

Відгук

**доктора юридичних наук, професора, професора кафедри
теорії права та конституціоналізму**

Національного університету «Львівська політехніка»

ЖАРОВСЬКОЇ Ірини Мирославівни

**на дисертацію Бобошко Олександра Владиславовича на тему: «Визначення
прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-
правовий аспект», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми. Актуальність дисертаційного дослідження Бобошко О.В. зумовлена трансформацією міжнародної економіки під впливом цифровізації, що істотно змінює традиційні підходи до визначення та оподаткування постійного представництва (ПП). У класичній моделі міжнародного податкового права ПП ґрунтується на критерії фізичної присутності нерезидента в державі джерела доходу. Водночас у цифровій економіці значна частина бізнес-діяльності здійснюється без фізичної присутності, що ускладнює застосування чинних правил оподаткування та визначення податкової юрисдикції. Особливої актуальності набуває проблема визначення прибутку ПП, оскільки цифрові компанії отримують доходи на території держави без традиційної інфраструктури, що створює ризики розмивання податкової бази та порушення балансу між юрисдикціями. Додатковим чинником актуальності є реформи ОЕСР у межах BEPS, зокрема впровадження підходів Pillar One та Pillar Two, які спрямовані на переосмислення принципів міжнародного оподаткування та врахування економічної присутності в цифровому середовищі.

Для України ця проблематика є особливо важливою у зв'язку з інтеграцією до глобального економічного простору та необхідністю адаптації національного податкового законодавства до сучасних цифрових бізнес-моделей.

Таким чином, дослідження визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації є актуальним і спрямованим на формування сучасних

підходів до міжнародно-правового регулювання оподаткування цифрової економіки.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача

Дисертаційне дослідження Бобошко О.В. виконане на належному науковому рівні, характеризується системністю, логічністю викладу та ґрунтовністю опрацювання міжнародно-правових засад визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації.

Робота підготовлена відповідно до актуальних стратегічних та нормативно-правових документів України та міжнародних зобов'язань, зокрема: Угоди про асоціацію між Україною та ЄС; Програми розширеного співробітництва України з ОЕСР у межах ініціативи BEPS; Стратегії цифрового розвитку інноваційної діяльності України до 2030 року (включно з операційним планом «WINWIN»); Стратегії цифрового розвитку системи управління державними фінансами до 2030 року; Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки; а також міжнародних зобов'язань України щодо імплементації глобальної податкової реформи ОЕСР (Pillar One / Pillar Two). Дослідження також узгоджується з планом науково-дослідної роботи Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова.

Зазначене свідчить про високу актуальність тематики дисертації та її відповідність сучасним пріоритетам державної політики у сфері цифрової трансформації, міжнародного оподаткування та євроінтеграції України.

Науковий рівень роботи підтверджується комплексним використанням міжнародних і національних нормативних джерел, доктринальних підходів та практики їх застосування. Здобувач демонструє належний рівень володіння методологією наукового дослідження, здатність до критичного аналізу складних правових явищ та формулювання обґрунтованих наукових висновків.

Наукові публікації автора відображають основні положення дисертації, забезпечують їх апробацію та підтверджують послідовність наукової позиції

здобувача. Публікації свідчать про достатній рівень наукової активності та залученість автора до сучасної фахової дискусії з проблем міжнародного податкового права.

У цілому науковий рівень дисертації та наукових публікацій здобувача відповідає вимогам, що висуваються до дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях

Опонована дисертаційна робота характеризується високим рівнем наукової новизни, що полягає у формуванні сучасного концептуального підходу до визначення прибутку постійного представництва в умовах цифрової трансформації економіки та переосмисленні традиційних критеріїв податкової присутності нерезидента.

Здобувачем здійснено системне переосмислення інституту постійного представництва крізь призму міжнародного податкового права, що дозволило виявити обмеженість класичної моделі, заснованої на фізичній присутності, та обґрунтувати перехід до економіко-функціонального підходу. Важливим науковим результатом є концептуалізація нових форм цифрової податкової присутності, які відображають реалії функціонування цифрових платформ, обробки даних та мережевих бізнес-моделей.

Значну наукову цінність становлять положення щодо ролі даних у формуванні податкового зв'язку, що дозволило переосмислити їх правову природу як самостійного елемента створення вартості. Окремо слід відзначити розвиток підходів до атрибуції прибутку з урахуванням нематеріальних активів та цифрової інфраструктури, що відповідає сучасним тенденціям розвитку міжнародного оподаткування.

Вагомим внеском є також пропозиції щодо удосконалення національного податкового законодавства України шляхом адаптації критеріїв визначення

постійного представництва до умов цифрової економіки, зокрема через запровадження ознак економічної та функціональної присутності.

Наукова робота доповнена авторськими підходами до класифікації ризиків у сфері цифрового оподаткування та розвитком моделей розподілу прибутку між юрисдикціями з урахуванням участі користувачів у створенні вартості, що відображає сучасні трансформації глобальної податкової системи.

Окремі положення дослідження спрямовані на узгодження національного підходу з міжнародними стандартами ОЕСР та глобальними податковими реформами, що підсилює практичну значущість отриманих результатів.

Опубліковані праці здобувача належним чином відображають основні положення дисертації, забезпечують їх наукову апробацію та підтверджують системність і послідовність викладених у роботі концептуальних підходів. Загалом публікації свідчать про достатній рівень розкриття результатів дослідження у фахових наукових виданнях.

Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації

Результати, наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані у дисертації Бобошко О.В., характеризуються належним рівнем наукової обґрунтованості та внутрішньої логічної узгодженості. У роботі послідовно реалізовано системний і комплексний підхід до дослідження міжнародно-правових засад визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації, що дозволило виявити глибинні трансформації інституту податкової присутності під впливом цифрової економіки.

Аргументація основних положень дисертації базується на широкій джерельній основі, що включає норми міжнародного податкового права, положення Модельної конвенції ОЕСР, документи BEPS, рекомендації щодо Pillar One і Pillar Two, національне податкове законодавство, а також узагальнення судової практики. Це забезпечує достатній рівень доказовості сформульованих висновків і їх відповідність сучасним тенденціям розвитку

міжнародного оподаткування.

Наукова обґрунтованість результатів також підтверджується застосуванням різноманітних методологічних підходів, зокрема порівняльно-правового, функціонального та системного аналізу, що дало змогу комплексно оцінити трансформацію критеріїв постійного представництва та механізмів атрибуції прибутку в цифровому середовищі. Особливу увагу приділено взаємозв'язку між економічною сутністю цифрових бізнес-моделей та їх правовою кваліфікацією для цілей оподаткування.

Логіка викладення матеріалу є послідовною: від теоретичного осмислення інституту постійного представництва до аналізу міжнародних реформ і формування авторських концептуальних підходів до податкової присутності в цифровій економіці. Запропоновані рекомендації щодо вдосконалення національного законодавства України є логічним продовженням проведеного аналізу та мають належне теоретичне підґрунтя.

Достовірність і обґрунтованість результатів дисертаційного дослідження підтверджується також їх апробацією у наукових публікаціях здобувача, що свідчить про послідовність наукової позиції автора та практичну значущість отриманих висновків для подальшого розвитку міжнародного податкового права.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності

Поставлені в дисертації наукові завдання виконані у повному обсязі та на належному теоретико-методологічному рівні. Здобувач демонструє здатність комплексно аналізувати складні правові явища міжнародного податкового права, поєднуючи доктринальні підходи, норми міжнародних актів та практику їх застосування в умовах цифрової трансформації економіки.

Робота має виражений прикладний потенціал і містить системно обґрунтовані пропозиції, які можуть бути використані в різних сферах правової діяльності. Зокрема, результати дослідження є релевантними для законотворчого

процесу, оскільки спрямовані на вдосконалення положень Податкового кодексу України та гармонізацію національного законодавства з підходами ОЕСР щодо визначення постійного представництва, економічної присутності та розподілу прибутку в цифровій економіці.

Практичне значення положень дисертації також полягає у можливості їх використання у правозастосовній діяльності податкових органів для більш точного тлумачення критеріїв постійного представництва, оцінки ризиків розмивання податкової бази та уніфікації підходів до оподаткування діяльності нерезидентів у цифровому середовищі. Важливим є й потенціал використання результатів дослідження у судовій практиці при вирішенні податкових спорів, пов'язаних із кваліфікацією цифрової присутності та визначенням прибутку за принципом витягнутої руки.

Окремо слід відзначити прикладну цінність дисертації для суб'єктів господарювання та податкових консультантів, оскільки запропоновані підходи можуть бути використані для податкового планування, оцінки ризиків виникнення постійного представництва та структурування міжнародної діяльності відповідно до сучасних стандартів BEPS, GloBE та загальної податкової архітектури ОЕСР.

Методологічний рівень дослідження є високим і характеризується використанням широкого спектра загальнонаукових, спеціально-юридичних та економіко-аналітичних методів. Здобувач вільно володіє діалектичним, системним, порівняльно-правовим, формально-юридичним, функціональним та емпіричним підходами, що дозволило забезпечити багатовимірний аналіз проблематики та сформуванню цілісної наукової концепції трансформації постійного представництва в умовах цифрової економіки.

Загалом рівень виконання поставлених завдань і ступінь оволодіння методологією наукової діяльності свідчать про сформованість у здобувача високої дослідницької культури, здатність до самостійного наукового мислення

та вироблення нових концептуальних підходів у сфері міжнародного податкового права.

***Теоретичне і практичне значення результатів дослідження.
Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації у
практиці***

Теоретичне значення дисертаційного дослідження полягає у поглибленні наукових засад міжнародного податкового права в частині трансформації інституту постійного представництва під впливом цифровізації економіки. Робота формує нові концептуальні підходи до розуміння податкової присутності нерезидента, розширює уявлення про критерії економічного зв'язку між платником податків і юрисдикцією та актуалізує необхідність переходу від формально-фізичних до економічно-функціональних моделей оподаткування.

Суттєве теоретичне значення мають положення щодо ролі даних, алгоритмів, цифрових платформ і користувацьких мереж у формуванні вартості, що дозволяє переосмислити класичні підходи до атрибуції прибутку. Запропоновані автором концепції мережевої податкової присутності та *data nexus* розширюють науковий інструментарій дослідження цифрової економіки в податково-правовому вимірі.

Практичне значення результатів дослідження полягає у можливості їх використання у нормотворчій, правозастосовній, судовій та освітній діяльності. Зокрема, положення дисертації можуть бути застосовані при удосконаленні Податкового кодексу України з метою імплементації сучасних підходів ОЕСР щодо визначення постійного представництва, економічної присутності та розподілу прибутку в умовах цифрової економіки.

Особливу практичну цінність має розроблений проект змін до Податкового кодексу України, який передбачає запровадження критеріїв значної економічної, функціональної та мережевої присутності нерезидентів, а також удосконалення правил атрибуції прибутку з урахуванням нематеріальних цифрових активів. Даний проект може бути використаний як основа для подальшої

законопроектної роботи.

У правозастосовній діяльності результати дослідження можуть слугувати методологічною базою для податкових органів при визначенні наявності постійного представництва нерезидентів, оцінці цифрової присутності, виявленні схем BEPS та розподілі прибутку відповідно до принципу витягнутої руки. У судовій практиці вони можуть використовуватися як аналітична основа для вирішення спорів щодо кваліфікації цифрової діяльності та визначення податкових зобов'язань.

Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації полягають у доцільності їх імплементації в процес гармонізації національного законодавства України з міжнародними стандартами ОЕСР (BEPS, Pillar One, Pillar Two), а також у розвитку спеціального нормативного регулювання цифрових бізнес-моделей.

Окремо доцільним є використання результатів дослідження в освітньому процесі закладів вищої освіти при викладанні дисциплін «Міжнародне податкове право», «Фінансове право» та «Податкове право України», а також у системі підвищення кваліфікації працівників податкових органів і суддів.

Відсутність порушень академічної доброчесності. Аналіз змісту дисертаційної роботи Бобошко О.В. дає підстави стверджувати про повне дотримання здобувачем принципів академічної доброчесності. Дисертація є самостійним, цілісним і оригінальним науковим дослідженням, виконаним на належному науково-теоретичному рівні та ґрунтованим на опрацюванні широкого кола міжнародних і національних нормативно-правових актів, доктринальних джерел, аналітичних матеріалів та практики правозастосування.

У роботі забезпечено коректне використання наукових напрацювань інших дослідників із належним цитуванням і посиланнями на джерела, що відповідає вимогам наукової етики та стандартам оформлення наукових праць у сфері права. Виклад матеріалу свідчить про добросовісне ставлення автора до інтелектуальної праці та уважне дотримання авторського права і суміжних прав.

Ознак плагіату, самоплагіату, фабрикації чи фальсифікації наукових результатів у дисертації не виявлено. Представлені положення мають логічну внутрішню узгодженість, послідовну аргументацію та базуються на самостійному аналітичному опрацюванні досліджуваної проблематики.

Загалом дисертаційна робота демонструє високий рівень наукової доброчесності, академічної культури та відповідального ставлення здобувача до виконання наукового дослідження.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача

Оцінюючи позитивно дисертаційну роботу Бобошко О.В., водночас доцільно звернути увагу на ряд питань, які можуть викликати дискусію під час публічного захисту та потребують додаткової аргументації:

1. Запропоновані у дисертації критерії визначення постійного представництва в цифровій економіці (зокрема використання локального доменного імені, факту збору та комерційного використання даних, інтеграції з платіжними системами) потребують додаткового теоретико-правового обґрунтування з точки зору їх здатності формувати чіткий юридичний пехус. Зазначені індикатори значною мірою мають оціночний характер і можуть бути неоднозначними у правозастосуванні, оскільки не містять достатньо визначених критеріїв інтенсивності, системності та економічної значущості відповідної діяльності. У зв'язку з цим у дисертації недостатньо чітко розкрито механізм їх трансформації у юридично обов'язковий критерій податкової прив'язки, що ускладнює їх практичне застосування та доведення у податкових спорах. Разом із тим зазначені підходи мають наукову цінність як спроба розширення класичного розуміння податкової присутності в умовах цифрової економіки та потребують подальшої конкретизації й нормативної операціоналізації у контексті міжнародних стандартів ОЕСР.

2. У розділі 3.2 дисертаційного дослідження недостатньо повно представлено та проаналізовано конкретні емпіричні приклади судової та

адміністративної практики щодо оподаткування цифрових компаній і визначення їх податкової присутності. Зокрема, бракує систематизованого звернення до рішень національних і зарубіжних судів, а також до реальних податкових спорів, у яких розглядалися питання кваліфікації цифрової діяльності як постійного представництва, застосування агентських моделей або атрибуції прибутку в умовах відсутності фізичної присутності. Це дещо обмежує емпіричну підкріпленість окремих теоретичних висновків і зменшує можливості їх безпосередньої верифікації на практичному матеріалі. Водночас загальна концептуальна спрямованість розділу зберігає наукову цінність, однак посилення його шляхом ширшого залучення прецедентної практики дозволило б більш переконливо продемонструвати дієвість запропонованих підходів у реальних умовах правозастосування.

3. Дисертант стверджує, що застосування концепції «окремого підприємства» щодо ПП породжує фундаментальну правову суперечність, бо ПП не має самостійної правосуб'єктності й не може укласти «внутрішні» договори чи здійснювати реальні платежі. Водночас наприкінці наукового обґрунтування зазначено, що цей підхід є технічним механізмом і «підтримується та визнається узгодженою позицією держав-учасниць ОЕСР» (с.67 дис). Потрібно чіткіше розмежувати: у чому саме «суперечність» і чому вона не руйнує застосовність моделі.

Проте зазначені вище зауваження мають дискусійний характер, що підкреслює цінність внеску висновків дисертації у правову доктрину та практику.

Висновок про відповідність дисертації встановленим вимогам

Дисертаційна робота Бобошка Олександра Владиславовича на тему «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект» є завершеним, цілісним та самостійно виконаним науковим дослідженням, у якому отримано нові теоретично обґрунтовані та практично значущі результати. Робота вирізняється системністю викладу, логічною структурованістю та послідовністю наукової аргументації, відповідає

вимогам, що висуваються до дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Положення та висновки, сформульовані здобувачем, мають наукову новизну, достатній рівень обґрунтованості, а також належну теоретичну і практичну значущість, що підтверджується їх узгодженістю з сучасними тенденціями розвитку міжнародного податкового права та цифрової економіки.

Дисертація Бобошка Олександра Владиславовича на тему «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект» за актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю та практичною значущістю отриманих результатів відповідає спеціальності 081 «Право», Вимогам до оформлення дисертацій, затвердженим Наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40, Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, а також іншим нормативним вимогам. Її автор — Бобошко Олександр Владиславович — на підставі публічного захисту заслуговує на присудження ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» зі спеціальності 081 «Право».

Офіційний опонент –

**професор кафедри теорії права та конституціоналізму
Національного університету «Львівська політехніка»
доктор юридичних наук, професор**

Ірина ЖАРОВСЬКА

Підпис засвідчую:

Вчений секретар

Національного університету

«Львівська політехніка»,

кандидат технічних наук, доцент



Роман БРИЛИНСЬКИЙ