

**Черничко Т. В.**

*д.е.н., проф., зав. кафедри фінансів,  
Мукачівський державний університет (м. Мукачево),  
Україна; e-mail: cher\_tanya@rambler.ru*

**Малець С. С.**

*аспірант кафедри фінансів,  
Мукачівський державний університет (м. Мукачево),  
Україна; e-mail: maletsstas@gmail.com*

**Кучінка Т. В.**

*аспірант кафедри фінансів,  
Мукачівський державний університет (м. Мукачево),  
Україна; e-mail: kuchincka.tanya@yandex.ua*

### **ДОСВІД ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ У ПОЛЬЩІ ТА ГРУЗІЇ В КОНТЕКСТІ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ**

**Анотація.** У статті проведено дослідження позитивного та негативного досвіду від впровадження податкових реформ у Польщі та Грузії в контексті наближення податкової системи України до стандартів Євросоюзу. Розглянуто основні положення податкових систем цих країн, шляхи лібералізації економіки та вдосконалення податкової політики. Окремо розглянуто спрощені системи оподаткування та їхні правові механізми. Проаналізовано та схематично зображено основні етапи формування податкової політики Польщі та результати змін податкової реформи Грузії. Запропоновано шляхи використання досвіду цих країн у процесі проведення податкових реформ в Україні. Обґрунтовано, що практичне втілення іноземного досвіду в Україні повинно здійснюватися виключно після ґрунтовного та всебічного вивчення проблеми на національному рівні.

**Ключові слова:** податки, податкова реформа, системи оподаткування, податкова політика

Формул: 0; рис.: 3; табл.: 1; бібл.: 8

**Chernychko T. V.**

*Doctor of Economics, Professor, Head of Finance Sub-department,  
Mukachevo State University (Mukachevo),  
Ukraine; e-mail: cher\_tanya@rambler.ru*

**Malets S. S.**

*Doctoral Student of Finance Sub-department,  
Mukachevo State University (Mukachevo),  
Ukraine; e-mail: maletsstas@gmail.com*

**Kuchinka T. V.**

*Doctoral Student of Finance Sub-department,  
Mukachevo State University (Mukachevo),  
Ukraine; e-mail: kuchincka.tanya@yandex.ua*

### **EXPERIENCE OF TAX REFORM IN POLAND AND GEORGIA IN THE CONTEXT OF IMPROVEMENT OF THE TAX POLICY OF UKRAINE**

**Abstract.** The positive and negative experience of the implementation of tax reforms in Poland and Georgia in the context of the tax system approximation of Ukraine to EU standards has been studied in the article. The main thesis of the tax systems of these countries, the ways of liberalization of the economy and improving tax policy have been considered. The simplified tax systems and their legal mechanisms have been reviewed. The main stages of the tax policy changes in Poland and the results of the tax reform in Georgia have been analyzed and schematically represented. The ways of implementation of the experience of these countries to the process of tax reform in Ukraine have been proposed. It has been proved that the practical implementation of

international experience in Ukraine should be made only after a thorough and comprehensive investigation of the problem at the national level.

**JEL Classification:** E62, H20

Formulas: 0; fig.: 3; tabl.: 1; bibl.: 8

**Черничко Т. В.**

*д.э.н., проф., зав. кафедры финансов,  
Мукачевский государственный университет (г. Мукачево)  
Украина; e-mail: cher\_tanya@rambler.ru*

**Малец С. С.**

*аспирант кафедры финансов,  
Мукачевский государственный университет (г. Мукачево)  
Украина; e-mail: maletsstas@gmail.com*

**Кучинка Т. В.**

*аспирант кафедры финансов,  
Мукачевский государственный университет (г. Мукачево)  
Украина; e-mail: kuchincka.tanya@yandex.ua*

## **ОПЫТ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ В ПОЛЬШЕ И ГРУЗИИ В КОНТЕКСТЕ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ УКРАИНЫ**

**Аннотация.** В статье проведено исследование положительного и отрицательного опыта системы Украины к стандартам Евросоюза. Рассмотрены основные положения налоговых систем этих стран, пути либерализации экономики и совершенствования налоговой политики. Отдельно рассмотрены упрощенные системы налогообложения и их правовые механизмы. Проанализировано и схематично изображено основные этапы формирования налоговой политики Польши и результаты проведения налоговой реформы Грузии. Предложены пути использования опыта этих стран в процессе проведения налоговых реформ в Украине. Обосновано, что практическое воплощение зарубежного опыта в Украине должно осуществляться исключительно после основательного и всестороннего изучения проблемы на национальном уровне.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая реформа, системы налогообложения, налоговая политика.

Формул: 0; рис.: 3; табл.: 1; библи.: 8

**Вступ.** Протягом останніх років фінансові відносини та, в особливості, податкова система України зазнає лише умовних реформ та перебуває під постійним фіскальним тиском. Особливо прикро за економічну неспроможність нашої країни стає тоді, коли помітними є успіхи країн-сусідів, які також 25 років тому вийшли з складу СРСР. Першою успішно покинула СРСР Польща у 90-х роках минулого сторіччя. Модель податкових реформ Польщі є показовою для України, так як вона однією з перших постсоціалістичних країн розпочала адміністративні та податкові реформи, результатом яких став стрімкий ріст економіки країни. Актуальним прикладом для України є реформи Грузії, які розпочались відразу після «Революції троянд» у 2003 році. Грузія, як і Україна, теж зазнала військового конфлікту з Росією у 2008 році, але змогла провести ряд ефективних змін в країні.

**Аналіз досліджень та постановка завдання.** Реформування податкової системи Польщі та Грузії є актуальною темою для України, свідченням чого виступає широке охоплення проблеми у наукових дослідженнях вітчизняних науковців, таких як: І. Сенчак, Ю. Іванов., Л. Гончаревич, О. Радишевська, В. Андрущенко, З. Варналій, Г. Василевська, П. Гайдучський, В. Геєць, Я. Жаліло, А. Крисоватий, А. Соколовська, Л. Тарангул та ін. Домінуюча теза їх досліджень: перехід податкової політики країн на спрощену систему оподаткування, лібералізація економіки шляхом зменшення тиску на малий і середній бізнес та зменшення політичного впливу держави на усі складові життя є ключовими важелями

реформування економіки. Вони розглядають різні аспекти реформування державної податкової системи, враховуючи досвід Польщі та Грузії.

Процесам формування податкової системи Польщі та Грузії присвячені праці зарубіжним науковцям, таким як: С. Овсяк, який створив хронологічний порядок етапів формування податкової системи Польщі, В. Вуйтович, Е. Грігалашвілі, М. Читанава, О. Кузяків, що аналізували та систематизували реформи Грузії.

Метою статті є аналіз досвіду формування та вдосконалення податкової системи у Польщі та Грузії, вивчення можливості використання податкових механізмів, які застосовувалися у цих країнах в Україні, залучення прогресивного досвіду цих країн для вдосконалення податкової політики нашої держави.

**Результати дослідження.** З 90-х років минулого століття, в сукупності економічних відносин в Україні, як і більшості постсоціалістичних країн, відбувається процес суттєвих змін, пов'язаних з переходом від централізованої планової економіки до ринкового господарства. Формування принципів ринкової економіки вимагало переосмислення усіх проблем суспільного життя, а особливо в сфері податків.

На даному етапі розвитку в Україні ще продовжується процес формування оптимальних фінансових відносин ринкового типу, а існуюча податкова система, як сукупність цих фінансових відносин, має певні особливості притаманні лише їй.

Метою формування фінансових відносин в Україні на даному етапі розвитку є *оптимізація основних фінансових пропорцій на стадії утворення та розподілу доходів інституційних секторів і, на її основі, стимулювання прискореного економічного розвитку та підвищення добробуту громадян.*

Сформульована мета дозволяє визначити основні завдання формування фінансових відносин в Україні:

– забезпечення оптимального розподілу та перерозподілу суспільного продукту. Такий розподіл є необхідним для формування доходів суб'єктів фінансових відносин – держави, населення та суб'єктів господарювання;

– мобілізація та акумулювання фінансових ресурсів на кожному з рівнів фінансових відносин. При цьому потрібно враховувати, що суб'єкти фінансових відносин (держава, населення та суб'єкти господарювання) є свого роду конкуруючими за ресурси сферами: «... кожний суб'єкт прагне отримати якомога більше, але це можна зробити тільки за рахунок інших суб'єктів, які мають такі самі інтереси» [1; с. 61];

– алокація сформованих фінансових ресурсів з врахуванням індивідуальних і загальнодержавних інтересів;

– участь у відносинах обміну на кожному з рівнів фінансових відносин.

Запропоновані основні завдання фінансових відносин в Україні не є специфічними, а відображають загальні тенденції формування фінансових відносин в умовах ринкової економіки. Особливими є пропорції, які виникають в процесі формування фінансових відносин. Ці пропорції визначають границі участі кожного з інституційних секторів у створенні та розподілі ВВП.

Переважна частка доходів зведеного бюджету та загального бюджету уряду формується за рахунок податкових надходжень (78–84% від величини доходів) (табл. 1). Таким чином, при дослідженні особливостей фінансових відносин пов'язаних з формуванням кінцевих доходів, вагомим є дослідження економічного змісту податків.

**Таблиця 1**

**Структура доходів Зведеного бюджету України, 2011–2016 рр., %**

Показники Зведеного бюджету	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Усього доходів, з них:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Податкові надходження	83,98	80,93	79,94	80,58	77,85	83,14
Неподаткові надходження	17,93	22,44	24,01	21,93	27,61	19,27

Джерело: Загальні показники Зведеного бюджету України / Офіційний сайт Національного банку України. – Режим доступу: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=23487024&cat\\_id=57896#4](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=23487024&cat_id=57896#4)

Економічне поняття «податки» потребує виділення обсягу та змісту даного терміну. Обсяг поняття пов'язано з правовою та фінансовою сторонами податків – це законодавчо встановлені платежі до бюджетної системи країни. Зміст поняття визначається як фінансові відносини які виникають між державою та платниками податків, з приводу перерозподілу частини первинних доходів населення та суб'єктів господарювання незалежно від їх національної належності. Сукупність всіх податків та обов'язкових зборів формує податкову систему країни.

На практиці неможливо побудувати абсолютно справедливу податкову систему. Це пов'язано з необхідністю враховувати надзвичайно велику кількість факторів економічного, політичного, культурного та історичного характеру. Крім того, платники податків не завжди сприймають законодавчо встановлену величину податкового навантаження як задану. Обов'язково виникають спроби законного або незаконного зменшення сплати податків. Необхідно враховувати і політичний фактор – розроблені елементи податкової системи спрямовані на підтримку інтересів найбільш впливових політичних груп в країні.

Обов'язково виникають і розбіжності між економічною доцільністю та принципом рівності всіх суб'єктів господарювання. Ті держави в яких зроблено вибір на користь економічної доцільності, швидкими темпами рухаються вперед. Ті, в яких основним принципом висувається соціальна справедливість, продовжують плутатися в побудові «справедливих моделей» податкових систем. Зазначено вище доводить необхідність ґрунтовного дослідження досвіду реформування податкових систем в постсоціалістичних країнах з метою використання їх позитивних результатів у процесі реформування податкової системи України.

Беручи за основу вихідні умови для реформування податкових систем можна припустити, що економічна політика та податкові системи у Польщі та Грузії є максимально наближеними до України. У зв'язку з цим є актуальним вивчення позитивного та негативного досвіду реформування податкових систем цих країн для створення моделі успішного розвитку економіки України.

Досвід економічних реформ, які впроваджувались протягом останніх десятиріч у Польщі є надзвичайно актуальним для України, яка зорієнтована на інтеграційні процеси з ЄС. Польща офіційно стала членом ЄС 1 травня 2004 року, але вже з 1998 року активно запроваджувала податкові реформи, однією із перших серед яких був перехід на спрощену систему оподаткування для фізичних осіб–підприємців. Серед основних критеріїв вступу країни до ЄС були: стабільність економічних та політичних процесів, дотримання принципів ринкової економіки, ефективна протидія корупції, стійкість ринкових структур конкуренції, яка існує в ЄС, можливість виконати всі зобов'язання, які випливають із членства в ЄС.

Польським економістом С. Овсяком запропоновано хронологічний порядок етапів формування податкової системи Польщі (рис. 1).

У Польщі існують такі види податків:

- прямі (безпосередні): прибутковий податок з фізичних осіб, прибутковий податок з юридичних осіб, податок зі спадщини і дарувань, податок з цивільної правової діяльності, сільськогосподарський податок, лісовий податок, податок на нерухоме майно, податок на транспортні засоби;
- непрямі: податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок, податок з ігор.

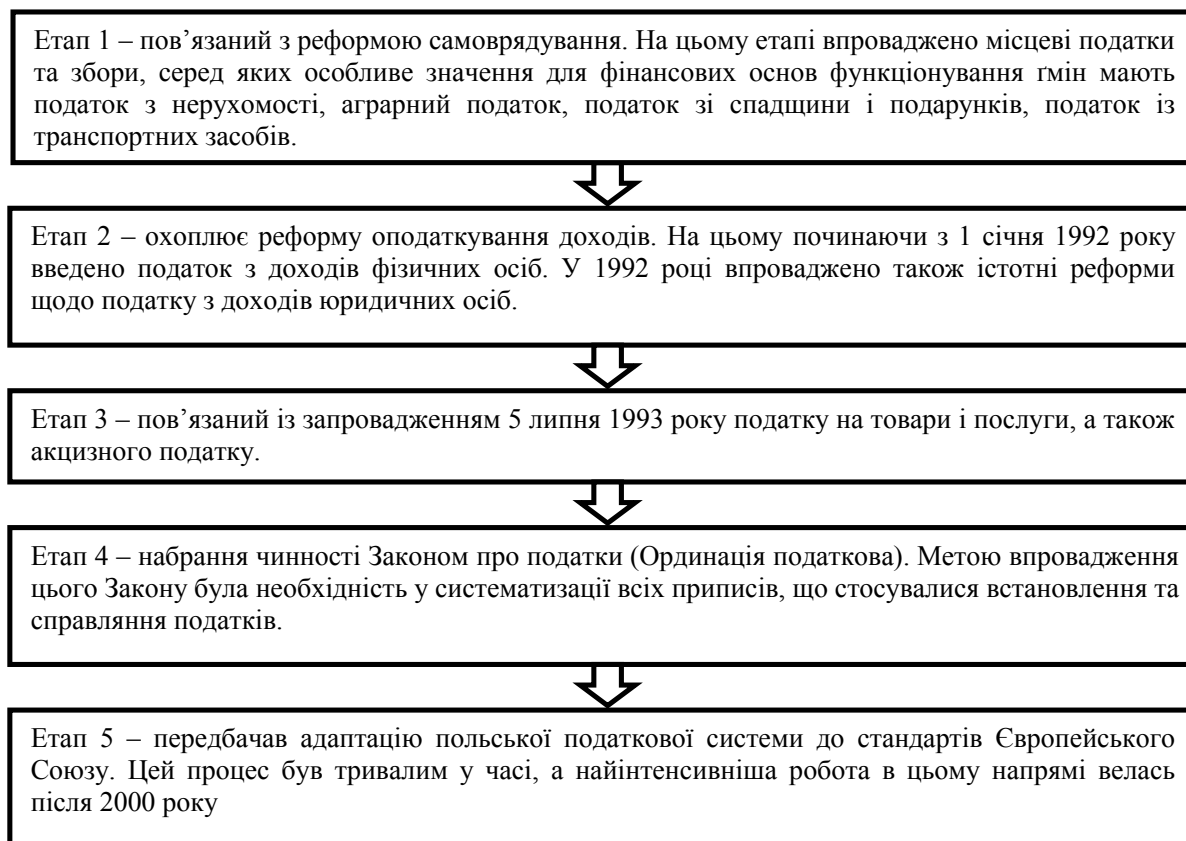


Рис. 1. Хронологічний порядок етапів формування податкової системи Польщі [3; с. 106–110]

У структурі прямих податків значною є частка прибуткового податку для фізичних осіб (PIT), прибуткового податку від юридичних осіб (CIT) та податку на нерухомість.

*Прибутковий податок для фізичних осіб (PIT)* сплачує кожен, хто отримує дохід у формі заробітної плати або у результаті підприємницької діяльності. Один із способів розрахунку податку – це так звані податкові пороги. У Польщі є два податкових порога: якщо заробіток протягом року склав менше 85528 злотих, ставка податку 18%; якщо заробіток протягом року склав більше 85528 злотих, податок складе 32%.

До осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність, застосовується так званий лінійний податок, який становить 19% від отриманого доходу. До 30 квітня кожного року, кожен платник податків (особа, яка сплачує податок) повинен подати до податкової інспекції податкову декларацію PIT.

*Прибутковий податок від юридичних осіб (CIT)* стосується з загального доходу, отриманого на території Польщі юридичними особами. Це єдиний податок і становить 19%.

*Податок на нерухомість* нараховується на нерухомість у вигляді: земельної ділянки; будівлі або її частини; споруди або її частини пов’язаної із здійсненням підприємницької діяльності. Розмір податку визначають гміни. Ставки оцінюються за 1 квадратний метр і не можуть перевищувати ставок, оголошених Міністром фінансів на даний рік. Фізичні особи сплачують податок у 4 частинах: до 15 березня; до 15 травня; до 15 вересня; до 15 листопада кожного року.

Податок на нерухомість в Україні має ряд спільних рис з податком на нерухоме майно в Польщі, тому при реформуванні податкової системи України необхідно орієнтуватися саме на неї. Важливими кроками, що здійснила Польща в цьому напрямі було [4]:

- запровадження більшої диференціації ставок податку, залежно від того, з якою ціллю використовуються об’єкти нерухомого майна фізичними та юридичними особами;
- об’єднання земельного і майнового податку
- можливість місцевих громад самостійно розширювати перелік суб’єктів і об’єктів, яким надається пільга з даного податку.

Серед непрямих податків основне місце займає *податок на додану вартість (VAT)*. Цей податок, як правило, включений у ціну товару або послуги. У Польщі існують різні ставки податку ПДВ: 23%, 8%, 5%, 0%. Ця ставка залежить від роду товару і послуг. Звільнені від сплати: служби охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення і послуг, а також певні фінансові та страхові послуги.

На відміну від реформ у Польщі, економічні реформи у Грузії у 2004 році відбувались на фоні широкомасштабної боротьби з корупцією. Важливим кроком реформ стала податкова реформа, яка спростила умови ведення бізнесу і зменшила кількість податків з 22 до 6, при цьому було значно спрощено саму процедуру сплати податків. Крім того, в Грузії була проведена масштабна приватизація державного майна, включно із лікарнями і поліклініками.

За результатами проведених реформ Грузія зайняла 24 місце в світі за простотою ведення бізнесу. Такі дані наводяться в звіті *Doing Business 2016*, опублікованому Всесвітнім банком і Міжнародною фінансовою корпорацією [5]. За окремим категоріям Грузія в звіті «*Doing Business 2016*» зайняла так місця: початок бізнесу – 6 місце (у 2015 році – 4 місце), отриманні дозволів на будівництво – 11 місце (11 місце), реєстрація власності – 3 місце (3 місце), отримання кредитів – 7 місце (6 місце), захист інвесторів – 20 місце (20 місце), виплата податків – 40 місце (40 місце), зовнішня торгівля – 78 місце (78 місце), виконання контрактів – 13 місце (18 місце), закриття бізнесу – 101 місце (105 місце), доступ до електроенергії – 62 місце (70 місце).

У рейтингу економічної свободи міжнародної організації «Інститут Фрейзера» Грузія у 2016 р. посіла 5 місце, закріпивши свій статус вільної економіки поряд з розвиненими країнами ОЕСР [6].

Впровадження податкових реформ у Грузії почалось з прийняття нового Податкового кодексу у 2005 році. Основні етапи реформ згруповано на рис. 2.

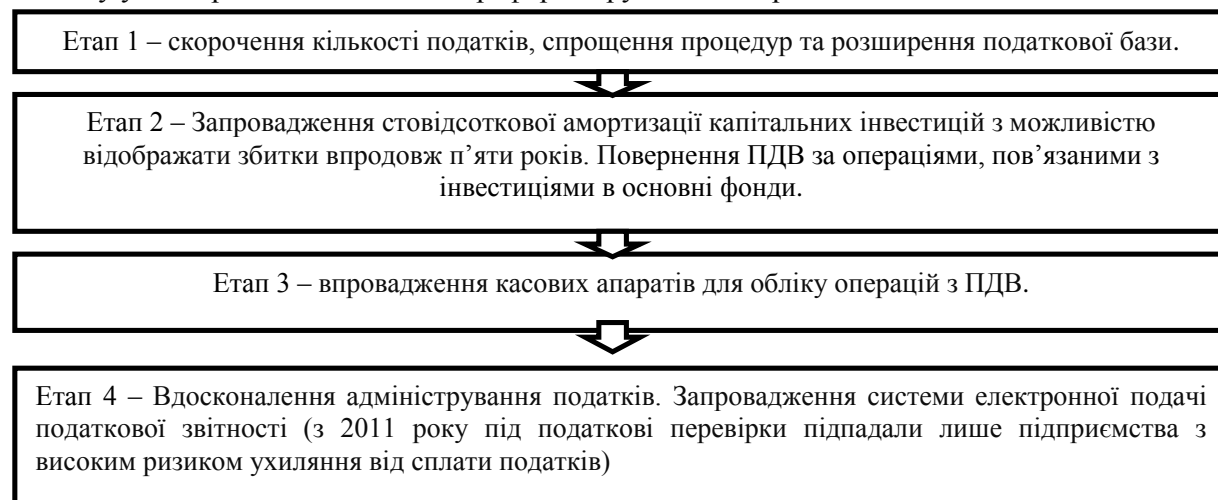


Рис. 2. Етапи впровадження податкових реформ у Грузії [7]

Найбільш радикальні процеси реформування характерні для першого етапу податкових реформ. Відбулось скорочення кількості податків з 22 до 6, спрощення процедур та розширення податкової бази. Було знижено лише деякі податкові ставки, найбільше – соціальний внесок – з 33 до 20%. На пізніших етапах (2007–2009 рр. і 2010–2011 рр.) ставки знижували радикально. Після злиття прибуткового і соціального податків ставка єдиного податку становила 26%, потім була знижена до 20% з перспективою подальшого зниження до 18% у 2013 р. і до 15% у 2014 р., що дозволило значно знизити фіскальний тиск на фонд оплати праці. Була також встановлена низька (на рівні 15%) ставка податку на прибуток підприємств. ПДВ знижено з 20% до 18%.

В результаті цієї реформи податкові надходження до бюджету Грузії з 469 млн. дол. у 2003 році становили 2,2 млрд. дол. у 2007 році, тобто збільшення становило 2,7 рази [8, с. 37].

**Висновки.** Розвиток економіки України, як, свого часу і Польщі та Грузії є неможливим без активізації малого та середнього бізнесу. Саме тому реформування податкової системи повинно спрямовуватися на зменшення податного навантаження саме для даного сектору економіки, а також на активізації інвестиційно-інноваційної активності бізнесу.

Аналіз спрямованості та результатів податкових реформ у Польщі та Грузії довів, що шляхом проведення активних та прогресивних податкових реформ можливо є не тільки стимулювати економічні та соціальні процеси в країні, а й забезпечити суттєве підвищення конкурентоспроможності країни. Практичне втілення іноземного досвіду повинно відбуватися з врахуванням особливостей розвитку економіки України, соціальних та психологічних особливостей суб'єктів економічної діяльності та особливостей інституціональної структури реального сектору країни.

#### Література

1. Опарін, В. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] : монографія / В. Опарін. – К. : КНЕУ, 2005. – 240 с.
2. Загальні показники Зведеного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=23487024&cat\\_id=57896#4](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=23487024&cat_id=57896#4).
3. Сенчак, І. Податкова система Польщі [Текст] / І. Сенчак // Малиновські читання : матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції, 16–17 листопада 2012 року. – Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – 316 с.
4. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії [Текст] : монографія / Г. М. Білецька та ін. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
5. Doing Business 2017 – Case studies spotlight [Electronic resource]. – Available at: <http://www.doingbusiness.org>.
6. Gwartney, J. Economic Freedom of the World: 2016 Annual Report [Electronic resource] / James Gwartney, Robert Lawson, Joshua Hall. – Fraser Institute, 2016. – 330 p. – Available at: [http://www.freetheworld.com/datasets\\_efw.html](http://www.freetheworld.com/datasets_efw.html).
7. Georgia Pocket Tax Book 2011 [Electronic resource] – Available at: [http://www.pwc.com/ge/en/assets/pdf/ge\\_pocket\\_tax\\_book\\_2011\\_pdf](http://www.pwc.com/ge/en/assets/pdf/ge_pocket_tax_book_2011_pdf).
8. Буракова, Л. А. Почему у Грузии получилось [Текст] / Л. А. Буракова. – Москва : Юнайтед Пресс, 2011. – 95 с.

*Стаття надійшла до редакції 18.04.2017*

*©Черничко Т. В., Малець С. С.,  
Кучінка Т. В.*

#### References

1. Oparin, V. (2005). *Finansova systema Ukrainy* (teoretyko-metodolohichni aspekty). Kyiv: KNEU.
2. *Zahalni pokaznyky Zvedenoho biudzhetu Ukrainy*. Available at: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=23487024&cat\\_id=57896#4](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=23487024&cat_id=57896#4)
3. Senchak, I. (2012). Podatkova systema Polshchi. (2012, November). *Malinovski chytannia*. Ostroh: Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia».
4. Biletska, H. M. (2012). *Harmonizatsiia podatkovoho zakonodavstva: ukrayynski realii*. Kyiv: Alerta.
5. *Doing Business 2017 – Case studies spotlight*. Available at: <http://www.doingbusiness.org/>
6. Gwartney, J., Lawson, R., & Hall, J. (2016). *Economic Freedom of the World: 2016 Annual Report*. Fraser Institute. Available at: [http://www.freetheworld.com/datasets\\_efw.html](http://www.freetheworld.com/datasets_efw.html)
7. *Georgia Pocket Tax Book. 2011*. Available at: [http://www.pwc.com/ge/en/assets/pdf/ge\\_pocket\\_tax\\_book\\_2011\\_pdf](http://www.pwc.com/ge/en/assets/pdf/ge_pocket_tax_book_2011_pdf)
8. Burakova, L. A. (2011). *Pochemu u Gruzii poluchilos*. Moskva: Yunaited Press.

*Received 18.04.2017*

*©Chernychko T. V., Malets S. S., Kuchinka T. V.*