

## ПОНЯТТЯ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

*Галина Заболотна\*, Володимир Решота\*\**

*\*Львівський національний університет імені Івана Франка,  
вул. Університетська, 1, Львів, Україна, 79000,  
e-mail: halyna.zabolotna@lnu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0003-1027-0680*

*\*\*Львівський національний університет імені Івана Франка,  
вул. Університетська, 1, Львів, Україна, 79000,  
e-mail: volodymyr.reskota@lnu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0001-9235-2262*

Розглянуто концепцію постійного представництва нерезидента в податковому законодавстві України. Визначено основні ознаки такого представництва, серед яких важливою є фіксованість та чітко визначене місце здійснення господарської діяльності на території країни з метою отримання прибутку. Аналіз правових позицій Верховного суду дозволив дійти висновку, що постійне представництво характеризується тотожністю видів діяльності нерезидента та представництва, спрямованістю на отримання доходу та наданням послуг третім особам.

Зазначено, що відсутність постійного представництва стосується діяльності підготовчого чи допоміжного характеру щодо діяльності нерезидента, яка не має на меті одержання прибутку самим нерезидентом. Зокрема, в контексті Податкового кодексу України, від 16.01.2020 р. № 466-IX, уточнено перелік видів діяльності, які не вважаються постійним представництвом за умови, що вони мають підготовчий або допоміжний характер для нерезидента. Пропонується уточнення формулювань для уникнення можливих спірних ситуацій на практиці.

*Ключові слова:* нерезидент, податок на прибуток, податкова система, адміністративне судочинство, адміністративна юстиція.

DOI: <http://dx.doi.org/10.30970/vla.2024.78.159>

**Вступ.** Україна рішуче виражає свою мету стати членом Європейського Союзу, тому українське законодавство поетапно погоджується з європейськими нормами та правилами. Податкова система України не є винятком. З 2016 р., після прийняття Указу Президента України «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази та переміщенню прибутків за кордон» від 28 квітня 2016 р. №180/2016 [1], в Україні розпочався процес розробки змін до українського законодавства з метою імплементації плану дій Організації економічного співробітництва та розвитку з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS) [2]. Україна 23 липня 2018 р. підписала Багатосторонню Конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування [3]. Один із заходів плану BEPS, який прагнули реалізувати в Україні, – це розв’язання проблеми штучного уникнення статусу постійного представництва у зв’язку зі здійсненням нерезидентом діяльності в Україні.

**Постановка проблеми.** Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України), платниками податку на прибуток є, серед інших, нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво або отримують доходи із джерелом походження з України [4]. Згідно з Податковим кодексом нерезидент зобов'язаний до початку своєї господарської діяльності стати на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням свого постійного представництва. Невиконання цієї вимоги надає підстави вважати нерезидента таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки можуть розглядатися як приховані від оподаткування.

Отже, постійне представництво в податковому праві прирівнюється до платника податку на прибуток для цілей оподаткування. Воно окремо реєструється у контролюючих органах, і для нього застосовуються правила визначення оподаткованого прибутку за принципом «витягнутої руки». Отримання контролюючим органом інформації про те, що нерезидент веде господарську діяльність через постійне представництво на території України без реєстрації для оподаткування, є підставою для проведення документальної позапланової перевірки. Тому, важливо правильно розуміти поняття та ознаки постійного представництва нерезидента, оскільки це може мати суттєві наслідки, зокрема фінансові.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX внесено суттєві зміни в розуміння поняття «постійне представництво», які набули чинності 23 травня 2020 р. [5]. Адже до цього ПК України містив доволі широке та загальне поняття постійного представництва, що дозволяло нерезидентам уникати віднесення своєї діяльності до постійного представництва з формальних підстав і не сплачувати податки в Україні. Натомість Закон № 466-IX уточнив критерії формування постійного представництва та визначив наслідки його встановлення в Україні.

**Аналіз останніх досліджень.** На жаль, в Україні відсутні комплексні дослідження щодо поняття та генезису інституту постійного представництва в податковому праві. Окремі аспекти судової практики тлумачення концепції постійного представництва нерезидента досліджувалися деякими авторами, наприклад А. Д. Шенгель [6], але їхні дослідження були проведені до прийняття Закону № 466-IX. Поняття та зміст постійного представництва проаналізовано авторами монографії «Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування» за ред. А. М. Котенка [7].

Українські та іноземні науковці звертали увагу на поняття та зміст постійного представництва. Вітчизняні дослідники, такі як Г. Тасліцький [8], В. Карпова [9], С. В. Брояков [10], А. Д. Шенгель [6] та інші, досліджували окремі аспекти практичної реалізації цієї концепції в Україні. Водночас зарубіжні науковці, такі як Арвід Ааге Скаар (Норвегія) [11], Каспер Бабер (Нідерланди) [12], Марцін Ямрожи, Магдалена Янішевська (Польща) [13], Вішеш Дхулдгоя (Індія) [14], Мартін Хіменес (Іспанія) [15], Юстус Айзенбайс (Німеччина) [16], проводили ґрунтовні дослідження інституту постійного представництва в іноземній науковій літературі.

**Мета дослідження:** з'ясувати та охарактеризувати поняття та ознаки постійного представництва в податковому праві України.

**Виклад основного матеріалу.** Законодавче визначення постійного представництва міститься у п. 193 ч. 1 ст. 14 Податкового кодексу України. Відповідно до нього 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 [4].

Аналіз цієї норми дозволяє дійти висновку, що законодавець визначає основну ознаку постійного представництва як *постійне місце діяльності, через яке проводиться господарська діяльність нерезидента*, та дає перелік таких місць. Слід погодитися із позицією авторів монографії «Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування» за ред. А. М. Котенка, які зазначають про те, що 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) абз. п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України [7, с. 44]. Адже незважаючи на те, що в законодавчому визначенні постійного представництва йдеться про місце діяльності, то в наступних абзацах цієї ж статті знаходимо цілком інші характеристики.

Для ґрунтовного аналізу поняття постійного представництва варто звернутися до Модельної конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податків на доходи і капітал [17], яка є основою для більшості міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Важливо зауважити, що поняття постійного представництва, визначене у ч. 1 ст. 5 Модельної конвенції, повністю відображено у п. 193 ч. 1 ст. 14 Податкового кодексу України.

Для визначення ознак постійного представництва нерезидента в Україні насамперед необхідно звернути увагу на *situs* – місце діяльності (*place of business*). Для того щоб мати постійне представництво в Україні, нерезидент повинен мати своє місце діяльності саме на території України, а не лише здійснювати діяльність у країні загалом. Законодавець наводить перелік таких місць: 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. Тобто для визначення наявності постійного представництва контролюючим органам необхідно встановити конкретне місце, через яке нерезидент здійснював діяльність.

Наступною ознакою є фіксованість, незмінність [12, с. 35]. Цікаво, що у Модельній конвенції застосовується термін «*fixed place of business*» [17, с. 31], натомість український законодавець оперує терміном «постійне місце діяльності». За цією ознакою можна говорити про два варіанти: фіксована географічна локація (*locus test*), і фіксована тривалість діяльності (*tempus test*) [12, с. 35]. При *locus test* місце діяльності має бути достатньо незмінним у певній географічній локації. При *tempus test* існує мінімальна тривалість діяльності нерезидентом на території держави, коли можна говорити про постійність такої діяльності. В українському Податковому кодексі така тривалість визначається по-різному: понад 12 місяців (йдеться про роботи, пов'язані з будівельним майданчиком, будівельним, складальним або монтажним об'єктом чи пов'язану з ними наглядову діяльність); більш як 183 дні у будь-якому дванадцятимісячному періоді (надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), загалом консультаційних, через співробітників, найнятих для таких цілей), або тривалості діяльності взагалі не надається правового значення (наприклад, щодо діяльності 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) [4].

Третьою ознакою постійного представництва є факт здійснення господарської діяльності нерезидентом через таке своє фіксоване місце діяльності в Україні. Для наявності цієї ознаки має значення факт наявності в нерезидента певних прав (юридичних чи фактичних) щодо діяльності в Україні, а також факт здійснення діяльності з метою отримання прибутку.

Власне відмежування господарської діяльності нерезидента від негосподарської (некомерційної) діяльності викликало певні труднощі на практиці. Станом на сьогодні Верховний Суд сформулював певні критерії щодо кваліфікації діяльності нерезидента в Україні як постійного представництва. Зокрема, про господарський характер діяльності нерезидента свідчать такі обставини:

1) види діяльності представництва є тотожними з видом/видами діяльності нерезидента (материнської компанії), визначеними у статутних документах нерезидента (Постанова Верховного Суду України від 15.03.2016 у справі №826/14127/14 [18], постанови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 24.05.2019р. №826/3191/13-а [19], від 16.03.2020 р. у справі №826/7675/18 [20] та інших). Слід зазначити, що в цих справах розглядалася діяльність представництв відокремлених підрозділів нерезидента, які були зареєстровані як некомерційні представництва нерезидента, натомість не оцінювалася можливість існування постійних представництв щодо діяльності, яка не була жодним чином юридично зареєстрована чи оформлена. Тому, вважаємо, що оцінку видів діяльності можна здійснити лише щодо зареєстрованого суб'єкта в Україні, який має задекларовані види своєї діяльності;

2) спрямованість на отримання доходу, організаційні зусилля, які вчиняються для здійснення відповідної діяльності; при цьому фактичне отримання доходу в певному податковому періоді не має вирішального значення для визначення діяльності як господарської (Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.10.2019 р. №2а-16434/12/2670 [21]);

3) здійснення діяльності, направленої на надання послуг третім особам (консультацій, рекламних акцій тощо), та здійснення інших дій, які можуть свідчити про «господарський» чи «комерційний» характер діяльності представництва (Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 17.10.2019 р. №2а-16434/12/2670 [21]). Варто зауважити, що в цій справі, яка двічі пройшла всі три судові інстанції (з 2012 до 2019 рр.) суди у всіх своїх судових рішеннях вбачали існування у діяльності представництва нерезидента ознак власне постійного представництва такого нерезидента через наявність місця діяльності, постійності та регулярності такої діяльності, яка повністю відповідала видам діяльності нерезидента та не мала допоміжного чи підготовчого характеру. А тому, суди підтвердили висновок державної податкової інспекції про те, що в цьому випадку фінансування нерезидентом свого представництва підлягає включенню до складу доходу представництва, оскільки в цій ситуації таке представництво має ознаки окремої податкової правосуб'єктності.

Наведені характеристики постійного представництва, напрацьовані Верховним Судом, сформовані до ухвалення Закону №466-IX, яким законодавець розширив та уточнив перелік видів діяльності, що вважаються постійним представництвом у цілях оподаткування. Так, в абз. 2 п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України зазначено перелік видів діяльності, які входять у поняття «постійне представництво» з метою

оподаткування. Сюди законодавець включив різні за своєю суттю категорії: і місце діяльності (будівельний майданчик, складальний об'єкт тощо), і саму діяльність, як-от наглядову діяльність, пов'язану з будівельним майданчиком (абз. 3 п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України), і факт надання певних послуг (абз. 4 п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України), і осіб, які мають певні повноваження (абз. 5 та 6 п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Однак у законодавчому визначенні можливих постійних представництв відсутня послідовність ознак, що може створювати певні ускладнення в їх розумінні та застосуванні з метою оподаткування.

На нашу думку, доцільно уніфікувати розуміння постійного представництва та віднести до нього лише категорії, які дійсно виконують господарську діяльність і мають змогу сплачувати податки. Отже, об'єкти, які не здійснюють діяльності і не є платниками податків, не повинні вважатися постійними представництвами, оскільки основна ідея постійного представництва полягає у тому, що дохід, отриманий нерезидентом, оподатковується в країні, де він отриманий. Таким чином, важливо визначити, хто буде відповідальним за сплату податків в Україні як постійне представництво нерезидента при оцінці його можливого існування.

Зважаючи на недоліки та нелогічності в переліку можливих постійних представництв, який міститься у п. 193 ч. 1 ст. 14 Податкового кодексу України, вважаємо за доцільне внести зміни з метою уніфікації та уточнення цього переліку. Зокрема, вважаємо, що найбільш прийнятним «спільним знаменником» для цього переліку буде критерій діяльності, оскільки саме через діяльність нерезидента на території України можна визначити наявність постійного представництва. Такий підхід дозволить уникнути непорозумінь та уточнити поняття постійного представництва в контексті оподаткування.

Важливо враховувати, що й українське, й міжнародне право не визнають як постійне представництво діяльність, яка має підготовчий або допоміжний характер для нерезидента. Українські суди вказали на деякі характеристики такої діяльності:

- 1) мета діяльності повинна відрізнятися від основної мети всієї діяльності нерезидента [20, 21];
- 2) діяльність завжди повинна бути спрямована на користь нерезидента, а не третіх осіб [21];
- 3) може сприяти загальній продуктивності нерезидента, але не має на меті одержання прибутку [21].

Окрім визначення поняття підготовчої та допоміжної діяльності судами, законодавець змінами до п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (що набрали чинності 23.05.2020 р.), надав перелік видів діяльності, яка не вважається постійним представництвом за умови, що вони мають підготовчий або допоміжний характер для нерезидента. Сюди віднесено: а) використання будівель або споруд виключно для зберігання чи демонстрації товарів чи виробів, що належать нерезиденту; б) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно для зберігання або демонстрації; в) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно для переробки іншим підприємством; г) утримання постійного місця діяльності виключно для закупівлі товарів чи виробів або для збору інформації для нерезидента; ґ) направлення у розпорядження фізичних осіб у межах угод про послуги з надання персоналу; д) утримання постійного місця діяльності з іншою метою [5].

Пункти а-г з наведеного переліку є логічними і виправданими, адже чітко визначається мета діяльності нерезидента, яка, очевидно, не є господарською самою собою. Пункт ґ) передбачає послугу аутстафінгу, тобто наявність у нерезидента

договору з резидентом України щодо направлення у розпорядження нерезидента одну або декількох фізичних осіб для виконання визначених таким договором функцій. На нашу думку, функції такої фізичної особи можуть бути і пов'язаними з отриманням прибутку нерезидента, і не мати зв'язку з безпосередньою господарською діяльністю нерезидента, оскільки для кваліфікації постійного представництва важливі відносини між нерезидентом і аутстафером – суб'єктом господарювання в Україні, який надає персонал для нерезидента.

Окремої уваги заслуговує п. д) абзацу п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, згідно з яким не є постійним представництвом утримання постійного місця діяльності з іншою метою. Власне тут виникає питання про «іншу мету». Відповідно до п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України утримання постійного місця діяльності виключно для здійснення будь-якої комбінації видів діяльності, зазначених у п.п «а» – «д» цього підпункту, за умови, що такі види діяльності (їх комбінація) мають підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, не є постійним представництвом [4]. Однак у цій нормі йдеться власне про «комбінацію видів діяльності», тобто законодавець припускає наявність двох або більше видів такої діяльності. Натомість якщо буде здійснюватися лише утримання постійного місця діяльності з іншою метою – то з такої редакції цього підпункту не зрозуміло, чи це має бути виключно мета підготовчого чи допоміжного характеру, чи будь-яка єдина мета нерезидента. Зважаючи на таке можливе доволі широке тлумачення цього пункту, варто було б в п. д) абзацу п.п. 14.1.193 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України додати уточнення, а саме утримання постійного місця діяльності з іншою метою за умови, що така діяльність матиме підготовчий чи допоміжний характер щодо діяльності нерезидента.

**Висновки.** На основі зробленого дослідження пропонуємо визначити постійне представництво нерезидента в Україні як факт існування територіально або часово обмеженого місця, де нерезидент здійснює господарську діяльність на території України. Згідно з практикою Верховного Суду, господарська діяльність постійного представництва характеризується наступними ознаками: вона повинна відповідати видам діяльності нерезидента, визначеним у статутних документах; спрямована на отримання доходу; має комерційний характер на користь третіх осіб. Однак не може вважатися постійним представництвом діяльністю, що має підготовчий або допоміжний характер.

Змінами в податкове законодавство у 2020 р. доповнено новими видами діяльності, які, на думку законодавця, можуть утворювати постійне представництво, а які – ні. Проте необхідність удосконалення такого формулювання, а також вирішення інших проблем щодо постійного представництва, які розглядалися у статті, можуть бути об'єктом наступних наукових досліджень.

#### Список використаних джерел

1. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон : Указ Президента України від 26.04.2016 р. № 180/2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016#Text> (дата звернення: 12.03.2024).
2. OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris : OECD Publishing, 2013. 40 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
3. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Конвенція від 24.11.2016 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376\\_001-16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text) (дата звернення: 12.03.2024).

4. Податковий кодекс України : кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 1 берез. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 12.03.2024).
6. Шенгель А. Тлумачення концепції постійного представництва нерезидента в Україні: огляд судової практики. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Т. 2. № 1. С. 124–129.
7. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / А. М. Котенко та ін. ; ред. А. М. Котенко. Харків : Право, 2021. 162 с.
8. Тасліцький Г. Зовнішньоекономічна діяльність нерезидентів та їх постійних представництв в Україні. *Юридична газета online*. URL: <https://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/zovnishnoekonomichna-diyalnist-nerezidentiv-ta-yih-postiynih-predstavnictv-v-ukrayini.html> (дата звернення: 12.03.2024).
9. Карпова В. Постійні представництва нерезидента: податковий статус. *Бухгалтер&Закон*. URL: [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ011426](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011426) (дата звернення: 12.03.2024).
10. Брояков С. Нові критерії постійних представництв: оціночні поняття vs правова визначеність. *Сучасні тенденції розвитку законодавства України в контексті проведення державних реформ* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4 берез. 2021 р. С. 44–49.
11. Skaar A. A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Kluwer Law International, 2020. 992 p.
12. Barbier C. The permanent establishment in a post BEPS world. Tilburg : Tilburg University, 2016. 105 p. URL: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141895> (date of access: 12.03.2024).
13. Jamróży M., Janiszewska M. Permanent establishment as a foreign direct investment in Poland: identification of tax barriers in the context of new tax development. *International Journal of Management and Economics*. 2021. Vol. 57. No. 2. P. 177–193. URL: <https://doi.org/10.2478/ijme-2021-0011> (date of access: 12.03.2024).
14. Dhuldhoya V. The Future of the Permanent Establishment Concept. *Bulletin for International Taxation*. 2018. Vol. 72. No. 4a/Special. Iss. URL: <https://doi.org/10.59403/q53pbj> (date of access: 12.03.2024).
15. Martín Jiménez A. J. The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?. *Bulletin for International Taxation*. 2016. Vol. 70. No. 8. URL: <https://doi.org/10.59403/23c6hgg> (date of access: 14.03.2024).
16. Eisenbeiss J. BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. *Intertax*. 2016. Vol. 44. Iss. 6/7. P. 481–502. URL: <https://doi.org/10.54648/taxi2016039> (date of access: 14.03.2024).
17. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD. 2017. URL: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (date of access: 14.03.2024).
18. Постанова Верховного суду Україна від 15.03.2016 р. у справі №826/14127/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/57312210> (дата звернення: 12.03.2024).
19. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 24.05.2019 р. у справі № 826/3191/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81981690> (дата звернення: 12.03.2024).

20. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 16.03.2020 р. у справі № 826/7675/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88360094> (дата звернення: 12.03.2024).
21. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 17.10.2019 р. у справі № 2а-16434/12/2670. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85-153986> (дата звернення: 12.03.2024).

### References

1. *Pro zakhody schodo protyidii zmenshenniu podatkovoi bazy i peremischenniu prybutkiv za kordon : Ukaz Prezidenta Ukrainy vid 26.04.2016 r. № 180/2016*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016#Text> (data zvernennia: 12.03.2024).
2. OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris : OECD Publishing, 2013. 40 p. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
3. *Bahatostoronnia konventsiiia pro vykonannia zakhodiv, iaki stosuiut'sia uhod pro opodatkovannia, z metoiu protyidii rozmyvanniu bazy opodatkovannia ta vyvedenniu prybutku z-pid opodatkovannia : Konventsiiia vid 24.11.2016 r.* Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376\\_001-16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text) (data zvernennia: 12.03.2024).
4. *Podatkovyj kodeks Ukrainy : Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI : stanom na 1 berez. 2024 r.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (data zvernennia: 14.03.2024).
5. *Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy schodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenostej u podatkovomu zakonodavstvi : Zakon vid 16.01.2020 r. № 466-IX*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (data zvernennia: 12.03.2024).
6. Shenhel', A. (2019). Tlumachennia kontseptsii postijnogo predstavnytstva nerezidenta v Ukraini: ohliad sudovoi praktyky. *Naukovyj visnyk publichnoho ta pryvatnoho prava*, T. 2, № 1, 124–129.
7. *Transferne tsinoutvorennia: suchasnyj stan ta problemy pravozastosuvannia* : monohrafiia / A. M. Kotenko ta in. ; red. A. M. Kotenko. Kharkiv : Pravo, 2021.
8. Taslits'kyj, H. Zovnishnoekonomichna diial'nist' nerezidentiv ta ikh postijnykh predstavnytstv v Ukraini. *Yurydychna hazeta online*. Retrieved from <https://jur-gazeta.com/-dumka-eksperta/zovnishnoekonomichna-diyalnist-nerezidentiv-ta-yih-postijnyh-predstavnytstv-v-ukrayini.html> (data zvernennia: 12.03.2024).
9. Karpova, V. Postijni predstavnytstva nerezidenta: podatkovyj status. *Bukhhalter&Zakon*. Retrieved from [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ011426](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011426) (data zvernennia: 12.03.2024).
10. Broiakov, S. (2021). Novi kryterii postijnykh predstavnytstv: otsinochni poniattia vs pravova vyznachenist'. *Suchasni tendentsii rozvytku zakonodavstva Ukrainy v konteksti provedennia derzhavnykh reform : materialy Mizhnar. nauk.-prakt. konf., m. Chernivtsi, 4 berez, 44–49*.
11. Skaar, A. A. (2020). *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. *Kluwer Law International*.
12. Barbier, C. (2016). *The permanent establishment in a post BEPS world*. Tilburg : Tilburg University. Retrieved from <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=141895> (date of access: 12.03.2024).
13. Jamroży, M., Janiszewska, M. (2021). Permanent establishment as a foreign direct investment in Poland: identification of tax barriers in the context of new tax development. *International Journal of Management and Economics*, Vol. 57, No. 2, 177–193. URL: <https://doi.org/10.2478/ijme-2021-0011> (date of access: 12.03.2024).



14. Dhuldhoya, V. (2018). *The Future of the Permanent Establishment Concept*. *Bulletin for International Taxation*, Vol. 72, No. 4a/Special Iss. Retrieved from <https://doi.org/10.594-03/q53pbj> (date of access: 12.03.2024).
15. Martín Jiménez, A. J. (2016). *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?* *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, No. 8. Retrieved from <https://doi.org/10.59403/23c6hgg> (date of access: 14.03.2024).
16. Eisenbeiss, J. (2016). *BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment*. *Intertax*, Vol. 44, Iss. 6/7, 481–502. Retrieved from <https://doi.org/10.54648/taxi2016039> (date of access: 14.03.2024).
17. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD, 2017. Retrieved from [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (date of access: 14.03.2024).
18. *Postanova Verkhovnoho sudu Ukraina vid 15.03.2016 r. u spravi №826/14127/14*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/57312210> (data zvernennia: 12.03.2024).
19. *Postanova Kasatsijnoho administratyvnoho sudu u skladi Verkhovnoho sudu vid 24.05.2019 r. u spravi № 826/3191/13-a*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81981690> (data zvernennia: 12.03.2024).
20. *Postanova Kasatsijnoho administratyvnoho sudu u skladi Verkhovnoho sudu vid 16.03.2020 r. u spravi № 826/7675/18*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88360094> (data zvernennia: 12.03.2024).
21. *Postanova Kasatsijnoho administratyvnoho sudu u skladi Verkhovnoho sudu vid 17.10.2019 r. u spravi № 2a-16434/12/2670*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85153986> (data zvernennia: 12.03.2024).

## CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT IN UKRAINIAN TAX LAW

***Halyna Zabolotna\**, *Volodymyr Reshota\*\****

*\* Ivan Franko National University of Lviv,  
1, Universytetska Str., Lviv, Ukraine, 79000,  
e-mail: halyna.zabolotna@lnu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0003-1027-0680*

*\*\* Ivan Franko National University of Lviv,  
1, Universytetska Str., Lviv, Ukraine, 79000,  
e-mail: volodymyr.reshota@lnu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0001-9235-2262*

The article provides a comprehensive analysis of the concept of a non-resident's permanent establishment in Ukrainian tax law. It examines the definition, characteristics, as well as legislative challenges surrounding this concept, focusing on its interpretation by the Ukrainian Supreme Court and its alignment with international standards.

The study identifies key features of a permanent establishment, such as the presence of a fixed place of business in Ukraine, the alignment of activities with the non-resident's core business, and the intent to generate income. It emphasizes the importance of these criteria in determining the existence of a permanent establishment and highlights the implications for taxation.

This paper also explores the concept of a non-resident's permanent establishment in Ukrainian tax law, focusing on its definition, characteristics, as well as legislative challenges. The analysis includes the interpretation of the concept by the Ukrainian Supreme Court and its

alignment with international standards. The article discusses the exclusion of activities of a preparatory or auxiliary nature from being classified as a permanent establishment.

The article discusses the criteria for identifying a permanent establishment, emphasizing the importance of a fixed place of business or a duration of activity in Ukraine. The need for a commercial purpose in the activities of the permanent establishment, including the pursuit of profit, is highlighted.

The analysis reveals potential challenges in the current legislation and proposes amendments to enhance clarity and coherence in determining the existence of a permanent establishment. The conclusions of this study contribute to a better understanding of the legal framework surrounding non-resident entities' tax obligations in Ukraine. The concept of a permanent establishment is crucial for determining the tax obligations of non-resident entities conducting business activities in Ukraine. The article discusses the criteria for identifying a permanent establishment, emphasizing the importance of a fixed place of business or a duration of activity in Ukraine. It also highlights the need for a commercial purpose in the activities of the permanent establishment, including the pursuit of profit. Furthermore, the authors analyze the Ukrainian Supreme Court's approach to identifying a permanent establishment and the implications of such identification for tax liability.

Consequently, the paper provides clear guidance for taxpayers and tax authorities, ensuring consistency and compliance with international tax standards. The analysis reveals potential challenges in the current legislation and proposes amendments to enhance clarity and coherence in determining the existence of a permanent establishment. The conclusions of this study contribute to a better understanding of the legal framework surrounding non-resident entities' tax obligations in Ukraine.

*Keywords:* non-resident, corporate income tax, tax system, administrative proceedings, administrative justice.

*Стаття: надійшла до редакції 20.03.2024  
прийнята до друку 30.04.2024*