

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-30>

УДК 336.227.2.025

Носенко Дмитро Вадимович

аспірант,

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6524-782X>**Dmytro Nosenko**

V.N. Karazin Kharkiv National University

**РОЗРОБКА СИСТЕМИ ІНДИКАТОРІВ
ДЛЯ ВИЯВЛЕННЯ НЕЗАРЕЄСТРОВАНІЙ ПОСТІЙНИЙ
ПРЕДСТАВНИЦТВ В УМОВАХ ДЕКЛАРАТИВНОГО
ФІСКАЛЬНОГО НЕЙТРАЛІТЕТУ****DESIGNING A FRAMEWORK OF INDICATORS
FOR THE IDENTIFICATION OF UNREGISTERED
PERMANENT ESTABLISHMENTS UNDER CONDITIONS
OF DECLARATIVE FISCAL NEUTRALITY**

Анотація. Стаття присвячена розробці системи індикаторів для ідентифікації незареєстрованих постійних представництв нерезидентів в Україні в умовах декларативної фіскальної нейтральності. Автор досліджує недоліки фіскальної нейтральності як інструменту протидії ухиленню від оподаткування та недопущення податково-вмотивованих рішень, а також наголошує на важливості комплексного підходу до контролю за негативними проявами BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, розмивання бази оподаткування й виведення прибутку з-під оподаткування). В статті проаналізовано міжнародний досвід, зокрема принципи фіскальної нейтральності, розроблені провідними науковцями. На основі впроваджених правил контролю за КІК, розроблено систему індикаторів, що виявляють ризики наявності незареєстрованих представництв, та перевірено їх ефективність на практичних прикладах. Отримані результати підкреслюють важливість інтеграції новітніх технологій у процес податкового контролю.

Ключові слова: фіскальна нейтральність, постійне представництво, BEPS, контрольовані іноземні компанії, ухилення оподаткування, економічна присутність, податковий суверенітет, агресивне податкове структурування, міжнародне оподаткування, сталий розвиток, податкова політика.

Summary. The article addresses the development of an indicator-based framework for identifying unregistered permanent establishments of non-residents in Ukraine under the conditions of declarative fiscal neutrality. The study highlights the declarative compliance of Ukraine's tax system with the principle of fiscal neutrality, as stipulated in the Tax Code of Ukraine, ensuring horizontal and vertical equity. However, the research emphasizes the limitations of fiscal neutrality in counteracting BEPS (base erosion and profit shifting) practices and maintaining the sovereignty of national tax revenues. The study critically examines the hypothesis that adherence to fiscal neutrality under the capital export neutrality concept can eliminate tax-driven decisions and ensure competitive neutrality in international investment. Statistical analysis represented in author's previous research disproves this hypothesis, demonstrating that fiscal neutrality alone cannot address the challenges posed by global economic processes, tax competition, and BEPS-related practices. These challenges often include strategies employed by non-residents to avoid recognition of permanent establishment status in Ukraine, thereby minimizing tax liabilities. The author develops a system of risk indicators based on data accessible through the implementation of controlled foreign company rules in Ukraine. This system focuses on identifying potential unregistered permanent establishments by analyzing factors such as management location, economic substance, and relationships between non-resident companies and Ukrainian residents. Key risk factors include significant income generation by controlled foreign companies with minimal personnel or assets, economic activities conducted in Ukraine, and governance structures indicative of effective control being exercised within the country. The findings stress the importance of using a comprehensive approach that integrates multiple BEPS counteraction tools rather than relying on isolated measures. The developed indicator system demonstrates the potential to enhance tax authorities' capabilities in identifying tax evasion strategies, thereby protecting the sovereignty of Ukraine's tax revenues and ensuring equitable conditions for all economic actors. The proposed system contributes to the broader discourse on the modernization of tax policies in response

to global economic and regulatory dynamics, emphasizing the strategic importance of safeguarding national fiscal interests in an increasingly interconnected world.

Keywords: fiscal neutrality, permanent establishment, BEPS, controlled foreign companies, tax avoidance, economic substance, tax sovereignty, aggressive tax structuring, international taxation, sustainable development, tax policy.

Постановка проблеми. З точки зору локального податкового законодавства, податкова система України є фіскально-нейтральною, оскільки пп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України (далі – «ПКУ») закріплений принцип нейтральності оподаткування [15]. Згідно зазначеного принципу, установлення податків та зборів здійснюється у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. Таким чином, національна податкова система України декларативно відповідає принципам горизонтальної та вертикальної рівності концепції фіскального нейтралітету.

При цьому, питання декларативної нейтральності податкової системи України в її міжнародному вимірі розглядалось автором у попередніх дослідженнях. Зокрема, на підставі семантичного аналізу міжнародних конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування, укладених Урядом України, зроблено висновок, що податкова система України, в її міжнародному вимірі, є фіскально-нейтральною та функціонує в межах концепції нейтральності експорту капіталу. Таким чином, було висунуто гіпотезу, що податкова система України, в її міжнародному вимірі, спрямована на стимулювання діяльності на внутрішньому ринку та мінімізацію податково-вмотивованих рішень при виборі юрисдикції для здійснення міжнародних інвестицій резидентами. Проте, на підставі статистичного аналізу, було виявлено хибність гіпотези про можливість усунення податково-вмотивованих рішень та забезпечення суверенітету національних податкових надходжень виключно через дотримання фіскальної нейтральності в межах концепції нейтральності експорту капіталу в умовах розмивання бази оподаткування й виведення прибутку з-під оподаткування (далі – «BEPS») [14]. Фіскальна нейтральність, хоч і є важливим елементом податкової політики, не може бути самодостатнім інструментом для подолання викликів, які виникають у зв'язку з міжнародною податковою конкуренцією та глобалізацією економічних процесів. Значною мірою це стосується податкових стратегій нерезидентів, які прагнуть уникнути визнання статусу постійного представництва на території України для мінімізації податкових зобов'язань.

Отже, розробку та впровадження системи індикаторів для виявлення незареєстрованих постійних представництв нерезидентів на території України, визначено не тільки як нагальну на актуальну потребу в контексті реалізації Дії

7 Плану протидії BEPS, а й як важливий елемент захисту суверенітету національних податкових надходжень та забезпечення рівних умов для всіх суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вплив фіскальних стимулів на прийняття рішень в межах транскордонного структурування господарської діяльності в контексті BEPS є суттєвою частиною міжнародного наукового дискурсу. При цьому, розробка зазначеного питання на національному рівні є обмеженою.

Фундаментальний вклад в розвиток ідей усунення подвійного оподаткування відіграв звіт для Фінансового комітету Ліги Націй поданий у 1923 році [5]. У зазначеному звіті закладено фундаментальні принципи міжнародного оподаткування, та запроваджено ключові поняття, такі як «джерело доходу», «податкове резидентство» та, зокрема, «постійне представництво».

Також, важливо зазначити добуток Д.Р. Девіса, британського експерта з оподаткування, чий роботи на початку ХХ сторіччя зробили значний внесок у розвиток ідей усунення подвійного оподаткування [7].

Під час проведення дослідження значну увагу було приділено роботам Т. Ріксена, стосовно переходу від боротьби з подвійним оподаткуванням до уникнення негативних наслідків податкової конкуренції [17].

Особливу увагу було приділено дослідженням Р.С. Аві-Йона щодо вирішення шкідливої податкової конкуренції від податкової конкуренції, що відображає рівень попиту громадян на доступ до публічних благ [1; 2].

Окрім іншого, було досліджено аналітичні звіти ОЕСР щодо шкідливої податкової конкуренції та Плану протидії BEPS [10; 12].

Про значний рівень розробки теми іноземними дослідниками свідчить розгляд проблематики ухилення від оподаткування як проблеми сталого розвитку. Згідно дослідження Р. Берда і К. Девіса-Ноземака, розгляд явища ухилення від сплати податків як проблеми сталого розвитку допомагає більш широко та цілісно зрозуміти суспільних наслідки такого ухилення. У дослідженні робиться висновок, що поєднання принципів сталого розвитку з корпоративною соціальною відповідальністю може сприяти досягненню цілей зменшення випадків ухилення від оподаткування [3].

К.А. Клаузінг зазначає, що проблема BEPS здебільшого притаманна країнам з високими ставками корпоративного податку [4]. Цілком очі-

куваною є інтенція платників податків до переміщення бази оподаткування від країн з високою або прогресивною ставкою корпоративного податку до країн з відносно низькими ставками. Вартим уваги в даному випадку є те, що ставка корпоративного податку в Україні є порівняно низькою. Згідно з результатами дослідження *Corporate Tax Rates around the World*, середня світова ставка податку на прибуток підприємств, відповідно до аналізу ставок податку в 180 юрисдикціях, становить 23,37% [6]. В свою чергу, ставка податку на прибуток підприємств в Україні складає 18%. При цьому, явища BEPS все ще є притаманними для України, що викликає відповідну реакцію контролюючих органів до впровадження механізмів боротьби з ними.

Одним із найвагоміших внесків у теорію оптимального оподаткування та фіскальної нейтральності зробив Дж.А. Міррліс, лауреат Нобелівської премії з економіки. Його дослідження фіскального нейтралітету тісно пов'язані з більш широкими дослідженнями у сфері оподаткування та економічної ефективності. У своїх дослідженнях Дж.А. Міррліс наголошував, що податки неминуче викликають певні викривлення в економічній поведінці, зокрема призводять до зниження стимулів до праці, заощаджень або інвестицій. Однак ключовою частиною його роботи була концепція стимулюючої сумісності, яка полягала в тому, щоб поведінка людей відповідала загальним економічним цілям. Іншими словами, податкова політика має уникати надмірного покарання за продуктивну діяльність, зберігаючи економічні стимули [13].

Фундаментальні дослідження фіскального нейтралітету в міжнародному вимірі податкової системи належать П. Річман (Масгрейв), яка відзначала, що для розуміння міжнародного аспекту фіскальної нейтральності ключову роль відіграють концепції нейтральності імпорту та експорту капіталу [16].

Розвитком ідей фіскального нейтралітету у міжнародному вимірі стала концепція національної нейтральності М. Фельдштейн та Д. Хартман [11].

В свою чергу, новий погляд на фіскальну нейтральність запропонували М.А. Десаї та Дж. Хайнс в межах концепції нейтралітету власності на капітал, яка передбачає, що податкові системи повинні бути розроблені таким чином, щоб структура власності на капітал не змінювалася через податково-вмотивовані рішення [8; 9].

При цьому, дослідження фіскального нейтралітету міжнародного виміру податкових систем в контексті BEPS носять обмежений характер як серед вітчизняних так і міжнародних дослідників.

Мета статті полягає у розробці системи індикаторів, що слугувала би ефективним інструментом протидії окремим негативним проявам BEPS

та захисту суверенітету національних податкових надходжень, зокрема, у частині виявлення незареєстрованих постійних представництв нерезидентів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Впровадження мінімальних стандартів боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування Законом України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» в податкову систему України розширило можливості податкових органів до формування комплексного підходу до протидії BEPS.

Зокрема, у податкове законодавство України впроваджено ряд інструментів, які можуть бути застосовані для боротьби з негативними проявами BEPS, методологія контролю за якими раніше була слабо розвинута або відсутня.

Проблематика виявлення незареєстрованих постійних представництв нерезидентів в Україні може бути розділена на декілька рівнів, в залежності від складності ідентифікації.

1. Представництва нерезидентів, що не мають статусу постійного представництва. В даному випадку процес ідентифікації такого представництва як постійного зводиться виключно до збору контролюючим органом сукупності інформації, що свідчила би про характер діяльності зазначеного представництва, Визначення статусу таких представництв як постійних, здебільшого, лежить у площині юридично аналізу та правової оцінки судів, що не є предметом даного дослідження.

2. Діяльність нерезидента, який свідомо приховує свою присутність та ухиляється від регуляторних норм. Ідентифікація подібних представництв нерезидентів є найбільш складною задачею для контролюючих органів, враховуючи, що дії нерезидента свідомо спрямовані на приховування своєї присутності та порушення чинного законодавства України. Приклад подібної агресивної моделі податкового структурування – наведений нижче (рис. 1).

В межах наведеного прикладу моделі агресивного податкового структурування, штучне уникнення статусу постійного представництва нерезидента в Україні здійснюється наступним чином:

(1) Між LLC «А» та фізичними особами (резидентами України) виникають неформалізовані трудові відносини, в межах яких такі фізичні особи надають послуги на користь LLC «А».

(2) LLC «А» здійснює перепродаж результатів отриманих послуг на користь третіх осіб – кінцевих споживачів результатів послуг.

(3) Треті особи – кінцеві споживачі результатів послуг, сплачують вартість отриманих послуг на користь LLC «А».

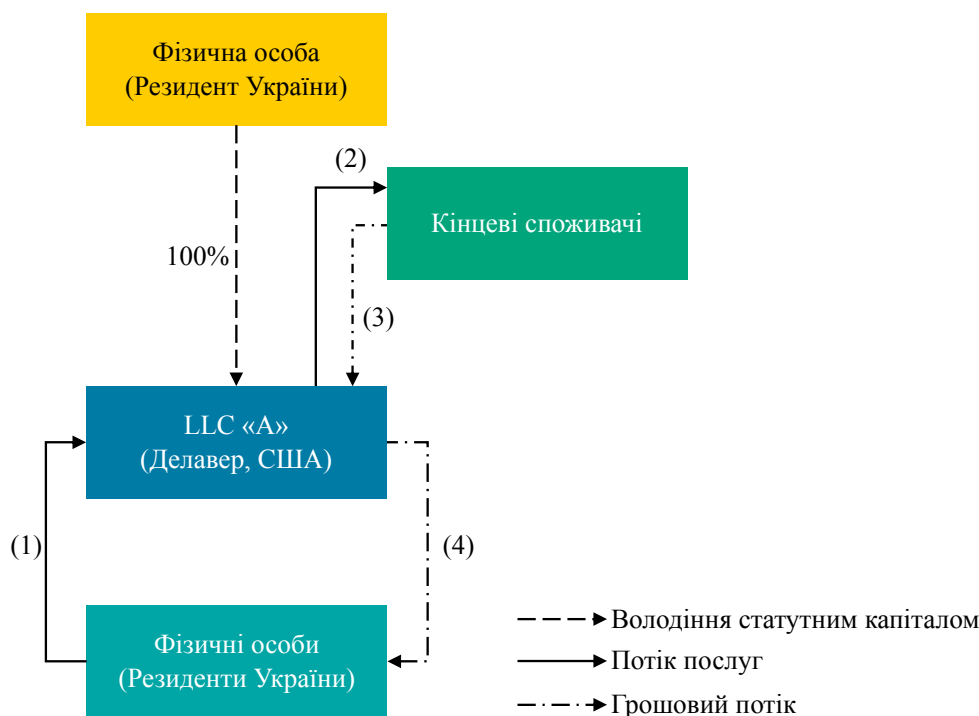


Рисунок 1 – Приклад моделі агресивного податкового структурування, спрямованої на штучне уникнення статусу постійного представництва нерезидента в Україні

Джерело: розроблено авторами

(4) LLC «А» розраховується з надавачами послуг – фізичними особами (резидентами України) через платіжні системи. У разі використання платіжної системи, рахунки якої відкриті в банках країн, що не доєдналися до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information), зокрема, у банках Сполучених Штатів Америки, інформація про такі рахунки фізичних осіб (резидентів України) не стануть відомі контролюючим органам в межах автоматичного обміну фінансовою інформацією на підставі Загального стандарту звітності CRS. Це, в свою чергу, дозволяє таким фізичним особам ухилятися від реєстрації суб'єктами підприємницької діяльності, а також від декларування та сплати податків з іноземних доходів.

Враховуючи, що агресивна податкова структура свідомо побудована з метою приховування присутності постійного представництва LLC «А» на території України, ухилення від регуляторних норм та податкових зобов'язань в Україні, а також за умови, що кінцевий бенефіціарний власник LLC «А», не виконує зобов'язання щодо звітування про контрольовані іноземні компанії (як це передбачено ст. 392 ПКУ), така структура може залишатись повністю поза увагою контролюючих органів України.

Ідентифікація подібних структур можлива за певних обставин, зокрема під час аналізу великих даних щодо доходів фізичних осіб, а також публічної інформації, що самостійно розміщується у соціальних мережах учасниками цих структур.

Проте, аналіз зазначених структур є унікальною задачею в кожному окремому випадку та не передбачає можливості розробки узагальненої системи індикаторів, що дозволяла би виявити потенційну наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні. Окрім іншого, таке агресивне податкове структурування є можливим тільки в певних галузях господарювання, зокрема пов'язаних з наданням послуг. Враховуючи наведене, зазначені структури не є предметом даного дослідження.

3. Діяльність нерезидента на території України, що може бути класифікована як постійне представництво. На відміну від описаного вище, в даному випадку, система індикаторів для виявлення потенційно незареєстрованих представництв нерезидентів може бути розроблена, зокрема, за рахунок інформації, що розкривається контролерами іноземних юридичних осіб та осіб без статусу юридичної особи в межах звітів про контрольовані іноземні компанії (далі – «КІК»).

Так, у звітах про КІК, контролерами розкривається наступна інформація:

– обставини контролю над КІД (формально-юридичний або фактичний);

- кількість працівників КІК;
- обсяги сукупного доходу, прибутку від операційної діяльності та прибутку до оподаткування;
- частки пасивних доходів у загальній структурі доходів;
- рівня економічної присутності в країні реєстрації.

Окрім іншого, невід'ємною складовою звіту про КІК є фінансова звітність КІК за податковий (звітний) рік.

Отже, масовість звітування та сукупність інформації, що розкривається у звіті про КІК може бути використана для:

- формування бази ризикових нерезидентів, що потенційно мають незареєстроване постійне представництво на території України;
- розробки системи індикаторів, для виявлення потенційно незареєстрованих постійних представництв нерезидентів на території України.

Враховуючи наведене та обсяг інформації, що стає доступним контролюючим органам завдяки

імплементації правил контролю за КІК, нами було розроблено систему індикаторів, які можуть свідчити про потенційну наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні (табл. 1).

Керуючись розробленою системою індикаторів, було проаналізовано три класичні структури, що передбачають можливість наявності незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.

В межах розробленої системи індикаторів можна зробити наступні висновки щодо Структури 1 (рис. 2):

1. Контролер КІК (податковий резидент України) є й директором КІК, що може свідчити про виконання функцій керівного органу на території України.

2. У КІК відсутні інші співробітники окрім директора, що свідчить про низький рівень економічної присутності в юрисдикції реєстрації КІК, й, відповідно неможливості виконувати належні

Таблиця 1 – Система індикаторів факторів ризику потенційної наявності незареєстрованого постійного представництва нерезидента (КІК) в Україні

Індикатор	Фактор ризику
1	2
Особа визнана контролером в межах обставин фактичного контролю при відсутньому формально-юридичного контролю	Визнання особи контролером КІК за обставинами фактичного контролю, передбачає, що вона не володіє корпоративними правами КІК (або володіє ними обмежено), при цьому, така особа може надавати зобов'язуючі вказівки посадовим особам КІК та/або вести перемовини щодо укладення правочинів КІК, узгоджувати суттєві умови таких правочинів, без погодження з посадовими особами КІК та/або у особи наявна генеральна довіреність (терміном більше ніж на рік), що не передбачає погодження суттєвих дій стосовно КІК з посадовими особами КІК та/або особа може самостійно керувати операціями за банківськими рахунками КІК (дозволяти, блокувати тощо). Вчинення фактичного контролю без прямого володіння корпоративними правами КІК може свідчити, про номінальний статус керівних органів та утримувачів корпоративних прав КІК. В свою чергу, оскільки контролер КІК, за визначенням, є податковим резидентом України, вчинення описаних дій з території України може свідчити про наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.
Директором КІК є контролер КІК	Оскільки контролер КІК, за визначенням, є податковим резидентом України, цей індикатор дає підстави вважати, що функції керівного органу здійснюються в Україні. Це, в свою чергу, може свідчити про наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.
КІК/контролер прямо/ опосередковано володіють/ контролюють нежитлові приміщення на території України	Наведений індикатор може свідчити про утримання КІК постійного місця діяльності на території України, що, в свою чергу, може свідчити про потенційну наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.
Декларативно значна кількість працівників КІК при незначному рівні адміністративних витрат	Наведений індикатор може свідчити про намір контролера КІК створити штучне уявлення про значний рівень економічної присутності КІК в країні реєстрації для зовнішнього користувача фінансової звітності КІК, зокрема, контролюючих органів. При цьому, низький рівень адміністративних витрат, може свідчити, що декларативно значний штат співробітників – є номінальним та ним не виконуються функції, спрямовані на генерацію доходу/прибутку КІК.
Господарські відносини КІК зі значною кількістю фізичних осіб-підприємці	Наведений індикатор може свідчити про намір нерезидента здійснювати господарську діяльність на території України без юридичної присутності та реєстрації. На підставі наведеного, можна зробити висновок про потенційну наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.

Закінчення табл. 1

1	2
Значний рівень доходу/прибутку КІК при незначній кількості/відсутності працівників	Перелічені ознаки свідчать про низький рівень економічної присутності КІК в країні реєстрації, відсутність належної кількості персоналу, профільного керівного складу та активів для виконання функцій, пов'язаних з генеруванням доходу/прибутку, а також для керування ризиками господарської діяльності. Таким чином, функції та активи, спрямовані на генерування доходу/прибутку, а також управління ризиками може здійснюється в іншій юрисдикції, зокрема в Україні, враховуючи, що контролер КІК, за визначенням, є податковим резидентом України. Це, в свою чергу, може свідчити про наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.
Значний рівень доходу/прибутку КІК при незначній кількості активів	
За юридичною адресою реєстрації КІК також зареєстрована значна кількість інших нерезидентів у цій юрисдикції	
Посадові особи (наприклад, директор) КІК також є посадовими особами у значній кількості інших нерезидентів	
Господарські відносини КІК з номінально незалежними фізичними особами – резидентами України.	У разі, якщо фізичні особи-резиденти України декларують свій статус як незалежних суб'єктів господарювання, при цьому здійснюють господарські операції виключно з одним нерезидентом і економічна суть таких операцій виходить за межі виключно підготовчої чи допоміжної, по відношенню до основної господарської діяльності нерезидента, можна зробити висновок про потенційну наявність незареєстрованого постійного представництва нерезидента в Україні.

Джерело: розроблено авторами



Рисунок 2 – Структура 1: господарська діяльність без юридичної присутності

Джерело: розроблено авторами

функції та керувати ризиками задля генерування доходу/прибутку.

3. Створення вартості відбувається на території України, шляхом залучення КІК певної кількості фізичних осіб-підприємців (надавачів послуг).

4. Надання послуг з боку фізичних осіб-підприємців регулярно здійснюється з офісу, який орендується контролером КІК, що свідчить про

наявність місця постійної діяльності КІК на території України.

5. База оподаткування створеної вартості від центру її генерації (України) переміщується в Республіку Кіпр під час перепродажу результатів послуг, наданих фізичними особами-підприємцями, з боку КІК на користь кінцевих споживачів послуг.

Сукупність індикаторів, в межах Структури 1, свідчить про ряд факторів ризику, які можуть бути інтерпретовані як наявність незареєстрованого постійного представництва КІК в Україні, зокрема:

– постійне представництво **за місцем управління**: директор КІК є податковим резидентом України та здійснює управління діяльністю КІК на території України;

– постійне представництво **за постійним місцем діяльності**: фізичні особи-підприємці надають послуги на користь КІК в приміщенні, яке орендується контролером КІК виключно з метою надання послуг на користь КІК;

– **сервісне** постійне представництво: фізичні особи-підприємці надають послуги виключно на користь КІК при цьому, їх діяльність не носить допоміжний чи підготовчий характер, а є основним джерелом генерації вартості.

В межах розробленої системи індикаторів можна зробити наступні висновки щодо Структури 2 (рис. 3):

1. Директор КІК є особою, що, згідно даних відкритих реєстрів, також обіймає посаду директора в ряді інших непов'язаних юридичних осіб.

2. Контролер КІК (податковий резидент України) має генеральну довіреність на вчинення суттєвих дії від імені КІК й такі дії не потребують погодження з номінальним керівним органом КІК (директором).

3. Контролер КІК самостійно веде перемовини з контрагентами щодо суттєвих положень договорів поставки товарів, підписує такі договори згідно наявної генеральної довіреності та не погоджує жодні суттєві умови з номінальним керівним органом КІК (директором). Укладання угод здійснюється на території України.

Сукупність індикаторів, в межах Структури 2, свідчить про ряд факторів ризику, які можуть бути інтерпретовані як наявність незареєстрованого постійного представництва КІК в Україні, зокрема:

– **агентське** постійне представництво: контролер фактично виконує діяльність, яка призводить до реалізації продуктів/послуг КІК.

В межах розробленої системи індикаторів можна зробити наступні висновки щодо Структури 3 (рис. 4):

1. Основним джерелом доходу/прибутку КІК є перепродаж продукції, виготовленої юридичними особами (резидентами України), корпоративні права яких належать контролеру КІК. КІК має значний рівень доходу та прибутку при незначній кількості працівників, низькому рівні активів та мінімальних операційних витратах, що мали би бути притаманні незалежному трейдеру.

2. За юридичною адресою реєстрації КІК, згідно даних відкритих реєстрів, також зареєстрована значна кількість інших нерезидентів у цій юрисдикції.

3. Перемовини щодо суттєвих умов договорів з кінцевими споживачами продукції, яка виробляються українськими юридичними особами, здійснюють співробітники саме українських юридичних осіб.

Сукупність індикаторів, в межах Структури 3, свідчить про ряд факторів ризику, які можуть бути інтерпретовані як наявність незареєстрованого постійного представництва КІК в Україні, зокрема:

– **агентське** постійне представництво: в Україні фактично виконується діяльність, яка призводить до генерації доходу та прибутку КІК (ведення перемовин, погодження суттєвих умов договорів тощо), при цьому, така діяльність не носить допо-



Рисунок 3 – Структура 2: КІК з номінальним персоналом

Джерело: розроблено авторами

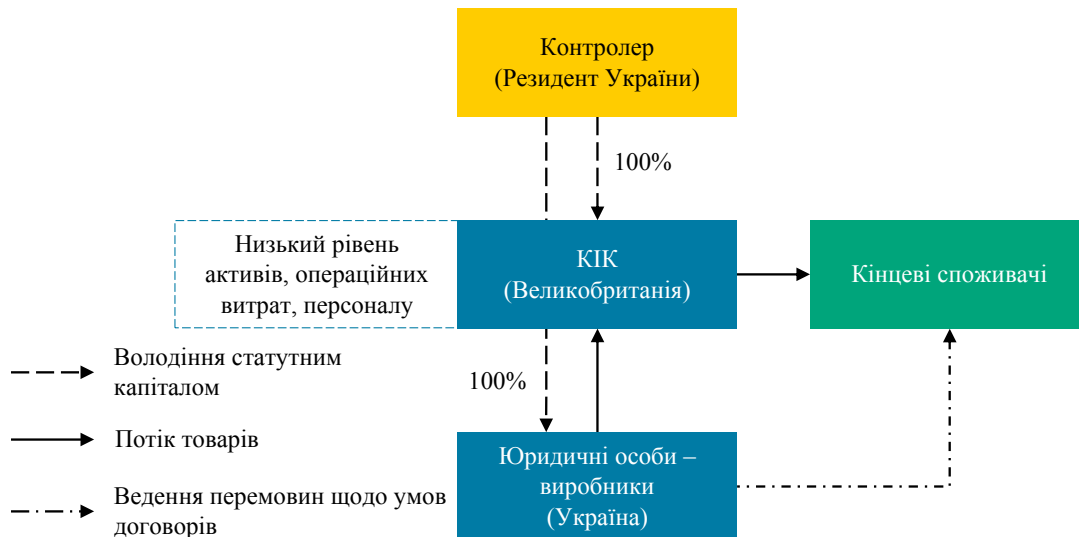


Рисунок 4 – Структура 3: КІК без належного рівня економічної присутності

Джерело: розроблено авторами

міжний чи підготовчий характер, а є одним з ключових джерел генерації вартості.

Висновки. Таким чином, розроблена система індикаторів виявлення незареєстрованих постійних представництв нерезидентів в Україні, ґрунтується на використанні інформації, що раніше не була доступна контролюючим органами до впровадження правил контролю за КІК.

Також, розроблена система індикаторів демонструє важливість сукупного використання інстру-

ментів боротьби з негативними проявами BEPS, на протипагу їх ізольованому використанню. Комплексне дослідження інформації отриманої в межах контролю за різними сферами міжнародного оподаткування є запорукою розбудови сучасних технологій податкового контролю в процесі протидії розмиванню податкової бази й приховуванню прибутку, що підвищує рівень захищеності суверенітету національних податкових надходжень України.

Список використаних джерел:

1. Avi-Yonah R. S. Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *SSRN Electronic Journal*. 2000. С. 46–51. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.208748>
2. Avi-Yonah R.S., Lahav Y. The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals. *SSRN Electronic Journal*. 2011. P. 375–389. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.1949226>
3. Bird R., Davis-Nozemack K. Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *Journal of Business Ethics*. 2016. Т. 151. № 4. P. 1009–1025. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3162-2>
4. Clausing K.A. The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond. *National Tax Journal*. 2016. Т. 69. № 4. P. 905–934. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.09>
5. Coates W.H. League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp. *Journal of the Royal Statistical Society*. 1924. Т. 87. № 1. P. 99. DOI: <https://doi.org/10.2307/2341293>
6. Corporate Tax Rates Around the World, 2022. *Tax Foundation*. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022> (дата звернення: 01.12.2024).
7. Lapidoth A. Principles of International Double Taxation Relief. By D.R. Davies [Sweet and Maxwell. 1985, 321 + xix pp.]. *Israel Law Review*. 1988. Т. 22, № 4. P. 524–525. DOI: <https://doi.org/10.1017/s002122370000947x>
8. Desai M.A., Hines J.R. Evaluating International Tax Reform. *National Tax Journal*. 2003. Т. 56, № 3. P. 463–485. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.03>
9. Desai M. A., Hines J. R. Old Rules and New Realities: Corporate Tax Policy in a Global Setting. *National Tax Journal*. 2004. Т. 57, № 4. P. 937–960. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2004.4.09>
10. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. OECD, 1963. P. 7–32. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>
11. Feldstein M., Hartman D. The Optimal Taxation of Foreign Source Investment Income. *The Quarterly Journal of Economics*. 1979. Т. 93, № 4. P. 613. DOI: <https://doi.org/10.2307/1884472>
12. Harmful Tax Competition. OECD, 1998. P. 7–18. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
13. The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform / Mirrlees J. at el. *Fiscal Studies*. 2011. Т. 32, № 3. P. 331–359. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x>

14. Носенко Д.В. Оцінка шкідливих впливів BEPS щодо штучного уникнення визнання статусу постійного представництва в контексті фіскального нейтралітету. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2024 №10. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-10-10368>
15. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 11 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
16. Richman (Musgrave), P.B. Taxation of foreign investment income: An economic analysis. Johns Hopkins Press, 1963. P. 5–11.
17. Rixen T. From double tax avoidance to tax competition: Explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of International Political Economy*. 2011. Т. 18, № 2. P. 197–227. DOI: <https://doi.org/10.1080/09692290.2010.481921>

References:

1. Avi-Yonah R. S. (2000) Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *SSRN Electronic Journal*. pp. 46–51. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.208748>
2. Avi-Yonah R. S., Lahav Y. (2011) The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinationals. *SSRN Electronic Journal*. pp. 375–389. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.1949226>
3. Bird R., Davis-Nozemack K. (2016) Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *Journal of Business Ethics*. vol. 151, no. 4. pp. 1009–1025. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3162-2>
4. Clausing K. A. (2016) The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond. *National Tax Journal*. vol. 69, no. 4. pp. 905–934. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.09>
5. Coates W. H. (1924) League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp. *Journal of the Royal Statistical Society*. vol. 87, no. 1. p. 99. DOI: <https://doi.org/10.2307/2341293>
6. Corporate Tax Rates Around the World. (2022). *Tax Foundation*. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022>
7. Lapidoth A. (1988) Principles of International Double Taxation Relief. By D.R. Davies [Sweet and Maxwell. 1985, 321 + xix pp.]. *Israel Law Review*. vol. 22, no. 4. pp. 524–525. DOI: <https://doi.org/10.1017/s002122370000947x>
8. Desai M. A., Hines J. R. (2003) Evaluating International Tax Reform. *National Tax Journal*. vol. 56, no. 3. pp. 463–485. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.03>
9. Desai M. A., Hines J. R. (2004) Old Rules and New Realities: Corporate Tax Policy in a Global Setting. *National Tax Journal*. vol. 57, no. 4. pp. 937–960. DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2004.4.09>
10. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. OECD. (1963). Pp. 7–32. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>
11. Feldstein M., Hartman D. (1979) The Optimal Taxation of Foreign Source Investment Income. *The Quarterly Journal of Economics*. vol. 93, no. 4. p. 613. DOI: <https://doi.org/10.2307/1884472>
12. Harmful Tax Competition. (1998) OECD. Pp. 7–18. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
13. The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform / Mirrlees J. et al. (2011) *Fiscal Studies*. vol. 32, no. 3. pp. 331–359. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2011.00140.x>
14. Nosenko D. (2024) Assessment of the harmful effects of BEPS due to the artificial avoidance of permanent establishment status in the context of fiscal neutrality. *International scientific journal "Internauka". Series: "Economic Sciences"*. no. 10. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-10-10368>
15. Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine of 02.12.2010 no. 2755-VI : as of 11 December 2024. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
16. Richman (Musgrave), P. B. (1963) Taxation of foreign investment income: An economic analysis. Johns Hopkins Press. P. 5–11.
17. Rixen T. (2011) From double tax avoidance to tax competition: Explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of International Political Economy*. vol. 18, no. 2. pp. 197–227. DOI: <https://doi.org/10.1080/09692290.2010.481921>

Стаття надійшла до редакції 09.12.2024