

КОНСТРУКЦІЇ СИСТЕМНОГО УЗГОДЖЕННЯ МАТЕРІАЛЬНОГО ТА ПРОЦЕДУРНОГО АСПЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

CONSTRUCTIONS OF SYSTEMIC ALIGNMENT OF MATERIAL AND PROCEDURAL ASPECTS IN TAX REGULATION

Бабенко К.П., аспірантка кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті автором розглянуто та проаналізовано співвідношення матеріального та процедурного регулювання податкових відносин. Наголошено, що правові засоби впорядкування поведінки учасників податкових відносин передбачають як матеріальну складову (упорядкування відносин щодо податків і зборів як сукупності публічних грошових ресурсів), так і динамічну, оскільки мета податково-правового регулювання являє собою не стале накопичення коштів за рахунок податків і зборів, а забезпечення відповідної динаміки податкових відносин.

Автор пов'язує системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні з такими конструкціями, як: предмет податкового регулювання; склад податкового механізму; зміст та складові податкового обов'язку. В контексті цього розглянуто особливості предмета податкового регулювання, що являє собою сукупність саме суспільних відносин, а не правовідносин, які забезпечують надходження коштів від сплати податків і зборів до централізованих публічних фондів.

Наголошено, що сплата податків і зборів передбачає формування централізованих грошових фондів за рахунок цих платежів, що характеризується принципом своєчасності. При цьому під своєчасністю треба розуміти дві складові: а) своєчасність сплати; б) своєчасність витрачання.

Запропоновано класифікувати обов'язкові елементи податкового механізму (в контексті співвідношення матеріального та процедурного регулювання) на дві групи: а) матеріальні елементи, які визначають економіко-правовий зміст платежу та вимагають відповідного процедурного забезпечення (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період); б) процедурні елементи, що обумовлюють динаміку виконання податкового обов'язку (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку).

Звернено увагу на колізію між нормою Податкового кодексу України та Бюджетного кодексу України щодо вживання понять «податкова система» та «податкові надходження», що може призвести до суттєвих протиріччя на стадії правозастосування. Податкова система постає джерелом бюджетних доходів та має забезпечувати питома вагу грошових надходжень для покриття бюджетних витрат.

Ключові слова: предмет податкового регулювання, податковий обов'язок, податковий механізм, комплексність, податкові відносини, матеріальне регулювання, процедурне регулювання.

In the article, the author examines and analyses the relationship between the material and procedural regulation of tax relations. It is emphasized that legal tools for arranging the behavior of participants in tax relations incorporate both a material component (ordering of relations regarding taxes and fees as a total of public monetary resources), and a dynamic one, as the objective of tax law regulation is not the constant accumulation of funds through taxes and fees but ensuring a corresponding dynamic in tax relations.

The author connects the systemic coordination of material and procedural in tax regulation with constructs such as: the subject of tax regulation; the structure of the tax mechanism; the content and components of tax obligation. In this context, the features of the subject of tax regulation are considered, which consist of a collection of societal relations, rather than legal relations that ensure the inflow of funds from the payment of taxes and fees to centralized public funds.

It is highlighted that the payment of taxes and fees entails the formation of centralized monetary funds from these payments, characterized by the principle of timeliness. In this regard, timeliness should be understood as comprising two components: a) timeliness of payment; b) timeliness of expenditure.

The author proposes to classify the mandatory elements of the tax mechanism (in the context of the relationship between material and procedural regulation) into two groups: a) material elements, which define the economic-legal content of the payment and require corresponding procedural provision (taxpayer, object of taxation, tax base, tax rate, tax period); b) procedural elements, which determine the dynamics of fulfilling the tax obligation (procedure for calculating tax, deadline and procedure for tax payment, deadline and procedure for submitting reports on tax calculation and payment).

Attention is drawn to the collision between the norm of the Tax Code of Ukraine and the Budget Code of Ukraine regarding the use of the concepts of "tax system" and "tax revenues," which can lead to substantial contradictions at the stage of law enforcement. The tax system appears as a source of budgetary revenues and must provide a specific weight of monetary inflows to cover budgetary expenditures.

Key words: subject of tax regulation, tax liability, tax mechanism, complexity, tax relations, substantive regulation, procedural regulation.

Постановка проблеми. Характер узгодження матеріальних та процедурних засад у правовому регулюванні є складною та актуальною проблемою. Насамперед треба виходити з того, що правові засоби впорядкування поведінки учасників відносин взагалі передбачають динамічну складову. Саме через них забезпечуються засади організації поведінки учасників відповідних галузевих відносин. Тому матеріальний припис щодо організації дій або бездіяльності суб'єкта майже завжди гарантується відповідними засобами організації його виконання. Здебільшого такі засоби являються і реалізуються через певні процедури. Тобто матеріальна норма може бути реалізована виключно через відповідне процедурне забезпечення.

Відповідної специфічності ця ситуація набуває через галузеве обрамлення, особливості методів регулювання та мети такого регулювання однорідною сукупністю правових норм. У рамках податкового регулювання склад-

ність узгодження матеріальної та процедурної складової підсилюється протилежним вектором інтересів платників податків та держави. Перші керуються, передусім, власним приватним інтересом, який спрямовано на забезпечення максимального економічного ефекту від власної діяльності, тоді як держава, в особі уповноважених контролюючих органів, переслідує фінансовий інтерес з метою наповнення дохідних частин бюджетів і позабюджетних фондів для подальшого фінансування різноманітних державних функцій та завдань.

На перший погляд податкове регулювання зосереджується або передбачає передусім матеріальну складову – упорядкування відносин щодо податків і зборів як сукупності грошей. Загалом це так, але метою податково-правового регулювання є не стале накопичення коштів за рахунок податків і зборів, а забезпечення відповідної динаміки цих відносин. Процедурне регулювання у сфері

оподаткування обов'язково має передбачати гарантії реалізації інтересів обох сторін податкових відносин для забезпечення максимально ефективної реалізації їх матеріальної складової та зменшення рівня напруженості між їх учасниками через протилежні за своєю природою інтереси, які вони переслідують.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичну основу дослідження становлять праці провідних учених, які на різних етапах у власних дослідженнях висвітлювали питання податкових процедур, податкового провадження та податкового обов'язку, а саме: Ю. П. Битяк, І. М. Бондаренко, А. П. Гетьман, О. О. Головашевич, Л. М. Касьяненко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Н. С. Пудрик, С. А. Семенченко, А. В. Сліденко та інші.

Постановка завдання. Метою статті є детермінація принципових рис конструкцій, на основі яких здійснюється системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні з урахуванням основоположних податково-правових та бюджетно-правових приписів.

Виклад основного матеріалу. Співвідношення матеріального та процедурного регулювання податкових відносин передбачає доволі складну їх класифікацію, «характеризуючи процесуальне регулювання податкових відносин, треба мати на увазі, що воно включає як процедури, що не виражають виключно податкову природу, так і безумовно податкові» [1, с. 28]. На цій підставі узгоджене співвідношення матеріального та процедурного породжує: нормотворчі, регулятивні та охоронні процедури. Це цілком відображає загальнотеоретичний підхід щодо процедурного структурування в будь-якій галузі права. Особливість же податкового регулювання виділяє в якості сфери впливу процедурних засобів відносини обліку, сплати, звітності, контролю та вирішення податкових спорів і притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.

Системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні пов'язане з трьома конструкціями: 1) особливостями предмета регулювання; 2) складом податкового механізму; 3) змістом та складовими податкового обов'язку.

Предмет податкового регулювання охоплює сукупність суспільних відносин, які забезпечують надходження коштів від сплати податків і зборів до централізованих публічних фондів. Розглядаючи податкові відносини як предмет правового регулювання треба чітко розмежовувати податкові відносини як суспільні відносини і податкові відносини як правові відносини. Скоріше за все, необхідно враховувати, що останні є складовою частиною перших. Суспільні відносини в сфері оподаткування включають як ті, що є об'єктом правового впливу, так і ті щодо яких не застосовуються відповідні правові форми в порядку регулювання.

Характеризуючи предмет податкового права доцільно підкреслити декілька особливостей. По-перше, ним є не правовідносини, а суспільні відносини. Тобто предмет правового регулювання є тим орієнтиром на який має спрямовуватись вплив відповідної сукупності правових норм, які об'єднані в галузь чи підгалузь. Правовідношення – це відношення, яке вже врегульоване правом, саме тому такий підхід перетворюється на тавтологію. Тобто предметом правового регулювання можуть бути лише ті відносини, які ще не врегульовані правом. Діалектичне співвідношення суспільних податкових відносин та податкових правовідносин має враховувати ще один аспект. Податкові відносини можуть існувати виключно в формі правовідносин – це аксіома, яка знайома всім фінансистам.

По-друге, відносини оподаткування можуть виникнути лише стосовно тих платежів, які закріплені в законі, тобто тих, які мають вже правове оформлення. Введення податку на певній території та виникнення на підставі цього податкового обов'язку теж обумовлено відповідною

нормативною процедурою (прийняття закону або рішення місцевої ради). Виконання податкового обов'язку передбачає законодавчо закріплені вимоги до платника (реалізація процедури постановки на податковий облік), об'єкта (податковий облік доходу, майна і т. ін.) тощо.

Обґрунтування однорідності відносин виключно через визначену сукупність платежів, які складають податкову систему України треба здійснювати досить обережно. Предмет податкового права, безумовно, визначає сферу впливу податково-правових норм. Але не треба забувати, що це регулювання здійснюється на межі з іншими правовими угрупованнями, а саме з бюджетним правом. Так відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України податкова система включає сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються на території України [2]. Водночас виходячи зі змісту ст. 9 Бюджетного кодексу України доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти. При цьому, податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори [3]. Подібна редакція формує певну колізію, бо одне й те ж явище визначається різними назвами, що може закладати суттєві протиріччя на стадії правозастосування.

Потрібно враховувати, що узгодження бюджетно-податкового регулювання якраз і становить можливість ефективного регулювання податковою системою. Остання є не лише однією зі складових (хоча й вельми важливою) бюджетних доходів, але й розглядає останній як певний орієнтир для себе. Податки не сплачуються просто так. Планування бюджетів якраз і передбачає виділення меж видаткових потреб і пошук можливих джерел їх покриття, серед яких привалюють саме надходження від податків і зборів. «Формування системи оподаткування, включення до неї певної кількості податків і зборів не є саме ціллю. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, що визначає базу – обсяг бюджетних видатків. Податкова система забезпечує основні надходження для покриття цих витрат» [4, с. 476].

По-третє, безпосередньо предметом правового впливу є ті відносини, які виникають і реалізуються в процесі організації діяльності учасників податкових відносин. У цій ситуації йдеться про активну поведінку учасників відносин. Не можна сплатити податок знаходячись в статичному положенні. Так само й реалізація процедур контролю податковими органами передбачає активну поведінку контролюючих органів. Саме така активна реалізація повноважень, прав та обов'язків і гарантує динамічний характер податкових відносин.

По-четверте, предмет податково-правового регулювання охоплює тільки ті відносини, які характеризуються критерієм однорідності, що власне й формує межі відповідної галузі чи підгалузі права. Однорідність в цій ситуації зовсім не передбачає зачиненості в податковому регулюванні. Можуть виникати і виникають ситуації, коли правовий вплив здійснюється за рахунок сумісної участі декількох галузевих інструментів. Наприклад, оподаткування земельної ділянки передбачає застосування норм податкового законодавства із урахуванням приписів земельного законодавства. Без останнього неможливо деталізувати характер об'єкта оподаткування та залежно від характеру земельної ділянки визначити суму податку для сплати.

Проблема комплексності стосується як безпосередньо механізмів, які виражають зміст тієї чи іншої категорії, так і правових засобів, які їх гарантують. Треба погодитись із доцільністю аналізу комплексності в невід'ємному зв'язку з концепцією структурованості [5, с. 16]. В цій ситуації узгоджуються тенденції об'єднання та диференціації.

Комплексність формує загальні засади впливу на певне явище, яке може бути предметом регулювання декількох галузей права. Через структурування як складових такого явища, так і правових засобів впливу формується найбільш ефективний механізм упорядкування поведінки учасників таких відносин, де кожен інститут або підгалузь застосовує властиві виключно йому найдосконаліші методи регулювання.

Зрозуміло, що комплексність при цьому розрізняється: а) може йтися про комплексність у вузькому значенні, що буде охоплювати системний вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм. У цьому випадку йдеться про побудову такої конструкції, яка об'єднує вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм. В якості прикладу може йтися про системне використання однорідних норм Податкового кодексу України; б) не можна виключати створення ефективних правових механізмів і за рахунок міжінституційного чи міжпідгалузевого впливу. Наприклад, упорядкування податкових відносин до моменту зарахування коштів на відповідні казначейські рахунки, шляхом об'єднання податкового (регулювання відносин, що формують доходи бюджетів за рахунок сплати податків і зборів) та бюджетного (регулювання кругообігу коштів виключно централізованих публічних фондів) регулювання. Так, предмет бюджетного та податкового права певним чином відрізняється, але за галузевою природою спрямований на одне й те ж – правове регулювання кругообігу публічних фінансів; в) міжгалузева комплексність може виходити як і з об'єднання правового впливу однотипних галузей права (публічних: конституційне, фінансове, кримінальне), так і з галузей, які використовують різні методи регулювання (публічних та приватних). Принциповим у цій ситуації є акцент на комплексності законодавства, що обумовлює поєднання впливу публічних та приватних законодавчих норм, але не об'єднання в єдину конструкцію приватного та публічного права. Мета й характер упорядкування відносин між учасниками в публічному податковому регулюванні залишається. Використання ж приватно-правових інструментів (угод, договорів тощо) лише створює умови цими засобами найзручніше реалізувати імперативний податковий припис.

Розуміння імперативності в податкових відносинах передбачає певне узгодження обов'язків осіб, які протистоять одне одному в податковому правовідношенні. Так, досить часто податковий обов'язок, вихідні засади регулювання якого мають конституційний характер, розповсюджують на всі податкові відносини спіраючись саме на одностороннє імперативне веління з боку публічного суб'єкта до зобов'язаних осіб. Тобто платник зобов'язаний – все, держава, територіальні громади – нічого.

«... Природа податків пов'язується не з фактом передачі коштів державі взагалі, а з передачею коштів при сплаті податків і зборів із обов'язковою умовою. Цією умовою є ефективне використання зібраних таким чином грошей для задоволення фундаментальних потреб громадян, які об'єдналися у державу. Саме для цього вони і сплачують податки, тому природа податкового обов'язку об'єктивно об'єднує обов'язки обох сторін податкового правовідношення: і зобов'язаної, і владної» [6, с. 174]. На перший погляд може скластися уява, що в такому тлумаченні штучно об'єднуються дві різні підгалузі: податкового права та публічних видатків, бо умова доцільності використання коштів від податків і зборів не передбачає упорядкування цільового їх використання. Водночас не можна виключати й обставини, в умовах яких поведінка публічного суб'єкта унеможливило виконання податкового обов'язку платнику. Це відбувається при узгодженні процедур обліку та сплати податків підприємствами критичної інфраструктури та зустрічному наданні коштів таким підприємствам у режимі бюджетної субвенції.

М. П. Кучерявенко, досліджуючи зміст предмета правового регулювання в сфері податків, наголошував на низці їх особливостей. По-перше, податкові відносини виникають у сфері оподаткування й пов'язуються з реалізацією податкового обов'язку. По-друге, підставою виникнення та динаміки податкових відносин є відповідні податково-правові норми. По-третє, податкові відносини виражають державну волю та інтереси в сфері оподаткування. По-четверте, податкові відносини характеризуються організаційно-майновим характером. По-п'яте, в основі визначення правового статусу суб'єктів податкових відносин знаходяться взаємоузгоджені сукупності суб'єктивних податкових прав та обов'язків. По-шосте, податкові відносини охороняються та гарантуються можливістю застосування засобів державного примусу. По-сьоме, податкові відносини характеризуються чітко вираженою майновою природою, бо виконання податкового обов'язку передбачає передачу коштів платникам державі або територіальним громадам [7, с. 489–492].

Сплата податків і зборів передбачає не формування грошового фонду (дохідної частини бюджету) та збереження грошей, а таке формування централізованих грошових фондів за рахунок цих платежів, яке характеризується принципом своєчасності. В цьому сенсі під своєчасністю треба розуміти дві складові: а) своєчасність сплати; б) своєчасність витрачання. Перший аспект своєчасності беззаперечно стосується процедурних особливостей реалізації податкового обов'язку. Тобто кошти за рахунок яких формуються бюджети (переважно це і є податки та збори) мають бути сплачені не лише повною мірою, але й сплачені своєчасно. Справа в тому, що своєчасне надходження коштів від сплати податків і зборів (наприклад, щомісячно) гарантує своєчасне задоволення першочергових завдань і функцій держави (сплата пенсій, заробітних плат робітникам бюджетної сфери тощо). Уявлення щодо повного, але несвоєчасного надходження коштів не є припустимим. Так ми можемо собі уявити ситуацію, коли в повній мірі всі податки будуть сплачені наприкінці року, але до цього держава вже не зможе існувати, бо не зможе задовольнити ті потреби суспільства щодо яких громадяни об'єдналися у таку інституцію як держава. Щодо другої складової конструкції своєчасності, то більшою мірою, вона не передбачає застосування податково-правових конструкцій як матеріальних, так і процедурних. У цій ситуації йдеться про коригування режиму публічних видатків, коли своєчасність пов'язується зі своєчасним виділенням коштів на публічні потреби та забезпеченням їх цільового витрачання.

Склад податкового механізму. Традиційно дискусійним питанням у податковому праві було з'ясування природи та характеру податкового механізму, складу елементів податкового механізму, співвідношення його з податковим зобов'язанням. Треба погодитись із тим, що законодавчі акти, що встановлюють окремі податки та збори відрізняються схожою, відносно стабільною, традиційною структурою. В основі побудови такого законодавчого акта є сукупність елементів податкового механізму.

Визначення правового механізму податку відсутнє в чинному законодавстві. Законодавець пішов шляхом виділення вичерпного переліку елементів, які й складають податковий механізм [2]. Тобто в Податковому кодексі України виділені елементи податкового механізму без їх деталізації на якісь групи. Водночас це не виключає наукових дискусій щодо цього. Д. А. Кобильник пропонує розподілити елементи правового механізму податків залежно від критерію участі їх у формуванні та реалізації податкового обов'язку. Так основні елементи включають групу елементів, що визначають розмір та критерії податкового обов'язку, тоді як додаткові – деталізують його виконання, форми, строки та порядок цього, не впливаючи на зміст обов'язку [8, с. 59–65].

Зі свого боку М. П. Кучерявенко наголошує на більш складному структуруванні елементів податкового механізму, він вважає за доцільне виділити [9, с. 114]: 1) обов'язкові елементи: а) основні; б) додаткові; 2) факультативні елементи. До основних елементів він відносить платника, об'єкт та ставку, аргументуючи це тим, що саме через ці елементи формується узагальнене бачення щодо підстав формування податкового обов'язку. Група додаткових елементів розподіляється на такі, що деталізують основні (предмет, база, одиниця оподаткування) та ті, що мають самостійне значення (строки та способи сплати, звітність і т. ін.). Факультативні ж елементи характеризуються необов'язковістю та підкреслюють унікальні особливості окремого податку. Вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що подібне структурування елементів податкового механізму має суто наукове значення й відповідно законодавчого виразу не отримало.

Класифікація обов'язкових елементів податкового механізму, що встановлені законом (в контексті саме аспекту співвідношення матеріального та процедурного регулювання) може здійснюватися й за іншою ознакою. Всі елементи податкового механізму, що закріплені в ч. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України можна розділити на дві групи:

а) матеріальні елементи, які передбачають відповідне процедурне забезпечення (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період). Ця група елементів має, беззаперечно, матеріальну природу, але закріпивши їх в якості складової податкового механізму необхідно чітко розуміти, що без відповідних засобів їх реалізації не можна обійтись у жодному разі. Достатньо лише посылитися на приклад із платником податку. Так платниками податку відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [2].

Але поява платника податку як правосуб'єктної особи може бути лише після реалізації процедур постановки на податковий облік, набуття відповідної ідентифікації в податкових реєстрах. Тобто подібні матеріальні елементи є певним чином умовні та можуть бути реалізовані лише при забезпеченні відповідними процедурами. Без цього вони залишаються певними гаслами.

б) процедурні елементи податкового механізму (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку). Подібна група елементів податкового механізму має суто процедурний характер. В якості обов'язкових елементів закріплені відповідні типи податкових процедур. При цьому важливо враховувати принцип узгодженості цих елементів податкового механізму з конструкцією податкового обов'язку, який якраз і передбачає реалізацію обов'язку з обліку, сплати та звітності.

Зміст та складові податкового обов'язку. Як уже зазначалося вище, зміст податкового обов'язку визнача-

ється імперативними методами правового регулювання. Треба погодитись із тим, що державне управління в сфері фінансів (особливо податків) вимагає підкорення суб'єкта вимогам владної особи.

Певна кількість обов'язкових елементів податкового механізму пов'язується з характером податкового обов'язку. В контексті цього йдеться про узгодження ст. 7 Податкового кодексу України, де в якості обов'язкових елементів податкового механізму, закріплено порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку та строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку та ст. 36 Податкового кодексу України. Відповідно до останньої, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України [2].

Висновки. Узагальнюючи, системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні можна пов'язати з трьома конструкціями: 1) особливостями предмета регулювання; 2) складом податкового механізму; 3) змістом та складовими податкового обов'язку.

Предмет податкового права можна охарактеризувати такими його особливостями: 1) ним є не правовідносини, а суспільні відносини; 2) відносини оподаткування можуть виникнути лише стосовно тих платіжів, які закріплені в законі; 3) визначає сферу впливу податково-правових норм; 4) безпосередньо предметом правового впливу є ті відносини, які виникають і реалізуються в процесі організації діяльності учасників податкових відносин; 5) охоплює тільки ті відносини, які характеризуються критерієм однорідності.

Комплексність потрібно розглядати як таку, що формує загальні засади впливу на певне явище, яке може бути предметом регулювання декількох галузей права. Через структурування як складових такого явища, так і правових засобів впливу, формується найбільш ефективний механізм упорядкування поведінки учасників таких відносин, де кожен інститут або підгалузь застосовує властиві виключно йому найдосконаліші методи регулювання.

Встановлюючи сукупність елементів податкового механізму законодавець не розмежує їх і не закладає специфічну різницю в режимі їх реалізації, за виключенням встановлення податкових пільг. Змістовний аналіз положень ст. 7 Податкового кодексу України щодо порядку встановлення елементів податкового механізму свідчить про наявність концепції, відповідно до якої щодо закріплення переліку як матеріальних, так і процедурних елементів податкового механізму встановлено обов'язок, тоді як щодо пільг – право, можливість.

Виходячи з позиції законодавця, всі елементи податкового механізму розподілено на обов'язкові та факультативні. Встановлено, що класифікація обов'язкових елементів податкового механізму, закріплених у ст. 7 Податкового кодексу України (в контексті саме аспекту співвідношення матеріального та процедурного регулювання), може здійснюватися паралельно за ознакою способу впливу на відносини з їх реалізації на дві групи: а) матеріальні елементи, які передбачають відповідне процедурне забезпечення; б) процедурні елементи податкового механізму.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2(15). С. 26–29.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1321> (дата звернення: 02.07.2023).
3. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 05.07.2023).
4. Правова система України: історія, стан та перспективи: у 5 т. / Акад. прав. наук України. Харків: Право, 2008. Т. 2: Конституційні засади правової системи України і проблеми її вдосконалення / за заг. ред. Ю. П. Битяка. 576 с.
5. Кучерявенко М. П. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20.
6. Кучерявенко М. П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181.
7. Кучерявенко М. П. Курс податкового права. У 6 т. ТІІ: Введення в теорію податкового права. Харків: Легас. 2004. 600 с.
8. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2002. 206 с.
9. Кучерявенко М. Правовий механізм податку. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. №4 (31). С. 112–115.