

УДК 342.951

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.3.37>**А. В. Молчанова**

аспірант кафедри адміністративного права, процесу та адміністративної діяльності
Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ

ЗАКОННІ ВИМОГИ ПОСАДОВИХ ОСІБ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЯК ФОРМА РЕАЛІЗАЦІЯ ЇХ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ

У статті проаналізовано особливості правового статусу податкових органів та адміністративно-правового статусу їх посадових осіб. Зазначено, що податкова служба є колективним суб'єктом адміністративного права, наділений владними повноваженнями та покликаний виконувати публічні функції. Визначено ознаки та сформульоване авторські поняття адміністративно-правового статусу посадових осіб податкових органів як визначених нормами податкового та адміністративного законодавства мети, завдання, функцій, принципів, гарантій діяльності, сукупності прав і обов'язків посадових осіб податкових органів, які реалізується в системі правовідносин із платниками податків та органами публічної влади, що пов'язані із виконанням функцій з адміністрування податків та зборів, надання консультацій платникам податків та здійснення контрольної діяльності щодо своєчасності подання передбаченої законом звітності, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів, а також порядок набуття, зміни та припинення цього статусу, відповідальність та правила взаємодії з іншими суб'єктами в публічно-правових відносинах. Охарактеризовано категорію законна вимога посадових осіб податкових органів та визначено її ознаки: за змістом це усне чи письмове звернення посадових осіб податкових органів до платників податків, органів місцевого самоврядування та державних органів із вимогою надати інформацію, документи, вчинити певні дії чи утриматись від них, що передбачені податковим законодавством; предметом вимоги є інформація, документи, дії чи бездіяльність; суб'єктами такої законної вимоги є посадові особи податкових органів, наділені законом відповідними правами; мета – створення гарантій та умов для реалізації податковими органами їх завдань та функцій; за невиконання такої вимоги передбачена юридична відповідальність.

Ключові слова: правовий статус, адміністративно-правовий статус, посадова особа, гарантії, права, законна вимога, податкові органи.

Постановка проблеми. Фінансова система є основою функціонування держави і на скільки вона буде збалансована в більшій мірі залежить від ефективності державних органів, що реалізують державну політику у цій сфері. Оскільки головним призначенням фінансів, наголошує С.М. Попова є грошове забезпечення функціонування держави, то саме держава для забезпечення свого належного фінансового стану створює спеціальні органи виконавчої влади, до яких належить і державна податкова служба, наділяючи їх певними повноваженнями [1, с. 93]. О. С Ярмоленко передумовами створення єдиної системи державних орга-

нів, які спеціалізувалися б виключно на забезпеченні справляння податків, визначає необхідність регулярного й постійного формування дохідної частини бюджету протягом усього фінансового року за рахунок насамперед податкових надходжень [2, с. 128].

Мінливість та швидкоплинність зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на фінансову політику держави обумовлюють довгу історію модернізації податкових органів. Водночас національне законодавство не встигає змінюватись та встановлювати відповідні правові гарантії забезпечення виконання законних вимог податкових органів, що відображається у адміністративному деліктному законодавстві.

За результатами соціологічного дослідження на авторитет податкових органів найбільш негативно впливають такі чинники: нестабільність та недосконалість податкового законодавства та часті зміни в законодавстві, бюрократизм, високі ставки податків, неоднозначне тлумачення законодавчих вимог, значні штрафні санкції, корупція, тобто більшість позицій, за якими проводилося дослідження громадської думки, так чи інакше пов'язані з недосконалістю законодавства, зазначає С. Івасенко [3, с. 238].

На сьогодні система органів, що реалізують державну податкову політику переживає черговий етап реформування, що пов'язаний із необхідністю забезпечення інституційної спроможності цієї служби. Наказом Державної податкової служби України (ДПС) від 10.12.2019 року № 205 була затверджена місія та стратегічні цілі діяльності цієї служби. Так, місія ДПС визначає, що вона ефективно адмініструє податки, збори та платежі, надає якісні та зручні послуги платникам та, як наслідок, забезпечує надходження до бюджету задля економічного та соціального добробуту країни [4]. Стратегічні цілі діяльності ДПС до 2022 року були визначені наступні: 1) створення єдиної юридичної особи та ефективного управління діяльністю; 2) ефективне адміністрування податків, зборів, платежів; 3) формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві; 4) протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів; 5) формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди [4]. Таким чином спостерігаємо тенденції згідно яких ДПС поступово скорочує свої контрольні функції та змінює вектор діяльності на адміністрування та консультування. Водночас зміни у правовому статусі ДПС впливають і на адміністративне деліктне законодавство, оскільки потребують уточнення норми Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП), що передбачають відповідальність за вчинення податкових правопорушень та не виконання законних вимог посадових осіб ДПС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правовий статусу та адміністративно-правовий статусу фізичних та юридичних осіб як правові категорії, їх зміст та структура вивчались такими вченими як В. Б. Авер'янов, Д.М.Бахрах, Ю.П. Битяк., В.В. Галуцько, Т.О. Коломоєць, Н. В. Лебідь, С. В. Лопатін, П.С. Лютіков, Т. О. Мацелик, А.Г. Стеценко, О.П. Сікорський, О. С. Ярмоленко.

Безпосередньо питанням правового статусу органів оподаткування присвятили свої роботи такі вчені як: С. М. Аксюков, О. О. Бандурка, О.О. Бриганець, А. В. Головач, С. М. Попова та інші.

І хоча впродовж останніх років дослідження особливостей діяльності органів ДПС України та їх правового статусу сучасними науковцями проводилося досить активно, наголошує А.В. Мартинюк, окреслені проблеми не можна вважати вирішеними ні у практичному, ні в теоретично-методологічному аспектах [5, с. 111]. На наш погляд, ця тематика наукового пошуку набуває особливої актуальності в сучасних умовах модернізації самої служби, корегування її місії та завдань. І оскільки не достатньо дослідженими є питання правового статусу податкових органів у сучасних умовах, то ще менше приділено уваги правовим гарантіям реалізації законних вимог цих контролюючих органів, а саме адміністративній відповідальності за їх не виконання.

Мета статті. Основною метою цієї статті є з'ясування змісту категорії адміністративно-правовий статус податкових органів та їх посадових осіб його співвідношення із поняттям правовий статус. Для досягнення поставленої мети потребують вирішення наступні завдання: висвітлення наукових підходів до категорій правовий статус та адміністративно-правовий статус; з'ясування правових засад, що визначають статус податкових органів та їх посадових осіб; визначення місця та змісту законної вимоги посадових осіб податкових органів у складі їх адміністративно-правового статусу, а також формулювання пропозиції перспективного удосконалення адміністративного деліктного законодавства в частині відповідальності

за невиконання законних вимог податкових органів.

Виклад основного матеріалу. На думку О. О. Бандурки, стратегічною метою податкової політики в сучасній Україні є створення стабільної та ефективної податкової системи, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів [6, с. 8]. Функціонування податкової системи не можливо без ефективної податкової служби, якісна робота якої значною мірою залежить від її правового статусу. Питання про сутність правового статусу податкової служби та її посадових осіб, наголошує А.В. Мартинюк, має важливе значення, оскільки його визначення на рівні науково-практичних узагальнень дозволяє більш повно розуміти розподіл завдань, функцій та обов'язків, закріплених у нормативних актах у такому порядку, який би забезпечив підвищення ефективності їх діяльності [5, с. 113].

Адміністративна відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби передбачена ст. 163-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Проте, наголошує О.С. Ярмоленко, у зв'язку з набуттям чинності Податковим кодексом України багато проблем у цій сфері загострилося, зокрема, це обумовлено змінами у визначенні правового статусу посадових (службових) осіб органів Державної податкової служби, особливо такого його важливого елемента як права [7, с. 39]. С.М. Попова вважає, що рівень ефективності діяльності податкової служби значною мірою залежить від її правового статусу. Питання про сутність правового статусу органів ДПС має важливе значення, оскільки його визначення на рівні науково-практичних узагальнень дозволяє більш повно розуміти розподіл завдань, функцій та обов'язків, закріплення їх у нормативних актах у такому порядку, який би забезпечив підвищення ефективності їх діяльності [8, с. 93]. Таким чином, конкретизація адміністративно-правового статусу податкових органів та їх посадових осіб важлива як для ефективності всієї системи оподаткування так і для кваліфікації дій правопорушників як

невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів.

С.М. Аксюков стверджує, що у Податковому кодексі України визначено такі категорії, що входять до структури адміністративно-правового статусу уповноваженого центрального органу виконавчої влади з доходів та зборів як функції органів державної податкової служби та їх обов'язки, питання проходження служби їх посадовими особами, окремі питання відповідальності посадових осіб податкових та митних органів, скасування та оскарження рішень цих органів та інше [9, с. 2015]. Функцій органів державної податкової служби та їх базовий перелік встановлені у ст. 19 Податкового кодексу України [10]. До них, наголошує С.М. Аксюков, законодавцем віднесено різноманітні види контролю у сфері адміністрування податків та зборів, забезпечення реєстраційної діяльності, надання різного роду послуг платникам податків, забезпечення діяльності власних підрозділів та інших органів державної влади, а у ст. 20 Податкового кодексу України надано уповноваженому центральному органу виконавчої влади з реалізації державної податкової політики низку прав щодо проведення перевірок платників податків, висунення вимог про усунення порушень, звернення до суду та інших органів державної влади, застосування санкцій у разі виявлення порушень з боку платників податків, отримання інформації у межах компетенції тощо [9; 10]. Положення про Державну податкову службу України, затверджене 6.03.2019 року Постановою Кабінету Міністрів України № 227 містить ще більш розширене коло контрольних повноважень цієї служби [11]. Із зазначеного можна зробити висновок, що вчені, що досліджували правовий статус податкових органів та їх посадових осіб по різному підходили до визначення їх адміністративно-правового статусу та відповідно змісту такої форми його реалізації як законні вимоги.

Проблеми правового статусу як правової категорії знайшли своє відображення в роботах різних науковців. Розглядаючи вихідне поняття «статус» як юридичну категорію О.С. Ярмоленко вказує на необхідність використання його лексич-

ного значення в основі правових визначень, а саме в перекладі з латини воно розуміється як «стан» і «становище», позначаючи у своєму первісному значенні й загальне становище окремої особи у суспільстві, і сукупність усіх її юридичних прав та обов'язків [2, с. 129].

В більшості своїх досліджень вчені спираючись на словникове значення терміну «статус» та визначають правовий статус наступним чином. О.П. Угровецький зауважує, що правовий статус фізичної або юридичної особи характеризується та визначається їх організаційно-правовою формою, свідоцтвом про реєстрацію правами та обов'язками, відповідальністю, повноваженнями, що впливають із законодавчих та нормативних актів [12, с. 95]. В. С. Лопатін зауважує, що під статусом суб'єкта права звичайно розуміють його правовий стан, що характеризується комплексом юридичних прав і обов'язків [13, с. 277]. В. С. Венедиктов та М. І. Іншин наголошують, що правовий статус особи у суспільстві визначається перш за все сукупністю наданих їй законом прав та обов'язків, системою гарантій забезпечення перших та необхідністю нести відповідальність за порушення останніх [14, с. 5]. А.В. Мартинюк вважає, що правовий статус будь-якого державного органу залежить від його підпорядкованості, повноважень та компетенції, мети діяльності, функцій та завдань, які встановлюються відповідними законодавчими і нормативними актами [5, с. 113].

Правовий статус посадових осіб органів ДПС, їхні права та обов'язки визначаються Конституцією України, Податковим Кодексом, а в частині, що не регулюється ним, Законом України «Про державну службу» та іншими законами [10].

Оскільки адміністративна відповідальність за невиконання законних вимог податкових органів встановлені у статті 163-3 КУпАП, то гарантії виконання платниками податків їх обов'язків щодо виконання законних вимог органів оподаткування знаходяться у площині адміністративно-правових відносин, а тому важливим є визначення змісту адміністративно-правового статусу податкових органів.

Адміністративно-правовий статус суб'єктів вчені визначають по різному: сукупність суб'єктивних прав і обов'язків, що реалізуються у рамках як адміністративних правовідносин, так і поза ними [15, с. 64]; як сукупність прав, обов'язків та гарантій їх реалізації, що визначені у нормативних актах [16, с. 90]; комплекс конкретно визначених установлених законом й іншими нормативно-правовими актами сукупність суб'єктивних прав і обов'язків особи, що гарантують її участь в управлінні державними справами й задоволення публічних та особистих інтересів через діяльність державної влади й органів місцевого самоврядування [17, с. 67-68]; комплекс конкретно визначених суб'єктивних прав і обов'язків, які закріплені за відповідним суб'єктом нормами адміністративного права [18, с. 194]; сукупність прав, обов'язків та гарантій їх реалізації, закріплених у нормах адміністративного права [16, с. 90-91].

Для найкращої ілюстрації відмінностей категорій правовий статус та адміністративно-правовий статус необхідно навести ознаки останнього, що були конкретизовані Т.О. Мацелик, а саме: 1) урегульованість адміністративно-правовими нормами; 2) визначення меж діяльності суб'єкта щодо інших осіб; 3) визначення сфери його реалізації у межах таких блоків правовідносин: публічне управління; відносини адміністративних послуг; відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність; відносини відповідальності суб'єктів суспільства (індивідуальних і колективних) за порушення встановленого публічною адміністрацією порядку і правил; 4) структурованість [19, с. 78].

Ще однією актуальною проблемою у цій сфері є не узгодженість наукових позицій щодо елементного складу адміністративно-правового статусу. Так, Ю.П. Битяк до елементів правового статусу зараховує права та обов'язки, гарантії цих прав і відповідальність за невиконання обов'язків [20, с. 43]. О.В. Петришин – юридичні державно-владні повноваження; юридичну відповідальність [21, с. 41]. Н. В. Лебідь визначає адміністративно-правовий статус державних інспекцій

в Україні як складну правову конструкцію, яка включає в себе такі елементи: цілі, завдання, функції, компетенцію, організаційний блок елементів, відповідальність [22, с. 8]. С. В. Осауленко, аналізуючи адміністративно-правовий статус Кабінету Міністрів України, вважає, що його структуру становлять, крім прав і обов'язків, також завдання та функції [23, с. 10]. Таким чином, прихильники вузького підходу до розуміння категорії правового статусу суб'єкта права, відносять до складу його елементів лише права й обов'язки таких суб'єктів, а усі інші елементи - мають допоміжний характер, а вчені які дотримуються широкого підходу до розуміння структури правового статусу суб'єкта права, відносять ряд інших елементів, такі як правосуб'єктність, принципи, гарантії, відповідальність, законність, правопорядок, правосвідомість, гуманізм, справедливість тощо, зазначає Т.О. Мацелик, [19, с. 103]. Деякі представники широкого підходу до елементів структури адміністративно-правового статусу суб'єкта об'єднують їх у певні групи.

На наш погляд найбільш виваженим та таким, що охоплює широке коло наукових поглядів на склад адміністративно-правового статусу є позиція Д. М. Бахраха. Цей вчений визначає, що адміністративно-правовий статус складається з трьох блоків: 1) цільовий, який визначає норми про цілі, завдання і функції, принципи діяльності; 2) організаційно-структурний, який складається з правових приписів, що регламентують порядок утворення, реорганізацію, ліквідацію органу, його структуру, лінійну і функціональну підпорядкованість; 3) компетенцію як сукупність владних повноважень і підвідомчості [24, с. 85]. На наш погляд, визначаючи адміністративно-правовий статус податкових органів та їх посадових осіб необхідно за концепцією Д.М. Бахраха, яка найбільш широко враховує усі аспекти досліджуваної проблеми.

Основна відмінність між структурою адміністративно-правового статусу індивідуальних та колективних суб'єктів права, наголошує Т.О. Мацелик, полягає у тому, що останні мають дещо складніший правовий статус, що пов'язано з особливостями

їх утворення та функціонування. Зокрема, до адміністративно-правового статусу колективних суб'єктів права належить також адміністративна компетенція, тобто законодавчо встановлене коло повноважень такого суб'єкта. Таким чином, правовий статус юридичних осіб визначається через їх компетенцію, тобто права і обов'язки цих осіб, зафіксовані в чинному законодавстві. Т.О. Мацелик говорить про державні органи, підприємства, установи та організації, правовий статус яких у концентрованому вигляді відображається у законах, положеннях, статутах та інших нормативно-правових актах про цих суб'єктів. Від повноти юридичної фіксації повноважень залежить ефективність діяльності юридичної особи [19, с. 117].

Спеціальний правовий статус посадових осіб органів Державної податкової служби закріплений у статтях 341–347 розділу XVIII Податкового кодексу України, відповідно до яких унормовано деякі принципові положення щодо визначення правового та соціального статусу посадових осіб органів ДПС України, наголошує О.С. Ярмоленко. Зокрема, законодавець визначив розуміння служби в податкових органах, якою є професійна діяльність придатних до неї за станом здоров'я, освітнім рівнем та віком громадян України, що пов'язана з підготовкою пропозицій щодо формування єдиної державної податкової політики та політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, забезпеченням їхньої реалізації, а також зі здійсненням контролю за додержанням податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи Державної податкової служби [10; 2, с. 131]. Не менш важливе положення, на думку О.С. Ярмоленко, міститься в статті 342 коментованого законодавчого акта, яка визначає поняття посадової особи органів ДПС, до яких належать особи, котрі мають освіту за фахом та відповідають кваліфікаційним вимогам, установленим центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [10; 2, с. 131].

О.О. Бригинець у своїй дисертації «Адміністративно-правовий статус державної

податкової служби України» висловлює думку, що компонентами адміністративно-правового статусу державної податкової служби України слід визначити: 1) цільовий, який включає в себе принципи, цілі, завдання та функції здійснення цього органу державної влади; 2) структурно-організаційний, який включає в себе регулювання порядку створення, реорганізації, ліквідації, процедури діяльності, право на офіційні символи, лінійну та функціональну підпорядкованість, 3) компетенційний, який включає в себе сукупність владних повноважень стосовно прав та обов'язків, які пов'язані із здійсненням влади, участю в управлінських відносинах, а також право видавати певні акти: підвідомчість, правове закріплення об'єктів, предметів, справ на які поширюються владні повноваження [25, с. 13].

Особливість адміністративно-правового статусу працівників органів Державної податкової служби визначає О.С. Ярмоленко, який вважає, що вони полягають у тому, що: а) їхні права та обов'язки встановлюються в межах компетенції органів, у яких вони перебувають на державній службі; б) діяльність державного службовця ДПС підпорядкована виконанню завдань, покладених на відповідний підрозділ чи службу, і носить офіційний характер; в) службові права та обов'язки характеризуються єдністю, своєрідність якої полягає в тому, що їхні права одночасно є обов'язками, адже вони повинні використовуватися в інтересах служби, а обов'язки – правами, бо інакше обов'язки неможливо буде здійснити; г) здійснення службовцем органів ДПС своїх прав та обов'язків гарантується законодавством; г') законні приписи та вимоги працівника органів ДПС повинні виконуватися всіма, кому вони адресовані; д) для них передбачені певні пільги, а також підвищена відповідальність за вчинення правопорушень [2, с. 133]. Таким чином О.С. Ярмоленко визначає правовий статус посадових та службових осіб органів ДПС як передбачену в нормативно-правових актах систему прав, обов'язків та юридичну відповідальність окремої категорії працівників, що виконують завдання здійснення контролю за додер-

жанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів, неподаткових доходів, установлених законодавством та інших передбачених податковим законодавством [2, с. 133].

Таким чином, можна зробити висновок, що основними елементами адміністративно-правового статусу податкових органів та їх посадових осіб є їх права та обов'язки, обумовлені поставленими перед ними завданнями, що реалізуються через законні вимоги, які пред'являються ними до платників податків – фізичних та юридичних осіб усіх форм власності.

Водночас адміністративно-правовий статус податкових органів та їх посадових осіб на сьогодні переживає етап модернізації. План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів що реалізують державну податкову політику, затверджений Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542, визначає основні завдання щодо підвищення інституційної спроможності ДПС та модернізації їх контрольної-перевірочної роботи у сучасних умовах, наприклад такі як : запровадження ефективної організаційної структури, що побудована за функціональним принципом, відновлення управлінської вертикалі ДПС, спрямоване на якісне та своєчасне виконання такими органами покладених на них обов'язків; моніторинг і систематизація результатів розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку і доведення їх до відома інших підрозділів ДПС з метою уніфікації підходів до адміністрування податків, зборів, платежів та підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи; забезпечення безперебійної роботи та контрольних процедур щодо дотримання податкового законодавства; здійснення оцінки та контролю за виконанням ключових показників ефективності ДПС; проведення оперативного моніторингу за здійсненням заходів з реалізації реформи ДПС на основі ключових показників ефективності, встановлених Мінфіном; створення уніфікованої системи вимірювання та оцінки задоволеності бізнесу рівнем

обслуговування податкових органів; удосконалення процедури податкових перевірок шляхом розмежування між обов'язковими перевірками під час ліквідації, на вимогу інших установ та цільовими перевірками, пов'язаними з високим рівнем ризиків порушень законодавства; забезпечення використання системи аналізу ризиків для проведення доперевірочного аналізу та всіх видів перевірок; поступове запровадження електронної документальної перевірки всіх платників податків; інституційне посилення та виокремлення підрозділів, що виконують функції контролю за трансфертним ціноутворенням тощо [26]. Завдання, поставлені перед ДПС України вказують на зміну її правового статусу, що обумовлює конкретизацію її законних вимог до платників податків та правових гарантії їх виконання. Проте без удосконалення адміністративного деліктного законодавства, що передбачає адміністративну відповідальність за невиконання законних вимог податкових органів більшість заходів реформування цієї служби в частині модернізації її функцій не будуть мати відповідні гарантії та очікувані результати реалізації.

Висновки. Таким чином, оскільки відповідно до п. 1 Положення про ДПС, вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а згідно п. 15 ДПС є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства і банках, то її адміністративно-правовий статус визначається через права і обов'язки, зафіксовані у цьому положенні та у Податковому кодексі України. З урахуванням зазначеного можна стверджувати, що ДПС є колективним суб'єктом адміністративного права, наділений владними повноваженнями та покликаний виконувати публічні функції.

З урахуванням зазначеного можна виокремити ознаки адміністративно-пра-

вового статусу посадових осіб податкових органів: 1) за змістом це сукупність встановлених податковим та адміністративним законодавством їх прав, обов'язків і відповідальності; 2) реалізується в системі правовідносин, що пов'язані із виконанням функцій податковими органами, передбачених ст. 19.1 Податкового кодексу України, що реалізуються за напрямками адміністрування податків та зборів, надання консультацій платникам податків та здійснення контрольної діяльності щодо своєчасності подання передбаченої законом звітності, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів; 3) проявляється при взаємодії із платниками податків всіх організаційно-правових форм та форм власності, органами місцевого самоврядування та державними органами; 4) його структуру складають такі компоненти: цільовий, який включає норми про цілі, завдання і функції, принципи, гарантії діяльності посадових осіб податкових органів; організаційно-структурний, який складається з правових приписів, що регламентують порядок зайняття посади, переміщення по службі, звільнення; компетенційний, який визначає сукупність владних повноважень, права та обов'язки; 5) призначення – визначення правових засад регулювання суспільних відносин за участю посадових осіб податкових органів у сфері нарахування та сплати податків і зборів.

Таким чином пропонуємо адміністративно-правовий статус посадових осіб податкових органів розуміти як визначені нормами податкового та адміністративного законодавства мета, завдання, функції, принципи, гарантії діяльності, сукупність прав і обов'язків посадових осіб податкових органів, які реалізується в системі правовідносин із платниками податків та органами публічної влади, що пов'язані із виконанням функцій з адміністрування податків та зборів, надання консультацій платникам податків та здійснення контрольної діяльності щодо своєчасності подання передбаченої законом звітності, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів, а також порядок набуття, зміни

та припинення цього статусу, відповідальність та правила взаємодії з іншими суб'єктами в публічно-правових відносинах.

В свою чергу законна вимога посадових осіб податкових органів як форма реалізації їх адміністративно-правового статусу, на наш погляд має такі ознаки: 1) за змістом це усне чи письмове звернення посадових осіб податкових органів до платників податків, органів місцевого самоврядування та державних органів із вимогою надати інформацію, документи, вчинити певні дії чи утриматись від них, що передбачені податковим законодавством; 2) предметом вимоги є інформація, документи, дії чи бездіяльність; 3) суб'єктами такої законної вимоги є посадові особи податкових органів, наділені законом відповідними правами; 4) мета – створення гарантій та умов для реалізації податковими органами їх завдань та функцій; 5) за невиконання такої вимоги передбачена юридична відповідальність.

З урахуванням зазначеного законні вимоги посадових осіб податкових органів можна визначити як усне чи письмове звернення посадових осіб податкових органів до платників податків чи органів публічної влади із вимогою надати інформацію, документи, вчинити певні дії, що передбачені податковим законодавством, спрямовані на створення гарантій реалізації податковими органами їх завдань, і за не виконання якої встановлена юридична відповідальність.

З урахуванням сучасного стану та перспектив модернізації ДПС та посилення їхньої інституціональної спроможності є потреба в науковому дослідженні у наступних наукових роботах питань удосконалення адміністративного деліктного законодавства щодо відповідальності за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів.

Список використаної літератури:

1. Попова С. М. Фактори, що визначають правовий статус органів Державної податкової служби. *Право і Безпека*. 2011. № 3. С. 92-95. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2011_3_22 С. 93
2. Ярмоленко О. С. Особливості правового статусу посадових та службових осіб органів державної податкової служби України. *Правовий часопис Донбасу*. 2020. № 2. С. 127-134. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pppd_2020_2_17
3. Івасенко С. Запобігання корупційним ризикам у податкових органах України. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2015. Вип. 10. С. 238-245. URL: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2015/2015_01\(24\)/26.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2015/2015_01(24)/26.pdf)
4. Про затвердження місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року. Наказ Державної податкової служби України від 10.12.2019 року № 205 із змінами від 26.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0205912-19/ed20211122#Text>
5. Мартинюк А. В. Щодо правового статусу працівників органів державної податкової служби та податкової міліції зокрема. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 7. С. 110-115. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmj_2012_7_17
6. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні: монографія. Харків: ХНУВС, 2005. 504 с.
7. Ярмоленко О.С. Об'єкт правопорушення у виді невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби України. *Європейські перспективи* №2. 2020. С. 38-45. URL: http://ep.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/2021/02/ER_2020_2-5.pdf
8. Попова С. М. Фактори, що визначають правовий статус органів Державної податкової служби. *Право і Безпека*. 2011. № 3. С. 92-95. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2011_3_22
9. Аксюков С. М. Правове регулювання адміністративно-правового статусу уповноваженого центрального органу виконавчої влади з доходів та зборів у Податковому кодексі України. *Право і суспільство*. 2013. № 6. С. 213-217. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2013_6_49
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010. Офіційний вісник України. 2010. № 92.
11. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2272019%D0%BF>
12. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, адміністрування, реформування: монографія. Харків: Золота миля, 2009. 328 с.
13. Лопатін С. В. Правовий статус громадян як суб'єктів адміністративно-правових

- відносин в інформаційній сфері. Форум права. 2010. No 2. С. 277–282.
14. Венедиктов В. С., Іншин М. І. Статус працівників органів внутрішніх справ України як державних службовців : наук.-практ. посіб. Харків : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2003. 188 с.
 15. Коломоєць Т.О. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. Київ. Юрінком Інтер, 2011. 576 с.
 16. Стеценко А.Г. Адміністративне право України. Навчальний посібник. Київ, Атіка. 2007. 624 с.
 17. Григораш О. І. Суб'єктивні права й обов'язки – елементи адміністративно-правового статусу особи. Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 273 : Правознавство. Чернівці : Рута, 2005. С. 67–71
 18. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч.: у 2 т. / ред. колегія: В. Б. Авер'янов (голова). Київ: Вид-во «Юридична думка», 2007. Т. 1. Загальна частина. 592 с.
 19. Мацелик Т. О. Компетенція органів публічної адміністрації: поняття та структурні елементи. Вісник Запорізького національного університету. 2010. No 2. С. 76–83.
 20. Адміністративне право України : підручник для юридичних вузів і факультетів. За ред. Ю. П. Битяка. Харків : Право, 2000. 520 с
 21. Петришин А. В. Государственная служба. Историко-теоретические предпосылки, сравнительно-правовой и логико-понятийный анализ : монография. Харьков : Факт, 1998. 168 с.
 22. Лебідь Н. В. Адміністративно-правовий статус державних інспекцій в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право». Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2004. 18 с
 23. Осауленко С. В. Адміністративно-правовий статус Кабінету Міністрів України: автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Одеса, 2010. 20 с.
 24. Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Ю.Н. Старилов. Административное право: Учебник для вузов. 3-е изд., пересмотр, и доп. Москва. : Норма, 2007. 816 с.
 25. Бриганець О.О. Адміністративно-правовий статус державної податкової служби України: автореф. Дис. На здобуття наук. Ступеня юрид. Наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2011. 22 с.
 26. План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-%D1%80#Text>

Molchanova A. Legal requirements of officials of tax authorities as a form of realization of their administrative and legal status

The article analyzes the features of the legal status of tax authorities and the administrative and legal status of their officials. It is stated that the tax service is a collective subject of administrative law, endowed with power and called to perform public functions. The features and formulated author's concepts of administrative and legal status of officials of tax authorities as defined by the norms of tax and administrative legislation goals, objectives, functions, principles, guarantees, set of rights and responsibilities of officials of tax authorities, which are implemented in the system of legal relations with taxpayers. taxes and public authorities related to the performance of functions on administration of taxes and fees, advising taxpayers and carrying out control activities on the timeliness of submission of statutory reporting, timeliness, accuracy, completeness of accrual and payment of taxes, fees, charges, and the procedure for acquiring, changing and terminating this status, responsibility and rules of interaction with other entities in public law relations. The category of legal requirement of tax officials is described and its features are defined: the content is an oral or written appeal of tax officials to taxpayers, local governments and government agencies to provide information, documents, take certain actions or refrain from them. provided by the tax legislation; the subject of the claim is information, documents, actions or omissions; the subjects of such a legal requirement are officials of tax authorities endowed with the relevant rights by law; purpose - to create guarantees and conditions for the implementation of tax authorities of their tasks and functions; failure to comply with such a requirement is subject to legal liability.

Key words: legal status; administrative and legal status, official; guarantees; rights, legal requirements, tax authorities.