

ГІПОТЕЗА ЯК ЕЛЕМЕНТ У СТРУКТУРІ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОЇ НОРМИ

THE HYPOTHESIS AS ELEMENT OF THE STRUCTURE THE TAX RULE OF LAW

Баїк О.І.,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільного права та процесу
Інституту права та психології
Національного університету «Львівська політехніка»

У статті розглядаються загальнотеоретичні підходи до одного зі структурних елементів податково-правової норми – гіпотези. Виділяються види гіпотез податково-правової норми. Пропонується авторське бачення гіпотези податково-правової норми з позицій чинного податкового законодавства України.

Ключові слова: гіпотеза, норма права, податкове законодавство, податково-правова норма, структура норми права.

В статье рассматриваются общетеоретические подходы к одному из структурных элементов налогового-правовой нормы – гипотезы. Выделяются виды гипотез налогового-правовой нормы. Предлагается авторское видение гипотезы налогового-правовой нормы с позиций действующего налогового законодательства Украины.

Ключевые слова: гипотеза, норма права, налоговое законодательство, налогово-правовая норма, структура нормы права.

The article deals with the general theoretical approaches to the hypothesis of the rule of law and its interpretation as one of the structural elements of the rule of law. The types of hypotheses of the tax rule of law are distinguished. The author proposes his vision of the hypothesis of the tax rule of law from the standpoint of modern tax legislation.

Key words: hypothesis, rule of law, tax legislation, tax rule of law, structure of rule of law.

Постановка проблеми. Вивчення й аналіз структури норми права на загальнотеоретичному рівні та, зокрема, податково-правової норми в податковому праві сприяє вдосконаленню знань і уявлень про їх тлумачення і застосування в практичній діяльності. Водночас окрему увагу доцільно приділити гіпотезі як одному зі структурних елементів норми податкового права.

Стан опрацювання. Хоча в сучасній теорії права характеристики гіпотези в структурі норми права присвячено достатньо наукових праць, однак дане питання залишається дискусійним. Загальнотеоретичні положення щодо гіпотези норми права у своїх наукових працях у різний час висвітлювали як вітчизняні, так і закордонні вчені, серед яких С. Алексєєв, Ю. Ведерніков, Л. Заморська, М. Кельман, В. Козлов, В. Корельський, О. Корольов, Т. Мураховська, О. Мурашин, А. Папірна, В. Перевалов, О. Скакун, В. Сухонос, Н. Хома, Л. Явич та інші. Водночас із позицій чинного податкового законодавства України актуальною для дослідження також є гіпотеза як структурний елемент податково-правової норми.

Метою статті є аналіз гіпотези в структурі податково-правової норми.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні серед науковців різних галузей права не вщухають обговорення визначення елементів структури норми права. Деякі з них намагаються у своїх дослідженнях довести погляд про можливість поєднання двоелементної та триелементної структури норми права. Слушним прикладом цього є підхід Л. Заморської, яка намагається довести позицію, згідно з якою норма права має різні структури – логічну та реальну. На її думку, логічна структура норми містить стільки елементів, скільки логічно необхідно для врегулювання певного виду суспільних відносин. Натомість реальна структура норми права відображає результат правового впорядкування суспільних відносин. Вона є сукупністю тих обраних елементів логічної структури, яких достатньо для того, щоби конкретне державне веління набуло владного статусу в межах цілісного правового організму [1, с. 20].

Водночас Т. Мураховська підтримує класичний погляд про триелементну структуру норми права з огляду на те, що під час реалізації норм права треба здійснити пошук логічної норми. На її думку, структура логічної норми повинна бути непорушною – гіпотеза, диспозиція, санкція.

Відсутність хоча б одного елемента логічної норми свідчить про недієвість останньої. Вона також вважає, що науковці, які є прибічниками триелементної будови, посилаються на структуру логічної норми, а, обґрунтовуючи двоелементну будову норми права, зазвичай досліджують норму-припис [2, с. 670–671, 673].

На тому, що від класичної (трехелементної) норми варто відрізнити нормативно-правовий припис, наголошує і О. Скакун. На її думку, нормативно-правовий припис – цілісне, логічно і граматично завершене судження загального характеру, що формально закріплене в тексті нормативно-правового акта чи іншого джерела права. Як первинний елемент нормативно-правового акта нормативно-правовий припис має зазвичай форму статті чи пункту цього акта. Його структура є двоелементною: у зобов'язальних приписах – гіпотеза – диспозиція (*якщо – то*); у заборонних приписах – диспозиція – санкція (*то – а інакше*) [3, с. 297].

Як бачимо із проаналізованого, структуру норми права науковці досліджують давно, у кожного з них щодо структури норми права сформовано стабільний підхід про трехелементну будову норми права, в окремих випадках – двоелементну, чого не можна сказати про виокремлення ними критеріїв для класифікації структурних елементів норми права.

Структурою правової норми є логічно узгоджена її внутрішня будова, що зумовлена фактичними суспільними відносинами, яка характеризується наявністю взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів, реально виражена в нормативно-правових актах [4, с. 284].

Структура логічної податково-правової норми обумовлена взаємозв'язком елементів, які забезпечують державно-владне регулювання податкових відносин, і містить: гіпотезу (вказує на умову дії податково-правової норми); диспозицію (закріплює правило поведінки, що виражає юридичні права й обов'язки учасників податкових відносин); санкцію (позначає заходи, що застосовуються в разі недотримання податково-правової норми) [5, с. 150; 6, с. 334].

Внутрішня побудова норми права потребує логічної послідовності з дотриманням вимог логічних законів за допомогою: а) поняття, яке є формою мислення, що відображає предмети або явища об'єктивного світу в їхніх суттєвих і специфічних ознаках, а також зв'язки і відношення між предметами й явищами; б) судження, яке

визначається як форма мислення, в якій відображається різноманітність предметів і явищ, яким притаманні різні властивості й ознаки. Кожне судження логічно оцінюється на істинність (судження, яке адекватно відображає дійсність) чи хибність (судження, що не відповідає дійсності, неадекватно відображає її); в) умовиводу, яким у загальній логіці називають таку форму мислення, за допомогою якої на підставі одного або кількох суджень виводять нове судження [7, с. 53–56, 82, 137]. Поняття, судження й умовивід є характерними для гіпотези, диспозиції і санкції як усіх норм права, так і податково-правових норм.

Беручи до уваги предмет нашого дослідження, зупинимось на розгляді поняття гіпотези податково-правової норми та визначенні її видів.

У словниковій літературі гіпотеза (від гр. *hypothesis* – основа, припущення) визначається як: 1) наукове припущення, що висувається для пояснення якого-небудь явища дійсності і потребує перевірки на досвіді і теоретичного обґрунтування, щоб стати достовірною науковою теорією; 2) узагалі, припущення, яке потребує підтвердження [8, с. 175]; 3) наукове припущення, висунуте для пояснення фактів, явищ, процесів, яке потребує підтвердження чи спростування [9, с. 81].

За своєю логічною природою гіпотеза є як індивідуальним, так і системним умовиводом. Система умовиводів містить складний цілеспрямований процес думки, який включає елементи аналогії, індукції та дедукції. Гіпотеза не зводиться до якогось одного судження чи умовиводу. Вона – система понять, суджень і умовиводів. Якесь одне окремо взятє судження або умовивід ще не є гіпотезою [10, с. 236].

У сфері права гіпотеза – це елемент структури норми права, що вказує на конкретні життєві обставини (умови), за наявності або відсутності яких і реалізується норма. Тобто гіпотеза надає цим життєвим обставинам юридичного значення [11, с. 352]. Гіпотеза визначає умови, за наявності яких суб'єкти права мають здійснювати свої права й обов'язки, вказані в диспозиції цієї норми [12, с. 312].

У податковому праві гіпотеза є елементом податково-правової норми, яка вказує на життєві умови й обставини, за наявності яких серед фізичних і юридичних осіб, зокрема й держави, виникають правовідносини, а саме: передбачені податково-правовою нормою права й обов'язки у сфері сплати податків і зборів до бюджету [13, с. 229].

Гіпотеза податково-правової норми визначає умови виникнення та дотримання правил поведінки учасників у сфері оподаткування, закріплює фактичні життєві обставини, з настанням яких пов'язується виникнення податкових правовідносин. У гіпотезі податково-правової норми державою відмежовуються такі факти і події, які, забезпечуючи державні інтереси у сфері оподаткування, повинні бути виражені у відповідних правових формах [5, с. 151].

Використовуючи загальнотеоретичні підходи до класифікації гіпотез, вважаємо, що гіпотези податково-правових норм можна поділити так:

1) залежно від того, наскільки точно вказані умови реалізації, на [14, с. 357–358]:

а) визначені гіпотези, які зрозуміло і чітко перелічують конкретні обставини, наявність яких потребує здійснення зазначеного в нормі припису. Прикладом визначеної гіпотези податково-правової норми є те, що податкова декларація подається за звітний період в установлені Податковим кодексом (далі – ПК) України строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків (п. 49.1 ст. 49 ПК України) [15];

б) відносно визначені гіпотези, які є доповненням до основної, завжди чітко визначеної гіпотези, що обмежує сферу її застосування. Відносно визначена гіпотеза податково-правової норми, наприклад, міститься в п. 63.1 ст. 63 ПК України, а саме: «Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими

органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [15];

2) залежно від складу (будови) гіпотези діляться на [16, с. 338]:

а) прості – передбачають одну обставину, яка є умовою дії правової норми. Як приклад простої гіпотези податково-правової норми наведемо те, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 ПК України). Також проста гіпотеза податково-правової норми міститься в п. 63.2 ст. 63 ПК України та визначає те, що всі платники податків підлягають взяттю на облік або реєстрації в контролюючих органах [15];

б) складні – передбачають декілька обставин, сукупність яких є умовою дії правової норми. Наприклад, складна гіпотеза податково-правової норми міститься в п. 47.1 ст. 47 ПК України, яка визначає сукупність обставин – неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної в зазначених документах, що призводять до настання відповідальності суб'єктів податкових правовідносин. Прикладом складної гіпотези є також п. 99.1 ст. 99 ПК України, що встановлює виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (зокрема, фізичної особи-підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) за наявності двох обставин: у разі її смерті або оголошення судом померлою, та здійснюється її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), у межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці в спадщині на дату її відкриття [15];

в) альтернативні – передбачають декілька обставин, настання однієї з яких є умовою дії правової норми. Наприклад, альтернативною гіпотезою податково-правової норми є закріплені в п. 37.1 ст. 37 ПК України підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови виконання якого встановлюються ПК України або законами, що регулюють відносини в митній сфері. Альтернативність гіпотези податково-правової норми проявляється в тому, що шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України, здійснюється застосування правил міжнародного договору України (п. 103.1 ст. 103 ПК України) [15];

3) залежно від форми вираження гіпотези поділяються на [17, с. 110]:

а) абстрактні – умови застосування норми визначаються загальними родовими ознаками, що надає можливість охопити та врегулювати значну кількість однорідних випадків. Наприклад, про абстрактність гіпотези податково-правової норми, закріпленої в п. 63.7 ст. 63 ПК України, свідчить те, що в усіх свідоцтвах, довідках, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків або надсилаються йому, а також в усіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством, контролюючий орган зазначає податковий номер або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку в паспорті) [15];

б) казуальні – визначають умови дії норми, за використання більш вузьких, спеціальних родових ознак, тому норма права поширюється на обмежене коло випадків.

Наприклад, у п. 66.1 ст. 66 ПК України закріплено казуальну гіпотезу, яка встановлює, що підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: інформація органів державної реєстрації; інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків; документально підтверджена інформація, що надається платниками податків; інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків; рішення суду, що набрало законної сили; дані перевірок платників податків [15].

Висновки. Узагальнюючи, зазначимо, що гіпотеза податково-правової норми є тим її структурним елементом, що визначає для суб'єкта податкових правовідносин умови, обставини, яких він повинен дотримуватися.

Однак варто зауважити, що гіпотеза відсутня в податково-правових нормах, закріплених у ПК України, які визначають обов'язки платника податків (ст. 16), права платника податків (ст. 17), функції контролюючих органів (ст. 19–1), функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, у частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики (ст. 19–2), функції державних податкових інспекцій (ст. 19–3), права контролюючих органів (ст. 20), обов'язки посадових та службових осіб контролюючих органів (ст. 21). Це можна пояснити тим, що такі податково-правові норми реалізуються під час діяльності згаданих суб'єктів податкових правовідносин, яка є тією умовою, що створює необхідність керуватися вимогами податково-правових норм, які адресовані цим суб'єктам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Заморська Л.І. Категорія «структура норми права» як основа його нормативності. Держава і право. 2010. Вип. 50. С. 19–25.
2. Мураховська Т.Є. Проблематика структури норм права у зв'язку з системою права. Форум права. 2012. № 4. С. 670–674. URL: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12mtezsr.pdf> (дата звернення: 20.04.2018).
3. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підручник. 4-те видання. К.: Алерта, 2016. 528 с.
4. Теория государства и права. Учебник для юридических вузов и факультетов / под ред. В.М. Корельского, В.Д. Перевалова. М.: Издательская группа «Норма-Инфра». М., 1999. 570 с.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Х.: Легас, 2004. 600 с.
6. Фінансова енциклопедія / О.П. Орлюк, Л.К. Воронова, І.Б. Заверуха та ін.; за заг. ред. О.П. Орлюк. К.: Юрінком-Інтер, 2008. 472 с.
7. Карамішева Н.В. Логіка: підручник для студентів-правників. Львів: Видавничо-поліграфічна фірма «Паіс», 2000. 251 с.
8. Куньч З.Й. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга; Богдан, 2007. 848 с.
9. Соціологічна енциклопедія / укладач В.Г. Городяненко. К.: Академвидав, 2008. 456 с.
10. Ряшко В.І., Ряшко О.В. Теоретичні питання логіки в професійній діяльності юриста: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2010. 452 с.
11. Сухонос В.В. Теорія держави і права: навчальний посібник. Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. 536 с.
12. Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М. Загальна теорія держави і права: підручник. 3-тє видання, стереотипне. Львів: Новий світ – 2000, 2013. 584 с.
13. Податкова політика України: навч. посібник / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін.; за ред. П.В. Мельника. К.: Знання України, 2011. 505 с.
14. Теория государства и права: учебник / В.А. Козлов и др.; отв. ред.: А.И. Королев, Л.С. Явич. Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1987. 549 с.
15. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–17/1. Ст. 112.
16. Теория государства и права / под ред. С.С. Алексеева. М.: Юрид. лит., 1985. 480 с.
17. Ведерніков Ю.А., Папірня А.В. Теорія держави і права: навч. посібник. К.: Знання, 2008. 333 с.