

ФАКТОРЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ РЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

А. БУЧИК,
соискатель кафедры экономико-правовых дисциплин
Национальной академии внутренних дел (г.Киев, Украина)

SUMMARY

The article considers the factors influencing the efficiency of settling disputes between taxpayers and tax authorities. Analyzed the effectiveness of the organizational and legal framework concept. Considered are grounded following factors that affect it: legal, economic, fiscal, psychological, procedural, political. Offered the recommendations defining possible solutions of problems in this field.

Key words: tax dispute, efficiency, tax system, administrative proceedings, the tax authorities.

* * *

Статья посвящена рассмотрению факторов, влияющих на эффективность разрешения споров между плательщиками налогов и уполномоченными налоговыми органами. Проанализировано понятие эффективности организационно-правового обеспечения. Приведены и обоснованы следующие факторы, влияющие на нее: правовой; экономический; фискальный; социально-психологический; процедурный; политический. Приведены рекомендации, определяющие возможные пути решения проблем в данной сфере.

Ключевые слова: налоговый спор, эффективность, налоговая система, административное судопроизводство, налоговые органы.

Решение налоговых споров представляет собой довольно сложный институт публичного права, который характеризуется рядом особенностей. Учитывая данное обстоятельство, целесообразным выступает определение перечня факторов, которые влияют на эффективность организационно-правового обеспечения решения налоговых споров.

Под налоговым спором, по нашему мнению, следует понимать правоотношения, которые вызваны различиями в позициях субъектов налоговых правоотношений насчет взаимных прав и обязанностей в процессе применения налогового законодательства, и которые решаются в административном и / или судебном порядке. От того, насколько благоприятными будут условия для независимого и оперативного разрешения споров, возникающих в рамках налоговых правоотношений, зависит степень реализации эффективной государственной налоговой политики.

Эффективность - это соотношение между продуктом и вкладом, которое должно быть максимальным. Эффективность (от лат. «Effectus» - эффект, действие, исполнение) - это продукт, следствие определенных причин, сил, действий. Отсюда, наибольшее распространение понятие термина «эффективность» связывается с действиями, которые вызывают ожидаемые результаты, есть

эффективные признаки [1, с. 306].

Также эффективность можно рассматривать как производительность, продуктивность, действенность, оперативность определенной целесообразной деятельности при достижении поставленной цели. Итак, принципиальным в аспекте данного определения выступает установление цели организационно-правового обеспечения решения налоговых споров.

По нашему убеждению, целью этого процесса выступает создание такого законодательного обеспечения, степени взаимодействия между органами власти, а также внедрение таких механизмов регулирования правоотношений, при которых вероятность возникновения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками было бы сведено к минимуму, а противоречия, которые все же возникают, были бы решены в максимально короткий срок и с использованием наименьшего количества организационных, временных и других ресурсов для

обеих сторон.

Актуальность данной статьи объясняется тем, что, надлежащее функционирование системы налогообложения выступает важной гарантией стабильности и независимости каждого государства. Одной из задач, которая требует надлежащего решения в этом аспекте, выступает повышение эффективности организационно-правового обеспечения решения налоговых споров. Будучи комплексным понятием, эффективность определяется целым комплексом факторов, требующим четкого определения и анализа.

Следовательно, **целью** исследования выступает установление системы факторов, влияющих на эффективность организационно-правового обеспечения разрешения налоговых споров, их анализ и поиск путей решения проблем, обусловленных их функционированием.

Специальным исследованием, посвященным решению проблем при рассмотрении налоговых споров и совершенствованию норм соответствующего законодательства, являются **научные труды** таких ученых как: Божко Ю.В., Журавский А., Колиушко И. Б., Куйбида Р. А., Миронова С.М., Тильчик В.В., Штогун С. Вместе с тем, недостаточно освещенными названными учеными остались соответствующие



факторы, оказывающие влияние на эффективность организационно-правового обеспечения в данной сфере.

Основным фактором, влияющим на эффективность организационно-правового обеспечения решения налоговых споров, выступает **правовой**. Этот фактор проявляется в степени соответствия специального законодательства реалиям правоприменительной практики, оперативности внесения изменений в нормативные акты, доступности, системности правовых норм, уровне согласования законодательных и подзаконных актов, а также соблюдении основных правил законотворческой деятельности при внесении изменений в правовые акты.

Одним из наиболее существенных недостатков современного законодательства в сфере обеспечения решения налоговых споров выступает длительный период унификации положений нормативных актов в данной сфере. Несогласованность и противоречия в положениях правовых актов проявляются во многих аспектах. Впрочем, особого внимания также заслуживает фигурирование в действующих нормативных документах названий уже несуществующих органов государственной власти, а также определение их полномочий в процессе реализации административного и судебного решения порядка разрешения налоговых споров. Более того, такие противоречия существуют не только на уровне подзаконных актов, но и в законах.

Например, согласно ч.1 ст. 8 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине», осуществление контроля за своевременностью, достоверностью, полнотой начисления и уплаты налогов и сборов, контроля за валютными операциями, контроля за соблюдением порядка проведения наличных расчетов за товары (услуги) в установленном законом порядке возложено на *Государственную налоговую администрацию Украины* [2].

Вместе с тем, Положение о Государственной налоговой службе Украины от 12 мая 2011 возлагает осуществление контроля за своевременностью представления пред-

усмотренной законом отчетности (деклараций, расчетов и т.п.), своевременностью, достоверностью, полнотой начисления и уплаты налогов, других платежей, соблюдением порядка проведения наличных расчетов за товары (услуги) уже на *Государственную налоговую службу Украины* [3]. Итак, можем констатировать наличие противоречия между законом и подзаконным нормативным актом по определению организационной структуры и системы полномочий центрального органа исполнительной власти в сфере реализации государственной налоговой политики.

Поскольку значительная часть налоговых споров решается в судебном порядке, важным выступает совершенствование не только материального, но и процессуального законодательства, преодоление коллизий с другими нормативными актами и их гармонизация. Как правильно высказывается по данному поводу Апаров А.М., в системе административного процесса систематизирующим началом есть правила, регулирующие порядок применения норм материального права, эти правила выражены в административно-процессуальных нормах [4, с. 33].

Еще одной формой проявления правового фактора в процессе решения налоговых споров в Украине выступает соблюдение требований по реализации законодательной процедуры, применяемой для принятия нормативных актов в сфере налоговых правоотношений. Следует подчеркнуть слишком упрощенный порядок принятия в Украине основного нормативного документа в сфере налогообложения. При этом, учитывая сжатые сроки разработки, принятия, обсуждения, внесения изменений и подписания Налогового кодекса Украины можно утверждать о невыполнении значительного количества обязательных этапов качественной законодательной процедуры [5].

Следующим фактором, который следует рассмотреть в аспекте эффективности организационно-правового обеспечения решения налоговых споров в Украине, выступает **экономический**. Этот фактор характеризует влияние макроэконо-

мической ситуации на количество и характер налоговых споров и указывает на необходимость применения тех или иных правовых или организационных мер.

По данным Государственной службы статистики, в Украине в 2009 году уровень реального ВВП упал на 14,8% по сравнению с 2008 годом. В 2010-2011 гг. посткризисный уровень экономического развития так и не был достигнут. В частности, в 2010 г. уровень ВВП по сравнению с 2008 г. составил 88%, а в 2011 г. - лишь 93,3%. [6, с. 4]. Дополнительным дестимулирующим фактором выступило и функционирование мирового финансового кризиса. Соответственно, в 2009-2010 гг украинская экономика значительно потеряла во время кризиса.

Учитывая приведенные статистические данные, можно с уверенностью утверждать, что в среднем по экономике в последние годы уровень доходов предприятий всех форм собственности в целом имеет тенденцию к снижению. Это обусловило увеличение важности доходов, которые должны быть отданы государству в форме налогов и таким образом повышает вероятность возникновения налоговых споров с контролирующими органами.

Следующий фактор, который следует рассмотреть в аспекте данного исследования – **фискальный**. Он находит свое проявление в характеристике фискальной функции налоговой политики государства. В зависимости от того, как проявляется фискальный элемент налоговой политики, соответствующим образом изменяется количество и характер налоговых споров.

Традиционно в доктрине финансового права при рассмотрении налога в частности, а также налоговой системы в целом выделяют следующие функции: фискальная; регулирующая и распределительная [7, с. 175].

В наилучшем варианте, приоритетными должны выступать регулирующая и распределительная функции налога и налоговой политики, с помощью которых национальное богатство направляется в наиболее необходимые сферы общественного развития на определенном истори-



ческом этапе. Впрочем, довольно часто предпочтение отдается фискальной функции и налоги фигурируют исключительно как средство формирования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств.

К сожалению, налоговая политика во время независимости не была направлена на реализацию структурных задач и инновационного развития. Она не стала фактором экономического роста, в том числе через активизацию предпринимательской инициативы и стимулирования инноваций [8, с. 263]. Имеем противоположную ситуацию, когда основной акцент в этой сфере осуществляется на росте фискальной нагрузки на предприятия.

В свою очередь, чрезмерное использование фискальной функции в процессе реализации налоговой политики негативным образом влияет на состояние организационно-правового обеспечения решения налоговых споров. При неизменном количестве ресурсов (количество судов, подразделений Государственной налоговой службы) растет число жалоб налогоплательщиков на решения, действия, бездействие контролирующих органов, увеличивается число административных исков. Все это приводит к уменьшению уровня эффективности организационно-правового обеспечения в рассматриваемой сфере.

Достаточно серьезным фактором, требующим рассмотрения в рамках данного исследования, выступает **социально-психологический**. Именно этот фактор определяет готовность отдельных субъектов общественных отношений при прочих равных условиях начинать процедуру решения налогового спора с контролирующим органом.

Как показывают результаты социологического исследования 2011 г., во время которого было опрошено 1200 респондентов в возрасте от 16 до 75 лет в более чем 80 населенных пунктах во всех регионах Украины, сейчас существует достаточно низкий уровень доверия общества к институтам власти. Данные опроса свидетельствуют, что большинство украинцев убеждено, что все органы власти (как на общегосударствен-

ном, так и на местном уровнях) работают непрозрачно и недостаточно открыто – это подтвердили 77,2% респондентов. Так, рейтинг полного доверия к системе судопроизводства составил лишь 14,3% [9].

Такие социологические данные позволяют объяснить высокий уровень обжалования судебных решений административных судов, осуществляющих рассмотрение дел в сфере налоговых правоотношений. Граждане рассматривают местный уровень системы судопроизводства лишь как промежуточный этап в процессе защиты своих прав, не доверяя судебному решению по их делу.

Следует рассмотреть еще один фактор – **процедурный**. Он определяет согласованность установленного порядка по исчислению, начислению, уплате, контролю за уплатой налогов и сборов в нашем государстве, а также легкости подачи отчетности и всего процесса взаимодействия налогоплательщика с контролирующими органами.

Принимая во внимание существование ряда проблем в налоговой системе Украины, Мировой банк разместил ответственную налоговую систему лишь на 181 месте среди всех стран мира по уровню благоприятности для ведения бизнеса. Критериями, по которым оценивалась налоговая система нашего государства, выступали: количество налогов и сборов, размер налоговых ставок; затраченное на выполнение всех обязательных процедур время (ведение отчетности, подача отчетов, уплата налогов и сборов, возмещения излишне уплаченных налогов и т.д.).

Индикатор количества налоговых платежей отражает общее число совершенных в течение года налоговых платежей, частоту подачи официальных документов, а также множество других обращений в учреждения, задействованные в администрировании налогов и сборов в каждом конкретном государстве. В Украине названный показатель составляет 183 платежа в год. А, например, в Сингапуре аналогичный индикатор составляет 5 платежей в год, в Швейцарии – 19.

В Украине в среднем одно пред-

приятие тратит около 657 часов на выполнение всех налоговых обязательств в год. Для сравнения, в ОАЭ для выполнения всех налоговых процедур среднее предприятие тратит не более 12 часов в год, а в Люксембурге – около 59 часов. Таким образом, процесс взаимодействия украинских предприятий и налоговых органов имеет значительный потенциал для совершенствования. От сокращения количества формальных требований к налогоплательщикам выигрывают и налоговые органы, которые также будут тратить на администрирование налогов и сборов меньше времени.

Как направления организационного совершенствования налоговой системы можно рассматривать следующие: сокращение количества налогов и сборов, их унификацию, введение одного налога, взимаемых с одной базы, расширение круга процедур, которые осуществляются в электронной форме дистанционно и без визита плательщика в налоговый орган, внедрение электронного документооборота в пределах налоговых органов и т.д. [10].

Приведенные данные ярко демонстрируют процедурное несовершенство отечественной налоговой системы, ее ресурсоёмкость и низкую эффективность при взаимодействии с плательщиками. Сложность и значительное количество обязательных процедур по ведению и представления налоговой отчетности также обуславливают конфликтные ситуации между плательщиками и контролирующими органами. А непростой характер законодательства и значительный объем времени, затрачиваемого плательщиками для выполнения налоговых обязательств, свидетельствует о высокой частоте случайных ошибок при ведении соответствующей документации как со стороны плательщика, так и со стороны уполномоченного органа власти, что также может стать основанием для спора между ними.

Организационно-правовое обеспечение разрешения налоговых споров в Украине в значительной мере зависит также от **политического** фактора, который характеризует стабильность и результатив-



ность работы основных политических институтов внутри страны.

Большинство политических систем постсоветского пространства, в том числе и Украина, в течение двадцати лет независимости так и не достигли состояния устойчивой стабильности. Для этой группы стран проблема преодоления политической нестабильности сих пор является актуальной [11, с. 128]. В Украине часто происходит изменение основных приоритетов в реализации государственной политики в основных сферах в результате прихода к власти разных политических сил. Нередки досрочные выборы в парламент, а также, в недалеком прошлом, противостояние между основными институтами политической системы.

Указанные обстоятельства вызывают частую смену нормативно-правовой базы, стимулируют многочисленные преобразования в структуре органов исполнительной власти, а также делают почти невозможным проведение взвешенной среднесрочной политики в большинстве сфер общественных отношений. Такие условия вызывают существенное негативное влияние на уровень организационно-правового обеспечения решения налоговых споров в Украине, ведь в случае нестабильного политической среды нельзя надеяться на устойчивое законодательство в данной сфере и эффективную работу налоговых органов, которые также часто подвергаются организационным изменениям.

Таким образом, подводя **итоги**, стоит отметить, что организационно-правовое обеспечение решения налоговых споров в Украине подвергается влиянию большого количества факторов, влияющих на эффективность его осуществления. Под эффективностью понимается соотношение между затраченными человеческими, временными, финансовыми ресурсами и полученным управленческим результатом.

Основной целью функционирования государственных органов в рассматриваемой сфере выступает создание такого законодательного обеспечения, степени взаимодействия между органами власти, а

также внедрение таких механизмов регулирования правоотношений, при которых вероятность возникновения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками была бы сведена к минимуму, а противоречия, которые все же возникают, были бы решены в максимально короткий срок и с использованием наименьшего количества ресурсов со стороны обеих сторон.

Соответственно, эффективность организационно-правового обеспечения решения налоговых споров должна проявляться в комплексном достижении названных целей. Итак, среди факторов, которые существенно влияют на эффективность организационно-правового обеспечения решения налоговых споров, следует выделить следующие: правовой; экономический; фискальный; социально-психологический; процедурный; политический.

Указанные факторы взаимосвязаны и осуществляют комплексное воздействие на уровень эффективности организационно-правового обеспечения решения налоговых споров. Кроме этого предлагаемые нами факторы одновременно выступают главными направлениями совершенствования рассматриваемого публично-правового института.

Список использованных источников:

1. Сергеева О. Р. Поняття та критерії оцінювання ефективності державного управління / О.Р. Сергеева // Збірник наукових праць Донецького державного університету управління. – 2010. – №152. – С. 305-313
2. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР від 05.02.1991, № 6, стор. 139, стаття 37
3. Положення про Державну податкову службу України: затверджено Указом Президента України від 12 травня 2011 року N 584/2011 // Офіційний вісник України від 27.05.2011. – № 37, стор. 74, ст. 1515, код акту 56575/2011
4. Апаров А.М. Поняття адміністративного процесу в Україні

/ А.М. Апаров // Держава та регіони. Серія «Право». – 2011 р. – № 3. – с. 31-35

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011 - 2011 р., № 13, стор. 556, стаття 112

6. Соціально-економічний розвиток України за 2011: офіційні дані Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/so_ek_r_u/soekru_u/soekru_2011.zip

7. Музика-Стефанчук О.А. Фінансове право: Навчальний посібник – 3-тє вид., доп. і перероб. / О.А. Музика-Стефанчук – К.: Атіка, 2007. – 264 с.

8. Адміністративне право: Навч. пос. / О. І. Остапенко, З. Р. Кісіль, Р. В. Кісіль. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 536 с.

9. Суспільство недовіри – соціологи фіксують загальне зниження довіри українців до влади: Результати соціологічного дослідження щодо громадської довіри до влади в 2011 р. / Лабораторія законодавчих ініціатив, Компанія TNS в Україні, 2011 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.parliament.org.ua/index.php?action=news&ar_id=2246&as=0

10. Doing business report 2012 / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, DC, 2012. – 212 p.

11. Максимова О.М. Синтез параметрів нестабільної політичної системи / О.М. Максимова // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 123/2011. Серія: Політологія. – Севастополь, 2011. – С. 128-131