

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО



## Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук,  
професор, академік НАПрН України,  
заслужений діяч науки і техніки України,  
перший проректор Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого  
(Харків, Україна)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8020-5748>  
[pershuy.prorektor@nlu.edu.ua](mailto:pershuy.prorektor@nlu.edu.ua)

УДК [347.73:336.22]:342.743

## ПРАВОВА ЗАБОРОНА: ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

Анотація. Принципова особливість правового упорядкування суспільних відносин обумовлює чітке розмежування конструкцій правового впливу та правового регулювання. Якщо правове регулювання передбачає реалізацію правових норм щодо організації та корегування поведінки учасників відносин, то правовий вплив ґрунтується на самому факті існування закону та органів, що його застосовують, розповсюдження інформації щодо наслідків цього, на підставі чого і йдеться про стимулювання законослухняної поведінки.

Системний вплив на поведінку учасників податкових відносин забезпечується через зобов'язання, уповноваження та заборони, які спрямовуються на організації дій та бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин. Зобов'язуючі податково-правові норми визначають межі реалізації обов'язків осіб щодо здійснення певних позитивних дій у сфері оподаткування. Конструкція уповноваження спрямована на закріплення позитивних, суб'єктивних прав учасників податкових відносин. Правові заборони пов'язуються з оцінкою поведінки особи, на підставі чого застосовуються несприятливі наслідки щодо правопорушників.

Стаття 19 Конституції України закладає фундаментальні засади щодо з'ясування правової природи публічного сенсу заборони. Встановлення таким чином того, як саме має організувати свою поведінку суб'єкт владних повноважень, законодавець запроваджує чіткі обмежувальні кордони, що виключають можливість дій такого суб'єкта іншим чином. У сенсі цього виокремлюються три складові правової заборони для суб'єкта владних повноважень у податковому регулюванні: а) участь у правовідносинах має відбуватись виключно на підставі законодавчої норми; б) межі поведінки владного суб'єкта обумовлюються закріпленими в законі повноваженнями, що унеможлиблює поведінку його через реалізацію повноважень, що не визначені законом; в) діяльність суб'єктів владних повноважень у податковій сфері має здійснюватися у режимі відповідних процедур, без порушень процедурних норм.

Ключові слова: правове регулювання оподаткування; податково-правова норма; уповноважуючі податково-правові норми; зобов'язуючі податково-правові норми;

забороняючі податково-правові норми; податкові повноваження; примус у податковому праві; податкові процедури.

Право як інструмент упорядкування поведінки членів суспільства різним чином впливає на корегування дій чи бездіяльності суб'єктів. Заслугує на увагу послідовно відстоюване Ю. Бауліним судження про те, що правове регулювання суспільних відносин і правовий вплив на них різняться між собою. Правовий вплив здійснюється через сам факт існування закону та органів, що його застосовують, через діяльність засобів масової інформації (далі – ЗМІ) щодо інформування про зміст закону та діяльність правозастосовних органів, через роботу інших державних і недержавних організацій щодо роз'яснень нормативних приписів і практики їхнього застосування, стимулюючи законослухняну поведінку певної кількості суб'єктів правовідносин і тим самим упорядковуючи відповідні суспільні відносини. Ці чинники не є юридичними засобами і їх можна назвати лише інформативним, психологічним, емоційним чи будь-яким іншим впливом на законослухняну поведінку певних суб'єктів права. Натомість правове регулювання здійснюється виключно за допомогою правових засобів<sup>1</sup>.

У першому випадку йдеться про застосування правових засобів при оцінці та породженні наслідків щодо поведінки учасників відносин, яке відбувається безпосередньо юридичними засобами. Юридичний факт, породивши умови застосування правових норм відносно поведінки конкретної особи, як раз і обумовлює динаміку виникнення та динаміку відповідного галузевого правовідношення. Що ж стосується правового впливу, то він не обов'язково передбачає участь в оцінці тих чи інших дій особи правовими засобами. Лише гіпотетична наявність можливості реалізації санкцій стосовно особи може забезпечити її пасивну поведінку, її обережність щодо тих чи інших дій, які порушують закон. Так, саме правовий вплив може передбачати і певний досвід, інформацію, що отримує особа із різних джерел (телебачення, ЗМІ, досвід інших осіб тощо) та з огляду на це корегує відповідним чином свою поведінку.

Безперечно, правове регулювання сфери оподаткування передбачає реалізацію правових засобів щодо оцінки та визначення наслідків поведінки учасників податкових відносин. Чітке визначення меж дозволеної та забороненої поведінки, що міститься у приписах податкового законодавства, гарантує безумовну реалізацію цих приписів щодо тих суб'єктів правовідносин, дії або бездіяльність яких реалізується відповідно до того, як це передбачає окрема податково-правова норма. Водночас правовий вплив щодо корегування поведінки учасників податкових відно-

<sup>1</sup> Ю. Баулін, 'Фундаментальні проблеми кримінальної відповідальності' в *Фундаментальні проблеми кримінальної відповідальності: матеріали наукового полілогу* (Баулін Ю., Пономаренко Ю. упоряд. Право 2018) 15–6.

син також має місце. При цьому хотілося б наголосити на двох аспектах. По-перше, це може відбуватися на підставі громадянської переконаності платника в доцільності та повазі до виконання податкового обов'язку. "Я – платник податку!" – ця теза, яка все частіше зустрічається у поведінці зобов'язаних осіб та виражає впевненість і переконання у слушності реалізації конституційного обов'язку громадянином<sup>2</sup>. По-друге, правовий вплив традиційно включає і отримання інформації з різних джерел щодо несприятливих наслідків при невиконанні податкового обов'язку. Саме в поєднанні цих двох (певним чином протилежних за характером) форм правового впливу і з'являється ще одна із форм упорядкування поведінки платників податків.

Єдність (галузева чи підгалузева) податково-правових норм не виключає їх внутрішньої спеціалізації, упорядкування поведінки учасників податкових відносин різними за характером засобами. Один із вихідних критеріїв класифікації податково-правових норм обумовлює їхню диференціацію залежно від дозволів, зобов'язань і заборон. Податково-правове регулювання, яке гарантується владними приписами з боку держави, обумовлює встановлення та застосування відповідних обмежень, яке гарантує публічний інтерес у податковій сфері. Таким чином відбувається заборона певних дій, що перешкоджають або унеможливають реалізацію інтересу іншого учасника відносин, або вона гарантує вимоги щодо певної поведінки через закріплення суб'єктивних прав та обов'язків та відповідних процедур їхньої реалізації.

При цьому важливо враховувати діалектичне співвідношення форм заборон та велінь, коли веління може бути виражене в формі заборони і заборона в формі веління. Безумовне веління на здійснення певних дій фактично означає заборону його нездійснення<sup>3</sup>.

Веління та заборони диференціюються залежно від того, якими чином забезпечується упорядкування обов'язків учасників податкових відносин. Веління спрямовані на встановлення тих правил, тієї поведінки, щодо якої треба діяти (вести податковий облік, сплачувати податки, надавати податкову звітність тощо), заборони організують поведінку учасників відносин, закріплюючи обов'язки утримання від тих чи інших дій. В основі такого розмежування міститься можливість і безумовність застосування примусу, що відображає примусове застосування забороняючих податково-правових норм.

<sup>2</sup> Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

<sup>3</sup> Н Кучерявенко, *Курс налогового права, т II: Введение в теорию налогового права* (Легас 2004) 163–4.

Податково-правова норма наказуючи певну поведінку учасникам податкових відносин, зобов'язує, уповноважує (дозволяє) чи забороняє здійснювати (чи не здійснювати) ті чи інші вчинки <...> Класифікація податково-правових норм за цим принципом, виражає характер впливу на поведінку осіб, що приймають участь в податкових відносинах <...><sup>4</sup>.

Ба більше, важливо мати на увазі, що зобов'язання здійснювати певні дії податково-правовою нормою фактично забороняє діяти всупереч такому припису. Тобто, зобов'язання, яке таким чином закріплено, фактично містить тіньову заборону щодо поведінки, яка відхиляється від зобов'язального припису.

Хотілося б звернути увагу на певну подвійну орієнтованість правового впливу такого зобов'язального припису. Встановлюючи обов'язок для поведінки одного суб'єкта, така норма гарантує і реалізацію вимог щодо утримання від дій, які визначені відповідною правовою заборonoю. Встановлюючи повноваження учасника податкових відносин на вчинення тих чи інших дій, заборона водночас передбачає й утримання від дій, які унеможливають реалізацію прав уповноваженої особи. Держава, гарантуючи свій інтерес правовими засобами, фактично завжди надає цьому форму веління. Водночас, залежно від мети та завдань, характеру відносин подібне веління набуває форми зобов'язання, дозволу чи заборони, залежно від чого і визначається особливість форми реалізації відповідної функції правової норми та методів її впливу на поведінку суб'єктів. 'Податково-правова норма в даному випадку відображає характер вираження державою свого веління, коли нормативний припис формується з метою дозволу, допущення чи заборони певних вчинків'<sup>5</sup>.

Зобов'язуючі податково-правові норми визначають межі реалізації обов'язків осіб здійснити певні позитивні дії у сфері оподаткування. Відбувається це через покладання на суб'єктів податкових правовідносин обов'язків вчиняти дії відповідно до передбачених нормативних приписів, будувати свою поведінку відповідно до того варіанта, який чітко відображає вимогу податково-правової норми. 'Особливістю позитивного зобов'язування <...> є націленість на покладання юридичних обов'язків активного змісту, обов'язків формувати свої активні вчинки відповідно до припису норми'<sup>6</sup>. Не можна виключати, що при відсутності подібної норми виконання податкового обов'язку все ж таки відбулося. Але виключати того, що це і не здійснилося б також не можна. Принциповим моментом в оцінці подібної ситуації є те, що подібна податково-правова норма орієнтована на регулювання динаміки податково-правових відносин, упорядкування активної поведінки учасників правовідносин.

<sup>4</sup> Кучерявенко (н 3) 164.

<sup>5</sup> Там само 165.

<sup>6</sup> Там само 166.

Водночас пасивні дії, утримання від здійснення тих чи інших вчинків не може покладатися в основу виконання податкового обов'язку, пасивно не можна здійснити облік сплату та звітність.

Уповноважуючі податково-правові норми забезпечують регламентацію правової поведінки учасників відносин, закріплюють позитивні суб'єктивні права учасників податкових правовідносин. Такі суб'єктивні права гарантують реалізацію цими особами позитивних дій. Деталізація подібних норм дає змогу виокремити як норми, вплив яких спрямований на всіх суб'єктів податкових відносин (норми-принципи, норми-дефініції тощо), так і норми, вплив яких спирається на видові особливості учасників (контролюючі органи, платники податків, податкові агенти тощо). Подібний тип податково-правових норм залишається імперативним, хоча на перший погляд може заплутати те, що на відміну від зобов'язуючої норми, при цьому може бути використана диспозитивна форма визначення такого припису.

При цьому треба враховувати дві обставини: а) диспозитивні формулювання у такому випадку не є альтернативою імперативності. Вони слугують більш зручною формою реалізації безумовного імперативного припису. Наприклад, диспозитивне укладення договору розстрочення або відстрочення в погашення податкового боргу не означає домовленостей щодо виконання чи невиконання податкового обов'язку. Цей засіб запроваджує диспозитивні форми безумовного виконання імперативного, податкового обов'язку; б) подібна форма диспозитивності у межах уповноважуючого податково-правового припису забезпечує можливість вибору ще одного типу. Ідеться про ситуацію, коли через визначення повноваження контролюючого органу закріплюється можливість різних варіантів його поведінки в межах закону, що об'єктивно обумовлює розсуд у податковому регулюванні. Принципово важливим при цьому є те, що реалізація повноваження ґрунтується на тих варіантах, які чітко закріплені в законі, а не визначаються суб'єктом владних повноважень, як йому те бажається. Забороняючі податково-правові норми орієнтуються на упорядкування пасивної поведінки учасників відносин через закріплення обов'язку утримання від певних дій. Безумовно, заборона в праві – це обов'язок, обов'язок утримання від тих дій, які містяться в приписі.

Зміст юридичних заборон, що виражаються через пасивну поведінку, забезпечують їх специфічну роль, вираження через забороняючі норми, які гарантовані відповідними видами юридичної відповідальності<sup>7</sup>. Порівнюючи із зобов'язуючою нормою, забороняюча характеризується як спільністю, так і відмінністю. Спільність передбачає наявність певної вимоги щодо поведінки учасника податкових відносин (чіткість припису,

<sup>7</sup> Кучерявенко (н 3) 171.

категоричність форми тощо), тоді як забороняюча норма, виключаючи можливість реалізації певних дій, не вимагає обов'язку вчиняти чи не вчиняти їх. Заборона зазвичай не передбачає закріплення припису, а зосереджується на описі забороненої дії та встановлює вимогу застосувати в такій ситуації певне покарання. Через це і встановлюється пов'язаність між різновидом протиправної поведінки (що фактично і є заборonoю) та несприятливими наслідками, які цьому відповідають (санкцією).

Так, саме податково-правові норми, що виражають заборону перебувають у діалектичному зв'язку з дозвільними податково-правовими нормами. Юридична форма останніх передбачає закріплення дозвільності певної поведінки, можливості вчиняти свої дії відповідно до законодавчо визначених повноважень<sup>8</sup>. Юридичні наслідки такі дозволи набувають перетворюючись в особливі уповноважуючі норми. Надаючи право діяти в межах визначених повноважень, вони фактично містять заборону діяти іншим чином, стають певним запобіжником щодо порушення кордонів дозволеної поведінки. Таким чином виникає перешкода для недозволеної поведінки, в основі якої є відхилення від того варіанта поведінки, що чітко закріплений такою нормою.

Правовий порядок у державі гарантується сукупністю засобів. Безумовно, у цій ситуації переважна більшість таких засобів пов'язується із потенційним або реальним примусом, режимами його застосування. У цьому сенсі не можна ігнорувати принципову аксіому щодо застосування примусових засобів – їх законодавче упорядкування. Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачене законодавством<sup>9</sup>. В основі реалізації примусу в публічному праві містяться як норми, які сприяють, ініціюють поведінку особи, що відображає чітке додержання законодавчого припису, так і норми, через які гарантується забороняюче призначення приписів правових норм.

Податково-правова заборона в публічному регулюванні передбачає диференціацію призначення, форми реалізації, залежно від виду учасника податкових відносин. Узагальнено це владні та зобов'язані особи. У найбільш поширеному сенсі правова заборона пов'язується з оцінкою поведінки особи, яка розглядається законодавцем як правопорушення, визначенням підстав та розміру санкцій щодо наслідків цього. Тобто найчастіше забороняюче призначення права орієнтується на закріплення оцінки та несприятливих наслідків щодо тієї особи, яка вчинила правопорушення. Водночас, на нашу думку, це досить обмежувальний підхід. Не можна виключати забороняючий вплив і щодо поведінки суб'єкта,

<sup>8</sup> Кучерявенко (н 3) 172.

<sup>9</sup> Конституція України (н 2).



який протистоїть платникові, суб'єкта владних повноважень, державного органу тощо.

Конституція України, на наше переконання, містить чіткі підстави правової заборони, яка безпосередньо стосується упорядкування поведінки владного суб'єкта. 'Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб що передбачені Конституцією та законами України'<sup>10</sup>. Таким чином, можна вважати, що подібна сукупність заборон орієнтується на організацію поведінки публічних суб'єктів, суб'єктів владних повноважень і передбачає відповідні несприятливі наслідки щодо них. Такий висновок, до речі, корелює і з усталеним у сучасній теорії кримінального права судженням про те, що встановлення для органів державної влади визначених і окреслених підстав, меж повноважень і способу їхньої діяльності одночасно є заборонаю для них на вчинення діянь поза цими підставами, межами чи способом<sup>11</sup>.

Системність такого конституційного припису виокремлює три аспекти правових заборон:

1. Участь у правовідносинах має відбуватися виключно на підставі відповідної законодавчої норми. Зрозуміло, що в основі правової спрямованості відповідної норми має бути припис, що виражає характер податкових відносин. Узагальнюючий підхід щодо цього закріплюється у Податковому кодексі України (далі – ПК України), який, визначаючи сферу дії цього акта, зосереджує увагу на регулюванні:

<...> відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства<sup>12</sup>.

Тобто фактично йдеться про другий рівень деталізації характеру податкових відносин. На першому рівні конституційний припис у ст. 67 узагальнює сферу регулювання – справляння податкового обов'язку. Уточнюючи це, ПК України і визначаються головні критерії відносин щодо справляння податків та зборів.

ПК України встановлено і певні обмеження правового впливу в регулюванні податкових відносин. ПК України:

<sup>10</sup> Конституція України (н 2).

<sup>11</sup> Див. докладніше: Ю Пономаренко, *Загальна теорія визначення караності кримінальних правопорушень* (Право 2020) 215–22; Баулін (н 1) 20.

<sup>12</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

<...> не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Кодексом України з процедур банкрутства, з банків, на які поширюються норми Закону України “Про систему гарантування вкладів фізичних осіб”, проведення комплексних перевірок з метою виявлення фінансових рахунків та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (крім особливостей функціонування єдиного рахунку, подання звітності щодо суми нарахованого єдиного внеску), зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій<sup>13</sup>.

Подібний акцент дуже важливий, бо, незважаючи на однорідність податкових відносин, виникають колізії, щодо оцінки як їх зміст, так і наслідків. Це пов'язується з тим, що сплата податків як обов'язкових платежів іноді змішується із сплатою інших обов'язкових платежів. Водночас не лише характер, а й підстави справляння обов'язкових платежів можуть бути різними. Це і передбачає різні засоби регулювання, застосування різних законодавчих норм.

З огляду на спрямованість податкового регулювання, ПК України чітко визначено – з чого складається податкове законодавство України, а саме

з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів<sup>14</sup>.

Логічним виглядає декілька уточнень. По-перше, зрозуміло, що не вся Конституція України є податковим законодавчим актом. Ідеться про декілька норм, які або безпосередньо стосуються податкового регулювання<sup>15</sup>, або опосередковано впливають на побудову податкової системи України, визначаючи адміністративно-територіальний устрій держави, компетенцію публічних суб'єктів<sup>16</sup>. По-друге, треба враховувати вплив неподаткового законодавства, яке регулює податкові відносини на межі

<sup>13</sup> Податковий кодекс України (н 12).

<sup>14</sup> Там само.

<sup>15</sup> Конституція України (н 2).

<sup>16</sup> Там само.



з податковим законодавством. Наприклад, Митний кодекс України<sup>17</sup> упорядковує відносини щодо справляння мита, але водночас сплата податку на додану вартість та акцизного податку також пов'язується із перетинанням митного кордону.

Не менш важливим при цьому є регулювання податкових відносин з позицій законності. Останнє, виступає як принципом державного управління (що реалізується в специфічній сфері), так і методом державного керівництва<sup>18</sup>.

Зрозуміло, що виключне положення владного суб'єкта (як власника коштів від податків та зборів, так і організатора податкових відносин) гарантує йому виключне становище. Для незаконного перебільшення можливостей впливу такого учасника відносин як раз і важлива "законність" як відповідний запобіжник поведінки за межами дозволеного, нехтування законодавчими нормами, які чітко обумовлюють відповідні податкові повноваження.

2. Межі поведінки владного суб'єкта обумовлюються наявними повноваженнями, які закріплені в законі та унеможливають дії або бездіяльність такого учасника відносин, які не визначені у відповідному повноваженні. Визначаючи компетенцію суб'єкта владних повноважень, його посадових осіб, законодавець делегує йому відповідні владні повноваження, реалізація яких гарантує захист публічного інтересу, реалізацію публічних завдань. На відміну від приватноправового регулювання компетенції, коли вона передбачає відповідне суб'єктивне право особи здійснювати ті чи інші дії, публічно-правовий вимір передбачає інше розуміння компетенції. Вона пов'язується не з суб'єктивним правом особи, а з формою правообов'язку. Так, наділяючи податкові органи функціями контролю, держава делегує йому не лише можливість, право здійснювати контролюючі заходи щодо оцінки поведінки платника, а й безумовний обов'язок робити це.

Повноваження публічного суб'єкта в податкових відносинах обумовлює відповідну системну ієрархію таких суб'єктів. Податкова компетенція передбачає наділення суб'єктів, що представляють владних учасників правовідносин, повноваженнями в області публічно-правового регулювання відносин оподаткування<sup>19</sup>. У цій ситуації йдеться про визначення повноважень таких суб'єктів виключно законом. Ба більше, суб'єкт, що набуває відповідні повноваження, представляє державу та територіаль-

<sup>17</sup> Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.

<sup>18</sup> Н Кучерявенко, 'Правовая природа процессуального регулирования налоговых отношений' (2012) 4 *Ежегодник украинского права* 205.

<sup>19</sup> Кучерявенко (н 3) 363.

ні громади. До того ж повноваження, що формують компетенцію владного суб'єкта в податковій сфері, мають публічно-правову природу, яка і визначає можливості та характер діяльності таких учасників відносин у сфері оподаткування.

Характеризуючи природу податкової компетенції як сукупності повноважень владного органу, треба враховувати мету<sup>20</sup>. У сенсі податкового регулювання такою метою є припис ст. 67 Конституції України, який узагальнює напрям, орієнтацію реалізації владних повноважень – контроль щодо виконання платниками свого податкового обов'язку. Тобто, таким чином, встановлюються відповідні межі втручання в оцінку поведінки зобов'язаної особи. Не менш важливим елементом податкової компетенції є об'єкти впливу, сфери відносин, на які спрямовуються такі повноваження. Через владні повноваження, які є елементом податкової компетенції, як раз і визначаються варіанти можливої поведінки, кордони прийняття рішень суб'єктами владних повноважень.

Як вже зазначалося вище, система публічних суб'єктів передбачає певну їхню ієрархію. Залежно від місця в цій системі і деталізується характер повноважень. При цьому повноваження суб'єкта, який перебуває на вищому рівні такого системного угруповання владних учасників податкових відносин, передбачають більш узагальнені форми вираження, певні принципи, які в подальшому деталізуються через повноваження інших суб'єктів. Наприклад, до податкових повноважень держави відноситься видання обов'язкових велінь щодо сфери оподаткування, забезпечення виконання таких велінь, застосування примусу щодо їх захисту. Повноваження ж органів, які представляють і забезпечують реалізацію публічного інтересу в податковій сфері, деталізуються через закріплення функцій, завдань таких органів, повноважень посадових осіб<sup>21</sup>.

Здійснення влади в сфері оподаткування забезпечуються не стільки діями держави, скільки через реалізацію компетенції спеціально створених державою органів. Саме вони і реалізують дії, що спрямовані на досягнення податкового публічного інтересу<sup>22</sup>.

Системність учасників податкових відносин гарантує і відповідну системність їхніх інтересів. Навряд чи в цій ситуації можна говорити про єдність чи однорідність публічних інтересів. Вони можуть і не збігатись, можуть конфліктувати або суперечити одне одному. Саме тому важливим є досягнення балансу інтересів як серед представників владної сторони податкового правовідношення, так і між представниками владної

<sup>20</sup> Кучерявенко (н 3) 364–5.

<sup>21</sup> Податковий кодекс України (н 12).

<sup>22</sup> Кучерявенко (н 18) 204.

та зобов'язаної особи. Невирішена конфліктність не може сприяти досягненню мети в податковій сфері.

3. Діяльність суб'єкта владних повноважень має здійснюватися у режимі відповідних процедур, без порушень процедурних норм. Податкове регулювання спрямовано не виключно на проголошення необхідності сплати податків та зборів, реалізації податкового обов'язку. Разом із встановленням матеріальних критеріїв визначення податкового обов'язку та підстав участі суб'єктів у податкових правовідносинах, воно мусить гарантувати і дії учасників податкових відносин. Саме це й обумовлює активне переплетіння матеріального та процедурного регулювання в режимі регулятивних та охоронних процедур.

<...> Існування виключно матеріальних податково-правових норм є абстрактною конструкцією, оскільки їх реалізація може забезпечуватись виключно за рахунок податково-процесуальних норм, спеціальних формалізованих податкових процедур<sup>23</sup>.

Визначаючи виключно матеріальний припис, не можливо з'ясувати особливості його застосування. Приписи матеріальних податково-правових норм передбачають вплив на права та обов'язки суб'єктів, що виражаються у їхніх відповідній поведінці. Водночас процедурне регулювання об'єктивно мусить мати матеріальну підставу, на основі якої і формуються напрями досягнення результатів правового впливу<sup>24</sup>.

Податкові правовідносини характеризують відносини між юридично нерівними суб'єктами, між владними та зобов'язаними їх учасниками, коли формуються реальні передумови для здійснення захисної функції права, реалізації охоронних податкових правовідносин. Зміст податкової процедури, її види визначаються тими відносинами, які вона опосередковує, які реалізує через поведінку суб'єкта<sup>25</sup>.

Треба погодитись із тим, що характер податкових процедур виражає певну подвійність. По-перше, зміст нормотворчих процедур гарантує можливість появи законодавчої норми, що полягає в основі податково-правового регулювання. По-друге, реалізація норм, що закріплюють податкову правоздатність, обов'язок вчиняти дії або бездіяльність згідно з податково-правовими приписами, гарантується відповідними процедурними формами.

<sup>23</sup> Кучерявенко (н 18) 201–2.

<sup>24</sup> М Кучерявенко, 'Співвідношення матеріального та процесуального в податково-правовому регулюванні' в *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції*, ч II (Алерта 2011) 143.

<sup>25</sup> М Кучерявенко, *Податкові процедури: правова природа і класифікація* (Алерта, КНТ, ЦУЛ 2009) 102.

В основі процедурного регулювання податкових відносин міститься баланс регулятивних та охоронних призначень правового впливу. Спільність регулятивної та охоронної податкової процедури не гарантує їх синонімічності або автоматичної трансформації першої в другу. Регулятивний вплив на відповідні суспільні явища передбачає визначення їх матеріального сенсу. Наприклад, матеріальним є визначення платника податку. Але в такому вигляді – це лише орієнтир для правового впливу. Системне регулятивне значення набувається виключно при відповідному процедурному забезпеченні (процедури постановки на облік зобов'язаної особи). Поєднання матеріальних і процедурних регулятивних засобів відразу обумовлює і можливість застосування певних охоронних конструкцій, реалізацію правової заборони. Так, порушення процедури постановки на облік платника унеможлиблює виділення його як правосуб'єктної особи, забороняє брати участь у податкових відносинах на законних підставах.

Процедурне забезпечення реалізації матеріальних податково-правових норм здійснюється саме через поведінку учасників податкових правовідносин.

Податкові процедури представляють собою нормативно врегульований і закріплений порядок поведінки, що поєднує нормативне регулювання (перш за все) та організаційне (в окремих випадках не врегульоване правовими нормами). Податкові процедури – закріплений порядок поведінки учасників податкових відносин<sup>26</sup>.

При цьому спрямованість процедурного впливу гарантує упорядкування поведінки як владних, так і зобов'язаних осіб. Саме таким чином розглядається можливість настання несприятливих наслідків для порушників процедурних норм і серед зобов'язаних осіб, і серед суб'єктів владних повноважень.

Дія регулятивних податково-правових норм не передбачає виникнення нових прав та обов'язків учасників і не пов'язується з передумовами виникнення охоронних податкових правовідносин.

Реалізація регулятивних податкових правовідносин має процедурний характер, <...> спрямований на здійснення саме регулятивного податкового правовідношення, а не охоронного <...> вплив на поведінку суб'єктів у рамках охоронних податкових правовідносин, припускає безумовне встановлення наявності відповідних юридичних фактів як підстави правопорушення<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Н Кучерявенко, 'Правовая природа налоговых процедур: к вопросу о понятии и классификации' в *Финансовые процедуры стран Восточной Европы* (Преснарвич Славомир ред, Белосток 2013) 39.

<sup>27</sup> М Кучерявенко, 'Правовая природа процедурного регулювання оподаткування' [2011] 2 (15) Юрист України 28.

Висновки. Реалізація регулятивного правового впливу базується на оцінці позитивної поведінки учасників, відхилення від цього як раз і породжує можливість і підстави застосування охоронних податкових процедур.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Authored books*

1. Kucheriavenko M, *Podatkovi protsedury: pravova pryroda i klasyfikatsiia* (Alerta, KNT, TsUL 2009) (in Ukrainian).
2. Kucheriavenko N, *Kurs nalogovogo prava, t II: Vvedenie v teoriyu nalogovogo prava* (Legas 2004) (in Russian).
3. Ponomarenko Yu, *Zahalna teoriia vyznachennia karanosti kryminalnykh pravoporushen* (Pravo 2020) (in Ukrainian).

#### *Edited books*

4. Kucheriavenko N, 'Pravovaja priroda nalogovyh procedur: k voprosu o ponjattii i klassifikacii' v *Finansovye procedury stran Vostochnoj Evropy* (Presnarovich S red, Belostok 2013) 39 (in Russian).

#### *Journal articles*

5. Kucheriavenko M, 'Pravova pryroda protsedurnoho rehuliuвання opodatkuвання' [2011] 2 (15) *Yuryst Ukrainy* 28 (in Ukrainian).
6. Kucheriavenko N, 'Pravovaja priroda processual'nogo regulirovaniya nalogovyh otnoshenij' (2012) 4 *Ezhegodnik ukrainskogo prava* 205 (in Russian).

#### *Conference papers*

7. Baulin Yu, 'Fundamentalni problemy kryminalnoi vidpovidalnosti' v *Fundamentalni problemy kryminalnoi vidpovidalnosti: materialy nauk. polilohu* (Baulin Iu, Ponomarenko Yu uporiad, Pravo 2018) 15–6 (in Ukrainian).
8. Kucheriavenko M, 'Spivvidnoshennia materialnogo ta protsesualnogo v podatkovopravovomu rehuliuванні' v *Finansove pravo u XXI storichchi: zdobutky ta perspektyvy: zbirnyk naukovykh prats za materialamy Mizhnarodnoi nauково-praktychnoi konferentsii, ch II* (Alerta 2011) 143 (in Ukrainian).

Mykola Kucheryavenko

### LEGAL PROHIBITION: TAX ASPECT

ABSTRACT. A fundamental feature of the legal regulation of social relations determines a clear distinction between the constructions of legal influence and legal regulation. If the legal regulation involves the implementation of legal norms regarding the organization and correction of the behaviour of the participants of the relations, then the legal influence is based on the very fact of the existence of the law and the bodies that apply it, the dissemination of information about its consequences, on the basis of which we are talking about the stimulation of law-abiding behaviour.

Systematic influence on the behaviour of participants of tax relations is provided through obligations, authorizations and prohibitions directed at the organization of actions and inactions of subjects of tax relations. Binding tax-legal norms determine the limits of the implementation of the duties of individuals to carry out certain positive actions in the field of taxation. The construction of the authorization is aimed at securing the positive, subjective rights of the participants of tax relations. Legal prohibitions are associated with an assessment of a person's behaviour, on the basis of which adverse consequences are applied to offenders.

Article 19 of the Constitution of Ukraine lays down the fundamental principles for clarifying the legal nature of the public meaning of the prohibition. It is established how the subject of authority should organize his behaviour, the legislator introduces clear restrictive boundaries that exclude the possibility of actions of such subject in another way. In this sense, three components of the legal prohibition for the subject of authority in tax regulation are distinguished: a) participation in legal relations must take place exclusively on the basis of a legislative norm; b) the limits of the behaviour of a subject of authority are determined by the powers established by law, which makes it impossible for his behaviour due to the implementation of powers that are not defined by the law; c) the activity of subjects of authority in the tax sphere must be carried out in accordance with the relevant procedures, without violations of procedural norms.

KEYWORDS: legal regulation of taxation; tax legal norm; authorizing tax legal norm; binding tax legal norm; prohibiting tax legal norm; tax authorities; coercion in tax law; tax procedures.