

Современные трансформации налоговых систем.

Анастасия Лузгина¹, 2016

BEROC Policy Paper Series, PP no.38

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговые льготы, НДС, подоходный налог, налог на прибыль, налоговая нагрузка, электронное декларирование

Резюме

Построение оптимальной налоговой системы является стратегической задачей для любого государства. В условиях открытой экономики как внутренние, так и внешние факторы могут оказать существенное влияние на темпы экономического развития страны, что в свою очередь сказывается на уровне собираемости налогов. В статье подчеркивается важность совершенствования не только налоговых систем, но также обосновывается необходимость оптимизации налогового администрирования. Приближенная к оптимальной налоговая система будет в меньшей степени подвержена влиянию негативных тенденций, а современное налоговое администрирование позволит сократить издержки, повысит прозрачность и уровень доверия со стороны налогоплательщиков. Анализ налоговых систем был осуществлен на основе изучения опыта стран Вышеградской группы (Чехии и Польши), а также Грузии и Беларуси. В результате было отмечено единое направление развития всех стран в области совершенствования налоговых систем при одновременном наличии индивидуальных особенностей.

¹ Анастасия Лузгина, Центр экономических исследований BEROC, Минск, Беларусь, luzgina@beroc.by

1. Введение

Ни одно государство не может существовать без налогов. В тоже время построение налоговой системы должно преследовать цель не только пополнения доходной части бюджета, но также выполнять регулирующую, социальную и стимулирующие функции. Принятие новых налогов должно способствовать экономическому развитию страны в долгосрочном периоде. В тоже время налоговое законодательство необходимо строить таким образом, чтобы не создавались условия и настроения от уклонения от налогов. В идеале налоговая система должна стимулировать инвестиционную активность, а налоговая нагрузка должна быть адекватной и посильной для любого налогоплательщика.

Налоговые системы должны изменяться в соответствии с развитием государства и совершенствоваться с целью создания благоприятной налоговой среды для резидентов страны и иностранных инвесторов. Для стран постсоветского пространства построение эффективной налоговой системы является одним из условий стимулирования экономического развития. В качестве основы для использования опыта в данной области можно обратиться к опыту Грузии и стран Вышеградской группы.

2. Реформы налоговой системы и современное налоговое администрирование Грузии

В начале 2000-ых годов в Грузии сформировалась громоздкая налоговая система с высокими ставками налогообложения и низкой степенью прозрачности. Значительный уровень коррупции, отсутствие мотивации среди сотрудников и дублирование одних и тех же функций одновременно несколькими ведомствами характеризовали налоговую систему страны того периода. Сбором налогов занимались одновременно Налоговый, Таможенный и Дорожный департаменты. Контроль за налоговой системой осуществляли также несколько министерств, а именно Министерство внутренних дел, Министерство государственной безопасности и Министерство финансов.

Реформа налоговой системы началась с принятия в 2005 году нового Налогового кодекса. В первые годы реформ было произведено сокращение ряда налогов (с 26 до 6), снижены ставки по некоторым из них, а также расширена налогооблагаемая база. Грузия пошла по пути резкого сокращения налоговых льгот, ужесточения контроля за уплатой налогов при одновременном снижении налоговых ставок. Так, с 1 января 2005 года ставка социального налога для работодателя была снижена с 35% до 20%, а социальный налог с физических лиц был полностью отменен. С 2005 года была установлена единая ставка подоходного налога. В дореформенном периоде уровень ставки зависел от размера дохода налогоплательщика. Большому доходу соответствовала более высокая ставка. В 2008 году социальный налог полностью аннулировали, объединив его с подоходным налогом и установив ставку равную 25%. Через год налоговая ставка была снижена еще на 5 п.п.

Также с 2005 года был изменен порядок уплаты налога на прибыль. Если раньше уплата данного налога происходила соответственно 15 мая – 30%, 15 августа – 30% и 15 ноября – 40%, то с начала реформы налог на прибыль начал уплачиваться четырьмя равными частями, а именно 15 мая, 15 июня, 15 сентября, 15 декабря соответственно. Это обеспечило более равномерную наполняемость бюджета и упростило процесс уплаты для налогоплательщиков. С 2008 года ставка налога на прибыль была снижена с 20% до 15%. В настоящее время обсуждается возможность сохранить сбор данного налога только с той части прибыли, которая непосредственно распределяется в виде дивидендов. Данная мера призвана стимулировать инвестиционную активность в стране. С 2009 года также был снижен налог на дивиденды и проценты с 15% до 5%, а с 2006 года ставка НДС была сокращена с 20% до 18%.

Для развития малого предпринимательства были введены преференции для малого и микробизнеса. Так, предприниматель, деятельность которого приравнивается к микробизнесу, освобождается от уплаты подоходного налога. В тоже время обладатель малого бизнеса уплачивает подоходный налог по льготным ставкам (3% или 5%). Налоговым проверкам подвергаются только компании, которые отнесены к высокому уровню риска в сфере уклонения от налогов.

Значительные изменения были реализованы в сфере таможенных сборов Грузии. С 1 января 2006 года было произведено сокращение ставок таможенного налога (в налоговом кодексе он стал называться налог на импорт). В зависимости от товара ставка устанавливалась в размере 0%, 5% или 12%. От таможенных платежей были освобождены все товары, кроме продуктов сельского хозяйства и строительных материалов. В результате налогооблагаемая база по таможенному налогу уменьшилась на 90%.

В целях оптимизации налогообложения грузинским правительством было также принято решение объединить налог на собственность, налог на землю и налог на владельцев автотранспортных средств. Это позволило упростить сбора налогов и повысить их качество.

Таблица 1. Ставки по основным налогам Грузии, %

Вид налога	2004	2005	2006	2008	2009	2011
Социальный сбор	33	20	20	25	20	20
Подоходный налог	Дифференц.	12	12			
Налог на прибыль	20	20	20	15	15	15
НДС	20	20	18	18	18	18
Налог на дивиденды	10	10	10	10	5	5

Налог на импорт	Дифференц.	Дифференц.	0; 5; 12	0; 5; 12	0; 5; 12	0; 5; 12
-----------------	------------	------------	----------	----------	----------	----------

Источник: Составлено на основе данных [1; 2; 11].

Таким образом, Грузия пошла на достаточно радикальные меры в сфере налоговой реформы, в результате которой был получен ряд положительных результатов. Во-первых, повысился уровень собираемости налогов. Если в 2003 году доходы бюджета по отношению к ВВП составили 16%, то уже в 2011 году данный показатель возрос практически в два раза и составил 31% от ВВП. Данное изменение прежде всего связано с тем, что компании перестали уклоняться от налогов. До реформы по независимым оценкам только 35% фирм постоянно платили налоги. В тоже время в 2011 году доля плательщиков возросла до 78-85%. Во-вторых, страна стала более привлекательной для инвесторов. В рейтинге Doing Business в 2011 году Грузия заняла 12 место, поднявшись на 100 позиций по сравнению с результатами 2005 года. В-третьих, были значительно сокращены административные затраты. В процессе реформ более 50% сотрудников были уволены, а профессиональный уровень и мотивация оставшихся - была повышена. Вместо разрозненных государственных ведомств была создана единая Служба доходов, которая включила в себя администрирование налоговых и таможенных поступлений. Наконец все необходимые платежи или оформление документов (накладные, счет-фактуры, налоговые декларации, жалобы, заявления и т.д.) стало возможным обрабатывать в электронной форме с помощью системы удалённого доступа [1; 2].

Важным изменением в налоговой системе Грузии стало введение службы окружного налогового офицера для малого и среднего бизнеса. Основными задачами офицеров являются консультации по налоговому законодательству, осуществление электронного мониторинга налогоплательщиков, а также ведение баз данных. Консультацию и помощь крупным налогоплательщикам оказывают частные налоговые советники. В их задачи входит информационная поддержка своих клиентов, разъяснение норм законодательства и решений налоговых органов, контроль за своевременной уплатой налогов, а также организация при необходимости встречи с представителями налоговых служб.

В результате проведенных преобразований Грузия смогла значительно модернизировать действующую налоговую систему. Снижение налоговых ставок при одновременном увеличении налогооблагаемой базы позволило увеличить поступления в бюджет. Налоговое бремя снизилось и, с учетом повышения качества контроля, для основной части юридических и физических лиц стало невыгодно избегать уплаты платежей в бюджет. Благоприятная налоговая среда стала дополнительным фактором по привлечению иностранного капитала. В тоже время перевод документооборота в электронную форму, автоматизация процесса уплаты налогов и упразднение дублирующих государственных структур в данной области позволило существенно сократить административные издержки.

3. Модернизация налоговой системы Польши

В отличие от Грузии, где в системе налогообложения был внедрен ряд уникальных преобразований, польская налоговая система является более традиционной. Значительные изменения в налоговой системе Польши были осуществлены с момента принятия новой Конституции в 1997 году. В соответствии с данным документом предприниматели должны быть защищены от чрезмерной фискальной нагрузки. В тоже время до сих пор в стране сохраняются достаточно высокие ставки по ряду налогов. Однако динамика уровня налоговой нагрузки Польши свидетельствует о постепенном ее снижении.

Рисунок 1. Уровень налоговой нагрузки, %



Источник: Составлено на основе данных [10].

Юридические лица-резиденты и иностранные компании, которые получают доход на территории Польши, должны в обязательном порядке зарегистрироваться и получить свой идентификационный номер в фискальных органах.

Одним из основных налогов в Польше является налог на прибыль корпораций. Его ставка на данный момент составляет 19%. Данный налог должны уплачивать все юридические лица по результатам своей работы за исключением случаев, когда прибыль получена от сельскохозяйственной деятельности, а также по доходам, сформированные от компенсации и в рамках благотворительности. В последнем случае сюда относятся отчисления на культуру, спорт, здравоохранение, образование и т.д. Кроме того, компании которые не зарегистрированы на территории Польши уплачивают налог только с той части прибыли, которая была получена на территории данной страны. Положительным фактором является то, что в Польше на расходы можно относить любого рода затраты, что значительно снижает налогооблагаемую базу предприятий.

Подходный налог также аккумулирует значительную долю доходов бюджета. В стране действует прогрессивная шкала ставок подходного налога. Так, персональный доход не превышающий сумму 3091 злотых исключается из

налогооблагаемой базы. Заработок в размере от 3092 до 85 528 злотых облагается налогом по ставке 18%. При условии если доход превысил вышеуказанный доход в бюджет перечисляется 14 839,2 злотых плюс 32% от суммы, превышающей 85 528 злотых. Кроме того, для некоторых категорий доходов установлены иные процентные ставки. Например ставка налога на доходы индивидуальных предпринимателей унифицирована с налогом на прибыль корпораций и составляет 19%. Такой же процент отчислений установлен на доходы в виде процентов и дивидендов. В будущем достаточно высокие и разнообразные ставки предлагается приравнять к единому уровню.

Косвенные налоги продолжают сохранять свою первостепенность для бюджета Польши. Так, если посмотреть на данные 2010 года, доля НДС в общем объеме доходов бюджета составила около 42%. Учитывая, что акцизы составили примерно 22% доходов бюджета, получается, что за счет двух косвенных налогов было сформировано 64% государственных доходов.

В 2015 году в Польше действовали дифференцированные процентные ставки НДС в размере 23%, 8%, 5%. Ставка в размере 5% устанавливалась на некоторые продукты питания, а также определенные виды периодических изданий и книг. Льготная ставка НДС в размере 3% действовала на услуги отелей и ресторанов, детские автомобильные кресла, медицинское оборудование для инвалидов, услуги по сбору бытовых отходов, услуги парикмахерских, некоторые виды продовольственных товаров и т.д.

Не все хозяйствующие субъекты должны являться плательщиками НДС. В случае если доход компании в год не превышает 10 тыс. евро, необходимость регистрации компании в качестве плательщика НДС отпадает. Не требуется платить НДС также при осуществлении услуг социально-культурного назначения (здравоохранение, образование).

Базовый уровень ставки НДС в размере 23% был введен временно в январе 2011 года, с целью сокращения дефицита государственного бюджета. Планировалось, что стандартная ставка НДС снизится с 1 января 2017 года на 1 п.п. и составит 22%. Однако Министерством финансов Польши было заявлено о сохранении размера НДС на неизменном уровне.

Что касается акцизов, то в Польше они устанавливаются примерно на 200 товарных групп. Подакцизными являются легковые автомобили, духи, табачные и спиртные изделия, пластмассовая тара и прочие товары. Акцизные ставки являются дифференцированными и зависят от вида товара. То же самое относится и к таможенным пошлинам. Уровень ставок по таможенным платежам варьируется от 0% до 25% в зависимости от вида продукта и страны его происхождения. При этом следует учитывать, что с момента вступления Польши в ЕС все таможенные барьеры со странами Европейского союза были отменены.

Система социальных сборов Польши также достаточно сложная для восприятия. Наниматель должен отчислять из фонда оплаты труда 9,76% в

Пенсионный фонд, 6,5% в Фонд страхования инвалидности, от 0,67% до 3,86% - в Фонд страхования от несчастных случаев, в Фонд труда – 2,45% - и 0,10% - в Фонд гарантий. В свою очередь из заработной платы работника вычитается 9,76% на пенсионные накопления, 1,5% - на случай наступления инвалидности и 2,45% - на страхование по временной нетрудоспособности (нахождение на бюллетене). Помимо прочего физические лица должны 9% своего дохода тратить на медицинское страхование. Большая часть данных платежей (7,75% от заработной платы) исключаются из налогооблагаемой базы, а доход в размере не превышающий 118770 злотых в год вычитается из расчетов отчислений на пенсионное страхование и страхование инвалидности [23].

Кроме вышперечисленных в Польше действует ряд иных налогов, по некоторым из которых установлены дифференцированные ставки.

Таблица 2. Основные налоги Польши

Название налога	Размер отчислений
Подходный налог	Доход < 3091 злотых - не облагается налогом Доход от 3091 до 85528 злотых = 18% Доход > 85528 злотых = 14839,02 злотых + 32% В отдельных случаях =19%
Социальные отчисления	% от заработной платы работника = 13,71% (включает отчисления на пенсию, инвалидность, временную нетрудоспособность) % от Фонда оплаты труда = от 19,48% до 22,67%(включает отчисления на пенсию, инвалидность, страхование от несчастных случаев, отчисления в Фонд труда и в Фонд гарантий)
НДС	Основная ставка = 23% Прочие ставки = 8%, 5%, 0%
Таможенные пошлины	От 0% до 25%
Акцизы	Дифференцированные
Налог на прибыль корпораций	19%

Источник: Составлено по данным [23].

Администрирование налоговой системы Польши формируется в соответствии со стандартами Евросоюза. Налоговая администрация страны занимается не только сбором налогов, но также выполняет функции по аудиту и консультированию налогоплательщиков, обработкой данных. Основные коммуникации, которые возникают между налоговой службой и юридическими и физическими лицами постепенно переводятся в электронный формат.

Для тех налогоплательщиков, которые еще не адаптированы к администрированию через удаленный доступ, взаимодействие с Налоговой администрацией возможно через франт-офисы. В данных службах происходит

прием заявлений, подача деклараций, решение общих вопросов. Непосредственная обработка запросов налогоплательщиков и их регистрация происходит в бэк-офисах. Данное разделение позволяет сократить время обслуживания клиентов, повышает эффективность работы налоговых служб и делает весь процесс обработки документов более прозрачным.

Немаловажным в работе налоговых служб является обязательство приспособляться под нужды клиента. Так, в большинстве налоговых офисов Польши есть специально отведенные места на стоянке для автомобилей лиц с ограниченными возможностями, а глухонемым клиентам могут помочь специально обученные специалисты. Кроме того, все больше налоговых офисов трансформируются для обслуживания семей с маленькими детьми.

Таким образом, налоговая система Польши пока еще не приблизилась к эталону. Она является достаточно сложной для восприятия. Много временных и материальных затрат уходит на осуществление налогового администрирования и своевременную уплату налогов. Сохранение относительно высокого уровня налогового бремени является одним из факторов ограничения инвестиционной привлекательности страны. Вместе с тем налоговая нагрузка в Польше постепенно снижается, что, с учетом увеличения данного показателя в других европейских государствах, будет способствовать в дальнейшем росту деловой активности в стране. Кроме того, расчет и уплата налогов постепенно становятся более комфортными и понятной физическим и юридическим лицам.

4. Налоговая система Чехии

Модернизация налоговой системы Чехии проходила как и в других странах Восточной Европы, под влиянием процессов экономической интеграции в рамках Европейского союза. Наиболее существенные налоговые реформы пришлись на 2007 – 2009 годы. Основной тенденцией стало постепенное смещение основных поступлений в бюджет от прямых налогов в сторону косвенных. Так, с 2008 года в стране была установлена плоская шкала налога на доходы в размере 15%. До этого действовала прогрессивная шкала налоговых ставок в размере 12%, 19%, 25%, и 32%. Единую ставку подоходного налога ввели до этого ряд стран Центральной и Восточной Европы (Эстония – 26%, Литва – 33%, Румыния – 16%). При этом некоторые государства уравнили ставки подоходного налога и налога с прибыли корпораций.

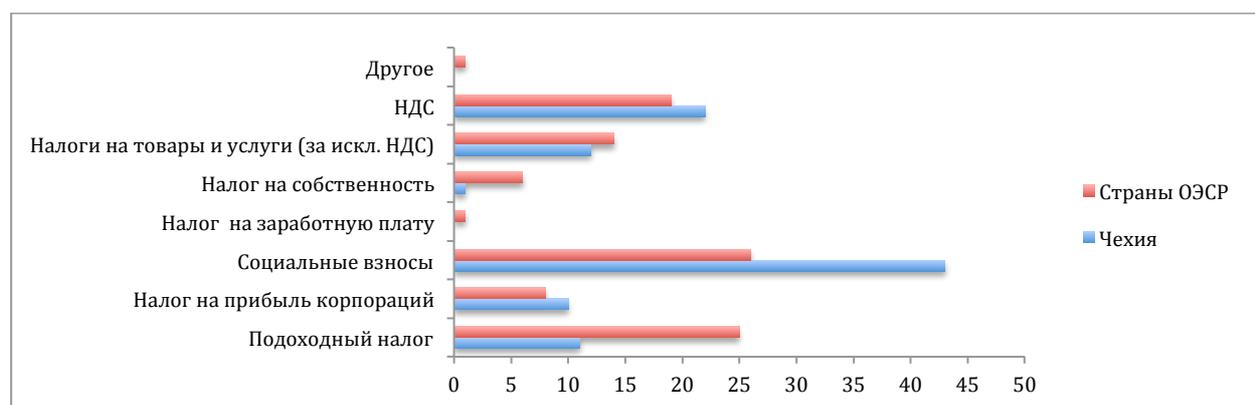
Нельзя утверждать, что реальная ставка подоходного налога в Чехии стала единой для всех плательщиков. В связи с увеличением числа налоговых льгот подоходный налог сохранил свой дифференцированный характер. Кроме того, в настоящее время действует условие, что если годовой доход физического лица превышает 48 средних заработных плат по стране, то с части сверхустановленного лимита будет уплачен подоходный налог по ставке 22%.

Что касается налога на прибыль, то стандартная ставка также была постепенно снижена с 45% в 1992 году до 24% в 2006 и до 19% в 2010 году.

Данная мера была необходима для стимулирования деловой активности в стране. В настоящее время льготные ставки налога на прибыль установлены для инвестиционных и пенсионных фондов [14; 16].

В тоже время постепенно было произведено повышение размера процентных ставок по НДС. Так, минимальная ставка НДС была увеличена с 5% до 10%, а базовая - с 19% до 21%. В настоящее время льготные ставки НДС установлены на услуги социальных служб, общественного транспорта, продовольственные товары, медицинское оборудование для инвалидов, детские автомобильные кресла, экспортируемые товары и др. [18]. Освобождаются от уплаты НДС услуги радио, телевидения, основные услуги почты, услуги страхования, образования, финансовые услуги и др. Регистрироваться в качестве налогоплательщика НДС обязаны фирмы, годовой доход которых превышает 1 млн. чешских крон или компании, осуществившие покупки в других европейских странах на сумму более 326 тыс. чешских крон.

Рисунок 2. Структура налоговых доходов, %



Источник: Составлено на основе данных [10].

Следует отметить, что налоговая нагрузка Чехии в период с 2000 по 2014 годы возросла на 1 п.п. и составила 33,5%. По сравнению с другими странами ОЭСР, Чехия находится на втором месте по доле социальных взносов в общем объеме налоговых доходов и на девятом – по доле корпоративного налога. Отчисления в социальные фонды действительно достаточно существенны. Так, наниматель платит 9% от общего фонда оплаты труда в фонды государственного страхования здоровья и 25% - в государственные социальные фонды. В свою очередь работник отчисляет 4,5% своего заработка на страхование здоровья и 6,5% - на пенсионное страхование [10].

Важное значение в области повышения качества налогообложения и налогового администрирования играет оптимизация структуры государственного аппарата. В Чехии еще в 2010 году планировалось объединить налоговые и таможенные структуры в единое ведомство для повышения эффективности их работы и сокращения издержек. В 2008 году Министерством финансов предлагалось создать орган налогового и таможенного администрирования и произвести упрощение многоуровневой структуры

налоговых и таможенных организаций. Однако в настоящий момент данные мероприятия не выполнены в полной мере.

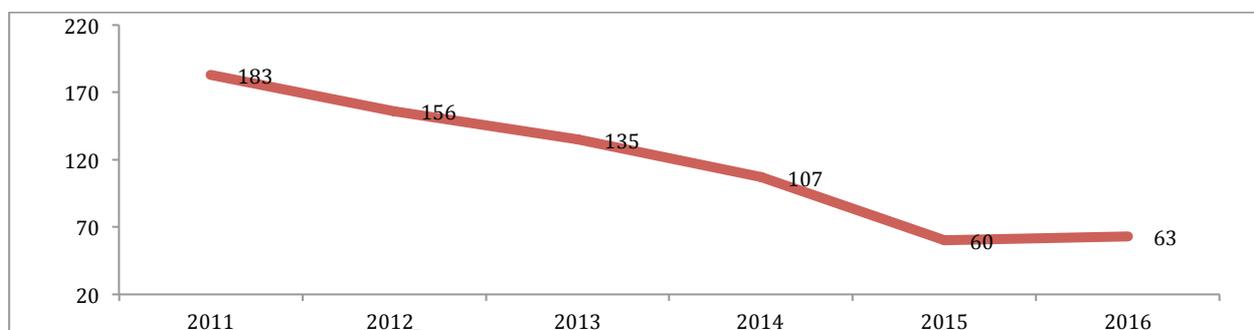
Так, в 2013 году была произведена модернизация структуры налоговых органов. В частности была создана Финансовая администрация Чехии, которая объединила в себе Главный финансовый директорат, Финансовый директорат по апелляциям и Специализированный налоговый офис (работающий с крупными налогоплательщиками). Кроме того, вместо существовавших до 2013 года восьми налоговых директоратов и 199 налоговых органов на местном уровне, были созданы 14 региональных налоговых офисов с их местными подразделениями. Следует отметить, что произошедшие преобразования в сфере оптимизации налогового администрирования пока не активизировали процессы слияния налоговых и таможенных структур [4].

Таким образом, реформирование налоговой системы Чехии имеет много общего с изменениями в данной сфере других стран Центральной и Восточной Европы. Вместе с тем, в последние годы в данной стране наблюдается превышение налоговой нагрузки по сравнению со средним значением данного показателя в других государствах региона. Основную долю в структуре налоговых доходов занимают косвенные налоги и социальные взносы. Одной из проблем Чехии остается недостаточный уровень собираемости налогов, на что в значительной степени влияет сложность их исчисления. Также дальнейшего упрощения требует система налогового и таможенного администрирования.

5. Налоговое администрирование в Республике Беларусь

Проведённая модернизация налоговой системы и совершенствование принципов менеджмента в данной сфере позволили Республике Беларусь за последние шесть лет значительно улучшить свои позиции в рейтинге “Doing Business”. По показателю “Налогообложение” республика поднялась в списке с 2010 года по 2016 год на 120 позиций. Это свидетельствует о произошедшем упрощении и оптимизации налоговой системы страны.

Рисунок 3. Место Республики Беларусь по показателю «Налогообложение» в рейтинге “Doing Business”



Источник: Материалы семинара «Изучение опыта стран Вышеградской группы и Грузии в области административных реформ с целью ускорения экономического развития Республики Беларусь». Презентация Дашкевич Е. [3].

Только с 2005 по 2012 года были отменены 26 налогов и сборов, снижены процентные ставки по 9 налогам, по ряду налогов и сборов была сокращена частота их уплаты в течение года. Кроме того, наблюдалась постепенная модернизация налогового администрирования. В числе реализованных изменений можно отметить возможности пользователей по получению информации о работе финансового рынка в режиме он-лайн. Благодаря личному электронному кабинету как физические, так и юридические лица могут подавать электронные заявления об излишне уплаченных налоговых суммах, запрашивать справки о состоянии расчетов с бюджетом и выписки об уплаченных налогах и сборах, подавать электронные декларации, а также производить налоговые перечисления.

Несмотря на ряд положительных тенденций, произошедшие в налоговой системе за последние годы, остается еще ряд вопросов, требующих скорейшего решения. Прежде всего, это касается достаточно узкой налоговой базы. Существующие налоговые льготы существенно ограничивают бюджетные потоки. Установление льгот может преследовать как социальные, так и стимулирующие цели. Поэтому очень важно оценить насколько оправдано предоставление тех или иных налоговых преференций. Например, доля отчислений 140 тысяч мелких налогоплательщиков, которые работают по упрощенной системе налогообложения, составляет всего 1,4% от общего объема доходов консолидированного бюджета. В тоже время 100 крупных предприятий республики обеспечивают 40% всех доходов государства [4].

Второй проблемой является необходимость определения наиболее приемлемого уровня налоговых ставок. Исходя из мировой практики все больше стран предпочитают повышать ставки по косвенным налогам (НДС, акцизы) и снижать процент отчислений по прямым налогам. Дело в том, что косвенные налоги в большинстве своем обеспечивают гарантированный объем поступлений в бюджет. В тоже время оптимизация ставок по налогу на прибыль стимулирует деловую активность и является дополнительным фактором привлечения иностранных инвестиций. В Беларуси ставка налога на прибыль не является запредельной. Однако в ряде близлежащих стран (Литва, Латвия, Болгария) установлены более низкие ставки по данному налогу. С учетом обострения конкуренции на внешних рынках и необходимостью формирования в стране благоприятного инвестиционного климата целесообразно рассмотреть дальнейшее снижение налога на прибыль. В тоже время эта мера должна сопровождаться оптимизацией налоговых льгот и пересмотром структуры ставок по косвенным налогам.

Наконец еще одна проблема связана с эффективностью работы налоговых органов. В соответствии с исследованиями МВФ 45% сотрудников налоговых структур контролируют 80% собираемых в бюджет налогов. Остальные 20% поступающих сборов обрабатываются 55% работников. Оптимизация структуры и численности персонала происходит достаточно медленно [4]. При этом главным моментом здесь является не простое сокращение численности людей, а

перестройка основных подходов работы и более активное внедрение принципов электронного администрирования.

Как одной из эффективных мер управления в налоговой сфере могло бы стать создание подразделения по работе с крупными клиентами. Исходя из опыта других стран (пример Чехии) такой орган сокращает временные издержки работников налоговых органов за счет четкого разграничения крупных и мелких денежных потоков и позволяет осуществлять более качественное консультирование. Наконец следует изучить возможность введения службы налоговых консультантов (опыт Грузии), продолжить процесс по упрощению налогового законодательства и внедрению новых технологий.

6. Заключение

Таким образом, модернизация налоговых систем активно реализуется в Грузии и постепенно происходит в странах Вышеградской Группы и Республике Беларусь. Несмотря на некоторые недочеты можно отметить ряд положительных тенденций в налоговых сферах изученных государств. Рассмотренные страны движутся в едином направлении. Основным различием является скорость внедряемых преобразований. В Грузии ряд налоговых реформ были реализованы в сжатые сроки, в то время как в Польше и Чехии этот процесс занял более длительный период времени. Изменения в налоговой системе Республики Беларусь происходят достаточно медленно, однако международный опыт и отечественные наработки формируют условия и определяют необходимость для дальнейшей оптимизации налогового администрирования в ближайшей перспективе.

Список литературы:

1. Белан, Е. Налоговая система Грузии: чему поучиться Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://voxukraine.org/2015/11/25/tax-reform-in-georgia-lessons-for-ukraine-ua/>. – Дата доступа: 31.05.2016.
2. Григалашвили, Е.Г. Результаты реформы налоговой системы Грузии и перспективы ее развития / Е.Г. Григалашвили // Теория и практика общественного развития. – 2013. - № 10. – С. 361 – 365.
3. Дашкевич, Е. Инвестиционная привлекательность Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.beroc.by/webroot/delivery/files/presentation__6.pdf. – Дата доступа: 31.05.2016.
4. Кийко, Д. Основные направления повышения устойчивости налоговой системы / Д. Кийко // Финансы. Учет. Аудит. – 2013. - №3. – С. 28-31.
5. Налоговая система Польши [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://opisdela.ru/?p=1402>. – Дата доступа: 15.05.2016.
6. Налоги в Польше [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sasconcierge.com/ru/наши-услуги/полезная-информация/налогообложение/налоги-в-польше>. – Дата доступа: 21.05.2016.

7. Официальный сайт Финансовой администрации Чехии [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.financnisprava.cz/en/>. – Date of access: 12.05.2016.
8. Официальный сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru>. – Дата доступа: 25.05.2016.
9. Официальный сайт Европейского союза [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://europa.eu/index_en.htm. – Дата доступа: 02.06.2016.
10. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org>. – Дата доступа: 02.06.2016.
11. Уридия, С. Налоговые реформы Грузии [Электронный ресурс] / Dalsgaard T. – Режим доступа: <http://www.beroc.by/webroot/delivery/files/10.pdf>. – Дата доступа: 25.05.2016.
12. Business and taxation guide for Poland [Electronic resource] // Tax Advisory department of Mazars Audyt Sp. z o.o. – 2013. - Mode of access: https://www.google.by/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK EwjOrtDU2JbNAhUJkCwKHScoCZgQFggBMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.praxity.com%2Fclient-service%2Ftax%2520guides%2Ftax%2520guide%2520-%2520poland.doc&usg=AFQjCNGjsadpPJwJy49OYQJ-on7_SWH26w. – Date of access: 30.05.2016.
13. Czech Republic tax guide 2013 [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.pkf.com/media/1954344/czech%20republic%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf/> – Date of access: 22.05.2016.
14. Czech Republic: Tax System [Electronic resource]. – Mode of access: <https://en.portal.santandertrade.com/establish-overseas/czech-republic/tax-system>. – Date of access: 24.05.2016.
15. Czech Republic Income Taxes and Tax Laws [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp. – Date of access: 30.05.2016.
16. Czech Republic Sales Tax Rate | VAT [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.tradingeconomics.com/czech-republic/sales-tax-rate>. – Date of access: 10.05.2016.
17. Dalsgaard, T. Tax and Welfare Reforms in the Czech Republic—Structural Implications and Challenges / Dalsgaard T. // IMF Working paper.- 2008. –March. - № 08/52. – 52 p.
18. European Union VAT rates 2016[Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>. – Date of access: 12.05.2016.
19. International tax: Czech Republic Highlights 2016 [Electronic resource]/ Becker Tilly Poland// - Mode of access: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublichighlights-2016.pdf>. – Date of access: 29.05.2016.
20. Poland Sales Tax Rate | VAT [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.tradingeconomics.com/poland/sales-tax-rate>. – Date of access: 08.05.2016.

21. Revenue Statistics 2015 – Poland / OECD revenue statistics [Electronic resource]. - Mode of access: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-poland.pdf>. – Date of access: 20.05.2016.
22. Šramková, D. Rozehnal, T. The Organization of the Czech Customs and Tax Administration and its Comparison with Organization in Selected European Union's Member States [Electronic resource] / D. Šramková, T. Rozehnal // Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu. - 2009. - № 1. – Mode of access: https://www.researchgate.net/publication/46533637_The_Organisation_of_the_Czech_Customs_and_Tax_Administration_and_its_Comparison_with_Organisation_in_Selected_European_Unions_Member_States. – Date of access: 24.05.2016.
23. Tax facts 2015 Poland [Electronic resource]/ Becker Tilly Poland // - Mode of access: <http://www.bakertilly.pl/media/507152/Tax-2015-EN.pdf>. – Date of access: 29.05.2016.
24. Taxation and investment in Poland 2014: Reach, relevance and reliability [Electronic resource] // Deloitte and Touche . – 2014. - Mode of access: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/CE_TandI_Report_2014.pdf. – Date of access: 17.05.2016.
25. Tax administration: professional, modern and customer friendly [Electronic resource] - Mode of access: http://www.finanse.mf.gov.pl/en/c/document_library/get_file?uuid=610916af-e294-4a7e-b448-58b411fac435&groupId=766655. – Date of access: 02.06.2016.
26. Vandenberghe, P. Tax administration and tax collection in Czech Republic: a European perspective [Electronic resource] / P.Vandenberghe // - Mode of access: http://ec.europa.eu/ceskarepublika/pdf/20150917_pierre_vandenberghe.pdf. – Date of access: 01.06.2016.