

ВІДГУК
офіційного опонента – кандидата юридичних наук, доцента
Стріяшко Галини Миколаївни
на дисертаційну роботу *Бобошко Олександра Владиславовича*
«ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В
УМОВАХ ДИДЖИТАЛІЗАЦІЇ: МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ»
подану на здобуття ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Дисертаційна робота, подана на здобуття ступеня доктора філософії присвячена комплексному дослідженню теоретичних і практичних проблем визначення податкового представництва (постійного представництва) та атрибуції його прибутку в умовах диджиталізації.

Обрана тема є своєчасною, суспільно значущою та безпосередньо пов'язаною з актуальними трансформаційними процесами у сфері міжнародного оподаткування. Стрімкий розвиток цифрових бізнес-моделей, платформної економіки, дистанційної зайнятості та транснаціональних сервісних екосистем зумовлює глибоку кризу традиційної концепції nexus, що ґрунтується на фізичній присутності суб'єкта господарювання. У цих умовах класичні підходи до визначення постійного представництва втрачають ефективність, що породжує дисбаланс між державами резиденції та державами ринку, створює ризики розмивання податкової бази та ставить під сумнів принцип податкової справедливості.

Актуальність теми дисертаційного дослідження зумовлена глибинними трансформаційними процесами, що відбуваються у сфері міжнародного оподаткування під впливом цифровізації економіки, глобалізації бізнес-процесів та імплементації міжнародних податкових реформ у межах Проєкту BEPS, ініційованого Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а також оновлених положень Модельна податкова конвенція ОЕСР.

Сучасний інститут постійного представництва (ПП), який історично сформувався як юридичний механізм обмеження та водночас реалізації податкового суверенітету держави джерела доходу, зазнає суттєвої

концептуальної кризи. Традиційна модель nexus, побудована на критеріях фізичної присутності (офіс, персонал, матеріальна інфраструктура), дедалі менше відповідає реаліям цифрової економіки, у межах якої транснаціональні компанії здатні отримувати значні прибутки в юрисдикціях ринку без формальної територіальної локалізації.

Особливої гостроти проблема набуває у зв'язку з реалізацією реформ BEPS, зокрема заходів щодо запобігання штучному уникненню статусу ПП (Action 7), а також у контексті формування нової архітектури глобального оподаткування в межах Pillar One та Pillar Two, підтриманих країнами G20. Запровадження глобального мінімального податку та перегляд підходів до розподілу прибутку між державами свідчать про перехід від формально-територіальної до функціонально-економічної логіки визначення податкових прав.

У таких умовах інститут ПП перестає бути виключно технічною категорією податкового права та набуває доктринального значення як ключовий елемент визначення меж податкової юрисдикції держави. Цифрові бізнес-моделі багатосторонні платформи, екосистеми, дистанційна зайнятість, алгоритмічне управління даними формують нові форми економічної присутності, які не можуть бути адекватно охоплені класичними положеннями ст. 5 та 7 Модельної конвенції. Це зумовлює необхідність переходу до концепції значної економічної присутності (significant economic presence) та переосмислення самого змісту податкового зв'язку.

Для України актуальність теми має не лише теоретичний, а й безпосередній практичний вимір. Як держава-ринок, що активно інтегрується у глобальний цифровий простір та імплементує мінімальні стандарти BEPS, Україна стикається з ризиками розмивання податкової бази, переміщення прибутків і втрати бюджетних надходжень. Водночас чинне національне законодавство, зокрема положення Податкового кодексу України щодо визначення ПП, здебільшого зберігає класичну модель фізичної присутності, що не повною мірою корелює з сучасними міжнародними тенденціями.

Крім того, аналіз судової практики свідчить про наявність проблем тлумачення критеріїв ПП, зокрема щодо розмежування основної та допоміжної діяльності, дистанційної роботи та цифрових каналів взаємодії з ринком. Це створює ризики правової невизначеності та неоднаковості правозастосування, що суперечить принципам справедливості, рівності та стабільності оподаткування.

Отже, актуальність обраної теми обумовлена необхідністю формування нової доктрини податкової присутності, заснованої на економічній сутності діяльності, функціональній ролі суб'єкта та його мережевій взаємодії з ринком. Такий підхід відповідає сучасним тенденціям розвитку міжнародного податкового права та створює підґрунтя для системної модернізації національного податкового законодавства України в умовах цифрової економіки.

Оцінка науково рівня дисертації і наукових публікацій дисертанта.

Дисертація на тему «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект» є самостійним, завершеним науковим дослідженням, виконаним на належному теоретико-методологічному рівні. Бобошко Олександр опрацював значний масив нормативно-правових актів, спеціальної наукової літератури, у тому числі сучасних доктринальних джерел, що дозволило комплексно розкрити зміст досліджуваної проблематики. Теоретичні положення дисертації ґрунтуються на сучасних досягненнях науки адміністративного права та суміжних галузей, що свідчить про високий рівень наукової культури дослідника.

Робота ґрунтується на комплексному використанні загальнонаукових і спеціально-юридичних методів (порівняльно-правового, системного, формально-юридичного, прогностичного, економічного аналізу), що підтверджує методологічну обґрунтованість отриманих результатів.

Наукові публікації здобувача відображають основні результати дисертаційного дослідження, містять постановку та розв'язання ключових наукових завдань, характеризуються самостійністю, аргументованістю

висновків та належним рівнем наукової полеміки. Тематика публікацій відповідає змісту дисертації, а їх розміщення у фахових виданнях свідчить про апробацію результатів дослідження у професійному науковому середовищі.

Повнота викладу основних положень дисертації у наукових виданнях є достатньою та належною, відповідає вимогам до дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії. Апробація результатів дослідження здійснювалася на належному рівні, що підтверджує їх наукову й практичну значущість.

Структура дисертації є логічною та відповідає поставленій меті: вступ, 3 розділи (9 підрозділів), висновки, список джерел (123 позиції), загальний обсяг 237 сторінок, що відповідає вимогам до дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії. Текст анотації відповідає її змісту.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях. Представлене дисертаційне дослідження містить комплекс нових наукових положень, які вирішують актуальну наукову проблему трансформації інституту постійного представництва в умовах цифровізації економіки та реформ міжнародного податкового права (ініціативи BEPS, Pillar One / Pillar Two).

Вперше

1) здійснено комплексний аналіз еволюції концепції ПП у контексті цифрової трансформації економіки з акцентом на положеннях норм міжнародного податкового права, зокрема положень Модельної податкової конвенції ОЕСР, Керівних принципів ОЕСР з трансфертного ціноутворення, а також документів, розроблених у межах реалізації Плану дій BEPS.

2) сформульовано концепцію «мережевої податкової присутності» як форми економічної взаємодії у межах цифрових платформ, що здатна створювати обов'язок оподаткування навіть за повної відсутності фізичної присутності нерезидента у державі. Це розширює традиційне розуміння ПП, базоване на фізичних критеріях;

3) запропоновано розглядати дані не лише як допоміжний фактор

створення вартості, а як самостійний елемент податкової юрисдикції, що формує підставу для оподаткування;

4) введено поняття «економічного володіння даними» як нового критерію для визначення податкового зв'язку та оцінки прибутків, отриманих унаслідок збору та використання інформації;

5) розроблено концептуальний підхід до формування “data nexus” цифрової форми податкової присутності, яка відображає місце збору, обробки та економічного використання даних.

6) пропонується закріпити в ПКУ окремий розділ про особливості визначення ПП у цифровій економіці, включно з домашніми офісами та дистанційною роботою, сервісною діяльністю через онлайн-інтерфейси, хмарними та дата-центр інфраструктурами;

7) пропонується розширити визначення ПП для цифрових компаній у ПКУ, а саме внести зміни до ст. 14.1.193 ПКУ щодо визначення постійного представництва, передбачивши: критерій економічної присутності нерезидента в Україні, який охоплює регулярну взаємодію з користувачами, збір даних, роботу алгоритмів або платформ, спрямованих на український ринок; критерій функціональної присутності, коли діяльність нерезидента здійснюється через дистанційних працівників, агентів, розробників чи консультантів, які систематично працюють в Україні; положення щодо мережевої платформної присутності, якщо користувацька активність створює суттєву частку вартості.

Удосконалено

8) визначення ПП як певний набір критеріїв, які дозволяють визначити, чи іноземна особа (нерезидент) має в країні достатню присутність для того, щоб така держава могла (на основі відповідної податкової юрисдикції) оподатковувати відповідний дохід від підприємницької діяльності такої особи;

9) доповнено перелік критеріїв, якими варто доповнити визначення ПП в умовах діджиталізації з метою закріплення на рівні національного законодавства особливостей оподаткування, обмеження і критерії для іноземних компаній, які можуть створювати ПП в Україні від ведення цифрової

діяльності;

10) запропоновано авторську класифікацію ризиків виникнення ПП у цифровій економіці, яка включає: функціонально-віртуальні ризики, ризики дистанційної присутності, ризики даних та алгоритмічної взаємодії, ризики змішаної діяльності (on-site/off-site);

11) удосконалено підхід до аналізу функцій, ризиків і активів у процедурі атрибуції прибутку ПП у цифрових бізнес-моделях із урахуванням нематеріальних активів даних, алгоритмів, користувацьких мереж та платформної інфраструктури.

Дістало подальшого розвитку

12) оглянуто міжнародну судову практику та практику ВСУ та виявлено, що позиція українських суддів та ВСУ не є повністю обґрунтованою та потребує визначення критеріїв для віднесення прибутків ПП відповідно до Модельної конвенції ОЕСР.

13) обґрунтовано перехід до моделі «податкової взаємодії», у якій вагомим є не лише факт транзакції, а й участь різних груп користувачів у створенні вартості. Такий підхід дозволяє адекватно відобразити економічну природу цифрових платформ та усунути недоліки моделі «створення вартості»;

14) розвинено положення про необхідність уніфікованого підходу до тестів економічної присутності, які включають: регулярність взаємодії, цифрову активність, залученість до ринку та об'єктивний комерційний інтерес;

15) обґрунтовано потребу в інтеграції правового та економічного підходів до даних, що забезпечить баланс між захистом персональних прав і справедливим розподілом податкових надходжень;

16) доведено, що існуючі правила оподаткування постійних представництв в Україні потребують змін з урахуванням цифрової реальності: слід визнати участь користувачів джерелом створення вартості, надати Україні право оподаткування прибутку, пов'язаного з цією вартістю, навіть без традиційного ПП, та визначити механізм його розподілу в межах групи компаній;

17) визначено, що запровадження дворівневої системи Pillar One та Pillar Two є логічною еволюцією міжнародної податкової системи у напрямі від фіскального суверенізму до глобальної координації;

18) розкрито взаємозв'язок концепції Significant People Functions (SPF) та авторизованого підходу ОЕСР (АОА) у контексті цифрових бізнес-моделей, а також доведено їхнє значення для нових механізмів дистрибуції прибутку між юрисдикціями;

19) обґрунтовано необхідність переосмислення концепції фактичного місця управління (PoEM) з урахуванням нематеріальної природи цифрової економіки та запропоновано концепт економічного місця управління (PoEM 2.0) як податкової прив'язки, що базується на реальному виконанні функцій зі створення вартості, управління ризиками й нематеріальними активами.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності.

Дисертаційна робота Бобошка Олександра є самостійно виконаною кваліфікаційною науковою працею. Дисертація містить необхідні посилання та використані джерела інформації, статистичні дані тощо відповідають нормам законодавства про авторське право. За результатами перевірки роботи на академічний плагіат ознак академічного плагіату не виявлено, що дозволяє зробити висновок про відсутність порушень академічної доброчесності.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому.

Структура та обсяг дисертації зумовлені визначеною метою, завданням та предметом дослідження. Дисертація структурно складається зі вступу, 3-х розділів, які об'єднують 9 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 237 сторінок. Список використаних джерел складається з 123 найменувань та займає 14 сторінок.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача. Оцінюючи позитивно рецензовану роботу, необхідно вказати на наявність певних недостатньо аргументованих положень, дискусійних моментів, які мають своїм наслідком такі зауваження:

1. У тексті стверджується: «запровадження DST... стало каталізатором

глобальних податкових реформ...». Водночас причинно-наслідковий зв'язок між DST та BEPS 2.0 може потребувати більш чіткого обґрунтування, щоб уникнути враження, що саме DST є головною причиною Pillar One/Two.

2. У розділі 3.2 дисертації автор приділяє значну увагу теоретичному аналізу міжнародних підходів до визначення податкової резидентності та розподілу прибутку, зокрема концепціям РoЕМ, АОА, SPF, принципу створення вартості. Водночас практичні аспекти застосування цих підходів у національній податковій практиці України розкриті недостатньо.

3. У підрозділі 3.1 дисертації поєднано правові, економічні та бухгалтерські підходи до аналізу ролі даних у процесі формування прибутку. Водночас таке міждисциплінарне поєднання, попри його наукову обґрунтованість, місцями ускладнює системність і логічну послідовність викладу матеріалу. Доцільним видається більш чітке структурування зазначених аспектів із виокремленням правового виміру як основного та використанням економічних і бухгалтерських аргументів як допоміжних, що дозволило б посилити внутрішню логіку підрозділу та підвищити рівень методологічної впорядкованості дослідження.

Водночас висловлені зауваження, насамперед, характеризують складність проблеми, що досліджується. Вони не мають істотного впливу на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження Бобошка Олександра.

ВИСНОВОК

Дисертаційне дослідження Бобошко О. В. «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект» є самостійною завершеною науково-дослідною працею, містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело у якій отримані нові науково обґрунтовані результати, що вирішують важливе для науки питання теоретичні та практичні аспекти.

Дисертація відповідає вимогам, що пред'являються до відповідного

різновиду наукових робіт. За своїм змістом, актуальністю, новизною, важливістю одержаних автором наукових результатів, їх достовірністю і обґрунтованістю, науковою цінністю сформульованих положень і висновків є самостійним, завершеним дослідженням, відповідає усім вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року №261 (зі змінами), пунктам 6–9 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 року № 44 (зі змінами) і може бути рекомендована до захисту у разовій спеціалізованій вченій раді, а її автор Бобошко Олександр Владиславович заслуговує на присудження йому ступеня доктора філософії з галузі знань 08 “Право” за спеціальністю 081 “Право”.

Офіційний опонент:

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри права та публічного управління
Національної академії статистики,
обліки та аудиту

Галина СТРИЯШКО