

ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ В УКРАЇНІ

На основі аналізу наукових поглядів щодо категорії адміністрування податків надано теоретичне обґрунтування поняття та сутності адміністрування плати за землю в Україні з визначенням його особливостей у сфері справляння податків.

Ключові слова: адміністрування податків, податкові органи, плата за землю, оподаткування, управління.

Адміністративно-правової форми набувають різні види суспільних відносин, і насамперед — державно-управлінські. З іншого боку, податкова проблематика, крім традиційних фіскальних і регулюючих площин, включає організаційно-управлінські аспекти правовідносин [1, с. 3]. Це положення окреслюється і зауваженням видатного німецького вченого Лоренса Штейна «Оподаткування — це точка, де наука про державні фінанси сходиться з наукою про державне управління» [2, с. 31].

Оподаткування землі як важливий чинник соціально-економічного розвитку України через раціональне землекористування потребує особливої уваги з боку діяльності держави. Виходячи з позиції, що не можна ефективно управляти процесом, який не має чітко визначеної, обґрунтованої дефініції, уточнення категорійно-понятійного апарату у сфері земельного оподаткування є вкрай важливим, а необхідність подальшого законодавчого й організаційно-правового вдосконалення державно-управлінських відносин у цій сфері зумовлює актуальність теоретичного обґрунтування поняття та сутності категорії адміністрування плати за землю в Україні.

З огляду на те, що плата за землю — це загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (п. 14.1.147 Податкового кодексу України (ПКУ)) [3], адміністрування цього податку, на наш погляд, здійснюється методологічно за принципами, цілями податкового адміністрування взагалі, але із специфічними для цієї сфери організаційно-правовими нюансами. Отже, логічно доцільним буде «адміністрування податків» розцінювати як більш загальне поняття в контексті співвідношення з поняттям «адміні-

стрування плати за землю», а останнє вважати похідним, побудованим за аналогією первісного з урахуванням особливого змісту.

Значний вклад безпосередньо в розробку визначення поняття адміністрування податків внесли такі вітчизняні науковці, як В. Л. Андрющенко [4], В. Б. Марченко [5], В. М. Мельник [1], А. О. Селіванов [6], А. С. Ластовецький [7], С. П. Позняков [8], Т. О. Проценко [9] та ін., але на цей час не існує загальноприйнятого, юридично-визначеного поняття адміністрування податків взагалі, а плати за землю зокрема.

Метою статті є теоретичне обґрунтування поняття та сутності адміністрування плати за землю на основі характеристики та узагальнення наукових поглядів щодо поняття і сутності адміністрування податків та визначення на цій підставі особливостей адміністрування плати за землю у сфері справляння податків.

Досліджуючи адміністрування плати за землю, доцільно, насамперед, звернутися до визначення базового терміну «адміністрування податку». Незважаючи на поширеність цього терміну у фаховому спілкуванні і науковому світі, на сьогодні вітчизняні нормативно-правові акти не містять його законодавчого визначення. Конструктивно дефініції «адміністрування» і «податки» розглядаються окремо. Методологія пізнання припускає, насамперед, відбір і визначення ключових слів досліджуваного предмета, технології їхнього застосування. Ключовим у досліджуваному нами терміні є слово «адміністрування».

У словнику С. І. Ожегова «адміністрування» подається у двох аспектах: 1) як спеціальна категорія — «управлять, руководить чем-нибудь»; 2) як «неодобрительная» (рос.) категорія — «управлять чем-нибудь бюрократически, формально, не входя в существо дела» [10, с. 22].

© О. К. Терентьева, 2012

Сам термін і похідні від нього ґрунтуються на латинському *administration* — управління [11, с. 42]. У сучасних словниках термін «адміністрування» трактується як: організаційна діяльність у галузі управління [12, с. 56]; діяльність державних органів з вирішення конкретних справ у сфері державного управління [13, с. 89]; управління, керування, завідування [14, с. 61].

За останніми тенденціями інтеграції України у світове співтовариство деякі вітчизняні вчені окреслюють податкове адміністрування і з позиції менеджменту як науки, що формує принципи ефективного управління податковою системою в певних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему у світлі певних теоретичних критеріїв [15, с. 27]. Отже, адміністрування безпосередньо пов'язують не тільки з управлінням, але і з менеджментом. За висновками багатьох науковців поняття «менеджмент» остаточно не з'ясовано і залишається дискусійним [16, с. 13], але це не є предметом нашого дослідження.

Аналіз проведених наукових досліджень і публікацій доводить, що існує різноманітність підходів до визначення адміністрування податків як правової категорії. Майже вперше у вітчизняній науці А. А. Садековим і В. М. Покинтелецею проведена комплексна систематизація наявних тлумачень «адміністрування податків» і виявлені підходи до визначення цього поняття з їх перевагами та недоліками: процесний; організаційний; процесно-організаційний; прикладний; правовий, стратифікаційний, управлінський. У результаті свого дослідження автори запропонували визначити адміністрування податків як форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків. На їх думку перевагою цієї дефініції є відокремлення дій представницьких і виконавчих органів державного управління в податковій сфері, повнота включення функцій податкових органів, врахування вектора реформ системи оподаткування [17, с. 153].

На наш погляд, запропонована систематизація має певний сенс у вирішенні питання, але дослідження про податкове адміністрування, з нашого боку, буде науково некоректним і обмеженим без характеристики широковідомих поглядів інших вітчизняних вчених на цю проблему.

Перший помітний внесок у розкриття поняття «адміністрування податків» як правової категорії серед вітчизняних науковців зроблений професором А. О. Селівановим, який називає цю категорію управлінсько-правовою і співвідносить її у контексті із поняттям «справляння податків», яке розцінюється як більш загальне. Не враховуючи всі елементи функціонування адміністрування податків, він розуміє це поняття як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів із погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [6, с. 5].

Дещо інший підхід до поняття адміністрування податку має А. С. Ластовецький, який наполягає на більш широкому визначенні терміну, оскільки сфера адміністрування має публічно-правові засади регулювання. На його думку, адміністрування податків розглядається як механізм, що включає систему способів і організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [7, с. 37]. Однак В. Б. Марченко заперечує таке визначення на підставі того, що «відчуження» здійснюється, як правило, власне самими платниками на підставі закону, а не державними органами податкового адміністрування чи на підставі їх рішень [5, с. 121].

Погоджуючись з думкою В. Б. Марченко, вважаємо також досить суперечливим і визначення С. П. Позняка, який пропонує під адмініструванням податків розуміти управлінську діяльність публічно-правового характеру, що здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їх компетенції та суб'єктів господарювання щодо формування державних доходів з метою реалізації функцій податків, яка включає в себе здійснення ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством з питань оподаткування [8, с. 94]. Отже, вчений відносить суб'єктів господарювання як платників податків до категорії уповноважених (адміністративних) органів, що здійснюють управління, а такий підхід суперечить традиційному розумінню адміністрування.

З аналогічних причин звертаємо увагу на позицію вітчизняних вчених-економістів С. А. Корнієнко та Т. Н. Корнієнко, які в сучас-

них умовах визначають адміністрування податків як регламентовану законами та іншими правовими актами організаційну, управлінську діяльність уповноважених державою органів та інших уповноважених законами суб'єктів по забезпеченню виконання податкового обов'язку перед бюджетом [18, с. 114]. Однак незрозумілим залишається коло так званих «інших уповноважених законом суб'єктів», окрім державних органів, які здійснюють управлінську діяльність.

В. М. Мельник, підкреслюючи вплив підсистеми адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи, запропонував визначити адміністрування податків як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [1, с. 5]. Однак для нас залишаються нез'ясованими соціальні правила, що регулюють процес адміністрування, оскільки будь-яка управлінська діяльність повинна ґрунтуватися лише на нормативно-правовій базі.

Заслуговує на увагу позиція Т. О. Проценко, який прагне до більш широкого розуміння питання і виділяє дві категорії адміністрування: по-перше, адміністрування податків як системи законодавчо визначених взаємовідносин між державою, яка є основним учасником створення податкового середовища і платниками податків; по-друге, адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання [9]. Такий підхід має місце, але, на наш погляд, ці категорії доповнюють одна одну і їх доцільно об'єднати в одне комплексне правове поняття.

В. Л. Андрущенко взагалі у своїх дослідженнях у більш широкому сенсі пов'язує зміст поняття «податкове адміністрування» з політикою, наукою та мистецтвом і називає його фіскальним [4, с. 28]. Вважаємо, що практично недоцільною виглядає нагромаджена конструкція податкового адміністрування, яка намагається охопити і політичний, і законодавчий, а також і мистецький рівень адміністративно-податкової діяльності держави.

Щодо зарубіжного досвіду, то російськими вченими феномену «адміністрування податків» надається соціально-фінансова характеристика, зокрема як одного із елементів управління оподаткуванням [19, с. 346], або як системи управління податковими відносинами, що динамічно

розвивається та координує діяльність податкових органів в умовах ринкової економіки [20, с. 33].

На сьогодні найбільш обґрунтованими і зрозумілими для нас у змістовному аспекті поняття є міркування адміністративіста В. Б. Марченко. Термін «адміністрування податків», на його думку, влучно відбиває суттєву особливість діяльності податкових та інших контролюючих органів, що не обмежується здійсненням лише податкового контролю, а охоплює також організаційну, методичну, роз'яснювальну роботу. Для нього необхідним аспектом у підході до поняття адміністрування податків має бути акцент на наявність у структурі податкових правовідносин державного суб'єкта — спеціально уповноважених у сфері оподаткування органів виконавчої влади. Підтримуємо думку В. Б. Марченко, для якого найоптимальнішим є визначення податкового адміністрування як функціональної, змістовної характеристики діяльності у сфері справляння податків органів Державної податкової служби (ДПС), інших контролюючих органів (податкових адміністраторів), яка спрямована на виконання податкових зобов'язань, виражена у формі реалізації наданих їм законом спеціальних повноважень у цій сфері і змістовно охоплює переважно організаційні, контрольні та правоохоронні функції у сфері справляння податків [21, с. 122]. Варто зазначити, що після прийняття ПКУ доцільно додати і діяльність державних виконавців, які відносяться до органів стягнення (п. 41.5) [3].

Отже, за дедуктивною методологією наголошуємо, що адміністрування плати за землю змістовно охоплює ті ж самі функції як і при адмініструванні податків, але у сфері справляння плати за землю. При цьому важливо зазначити, що модернізація податкових органів в Україні на сучасному етапі адміністративної реформи передбачає побудову взаємовідносин з платниками податків на партнерських засадах. Функціонально уповноважені суб'єкти у сфері справляння податків повинні створити умови для добровільного виконання платниками податків свого конституційного обов'язку — сплати податків, а це неможливо без проведення податковими органами певної виховної роботи серед населення, особливо серед молоді. Таким чином, пропонуємо додати до змісту адміністрування податків виховну функцію, як ціннісно-орієнтаційний вектор в роботі податкових органів.

У будь-якому розумінні податкового адміністрування — це, насамперед, адміністративна

діяльність, і вона є виконавчою та підзаконною. При цьому діяльність щодо адміністрування має очевидно процесуальний характер тому, що у процесі виконавчо-розпорядчої діяльності уповноважених державних органів виконавчої влади здійснюється вплив на платників податку за допомогою не тільки матеріальних, але і процесуальних норм адміністративного права. Отже, адміністрування податків виступає складовою управління процесами справляння податків.

Таким чином, можна стверджувати, що в будь-якому разі це вид адміністративної діяльності з характерними ознаками: по-перше, це управлінська діяльність спеціально уповноважених у сфері справляння податків органів державної виконавчої влади; по-друге, це діяльність, яка спрямована на забезпечення виконання податкових зобов'язань; по-третє, це діяльність, яка носить процесуальний характер; по-четверте, це діяльність, яка регламентована законами та іншими нормативно-правовими актами; по-п'яте, це діяльність, яка виражається через організаційні, контрольні та правоохоронні разом із виховними функції уповноважених суб'єктів.

У прийнятому ПКУ вперше на вищому нормативно-податковому рівні адмініструванню податків, зборів (обов'язкових платежів) присвячується цілий розділ. При цьому ПКУ без визначення понять виокремлює, законодавчо закріплює основні елементи (процедури) адміністрування, що і складають його практичний зміст на сьогодні: листування із платником податків; повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань; податкові консультації; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС; податкові перевірки; погашення податкового боргу; застосування заходів відповідальності. Однак застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» до розділу 2 ПКУ В. Б. Марченко вважає неточним, оскільки за змістом даний розділ охоплює поняття не адміністрування, а справляння податків, зборів (обов'язкових платежів), що є ширшим поняттям [5, с. 122].

Виходячи з того, що це питання залишається спірним, а процедури адміністрування все ж таки законодавчо визначені, можна передбачити, що адміністрування плати за землю змістовно збігається з вказаними елементами податкового адміністрування у другому розділі ПКУ, але має свою специфіку.

Таким чином, адміністрування плати за землю, як складова частина управління процесом справляння цього податку, уявляє собою з боку уповноважених у цій сфері державних органів виконавчої влади організаційне забезпечення, контроль, правоохоронні та виховні заходи щодо сплати плати за землю платниками податку.

Якщо логічно виходити із структури процесу адміністрування [22] як від загального до конкретного, то процес адміністрування плати за землю включає наступні процедури: реєстрація та облік платників плати за землю; обробка податкових декларацій та облік платежів за землю; податковий контроль за сплатою плати за землю й апеляція платників і з нашого боку додамо — консультування платників плати за землю і проведення виховних заходів для попередження від ухилення сплати цього податку.

Специфічність адміністрування плати за землю обумовлюється ставками земельного податку та базою оподаткування плати за землю, що визначається нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок або площею земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Внаслідок цього до адміністрування плати за землю залучаються не тільки податкові органи держави, але й органи місцевого самоврядування та відповідні органи виконавчої влади з питань земельних ресурсів України.

Особливістю є і спеціальні повноваження компетентних органів виконавчої влади для виконання своїх функцій адміністрування у сфері справляння плати за землю. Якщо враховувати, що державними уповноваженими суб'єктами адміністрування є податкові органи всіх рівнів, то загальну організацію справляння платежів за землекористування в Україні безпосередньо покладено на центральний орган виконавчої влади — Державну податкову службу України.

Адміністрування плати за землю має включати стратегію й тактику управління процесом справляння податку. Але на державному рівні орган виконавчої влади не тільки розробляє стратегію організації роботи органів ДПС із забезпечення ними надходжень до бюджету, але і здійснює контроль за справлянням земельних платежів, при цьому проводить перевірки платників земельного податку, орендарів з питань повноти обчислення і своєчасності перерахування платежів.

Основною правоохоронною метою адміністрування плати за землю як управлінської діяльності уповноважених на це державних суб'єктів є забезпечення виконання податкових

зобов'язань всіх платників цього податку. Але при цьому не можна зводити лише до примусового погашення податкового боргу зі сплати за землю, тобто до суто примусових заходів [6, с. 35], або, навпаки, доводити адміністрування до політико-законодавчих вимірів [4, с. 28]. На нашу думку, в умовах адміністративної реформи, модернізації податкової служби важливу роль при адмініструванні плати за землю повинні відігравати масово-роз'яснювальні й виховні заходи з платниками плати за землю.

Проведений аналіз наукового та законодавчого матеріалу дозволяє стверджувати, що адміністрування плати за землю — це багатогранне поняття, яке знаходиться на стику правової, економічної та фінансової наук. Адміністрування плати за землю — це управлінська діяльність спеціально уповноважених у сфері справляння плати за землю органів виконавчої влади, що має процесуально-правовий характер і спрямована на забезпечення податкових зобов'язань зі сплати за землю, яка виражається через організаційні, контрольні, виховні та провахоохоронні функції.

Список використаної літератури

1. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // *Фінанси України*. — 2008. — № 9. — С. 3–8.
2. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. By R.A. Musgrave, A.T. Peacock. — London etc.: Macmillan; New York: St. Martin's Press, 1967. — XIX. — 244 p.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // *Відомості Верховної Ради України*. — 2011. — № 13–17. — Ст. 112.
4. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // *Фінанси України*. — 2003. — № 6. — С. 27–35.
5. Марченко В. Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України / В. Б. Марченко // *Часопис Київського університету права*. — 2011. — № 1. — С. 120–123.
6. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // *Право України*. — 2002. — № 2. — С. 34–38.
7. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків / А. Ластовецький // *Право України*. — 2003. — № 11. — С. 37–40.
8. Позняков С. Співвідношення понять «адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів» і «адміністрування податкового боргу» / С. П. Позняков // *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. — 2004. — № 3 (25). — С. 93–99.
9. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Тарас Олександрович Проценко [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://studrada.com.ua/content/>.
10. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов ; под ред. Н. Ю. Шведовой. — М. : Советская энциклопедия, 1973. — 846 с.
11. Большой экономический словарь / [под ред. А. Н. Азрилияна]. — 4-е изд., доп. и перераб. — М. : Институт новой экономики, 1999. — 1248 с.
12. Новый энциклопедический словарь. — М. : Большая Российская энциклопедия, 2001. — 1456 с.
13. Алексеенко Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л. М. Алексеенко, В. М. Олексієнко. — Тернопіль : Астон, 2003. — 672 с.
14. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпов, А. Н. Карпов. — Х. : ИД «ИНЖЕК», 2006. — 488 с.
15. Основы менеджменту : підручник / [наук. ред. В. Г. Федоренко]. — К. : Алерта, 2007. — 420 с.
16. Садеков А. А. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції / А. А. Садеков, В. М. Покинтелиця // *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. — Ірпінь, 2009. — № 2 (45). — С. 114–118.
17. Корнієнко С. А. Основы современного администрирования податков / С. А. Корнієнко, Т. Н. Корнієнко // *Вісник економічних наук*. — 2010. — № 1. — С. 112–118.
18. Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — СПб. : Питер, 2003. — 576 с.
19. Налоговое администрирование : учеб. пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. — М. : Омега-Л, 2005. — 408 с.
20. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Віктор Борисович Марченко ; Держ. податк. адмін. України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2009. — 212 с.
21. Корецька-Гармаш В. О. Адміністрування податків : порівняльний аналіз після прийняття Податкового кодексу [Електронний ресурс] / В. О. Корецька-Гармаш, А. В. Кулік. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/Soc_Gum/VSUNU/2011_7_2/Korecka.pdf.

Стаття надійшла до редакції 09.04.2012 р.