

РОЗДІЛ 7
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС;
ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.22(477)

ДИСПОЗИЦІЯ ЯК СТРУКТУРНИЙ ЕЛЕМЕНТ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОЇ НОРМИ**THE DISPOSITION AS A STRUCTURAL ELEMENT OF THE TAX RULE OF LAW****Баїк О.І.,**

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільного права та процесу
Навчально-наукового інституту права та психології
Національного університету «Львівська політехніка»*

У статті розглядаються загальнотеоретичні поняття диспозиції норми права. Характеризується диспозиція як структурний елемент податково-правової норми. Виокремлюються види диспозицій податково-правової норми з позицій сучасного податкового законодавства України. Пропонуються авторські висновки про диспозицію податково-правової норми.

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

В статье рассматриваются общетеоретические понятия диспозиции нормы права. Характеризуется диспозиция как структурный элемент налогового-правовой нормы. Выделяются виды диспозиций налогового-правовой нормы с позиций современного налогового законодательства Украины. Предлагаются авторские выводы о диспозиции налогового-правовой нормы.

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

The article deals with the general theoretical concepts of the disposition of the rule of law. Disposition is characterized as an integral element of the tax rule of law. The types of dispositions of the tax rule of law are distinguished on the basis of the examples given in Ukrainian tax legislation. The author makes his conclusions about the disposition of the tax rule of law.

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

Постановка проблеми. Ще за радянських часів у теорії права розглядалися питання про визначення структури норми права. Вважалося, що чинники природні та чинники суспільні, які, у свою чергу, поділяються на матеріальні і духовні, визначають предмет, цілі, сутність, навіть логічну структуру та форму правових норм [1, с. 77]. Структуру норми права пропонувалося розуміти як внутрішню будову норми, її складові частини, елементи [2, с. 336].

Сьогодні структуру норми права визначають як: а) будову і внутрішню форму організації системи, яка виражає як єдність зв'язків між її елементами, так і закони цих взаємозв'язків (М. Кельман, О. Мурашин, Н. Хома) [3, с. 311]; б) логічно погоджений її внутрішній зміст, зумовлений фактичними суспільними відносинами, що характеризуються наявністю взаємозалежних і взаємодіючих елементів, реально виражених у нормативно-правових актах (В. Сухонос) [4, с. 352] тощо.

Вважається, що структура податково-правової норми відображає внутрішній склад, частини, елементи податково-правової норми, якими є гіпотеза, диспозиція, санкція [5, с. 334].

Стан опрацювання. Беручи до уваги предмет нашого дослідження, варто зазначити, що, хоча характеристиці диспозиції норми права присвячено достатньо наукових праць, однак сьогодні дане питання залишається дискусійним. Також актуальною для дослідження з позицій сучасного податкового законодавства України є диспозиція як структурний елемент податково-правової норми.

Загальнотеоретичні положення щодо диспозиції норм права у своїх наукових працях висвітлювали вітчизняні вчені, серед яких Ю. Ведерніков, М. Кельман, О. Мурашин, І. Онищук, А. Папірна, В. Сухонос, Н. Хома, І. Шутак та інші.

Метою статті є з'ясування сутності та різновидів диспозиції як одного зі структурних елементів податково-правової норми у сфері регулювання податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. В «Універсальному словнику української мови» «диспозиція» (від лат. *dispositio* з *dispono* – «розміщую») – це норма, що визначає правила поведінки, а також права й обов'язки сторін – учасників правовідносин [6, с. 223].

У теорії права диспозицію розуміють як складову частину норми права, що визначає саме правило поведінки, згідно з яким дозволяється, забороняється або рекомендується виконання якихось дій учасниками правовідносин. Диспозиція розподіляє між учасниками правових відносин права й обов'язки [3, с. 312; 4, с. 353].

Слушно здається думка про те, що диспозиція – це серцевина, центральна складова частина юридичної норми – правило поведінки. Диспозиція податково-правової норми висуває до сторін відносин вимоги, регламентує їхні права й обов'язки, по суті, зобов'язує учасників податкових правовідносин до вчинення певних дій чи до утримання (заборони) від таких дій, характеризується конкретністю [7, с. 229].

У свою чергу, диспозиція податково-правової норми, як зазначає М. Кучерявенко, пропонує учасникам податкових правовідносин правила поведінки, вчинення певних дій або утримання від них [8, с. 155].

На основі аналізу теоретико-правових досліджень та з використанням чинного податкового законодавства України ми спробували вивести класифікацію диспозиції в нормах податкового права України.

Варто пам'ятати, що правильність і повнота класифікації, як влучно зазначають І. Шутак та І. Онищук, залежить насамперед від вибору її основи, якою є найбільш істотна ознака, що визначає всі інші ознаки класифікованого явища [9, с. 197].

В основі класифікацій диспозицій як правових норм, так і їх різновиду – податково-правових норм, запропонованих науковцями, зазвичай закладено теоретичний підхід до досліджуваного явища.

Отже, диспозиції податково-правових норм поділяються за такими критеріями:

1) за ступенем визначеності зафіксованого в них правила поведінки:

а) визначені диспозиції, які точно і вичерпно вказують на права й обов'язки суб'єктів реалізації, не залишають місця для будь-якого розсуду з їхнього боку [10, с. 359].

Наприклад, визначеною можна вважати диспозицію, закріплену в п. 45.3 ст. 45 Податкового кодексу (далі – ПК) України, яка встановлює, що платник податків, який обирає спосіб взаємодії з контролюючим органом засобами електронного зв'язку в електронній формі, зобов'язаний під час обрання способу взаємодії повідомити контролюючому органу свою електронну адресу (адреси) шляхом внесення цієї інформації до своїх облікових даних через електронний кабінет [11];

б) частково визначені диспозиції – вказують лише на загальні ознаки поведінки, у межах яких суб'єкти уточнюють власні права й обов'язки самостійно [12, с. 110–111].

Прикладом частково визначеної диспозиції податково-правової норми є диспозиція, закріплена в п. 46.6 ст. 46 ПК України: «Якщо в результаті запровадження нового податку або зміни правил оподаткування змінюються форми податкової звітності, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, який затвердив такі форми, зобов'язаний оприлюднити нові форми звітності» [11];

в) відносно визначені диспозиції – вказують на права й обов'язки суб'єктів, але надають можливості для їх уточнення залежно від конкретних обставин [12, с. 110–111].

Наприклад, відносно визначеною можна вважати диспозицію, закріплену в п. 46.2 ст. 46 ПК України, яка визначає, що платник податку на прибуток подає разом із відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації, з урахуванням вимог ст. 137 ПК України [11];

г) альтернативні диспозиції – надають суб'єктам права можливість урізноманітнити їхню поведінку в межах, встановлених нормою [10, с. 359]. Альтернативні диспозиції вказують на настання декількох правових наслідків, але передбачають настання лише одного з них [12, с. 110–111].

Прикладом альтернативної диспозиції є диспозиція, закріплена в п. 44.7 ст. 44 ПК України, яка визначає, що коли посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати листом із повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який проводить перевірку, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків – фізичної особи або посадової особи платника податків – юридичної особи) [11];

2) за складом:

а) прості диспозиції, які передбачають один правовий наслідок [2, с. 338].

Прикладом є диспозиція, закріплена в п. 50.1 ст. 50 ПК України, яка визначає таке: «У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться в раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку» [11];

б) складні диспозиції, які передбачають декілька (скупність) правових наслідків [2, с. 338].

Прикладом складної є диспозиція, визначена в п. 49.12 ст. 49 ПК України, за якою в разі отримання відмови контролюючого органу в прийнятті податкової декларації платник податків має право: подати податкову

декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання; оскаржити рішення контролюючого органу в порядку, передбаченому ст. 56 ПК України [11];

в) альтернативні диспозиції, які передбачають настання одного з декількох сформульованих у нормі наслідків [2, с. 338].

Альтернативною є диспозиція, закріплена в п. 49.6 ст. 49 ПК України, яка визначає, що платник податків протягом п'яти робочих днів із дня отримання повідомлення про втрату або зісуття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом із копією повідомлення про втрату або зісуття поштового відправлення [11];

3) за способом викладення:

а) прості диспозиції, які лише формулюють правила поведінки, не виокремлюють його специфічні ознаки і не конкретизують деталі. Цей вид диспозиції охоплює зрозумілі і чіткі приписи, які не допускають сумнівів щодо їхнього змісту [10, с. 360].

У податково-правовій нормі прикладом простої диспозиції є диспозиція, закріплена в п. 4.2 ст. 4 ПК України, яка визначає, що загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплачені не підлягають [11];

б) розгорнуті диспозиції, що застосовуються там, де такі сумніви виникають, вони детально характеризують правила поведінки, перелічують найважливіші деталі й ознаки [10, с. 360].

Прикладом є диспозиція, закріплена в п. 12.4 ст. 12 ПК України, яка визначає, що до повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належать:

– встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених ПК України;

– визначення переліку податкових агентів за ст. 268 ПК України;

– до початку наступного бюджетного періоду ухвалення рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їхніх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке приводить до зміни податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду [11];

в) описові диспозиції – правило поведінки закріплюється повно, з деталізацією його ознак; чітко визначаються права й обов'язки учасників відносин [12, с. 111].

Прикладом є диспозиції, закріплені в ст. ст. 16, 17 ПК України, які визначають як обов'язки, так і права платників податків [11];

г) бланкетні диспозиції – закріплюються лише загальні (основні) ознаки правила поведінки, а для встановлення ознак, яких бракує, треба звертатися до норм іншого нормативного акта іншої галузі права [12, с. 111]. Бланкетні диспозиції встановлюють правило поведінки в найзагальнішій формі. Роз'яснення ж і конкретизація припису містяться в інших актах, до яких і відсилається суб'єкт реалізації [10, с. 360].

Бланкетною можна вважати диспозицію, закріплену в п. 44.2 ст. 44 ПК України, якою визначено, що платники податку, які, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13], застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат і визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень ПК України. Такі платники податку в разі застосування положень ПК України, в яких міститься посилення на положення (стандарт) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності [11];

г) відсильні диспозиції – аналогічні бланкетним із тією різницею, що для встановлення ознак, яких бракує, треба звертатися до інших частин такої норми або інших норм цієї ж галузі права [12, с. 111].

Наприклад, відсильною диспозицією податково-правової норми є диспозиція, закріплена в п. 19.3 ст. 19 ПК України, якою встановлено, що представник платника податків має права, визначені в ПК України для платників податків [11].

Висновки. На підставі вищезазначеного можна зробити висновок, що в податковому законодавстві, а саме в

Податковому кодексі України, диспозиції податково-правових норм, з урахуванням їхніх загальних та особливих ознак, мають досить об'ємну характеристику і поділяються: 1) за ступенем визначеності зафіксованого в них правила поведінки; 2) за складом; 3) за способом викладення. Їх застосування (використання) залежить від предмета податково-правового регулювання та суб'єкта податкових правовідносин. Особливістю диспозицій податково-правових норм є те, що вони містять правила поведінки для учасників податкових правовідносин та визначають їхні права й обов'язки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Нашиц А. Правотворчество: теория и законодательная техника / под ред. Д. Керимова, А. Мицкевича; пер. с румынского И. Фодор. М.: Издательство «Прогрес», 1974. 256 с.
2. Теория государства и права / под ред. С. Алексеева. М.: Юрид. лит., 1985. 480 с.
3. Кельман М., Мурашин О., Хома Н. Загальна теорія держави і права: підручник. 3-тє видання, стереотипне. Львів: Новий Світ – 2000, 2013. 584 с.
4. Сухонос В. Теорія держави і права: навчальний посібник. Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. 536 с.
5. Фінансова енциклопедія / О. Орлюк, Л. Воронова, І. Заверуха та ін.; за заг. ред. О. Орлюк. К.: Юрінком-Інтер, 2008. 472 с.
6. Куньч З. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга; Богдан, 2007. 848 с.
7. Податкова політика України: навч. посібн. / П. Мельник, З. Варналій, Л. Тарангул та ін.; за ред. П. Мельника. К.: Знання України, 2011. 505 с.
8. Кучерявенко Н. Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Х.: Легас, 2004. 600 с.
9. Шутак І., Онищук І. Юридична техніка: навчальний посібник для вищих навчальних закладів. Івано-Франківськ, 2013. 496 с.
10. Козлов В. и др. Теория государства и права: учебник / отв. ред.: А. Королев, Л. Явич. Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1987. 549 с.
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № № 13–17. Ст. 112.
12. Ведерніков Ю., Папірна А. Теорія держави і права: навч. посібн. К.: Знання, 2008. 333 с.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 40. Ст. 365.