

ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОВІДНОСИН У СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ В УКРАЇНІ

Визначено коло правовідносин у сфері адміністрування плати за землю, надана їх характеристика в контексті досліджень науки фінансового права.

Ключові слова: адміністрування плати за землю, фінансова діяльність, податкові правовідносини, правове регулювання.

В умовах побудови в Україні соціально орієнтованої, конкурентоспроможної ринкової економіки роль і значення правового регулювання у сфері оподаткування набувають особливої уваги. Адміністрування плати за землю (далі – АПЗ) є одним із важливих чинників вирішення практичних питань, пов'язаних із оподаткуванням землі. Однак сучасний стан правового регулювання АПЗ свідчить про певні недоліки врегульованості правовідносин у цій сфері. При цьому слід зазначити, що окреслене питання знаходиться у площині не тільки проблем правового регулювання адміністрування податків, але й податкових правовідносин в цілому.

Загальні питання податкового права досліджувалися Л.К. Вороною [1], М.П. Кучерявенком [2, 3], О.П. Орлюком [4], Н.Ю. Пришвою [5] та ін. Різні аспекти адміністрування податків досліджували А.О. Селіванов [6], В.Б. Марченко [7, 8]. Незважаючи на значну кількість робіт із проблематики податкових правовідносин, у правовій науці відсутня характеристика правовідносин саме у сфері АПЗ, які є необхідним елементом механізму правового регулювання у відповідній сфері. Ці обставини і актуалізують необхідність подальшого дослідження і вдосконалення регулювання правовідносин у сфері АПЗ як стабілізуючого фактора в оподаткуванні землі.

Метою даної статті є визначення кола правовідносин у сфері адміністрування плати за землю, надання їх характеристики в контексті досліджень науки фінансового права.

Для характеристики правовідносин у сфері АПЗ доцільно вказати на те, що фінансова діяльність держави має міжгалузевий, загальний характер і реалізують її як державні органи, так і

органи місцевого самоврядування. При цьому у фаховій літературі підкреслюють, що фінансова діяльність держави – це спеціальна галузь державного управління [4, с. 45; 9, с. 24], а складовою фінансової діяльності держави є, зокрема, такий її вид, як податкова. Податкові правовідносини виникають на одному із етапів фінансової діяльності, а саме – при мобілізації коштів до Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Об'єктом фінансової діяльності є відносини, що регулюють рух державних грошових фондів на всіх стадіях їхнього обороту, і як слушно зазначає М.П. Кучерявенко, рух коштів регулюють комплексом правових галузей, кожна із яких визначає свій аспект регулювання [10, с. 54].

Адміністративна плата за землю визначає управління у сфері справляння загальнодержавного податку – плати за землю. Л.К. Воронова відносини, які виникають при визначенні владними державними органами видів податків, їх введенні, справлянні, проведенні контролю і притягненні до відповідальності при порушенні приписів держави, називає податковими правовідносинами [1, с. 214].

У контексті правового регулювання основний зміст податкових правовідносин встановлює ст. 67 Конституції України відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [11]. А в цілому, як зазначає Н.К. Ісаєва, розвиток і зміст податкових правовідносин в Україні, їхній сучасний стан визначається правовим регулюванням податкової системи держави, конкретних податкових та інших обов'язкових платежів, з одного боку, і повноваженнями органів стягнення, зокрема податкових органів, наданих їм законом [12, с. 93].

Щодо сфери податкових відносин, то вони не мають сьогодні чіткого і повного законодавчого закріплення в Україні й визначаються в рамках відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів). Так, ст. 1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [13] окреслює сферу дії лише кодексу відповідно до якої ПКУ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, і порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. І як бачимо, деякі аспекти податкових відносин не зазначаються, зокрема, введення і справляння податків, виконання податкового зобов'язання, оскарження рішень і дій податкових органів і їх посадових осіб.

М.П. Кучерявенко вказує на те, що податкові правовідносини, як різновид фінансових, є особливим видом суспільних відносин – фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою [2, с. 82]. При цьому Н.Ю. Пришва визначає, що податкові правовідносини пов'язані із акумуляцією податків (обов'язкових платежів) до Державного та місцевих бюджетів, в яких одного із суб'єктів наділено владними повноваженнями [5, с. 74]. О.П. Орлюк, конкретизуючи, додає, що податкові правовідносини виникають на підставі податково-правових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі ... [4, с. 393]. Далі, як зазначає М.П. Кучерявенко, норми податкового права обумовлені публічною, тобто загальновизначальною для країни діяльністю, а саме діяльністю зі стягнення податкових платежів для загальнодержавних потреб, для утримання державних органів і їх матеріально-фінансового забезпечення [2, с. 65].

Об'єктом податкових правовідносин виступають певні суми грошових коштів, які підлягають обов'язковій сплаті в бюджет. У сфері АПЗ – це сума з плати за землю, яку сплачують платники податку. Основним змістом таких правовідносин є забезпечений державним примусом обов'язок платника внести до бюджету певний розмір плати за землю. Звідси такі правовідносини є владними і знайшли свій прояв у правосуб'єктності їх сторін, що передбачена нормами податкового права.

У сфері АПЗ податкова правоздатність передбачає здатність мати права й обов'язки з приводу сплати загальнодержавного податку – плати за землю, а податкова дієздатність – здатність

своїми діями створювати й реалізовувати ці права й обов'язки. При цьому поява правоздатності та дієздатності збігаються, оскільки виникають з моменту набуття права власності на землю в Україні або надання в користування (оренду) земельних ділянок комунальної та державної власності.

Особливістю податкових правовідносин вчені визначають цільову системність, яка підлягає певній меті – установленню і стягненню податків, а також те, що, по-перше, одним із суб'єктів завжди виступає держава і по-друге, забезпечення державним примусом [2, с. 85–86; 4, с. 394]. Особливість податкових правовідносин полягає ще й у тому, що вони виникають у процесі публічної фінансової діяльності. Таким чином, податкові правовідносини є публічними, оскільки вони пов'язані і впливають із влади.

У фінансових, зокрема податкових правовідносинах, чітко прослідковується державно-владна сторона, притаманна усім публічним правовідносинам. Л.К. Воронова називає суб'єктами податкових правовідносин з одного боку, органи, що представляють публічний фінансовий інтерес і наділені владними повноваженнями ..., а з другого боку, платників податку [1, с. 216]. М.П. Кучерявенко називає особливістю податкових правовідносин виключне становище держави, коли вона є і організатором цих відносин, і власником податкових надходжень. Уповноважені органи здійснюють від імені й під контролем державної влади дії щодо стягнення податків і зборів владного характеру [4, с. 243].

Отже, правовідносини зі справляння податків і зборів обумовлюють здійснення уповноваженими органами держави контрольної функції щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків і зборів. У сфері АПЗ серед таких уповноважених органів виокремлюємо податкові органи. Платник податку не може добровільно, за власним бажанням, передати зазначений обов'язок іншій особі, як це можливо в рамках, зокрема цивільно-правових відносин. І лише податкові органи, які наділені державою відповідною компетенцією у сфері справляння податків і здійснення фінансового контролю, уповноважені вимагати від платника податків виконання його обов'язків.

На думку А. Селіванова, у структурі суспільства та держави податкова служба визнається як самостійний інститут влади, який виділений із загальної конструкції виконавчої влади, оскільки діє незалежно, самостійно, владно-примусово, використовуючи методи контролюльно-наглядо-

вого характеру...[6, с. 34]. Така особливість податкових правовідносин дозволяє дійти висновку щодо якого, виходячи з нерівності сторін цих правовідносин, важливо усвідомлювати необхідність чіткої регламентації повноважень податкових органів як суб'єктів АПЗ.

У сфері АПЗ важливо визначити суб'єкта податкового обов'язку. Ними виступають платники податку. На сьогодні платниками плати за землю є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв), землекористувачі (ст. 269 ПКУ).

Власники земельних ділянок – це юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної і державної власності відповідно (пп. 14.1.34 ПКУ).

Землекористувачі – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані в користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди (пп. 14.1.73 ПКУ). Платником орендної плати є орендар земельної ділянки (п. 288.2 ПКУ).

Доцільно додати, що загальні права й обов'язки платників плати за землю законодавчо закріплені у ст. 16 і 17 ПКУ. Специфічні права та обов'язки платників щодо справляння плати за землю в Україні регулюються розділом XIII ПКУ «Плата за землю», а особливості справляння податку суб'єктами господарювання – «спрощенцями» встановлюються главою 1 розділу XIV цього Кодексу [13].

Отже, проведений аналіз законодавчого матеріалу показує, що податкове законодавство закріплює переважно обов'язок для платників плати за землю, імперативність якого й визначає правосуб'єктність платників плати за землю.

Першорядна роль у визначенні змісту податкових правовідносин у системі АПЗ належить їх сторонам (суб'єктам). Суб'єктами правовідносин АПЗ є сторони (учасники), які мають конкретні права й обов'язки у сфері справляння плати за землю при адмініструванні цього податку. На нашу думку, до них відносяться платники податку (плати за землю), з одного боку/ та уповноважені державою суб'єкти у сфері справляння плати за землю (суб'єкти АПЗ), з іншого боку.

Платники податків і зборів (обов'язкових платежів) – це фізичні або юридичні особи, на яких законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Згідно зі ст. 15 ПКУ платниками податку 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 провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів відповідно до цього Кодексу.

З точки зору правового регулювання, у вчених не виникає сумнівів щодо наявності у сфері управління грошовими коштами відносин адміністративного та, подекуди, приватноправового характеру [14, с. 51]. Виходячи з такої наукової позиції, можна говорити і про відповідні відносини у сфері АПЗ. Так, М.П. Кучерявенко вказує на тісний зв'язок фінансового права з адміністративним правом [2, с. 69].

Формування й функціонування АПЗ пов'язане, насамперед, з чинниками організаційного характеру, оскільки управлінська за змістом діяльність потребує організації, упорядкування й забезпечення ефективного функціонування всіх складових її елементів. Це обумовлено тим, що в умовах ринкової соціально-економічної структуризації суспільних відносин в Україні, а разом з тим і нових підходів у праворозумінні та змістовному формуванні сучасних галузей права, норми адміністративного права набувають якісно нової ролі в системі соціально-правової регуляції. Адміністративні норми, як зазначає Є. В. Додін, включаються до інших галузей права з метою забезпечення державного впливу на нові види суспільних відносин шляхом визначення правил і стандартів їх функціонування, контролю й нагляду за діяльністю суб'єктів цих відносин, встановлення адміністративної відповідальності за їх порушення [15, с. 265]. У рамках правового порядку у сфері справляння податків адміністративно-правові норми створюють правовий режим як для діяльності платників, так і для адміністративної та правоохоронної діяльності державних податкових органів, слугують основою визначення правового статусу та компетенції податкових органів і їх службових осіб, їхньої поведінки, сприяють налагодженню правових зв'язків сторін податкових правовідносин, забезпечують режим правової відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. Йдеться про ту адміністративно-правову основу податкових правовідносин, яка є підставою стверджувати, що режим правового регулювання податкового права, по суті, є адміністративно-правовий режим в системі оподаткування і зборів [7, с. 253].

Покриваючи більшість відносин владно-управ-

лінської сфери, відносини адміністративного права забезпечують повноцінне функціонування споріднених з ними суспільних відносин, зокрема, що регулюються нормами податкової галузі права. Адміністративно-правовий аспект визначається як переважаючий у характеристиці юридичної природи податкових правовідносин. За твердженням В.Б. Марченко, податкові, за змістом, відносини щодо справляння податків є адміністративно-правовими за формою побудови і правовою природою, оскільки будуються на владному підпорядкуванні платника щодо держави [8, с. 17]. Якщо податкове право, як фінансово-правовий інститут, регулює суспільні відносини у сфері справляння податків та обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів [4, с. 385], то адміністративне право – організаційні питання роботи податкових органів, тобто управлінські відносини у цій галузі.

Виходячи із загального визначення кола суспільних відносин, що становлять предмет сучасного адміністративного права, В.Б. Марченко у прикладенні до податкової сфери та її уповноважених органів називає основне коло відносин адміністративно-правового характеру, що складаються:

- у ході реалізації контрольних та інших повноважень виконавчої влади податковими та іншими контролюючими органами у податковій сфері;

- у ході діяльності уповноважених податкових та інших контролюючих органів, їх посадових осіб щодо забезпечення та захисту в адміністративному порядку прав і свобод осіб, надання їм адміністративних (управлінських) послуг у сфері справляння податків;

- у процесі внутрішньої організації та діяльності апаратів податкових та інших контролюючих органів у сфері справляння податків;

- у ході застосування уповноваженими податковими органами заходів адміністративного примусу, включаючи адміністративну відповідальність, щодо платників та інших учасників податкових правовідносин [8, с. 13-14].

Таким чином, з огляду на те, що АПЗ виступає частиною управління процесу справляння плати за землю, вбачається можливим наголосити на наявності адміністративно-правової врегульованості управлінських відносин у цій сфері. Також слід зауважити, що адміністрування податків є одним із чинників ефективного функціонування податкової системи й економіки держави, що теж обумовлюється його адміністративно-правовим регулюванням у процесі державного управління.

Що стосується співвідношення податкового й цивільного права у сфері АПЗ, то варто спира-

тися на думку С. Братуся щодо якої, визначаючи фінансове право самостійною галуззю права, він виходить не з того, що у фінансовому праві організаційні елементи переважають над майновими, а зі специфіки фінансової діяльності держави, зі специфіки об'єкта (грошові кошти) та майнових відносин, які виникають у процесі цієї діяльності. Такі майнові відносини не можуть бути предметом цивільно-правового регулювання та не можуть бути врегульовані самостійно, поза фінансовою діяльністю держави як владно-організаційної діяльності [16, с. 88]. Відмінність податкових правовідносин від майнових цивільних полягає, насамперед, у нерівності становища їх учасників. М.П. Кучерявенко впевнений, що податкове право охоплює регулювання господарських процесів, як і цивільне, але в зовсім інших аспектах, іншими методами... І тому при розмежуванні податкового права і податкового законодавства, за загальним правилом, норми цивільного права не застосовуються до податкових відносин, оскільки, на думку вченого, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, у тому числі до податкових та інших фінансових і адміністративних відносин, цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не передбачено законодавством [2, с. 71]. На запитання щодо регулювання податкових відносин (як грошових) нормами цивільного права Л.К. Воронова не тільки не погоджується, але й категорично заперечує [1, с. 217].

Стосовно інших галузей права можна констатувати, що деякі аспекти регулювання відносин у сфері АПЗ в певній мірі пов'язані і з іншими галузями права, що обумовлює різноманітність і складність правовідносин у цій сфері. Однак через прямий взаємозв'язок АПЗ з фінансовою діяльністю держави логічно і науково правильним буде визначити управлінські базові основи в даній сфері як фінансово-правові. При цьому М.П. Кучерявенко слушно рекомендує посылатися на фундаментальне положення Е.А. Ровінського про зміст фінансових правовідносин як владно-майнових, котре використовується в роботах практично всіх фахівців у даній галузі [2, с. 83].

Безперечно, що правові критерії, які відрізняють приватноправовий і публічно-правовий методи (правосуб'єктність, характер прав і обов'язків учасників правовідношення, юридичні факти та відповідальність) можуть частково збігатися в нормах різних галузей права. У фаховій літературі вказано, що в публічних галузях права використовується понятійний апарат або юри-

дичні інструменти приватних галузей права. Найбільш характерні ці проблеми для фінансового права... При цьому з розвитком інституту податкового права в незалежній Україні та доповнення його правозахисними нормами він поступово перетворюється... з жорстко імперативної моделі, притаманної системі права СРСР, на модель, що відповідає вимогам сучасного стану розвитку економіки [17, с. 36–37]. Однак всі ці фактори все ж таки не впливають на публічну природу фінансового права, але ж дають можливість замислитися над обережною допустимістю існування в межах фінансового права, а звідси, і у сфері АПЗ, правових конструкцій інших галузей права. Виходячи з різної природи методів регулювання, врегулювання фінансово-правових відносин, зокрема у сфері АПЗ, одночасно публічно-правовим і приватноправовим методом є неможливим. І хоча вчені подекуди допускають у фінансовому праві використання інших методів регулювання, імперативний метод залишається основним. А отже, фінансово-правове регулювання у сфері АПЗ є вирішальним і обумовлено єдністю владно-майнових засад як предмету фінансового права.

Таким чином, проведене дослідження правовідносин у сфері АПЗ доводить їх фінансово-правовий характер. Як податкові правовідносини, правовідносини у сфері АПЗ виникають при мобілізації грошових коштів до бюджетів і регулюються комплексом інших правових галузей в певних аспектах діяльності. Досліджуючи наукові погляди щодо податкових правовідносин в науці, вбачається можливим наголосити на наявності адміністративно-правової врегульованості управлінських відносин та відсутності самостійного цивільно-правового регулювання у цій сфері. При цьому фінансово-правове регулювання у сфері АПЗ є вирішальним, оскільки обумовлено єдністю владно-майнових засад як предмету фінансового права.

Список використаних джерел

1. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник / Л.К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
2. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
3. Кучерявенко Н.П. Курс податкового права. – В 2 т. Т.2. Особенная часть / Н.П. Кучерявенко [под ред. Д.М. Щекина. – М.: Статут, 2010. – 639 с.
4. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
5. Пришва Н. Ю. Податкове право: навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
6. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
7. Марченко В.Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович; Держ. податк. служба України; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2009. – 212 с.
8. Марченко В.Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук спец.: 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович; Національний ун-т Державної податкової служби України. – Ірпінь, 2009. – 20 с.
9. Бельский К.С. Финансовое право: Наука. История. Библиография: учеб. пособие / К.С. Бельский. – М.: Юристъ, 1995. – 208 с.
10. Бех Г.В. Фінансове право України: підручник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький; за ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 320 с.
11. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
12. Ісаєва Н.К. Податкові правовідносини в Україні: сучасний стан і тенденції розвитку / Н.К. Ісаєва // Часопис Київського університету права. – 2007. – №4. – С. 93–96.
13. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI (в редакції від 27.05.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
14. Близнюк О. Управління грошовими коштами як вид управління: юридичне розуміння / О. Близнюк // Право України. – 2006. – №10. – С. 51-55.
15. Додін Є. В. Законодавство про адміністративну відповідальність / Державне управління : теорія і практика / Є.В. Додін [за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – С. 265–274.
16. Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права / С.Н. Братусь. – М.: Госюриздат, 1963. – 196 с.
17. Гетманцев Д. До питання про предмет і метод фінансового права / Д. Гетманцев // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – №2. – С. 36–38.

Стаття надійшла до редакції 21.04.2014 р.