

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

КОГУТ МАРИНА ГЕННАДІЇВНА

УДК 347.43+336.26(477+(4-6ЄС))

**НЕПРЯМІ ПОДАТКИ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ПРАКТИКА
ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ ЄС**

12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право
(081 - Право)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Ужгород – 2021

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Державному вищому навчальному закладі «Ужгородський національний університет» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник:

доктор юридичних наук, доцент
ГРЕЦА Ярослав Васильович,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
доцент кафедри господарського права.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор
ЯКИМЧУК Наталія Яківна,
професор кафедри фінансового права
Київського національного університету
ім. Тараса Шевченка;

кандидат юридичних наук,
Микульця Іван Іванович,
доцент кафедри правознавства ЦДН
«Закарпатський інститут» ПрАТ ВНЗ
«Міжнародна академія управління персоналом».

Захист відбудеться 13 травня 2021 року о 9-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 61.051.07 Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» за адресою: 88000, м. Ужгород, вул. Капітульна, 26.

Із дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» за адресою: 88000, м. Ужгород, вул. Університетська, 14.

Автореферат розіслано 12 квітня 2021 року.

**Вчений секретар
Спеціалізованої вченої ради**

Р. М. Фрідманський

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Україна, як і будь-яка інша держава, не може існувати без доходів, необхідних для виконання покладених на неї функцій. Функціонування держави на належному рівні в усіх сферах залежить від фінансової стабільності та наповненості бюджету. Вивчення основних джерел наповнення державного бюджету завжди є актуальним питанням ще й з огляду на те, що сучасне суспільство характеризується високою динамічністю у всіх сферах і для того, щоб відповідати вимогам часу, країнам потрібно приводити у відповідність з реаліями і всі питання, що стосуються фінансової сфери. Адже, ефективне функціонування ринкової економіки можливе лише за умов ефективного функціонування всіх сфер її формування.

Серед основних регуляторів, які впливають на ефективне застосування елементів ринкової економіки є податки. Окрім іншого, податки є ключовим елементом наповнення бюджету. Саме їх вплив визначає в кінцевому результаті наскільки ефективною і розвиненою є сфера економіки як на державному, так і на міжнародному рівнях. Однак питання максимально доцільного їх застосування потребує чіткого усвідомлення суті як непрямих так, і прямих податків, а також основних елементів їх співвідношення.

Непрямі податки виступають не лише ключовим елементом при ціноутворенні, але й являють собою основну доходну частину бюджету держави. Найбільші доходи Україні приносять непрямі податки, які характеризуються стійкими надходженнями. На наш погляд, саме висока значимість непрямих податків для стабільного економічного та правового розвитку України у міжнародному просторі ставить дослідження теоретичних та практичних аспектів їх функціонування на пріоритетний рівень як для теоретиків, так і для практиків податкового права.

Слід відмітити, що дослідження теоретичних та практичних аспектів непрямих податків саме в розрізі порівняння України та країн ЄС є необхідним з огляду на кілька моментів. По-перше, правова система України, як самостійної держави є доволі молодою і все ще проходить процес формування, тоді як серед країн-членів ЄС є значно досвідченіші держави, чий правотворчий та правозастосовчий досвід, в тому числі і в регулюванні непрямих податків, може стати міцним підґрунтям для розбудови вітчизняної правової системи в цілому і податкового права зокрема. По-друге, після підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, наша держава визначила чіткий курс розвитку, орієнтований на європейський простір, а, отже, це викликало потребу здійснити гармонізацію всіх сфер права України, в тому числі і гармонізацію податкового права України з податковим правом ЄС. Непрямі податки є, по своїй суті, податками «без кордонів», тому саме з їх гармонізації, на нашу думку, необхідно починати цей процес. Дане наукове дослідження спрямоване на не лише на аналіз існуючих теоретичних та практичних підходів до розуміння та реалізації непрямих податків, а й на пошуки найоптимальніших шляхів їх удосконалення з урахуванням досвіду країн ЄС.

Важливими у науковому аспекті для автора під час дослідження були теоретичні висновки фахівців фінансового та адміністративного права: Ю. Аністратенко, Н. Атаманчук, В. Білоуса, Ю. Бисаги, Г. Бех, М. Бліхар, О. Бригінця, Л. Воронової, Р. Гаврилюк, Д. Гетманцева, О. Гетьманець, О. Головашевича, С.

Греци, Я. Греци, С. Гречанюка, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенка, Т. Латковської, О. Лукашева, Т. Мацелик, О. Мінаєвої, А. Монаєнка, О. Музики-Стефанчук, С. Ніщимної, А. Новицького, Ю. Оніщика, О. Орлюк, П. Пацурківського, О. Покатаєвої, Д. Приймаченка, Н. Пришви, В. Рядінської, Л. Савченко, О. Солдатенко, Г. Толстоп'ятенко, В. Хохуляка, В. Чайки, В. Чернадчука, Н. Якимчук, К. Яценко та інших.

Питання правового регулювання непрямих податків досліджувалось в дисертаціях таких вітчизняних вчених, як: А. Крисоватий «Непрямі податки в Україні: теорія і практика» (1994 р.), Г. Бех «Правове регулювання непрямих податків в Україні» (2001 р.), А. Дрига «Непрямі податки в системі регулювання суспільного добробуту» (2002) та Атаманчук Н.І. «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» (2020 р.). Щодо питання гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування, то це питання відображене в дисертаційних дослідженнях таких вчених як: А. Нонко «Податки в Україні та державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз» (2005 р.), К. Яценко «Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування» (2005 р.), Ю. Федчишин «Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті угоди про асоціацію» (2016 р.), М. Ярош «Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС» (2018 р.), С. Владика «Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі» (2016 р.).

Не применшуючи значення наукових доробок у вказаній сфері, все ж доводиться констатувати, що питання поняття, ознак, сутності та змісту непрямих податків в Україні в порівнянні з країнами ЄС в науковій та практичній сферах залишаються дискусійними. Потребують також уточнення в доктрині фінансового та податкового права розширення баз оподаткування непрямыми податками з урахуванням сучасних світових тенденцій розвитку економіки, промисловості, технологій і т. д. Поглиблюються серед вітчизняних та зарубіжних науковців дискусії і щодо оптимальної моделі та видів непрямих податків, які необхідні для застосування.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Тема дисертаційного дослідження відповідає пріоритетним напрямкам розвитку правової науки на 2016-2020 роки, затвердженим Постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 р., Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 4 березня 2015 року № 213-р., а також плану науково-дослідної роботи кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» в межах наукової теми «Удосконалення правового адміністрування у контексті євроінтеграційних процесів» (номер державної реєстрації 0118U004531).

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є комплексна розробка та конкретизація загальнотеоретичних положень про непрямі податки і їх функціонування в Україні та країнах ЄС й формулювання на цій основі пропозицій

щодо вдосконалення чинного податкового законодавства та практики їх застосування.

Мета дослідження досягається за допомогою вирішення таких завдань:

- здійснити історико-правовий аналіз поняття непрямих податків, виявити їх суть та ознаки, здійснити класифікацію непрямих податків з огляду на практику країн ЄС;
- дослідити генезис підходів до розуміння непрямих податків як окремої категорії податків;
- дати визначення оптимальній податковій системі та окреслити роль та місце непрямих податків в ній;
- уточнити поняття та сутнісні характеристики податку на додану вартість в українському законодавстві;
- розкрити зміст поняття та характерних особливостей акцизного податку у вітчизняній практиці;
- показати особливості застосування непрямих податків в країнах ЄС;
- визначити основні переваги та недоліки застосування непрямих податків для побудови оптимальної податкової системи;
- визначити недоліки в функціонуванні непрямих податків в сучасній податковій системі України та розробити пропозиції щодо удосконалення чинного Податкового кодексу України.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері правового регулювання непрямих податків в податковій системі.

Предметом дослідження є теоретичні аспекти та практика застосування непрямих податків в Україні та країнах ЄС.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям дисертаційного дослідження є комплексне застосування загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання в їх взаємозв'язку, обраних з урахуванням мети і завдань дослідження, та у відповідності до його об'єкта та предмета.

Основними методами стали: на філософському рівні – діалектичні закони та категорії пізнання та теорія самоорганізації систем; на загальнонауковому рівні – основні логіко-гносеологічні принципи і прийоми пізнання соціальних явищ і процесів; на спеціальному рівні – методи експертних оцінок, опитування та кореляційний аналіз, контент-аналіз. Зокрема, порівняльно-правовий метод був використаний під час аналізу зарубіжного досвіду правового регулювання непрямих податків (підрозділи 2.3 та 3.2). За допомогою формально-догматичного аналізу здійснено тлумачення терміну непрямі податки та аналіз формування підходів до виокремлення непрямих податків в окрему групу (підрозділ 1.1, 2.1, 2.2). Формально-юридичний метод забезпечив дослідження змісту та структури податку на додану вартість та акцизного податку (підрозділи 2.1 та 2.2). Метод статистичного спостереження був використаний для аналізу рівня надходжень від сплати непрямих податків до державного бюджету України (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2)

Метод контент-аналізу був використаний щодо Податкового кодексу України а також інших нормативно-правових актів та їх проектів (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1), а метод експертних оцінок – стосовно положень окремих нормативно-правових актів

(підрозділи 3.1, 3.2).

Нормативно-правову основу дисертаційного дослідження становлять Конституція України та конституції зарубіжних країн, міжнародно-правові акти, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, Конституцією України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України та джерелами податкового законодавства зарубіжних країн.

Емпіричну базу дисертаційного дослідження становлять щорічні звіти Державної казначейської служби України, звіти міжнародних економічних організацій, актуальні статистичні дані з досліджуваної проблематики.

Значну частину використаних джерел становлять іншомовні матеріали в оригіналі; якщо в тексті не зазначено інше, переклад іншомовних джерел виконано здобувачем самостійно.

Наукова новизна отриманих результатів визначається її метою і завданнями і проявляється, перш за все, у авторському підході до висвітлення питань теми дослідження. Дисертація є одним із перших у вітчизняній науці адміністративного та податкового права комплексним порівняльно-правовим дослідженням реалізації податкового права в сфері функціонування непрямих податків в податковій системі України в порівнянні з країнами ЄС.

За результатами проведеного дослідження наукова новизна конкретизується в таких основних положеннях, рекомендаціях, висновках, практичних пропозиціях:

вперше:

– на доктринальному рівні здійснено аналіз підходів до розуміння непрямих податків в працях вітчизняних та зарубіжних науковців-правників, так і науковців економічної сфери та наведено порівняльну характеристику переваг та недоліків застосування непрямих та прямих податків;

– запропоновано авторське розуміння категорії «податкова яма» як незаконного способу збільшення суми податкового кредиту при адмініструванні податку на додану вартість;

– обґрунтовано доцільність введення поняття «криптовалюта» та «віртуальні активи» до Податкового кодексу України з метою визначення правил оподаткування податком на додану вартість операцій з віртуальними активами;

– проаналізовано доцільність запровадження акцизного оподаткування для діяльності із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування.

– на основі зарубіжного досвіду, аргументовано доцільність збільшення видів непрямих податків в податковому законодавстві України шляхом запровадження додаткових видів непрямих податків.

удосконалено:

– класифікацію непрямих податків з урахуванням досвіду країн ЄС. Так, до переліку непрямих податків в теорії віднесено: податок на додану вартість, акцизний податок, мито (митний податок), податок на послуги, податок на операції з цінними паперами, податок на розваги, податок на розкіш.

– визначення понять «податок на додану вартість», «акцизний податок»,

«мити» та доповнено перелік їх характерних ознак;

– з урахуванням здобутків фінансового права та інших галузей права, на основі проведеного дослідження сформульовано авторські визначення понять «непрямі податки» та «оптимальна податкова система»;

– методи порівняння непрямих та прямих податків через використання в якості детермінантів фактори «попиту» та «пропозиції», які характеризують ці групи податків;

– наукові підходи до розуміння переваг та недоліків застосування непрямих податків в оптимальній податковій системі шляхом виокремлення та групування таких переваг та недоліків, притаманних для непрямих податків саме в українській податковій системі ;

– науковий підхід до визначення шляху гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС.

дістали подальшого розвитку:

– положення щодо необхідності законодавчого закріплення визначення поняття «непрямі податки» шляхом включення даної категорії до Податкового кодексу України та Митного кодексу України;

– аргументація стосовно практичної необхідності повернення мита до розряду непрямих податків з урахуванням тих характерних ознак, які притаманні митним платежам та характеризують їх як класичний непрямий податок;

– висновки про необхідність прискорення темпів гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС, враховуючи при цьому, що такі зміни не повинні порушувати принципу стабільності, який є одним з основних податкових принципів;

– аналіз підстав виділення непрямих податків в окрему групу податків. Зокрема, досліджено генезис переходу від перекладання податкового тягаря з юридичного платника на фактичного платника як базової ознаки непрямих податків до формулювання цілого ряду ознак, притаманних саме непрямим податкам;

– дослідження необхідності внесення законодавчих змін до бази оподаткування акцизним податком, в тому числі шляхом включення до бази оподаткування нових категорій підакцизних товарів, надмірне споживання яких може завдавати шкоди суспільним інтересам;

– вивчення основних недоліків правового регулювання непрямих податків в Україні та на основі практики правового регулювання непрямого оподаткування в країнах ЄС доповнено пропозиції по удосконаленню вітчизняної податкової системи.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони становлять науково-теоретичний та практичний інтерес, а викладені положення, висновки та пропозиції можна використовувати:

– у науково-дослідній сфері для подальших теоретичних досліджень та удосконалення наукових розробок щодо функціонування непрямих податків в податковій системі України;

– у правотворчій сфері у процесі подальшого вдосконалення вітчизняного законодавства в сфері податкового права;

– у правозастосовній (правореалізаційній) практиці для підвищення рівня професійності посадових осіб та покращення їхньої ефективності в сфері реалізації податкової політики та адміністрування непрямих податків;

– у навчально-методичній роботі при підготовці підручників, навчальних посібників, науково-методичних рекомендацій та навчальних курсів: «Фінансове право», «Податкове право».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, результатом власних досліджень автора.

Апробація результатів дисертації. Дисертація була обговорена на між кафедральному семінарі кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права та кафедри господарського права Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет». Основні положення та висновки дисертаційного дослідження були представлені на міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: «Х Закарпатські правові читання» (Ужгород, 19-20 квітня 2018 р.), VI International Scientific and Practical Conference «World science: problems, prospects and innovations» (Toronto, 23-25 February 2021), II Міжнародна науково – практична конференція «Травневий конгрес правознавців» (Ужгород, 15 – 17 травня 2015 р.), V International Scientific and Practical Conference «Priority directions of science and technology development» (Київ, 24-26 січня 2021р.) та Міжнародна науково-практична конференція «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (Одеса, 22–23 січня 2021 р.)

Публікації. Основні положення і результати дисертаційного дослідження знайшли відображення у 10 наукових працях, зокрема в 5 статтях, що опубліковані у фахових виданнях України, наукових періодичних виданнях інших держав і наукових періодичних вітчизняних виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз даних (у тому числі 1 – у науковому періодичному виданні іншої держави) та в 5 тезах доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, переліку умовних позначень, трьох розділів, що містять сім підрозділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 192 сторінки. Список використаних джерел налічує 194 найменувань і розміщений на 19 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, визначено його зв'язок з науковими програмами, планами, темами, сформульовано мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано методологічну та науково-теоретичну основи роботи, її наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача, зазначаються відомості про апробацію результатів дисертації, а також наводиться інформація про структуру та обсяг дисертації.

Розділ 1 «Поняття непрямих податків та їх місце в податковій системі» складається з двох підрозділів, в яких проаналізовано основні наукові підходи щодо поняття, сутності, ознак, змісту непрямих податків, наведено загальну характеристику їх видів, представлено історію становлення непрямого оподаткування та здійснено порівняння прямих та непрямих податків і їх

співвідношення в оптимальній податковій системі.

У підрозділі 1.1 «Непрямі податки як складова частина податкової системи: поняття, види та загальна характеристика. Історія становлення поняття непрямих податків» здійснено аналіз визначень непрямих податків, запропонованих провідними науковцями України та світу. На основі запропонованих визначень здійснено спробу вивести ключові ознаки та виокремити характерні види непрямих податків. Проаналізовано історію юридичного закріплення непрямих податків на законодавчому рівні. Акцентовано увагу на ключових аспектах застосування непрямих податків, які впливають на ефективність їх застосування.

У межах даного підпункту, дисертанткою непрямі податки досліджуються через призму теоретичних підходів до їх розуміння як вченими-правниками, так і вченими-економістами. Наголошується на важливості дослідження даної тематики шляхом комплексного підходу. Проаналізовано шлях виокремлення непрямих податків в окрему групу податків та здійснено генезис ключових відмінностей, на основі яких здійснювалась класифікація податків на прямі та непрямі.

Відзначено, що визначати ключовою ознакою непрямих податків факт перекладення податку з реального платника на формального є недоцільним, так як перекладений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та формули. Сама по собі категорія перекладення податку є категорією економічною, не залежить виключно від природи обов'язкового платежу та зумовлюється об'єктивними економічними, соціальними та навіть політичними чинниками, що існують в той чи інший історичний момент на території тієї або іншої країни. Саме тому, запропоновано виділяти непрямі податки в окрему категорію опираючись на сукупність ознак, які притаманні даному виду платежів. Зокрема, це обов'язковий платіж, який входить як елемент в ціну реалізації товару, реальний та формальний платники даного податку можуть не співпадати (тобто фактична сплата податку переноситься на кінцевого споживача), а об'єктом оподаткування виступає вартість обороту.

Відзначено, що у вітчизняній науковій літературі та в законодавстві виділяють лише 3 види непрямих податків: податок на додану вартість, акцизний податок та мито. Однак, законодавець виключив мито із категорії непрямих податків, що породило ряд розбіжностей між парадигмою податкового права та законодавчим його наповненням. За своєю сутнісною характеристикою мито володіє всіма ознаками, притаманними непрямим податкам.

У підрозділі 1.2 «Місце та роль непрямих податків в оптимальній податковій системі» автором на основі дослідження доктринальних наукових підходів до визначення оптимальної податкової системи, встановлено місце непрямих податків в податковій системі та основні детермінанти, що характеризують ефективність співвідношення прямих та непрямих податків в такій оптимальній моделі. Основне значення непрямих податків пов'язане в першу чергу з їх роллю у формуванні доходів бюджету. При вмілому їх використанні, непрямі податки можуть бути ефективним засобом регулювання економіки.

Акцентується увага на тому, що дизайн податкової структури відіграє вирішальну роль у досягненні фіскальних цілей держави. Тому визначення основних

детермінантів ефективності застосування непрямих податків в оптимальній податковій системі є ключовим питанням для дослідження в даному підрозділі. Встановлено, що оптимальна податкова система – це стабільна, модернізована система податкових платежів, яка своєю структурою забезпечує максимально ефективне поєднання податкових платежів та зборів для забезпечення стабільного розвитку держави.

Розділ 2 «Теоретико-правові засади регулювання податку на додану вартість та акцизного податку» складається з трьох підрозділів, в яких виявлено та охарактеризовано підходи до тлумачення та характерні ознаки непрямих податків, які виділяють в законодавстві України, а саме податок на додану вартість (ПДВ) та акцизний податок. Також наведено аналіз правового статусу вказаних податків в законодавстві країн ЄС.

У підрозділі 2.1 «Поняття та правова характеристика податку на додану вартість» досліджено поняття «податок на додану вартість» в працях вітчизняних та зарубіжних науковців.

Визначено, що податок на додану вартість (ПДВ) - це вид непрямого податку, що справляється з товарів і послуг за додану вартість на кожному етапі циклу виробництва або розподілу, починаючи від сировини і до остаточної роздрібною продажі. Зазначено, є те, що кінцевий споживач повинен сплатити повний ПДВ, купуючи товари (оплачуючи роботи та послуги), а покупці на попередніх етапах виробництва та реалізації отримують відшкодування податку, який вони сплатили.

Дисертанткою досліджено, що ключовими ознаками ПДВ, які визначають його характеристики можна назвати наступні: загальнодержавний, обов'язковий, безквівалентний і безвідплатний характер; це непрямий податок, який включається до ціни товару або послуги; він являється податком на споживання; реально сплачується споживачем, який придбає товари (роботи, послуги), але формально перераховується до бюджету особою, що реалізує товар (здійснює роботу або надає послугу); носить універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги); підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва товарів, виконання робіт і надання послуг.

У підрозділі 2.2 «Поняття та правова характеристика акцизного податку» уточнено поняття акцизного податку. Термін «акциз» за однією з версій має латинське походження (від «excisere», що в перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова, «акциз» - це частина, «відрізана» на користь держави від доходу виробника підакцизного товару, або, в перерахунку на фізичну одиницю, - від ціни цього товару.

У науці податкового права прийнято виділяти три види акцизів, в залежності від функції, яку вони виконують. До першої групи належать традиційні акцизи - на алкоголь і тютюнові вироби. Традиційність даної групи пояснюється давністю запровадження оподаткування саме на ці види товарів. Доходи від вказаних товарних груп високі, а більшість товарних категорій чітко визначена. До другої групи відносяться акцизи на паливномастильні матеріали, які, окрім фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування шляхами транспортного сполучення, а також виступають способом корекції негативних наслідків для навколишнього середовища. До третьої групи входять акцизи на предмети розкоші

і, як правило, не мають цілеспрямованої фіскальної ролі. В більшій мірі цей вид акцизу покликаний виконувати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами предметів розкоші є більш заможні громадяни.

У підрозділі 2.3 «Практика застосування податку на додану вартість та акцизного податку в країнах ЄС» проведено порівняльно-правовий аналіз правового регулювання непрямого оподаткування, зокрема на прикладі ПДВ та акцизного податку в країнах Європи, в результаті чого здійснено узагальнення спільних ознак функціонування непрямих податків в податкових системах відповідних країн. Відзначено, що непрямі податки є, свого роду, податками без кордонів, тому повноцінне розуміння їх суті та місця в оптимальній податковій системі не можливе без дослідження їх функціонування в податкових системах інших держав.

Досліджено основні характеристики стягнення ПДВ у розвинених країнах. Зокрема, незважаючи на переваги уніфікації, у більшості з них застосовується не одна, а кілька податкових ставок. Крім стандартної, використовуються знижені ставки для товарів і послуг, що мають соціальне й культурно-споживче призначення (це стосується продуктів харчування, громадського транспорту, газет, журналів), а в деяких країнах — і підвищені ставки на предмети розкоші або на так звані некорисні товари (алкоголь, тютюн). Щодо практики упровадження знижених ставок, зазначимо, що вони застосовуються, але не більше однієї-двох і не нижче за 5%.

Зроблено висновок, що в більшості європейських країн акцизи представлені у двох формах: універсальних і специфічних. Хоча останнім часом специфічні акцизи і поступаються універсальним своїм значенням у формуванні бюджетних надходжень, їх існування поки ще не ставиться під сумнів. Досліджено, що основна причина полягає у тих відмінностях, які існують між цими двома видами акцизів і зумовлюють їх ключове значення і для фіскальних інтересів держави, і для інших економічних чинників.

Розділ 3 «Напрями удосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні» складається з двох підрозділів, в яких виявлено та охарактеризовано ключові переваги та недоліки застосування непрямих податків в теорії та на практиці, а також здійснено аналіз основних проблемних аспектів правового регулювання непрямих податків в Україні та запропоновано шляхи їх подолання з урахуванням позитивного досвіду країн ЄС.

У підрозділі 3.1 «Переваги та недоліки застосування непрямих податків» досліджено основні фактори, які виявляють позитивні та негативні сторони застосування непрямих податків.

Визначено, що до основних переваг непрямого оподаткування слід віднести: 1) відсутність майнового цензу при його застосуванні; 2) зручність в адмініструванні непрямих податків; 3) широка база оподаткування; 4) спрощена система сплати податків; 5) складність для ухилення від сплати; 6) стабільність надходжень; 7) можливість використання непрямих податків в якості соціальних регуляторів.

До основних недоліків запропоновано включити: 1) регресивний характер; 2) невизначеність (стосовно попиту на окремі види підакцизних товарів); 3) надмірне підвищення цін; 4) складна процедура нарахування податку з моменту виробництва до моменту реалізації готової продукції (в основному для ПДВ); 5) слабкий

позитивний вплив на формування громадянської правосвідомості).

У підрозділі 3.2 «Проблемні аспекти та шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС»

Виявлено, що суттєвим недоліком податкового законодавства в Україні є часте порушення «принципу стабільності», який є ключовим принципом для належного функціонування податкової системи в демократичному суспільстві. З огляду на це, зацентовано увагу на тому, що всі зміни з метою гармонізації податкового законодавства України (в частині непрямого оподаткування) з податковим законодавством ЄС повинні вноситися з чітким дотриманням строків, які визначені в Податковому кодексі України.

Важливим є перегляд системи пільг по сплаті непрямих податків, беручи за основу той перелік пільгових категорій товарів, який представлений в податковому законодавстві країн ЄС, адже наявна в даний час система пільг в українському праві призводить до часткового зниження фіскальної ефективності непрямих податків (зокрема, ПДВ), що негативно відображається на дохідній частині бюджету країни.

Досліджено необхідність внесення змін до податкового законодавства в частині оподаткування непрямыми податками операцій з криптовалютою. Проаналізовано, що на даний час, питання операцій з криптовалютою практично не регулюються вітчизняним законодавством, що приносить значні збитки як державі (в частині доходів держбюджету та складності при виконанні своїх функцій для органів податкового контролю), так і для майнерів (власників) криптовалют. Внесення змін до ПК України шляхом включення до баз оподаткування операцій з віртуальними активами та встановлення системи звичайних та пільгових ставок для такого виду операцій зможе вирішити питання зі складністю реєстрації податкових накладних для майнерів-платників ПДВ та спростить шляхи отримання податкових відшкодувань.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення та подано нове вирішення наукової проблеми щодо теоретичних підходів до визначення непрямих податків, вивчення їх суті та ключових характеристик та здійснено аналіз правового регулювання непрямих податків в податковому законодавстві України та країн ЄС.

У результаті проведеного дослідження виявлено низку теоретичних та практичних проблем щодо предмета дослідження і підготовлено відповідні висновки та пропозиції, до основних з яких належать такі:

1. Дисертанткою в ході дослідження відзначено, що спочатку розподіл податків на непрямі та прямі здійснювався на основі критерію перекладення податку. Однак, надалі стало зрозумілим, що критерій перекладення податку не може виступати єдиною гарантованою ознакою непрямого оподаткування, так як перекладений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та формули. Саме тому, пізніші дослідження визначають і інші критерії виокремлення непрямих податків в окрему категорію. Виходячи з проведеного аналізу в ході наукової роботи було встановлено, що непрямі податки — обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через

цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкту оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито та інші). Тобто, цей тип податків, в основному, безпосередньо не справляється з доходу фізичної особи, а опосередковано - з витрат, понесених фізичною особою.

2. Виділено основні види непрямих податків, виходячи з практики їх правового регулювання в країнах ЄС. Зокрема, ними є:

– Податок на додану вартість – найпопулярніший вид непрямих податків, який стягується з продажу (рухомих) товарів. По своїй суті, це система оподаткування, яка базується на кількох пунктах, і податок стягується з доданої вартості на кожному етапі операції у виробничому / розподільчому процесі. Термін «додавання вартості» передбачає збільшення вартості товарів і послуг на кожному етапі виробництва або передачі товарів. ПДВ - це податок на кінцеве споживання товарів чи послуг, і в кінцевому рахунку він сплачується споживачем.

– Акцизний податок - це непрямий податок, що справляється з тих товарів, які виробляються на території країни. Оподатковуваною подією в цьому випадку є виробництво, і тому відповідальність за сплату акцизного товару виникає, як тільки товари виготовляються.

– Податок на послуги - це податок, який справляється з законодавчо визначених послуг, що надаються на платній основі суб'єктом господарювання.

– Мито (митний збір) - це різновид непрямих податків, який справляється з товарів, що ввозяться в країну. У деяких випадках воно також стягується, коли товари експортуються з країни-виробника (ввізне та вивізне мито).

– Податок на операції з цінними паперами - це різновид непрямих податків, який справляється під час продажу / придбання цінних паперів через фондові біржі. Ці цінні папери включають акції, пайові фонди, операції з поставки та продажу коштів тощо.

– Податок на розваги – це різновид непрямих податків, що стягується з кожної фінансової операції, яка пов'язана з розвагами і призначена в основному для урядів штатів. Деякі види розваг, з яких стягується податок на розваги, включають парки розваг, відеоігри, аркади, виставки, вистави на сцені, спортивні заходи тощо.

– Податок на розкіш - це різновид непрямих податків, що стягується з предметів розкоші.

3. Проаналізовано існуючі в юридичній науці підходи до визначення поняття податкової системи та запропоновано авторське розуміння поняття оптимальної податкової системи. Так, автором відзначено, що оптимальна податкова система – це стабільна, модернізована система податкових платежів, яка своєю структурою забезпечує максимально ефективне поєднання податкових платежів та зборів для забезпечення стабільного розвитку держави. Окрім того, встановлено, що основним критерієм, який характеризує оптимальність податкової системи є досягнення та рівномірний баланс між двома цілями: ефективністю та справедливістю оподаткування. Вибір поєднання прямих і непрямих податків однозначно має неабиякий вплив на стабільність економіки держави, та окрім того, значною мірою може впливати і на інші сфери. Так, правильно підібрана схема податків може

виправити нерівність у розподілі доходів та сприяти стабілізації іноземних інвестицій, а також подолати моральне неприйняття податків населенням. Це, в свою чергу, стимулюватиме громадян добровільно та свідомо сплачувати не лише непрямі податки (котрі в силу своєї юридичної природи є більш непомітними для особи при їх сплаті), а й прямі податки.

Для визначення оптимальної системи оподаткування, дисертанткою запропоновано такий набір виокремлених характеристик «попиту» і «пропозиції», які в науковій роботі визначаються як детермінанти для аналізу якості податкової системи:

А) Фактори «попиту»: - співвідношення загальних доходів (включаючи податкові та неподаткові) до ВВП; - форма державного устрою країни; - децентралізація витрат, що розраховується як відношення державних і місцевих видатків до загальних витрат; - індекс демократії; - форма політичного режиму та політичного спрямування правлячої партії в уряді;

Б) Фактори «пропозиції»: - видобуток вітчизняних природних копалин; - відсоток працездатного населення; - відкритість торгівлі, яка вимірюється як відношення імпорту плюс експорт до ВВП; - частка сільського господарства у ВВП; - індекс глобалізації; - відсоток міського населення.

4. Визначено наступне поняття податку на додану вартість (ПДВ) – це вид непрямого податку, що справляється з товарів і послуг за додану вартість на кожному етапі циклу виробництва, розподілу, реалізації чи виконання. Підсумовуючи проведені дослідження, виокремлено наступні характеристики податку на додану вартість:

– ПДВ є формою непрямого оподаткування. Він нараховується на вартість імпорту, але не нараховується на вартість експорту. Це всеосяжний податок, що накладається за стандартизованими і чітко регламентованими ставками.

– ПДВ є податком на широкій основі, оскільки він охоплює додану вартість до кожного товару (послуги) на всіх етапах виробництва та розподілу. Це стосується всіх видів товарів.

– ПДВ базується на принципі доданої вартості. Додану вартість можна отримати або шляхом додавання платежів до факторів виробництва (тобто заробітної плати + орендної плати + відсотків + прибутку) або вирахування вартості вкладених ресурсів із виручки від реалізації.

– В багатьох країнах він замінює податок з продажів, податок на готелі, податок за контрактом та податок на розваги. Це багатоточковий податок із продажу, який допомагає здійснити компенсацію податку, сплаченого за покупки.

– Він базується на системі самооцінки та забезпечує можливість податкового кредиту та відшкодування податків. Це загальний податок, що справляється з усіх товарів та послуг, незалежно від того, виробляються вони місцево чи імпортуються.

– Використання податку на додану вартість дозволяє уникнути каскадного ефекту, який характерний (для прикладу) для податку з продажів, і містить ефект повторного накладення. Це податок, який передбачає участь держави у

його адмініструванні в контексті її фінансової політики для стимулювання інвестицій та залучення капіталу.

5. Встановлено, що термін «акциз» за однією з версій має латинське походження (від «excisere», що в перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова, «акциз» - це частина, «відрізана» на користь держави від доходу виробника підакцизного товару, або, в перерахунку на фізичну одиницю, - від ціни цього товару. На даному етапі, акцизний податок розуміється як різновид непрямого податку, який реалізується шляхом надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг, перелік яких встановлено податковим законодавством.

Відмічено, що основною рисою акцизів, що відрізняють їх від інших видів податків, є специфічна сфера застосування, тобто сфера споживання конкретного товару. Підакцизні товари, зазвичай відповідають одній або кільком з зазначеними характеристиками: вживання таких товарів є шкідливим або для здоров'я людини, що їх споживає, або для навколишнього середовища; такі товари належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів перебуває під державним контролем, недопущення випадків фальсифікації або незаконного обігу такої продукції є надзвичайно важливим для держави завданням.

6. Охарактеризовано непрямі податки як податки без кордонів, чим аргументується доцільність дослідження їх функціонування в податкових системах інших держав. Непрямі податки становлять досить вагому частину в загальному обсязі податкових надходжень у розвинених країнах світу.

Одним із найбільш важливих видів непрямих податків є податок на додану вартість, який часто називають «європейським податком», підкреслюючи вагоме значення у встановленні та розвитку європейського інтеграційного процесу. У Європі податок на додану вартість є важливим джерелом дохідної бази бюджету Європейського Союзу (сьогодні кожна країна-учасниця перераховує 1.4% власних надходжень від цього податку до консолідованого «європейського» бюджету).

Досліджено, що майже в усіх країнах ЄС акцизи представлені у двох формах: універсальних і специфічних. Коло підакцизних товарів у розвинених країнах нешироке. Воно охоплює алкогольні, тютюнові вироби, пальне, деякі види транспортних засобів, предмети розкоші, передусім ювелірні вироби.

В кожній окремій європейській державі податкове право формувалося на основі складених правових традицій і особливостей розвитку конкретної фінансової системи. По мірі формування в Європі загального ринку в цих державах формувалася дворівнева система європейського податкового права, в основу якої були встановлені принципи права ЄС. Причому її функціонування засноване на розмежуванні податкової юрисдикції і розділенні податкових доходів держав і Співтовариств.

7. Виокремлено ключові переваги та недоліки непрямих податків.

Так, до переваг віднесено наступні характеристики: 1) відсутність майнового цензу при його застосуванні; 2) зручність в адмініструванні непрямих податків; 3) широка база оподаткування; 4) спрощена система сплати податків; 5) складність для ухилення від сплати; 6) стабільність надходжень; 7) можливість використання непрямих податків в якості соціальних регуляторів.

До основних недоліків запропоновано включити: 1) регресивний характер; 2) невизначеність (стосовно попиту на окремі види підакцизних товарів); 3) надмірне підвищення цін; 4) складна процедура нарахування податку з моменту виробництва до моменту реалізації готової продукції (в основному для ПДВ); 5) слабкий позитивний вплив на формування громадянської правосвідомості).

8. Здійснено аналіз різних підходів до приведення податкового законодавства України до вимог ЄС. Дисертанткою визначено 3 основні підходи до такої уніфікації – це **«податкова конкуренція»**, **«гармонізація податків»** та **«податкова координація»**. Ці підходи найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем. «Податкова гармонізація» - це процес наближення різних державних податкових систем до єдиної спільної на основі загальних правил. Як випливає з дослідження, податкова гармонізація не визначається лише як процес створення єдиної податкової системи у всіх державах, що виявили бажання здійснити гармонізацію, а являє собою наближення податкових систем з метою їх ефективної взаємодії. «Податкова конкуренція» - це розвиток державного сектору економіки різних країн в своїх відмінних системах оподаткування (особливо податкових ставок). Такий підхід спричиняє напруження між державами, адже в цьому випадку окремі держави або регіони змагаються за приріст капіталу саме на основі різних податкових ставок. «Податкову координацію» можна охарактеризувати як «перший етап міжнародної конвергенції податкових систем». Вона ґрунтується насамперед на основі двосторонніх або багатосторонніх угод, метою яких є прагнення до співробітництва між податковими системами окремих країн, наприклад, шляхом боротьби з «податковими гаванями» або ухиленням від сплати податків. Встановлено, що для України на даному етапі характерний саме процес податкової координації.

9. Розроблені такі пропозиції і рекомендації щодо вдосконалення законодавства України:

- доповнити текст Податкового кодексу та Митного кодексу визначенням «непрямий податок»;
- розширити базу оподаткування ПДВ шляхом включення до неї операцій з віртуальними активами (криптовалютою);
- розширити базу оподаткування акцизним податком, доповнивши їх такими видами, як діяльність із випуску та розповсюдження лотерей (в тому числі в мережі інтернет), діяльність букмекерських контор, казино та залів, де розташовані гральні автомати або електронні лотерейні термінали самообслуговування.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

1. Когут М. Г., Греца Я. В. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. Випуск 47. Том 2. 2017. С.119-122

2. Когут М. Г. Характеристика основних переваг та недоліків непрямих оподаткування. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. Випуск 62. 2020. С.231-234.

3. Когут М. Г. Теоретичні аспекти гармонізації непрямих оподаткування з вимогами податкового права ЄС. *Visegrad Journal on Human Rights*. № 6 (volume 1),

2020. Р. 184–187.

4. Когут М. Г. Співвідношення прямих та непрямих податків: основні детермінанти. *Часопис Київського університету права*. № 4. 2020. С. 194-197.

5. Когут М. Г. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 4 (14). С. 137-143.

6. Когут М. Г. Феномен "податкової ями": що це і як з цим боротись? *Травневий конгрес правознавців: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Ужгород, 15 – 17 травня 2015 р.) / За заг. ред. Лазура Я.В.; Ужгородський національний університет. Ужгород: УжНУ, 2015. Т. 1. С. 116-121.

7. Когут М. Г. Характерні особливості непрямих податків. Аналіз їх переваг та недоліків. *Закарпатські правові читання: матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Ужгород, 19-20 квіт. 2018 р.) / за заг. ред. О. Я. Рогача, Я. В. Лазура, М. В. Савчина; Ужгородський національний університет. Ужгород: РІК-У, 2018. Т. 1. С. 193-196.

8. Когут М.Г. Теоретико-правові аспекти права на свободу слова. *«Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети»*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Одеса, 22–23 січня 2021 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2021. С. 67-69

9. Когут М. Г. До питання оптимального співвідношення прямих та непрямих податків в системі оподаткування. *Priority directions of science and technology development: conference proceedings of V International scientific and practical conference* (January 24-26, 2021). Київ: SPC —Sci-conf.com.ua, 2021. Р. 364-368.

10. Когут М. Г. Характеристика основних переваг непрямого оподаткування. *World science: problems, prospects and innovations: conference proceedings of VI International Scientific and Practical Conference* (February 23-25, 2021). Toronto, Canada: Perfect Publishing, 2021. Р. 364-368.

АНОТАЦІЇ

Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет»; Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2021.

Робота присвячена дослідженню теоретичних аспектів та практики застосування непрямих податків в Україні та країнах ЄС шляхом комплексного порівняння правового регулювання непрямого оподаткування в законодавстві України та податковому праві країн ЄС.

В роботі проаналізовано існуючі у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі підходи до визначення поняття «непрямі податки», здійснено аналіз характерних ознак непрямих податків, узагальнено основні переваги та недоліки, притаманні цьому виду податків у порівнянні з прямими податками. Наведено характеристику податку на додану вартість та акцизного податку як основних видів непрямих податків, характерних для українського законодавства. Здійснено аналіз інших видів непрямих податків, які зустрічаються в податковому законодавстві країн

ЄС.

Виявлено ключові недоліки, які притаманні правовому регулюванню непрямих податків в податковому законодавстві України та запропоновано шляхи їх вирішення, опираючись на аналіз практики вирішення схожих недоліків в країнах ЄС. Зокрема, в дисертації звертається увага на прогалини в визначенні бази оподаткування непрямих податків, аналізуються прогалини в боротьбі із способами ухилення від сплати непрямих податків та на практиці податкового законодавства країн ЄС пропонуються шляхи подолання окреслених недоліків.

Ключові слова: непрямі податки, оптимальна податкова система, податок на додану вартість, акцизний податок, правове регулювання.

Когут М. Г. Косвенные налоги: теоретические аспекты и практика применения в Украине и странах ЕС. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 «административное право и процесс; финансовое право, информационное право». - Государственное высшее учебное заведение «Ужгородский национальный университет»; Государственное высшее учебное заведение «Ужгородский национальный университет», Ужгород, 2021.

Работа посвящена исследованию теоретических аспектов и практики применения косвенных налогов в Украине и странах ЕС путем комплексного сравнения правового регулирования косвенного налогообложения в законодательстве Украины и налоговом праве стран ЕС.

В работе проанализированы существующие в отечественной и зарубежной научной литературе подходы к определению понятия «косвенные налоги», осуществлен анализ характерных признаков косвенных налогов, обобщены основные преимущества и недостатки, присущие этому виду налогов по сравнению с прямыми налогами. Приведена характеристика налога на добавленную стоимость и акцизного налога в качестве основных видов косвенных налогов, характерных для украинского законодательства. Осуществлен анализ других видов косвенных налогов, которые встречаются в налоговом законодательстве стран ЕС.

Выявлены ключевые недостатки, которые присущи правовому регулированию косвенных налогов в налоговом законодательстве Украины и предложены пути их решения, опираясь на анализ практики решения подобных недостатков в странах ЕС. В частности, в диссертации обращается внимание на пробелы в определении базы налогообложения косвенных налогов, анализируются пробелы в борьбе со способами уклонения от уплаты косвенных налогов и на практике налогового законодательства стран ЕС предлагаются пути решения обозначенных недостатков.

Ключевые слова: косвенные налоги, оптимальная налоговая система, налог на добавленную стоимость, акцизный налог, правовое регулирование.

Kohut M. H. Indirect taxes: theoretical aspects and practice of application in Ukraine and EU countries. – Qualifying scientific work on the rights of manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Law, specialty 12.00.07 «administrative law and process; finance law; information law».– State Higher Educational Institution «Uzhhorod National University»; State Higher Educational Institution «Uzhhorod National

University», Uzhhorod, 2021.

The work is devoted to the study of theoretical aspects and practice of indirect taxes in Ukraine and the EU by comprehensive comparison of the legal regulation of indirect taxation in the legislation of Ukraine and the tax law of the EU.

The paper analyzes the existing approaches in the domestic and foreign scientific literature to the definition of "indirect taxes", analyzes the characteristics of indirect taxes, summarizes the main advantages and disadvantages inherent in this type of tax compared to direct taxes. The characteristics of value added tax and excise tax as the main types of indirect taxes characteristic of Ukrainian legislation are given. An analysis of other types of indirect taxes that occur in the tax legislation of the EU.

The key shortcomings inherent in the legal regulation of indirect taxes in the tax legislation of Ukraine are identified and ways to solve them are proposed, based on the analysis of the practice of solving similar shortcomings in the EU countries. In particular, the dissertation draws attention to the gaps in determining the tax base of indirect taxes, analyzes the gaps in the fight against indirect tax evasion and in practice the tax legislation of EU countries suggests ways to overcome these shortcomings.

Key words: indirect taxes, optimal tax system, value added tax, excise tax, legal regulation.

Підписано до друку 09.04.2021. Формат 60x90/16. Папір офсетний.
Друк цифровий. Умовн. друк. арк. 0,7. Тираж 100 прим. Зам. № 1/04-9.
Видавництво УжНУ «Говерла».
88000, м. Ужгород, вул. Капітульна, 18.
Телефон +38 (095) 212 7679