А. Нашинець-Наумова, канд. юрид. наук
КНУ имени Тараса Шевченко, Киев

ВОПРОСЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В ГРАЖДАНСКОЙ АВИАЦИИ

В статье рассматриваются проблемные вопросы обеспечения информационной безопасности в гражданской авиации. Под обеспечением информационной безопасности в гражданской авиации понимается комплекс дел, для решения которых нужно сочетание мероприятий, административного, гражданского и программно-технического уровней.

Ключевые слова: информация, информационная безопасность, угроза, обеспечение безопасности.

A. Nashynets-Naumova, PhD. Legal. Science
Kyiv National Taras Shevchenko, Kyiv

MATTERS OF INFORMATION SECURITY IN CIVIL AVIATION

The article the problem questions of the informative providing of safety are examined in a civil aviation. Under providing of informative safety the complex of businesses for the decision of that combination of measures of legislative, administrative, procedural levels is needed understands in a civil aviation.

Key words: information, informative safety, threat, providing of safety.

УДК 342.9

Ю. Рогачов, здобувач
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНИХ ПРАВОВІДНОСИН

У статті розглянуто питання сутності податкового адміністрування в системі публічних правовідносин. Визначено принципи процесу адміністрування податків. Встановлено основні недоліки управління процесом адміністрування податків. Розроблено пропозиції щодо удосконалення процесу адміністрування податків.

Ключові слова: податки, платники податків, адміністрування податків, публічні правовідносини, принципи процесу адміністрування податків, механізми адміністрування податків, процедури реалізації захисту прав платників податків, податковий контроль.

Податковий кодекс України [1] у Розділі ІІ. "Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" визначає порядок адміністрування податків та зборів, а також вказує на порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства органами публічних правовідносин. Наявність в державі механізмів адміністрування які базуються на адміністративно – правових нормах, принципах, цінностях з чітким змістом прав та обов'язків платників податків та процедурами реалізації щодо захисту прав платників податків є важливою умовою національної конкурентоспроможності.

Не зменшують актуальності дослідження існуючі наукові розробки частково присвячені питанням адміністрування окремих видів податків і зборів в працях українських вчених: Т. Проценка [4], В. Мельника [5], Н. Кучерявенко [6], В. Андрущенка [9], А. Соколовської [12] та інші, оскільки залишаються невиявленими та науково не розробленими принципи адміністрування податків, як юридичного процесу, зміст адміністрування податків в структурі публічних правовідносин.

Відомо що, рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні залишається одним із найвищих у світі. Це в свою чергу, зумовлює низький рейтинг України за ефективністю системи оподаткування – 174-е місце серед 175 держав. Основними проблемами у цій сфері є велика кількість податків, зборів (обов'язкових платежів), які регулюються значною кількістю законів України, безсистемність та непередбачуваність змін податкового законодавства, а також недосконала система адміністрування податків. Це приводить до непродуктивного навантаження на суб'єкти господарювання та значних витрат часу і ресурсів для складання податкової звітності [2].

Разом з тим, до цього часу залишається науково та законодавчо не визначеним поняття "адміністрування податків" незважаючи на його широке застосування на практиці.

Так, стаття 14 Податкового кодексу України не дає визначення поняття "адміністрування податків", в той час як в Розділі ІІ. "Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" Податкового кодексу України застосовується поняття адміністрування податків. У відповідності до п. 40.1. ст. 40 Податкового кодексу України цей розділ визначає порядок адміністрування податків та зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи [1]. З аналізу наведеної норми діючого законодавства вбачається, що законодавець відрізняє порядок адміністрування податків та зборів від порядку контролю за дотриманням вимог податкового законодавства не зважаючи на те, що процедури податкового контролю є складовою частиною процесу адміністрування податків і навіть за структурою Податкового кодексу України порядок та процедури податкового контролю включено до Розділу ІІ "Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" і є його складовою частиною.

Такі суперечливості у діючому законодавстві з одного боку пояснюються відсутністю в законодавчих актах поняття "адміністрування податків" до прийняття Податкового кодексу України на відміну від поняття "податковий контроль", визначення якого вже було законодавчо закріплено раніше. Так, Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", визначав податковий контроль як діяльність контролюючих органів які у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу [3].

З іншого боку відсутністю достатніх наукових розробок процесу адміністрування податків. Перші спроби висвітлення наукової дефініції "адміністрування податків" в Україні були здійснені на початку 2000-их років у наукових працях В.М. Мельника. В одній із публікацій автора адміністрування податків визначено як управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з орга-

© Рогачов Ю., 2013

нізацією процесу оподаткування, що ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [5].

В свою чергу управлінська діяльність органів державної виконавчої влади створює систему публічних правовідносин в державі. Відтак, доцільнішим з наукової точки зору сучасності розглядати адміністрування податків як складову системи публічних правовідносин. В такому аспекті розкриття сутності та ролі адміністрування податків в системі публічних правовідносин вимагає з'ясування таких понять як "суб'єкт публічної влади", "публічна влада" та "публічний інтерес", оскільки адміністрування податків характеризується, по – перше, певними повноваженнями суб'єктів публічної влади по відношенню до платників податків та, по – друге, методами, якими реалізуються такі повноваження.

Публічна влада на відміну від суспільної – це влада, що перш за все належить такому особливому інституту суспільства, як держава [7]. Публічною владою у широкому розумінні є повноваження державних органів накладати обов'язки в односторонньому порядку та забезпечувати їх примусове виконання. Вдалим є визначення публічної влади як системи органів, якій державна влада в особі своїх органів і за допомогою права визначає межі й обсяг владних повноважень та діяльність яких спрямована на досягнення публічного інтересу [8].

Таким чином, до суб'єктів публічної влади належить орган, наділений владними повноваженнями, та діяльність якого спрямована на досягнення публічного інтересу. Суб'єкти публічної влади є носіями влади і належать до активних суб'єктів правовідносин. Публічний інтерес визначається як визнаний державною і забезпечений правом інтерес соціальної спільноти задоволення якого є умовою і гарантією її існування та розвитку. Оскільки, наприклад, формування доходної частини бюджету, підпадає під сферу публічного інтересу, слід констатувати, що –

по – перше, адміністрування податків – це завжди процес діяльності суб'єктів публічної влади, пов'язаний із задоволенням публічного інтересу;

по – друге, адміністрування податків – як процес досягнення публічного інтересу, передбачає можливість застосування примусу з боку владного суб'єкта.

Одночасно, на шляху ефективного адміністрування податків в аспекті застосування примусу з боку суб'єкта публічної влади існує ряд проблем, які необхідно враховувати для забезпечення зростання результативності цього процесу з одного боку та захисту прав платника податків з іншого боку. До таких проблем можливо віднести такі:

- недостатня відпрацьованість механізму захисту законних інтересів та прав платників податків у чинному законодавстві;
- нерозвиненість механізму взаємної відповідальності всіх учасників податкових правовідносин;
- відсутність єдиної правозастосовної практики з реалізації законодавчо встановлених механізмів та процедур адміністрування податків;
- суперечлива судова практика в категорії податкових спорів.

Варто зазначити, що причина наявності вище перелічених проблем в сфері адміністрування податків зокрема полягає саме у відсутності чітко визначених принципів здійснення адміністрування податків як в законодавстві України, так і в існуючих наукових розробках.

Основним законодавчим актом, який сьогодні регулює процес адміністрування податків в Україні є Податковий кодекс України [1]. Базуючись на нормах Податкового кодексу України серед основних напрямків діяльності суб'єктів публічної влади з адміністрування податків можливо визначити такі: облікова робота (облік платників податків і облік надходження податків); масово-роз'яснювальна й консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевірочна робота. Передбачені діючим законодавством України механізми та процедури адміністрування податків є складовими частинами єдиного процесу направленого на досягнення публічного інтересу. Відтак, за своєю правовою природою адміністрування податків є певним видом юридичного процесу. В науці, юридичний процес прийнято визначати як встановлений нормами права порядок здійснення діяльності зі створення, тлумачення та реалізації правових норм.

Разом з цим, юридичний процес, як елемент правової системи, як порядок правової діяльності, як частина правового життя суспільства здійснюється за певними принципами. Принципи юридичного процесу являють собою основні ідеї, вихідні засади його формування, розвитку і функціонування. Принципи властиві юридичному процесу можна поділити на загальноправові, що належать до юридичного процесу, як частини права; загальнопроцесуальні, які властиві саме юридичному процесу у всіх його видах; видові, за якими здійснюються окремі види юридичного процесу [8].

Стаття 4 Податкового кодексу України визначає принципи податкового законодавства України. В той же час, принципи адміністрування податків, як окремого виду юридичного процесу, залишаються не визначеними. Відтак, встановлення таких принципів є суттєвим кроком у напрямку вдосконалення процесу адміністрування податків його подальшого розвитку та функціонування.

Виходячи із мети процесу адміністрування податків, якою є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання органів публічної влади в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур, та законодавчо встановлених процедур адміністрування податків, можливо визначити наступні базові принципи адміністрування податків:

- **законність** – рівність усіх учасників процедур адміністрування податків перед законом, забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- **єдиний підхід до встановлення механізмів та процедур адміністрування податків** – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податкового адміністрування;
- **принцип оптимального втручання суб'єктів публічної влади в діяльність платників податків** – держава має отримати від кожного платника тільки те, що він повинен сплатити, не більше і не менше при цьому суб'єкт публічної влади в процесі реалізації повноважень визнає домінантою не караючу (фіскальну) функцію, а консультаційну та роз'яснювальну функцію.

Визначені принципи процесу адміністрування податків та їх подальша практична реалізація повинна базуватись на такій особливості діяльності суб'єкта публічної влади будь – якої розвиненої держави, яка перш за все пов'язана з визначеним законодавством обов'язком допомогати платнику податків зрозуміти суть податкового законодавства та забезпечити його виконання. Для уніфікації цих питань рядом країн було прийнято рішення об'єднати заходи захисту платників податків шляхом прийняття відповідних нормативно – правових актів (Хартії, Декларації). У деяких країнах (наприклад, Канада і Великобританія) вони мають форму загальних ре-

комендацій щодо принципів, на яких повинні базуватися взаємини між податковою службою і платниками. У зв'язку з цим заслуговує на увагу визначені Організацією Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) принципи на яких базуються права і обов'язки платника податків [12], а саме:

- **право на інформацію і допомогу** – платники податків мають право на отримання інформації щодо функціонування податкової системи і методів їх оподаткування. Крім того, вони мають право на інформацію щодо їх прав, включаючи право на апеляцію;
- **право на апеляцію** – право на оскарження рішення податкових органів мають усі платники податків, і воно поширюється майже на всі рішення податкової служби у сфері застосування або інтерпретації законів чи адміністративних рішень за умови, що вони безпосередньо стосуються платників податків;
- **право платити не більше ніж встановлену суму податків** – платники податків не повинні платити більший податок, ніж цього вимагає податкове законодавство, а також мають право на допомогу податкової служби із зазначених питань, у тому числі щодо забезпечення права на податкові пільги.;
- **право на впевненість** – платники податків мають також право на високий ступінь впевненості щодо податкових наслідків своїх дій;
- **принцип конфіденційності і таємності** – інформація про справи платника, якою володіє податкова служба, є конфіденційною і буде використана виключно в цілях, які визначені податковим законодавством.

Натомість, процес адміністрування податків в Україні є в основному "фіскально" зорієнтованим, що в свою чергу свідчить про відсутність в цьому процесі основних засад, робочих принципів та зрозумілих шляхів практичної їх реалізації. Цьому сприяє очевидне переважання сегмента контрольно-перевірочної роботи суб'єктів публічної влади в рамках процесу адміністрування податків. На нашу думку дотримання вище визначених принципів в процесі адміністрування податків, запозичення досвіду інших країн в аспекті сутності, принципів здійснення податкового адміністрування, направленості взаємин суб'єкта публічної влади із платниками дозволить значно зменшити тиск контролюючих органів на платників податків, збільшити роботу в напрямку роз'яснювальної та консультативної роботи, зокрема шляхом виділення окремих підрозділів в податкових органах, відповідальних за таку роботу, становленню атмосфери партнерства між суб'єктом публічної влади та платниками податків.

Вдосконалення механізмів адміністрування податків, як діяльності суб'єктів публічної влади є однією з умов зміцнення економіки держави і розвитку підприємства. Тому, створення відносин між податковим органом, як суб'єктом публічної влади та платниками податків, які базуються на певних принципах є пріоритетним напрямком діяльності держави в цілому.

Подальше удосконалення адміністрування податків слід здійснювати зокрема за такими напрямками:

- установлення на законодавчому рівні та розробка практичних шляхів реалізації базових принципів адміністрування податків, як окремого виду юридичного процесу;
- забезпечення прав платників податків в процеду-рах застосування примусу з боку суб'єктів публічної влади.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: текст редакції від 03.02.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
2. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами": текст редакції від 04.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2181-14/ed20101204
3. Указ Президента України "Про Концепцію вдосконалення державного регулювання господарської діяльності" від 3 вересня 2007 р. №8162. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/816/2007
4. Проценко Т.О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – с. 212 – 230.
5. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №5. – С. 40-43.
6. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність", 2008. – 701 с.
7. Юридическая энциклопедия//под. общей ред. Б.Н. Топорнина. – М.: Юристъ, 2001 – с. 918.
8. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко Теорія держави і права// Академічний курс/ Підручник Київ Юрінком Інтер 2006. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/zmist.htm
9. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – №6. – С. 27-35.
10. Межейнікова В. Ф. Аналіз ефективності адміністрування податків у сучасних умовах. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://nc.ufei.ukrsat.com/Kyrsi%202004/tezi/images_tezi/026.htm
11. Мельник В.М., Пенякова Г.Л. Механізм прямого оподаткування у фінансовій теорії // Фінанси України. – 2009. – №5. – С. 66-77.
12. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Пресс, 2004. – 454 с.
13. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note //www.oecd.org/ctp/administration/14990856.pdf

Надійшла до редколегії 21.03.13

Ю. Рогачев, соискатель
КНУ имени Тараса Шевченко, Киев

АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВ В СИСТЕМЕ ПУБЛИЧНЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

В статье рассмотрены вопросы сущности налогового администрирования в системе публичных правоотношений. Определены принципы процесса администрирования налогов. Установлены основные недостатки управления процессом администрирования налогов. Разработаны предложения по совершенствованию процесса администрирования налогов.

Ключевые слова: налоги, налогоплательщики, администрирование налогов, публичные правоотношения, принципы процесса администрирования налогов, механизмы администрирования налогов, процедуры реализации защиты прав налогоплательщиков, налоговый контроль.

G. Rogachev, applicant
Kyiv National Taras Shevchenko, Kyiv

TAX ADMINISTRATION IN THE SYSTEM OF PUBLIC LEGAL RELATIONSHIP

The article considers the essence of the system of tax administration in public relations. Sets out the principles of the process of tax administration. Identifies the basic process control weaknesses in tax administration. The suggestions to improve the process of tax administration are generated.

Key words: taxes, taxpayers, tax administration, public relations, the principles of the process of tax administration, tax administration mechanisms, procedures for implementing the protection of taxpayers' rights, tax control.