

До спеціалізованої вченої ради
СВР 70.895.081
у Хмельницькому університеті
управління та права імені
Леоніда Юзькова

РЕЦЕНЗІЯ

кандидата юридичних наук, доцента Іванової Роксолани Юрїївни на дисертацію Бобошка Олександра Владиславовича на тему «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект», подану на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право

Ступінь актуальності теми дисертації. Актуальність теми дисертаційного дослідження Бобошка Олександра Владиславовича зумовлена зростанням ролі цифрових бізнес-моделей у міжнародній економічній діяльності, трансформацією традиційних підходів до визначення податкової присутності нерезидентів, а також відсутністю уніфікованих міжнародно-правових механізмів оподаткування цифрової діяльності.

У сучасних умовах цифровізації економіки класичні критерії податкового зв'язку, засновані переважно на фізичній або агентській присутності суб'єкта господарювання в юрисдикції держави джерела доходу, дедалі частіше виявляються недостатніми для належного визначення прибутку постійного представництва. Це створює ризики асиметрії податкового навантаження між традиційними та цифровими компаніями, втрати бюджетних надходжень, подвійного неоподаткування або, навпаки, подвійного оподаткування, а також породжує потребу у виробленні науково обґрунтованих підходів до модернізації міжнародного податкового права.

Особливого значення зазначена проблематика набуває для України, яка перебуває у процесі адаптації національного податкового законодавства до міжнародних стандартів, стандартів ОЕСР, права Європейського Союзу та практики міжнародного оподаткування. З огляду на це тема дисертації є актуальною як для науки міжнародного та фінансового права, так і для правозастосовної практики, діяльності контролюючих органів, суб'єктів господарювання та податкових консультантів.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Дисертант чітко сформулював мету і завдання дослідження, правильно визначив його об'єкт і предмет, а також обґрунтував методологічну основу роботи. Структура дисертаційного дослідження є логічною, послідовною та такою, що дозволила авторові комплексно розкрити міжнародно-правовий аспект визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації.

У підрозділі 1.1 автором послідовно обґрунтовано теоретико-методологічні засади дослідження, визначено правову природу постійного представництва та його значення у системі міжнародного податкового права. Важливим науковим результатом є розкриття постійного представництва як інституту, що виконує не лише фіскальну, а й юрисдикційну та гарантійну функції. Постійне представництво розглядається автором як юридичний поріг трансформації економічної діяльності нерезидента у податково значущий факт. У роботі належним чином використано загальнонаукові та спеціально-юридичні методи наукового пізнання. Застосування системного, формально-юридичного, порівняльно-правового, аналітичного та інших методів дало змогу дисертанту забезпечити належний рівень достовірності сформульованих висновків і рекомендацій.

Обґрунтованість положень дисертації підтверджується аналізом значного масиву міжнародних актів, документів ОЕСР, актів Європейського Союзу, положень національного законодавства України, зарубіжного досвіду та судової практики. Особливої уваги заслуговує ґрунтовний аналіз міжнародних ініціатив ОЕСР, Європейського Союзу та зарубіжної судової практики, здійснений у підрозділі 1.3. На цій основі автор аргументовано доводить відсутність уніфікованого підходу до адаптації концепції постійного представництва до умов цифрової економіки. Позитивної оцінки заслуговує аргументована позиція автора щодо обмеженості підходів, заснованих виключно на фізичній або агентській присутності. Дисертант переконливо доводить, що застосування такої моделі в умовах цифрової економіки створює передумови для асиметрії податкового навантаження між цифровими та традиційними компаніями та може порушувати принципи податкової нейтральності й справедливості.

У підрозділі 3.1 дисертант переконливо показує, що сучасні міжнародні рішення у сфері оподаткування цифрової діяльності мають фрагментарний характер і не забезпечують комплексного оновлення критеріїв податкового зв'язку та механізмів атрибуції прибутку. Такий висновок є важливим для

подальшого розвитку міжнародної податкової політики. Загалом дисертація характеризується поєднанням наукової ґрунтовності та практичної спрямованості. Отримані результати можуть бути використані у процесі вдосконалення податкового законодавства України, діяльності контролюючих органів, підготовки фахівців у сфері міжнародного оподаткування, а також при формуванні податкових політик суб'єктів господарювання, які здійснюють міжнародну діяльність.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, повнота їх викладу у наукових публікаціях. Є підстави стверджувати, що дисертація Бобошка Олександра Владиславовича є самостійним комплексним науковим дослідженням, у якому сформульовано низку положень, що мають наукову новизну та практичне значення для розвитку міжнародного податкового права.

Важливим науковим результатом є запропоноване автором розуміння постійного представництва в умовах диджиталізації як правового механізму встановлення податкового зв'язку між державою джерела доходу та нерезидентом, діяльність якого може мати істотну економічну присутність без традиційної фізичної присутності на території відповідної держави. Особливу увагу заслуговують запропоновані автором напрями вдосконалення податкового законодавства України щодо розширення визначення постійного представництва та закріплення критеріїв економічної й функціональної присутності, викладені у підрозділі 2.2. Запропоновані положення мають прикладне значення для адаптації національного законодавства до умов цифрової економіки.

Науковий і практичний інтерес становить ідея формування окремого нормативного блоку, присвяченого оподаткуванню цифрової діяльності, обґрунтована у підрозділі 2.1. Її реалізація сприятиме підвищенню системності, прозорості та передбачуваності правового регулювання у сфері міжнародного оподаткування. Значний практичний інтерес становить висновок дисертанта щодо необхідності інституціоналізації нових критеріїв податкового зв'язку в Україні з урахуванням принципів верховенства права, правової визначеності та узгодженості з міжнародними зобов'язаннями. Запропонована модель оцінки економічної залученості, ролі користувачів та цифрової регулярності діяльності формує цілісну правову основу для модернізації національного податкового законодавства.

У підрозділі 2.4 автором запропоновано збалансований підхід до реформування інституту постійного представництва з урахуванням міжнародних стандартів та національних інтересів України. Запропоновані положення характеризуються системністю, внутрішньою узгодженістю та практичною спрямованістю.

Вагоме практичне значення результати дисертаційного дослідження мають для суб'єктів господарювання та податкових консультантів, які здійснюють міжнародну діяльність. Зокрема, рекомендації, сформульовані у підрозділі 3.2, можуть бути використані під час формування податкових політик, оцінки ризиків створення постійного представництва та вибору моделей структурування бізнесу.

Застосування запропонованих підходів сприяє підвищенню рівня податкової комплаєнтності, зменшенню ризиків подвійного оподаткування та оптимізації корпоративного податкового планування відповідно до міжнародних стандартів. Основні положення дисертації достатньо повно відображені у наукових публікаціях здобувача. Кількість і зміст наукових праць свідчать про апробацію результатів дослідження та відповідність вимогам, передбаченим чинним порядком присудження ступеня доктора філософії.

Основні положення дисертації, що виносяться на захист, у достатньому обсязі відображені в анотації до дисертації, зміст якої відповідає встановленим вимогам. Текст дисертації викладено у науковому стилі, державною мовою, логічно і послідовно.

Оцінка відсутності / наявності порушення академічної доброчесності. У дисертації звернення здобувача до ідей, положень, висновків та аргументів інших науковців супроводжуються відповідними посиланнями на джерела. Порушень академічної доброчесності у тексті дисертації рецензентом не виявлено.

Загальна позитивна оцінка дисертації не виключає можливості висловлення окремих зауважень, виявлення спірних положень та формулювання побажань рекомендаційного характеру.

1. У роботі здійснено змістовне концептуальне розмежування між положеннями п. 1 та п. 2 ст. 7 Модельної конвенції ОЕСР. Водночас окремі аспекти цього розмежування потребують додаткового уточнення, оскільки існує ризик змішування різних рівнів правового аналізу. Зокрема, варто було

б чіткіше пояснити, у чому полягає концептуальне розмежування між положеннями п. 1 та п. 2 ст. 7 Модельної конвенції ОЕСР, і чи може застосування підходу *functionally separate entity* фактично виходити за межі, встановлені п. 1, зокрема щодо відсутності принципу *force of attraction*.

2. Додаткового уточнення потребує питання про те, чи йдеться у відповідному фрагменті дослідження про проблематику часового визнання прибутку постійного представництва як «окремого та самостійного підприємства», навіть коли головне підприємство ще не отримало прибутку в цілому; про питання внутрішніх передач активів та функцій між головним офісом і постійним представництвом; або ж про конфлікт класифікаційних підходів між різними юрисдикціями щодо того, які доходи можуть бути віднесені до постійного представництва.

3. Окремі формулювання про «податковий вакуум» і «випадання прибутку з оподаткування» видаються дещо категоричними. Доцільно було б уточнити, що в окремих випадках такий прибуток може оподатковуватися в державі резидентства, а проблема полягає не завжди у повному неоподаткуванні, а радше у розмежуванні податкових прав між державою резидентства та державою джерела доходу.

4. Дисертаційне дослідження могло б бути посилене ширшим порівнянням практичних моделей імплементації критеріїв цифрової або значної економічної присутності у правопорядках окремих держав, зокрема з акцентом на їх ефективність, проблеми застосування та можливість адаптації відповідних підходів в Україні.

Разом з тим, висловлені зауваження мають дискусійний і рекомендаційний характер, не знижують загальної позитивної оцінки дисертації та не впливають на її наукову цінність.

Висновки:

1. Дисертація Бобошка Олександра Владиславовича на тему «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект» є завершеною самостійною науковою працею, в якій отримано науково обґрунтовані результати, що мають значення для розвитку науки міжнародного податкового права, фінансового права та практики правового регулювання оподаткування цифрової діяльності.

2. Дисертація Бобошка Олександра Владиславовича виконана і оформлена відповідно до вимог, передбачених Порядком підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23

березня 2016 року № 261, а також відповідає вимогам 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.

3. Здобувач Бобошко Олександр Владиславович заслуговує на присудження йому освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право.

Рецензент
доцент кафедри міжнародного
та європейського права
Хмельницького університету
управління та права
імені Леоніда Юзькова,
кандидат юридичних наук, доцент

Роксолана ІВАНОВА