**Податкове право та альтернативне вирішення спорів**

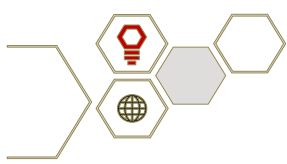
УДК 336.221

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.18136834>**Мережева податкова присутність як нова юридична категорія
міжнародного оподаткування****Бобошко Олександр Владиславович,**

аспірант кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права, Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, Україна, <https://orcid.org/0009-0008-3467-8991>

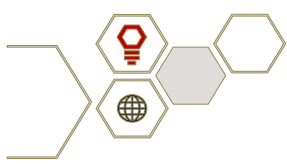
Прийнято: 12.10.2025 | Опубліковано: 25.10.2025

Анотація. Актуальність дослідження зумовлена трансформацією міжнародного оподаткування під впливом цифровізації економіки, поширення платформних бізнес-моделей та дистанційних форм організації праці, що істотно ускладнює застосування класичного інституту постійного представництва. Традиційні критерії фізичної присутності дедалі частіше не дозволяють адекватно ідентифікувати економічну діяльність нерезидентів у державах ринкової присутності, що створює розрив між фактичними процесами створення вартості та правовими механізмами їх оподаткування. Особливої гостроти ця проблема набуває в умовах збереження формально-територіального підходу в національній правозастосовній практиці, що обмежує реалізацію податкових прав держави та підвищує фіскальні ризики. Метою статті є наукове осмислення трансформації інституту постійного представництва в умовах цифрової економіки та обґрунтування доцільності використання категорії мережевої податкової присутності для аналізу сучасних форм економічної взаємодії нерезидентів з національними ринками.



У процесі дослідження застосовано методи формально-юридичного та порівняльно-правового аналізу, системного та структурно-функціонального підходів, а також аналіз міжнародних податкових стандартів і національної судової практики. У результаті встановлено, що міжнародні податкові ініціативи, зокрема зміни в Модельних конвенціях ОЕСР і ООН 2025 року, закріплюють перехід від формально-фізичної до економічно орієнтованої логіки визначення податкової присутності, в межах якої ключового значення набувають залученість до ринку, регулярність цифрової взаємодії та економічна суттєвість діяльності. Водночас аналіз судової практики України засвідчив переважання традиційного тлумачення постійного представництва, що не повною мірою враховує специфіку цифрових і платформних бізнес-моделей. Обґрунтовано, що використання категорії мережевої податкової присутності дозволяє системно інтерпретувати економічну діяльність нерезидентів, засновану на крос-платформній взаємодії користувачів, даних та алгоритмів, і тим самим подолати обмеження класичного територіального підходу. Наукова та практична цінність дослідження полягає в розширенні аналітичного інструментарію міжнародного податкового права, що може бути використаний для адаптації національної податкової політики до умов цифрової економіки, підвищення економічної обґрунтованості оподаткування нерезидентів та зменшення фіскальних втрат без радикального перегляду чинних правових конструкцій.

Ключові слова: цифрова економіка; податкова юрисдикція; економічна присутність; платформні бізнес-моделі; дистанційна діяльність; міжнародні податкові стандарти; податкові ризики.



Network tax presence as a new legal category of international taxation

Oleksandr Boboshko,

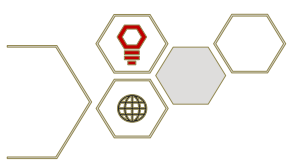
PhD student of the Department of Constitutional,

Administrative and Financial Law,

Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law,

Khmelnytskyi, Ukraine, <https://orcid.org/0009-0008-3467-8991>

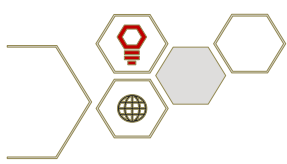
Abstract. The relevance of this study is обусловлена by the transformation of international taxation under the influence of economic digitalization, the expansion of platform-based business models, and the spread of remote forms of work organization, which significantly complicate the application of the classical concept of permanent establishment. Traditional criteria of physical presence increasingly fail to adequately identify the economic activities of non-residents in market jurisdictions, creating a gap between actual value creation processes and the legal mechanisms of their taxation. This problem becomes particularly acute where national law-enforcement practice continues to rely on a formal territorial approach, thereby limiting the exercise of taxing rights by the state and increasing fiscal risks. The purpose of the article is to provide a scholarly examination of the transformation of the permanent establishment concept in the digital economy and to substantiate the appropriateness of using the category of network tax presence to analyze contemporary forms of economic interaction between non-residents and national markets. The study employs formal legal and comparative legal methods, systemic and structural-functional approaches, as well as an analysis of international tax standards and national judicial practice. The results demonstrate that international tax initiatives – particularly the amendments to the OECD and United Nations Model Tax Conventions of 2025 – institutionalize a shift from a formal-physical to an economically oriented logic of determining tax presence, in which market engagement, the regularity of digital interaction, and the economic materiality of



activities become decisive criteria. At the same time, an analysis of Ukrainian judicial practice reveals the predominance of a traditional interpretation of permanent establishment that insufficiently accounts for the specific features of digital and platform-based business models. It is substantiated that the use of the network tax presence category enables a systematic interpretation of non-residents' economic activities based on cross-platform interactions of users, data, and algorithms, thereby overcoming the limitations of the classical territorial approach. The scientific and practical significance of the study lies in expanding the analytical toolkit of international tax law, which can be used to adapt national tax policy to the conditions of the digital economy, enhance the economic justification of taxing non-residents, and reduce fiscal losses without a radical revision of existing legal constructs.

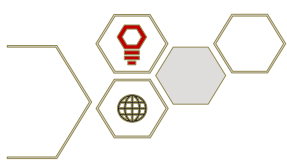
Keywords: digital economy; tax jurisdiction; economic presence; platform-based business models; remote activities; international tax standards; tax risks.

Постановка проблеми. Стрімка цифровізація економіки та поширення платформних і екосистемних бізнес-моделей суттєво змінюють традиційні уявлення про економічну присутність суб'єктів господарювання у міжнародному податковому просторі [1]. У таких умовах класичний інститут постійного представництва, сформований у межах територіально орієнтованої моделі оподаткування, дедалі частіше виявляється неспроможним адекватно відобразити реальний рівень залученості нерезидентів до національних ринків. Це зумовлює виникнення правових прогалин, які уможливають розмивання податкової бази без формального порушення податкового законодавства та посилюють фіскальні ризики для держав [2]. Зазначені виклики актуалізують необхідність переосмислення підходів до визначення податкової присутності з урахуванням економічної сутності цифрових бізнес-процесів, ролі даних, алгоритмів і користувацьких мереж у створенні вартості. На тлі еволюції міжнародних податкових стандартів, зокрема в межах

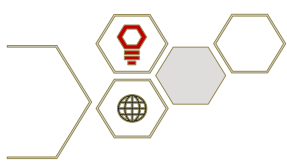


оновленої Модельної конвенції ОЕСР [3], питання адаптації інституту постійного представництва до умов цифрової економіки набуває особливої наукової та практичної значущості, зокрема для національних податкових систем, що перебувають у процесі гармонізації з міжнародними підходами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз сучасних наукових досліджень засвідчує стійку тенденцію до перегляду класичних підходів міжнародного оподаткування під впливом цифровізації економіки, глобалізації бізнес-процесів і зростання ролі транснаціональних цифрових платформ. У роботах Т. Hanappi та A. González Cabral обґрунтовано, що запровадження Pillar One і Pillar Two змінює структуру ефективного оподаткування транснаціональних корпорацій, підвищуючи мінімальний рівень податкового навантаження та зменшуючи податкові диференціали між юрисдикціями [4, p. 1495]. Цей висновок поглиблюється у дослідженні М. Barake та E. Le Rouhaër, які на основі країнових розрахунків показують, що перерозподіл податкових прав у межах Pillar One Amount A має відчутний, але неоднорідний фіскальний ефект, значною мірою залежний від конкретних параметрів механізму [5, p. 680]. Проблематику глобальної податкової координації доповнюють роботи S. Hebous та M. Keen, у яких доведено, що глобальний мінімальний податок може бути Парето-покращувальним, однак його реальний вплив визначається реакціями держав у межах податкової конкуренції [6]. Водночас G. Schjelderup та F. Stähler звертають увагу на суперечливі наслідки Pillar Two, зокрема через механізм виключення доходів, пов'язаних із матеріальною присутністю, що фактично знижує рівень мінімального оподаткування та змінює стимули до інвестування й зайнятості [7, p. 935]. У фокусі низки досліджень перебуває безпосередньо інститут постійного представництва в цифровій економіці. Так, M. Ngidi на прикладі Південної Африки доводить, що традиційне визначення ПП, засноване на фізичній присутності, не здатне охопити віртуальні форми економічної діяльності, що призводить до системної ерозії податкової бази держав ринку



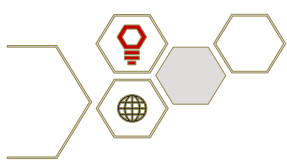
[8]. Подібні висновки підтверджуються й у дослідженнях А. Cahyadi та ін., де на прикладі Індонезії обґрунтовано доцільність імплементації Pillar One на рівні національного законодавства як інструменту оподаткування цифрової економіки, водночас наголошено на інституційних і технологічних викликах такої трансформації, характерних для країн з економікою, що розвивається [9]. Аналогічну ідею розвивають М. Jamroz̄y та F. Majdowski, які показують, що сучасні підходи ЄС і ОЕСР фактично спрощують класичну модель ПП, зменшуючи значення територіального чинника на користь глобально орієнтованого оподаткування найбільших і найприбутковіших компаній [10]. Регіональні особливості імплементації міжнародних податкових реформ розкрито у роботах S. Sim та D. Li, де обґрунтовано, що азійські юрисдикції, на відміну від європейських, роблять акцент не на цифрових податках, а на адаптації механізмів ПДВ, уникаючи конфліктів у сфері міжнародної торгівлі [11, р. 205]. Водночас А. Altawyan, аналізуючи практику Саудівської Аравії, наголошує на складності застосування податкових угод до дистанційних послуг і потребі чіткого визначення цифрового постійного представництва для забезпечення правової визначеності [12, р. 595]. Окремий блок досліджень присвячено національним аспектам цифровізації оподаткування. Так, Н. Пономарьова та колегами обґрунтовують необхідність переходу від фізичної до економічної присутності як базового критерію оподаткування в цифровій економіці та підкреслюють значення міжнародної координації [1]. Подібні висновки містяться у працях М. Правдюка, який акцентує на фіскальних ризиках, пов'язаних із неможливістю оподаткування цифрових послуг за традиційними моделями [13, с. 914]. Дослідження О. Бутнік-Сіверського та Г. Андрощука доповнює цей підхід аналізом зарубіжного досвіду та вказує на фрагментарність і початковий характер формування української моделі цифрового оподаткування [14, с. 8]. Питання інституційної спроможності податкових систем у цифрову епоху розкрито у роботах О. Бурашнікової, де цифровізація податкового адміністрування розглядається



як ключовий чинник підвищення ефективності збору податків і модернізації управління [15, с. 148]. Водночас К. Багрій з співавторами доводять, що цифрова трансформація обліково-податкових систем в Україні неможлива без комплексного оновлення нормативної бази, інтеграції з державними реєстрами та посилення кібербезпеки [16]. У суміжному контексті О. Савка акцентує на ризиках використання контрольованих іноземних компаній у цифровій економіці та необхідності вдосконалення податкового контролю з урахуванням нових технологій [2].

Узагальнюючи результати проаналізованих досліджень, можна констатувати, що сучасний науковий дискурс одностайно фіксує кризу класичної територіально орієнтованої моделі оподаткування та формування нової парадигми, в якій визначальними стають економічна взаємодія, цифрова активність і залученість до ринку, що створює теоретичне підґрунтя для подальшого розвитку концепцій податкової присутності в умовах цифрової економіки.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Попри значний науковий доробок, присвячений цифровізації оподаткування, реформам у межах BEPS та еволюції інституту постійного представництва, у сучасному науковому дискурсі зберігається низка концептуально невіршених питань. Насамперед йдеться про відсутність цілісного підходу до ідентифікації економічної присутності нерезидентів у ситуаціях, коли створення вартості відбувається через крос-платформну взаємодію користувачів, даних та алгоритмів без формального закріплення фізичної присутності. Більшість досліджень зосереджуються або на окремих інструментах глобальних податкових реформ, або на аналізі цифрових податків і мінімального оподаткування, залишаючи поза увагою питання системної інтеграції нових форм економічної взаємодії в традиційну конструкцію постійного представництва. Недостатньо розробленим залишається і питання співвідношення міжнародних тенденцій із

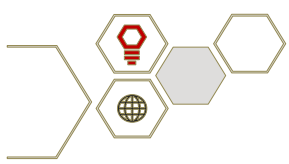


національною правозастосовною практикою, зокрема в контексті збереження формально-територіального підходу до визначення податкової присутності, що обмежує фіскальні можливості держави в умовах цифрової економіки. Це зумовлює потребу у формуванні аналітичних категорій, здатних відобразити економічну сутність діяльності нерезидентів та водночас бути сумісними з чинними інститутами міжнародного податкового права.

Тож дослідження спрямоване на поглиблення теоретичного розуміння трансформації інституту постійного представництва через призму сучасних цифрових бізнес-моделей та обґрунтування підходів, які дозволяють поєднати економічну реальність цифрових ринків із правовими механізмами їх оподаткування. Практична цінність отриманих результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення національної податкової політики, адаптації правозастосовної практики та зменшення розриву між міжнародними податковими стандартами і внутрішнім регулюванням без радикального перегляду базових правових конструкцій.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є наукове обґрунтування трансформації інституту постійного представництва в умовах цифрової економіки та визначення ролі мережевої податкової присутності як аналітичної категорії для ідентифікації економічної залученості нерезидентів до національних ринків і вдосконалення підходів до міжнародного оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний розвиток цифрової економіки зумовлює глибоку трансформацію інституту постійного представництва, який історично формувався в умовах територіально локалізованої господарської діяльності та матеріальних факторів створення вартості [17, с. 82]. Класична модель постійного представництва ґрунтується на домінуванні фізичної присутності платника податків у державі джерела доходу, що передбачає наявність офісу, виробничих приміщень або персоналу, безпосередньо залученого до здійснення комерційної діяльності. Такий підхід

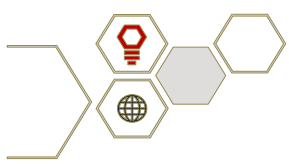


виявляється дедалі менш придатним для ідентифікації економічної присутності нерезидентів у сучасних умовах, коли ключові бізнес-процеси відбуваються поза межами традиційних просторових рамок [18, с. 672].

Цифрові бізнес-моделі, зокрема платформні сервіси, багаторівневі цифрові екосистеми та форми дистанційної організації праці, формують нову архітектуру економічної взаємодії між підприємствами та ринками збуту. У межах таких моделей створення вартості дедалі більше залежить від нематеріальних факторів, включаючи дані, алгоритми, користувацькі мережі та ефекти масштабу взаємодії, тоді як фізична локалізація активів і персоналу втрачає визначальне значення [2]. Підприємства здатні системно та економічно значуще взаємодіяти з ринками окремих держав, не маючи на їх території матеріальної інфраструктури або формально оформлених представництв.

У результаті відбувається поступова втрата прямого зв'язку між фізичною присутністю та процесами створення вартості, що підриває традиційну логіку розмежування податкових прав між державами. За таких умов орієнтація виключно на формальні критерії фізичної локалізації призводить до викривлення податкової бази, обмежує можливості оподаткування економічно активних нерезидентів і створює передумови для податкового планування, заснованого на штучному уникненні статусу постійного представництва [1]. Отже, традиційні критерії фізичної присутності більше не забезпечують адекватної ідентифікації діяльності нерезидентів у юрисдикціях ринкової присутності, що об'єктивно зумовлює потребу переосмислення інституту постійного представництва в контексті цифрової економіки. Втрата прямого зв'язку між фізичною локалізацією бізнесу та процесами створення вартості актуалізує необхідність переходу від формально-територіального до економічно орієнтованого підходу у визначенні податкової присутності.

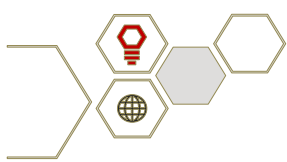
Сучасні трансформації міжнародного податкового права зумовлені



глибокими змінами у способах ведення бізнесу, зокрема поширенням цифрових моделей, платформних екосистем та дистанційної організації праці. За таких умов традиційна концепція постійного представництва, побудована переважно на критерії фізичної присутності, поступово втрачає здатність адекватно відображати реальну економічну залученість нерезидентів до ринків окремих держав. Це, у свою чергу, спричинило перегляд підходів до визначення податкової присутності на міжнародному рівні та ініціювало формування нових концептуальних орієнтирів оподаткування транскордонної діяльності.

Ключовим етапом цієї еволюції стала реалізація BEPS Action 7 [19], у межах якої було поставлено за мету усунути практики штучного уникнення статусу постійного представництва. Зміна регуляторної логіки полягала у відході від формального тлумачення допоміжного або підготовчого характеру діяльності та посиленні уваги до фактичної ролі підприємства у створенні вартості в юрисдикції ринку. Таким чином, у міжнародному податковому дискурсі було закладено підґрунтя для переосмислення постійного представництва як економічного, а не виключно територіального явища, що відображає реальний рівень участі нерезидента в господарському житті відповідної держави.

Подальший розвиток цього підходу відображено в оновленій Модельній конвенції OECD 2025 року [3], зокрема у змінах до коментарів статті 5. Вперше на рівні модельного документа системно враховано феномен транскордонної дистанційної роботи, коли житло працівника або інше релевантне місце потенційно може розглядатися як місце ведення бізнесу підприємства. При цьому акцент зроблено не на самому факті віддаленої роботи, а на сукупності умов, що свідчать про стабільність, регулярність та економічну значущість відповідної діяльності для підприємства-нерезидента. Такий підхід сприяє підвищенню правової визначеності та водночас обмежує можливості використання суто формальних аргументів для уникнення



податкової юрисдикції держави ринку.

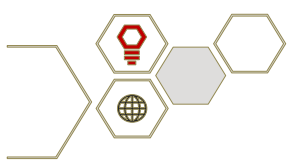
Аналогічна тенденція простежується і в розвитку Модельної податкової конвенції United Nations, у редакції 2025 року [20], у якій запропоновано нові механізми оподаткування діяльності у сферах природних ресурсів, страхування та транскордонних послуг навіть за відсутності класичного постійного представництва. Зазначені положення свідчать про поступовий перехід до ширшого функціонально-економічного бачення податкової присутності, в межах якого податкові права держави обґрунтовуються не стільки фактом фізичної присутності нерезидента, скільки наявністю стійкої, регулярної та економічно значущої взаємодії з національним ринком.

Систематизація наведених змін у межах ключових міжнародних податкових ініціатив дозволяє простежити еволюцію підходів до визначення податкової присутності – від класичної територіальної моделі до сучасних ринково- та функціонально орієнтованих концепцій, що узагальнено у табл. 1. Узагальнюючи наведене, можна констатувати, що міжнародні податкові стандарти дедалі послідовніше закріплюють перехід від формально-фізичної до економічної логіки визначення податкової присутності. У центрі сучасного регулювання опиняються не стільки просторові параметри діяльності нерезидента, скільки характер та інтенсивність його економічної взаємодії з ринком відповідної держави.

Таблиця 1

Міжнародна еволюція підходів до визначення податкової присутності

Етап / документ	Ключовий підхід	Домінуючі критерії	Концептуальний зсув
Класична модель	Формально-фізичний	Фіксоване місце діяльності, строк перебування	Податкова присутність як територіальна присутність
BEPS Action 7	Антиформалістський	Реальна роль у створенні вартості, уникнення штучних структур	Обмеження формального уникнення ПП
Модельна конвенція OECD 2025	Функціонально-економічний	Регулярність діяльності, дистанційна праця, економічна значущість	ПП як прояв економічної залученості



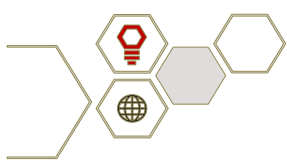
Етап / документ	Ключовий підхід	Домінуючі критерії	Концептуальний зсув
Модельна конвенція United Nations 2025	Ринково-орієнтований	Тривалість діяльності, характер послуг, джерело доходу	Розширення податкових прав держави-джерела

Джерело: побудовано автором за [3; 19; 20]

Вирішального значення набувають такі критерії, як залученість до національного ринку, регулярність і повторюваність операцій, комерційна суттєвість діяльності, а також використання дистанційних форм організації праці. Сукупність цих ознак формує нову концептуальну основу розвитку інституту постійного представництва, зорієнтовану на відображення економічної реальності цифрової економіки, а не лише її формально-територіальних проявів.

Водночас імплементація зазначених підходів у національну правову систему України залишається обмеженою та фрагментарною. Податковий кодекс України [21] зберігає класичне визначення постійного представництва, побудоване навколо критерію фізичної присутності, фіксованого місця діяльності та формалізованих повноважень представників нерезидента. Навіть запровадження спеціального режиму оподаткування електронних послуг нерезидентів свідчить радше про секторальну реакцію законодавця на виклики цифрової економіки, ніж про системне переосмислення інституту податкової присутності. У результаті нормативне регулювання не повною мірою відображає економічну сутність цифрових і платформних бізнес-моделей, у межах яких створення вартості відбувається без класичних ознак територіальної локалізації.

Додатковим свідченням фрагментарного характеру адаптації національного законодавства до умов цифрової економіки є запровадження спеціального режиму оподаткування електронних послуг нерезидентів відповідно до змін до Податкового кодексу України [22], відомих як так



званий «податок на Google». Зазначені норми дозволяють оподатковувати окремі види цифрових послуг без встановлення постійного представництва, що фактично визнає можливість економічної присутності нерезидента без фізичної локалізації. Водночас такий підхід має вузькосекторальний характер і не трансформує загальну конструкцію податкової присутності, залишаючи інститут постійного представництва незмінним у своїй формально-територіальній основі.

Аналогічна ситуація спостерігається і у сфері правового регулювання електронної комерції. Закон України «Про електронну комерцію» [23] закріплює можливість здійснення господарської діяльності та укладення правочинів у дистанційному форматі без фізичної присутності суб'єкта в державі споживання, однак ці положення не супроводжуються відповідним оновленням податково-правових критеріїв ідентифікації економічної діяльності. У результаті в національному правопорядку формується ситуація нормативної асиметрії, за якої економічна реальність цифрових ринків визнається цивільним і господарським правом, але не отримує належного відображення в інституті податкової присутності.

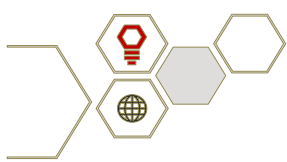
Зазначені концептуальні розбіжності між міжнародними стандартами та національним підходом наочно проявляються у судовій практиці щодо визначення постійного представництва.

Аналіз рішень Верховного Суду України засвідчує стійку орієнтацію на традиційні, формально-територіальні критерії податкової присутності навіть у справах, що стосуються складних транскордонних і цифрових бізнес-моделей – табл. 2.

Таблиця 2

Судові підходи до визначення постійного представництва в практиці України

Справа / дата	Ключова позиція суду	Домінуючі критерії	Концептуальний акцент
№ 160/11095/23 (04.07.2024)	Визнання ПП можливе лише за умови тотожності діяльності представника	Фактичні дії, повноваження, а не довіреність	Класичний формально-функціональний

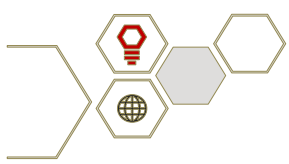


Справа / дата	Ключова позиція суду	Домінуючі критерії	Концептуальний акцент
	основній діяльності нерезидента та фактичного укладення контрактів		підхід
№ 640/35881/21 (15.02.2024)	Тривалість діяльності й наявність персоналу не є самостійною підставою для ППІ	Фіксоване місце, характер діяльності	Перевага формальних ознак над економічною суттю
Сукупна діяльність пов'язаних нерезидентів (03.07.2025)	Навіть сукупна діяльність не утворює ППІ, якщо вона має підготовчий/допоміжний характер	Кількісні та формальні критерії	Обмежувальне тлумачення ППІ
Комерційна діяльність нерезидента (03.09.2024)	Необхідно довести здійснення господарської діяльності	Комерційний характер операцій	Орієнтація на класичну модель ППІ

Джерело: побудовано автором за [24]

Узагальнення результатів свідчить, що судова практика України щодо визначення постійного представництва стабільно орієнтується на класичну територіально-функціональну модель. Ключовими для судів залишаються формальні критерії – наявність фіксованого місця діяльності, характер повноважень представника та доведення здійснення безпосередньої комерційної діяльності, тотожної основній діяльності нерезидента. Водночас такі фактори, як тривалість присутності, наявність персоналу чи сукупна діяльність пов'язаних осіб, самі по собі не розглядаються як достатні підстави для встановлення постійного представництва.

Зазначений підхід забезпечує формальну правову визначеність і підвищує стандарт доказування для податкових органів, однак водночас істотно обмежує можливості врахування економічної сутності діяльності нерезидентів, особливо в умовах цифрової та платформної взаємодії. Як результат – національна правозастосовна практика поступово віддаляється від функціонально-економічної логіки сучасного міжнародного податкового права, що актуалізує потребу в концептуальному переосмисленні підходів до

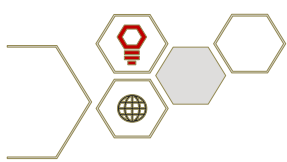


визначення податкової присутності в цифровій економіці.

У цьому контексті доцільним є використання категорії мережевої податкової присутності як аналітичного інструменту для опису нових форм економічної взаємодії нерезидентів з національними ринками. Вона відображає ситуації, за яких створення економічної вартості відбувається через системну цифрову взаємодію – залучення користувачів, обробку даних, функціонування алгоритмічних і платформних механізмів – без необхідності фізичної локалізації бізнесу в межах конкретної юрисдикції. На відміну від класичного інституту постійного представництва, у межах мережевої податкової присутності визначального значення набуває не наявність фіксованого місця діяльності чи персоналу, а характер та інтенсивність економічної взаємодії з ринком держави. Така взаємодія оцінюється з огляду на регулярність операцій, масштаб користувацької бази, роль даних у формуванні доходу та стійкість платформної інфраструктури, що дає підстави говорити про наявність об'єктивного податкового інтересу держави навіть за відсутності традиційних ознак фізичної присутності.

У прикладному вимірі зазначені концептуальні зрушення мають принципове значення для податкової системи України, яка в умовах цифровізації дедалі частіше стикається з розмиванням податкової бази без формального порушення чинного законодавства. Збереження домінування класичного формально-територіального підходу обмежує можливості реалізації податкових прав щодо нерезидентів, економічна діяльність яких фактично інтегрована в український ринок через цифрові платформи, онлайн-сервіси та дистанційні бізнес-моделі. За відсутності адекватних правових інструментів така діяльність залишається поза межами ефективного оподаткування, що формує системні фіскальні ризики та поглиблює розрив між економічною реальністю й податковим регулюванням.

У цьому зв'язку концепція мережевої податкової присутності може розглядатися як еволюційний інструмент адаптації національних підходів до



оподаткування нерезидентів без руйнування базової конструкції постійного представництва. Вона дозволяє змістити аналітичний акцент із формального факту фізичної присутності на оцінку реальної економічної залученості до ринку, створюючи підґрунтя для узгодження національної практики з сучасними міжнародними тенденціями.

З метою концептуального узагальнення можливих напрямів розвитку підходів до визначення податкової присутності в умовах цифровізації доцільно порівняти традиційну модель постійного представництва з економічно та мережево орієнтованими підходами (табл. 3).

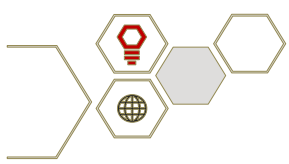
Таблиця 3

Еволюція підходів до визначення податкової присутності в умовах цифрової економіки

Критерій	Класичне постійне представництво	Економічно орієнтований підхід	Мережева податкова присутність
Логіка оподаткування	Територіальна	Функціонально-економічна	Взаємодієва (network-based)
Джерело податкового інтересу	Фізична присутність	Участь у створенні вартості	Стійка цифрова взаємодія з ринком
Роль користувачів	Не враховується	Опосередкована	Центральна
Значення даних і алгоритмів	Ігнорується	Частково враховується	Ключовий фактор
Необхідність персоналу	Обов'язкова	Контекстуальна	Не є визначальною
Чутливість до цифрових моделей	Низька	Середня	Висока
Фіскальний ефект для держави	Обмежений	Коригувальний	Потенційно розширювальний

Джерело: побудовано автором

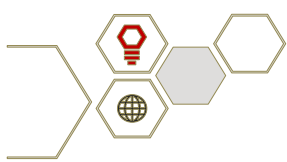
Таким чином, осмислення мережевої податкової присутності як



складової сучасної податкової реальності дозволяє більш адекватно відобразити характер економічної діяльності нерезидентів у цифровому середовищі та узгодити податкові механізми з реальною структурою створення вартості. Зміщення акценту з формально-територіальних ознак на критерії економічної взаємодії з ринком відкриває можливості для збалансування податкового суверенітету держави з динамікою цифрових бізнес-моделей, зменшення фіскальних втрат і підвищення ефективності правозастосування. У цьому контексті еволюційне оновлення підходів до визначення податкової присутності постає не як відхід від усталених правових конструкцій, а як їх адаптація до умов цифрової економіки, що забезпечує стійкість і релевантність податкової системи в довгостроковій перспективі.

Висновки. Проведене дослідження засвідчило, що класичний інститут постійного представництва, побудований на критеріях фізичної присутності, дедалі меншою мірою відповідає умовам цифровізації та платформної організації бізнесу. Міжнародні податкові стандарти демонструють послідовний перехід до економічно орієнтованої логіки визначення податкової присутності, у межах якої вирішального значення набувають регулярність і масштаб взаємодії з ринком, економічна суттєвість діяльності та використання цифрових форм організації праці. Водночас національна судова практика України зберігає переважно формально-територіальний підхід до тлумачення постійного представництва, що зумовлює розрив між економічною реальністю та правовими механізмами її оподаткування. У цих умовах використання категорії мережевої податкової присутності дозволяє системно інтерпретувати нові форми економічної залученості нерезидентів до національного ринку та розширити аналітичні можливості чинної податкової моделі без її радикального перегляду.

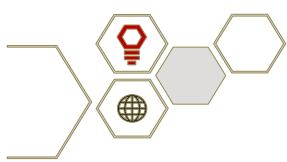
Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробленням критеріїв і методик кількісної оцінки мережевої податкової присутності для цілей податкового адміністрування та атрибуції прибутку в цифрових бізнес-



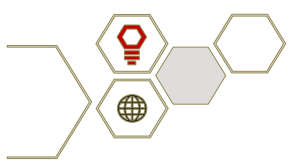
моделях.

Список використаних джерел

1. Пономарьова Н., Поляк-Свергун М., Швабу Ю. Особливості оподаткування у цифровій економіці. *Соціальний розвиток: економіко-правові проблеми*. 2025. № 4. DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.4.31>.
2. Савка О. П. Контрольовані іноземні компанії у цифровій економіці: сучасні податкові виклики та перспективи регулювання. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 7. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14809693>.
3. OECD. The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention. Paris : OECD Publishing, 2025. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf (дата звернення: 01.08.2025).
4. Hanappi T., González Cabral A. C. The impact of the international tax reforms under Pillar One and Pillar Two on MNE's investment costs. *International Tax and Public Finance*. 2022. Vol. 29, No. 6. P. 1495–1526. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10797-022-09750-0>.
5. Barake M., Le Pouhaër E. Tax revenue from Pillar One Amount A: country-by-country estimates. *International Tax and Public Finance*. 2025. Vol. 32. P. 680–740. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10797-024-09859-4>.
6. Hebous S., Keen M. Pareto-improving minimum corporate taxation. *Journal of Public Economics*. 2023. Vol. 225. Art. 104952. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2023.104952>.
7. Schjelderup G., Stähler F. The economics of the global minimum tax. *International Tax and Public Finance*. 2024. Vol. 31. P. 935–952. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10797-023-09794-w>.
8. Ngidi M. Determining “Permanent Establishment” in the Digital Economy Epoch: A Case for South Africa. *Obiter*. 2023. Vol. 43, No. 3. URL: https://hdl.handle.net/10520/ejc-obiter_v43_n3_a6 (дата звернення: 01.08.2025).



9. Cahyadini A., Safiranita T., Putri S. A., Hutagalung J. I. G., Fahriza. Adopting Pillar One: an ideal model for the transformation of Indonesia's tax law to realize SDGs goal XVII and its challenges. *Cogent Social Sciences*. 2025. Vol. 11, No. 1. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311886.2025.2459321>.
10. Jamroży M., Majdowski F. Permanent establishment in digital business. *Studia Prawno-Ekonomiczne*. 2022. Vol. 122. DOI: <https://doi.org/10.26485/spe/2022/122/1>.
11. Sim S., Li D. Policy Note: An Asian Perspective on Pillar One Amount A and Digital Service Taxes. *Intertax*. 2025. Vol. 53, No. 2. P. 205–217. DOI: <https://doi.org/10.54648/TAXI2025022>.
12. Altawyan A. A. Challenges in Applying Saudi Arabian Tax Treaties: Digitalization, Withholding Tax, and Permanent Establishment of Non-residents. *Intertax*. 2023. Vol. 51, No. 8/9. P. 595–611. DOI: <https://doi.org/10.54648/TAXI2023052>.
13. Правдюк М. В. Оподаткування цифрових послуг. *Наукові інновації та передові технології*. 2024. № 2 (30). С. 914–925. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-5274-2023-14\(28\)-914-926](https://doi.org/10.52058/2786-5274-2023-14(28)-914-926).
14. Бутнік-Сіверський О. Б., Андрощук Г. О. Цифрова економіка – оподаткування електронних послуг: зарубіжний досвід та стан в Україні. *Питання інтелектуальної власності* : зб. наук. праць / за ред. Г. О. Андрощука ; НДІ інтелектуальної власності НАПрН України. Київ : Інтерсервіс, 2021. Вип. 18. С. 8–24. URL: http://www.ndiiv.org.ua/Files2/vydannia_2021/Zbornik_18.pdf#page=8 (дата звернення: 01.08.2025).
15. Бурашнікова О. С. Міжнародний досвід цифровізації в податковій сфері. *Філософія економіки та управління*. 2023. № 14 (91). С. 148–157. DOI: <https://doi.org/10.32782/hst-2023-14-91-17>.
16. Багрій К. Л., Гудима О. В., Шебештень Е. Г. Трансформація системи обліку та оподаткування в Україні в умовах цифровізації економіки. *Актуальні*



питання економічних наук. 2025. № 10. DOI:
<https://doi.org/10.5281/zenodo.15249162>.

17. Носенко Д. Від усунення подвійного оподаткування до шкідливої податкової конкуренції: історичний контекст та подальший розвиток. *Український економічний часопис*. 2024. № 6. С. 80–86. DOI:
<https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-13>.

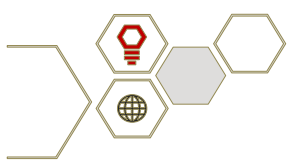
18. Биков І. О. Еволюція національної податкової системи в контексті наближення податкового законодавства України до стандартів Європейського Союзу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 10. С. 671–673. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-10/162>.

19. OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI:
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

20. Tax Justice Network. The 2025 update of the UN Model Tax Convention: charting the way towards fair and equitable tax treaties. 2025. URL:
<https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2025/07/TJN-Report-UN-Model-2025-update.pdf> (дата звернення: 01.08.2025).

21. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.08.2025).

22. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам : Закон України від 03 черв. 2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 01.08.2025).



23. Про електронну комерцію : Закон України від 03 верес. 2015 р. № 675-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (дата звернення: 01.08.2025).

24. Каталог судових рішень України. URL: <https://youcontrol.com.ua/catalog/court/> (дата звернення: 01.08.2025).