

## II. Доктринальні засади позитивного правозастосування



**Артем Єфремов**

кандидат юридичних наук,  
в. о. начальника Головного управління  
Державної податкової служби у Харківській області  
(Харків, Україна)  
gu.kh@tax.gov.ua

УДК 342.922

### КОНТРОЛЮЮЧИЙ ОРГАН ЯК СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН: ДОКТРИНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ

Анотація. Правовий статус контролюючого органу визначає його місце у державно-владному механізмі та наділяє обсягом повноважень, реалізація яких здійснюється при виникненні конкретних податкових правовідносин. Правові зв'язки, які формуються між суб'єктами таких відносин, обумовлюють перехід зі статичного до динамічного стану, що викликає закономірну зміну правового статусу контролюючого органу з суб'єкта права на суб'єкта правовідносин.

Мета статті полягає у тому, щоб: а) закономірно дослідити доктринальні підходи до визначення таких загальних понять, як: “правовий статус особи”, “правовий статус органу держави”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта права”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта правовідносин”; б) здійснити співвідношення наведених понять; в) визначити на предмет можливості й доцільності застосування таких понять, як “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, “публічно-правовий статус контролюючого органу”; г) розмежувати категорії “правовий статус контролюючого органу” та “правовий статус посадових (службових) осіб контролюючого органу”.

У межах дослідження встановлено, що тільки єдність формального (владний характер діяльності) та змістовного (податкові правовідносини) критеріїв визначає сутнісне наповнення поняття “правовий статус контролюючого органу”. З огляду на це можливо, але недоцільно використовувати у науковому обігу поняття “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”. У зв'язку з тим, що один з елементів правового статусу контролюючого органу – відповідальність – поєднує складові публічного й приватного права також можливо, але недоцільно застосовувати поняття “публічно-правовий статус контролюючого органу”. Отже, і можливим, і доцільним є виокремлення лише двох понять: правовий статус контролюю-

ючого органу як суб'єкта права й правовий статус контролюючого органу як суб'єкта правовідносин.

Ключові слова: правовий статус особи; правовий статус контролюючого органу; адміністративно-правовий статус контролюючого органу; публічно-правовий статус контролюючого органу.

Правовий статус контролюючого органу є складною категорією, яку протягом багатьох років досліджують представники різних галузевих юридичних наук. Ні щодо визначення цього поняття, ні щодо обсягу його елементів у науковців досі не сформувалося єдиної точки зору. Деякі вчені вбачають за можливе використовувати поняття “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, підкреслюючи тим самим ознаку владності у діяльності останнього. На підставі того, що й податкове, й адміністративне право є публічними галузями права, слід розглянути досліджувану у межах статті категорію з урахуванням ознаки публічності.

Правовий статус контролюючого органу як міжгалузева категорія був предметом досліджень багатьох науковців. О. Олійник і Д. Мулявка у спільній монографії “Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу”<sup>1</sup> у порівняльному аспекті дослідили категорію “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, на основі чого запропонували власне розуміння зазначеного поняття. У науковій статті “Правовий статус Державної податкової служби України: поняття та структура”<sup>2</sup> О. Бандурка виділив й описав елементи правового статусу Державної податкової служби України (далі – ДПС України). Однак сьогодні існує необхідність предметно дослідити категорію “правовий статус контролюючого органу” саме як суб'єкта податкових правовідносин.

З метою належного адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів у державі повинна функціонувати система органів влади, діяльність яких спрямована на реалізацію державної політики у фіскальній сфері. Таку систему органів прийнято уособлювати поняттям “контролюючі органи”. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України (далі – ПК України):

Контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та

<sup>1</sup> О Олійник та Д Мулявка, *Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу* (Національний університет ДПС України 2016) 166.

<sup>2</sup> О Бандурка, ‘Правовий статус державної податкової служби України: поняття та структура’ (2004) 25 Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ 85–91.

митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган <...>, його територіальні органи<sup>3</sup>.

Із пункту 1 Положення про Державну податкову службу України та з п. 1 Положення про Державну митну службу України, затвердженого тією ж Постановою<sup>4</sup>, у їх взаємозв'язку з п. 41.1 ст. 41 ПК України, вбачається, що “контролюючими органами”, у розумінні національного законодавства, є ДПС України та Державна митна служба України (далі – ДМС України).

Мета дослідження полягає у тому, щоб: а) закономірно дослідити доктринальні підходи до визначення таких загальних понять, як: “правовий статус особи”, “правовий статус органу держави”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта права”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта правовідносин”; б) здійснити співвідношення наведених понять; в) визначити на предмет можливості й доцільності застосування таких понять, як “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, “публічно-правовий статус контролюючого органу”; г) розмежувати категорії “правовий статус контролюючого органу” та “правовий статус посадових (службових) осіб контролюючого органу”.

Тему наукової статті умовно можна поділити на дві частини – контролюючий орган як суб'єкт податкових відносин і доктринальні підходи до визначення його правового статусу – окреме дослідження загальнотеоретичних основ яких за допомогою індуктивного методу надасть можливість сформулювати поняття та особливості правового статусу контролюючих органів.

У контексті першої частини нашого дослідження варто передусім наголосити на тому, що суб'єкт податкового права та суб'єкт податкових правовідносин не є тотожними поняттями. Н. Хімичева зазначала, що суб'єктами податкового права є особи, які володіють правосуб'єктністю та потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин<sup>5</sup>.

Продовжити думку Н. Хімичевої варто поглядами С. Алексеєва, який підкреслював, що правосуб'єктність має визначений конкретний зміст, який передбачає “бланкетність”, можливість особи бути суб'єктом пра-

<sup>3</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 10.02.2020).

<sup>4</sup> Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF>> (дата звернення: 10.02.2020).

<sup>5</sup> Н Химичева, *Налоговое право* (Бек 1997) 336.

ва взагалі і, тим паче, бути представленим відносно персоніфікованим на рівні визначеного галузевого регулювання<sup>6</sup>.

Із цих наукових поглядів випливає, що правоздатність, дієздатність і деліктоздатність, які в єдності становлять поняття “правосуб’єктність”, є невід’ємними елементами, володіння якими дає підстави визначати особу як суб’єкта податкового права. Натомість наявність правосуб’єктності є лише передумовою до набуття такою особою статусу суб’єкта податкових правовідносин. Факт вступу у податкові правовідносини не обумовлює втрату особою статусу суб’єкта права й набуття статусу суб’єкта відносин, а доповнює її правове положення. Особа зі статичного стану (володіння правом, можливість реалізації права, необхідність здійснення обов’язку) переходить у динамічний стан (безпосередня реалізація права, безпосереднє здійснення обов’язку).

Закріплені законодавством права й обов’язки контролюючих органів, принципи їхньої діяльності, засади відповідальності визначають статичний стан існування таких органів, формують підґрунтя для віднесення їх до кола суб’єктів податкового права. Для прикладу, ст. 20 ПК України встановлює права контролюючих органів, зокрема, пп. 20.1.4 п. 20.1 надає право останнім проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків. Пункт 78.1 ст. 78 ПК України закріплює виключний перелік підстав для проведення документальних позапланових перевірок. Поки зазначені норми існують “на папері”, вони відображають лише “текст права”, тобто наділяють повноваженнями контролюючі органи загалом, безвідносно до конкретної особи, яка здатна їх реалізувати, тим самим характеризуючи контролюючі органи як суб’єкта права. Переходячи у динамічний стан через вступ у податкові правовідносини, розкривається “зміст права”, закріплений у зазначених вище нормах.

Так, подання заяви про зняття з обліку платника податків свідчить про виникнення підстави для проведення документальної позапланової перевірки, а отже, з цього моменту контролюючий орган має можливість практично реалізувати надане пп. 20.1.4 п. 20.1 ст. 20 ПК України право – провести перевірку. Право на проведення перевірки є загальною категорією, оскільки складається із низки передбачених законодавством процедур, у межах яких здійснюються правообов’язки контролюючих органів (наприклад, обов’язок прийняти наказ про проведення перевірки; право на ознайомлення із документами, що належать або пов’язані з предметом перевірки, тощо). Однак у цьому випадку саме факт подання заяви платником є підставою виникнення податкових правовідно-

<sup>6</sup> С. Алексеев, *Проблеми теорії права: курс лекцій, т 2* (Изд-во Свердлов юрид ин-та 1973) 396.

син – між конкретним контролюючим органом (залежно від місця обліку платника) і визначеним платником.

З моменту видання наказу на проведення перевірки керівником контролюючого органу та формування направлення на проведення перевірки у відносини вступає посадова (службова) особа, якій керівником доручено проведення такої перевірки. Варто наголосити, що контролюючий орган і його посадова (службова) особа не є взаємовиключними суб'єктами. Роль посадової (службової) особи полягає у тому, щоб, реалізуючи повноваження, зафіксувати у відповідному документі (довідці або акті) доказову інформацію, зібрану під час перевірки, яка підтверджує наявність або відсутність порушень податкового законодавства з боку платника. І довідка, й акт, а також будь-яке інше рішення приймається від імені контролюючого органу. Питання співвідношення правового статусу контролюючого органу та його посадової (службової) особи буде розкрито далі у межах статті.

Отже, ставши реальним учасником конкретних податкових правовідносин<sup>7</sup>, контролюючий орган змінює, але не втрачає, свій правовий статус із суб'єкта податкового права на суб'єкта податкових відносин.

Категорія “правовий статус” протягом багатьох десятиріч привертає увагу вчених, які здійснюють наукові пошуки у межах різних галузей права. Однак єдиного узгодженого підходу щодо визначення цього поняття, його ознак і критеріїв відмежування від схожих, але нетотожних понять (наприклад, правове положення), досі не вироблено. Логічним із погляду системності викладення матеріалу є першочергове дослідження наукових поглядів представників науки теорії держави і права. Після цього слід зупинитися на напрацюваннях адміністративістів, які виокремили у межах галузі таке поняття, як “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”. На основі цього доречно сформулювати податково-правовий підхід до можливості та доцільності наукового застосування понять “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, “публічно-правовий статус контролюючого органу”, “правовий статус суб'єкта податкових відносин”, “правовий статус суб'єкта податкового права”.

П. Рабінович характеризує “правовий статус особи” як комплекс її юридичних прав та юридичних обов'язків<sup>8</sup>. Більш широко визначає “правовий статус особи” О. Скакун, яка під ним має на увазі юридично закріплене становище людини в суспільстві, відповідно до якого особа як суб'єкт права вступає у правовідносини, координує свою діяльність і по-

<sup>7</sup> М Кучерявенко, *Податкове право України: підручник* (Право 2012) 528.

<sup>8</sup> П Рабінович, *Основи загальної теорії права та держави: навчальний посібник* (Край 2007) 192.

ведінку в суспільстві. Окрім суб'єктивних прав та юридичних обов'язків до структури правового статусу особи вчена включає також законні інтереси й гарантії здійснення прав та обов'язків<sup>9</sup>.

М. Вітрук обґрунтовано зазначає:

<...> ядро, основу правового положення особи становить система юридичних прав, свобод, обов'язків і законних інтересів особи у їхній єдності, тобто правовий статус особи. Структурними елементами правового положення особи є громадянство і правосуб'єктність як необхідні умови володіння правовим статусом особи, а також юридичні гарантії правового статусу особи. Особливим, специфічним елементом правового положення особи і його структурних складових є принципи, закріплені у законі, чи ті, що впливають із правової природи відносин особи, суспільства і держави, визначаючи сутність і зміст правового положення особи і його структурних елементів<sup>10</sup>.

З погляду подальшого дослідження правового статусу контролюючого органу, слід також зупинитися на думці С. Алексєєва, який відзначав:

<...> саме суб'єктивні права й обов'язки, що існують у вигляді загального стану, визначають основу правового положення особи – це стабільне, основоположне в правовому положенні суб'єкта, що повною мірою відповідає змісту поняття “статус”. Конкретні ж права й обов'язки – це, ймовірніше за все, питання факту в юридичній галузі, специфіки в реальному стані особи, ніж основи його загального стану в цій правовій системі <...><sup>11</sup>.

Як ми бачимо, науковець окремо розглядав два поняття: 1) “правовий статус суб'єкта”, під яким мав на увазі всю сукупність передбачених законодавством прав та обов'язків, володіння якими у єдності й визначає правовий статус конкретного суб'єкта; 2) “правове положення суб'єкта”, тобто той визначений перелік прав та обов'язків, що має особа у конкретному правовідношенні.

Адаптуючи наведений науковий підхід до теми статті, можна резюмувати, що правовим статусом контролюючого органу є загальна сукупність прав та обов'язків такого суб'єкта, визначена законодавством, а правове положення контролюючого органу – це дійсні повноваження, які суб'єкт застосовує, вступаючи у правовідносини з конкретним платником або іншим учасником податкових правовідносин. У разі буквального тлумачення зазначеного твердження виходить, що категорію “пра-

<sup>9</sup> О Скаун, *Теорія права і держави: підруч* (Алерта 2009) 520.

<sup>10</sup> Н Вітрук, *Общая теория правового положения личности* (Норма 2008) 448.

<sup>11</sup> С Алексєєв, *Общая теория права: учебник* (Юрид лит 1982) 360.

вовий статус контролюючого органу” можна застосовувати виключно щодо контролюючого органу як суб’єкта права, а категорію “правове положення контролюючого органу” – як до суб’єкта правовідносин. Ми не можемо погодитися з цією позицією, оскільки суб’єкт, вступаючи у конкретні відносини, використовуючи при цьому необхідний обсяг прав і здійснюючи визначене коло обов’язків, не втрачає належних йому інших повноважень. Сукупність повноважень є невід’ємною від особи, а перехід зі стану “суб’єкта права” у стан “суб’єкта правовідносин” відображає лише динаміку діяльності особи.

Д. Цабрія вважає, що статус державного органу як юридичне явище може складатися лише з правових елементів. Автор підкреслює, що такими елементами є: назва органу, порядок і спосіб його утворення, територія діяльності, цілі діяльності, завдання та функції, обсяг і характер владних повноважень, відповідальність та ін. При цьому, на його думку, серцевину правового статусу становлять ті елементи, які характеризують зміст діяльності, тобто мету, завдання, функції, конкретні владні повноваження та відповідальність<sup>12</sup>.

О. Бандурка, предметно досліджуючи поняття та структуру правового статусу ДПС України та підтримуючи погляди з цього питання Д. Цабрії, до елементів правового статусу контролюючого органу відносить такі: мету створення; головні завдання; функції; конкретні державно-владні повноваження або, інакше кажучи, права, надані їй законодавством, які характеризуються розпорядництвом і дають змогу працівникам цієї служби виконувати поставлені перед ними завдання; відповідальність; право та обов’язок мати певну внутрішню структуру<sup>13</sup>.

Деякі вчені дотримуються думки, що поряд із широким поняттям “правовий статус органів держави” слід розглядати більш вузьке поняття – “адміністративно-правовий статус органів держави”<sup>14</sup>.

О. Гусар характеризує адміністративно-правовий статус як системну сукупність адміністративно-правових властивостей суб’єкта права. Такими властивостями є детерміновані нормами адміністративного права: 1) компетенція суб’єкта; 2) порядок його утворення і набрання юридичних ознак; 3) назва; 4) місце розміщення; 5) структура; 6) цілі функціонування; 7) відповідальність<sup>15</sup>.

О. Олійник і Д. Мулявка адміністративно-правовий статус фіскальних органів визначили як передбачену законом сукупність прав, обов’язків і юридичної відповідальності фіскальних органів, відповідно до яких

<sup>12</sup> Д Цабрія, ‘Статус органа управления’ (1978) 2 Советское государство и право 24–30.

<sup>13</sup> Бандурка (н 2) 85–91.

<sup>14</sup> Олійник та Мулявка (н 1) 166.

<sup>15</sup> О Гусар, ‘Адміністративно-правовий статус персоналу державного управління’ [2013] 2 (4) Адміністративне право і процес 116–23.

вони здійснюють контроль за дотриманням податкового та митного законодавства, забезпечуючи реалізацію державної податкової й митної політики<sup>16</sup>.

На нашу думку, виділяти окрему категорію “адміністративно-правовий статус контролюючих органів” можливо, але недоцільно. Понятійна прив’язка до слова “адміністративний”, звичайно, свідчить про належність самого поняття до відповідної галузі права. Адміністративне право покликане врегульовувати відносини державного управління, під яким (у вузькому розумінні) мають на увазі виконавчу діяльність держави, що здійснюється органами державного управління чи виконавчим апаратом<sup>17</sup>. Безперечно, діяльність контролюючого органу має державно-владний характер. Однак неварто нехтувати тим, що ядром такої діяльності є правові зв’язки, які виникають між суб’єктами у конкретній сфері – податковій.

Із цього випливає, що формальним критерієм, який визначає правовий статус контролюючого органу, є владність як ознака його діяльності, а змістовним – податкові правовідносини. Тільки в єдності ці критерії здатні відобразити реальний статус контролюючого органу й охарактеризувати його головні елементи – права й обов’язки (або повноваження) та відповідальність. Штучне роз’єднання формального та змістовного критеріїв, що здійснюється через виділення категорії “адміністративно-правовий статус контролюючих органів”, здатне призвести до неповного висвітлення всіх сутнісних ознак правового статусу зазначеного суб’єкта.

Контролюючий орган не здатен функціонувати без посадових і службових осіб, які безпосередньо здійснюють повноваження держави у фінансовій сфері. Практичне виконання завдань і функцій держави законодавчо визначається як державна служба. Така служба згідно з ч. 1 ст. 1 Закону України “Про державну службу”<sup>18</sup> має публічний характер. І податкове, й адміністративне право є публічними галузями права. Тож на перший погляд здається, що можливим і доцільним є поєднання формального та змістовного критеріїв правового статусу контролюючих органів у єдине поняття “публічний правовий статус контролюючих органів”. Однак виділення такого поняття є можливим, проте недоцільним, з огляду на таке. Стаття 21 ПК України предметно регулює такі елементи правового статусу контролюючого органу, як обов’язки і відповідальність<sup>19</sup>. Як вказано у п. 21.3 цієї статті:

<sup>16</sup> Олійник та Мулявка (н 1) 166.

<sup>17</sup> Ю Козлов, *Советское административное право: пособие* (Знание 1984) 208.

<sup>18</sup> Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 р. № 889-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19>> (дата звернення: 15.02.2020).

<sup>19</sup> Податковий кодекс України (н 3).



Артем Єфремов

Шкода, завдана платнику податків неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи контролюючого органу, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету, передбачених для фінансування цього органу, незалежно від вини цієї особи<sup>20</sup>.

Ба більше, згідно з ч. 1 ст. 1166 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України):

Майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю особистим немайновим правам фізичної або юридичної особи, а також шкода, завдана майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала<sup>21</sup>.

Детальніше положення стосовно відповідальності органів держави, зокрема й контролюючих органів, а також їх посадових і службових осіб, регламентовані у статтях 1173, 1174 ЦК України. Наведене свідчить про те, що елемент правового статусу контролюючого органу – відповідальність – поєднує складові публічного й приватного права. З огляду на це окремо виділяти поняття “публічний правовий статус контролюючих органів” також є можливим, але недоцільним.

Таким чином, і можливим, і доцільним є виокремлення лише двох понять: правовий статус контролюючого органу як суб’єкта права й правовий статус контролюючого органу як суб’єкта правовідносин.

Варто акцентувати увагу на тому, що ПК України змішує поняття правового статусу контролюючого органу та правового статусу посадових (службових) осіб цього органу. Це впливає із самої назви окремих статей. Так, ст. 20 має назву “Права контролюючих органів”, натомість ст. 21 – “Обов’язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів”. Нагадаємо, що елементами правового статусу контролюючих органів є права й обов’язки, які уособлені у понятті “повноваження”, а також відповідальність. Проте ПК України “права” відносить до елементів правового статусу контролюючих органів, а “обов’язки та відповідальність” – до статусу посадових і службових осіб цих органів. Орган влади як суб’єкт права наділяється визначеним законом колом прав, здатністю здійснювати обов’язки, і, що найголовніше для забезпечення гарантій платників, може нести відповідальність.

Контролючі органи є юридичними особами, що вбачається із п. 15 Положення про Державну податкову службу України та п. 15 Положення

<sup>20</sup> Податковий кодекс України (н 3).

<sup>21</sup> Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

про Державну митну службу України<sup>22</sup>. Юридична особа є утворенням фізичних осіб, які наділяються повноваженнями і здатні безпосередньо їх здійснювати. Хоча й посадові та службові особи від імені контролюючого органу реалізують повноваження, однак правовий статус контролюючих органів і правовий статус посадових (службових) осіб цих органів не є тотожними правовими категоріями. На нашу думку, положення статей 21 і 22 ПК України мають бути приведені у логічну відповідність, оскільки правам завжди кореспондують обов'язки, у разі невиконання або неналежного виконання яких має бути застосована відповідальність.

Висновки. Отже, категорія “правовий статус контролюючого органу” є загальною, й у статичному контексті має прив'язку до таких органів як суб'єктів права, а у динамічному – як суб'єктів правовідносин. Поняття “адміністративно-правовий статус контролюючого органу” не відбиває податково-правового аспекту у статусі цього владного суб'єкта, тому його використання у науковому обігу є недоцільним. “Публічно-правовий статус контролюючого органу” не враховує те, що “відповідальність” як елемент статусу має, окрім іншого, й приватноправову природу, тому його застосування також є недоцільним.

## REFERENCES

### Bibliography

#### Authored books

1. Alekseev S, *Obshhaja teorija prava: uchebnik [General Theory of Law: Textbook]* (Juridicheskaja literatura 1982) (in Russian).
2. Alekseev S, *Problemy teorii prava: kurs Lektcii [Problems of the Theory of Law: Lecture Course]*, t 2 (in Russian).
3. Himicheva N, *Nalogovoe pravo [Tax Law: Textbook]* (Bek 1997) (in Russian).
4. Kozlov Ju, *Sovetskoe administrativnoe pravo [Soviet Administrative Law: Allowance]* (Znanie 1984) (in Russian).
5. Kucheriavenko M, *Podatkove pravo Ukrainy [Tax Law of Ukraine: Textbook]* (Pravo 2012) (in Ukrainian).
6. Oliinyk O ta Muliavka D, *Pravovyi status fiskalnykh orhaniv Ukrainy ta derzhav-chleniv Yevropeiskoho Soiuzu [Legal Status of Fiscal Organizations of Ukraine and Member States of the European Union]* (Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy 2016) (in Ukrainian).
7. Rabinovych P, *Osnovy zahalnoi teorii prava ta derzhavy [Fundamentals of the General Theory of Law and State: Tutorial]* (Krai 2007) (in Ukrainian).
8. Skakun O, *Teoriia prava i derzhavy [Theory of Law and State: Textbook]* (Alerta 2009) (in Ukrainian).

<sup>22</sup> Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України (н 4).

9. Vitruk N, *Obshhaja teorija pravovogo polozenija lichnosti [General Theory of the Legal Status of a Person: Monograph]* (Norma 2008) (in Russian).

*Journal articles*

10. Cabrija D, 'Status organa upravlenija' ['Status of Governing Body'] (1978) 2 *Sovetskoe gosudarstvo i pravo* (in Russian).
11. Bandurka O, 'Pravovyi status Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy: poniattia ta struktura' ['Legal Status of the State Tax Service of Ukraine: Concept and Structure'] (2004) 25 *Visnyk Natsionalnoho universytetu vnutrishnikh sprav* (in Ukrainian).
12. Husar O, 'Administrativno-pravovyi status personalu derzhavnoho upravlinnia' ['Administrative and Legal Status of Public Administration Staff'] [2013] 2 (4) *Administrativne pravo i protses* (in Ukrainian).

Artem Yefremov

#### A CONTROLLING AUTHORITY AS THE ENTITY OF TAX RELATIONS: DOCTRINAL APPROACHES TO DETERMINING THE LEGAL STATUS

ABSTRACT. A controlling authority's legal status determines its place in the mechanism of State power and provides it with the scope of powers implemented in the event where specific tax relations arise. Legal relations formed between the entities involved in such relations cause a transition from the static state to the dynamic state, and this consistently entails a change in the legal status of a controlling authority from the entity at law to the entity of legal relations.

The purpose of the article is: a) to make a consistent study of doctrinal approaches used to define the general concepts "legal status of a person", "legal status of a public authority", "legal status of a controlling authority as the entity at law", "legal status of a controlling authority as the entity of legal relations"; b) to bring these concepts into correlation; c) to ascertain the possibility and expediency of applying such concepts as "administrative legal status of a controlling authority", "public legal status of a controlling authority"; d) to delineate the categories "legal status of a controlling authority" and "legal status of officials (officers) of a controlling authority".

Within its framework, the study has established that only the unity of the formal (power-based nature of activity) and the substantive (relations at tax law) criteria determines the essence inherent in the concept "legal status of a controlling authority". Bearing this in mind, it is possible but inexpedient to use the concept "administrative legal status of a controlling authority" in the scientific context. Given that one of the elements of controlling authority's legal status – responsibility – combines the components of public and private law, it is also possible but inexpedient to apply the concept "public legal status of a controlling authority". Therefore, it is both possible and expedient to mark out only two concepts: legal status of a controlling authority as the entity at law and legal status of a controlling authority as the entity of legal relations.

KEYWORDS: legal status of a person; legal status of a controlling authority; administrative legal status of a controlling authority; public legal status of a controlling authority.