

**ВІДГУК**  
**ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА**  
**доктора юридичних наук, професора,**  
**професора кафедри фінансового права**  
**Київського національного університету ім. Тараса Шевченка**  
**Якимчук Наталії Яківни**

**на дисертацію Когут Марини Геннадіївни**  
**«Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика**  
**застосування в Україні та країнах ЄС»,**  
**поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук**  
**зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове**  
**право; інформаційне право**  
**(081 – Право)**

**Актуальність теми дисертаційного 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.

Непрямі податки виступають не лише ключовим елементом при ціноутворенні, але й являють собою основну дохідну частину бюджету держави. Найбільші доходи Україні приносять непрямі податки, які характеризуються стійкими надходженнями. На сучасному етапі економічного розвитку Україна посідає далеко не перші місця практично за всіма економічними показниками. Так, згідно індексу економічної свободи, станом на 2020 рік знаходиться на 127 позиції, пропустивши вперед майже всі країни Європи.

Якщо говорити про правове регулювання непрямого оподаткування в Україні, то можна дійти до висновку, що існує ще багато недоліків у цій сфері. Однак, українське законодавство міняється, намагаючись гармонізуватись з законодавством Європейського Союзу. Україна робить впевнені кроки на світовому ринку, підтвердженням чого є підписання угоди про асоціацію з ЄС. І хай ситуація в країні є нестабільною, однак саме чітка і впевнена політика в провідних сферах державного життя (однією з яких являється сфера податків) допоможе подолати нестабільність, політичну кризу та проблеми фінансового сектору.

**Позитивно оцінюючи актуальність дослідження М.Г. Когут, необхідно також відзначити, що тема дисертації узгоджена із науковими програмами, планами, темами.** Як зазначає дисертант, кандидатське дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт 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).

**Високого рівня обґрунтованості та достовірності** наукових положень, висновків та пропозицій, сформульованих у даному дисертаційному дослідженні, було досягнуто, шляхом застосування широкого методологічного інструментарію, а також вивчення значного за обсягом джерельного масиву.

З огляду на специфіку обраної теми дисертації, позитивним вбачається опрацювання не лише вітчизняного наукового надбання, але і значний масив іноземної наукової літератури, проаналізованої в ході написання дисертації. Автором вивчено міжнародно-правову та зарубіжну нормативні бази, а також широкий перелік нормативних актів вітчизняних та міжнародних інстанцій, що дозволило достатньо ґрунтовно та комплексно розкрити тему роботи і свідчить про належний підхід Марини Геннадіївни до підготовки дисертаційного дослідження.

Наукові пошуки в процесі написання дисертації здійснювалися на основі філософсько-світоглядних, загальнонаукових та спеціально-наукових методів дослідження.

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, 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).

**Наукова новизна одержаних результатів** одержаних результатів полягає в тому, що 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.

Значним рівнем наукової новизни характеризується *підрозділ 1.1. «Непрямі податки як складова частина податкової системи: поняття, види та загальна характеристика. Історія становлення поняття непрямих податків»*, 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.

Таким, що заслуговує на увагу, видається запропоноване та аргументоване авторське розуміння категорії «податкова яма» як незаконного способу збільшення суми податкового кредиту при адмініструванні ПДВ.

Високим ступенем наукової обґрунтованості відзначаються положення *підрозділу 3.2. «Проблемні аспекти та шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС»*, особливо стосовно положень щодо доцільності 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.

Як будь-яка по-справжньому творча праця, дисертаційне дослідження М.Г. Когут не позбавлене **дискусійних положень**. Тому загальна позитивна оцінка дисертації не виключає деяких зауважень і побажань, які носять рекомендаційний характер і можуть бути використані авторкою у подальших наукових дослідженнях.

1. У підрозділі 1.1. *«Непрямі податки як складова частина податкової системи: поняття, види та загальна характеристика. Історія становлення поняття непрямих податків»* дослідження автором здійснено комплексний аналіз підходів до виокремлення непрямих податків в окрему категорію. Але, разом з тим, позиція стосовно питання, яких саме критеріїв поділу податків на прямі та непрямі притримується сама дисертантка і чому потребує уточнення.

2. У підрозділі 2.3 *«Практика застосування податку на додану вартість та акцизного податку в країнах ЄС»* автором проаналізовано сучасний стан правового регулювання основних видів непрямих податків в країнах ЄС. Зокрема, досліджено правове регулювання податку на додану вартість та акцизного податку в таких країнах як Швеція, Франція, Німеччина, Польща, Литви, Румунії, Угорщини та інших. В той же час, в ході захисту було б цікаво почути думку автора стосовно того, використання позитивної практики якої із

досліджуваних нею країн було б найбільш ефективним для удосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні.

3. Цікавою видається позиція здобувачки щодо необхідності доповнення змісту ст.185 Податкового кодексу України наступним положенням: «Об'єктом оподаткування є операції платників податку з віртуальними активами (криптовалютою), якщо майнер криптовалюти є резидентом України» (с. 164 дисертації). Разом з тим, доцільно було б при захисті почути більш обґрунтовану відповідь дисертантки на таке запитання: встановлення у якому саме розмірі ставок податку на додану вартість для операцій з віртуальною валютою сприяло б оптимальному оподаткуванню даного виду операцій?

4. В дисертаційному дослідженні автором здійснено аналіз статистичних даних щодо дохідної частини Державного бюджету України в період з 2017 по 2019 роки (с.55 дисертації), які відображають відсоткове співвідношення непрямих податків відносно інших джерел наповнення. Дану інформацію варто було б відобразити в окремих додатках до дисертації.

Однак, перелічені дискусійні позиції складають підґрунтя для подальших досліджень та продовження роботи по удосконаленню наукової думки, підтверджують творчий характер праці, яка добре підготовлена і належним чином оформлена. Зауваження і побажання стосуються дискусійних питань, не впливають на високий науковий рівень дисертації, не піддають сумніву основні наукові результати, отримані здобувачкою. Слід констатувати, що дисертантка довела свою здатність самостійно здійснювати дослідження в галузі фінансового права, і аналіз дисертації дозволяє стверджувати, що визначені в роботі дослідницькі завдання дисертанткою було виконано.

Дисертаційне дослідження Когут М.Г. має вагомим науково-практичне значення для адміністративного права, оскільки його результати можуть бути використані у науково-дослідній діяльності – для подальшого вивчення питання правового регулювання непрямих податків; у навчальному процесі – при підготовці підручників та навчальних посібників з фінансового та податкового права, в вищих навчальних закладах, викладацькій роботі та навчанні; у просвітницькій та правовиховній роботі – для підвищення правової культури в суспільстві в тому числі покращення рівня правосвідомості платників податків; у правотворчій діяльності – для вдосконалення нормативно-правового забезпечення правового регулювання непрямого оподаткування та прискорення процесів гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС; у правозахисній та правозастосовній діяльності – в роботі як владних органів, так і недержавних організацій та суб'єктів.

Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані у дисертації Марини Геннадіївни пройшли належну апробацію на численних науково-практичних конференціях.

Основні результати дисертаційного дослідження викладені у працях

дисертанти, які у достатній кількості опубліковані у фахових виданнях, в тому числі за кордоном.

Зміст дисертаційного дослідження на тему **«Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС»**, відповідає спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право (081 – Право), за якою вона подається до захисту, а зміст автореферату є ідентичним до основних положень дисертації.

Загальний висновок: дисертаційна робота **Когут Марини Геннадіївни** на тему: **«Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС»** є завершеним науковим дослідженням, яке містить такі, що характеризуються значним рівнем наукової новизни, достатньою мірою обґрунтовані та достовірні теоретичні положення і висновки, є суттєвим вкладом в науку адміністративного та фінансового права, має самостійний характер, спрямований на розв'язання важливої наукової проблеми та відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України, що пред'являються до дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук, заслуговує на високу оцінку, а дисертантка – присудження їй наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

**ОФІЦІЙНИЙ ОПОНЕНТ:**

**доктор юридичних наук, професор  
професор кафедри фінансового права  
Київського національного університету  
ім. Тараса Шевченка**

**Якимчук Н.Я.**