

**Коваль М.В.,**

к.ю.н., професор, професор кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки, Університет ДФС України

**Данильчик В.І.,**

ст. оперуповноважений з ОВС першого відділу управління оперативного забезпечення на окремих територіях зон АТО УДФС України у Луганській області

## ПРО ПОНЯТТЯ «ПОСАДОВОЇ» ТА «СЛУЖБОВОЇ» ОСОБИ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

У даній статті пропонується обґрунтувати підхід до поняття «посадова особа» та «службова особа», що як терміни застосовуються у податковому законодавстві. Даний підхід не виключає можливості формування вказаних понять в інших галузях права з виокремленням критеріїв їх розмежування.

**Ключові слова:** посадова особа; службова особа; податкове законодавство; Податковий кодекс України.

В данной статье предлагается обосновать подход к понятию «должностное лицо» и «должностное лицо», что как сроки применяются в налоговом законодательстве. Данный подход не исключает возможности формирования указанных понятий в других отраслях права с выделением критериев их разграничения.

**Ключевые слова:** должностное лицо; должностное лицо; налоговое законодательство; Налоговый кодекс Украины.

In this article the approach to justify the term "officer" and "officer" that both terms are used in tax legislation. This approach does not preclude the formation of these concepts in other fields of law from the criteria for their separation.

**Keywords:** official; official; tax legislation; Tax Code of Ukraine.

**Постановка проблеми.** Суть проблеми, що розглядається в запропонованій науковій статті, полягає в тому, що на даний час в законодавстві України досить протиречивими є вживаєми терміни «посадова особа» та «службова особа». Не виключенням у цьому плані є і податкове законодавство.

**Метою** даної статті є здійснення наукового аналізу проблеми розмежування понять

«посадова особа» і «службова особа» які вживаються у податковому законодавстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** в яких започатковані питання, що торкаються даної проблеми і на які спираються автори свідчать, що протягом багатьох років визначення поняття «посадова особа» залишається проблемним у юридичній літературі, незважаючи на те, що над цим працювали і

працюють вчені-адміністративісти такі, як: А. Т. Усольцев, І. І. Євтихєєв, В. А. Власов, С. С. Студенікін, Ц. А. Ямпольська, І. Ф. Панкратов, А. М. Костюков, І. М. Пахомов, С. Д. Дубенко, Ю. П. Битяк, В. Б. Авер'янов, О. Г. Кульбашна, В. М. Манохін, А. С. Васильєв, Г. Е. Петухов, А. В. Петришин, Н. І. Янюк, В. В. Мозоль та інші науковці.

### **Виклад основного матеріалу.**

Дослідження особливостей поняття «посадова особа» та «службова особа» має теоретичну та практичну значимість для удосконалення чинного законодавства ( у сфері оподаткування ) та застосування його на практиці.

Так, А. Т. Усольцев зазначає, що юридична наука має два протилежні підходи у тлумаченні поняття «посадова особа» - широкий і вузький [1, с. 13-19], які найчіткіше розглядалися у науках адміністративного та кримінального права. Дослідження у кримінально-правовій науці тривалий час переважали у вивченні даної проблематики, що було пов'язано з особливістю кримінальної відповідальності у сфері службової діяльності. Кримінальне право виходить із широкого розуміння поняття «посадова особа» і розглядає її як суб'єкта, протиправні дії якого мають підвищену суспільну небезпеку.

Одними із перших хто досліджував поняття «посадова особа» були І. І. Євтихєєв та В. А. Власов. Так, вони у перші повоєнні роки запропонували розподіл усіх службовців (у

широкому значенні) на працівників, які виконують винятково господарсько-технічну роботу або функції підсобного господарського обслуговування (допоміжний технічний персонал) та (у вузькому значенні) на керівних і оперативних працівників, які виконують функції адміністративно-управлінського характеру, здійснення яких пов'язане з виданням актів управління, спрямованих на настання юридичних наслідків (посадові особи у вузькому значенні цього слова) [2, с. 49-50].

З думкою вищезазначених вчених погоджуються С. С. Студенікін та Ц. А. Ямпольська, які стверджують, що «посадовими особами є ті державні службовці, які за службовою компетенцією мають право на здійснення юридично значущих дій і, зокрема, видання адміністративних актів» [3, с. 77]. Підтримуючи позицію Ц. А. Ямпольської, І. Ф. Панкратов додав до ознак посадових осіб «розпорядницький характер дій, вчинених ними під час виконання службових функцій, і адміністративний характер правових наслідків» [4, с. 17].

Цієї думки дотримується і А. М. Костюков, пропонуючи вважати посадовою особою службовця, який виконує організаційно-розпорядницькі функції з реалізації компетенції державного органу, який вчиняє при їх здійсненні юридично значущі дії, спрямовані на настання правових наслідків для інших суб'єктів права і при цьому несе підвищену

відповідальність за незабезпечення виконання встановлених для нього правил [5, с. 9]. Але першим хто запропонував включити у зміст поняття «посадова особа» повноваження розпорядницького характеру був В. М. Манохін [6, с. 89].

На відміну від вищезазначених вчених Ю. А. Петров пропонує віднести до посадових осіб усіх службовців, які тією чи іншою мірою здійснюють управління як людьми, так і речами. До посадових осіб, на його думку, можуть бути віднесені не лише керівники і фахівці, але й окремі технічні виконавці (комірники, сторожі тощо) [7, с. 36].

І. М. Пахомов визначає посадових осіб як державних службовців - носіїв державно-владних повноважень [8, с. 56].

Виходячи з вищевикладеного можна дійти висновку, що у радянський період не було прийнято спеціального правового акта, який би регулював службово-трудова статус державних службовців. У даний період (радянський) державно-службові відносини регулювалися тільки переважно нормами трудового права, однак трудове законодавство не визначало понять «посада», «посадова особа».

Дослідження змісту поняття «посадова особа» в адміністративному праві відбувалися у межах державної служби, внаслідок чого посадовими особами визнавалися лише державні службовці державних органів та їх апарату. Як зазначає С. Д. Дубенко, представники адміністративно-

правової науки, натомість, головну увагу сконцентрували на особливостях правового статусу посадової особи як учасника управлінських відносин [9, с. 11-12].

Висвітлені вищевказані підходи не є бездоганними на підставі того, що посадовими особами, згідно із ст. 2 Закону України «Про державну службу», не можуть бути тільки керівники, відмінною ознакою яких є не лише можливість видавати акти, що мають юридичне значення, але й наявність ієрархічно підлеглих їм працівників; водночас, згідно з нормативно-правовими актами, посадова особа не у всіх випадках обов'язково керує ким-небудь [10].

У перші роки незалежності України Ю. П. Битяк одним із перших визначає, що, відповідно до Закону України «Про державну службу», зміст понять «посада» та «посадова особа» визнає їх нечіткими, оскільки в них йдеться про державних службовців, на яких законом та іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих і консультативно-дорадчих функцій, а в преамбулі Закону встановлено, що він визначає статус державних службовців, які працюють у державних органах та їх апараті. Крім того, в цьому понятті йдеться про осіб, наділених консультативно-дорадчими функціями, але ж консультативно-дорадчими функціями можуть бути наділені не тільки посадові особи, а й інші особи, що практично і відбувається [11, с. 90]. З даним твердженням

можна погодитись, але не в повному обсязі.

Суттєвого значення у науці адміністративного права надають увагу розмежуванням понять «державний службовець» та «посадова особа», оскільки не всі державні службовці уповноважені на безпосереднє здійснення управлінських функцій держави, хоча, з іншого боку, всі посадові особи державних органів є державними службовцями [12, с. 40]. Так, В. Б. Авер'янов у своїй статті зазначає, що: «...попри позитивну оцінку самого факту формального розмежування цих двох понять, маємо визнати, що діючий Закон України «Про державну службу» припускає фактичне їх змішування, на що вже зверталася увага науковців» [10; 13, с. 4-15].

Ще більше ускладнило ситуацію з використанням у законодавстві понять «посадова особа» і «службова особа» пов'язано з прийняттям у 2001 році Кримінальний кодекс України. В його редакції будь-якої мотивації та обґрунтування законодавцем при визначенні поняття «службова особа» використана дефініція «посадова особа», яка містилась у попередній редакції Кримінального кодексу України.

Основним критерієм розмежування понять «посадова особа» і «службова особа» має стати характер владних повноважень, якими володіють ці особи. А саме, дії службової особи породжують юридичні наслідки для фізичних і юридичних осіб, які не перебувають з ними у службово-правових

відносинах. Службова особа у межах чинного законодавства наділена правом застосовувати заходи адміністративного примусу до учасників правовідносин, які порушують нормативно встановлені правила поведінки.

Щодо цього, то слушною є думка О. Кульбашної про те, що службовою особою є учасник адміністративно-правових відносин, на відміну від посадової особи, яка є учасником службово-трудова відносин [14 с. 98-99].

З метою вирішення колізій у законодавстві і подолання неузгодженостей у реалізації відповідних правових норм необхідним є глибоке дослідження змісту понять «посадова» і «службова» особа, що сприятиме встановленню критеріїв їх розмежування.

Поняття «посадова особа» можна дослідити через призму службово-правових відносин, в яких вона перебуває. Характер діяльності державного службовця завжди обумовлений видом і місцем посади у структурі державного органу. Одні державні службовці беруть участь у всіх стадіях управлінського процесу, а інші - лише в окремих. Важливим елементом для визначення ролі особи у службовій діяльності є наявність владних (у даному випадку державно-владних) повноважень.

Можна погодитись з думкою, що визначаючи правовий статус службовця, необхідно звернути увагу на організаційно-правовий аспект влади - як «способу нав'язувати свою волю іншим

суб'єктам та скеровувати їх поведінку і дії в напрямі, визначеному правовими нормами» [15 с. 137-138]. За наявності владних повноважень розрізняють дві групи службовців: до першої належать службовці, які ними наділені, а до другої - ті, які не володіють такими повноваженнями.

Наявність владних повноважень визначає важливу роль особи в управлінському процесі, надаючи їй реальні важелі впливу на формування органу чи його підрозділу і на скерування діяльності підлеглих по службі працівників у напрямі виконання завдань і функцій відповідно до компетенції цього органу. Як носій владних повноважень, такий службовець наділений правом організаційно-розпорядчих дій, які супроводжуються визначенням форм і застосуванням відповідних методів управлінської діяльності, вибором моделі впливу на підлеглих і створення умов для виконання ними службово-трудова обов'язків. Саме до цієї групи службовців належать посадові особи.

Слушними є думки Г. Е. Петухова та А. С. Васильєва, що виконуючи свої повноваження, посадова особа одночасно реалізує компетенцію відповідної організаційної структури і здійснює управління людьми, «впливаючи на їх поведінку з допомогою юридично-владних дій» [16, с. 16].

Конкретизуючи цю ознаку, А. В. Петришин наголошує на здатності посадової особи «приводити у дію апарат примусу» [17, с. 29]. Проте, враховуючи

організаційно-службовий характер зв'язків між посадовою особою і її підлеглими, варто наголосити, в першу чергу, на праві посадової особи застосовувати заходи дисциплінарного примусу. Поряд з цим посадова особа правомочна використовувати і заохочувальні заходи, які сприяють підвищенню ступеня виконання дорученими справами.

В окремих випадках покладення на особу владних повноважень відбувається на основі спеціальних нормативно-правових актів, доручень на здійснення організаційно-розпорядчих дій, прикладом цього може бути ліквідація (реорганізація) державного органу чи його підрозділу, внаслідок чого відбувається перерозподіл завдань і функцій, що належали до компетенції цього органу. Службовець може набувати статусу посадової особи у разі тимчасового виконання повноважень керівника організаційної структури чи її підрозділу, хоча, при цьому, заміщення керівної посади не відбувається.

Таким чином, для посадової особи характерною ознакою є зайняття керівної посади, яка наділяє правом вчиняти юридично-владні дії, які поширюються на підлеглих по службі осіб. На цьому наголошено у дефініції, яку містить ст. 2 Закону України «Про державну службу»: «Посадовими особами вважаються керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими

нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих і консультативно-дорадчих функцій»[10]. В той же час слід зазначити, що нині діюча редакція Закону України «Про державну службу» поняття «посадової особи», як і «службової особи» не дає[18].

Проте, визначаючи це поняття, недоречно наголошувати на виконанні посадовими особами «консультативно-дорадчих функцій», оскільки із змісту «служби», як діяльності людини, випливає, що такими функціями наділені усі службовці. Зауважимо, що стосовно цієї позиції у юридичній літературі вже висловлювались зауваження зокрема В. Б. Авер'янова [19 с. 114].

Будь-яка посадова особа є носієм владних повноважень, що створюють реальні можливості для забезпечення внутрішнього управління відповідною організаційною структурою і правом зовнішнього управління - відповідно до ієрархії побудови системи державних органів. Посадова особа державної служби наділена державно-владними повноваженнями, що надає їй право представляти відповідний державний орган чи його підрозділ у процесі виконання службових завдань і функцій. Разом з тим вона несе персональну відповідальність за діяльність організаційної структури, чий інтереси вона репрезентує.

Узагальнюючи проведені дослідження робимо висновок, що

для діяльності «посадової особи» притаманні наступні ознаки:

- управління матеріально-технічними та фінансовими ресурсами;

- здійснення багатofункціонального управління щодо підлеглих по службі осіб;

- правомочність представляти інтереси відповідного органу чи підрозділу у зовнішніх відносинах, що передбачає, персональну відповідальність за діяльність відповідної організаційної структури;

- право прийому на службу, переміщення по служби, звільнення зі служби;

- право застосовувати заходи службового впливу (заходи заохочення і дисциплінарної відповідальності);

Таким чином, це все свідчить про «лінійний», (а не «функціональний») характер влади, якою наділена посадова особа. На основі цього можна визначити, що посадова особа державної служби - це державний службовець, який з метою постійного чи тимчасового управління державним органом чи його підрозділом, а також представництва його інтересів у зовнішніх відносинах, наділений державно-владними повноваженнями і правомочний вчиняти службові юридичні значущі дії.

В окремих випадках статус «посадової особи» і «службової особи» збігається: прикладом цього є керівники та заступники керівників правоохоронних органів, державних інспекцій. Ці особи наділені як

«функціонально», так і «лінійно-владними» повноваженнями, що надає право забезпечувати внутрішнє управління відповідними організаційними структурами і здійснювати нагляд за дотриманням законодавства суб'єктами, які не підлеглі їм по службі, тобто поширювати свої дії на так званих сторонніх осіб.

На підставі вищевикладеного можна дійти висновку, що Конституція України 1996 року [20] тільки формально розмежувала ці поняття, використавши у конструкції «посадові особи» і «службові особи» у ст. ст. 40, 42, 55, 56, але водночас, ст. 19 та деякі інші застосовують лише термін «посадові особи», хоча зі змісту усіх перерахованих статей Конституції очевидно, що і «розширювальна», і «обмежувальна» конструкції посилаються на одну категорію службовців, одне і те ж коло суб'єктів. Так, ст. 55 Конституції гарантує кожному право на оскарження у суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Ст. 19 Конституції зазначає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень відповідно до Конституції та законів України.

Дана ситуація є як би непрямим підтвердженням того, що в Конституції України фактично не визначено відмінностей між поняттями «посадова особа» і

«службова особа» органів державної влади та місцевого самоврядування.

В сьогоднішні закони та інші нормативно - правові акти не дають чіткого єдиного підходу до застосування обговорюваних двох понять і термінів. Так, у сфері податкового законодавства, зокрема у Податковому кодексі України [21] вживається як термін «посадова особа» (наприклад, ст. ст. 342, 344, 345, 346, 347 ), так і термін «службова особа» (наприклад, ст. 353), не розмежовуючи, по суті, ці поняття. Хоч, на нашу думку, у даному законодавчому акту потрібно давати визначення не тільки терміну «посадова особа», але і терміну «службова особа». Отже відповідно до ст. 342.1 Податкового кодексу України «Посадовою особою контролюючого органу може бути особа, яка має освіту за фахом та відповідає кваліфікаційним вимогам, встановленим центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, якщо інше не передбачене законом, та на яку покладено виконання завдань зазначених у Податковому та Митному кодексі України». В Розділі XVIII – 2. Податкова міліція, зокрема у ст. ст. 353, 354, 355 йде мова про посадових і службових осіб податкової міліції, але критерії розмежування між ними законодавцем не визначено.

У зв'язку із вищевикладеним слід зазначити, що основними критеріями в розмежуванні понять «посадова особа» і «службова особа» можуть бути:

- характер владних повноважень (лінійно-владні чи функціонально-владні);

- характер правових зв'язків між учасниками (службово-трудова чи адміністративно-правова);

- вид примусу, який вправі застосовувати особа (дисциплінарний чи адміністративний);

- перебування на керівній посаді або виконання повноважень керівника за спеціальними дорученнями для посадових осіб;

- повноваженнями по прийому на службу, переміщення по службі, звільнення зі служби;

- право застосовувати міри заохочення по відношенню до підлеглих та накладати відносно правопорушників службової дисципліни дисциплінарні стягнення;

- право представляти орган, підрозділ у зовнішніх відносинах;

- розпоряджатись наданими для здійснення службової діяльності матеріально – технічними та фінансовими ресурсами.

Представники інших галузей права, як правило, дотримуються галузевого підходу щодо визначення поняття «посадова особа» і «службова особа» і розглядають дані поняття у взаємозв'язку з цілями та особливостями тієї чи іншої галузі права, яка приводить до однобічності в розкритті їх змісту.

Однак, на нашу думку, вітчизняні науковці повинні досліджувати як загальне визначення понять «посадова особа» і «службова особа», так і окремо по

галузям права, але їх поняття не повинні суперечити одне одному.

В зв'язку з тим, що у вітчизняній юридичній науці не має чіткого розмежування понять «посадова особа» та «службова особа», і вони в практичному вживанні використовуються здебільшого паралельно тому і чинне законодавство України в одних випадках використовує термін «посадова особа» а в інших – «службова особа».

**Висновки.** Отже, з вищевикладеного випливає, що «посадовими особами» органів державної фіскальної служби являються службові особи, які є керівниками та їх заступники або ж особами, на яких законами або іншими нормативно-правовими актами (посадовими інструкціями, наказами, розпорядженнями) покладено завдання по виконанню організаційно-розпорядчих, та адміністративно-господарських функцій, а також здійснення державно-владних повноважень з метою забезпечення:

1) ефективної праці підлеглих їм службових осіб;

2) представницьких інтересів від імені держави у правовідносинах з юридичними та фізичними особами;

3) державного контролю та нагляду за сплатою податків, зборів, митних платежів;

4) контролю за підлеглими працівниками;

5) правом накладати адміністративні та дисциплінарні стягнення на підлеглих їм осіб;



б) правом накладати адміністративні та фінансові санкції на фізичних і юридичних осіб;

7) правом приймати на службу, переміщати по служби і звільняти зі служби;

8) правом розпоряджатись наданими для виконання службової діяльності матеріально-технічними і фінансовими ресурсами.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Усольцев А. Т. Должностное лицо в советском государственном управлении. // Правоведение. – 1987. – № 2. – С. 13-19.
2. Евтихеев И. И., Власов В. А. Советское административное право. – М., 1946. – 431с.
3. Советское административное право ВКВШ при СНК СССР. – М., Юриздат, 1940. – 432 с.
4. Студеникин С. С. Советская государственная служба. // Вопросы советского административного права. – М. – Л. Изд-во АН СССР. 1949. – 212 с.
5. Костюков А. Н. Правовой статус должностного лица (административно-правовой аспект). – Автореферат, дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. – Л., – 1988. – 20 с.
6. Манохин В. М. Советское административное право. Курс лекцій. Вып. 1. Саратов, 1968. – 249 с.
7. Петров Ю. А. К понятию должностного лица. // Правоведение. – 1974. – № 6. – 36 с.
8. Пахомов И. Н. Види советских государственных служащих, их права и обязанности. – Львов, 1965. – 71 с.
9. Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні: Навчально-методичний посібник // За заг. ред. Н. Р. Нижник. – К.: ІнЮре, 1999. – 242 с.
10. Про державну службу: Закон України від 28 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. Ст. 490
11. Адміністративне право України. (Підручник для юридичних вузів і факультетів) // Ю. П. Битяк, В. В. Богущкий, В. М. Гарашук та ін.; За ред. Ю. П. Битяка. – Харків: Право, 2000. – 520 с.
12. Петришин О. А. Поняття посадової особи державного апарату // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 2. – 40 с.
13. Авер'янов В. Б. Законодавче регулювання державної служби: стан та проблеми. // Вісник державної служби України. – 1995. – № 1. – С. 14-15.
14. Кульбашна О. Г. Співвідношення понять «службовець» і «державний службовець» у законодавстві України // Право України. – 1999. – №4. – С. 98-99.
15. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. – М., 1998. – С. 137-138.
16. Петухов Г. Е., Васильев А. С. Понятие должностного лица в советском законодательстве и правовой науке // Правоведение. – 1980. – № 3. – С. 16.
17. Петришин А. В. Статус должностного лица: природа, структура, специализация. – К.: 1990. – С. 31-42.
18. Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII // Відомості Верховної Ради, 2016, № 4, ст.43.
19. Державне управління: теорія і практика / За заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К., 1998. – 114 с.
20. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – 141 с.
21. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112