналізованого критерію все доволі зрозуміло.

Здійснена законодавцем спроба конкретизувати випадки, коли саме в особи є наявними фактичні повноваження діяти в інтересах нерезидента, також не вирізняється послідовністю. Такого роду підхід зумовлюється тим, що самі фактичні повноваження особи діяти в інтересах нерезидента пояснюються законодавцем через оціночні поняття. Це, у свою чергу, спричиняє ситуацію, за якої одні оціночні поняття (фактичні повноваження діяти в інтересах нерезидента) пояснюються за посередництва інших оціночних понять, що тільки підвищує міру правової невизначеності в податковому правозастосуванні.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Так, про наявність фактичних повноважень в особи здійснювати в інтересах, за рахунок та/або на користь нерезидента діяльність можуть свідчити, зокрема, проте не виключно, такі обставини (підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України):

– надання нерезидентом обов’язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв’язку або шляхом передачі електронних носіїв) та їх виконання особою;

– наявність в особи та використання нею електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента та/або його пов’язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уже уклав або в подальшому буде укладати договори чи інші правочини;

– реалізація особою права володіння або розпорядження запасами (товарами) чи іншими активами нерезидента в Україні або їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерезидента;

– наявність в особи приміщень, орендованих від власного імені для зберігання майна, придбаного за рахунок нерезидента або яке належить нерезиденту чи третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, визначених нерезидентом<sup>1</sup>.

Тут потрібно звернути увагу на той аспект, що перелік характеристик фактичних повноважень є невичерпним. Тобто суб’єкт правозастосування, зокрема контролюючий орган, на практиці може сам визначити обставини, які вказуватимуть на наявність в особи фактичних повноважень діяти від імені та в інтересах нерезидента. При цьому ціла низка нормативно формалізованих обставин є такими, що мають явний оціночний характер. Далі розглянемо окремі з них.

**А. Надання нерезидентом обов’язкових до виконання вказівок та їх виконання особою.** Відповідна обставина є двоскладною, адже її наявність зумовлюється двома елементами: 1) нерезидент надає обов’язкові до виконання вказівки; 2) особа виконує такі вказівки нерезидента. Тобто для того, щоб відповідна обставина була наявною, потрібно, щоб були реалізовані обидва елементи досліджуваного

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

юридичного складу. Отже, така обставина є наявною тоді, коли мають місце не тільки активні дії нерезидента (надання вказівок особі-резиденту), а й активна діяльність резидента – резидент виконує такі вказівки. Законодавець прямо вказує на конкретні форми надання нерезидентом вказівок: 1) засобами електронного зв'язку або 2) шляхом передачі електронних носіїв. При цьому залишається незрозумілим, як саме оформляється «обов'язковість» таких вказівок. Вона визначається, виходячи з фактичної виконуваності таких вказівок, чи із закріплення обов'язковості таких вказівок у договорі між нерезидентом і особою-резидентом? Відповідно, йдеться про формально-юридичну обов'язковість (обов'язковість, яка випливає з положень договору) або ж про фактичну обов'язковість (обов'язковість, яка випливає із системно повторюваної фактичної поведінки сторін). З нормативної конструкції досліджуваного положення однозначної відповіді не вбачається. За нормативістським підходом така обов'язковість, безумовно, повинна впливати з конкретного правочину – договору, що укладений між нерезидентом і особою-резидентом. Утім, хотілося б побачити таку визначеність на рівні законодавства або ж правозастосовчої практики контролюючих органів.

**Б. Використання електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента.** Відповідна обставина характеризується підвищеною мірою оціночності формулювань. Фактично йдеться про ситуацію, коли особа-резидент використовує корпоративну пошту нерезидента для комунікації з таким нерезидентом та/або третіми особами, що є дійсними чи потенційними контрагентами відповідного нерезидента. Однак відповідна обставина містить цілу низку формулювань, що не характеризуються юридичною визначеністю. По-перше, на сьогодні відсутнє юридичне визначення поняття «корпоративна пошта», що певною мірою унеможлиблює однозначну формально-юридичну детермінацію такої пошти. По-друге, не зрозуміло до кінця, як саме повинні визначати належність певної пошти саме до нерезидента. Чи має доменне ім'я електронної пошти (позначення, що йде після «@») бути зареєстроване як об'єкт інтелектуальної власності, а права на такий об'єкт належати нерезиденту? Чи достатньою буде проста словесно-фонетична тотожність домен-

ного імені електронної пошти з найменуванням нерезидента? На ці всі питання поки що ані правозастосовча практика, ані судова практика відповіді не дають. Також є питання з приводу того, хто повинен використовувати таку електронну пошту – посадові особи та/або працівники такого резидента. Малоімовірно вбачається можливість установлення конкретного працівника особи-резидента, який використовував таку корпоративну електронну пошту. Для встановлення таких обставин контролюючим органам доведеться направляти відповідний запит за посередництвом використання механізмів обміну інформацією з уповноваженими органами держав, з якими в Україні є взаємні договірні зобов'язання із цих питань, щоб отримати відповідну інформацію від такого нерезидента та/або його потенційних (дійсних) контрагентів. З приводу відповідної ситуації є декілька принципових зауважень: 1) такий механізм навряд чи на практиці виявиться результативним; 2) це може завдати шкоди діловій репутації як нерезидента, так і посередника (особи-резидента). До того ж в аналізованому критерії говориться, що може йтися не лише про корпоративну пошту нерезидента, а й про використання корпоративної пошти його пов'язаних осіб. Це вже кругове використання оціночних категорій, оскільки пов'язаність осіб також часто може визначатися на основі фактичних обставин. На наше переконання, відповідний критерій (критерій використання корпоративної електронної пошти) є не зовсім послідовною адаптацією зарубіжних підходів. Його використання і справді може мати позитивний ефект, що, однак, не можливо без підготовки відповідного нормативного підґрунтя для його послідовного подальшого застосування.

Усі зазначені вище обставини наштовхують на цілком закономірний *висновок*: нормативні формулювання інституту постійних представництв не здатні повною мірою забезпечити визначеність податкового правозастосування.

Які-небудь роз'яснення контролюючого органу, які б проливали світло на специфіку правозастосування нових критеріїв постійних представництв, відсутні. Зі свого боку відсутність визначеності податкового правозастосування в аспекті постійних представництв негативно позначається на: 1) питаннях, пов'язаних з обліком по-

стійних представництв нерезидента; 2) притягненні до відповідальності суб'єктів, які порушили обов'язок із постановки на облік; 3) оподаткуванні доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України тощо. При цьому відсутність правової визначеності у відповідних питаннях стає проявом порушення принципу правової визначеності, який є одним з інтегративних складників принципу верховенства права<sup>1</sup>. Правова визначеність у сфері податкових відносин має неабияке значення в аспекті забезпечення їх послідовного розвитку. Її відсутність – це потенційні спори між контролюючим органом і платником податків. Там, де правова визначеність відсутня, однозначно повинен застосовуватися один з основоположних принципів податкового законодавства – презумпція правомірності рішень платника податків, яка отримує свою формалізацію в підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України. Відповідне вихідне презумптивне положення встановлює цілком зрозуміле правозастосовче правило: у разі коли норма ПК України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі вказаного Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного й того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків<sup>2</sup>. Фактично в аспекті нових формулювань критеріїв постійних представництв відповідне правило буде цілком застосовуваним на практиці, адже ціла низка оціночних понять і невизначених алгоритмів правозастосування призведе до закономірного звернення платників податків до наведеного презумптивного положення. Відповідно, нині пріоритетним завданням законодавця і контролюючих органів є привнесення правової

---

<sup>1</sup> Верховенство права : доп. № 512/2009, схвал. Венец. Комісією на 86-му пленар. засіданні (Венеція, 25–26 берез. 2011 р.). Страсбург, 4 квіт. 2011 р. CDL-AD(2011)003rev. *Council of Europe, Venice Commission* : website. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-ukr).

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

визначеності та нормативно-формалізаційне доопрацювання інституту постійних представництв.

Отже, критерії постійних представництв характеризуються комплексністю свого змісту та підходами до їх застосування, при цьому кожен із критеріїв постійних представництв формує самостійний юридичний склад. Відсутність правової визначеності в аспекті критеріїв постійного представництва не відповідає як публічним інтересам, так і приватному інтересу платника податків, проте тільки правозастосовча практика зможе пролити світло на усталені підходи до застосування досліджуваних норм податкового законодавства. Натомість міжнародно обумовлений характер відповідної проблематики в найкращому світлі показує нашу державу перед іноземними партнерами.

Цікавим є нормативно визначений підхід до оцінки провадження нерезидентом його господарської діяльності через **«посередника-резидента»**. Ідеться про посередника-резидента, який надає нерезиденту такі послуги:

- агентські;
- довірчі;
- комісійні;
- інші подібні посередницькі послуги.

Так, приписами підп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлюється цілком чітке правило, що нерезидент не вважається таким, що має постійне представництво в Україні, у тих випадках, коли господарська діяльність такого нерезидента провадиться через посередника-резидента, який надає нерезиденту вищезазначені посередницькі послуги з продажу / придбання товарів, робіт та/або послуг в інтересах останнього, а сама посередницька діяльність такого нерезидента провадиться в рамках основної (звичайної) діяльності посередника резидента і на звичайних умовах<sup>1</sup>. Тобто для того, щоб посередник-резидент не міг трактуватися як постійне представництво нерезидента, повинні одночасно дотримуватися такі дві умови:

1) посередницькі послуги повинні надаватися в рамках основної (звичайної) діяльності резидента;

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

2) посередницькі послуги повинні надаватися на звичайних умовах.

Перед тим як перейти до безпосереднього розгляду кожної з вищокреслених умов, потрібно одразу наголосити на їхньому у підвищеній мірі оціночному характері, а це, зі свого боку, говорить про те, що досягнути абсолютної визначеності у їх правозастосуванні не вбачається за можливе.

**Умова основної (звичайної) діяльності резидента.** Ідеться про те, що резидент, який виконує посередницькі функції в інтересах нерезидента, повинен надавати такі послуги не тільки цьому одному нерезиденту. Така діяльність повинна провадитися також в інтересах інших суб'єктів господарювання, тобто йдеться про множинність контрагентів такого резидента-посередника. Крім цього, такі посередницькі послуги мають становити основу господарської діяльності відповідного резидента-посередника. Однак сказати однозначно, які саме фактори вплинуть на оцінку посередницької діяльності як основної (звичайної), на сьогодні не вбачається за можливе через відсутність усталеної правозастосовчої практики з цього питання.

**Посередницькі послуги на звичайних умовах.** Ідеться про те, що посередницькі послуги повинні надаватися нерезиденту на звичайних ринкових умовах. При цьому важливо, щоб у договірних конструкціях, які формалізуються в контрактах із нерезидентом, не фігурували положення нетипового характеру, що можуть вказувати на непаритетний характер господарської взаємодії нерезидента й резидента-посередника.

У положеннях податкового законодавства прямо зазначається, що якщо посередник-резидент 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<sup>1</sup>. Іншими словами, про звичайну господарську діяльність не вбачається

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

ся за можливе говорити в тому випадку, якщо проваджувана резидентом діяльність має місце тільки в інтересах конкретного нерезидента чи пов'язаних із ним осіб. Таким чином, критерій множинності контрагентів відіграє неабияку роль у цілях регулювання інституту постійного представництва. Якщо резидент-посередник орієнтований виключно на конкретного контрагента-нерезидента, то з великою мірою ймовірності такий резидент-посередник, у цілях оподаткування, буде визнаний постійним представництвом нерезидента. При цьому умова множинності повинна розглядатися скоріше не просто у кількісному вимірі, а з точки зору якісного підходу. Такого роду підхід обґрунтовано тим, що навіть якщо в посередника-резидента буде низка контрагентів-нерезидентів, які, однак, будуть пов'язаними між собою особами, то в такому випадку вимоги множинності контрагентів, для цілей уникнення статусу постійного представництва, не будуть дотримані.

Отже, нерезидентам під час пошуку як потенційних контрагентів резидентів-посередників потрібно враховувати вимоги податкового законодавства України для уникнення ризиків, пов'язаних із можливим визнанням таких резидентів-посередників постійними представництвами відповідних нерезидентів. Для мінімізації таких ризиків нерезиденти повинні встановити відповідність проваджуваної таким резидентом-посередником діяльності критеріям основної (звичайної) посередницької діяльності. Характер основної (звичайної) діяльності може підтверджуватися множинністю контрагентів резидента-посередника, які при цьому повинні бути не пов'язаними між собою особами. Це, свого роду, – «план мінімум», який повинен бути реалізований нерезидентом у цілях мінімізації своїх ризиків в аспекті постійного представництва.

Важливим є також те, що положеннями податкового законодавства визначається низка обставин, за яких постійного представництва не буде. Так, постійним представництвом не є:

- використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації товарів чи виробів, що належать нерезиденту;
- зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації;

- зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством;
- утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збору інформації для нерезидента;
- направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу;
- утримання постійного місця діяльності з іншою метою<sup>1</sup>.

Відповідно, законодавець установив перелік обставин, які в жодному випадку не можуть розглядатися як такі, що вказують на наявність постійного представництва.

Розглянута нами нормативна інституціоналізація постійних представництв нерезидента є дуже важливою передумовою ідентифікації контрольованих операцій нерезидента з його постійним представництвом в Україні, на які поширюються вимоги трансфертного ціноутворення. Водночас розуміння природи господарської діяльності, яку проводить нерезидент в Україні, є важливою складовою алокації його прибутку на постійне представництво за принципом «витягнутої руки» за правилами трансфертного ціноутворення.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.