

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

## **РЕЦЕНЗІЯ**

**кандидата юридичних наук, доцента**

**ГАВРІКА Романа Олександровича 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 в галузі знань 08 Право за  
спеціальністю 081 Право**

**Актуальність теми дисертаційного дослідження.** Сучасний етап розвитку світової економіки характеризується посиленням процесів диджиталізації та транснаціоналізації бізнесу, що зумовлює трансформацію механізмів створення вартості, організації підприємницької діяльності та формування прибутку. Поширення цифрових бізнес-моделей, заснованих на використанні даних, алгоритмів і мережевих ефектів, актуалізує проблему визначення податкової присутності нерезидентів та справедливої атрибуції прибутку між юрисдикціями. Класичні критерії визначення змісту постійного представництва дедалі частіше виявляються недостатніми для ефективного оподаткування доходів транснаціональних компаній. Особливої уваги потребує проблема визначення прибутку, який має бути віднесений до постійного представництва в цифровому середовищі. Це зумовлено тим, що значна частина економічної вартості сьогодні створюється без фізичної присутності суб'єкта господарювання на території іншої держави. Така ситуація породжує численні спори між державами щодо розподілу податкових прав та обсягу оподаткованого прибутку. Міжнародно-правове регулювання у цій сфері формується під впливом модельних конвенцій, рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку, практики застосування двосторонніх податкових угод та ініціатив щодо протидії розмиванню податкової бази. Водночас диджиталізація економіки ставить перед державами нові виклики, пов'язані з ідентифікацією джерела доходу, визначенням місця створення вартості та встановленням податкової юрисдикції. Наукове дослідження тематики визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації є актуальним та своєчасним також з огляду на необхідність адаптації національного законодавства до сучасних міжнародних стандартів, гармонізації податкового законодавства до стандартів ЄС. У цьому контексті

дисертаційне дослідження О. В. Бобошка має важливе наукове та прикладне значення.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх новизна.** Аналіз анотації та тексту рецензованої дисертації, змісту публікацій Олександра Бобошка дають змогу зробити висновок про те, що наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації мають достатній ступінь обґрунтованості, оскільки теоретичною основою дисертаційного дослідження стали наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених у сфері міжнародного податкового права, цифрової економіки, трансфертного ціноутворення та регулювання діяльності постійного представництва.

Мета дисертаційної роботи визначена коректно і полягає у здійсненні, спираючись на міжнародну податкову доктрину, норми чинного міжнародного та національного законодавства, комплексного дослідження міжнародно-правових засад визначення прибутку постійного представництва нерезидента в умовах диджиталізації, а також практики їх застосування. Для досягнення поставленої мети наукового дослідження було передбачено вирішення багатьох завдань, які були успішно досягнуті здобувачем.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що у вітчизняній правовій науці вперше здійснено комплексне дослідження міжнародно-правових підходів до визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації та сформульовано цілісну концепцію податкової присутності у цифровій економіці.

Зокрема, у першому розділі дисертації сформовано концептуальну основу дослідження проблем визначення прибутку постійного представництва в умовах цифрової економіки. У підрозділі 1.1 дисертації систематизовано сучасні підходи до тлумачення категорії постійного представництва та економічної присутності, що дозволяє простежити еволюцію відповідних доктринальних положень. Водночас у підрозділі 1.3 дисертації ґрунтовно проаналізовано міжнародну судову практику щодо діяльності підприємств через постійні представництва у цифровому середовищі.

Другий розділ дисертації присвячено аналізу механізмів правового регулювання визначення прибутку постійного представництва в сучасних умовах. У підрозділі 2.1 дисертації розкрито зміст міжнародних податкових реформ та особливості їх імплементації у національні правові системи, а у підрозділі 2.4 – вплив оновлень Модельної конвенції ОЕСР 2025 року на практику атрибуції прибутку. Особливу увагу приділено дослідженню функцій, активів і ризиків у цифровому середовищі, що відображено у підрозділі 2.3 дисертації.

У третьому розділі дисертації зосереджено увагу на аналізі сучасних викликів розвитку систем оподаткування постійних представництв. Зокрема, у підрозділі 3.1 розглянуто трансформацію глобальних підходів до формування

податкового зв'язку в умовах диджиталізації, а у підрозділі 3.2 узагальнено міжнародну практику реагування на податкові ризики цифрової економіки.

На основі проведеного аналізу автором сформульовано обґрунтовані напрями вдосконалення міжнародно-правового регулювання та адаптації національного законодавства до сучасних умов цифрової економіки. Запропоновані положення характеризуються теоретичною виваженістю та внутрішньою узгодженістю.

Вагомою перевагою дисертаційного дослідження є розроблена автором система критеріїв визначення постійного представництва в умовах диджиталізації та запропонована класифікація ризиків виникнення податкової присутності, викладені у підрозділі 1.1 дисертації. Дисертант послідовно демонструє взаємозв'язок між цифровими формами господарської діяльності, трансформацією ринку праці, поширенням дистанційної роботи та змінами у механізмах формування податкової юрисдикції, що свідчить про комплексний характер дослідження.

У підрозділі 2.2 дисертації обґрунтовано удосконалене визначення постійного представництва як сукупності правових і економічних ознак, що дозволяють встановити реальний рівень залученості нерезидента до економічного життя відповідної держави. Запропоноване трактування сприяє відходу від вузькоформального підходу до тлумачення податкової присутності та забезпечує більш об'єктивне визначення меж податкової юрисдикції в умовах цифрової економіки.

Системний підхід автора до формування методологічної основи дослідження послідовно реалізовано у підрозділі 1.2 дисертації. Використання комплексу загальнонаукових, спеціально-юридичних та економіко-аналітичних методів забезпечило внутрішню логічну узгодженість роботи, обґрунтованість висновків і високий рівень наукової достовірності отриманих результатів.

У підрозділі 3.1 дисертації дисертант комплексно враховує сучасні соціально- економічні трансформації, зокрема поширення дистанційної роботи, розвиток цифрових форм зайнятості та зміну характеру трудових відносин, що істотно впливають на формування нових моделей податкової присутності. Залучення до аналізу міжнародних аналітичних матеріалів і звітів авторитетних інституцій забезпечує емпіричну обґрунтованість дослідження та підтверджує практичну релевантність отриманих висновків.

Позитивної оцінки заслуговує здійснений автором аналіз ризиків, пов'язаних із розподілом прибутку нового покоління постійних представництв, викладений у підрозділі 2.3 дисертації. Обґрунтоване акцентування уваги на ризиках атрибуції прибутку як ключовому чиннику податкової невизначеності свідчить про глибоке розуміння практичних аспектів міжнародного оподаткування та підвищує прикладну цінність дослідження для суб'єктів господарювання і контролюючих органів. У дисертації цілком справедливо використано функціональний аналіз, принципу «витягнутої руки», правила

антифрагментації та оновлені підходи до кваліфікації підготовчої й допоміжної діяльності, що послідовно викладено у підрозділі 2.3 дисертації. Застосування зазначених інструментів дозволяє більш точно ідентифікувати місця фактичного створення вартості та забезпечує належне співвіднесення економічної діяльності з податковими зобов'язаннями.

Вагомий науковий інтерес становить аналіз проблем, пов'язаних із кваліфікацією дистанційної діяльності та віддаленої роботи в контексті виникнення постійного представництва, здійснений у підрозділі 1.3 дисертації. Автор переконливо доводить, що поширення таких форм зайнятості істотно ускладнює застосування класичних критеріїв податкової присутності та підвищує ризик неоднакового правозастосування, що зумовлює потребу у виробленні узгоджених підходів на міжнародному й національному рівнях.

Для України результати дослідження мають особливе практичне значення, зокрема у контексті адаптації національного податкового законодавства до сучасних стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку. Запропоновані механізми врахування економічної присутності та функціонального розподілу прибутку, викладені у підрозділі 2.1, формують нормативну й методологічну основу для підвищення ефективності податкового контролю та протидії розмиванню податкової бази.

Узагальнення результатів, здійснене у підрозділі 3.2 дисертації, підтверджує наукову виваженість запропонованої системи критеріїв, методологічних підходів і механізмів оцінювання податкових ризиків. Вона характеризується внутрішньою узгодженістю та високим рівнем теоретичного узагальнення і може розглядатися як вагомий внесок у розвиток сучасної теорії та практики міжнародного податкового права в умовах цифрової трансформації.

Практичні результати дослідження можуть бути ефективно використані у процесі підвищення кваліфікації працівників податкових органів, фахівців фінансово-правової сфери та консультантів з міжнародного оподаткування. Матеріали дисертації мають значний методичний потенціал для проведення тренінгів, семінарів і програм професійного розвитку, сприяючи формуванню сучасного професійного бачення проблем цифрової економіки та оподаткування транснаціонального бізнесу.

Висновки дисертації містять головні наукові результати, отримані дисертантом особисто, та синтезують накопичену у змісті інформацію відповідно до сформульованих у вступі загальної мети і конкретних завдань.

**Повнота викладу положень дисертації в наукових публікаціях, захищених за темою дисертації.** Основні результати дисертації достатньо повно викладено у 11 наукових працях, зокрема у 5 наукових статтях у фахових виданнях України, 6 публікаціях у збірниках тез матеріалів міжнародних наукових і науково-практичних конференціях. Зміст даних наукових публікацій дозволяє сказати, що автором у повній мірі розкрито основний зміст дисертації та обґрунтовано отримані наукові результати відповідно до мети (поставленого

завдання) та висновків.

**Оцінка відсутності / наявності порушення академічної доброчесності.** Ознайомившись з дисертацією Бобошка Олександра Владиславовича на тему «Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект», зазначимо, що порушень академічної доброчесності у дисертації не виявлено. Всі запозичення у роботі оформлені відповідно до встановлених вимог з чітким посиланням на першоджерело. Весь текст оформлено належним чином, а сама дисертація є самостійною та оригінальною науковою роботою.

**Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.** Водночас поряд з позитивною оцінкою роботи Бобошка О.В., дисертація, як і будь-яке нове творче дослідження, містить окремі дискусійні положення, які потребують додаткового обґрунтування чи уточнення під час прилюдного захисту:

1. У роботі зазначається, що існуючі правила оподаткування постійних представництв в Україні потребують змін, які мають полягати у такому: визнати участь користувачів як ключовий чинник створення вартості для цифрових підприємств; визначити компанії в межах групи, з якими користувачі мають бути пов'язані і прибуток яких повинен оподатковуватися відповідно до створеної користувачами вартості; надати Україні, де перебувають користувачі, право оподатковувати такі компанії, навіть якщо вони є нерезидентами та не мають постійного представництва в Україні відповідно до традиційних правил; визначити метод розподілу прибутку, отриманого цими компаніями внаслідок діяльності користувачів. Однак, механізми реалізації вказаних пропозицій (через конвенції, внутрішнє право, адміністрування, узгодження з договірною мережею) потребують більшої конкретизації. Також теза про те, що держава «не втрачає формального суверенітету» за правилами GloBE, але змушена враховувати наслідки впровадження мінімального податку іншими юрисдикціями, потребує уточнення меж цієї «формальності».

2. В дисертації зазначається про те, що держави-ринки, у яких виникає споживчий попит і створюється значна частина доданої вартості, позбавлені правових підстав для оподаткування відповідного прибутку. Водночас юрисдикції резидентства підприємств можуть надавати податкові преференції або не включати цифрові доходи до оподатковуваної бази. Таким чином, виникає «податковий вакуум», що стимулює схеми розмивання оподатковуваної бази та переміщення прибутків до юрисдикцій із мінімальним рівнем оподаткування. Також автор зазначає, що диджиталізація не створила принципово нових механізмів уникнення оподаткування, але суттєво масштабувала вже існуючі. Якщо раніше діяльність без постійного представництва була обмежена фізичними та організаційними бар'єрами, то сьогодні цифрові платформи, хмарні сервіси та дистанційні бізнес-моделі дозволяють компаніям системно отримувати дохід у юрисдикціях ринку без виникнення формального податкового зв'язку. У поєднанні з податковими стимулами в юрисдикціях

резидентства це призводить до ситуацій, коли прибуток фактично випадає з оподаткування, що і становить сутність проблеми розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з під оподаткування. В той же час, вказані формулювання про «податковий вакуум» і «випадання прибутку з оподаткування» може виглядати надто категоричним, адже оподаткування може відбуватися в державі резидентства.

Разом з тим, наведені зауваження загалом не впливають на позитивну оцінку роботи. Дисертація є завершеним, актуальним, самостійним та аргументованим дослідженням. Положення і висновки дисертації належним чином висвітлені у публікаціях автора та апробовані під час участі у конференціях та у ході навчального процесу.

**Загальний висновок.** Дисертаційне дослідження **Олександра Владиславовича БОБОШКА** на тему «**Визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації: міжнародно-правовий аспект**», відповідає вимогам, встановленим Порядком 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 і доповненнями від 03 квітня 2019 року № 283, від 19 травня 2023 року № 502, від 3 травня 2024 року № 507), пунктам 6, 7, 8, 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, є завершеною самостійною науково-дослідною роботою, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують наукове завдання з визначення прибутку постійного представництва в умовах диджиталізації, а його автор – **Олександр Владиславович БОБОШКО** заслуговує на присудження йому освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право.

**Рецензент:**

**кандидат юридичних наук, доцент,  
професор кафедри конституційного,  
адміністративного та фінансового права  
Хмельницького університету управління та права  
імені Леоніда Юзькова**

**Роман ГАВРІК**