

Отримано: 24 лютого 2017 р.

Прорецензовано: 07 березня 2017 р.

Прийнято до друку: 17 березня 2017 р.

Иванчук Н. В. Оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу / Н. В. Иванчук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», травень 2017. – № 4(32). – С. 129–134.

УДК: 336.2

JEL-класифікація: H25

### **Иванчук Наталія Володимирівна,**

кандидат економічних наук, старший викладач, завідувач кафедри економічної теорії, менеджменту і маркетингу,  
Національний університет «Острозька академія»

## **ОПОДАТКУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У ВИСОКОРОЗВИНЕНИХ КРАЇНАХ СВІТУ**

У статті досліджено основні риси оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу. Проаналізовано справляння податку на доходи фізичних осіб та обов'язкових соціальних внесків, які за міжнародною фінансовою статистикою включаються до складу податкових систем. Здійснено оцінку питомої ваги податків на середнього працівника у витратах на працю високорозвинених країн світу та у вітчизняній економіці. Сформульовано пропозиції щодо вдосконалення оподаткування фонду оплати праці в Україні, зокрема запропоновано поглибити прогресивність при справлянні податку на доходи фізичних осіб із фонду оплати праці, підвищити розмір податкової соціальної пільги, скасувати граничну межу нарахування єдиного соціального внеску в Україні.

**Ключові слова:** оподаткування фонду оплати праці, податок на доходи фізичних осіб, обов'язкові соціальні внески.

### **Иванчук Наталия Владимировна,**

кандидат экономических наук, старший преподаватель, заведующая кафедрой экономической теории,  
менеджмента и маркетинга, Национальный университет «Острозская академия»

## **НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФОНДА ОПЛАТЫ ТРУДА В ВЫСОКОРАЗВИТЫХ СТРАНАХ МИРА**

Исследованы основные черты налогообложения фонда оплаты труда в высокоразвитых странах мира. Проанализировано взимание налога на доходы физических лиц и обязательных социальных взносов, которые по международной финансовой статистике включаются в состав налоговых систем. Осуществлена оценка удельного веса налогов на среднего работника в затратах на труд высокоразвитых стран мира и в отечественной экономике. Сформулированы предложения по совершенствованию налогообложения фонда оплаты труда в Украине, в частности предложено углубить прогрессивность при взимании налога на доходы физических лиц с фонда оплаты труда, повысить размер налоговой социальной льготы, отменить предельный размер начисления единого социального взноса в Украине.

**Ключевые слова:** налогообложение фонда оплаты труда, налог на доходы физических лиц, обязательные социальные взносы.

### **Nataliia Ivanchuk,**

PhD, Senior Lecturer, Head of Department of Economic Theory, Management and Marketing,  
The National University of Ostroh Academy

## **PAYROLL TAXATION IN HIGHLY DEVELOPED COUNTRIES**

The article highlights the main features of payroll taxation in highly developed countries. A personal income tax and compulsory social contributions included in tax systems in international financial statistics are analysed. The taxes on average worker in labour cost are estimated in highly developed countries and domestic economy. Ways to improve payroll taxation in Ukraine are suggested, particularly aiming to deepen progressiveness in personal income tax collection, to increase the amount of tax allowance, and to cancel the maximum base of calculating single social contribution in Ukraine.

**Key words:** payroll taxation, personal income tax, compulsory social security contributions.

**Постановка проблеми.** Оптимізація оподаткування фонду оплати праці в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки є першочерговим заходом для забезпечення легалізації заробітної плати в Україні. При цьому необхідним постає дослідження світових тенденцій оподаткування фонду оплати праці підприємств, вивчення досвіду високорозвинених країн, які на сучасному етапі досягли успіхів у економічному зростанні. Водночас доцільно дослідити розподіл сплати обов'язкових платежів між роботодавцями та працівниками, а також оцінити податкові витрати, які несуть суб'єкти господарювання у зв'язку з використанням найманих працівників.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Становлення та розвиток фундаментальних основ теорії оподаткування здійснено у працях учених-економістів, серед яких М. Алексєєнко, Ж. Боден, М. Бун-

ге, К. Віксель, Т. Гоббс, Дж. Кейнс, А. Лаффер, Дж. Локк, П. Леруа-Больє, Р. Масгрейв, Дж. Мілль, Ш. Монтеск'є, Д. Рікардо, П. Самуельсон, С. Сімонді, А. Сміт, Дж. Стігліц, М. Туган-Барановський, І. Франко та ін. До сучасних українських вчених у сфері оподаткування належить В. Андрущенко, І. Безпалько, В. Вишневський, О. Данілов, О. Десятнюк, Ю. Іванов, С. Каламбет, М. Карлін, А. Крисоватий, В. Мельник, С. Міщенко, С. Онишко, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, Л. Шаблиста, К. Швабій та інші. Здобутки цих науковців сформували вагоме підґрунтя для вивчення функціонування податкової системи, однак доцільним постає глибше дослідження оподаткування фонду оплати праці в контексті зарубіжного досвіду з метою обґрунтування основних напрямів його вдосконалення у вітчизняній економіці.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у з'ясуванні напрямів удосконалення оподаткування фонду оплати праці в Україні на основі вивчення зарубіжного досвіду високорозвинених країн світу.

**Виклад основного матеріалу.** Міжнародна фінансова статистика розглядає оподаткування фонду оплати праці як процеси, що містить у собі сплату обов'язкових соціальних внесків та податку на доходи фізичних осіб. Головні високорозвинені країни світу (Великобританія, Франція, Німеччина, Італія, Канада, США та Японія) характеризуються значними доходами та високим рівнем індустріального розвитку.

Ставки податку на доходи фізичних осіб у Великобританії впродовж 2015–2016 рр. становили 20, 40 та 45%. Гранична межа застосування ставки 20% становила 31785 фунтів стерлінгів (48900 дол. США), 40% – для доходу від 31785 до 150000 фунтів стерлінгів (230769,23 дол. США), 45% – від 150000 фунтів стерлінгів.

Податкова пільга становила 10600 фунтів стерлінгів (16307,69 дол. США) для суб'єктів із доходами, нижче 100000 фунтів (153846,15 дол. США). Також був встановлений неоподатковуваний дохід для сімей із дітьми – 6105 фунтів на рік (9392,31 дол. США).

Соціальні податки сплачувалися працівниками, що заробляли більше 155 фунтів на тиждень, тобто 238,46 дол. США (43000 фунтів на рік, або 66153,85 дол. США). Ставка з найманого працівника становила 12% із різниці між 815 фунтів (межі підвищеного заробітку) та 155 фунтів на тиждень (першим порогом заробітку), а також 2% із сум, що перевищували 815 фунтів.

Соціальні внески для роботодавців встановили 13,8% від усіх заробітків понад 156 фунтів на тиждень (8112 фунтів, або 12480 дол. США на рік). Ставка знижувалася для тих суб'єктів, що вийшли з другого рівня державного пенсійного забезпечення та перейшли на приватну пенсійну програму.

Податок на доходи фізичних осіб у Франції стягується щорічно з загальновизнаних світових доходів за єдиною прогресивною шкалою. У 2015 р. використовувалося 5 ставок – 0, 14, 30, 41 та 45%. Найвища ставка застосовувалася для доходів, вище 152108 євро або 169008,89 дол. США, ставка 0% – для доходів до 9700 євро (10777,78 дол. США). Система враховувала конкретну ситуацію в кожній сім'ї шляхом застосування сімейного коефіцієнта. Особливістю є велика кількість порогів та звільнень від оподаткування.

Головну роль у фінансуванні французької системи соціального забезпечення відіграють внески, що нараховуються на основі заробітної плати. У 2015 р. наймані працівники сплачували внески в розмірі 8,97% (5,7% – на пенсійне забезпечення, 2,12% – на охорону здоров'я та 1,15% на страхування із безробіття). Для роботодавців ставка соціальних податків становила 21,22% (18% – на пенсійне забезпечення, 2,12% – на охорону здоров'я, 1% – на страхування по безробіттю та 0,1% – від нещасних випадків).

Найнижча ставка податку на доходи фізичних осіб у Німеччині становила 14% із базовим неоподатковуваним доходом 8652 євро з січня 2015 р. (9613,33 дол. США). Також використовувалися ставки 42% (для бази оподаткування від 53666 євро) та 45% (від 254447 євро, або 282718,89 дол. США), застосовувалися пільги для сімей з дітьми, одиноким батькам тощо.

Соціальні внески у 2015 р. сплачувалися найманими працівниками у розмірі 20,43% (на пенсійне страхування – 9,35%, страхування на випадок безробіття – 1,5%, на охорону здоров'я – 8,4% та 1,18% на інші напрями). Роботодавці сплачували ті ж самі внески, однак на охорону здоров'я для них застосовувалася нижча ставка – 7,3%.

Ставка податку на доходи фізичних осіб в Італії у 2015 році становила 23, 27, 38, 41 та 43%. Максимальна ставка застосовувалася до доходів, що перевищували 75000 євро (83333,33 дол. США). Податковий податок на дохід у розмірі 3% справлявся з сум, понад 300 тис. євро. Регіони встановлювали додатковий податок у розмірі 3,33%. Базовий неоподатковуваний дохід становив 1880 євро (2088,89 дол. США).

Також в Італії існувало декілька обов'язкових соціальних внесків залежно від типу та розміру бізнесу, а також характеристики працівника. Ставка для роботодавця становила в середньому 32,08% (23,81% – на пенсійне страхування, 3,1% – у фонд виплати допомоги по безробіттю, 1,61% – на страхування по безробіттю, 0,68% – на догляд за дітьми, 2,22% – на страхування від хвороби (нещасних випадків), 0,46% – на декретну відпустку, 0,2% – на гарантування вихідної допомоги). Ставка соціальних внесків

для найманого працівника була значно меншою і в середньому становила 9,49% (9,19% – на пенсійне страхування та 0,3% – на страхування по безробіттю). Сукупна ставка становила 41,57% та лівова її частка припадала на роботодавця.

У Канаді функціонують державні та місцеві прибуткові податки, які накладаються на суб'єктів індивідуально, а деякі – залежно від сімейних умов. Щодо державних податків варто зазначити, що у 2015 р. платники отримували право на базовий неоподатковуваний дохід у розмірі 1699,05 канадських доларів (1327,38 дол. США). Також були доступні податкові кредити. Ставки податку на доходи у 2015 р. діяли в таких розмірах: 1) для доходів до 44701 кан. дол. (34922,65 дол. США) – 15%; 2) для доходів від 44701 до 89401 кан. дол. (69844,53 дол. США) – 22%; 3) для доходів від 89401 до 138586 кан. дол. (108270,31 дол. США) – 26%; 4) для доходів від 138586 кан. дол. і більше – 29%. Водночас усі провінції та території наклали свої податки на доходи фізичних осіб.

У Канаді наймані працівники сплачують обов'язкові соціальні внески на пенсійну програму (Пенсійний план Канади та провінції Квебек), на випадок хвороби та безробіття. У 2015 р. всі наймані працівники повинні були сплачувати обов'язковий внесок на Пенсійний план Канади в розмірі 4,95% від їх доходу і максимальна сума внеску становила 2479,95 кан. дол., або 1937,46 дол. США (для Пенсійного плану провінції Квебек ставка дорівнювала 5,025% і максимальна межа внеску становила 2630,25 кан. дол., або 2054,88 дол. США). Об'єктом оподаткування була заробітна плата, а сума 3500 кан. дол. (2734,38 дол. США) звільнялась від нарахування внесків. 15% із цих внесків враховувалося в податковий кредит для найманих працівників.

Загальнодержавної програми за хворобою в Канаді немає, однак провінції мають свої медичні програми і ставки внесків варіюють від 6 до 25% оподаткованого доходу. Також усі працівники підлягають страхуванню на випадок безробіття. У 2015 р. ставка внеску становила 1,88% від заробітку, при цьому гранична межа нарахування внеску складала 45900 кан. дол. на рік. (36859,38 дол. США). Тому максимальний розмір внеску становив 930,6 кан. дол. на рік (727,03 дол. США).

Роботодавці сплачували на пенсійну програму внески від імені своїх працівників у розмірі 4,95%, причому заробітна плата в розмірі, меншому за 3500 кан. дол., звільнялась від оподаткування, а максимальна сума внеску складала 2479,95 кан. дол. (1937,46 дол. США). Роботодавці також сплачували податок на здоров'я в розмірі 1,95% від їх фонду оплати праці з суми, що перевищувала 450 тис. кан. дол. Внески на випадок безробіття встановлені для роботодавців у розмірі 2,63% від нарахованих заробітків у межах граничної величини 45900 кан. дол. на рік. Також роботодавці нараховували внески на страхування від нещасних випадків на виробництві, однак не на загальнодержавну програму, а на програми провінцій. Ставка варіювала залежно від галузі та території і в середньому складала 2,96% від заробітної плати, що не перевищувала 85200 кан. дол. (66562,5 дол. США).

У США сім'ї, що сплачують податок на доходи фізичних осіб, поділяються на 3 групи: 1) подружні пари, що декларують спільні доходи; 2) одружені індивіди, що декларують доходи окремо; 3) глави сімей (лише неодружені чи окремі особи, які утримують інших). Для федерального оподаткування базовий неоподатковуваний дохід у 2015 р. для сімей, що мають спільні надходження, складав 12600 дол. США. Для глав сімей – 9250 дол. США, а для самотніх – 6300 дол. США. Також у 2015 р. особиста пільга в розмірі 4000 дол. США надавалася для кожного платника. Водночас існували пільги за наявності дітей, при низьких доходах за відсутності дітей, зараховувався податковий кредит у вигляді частини сплачених соціальних внесків, медичних витрат, суми деяких сплачених податків тощо. Федеральні ставки податку на доходи фізичних осіб були встановлені в розмірах від 10 до 39,6% (7 ставок). Також більшість штатів наклали свої ставки податку на доходи фізичних осіб.

Щодо соціальних податків варто зазначити, що наймані працівники у 2015 р. сплачували пенсійні внески, розмір яких становив 7,65% (6,2% на страхування пенсії за віком, у зв'язку із втратою годувальника і працездатності та 1,45% для лікарняного пенсійного страхування). Ставка 6,2% застосовувалася для заробітків, що не перевищували 118500 дол. США. З 1994 р. обмежень бази щодо нарахування внеску у розмірі 1,42% немає. Також із 2013 р. було введено додатковий внесок на медичне страхування в розмірі 0,9% для високооплачуваних працівників, зарплата яких перевищувала 200000 дол. США на рік.

Роботодавці сплачували пенсійні внески та на випадок безробіття. Ставка пенсійного внеску складала 6,2% (гранична межа бази нарахування становила 118500 дол. США) та 1,45% з усіх заробітків без встановленої межі. У 2015 р. на випадок безробіття сплачувався федеральний внесок у розмірі 6% від заробітків, що не перевищували 7000 дол. США. Також існували програми із безробіття у штатах.

У Японії характерним також є центральне та місцеве оподаткування доходів фізичних осіб, причому кожен суб'єкт оподатковується окремо. У 2015 р. базова величина неоподаткованого доходу становила 380 тис. єн (3140,5 дол. США). Також існували особливі умови оподаткування доходів від зайнятості: 1) якщо дохід не перевищує 1800 тис. єн (14876,03 дол. США), то база оподаткування зменшується на 40% від суми заробітної плати, але мінімальна податкова пільга становить 650 тис. єн (5371,9 дол. США); 2) якщо дохід лежить в межах від 1800 до 3600 тис. єн (45107,1 дол. США), то податкова пільга

складає 180 тис. єн (1487,6 дол. США) плюс 30% від заробітної плати; 3) якщо дохід лежить у межах від 3600 до 6600 тис. єн (54545,45 дол. США), то податкова пільга складає 540 тис. єн (4462,81 дол. США) плюс 20% від заробітної плати; 4) якщо дохід лежить в межах від 6600 до 10000 тис. єн (82644,63 дол. США), то податкова пільга складає 1200 тис. єн (9917,36 дол. США) плюс 10% від заробітної плати; 5) якщо дохід лежить у межах від 10000 до 15000 тис. єн (123966,94 дол. США), то податкова пільга складає 1700 тис. єн (14049,59 дол. США) плюс 5% від заробітної плати; 6) якщо дохід перевищував 15000 тис. єн, то податкова пільга була фіксованою у розмірі 2450 тис. єн (20247,93 дол. США). Також у 2015 р. ставок податку на доходи фізичних осіб було сім: 5, 10, 20, 23, 33, 40 та 45%, тоді як у 2014 р. найвища ставка становила 40% та була шостою.

Щодо нарахування обов'язкових соціальних платежів у Японії варто зазначити, що у 2015 р. найменшими працівниками здійснювалися пенсійні внески (8,914% від суми оплати праці, що не перевищує 620 тис. єн (5123,97 дол. США) на місяць, на випадок хвороби (5% від суми оплати праці з її граничною межею 1210 тис. єн (10000 дол. США) на місяць та на випадок безробіття (0,5% від суми оплати праці). Роботодавці сплачували пенсійні внески та внески на випадок хвороби за ставками та умовами, аналогічними для найманих працівників. Внески на випадок безробіття становили 0,85% від суми оплати праці, від нещасних випадків на виробництві – 0,25–8,8% від суми оплати праці (залежно від рівня галузевого нещасного випадку за останні 3 роки), а також роботодавці сплачували внески на допомогу багатодітним сім'ям – 0,15% від суми оплати праці.

Порівняння законодавчих умов оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу та Україні наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Умови оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах світу  
та в Україні у 2015 р.**

Країна	Ставка ПДФО	Розмір неоподаткованого доходу або пільги для ПДФО	Ставка соціального внеску для роботодавців	Ставка соціального внеску для найманих працівників	Гранична межа нарахування соціальних внесків
Великобританія	20%; 40%; 45%	16308 дол. США на рік	13,8%	12%	–
Франція	0%; 14%; 30%; 41%; 45%	10778 дол. США на рік	21,22%	8,97%	–
Німеччина	14%; 42%; 45%	9613 дол. США на рік	19,33%	20,43%	–
Італія	23%; 27%; 38%; 41%; 43%	2089 дол. США на рік	32,08%	9,49%	–
Канада	15%; 22%; 26%; 29%	1327 дол. США на рік	12,49%	12,83–31,905%	36859 дол. США на рік
США	10%; 15%; 25%; 28%; 33%; 35%; 39,6%	4000 дол. США на рік	13,65%	7,65%	118500 дол. США на рік
Японія	5%; 10%; 20%; 23%; 33%; 40%; 45%	3141 дол. США на рік	1,25–9,8%	14,414%	120000 дол. США на рік
Україна	15%; 20%	292 дол. США на рік.	36,76-49,7%	3,6%	10356 дол. США на рік

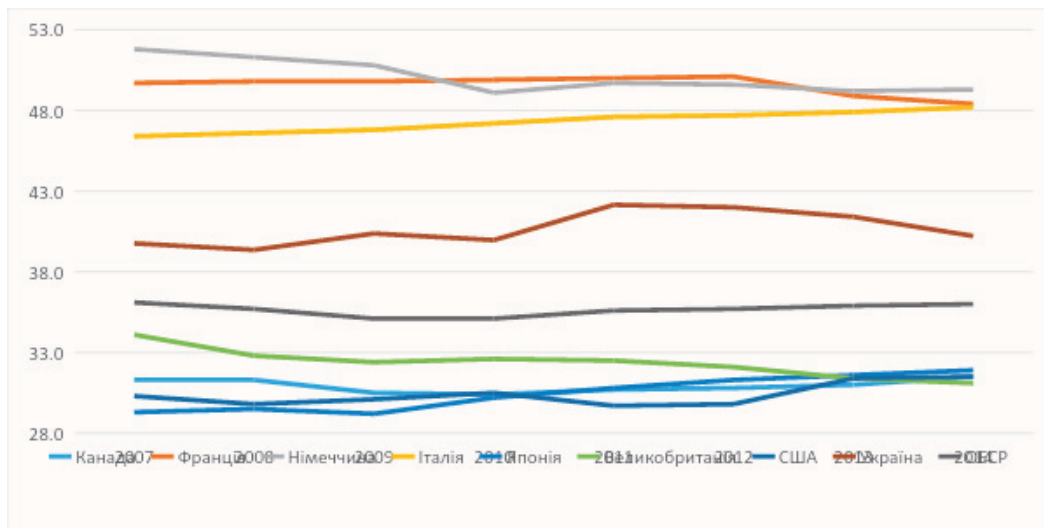
Джерело: складено та розраховано автором на основі [1; 4–5; 8].

Специфіка оподаткування фонду оплати праці відображає відповідну частку податкових платежів у структурі витрат на оплату праці, що припадають в розрахунку на найманого працівника (рис. 1).

Як свідчать отримані результати, у 2014 р. серед високорозвинених країн найбільший відсоток податків у витратах на працю спостерігався у Німеччині (49,9%), Франції (48,4%) та Італії (47,6%). Найнижчий рівень цього показника спостерігався у Японії, США, Великобританії та Канаді, перебуваючи на рівні 31–33%. У середньому по всіх країнах ОЕСР частка податків у витратах на працю за 2007–2014 рр. перебувала на рівні 36%.

Аналізуючи наведені дані в Україні, варто зауважити, що наша держава характеризувалась нижчою часткою податків на середнього працівника у витратах на працю, порівняно з Німеччиною, Францією та Італією, однак ця частка перевищувала середнє значення по країнах ОЕСР, а також відповідні значення Великобританії, Канади, США та Японії. Водночас в Україні цей показник досягнув найвищого значення у 2011 р. – 42,2%, а у 2014 р. – зменшився до 40,2%.





**Рис. 1. Частка податків на середнього працівника у витратах на працю по високорозвинених країнах світу та Україні у 2007–2014 рр., %**

Джерело: побудовано та розраховано автором на основі [2–4; 7].

У контексті податкового реформування в нашій державі з 1 січня 2015 р. підвищена ставка податку на доходи фізичних осіб була збільшена від 17 до 20%. Водночас ставка нарахувань ЄСВ почала визначатися з урахуванням понижуючого коефіцієнта, однак умови його застосування виявилися обтяжливими для більшості роботодавців. Із 1 січня 2016 р. почала застосовуватися базова ставка податку на доходи фізичних осіб у розмірі 18% до усїєї бази оподаткування незалежно від її розміру. Також було встановлено єдину ставку ЄСВ у розмірі 22% (крім заробітної плати інвалідів), скасовано утримання ЄСВ та визначення класу професійного ризику для роботодавців. Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску була підвищена до 25 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб (16860 дол. США на рік у 2016 р.). Вказані умови оподаткування фонду оплати праці діють і у 2017 р.

Реформування фонду оплати праці в Україні, започатковане у 2015 р. шляхом застосування понижуючого коефіцієнта до ставки ЄСВ, зумовило зниження податкового навантаження на роботодавців. При цьому у 2015 р. відбулось зростання фонду оплати праці підприємств на 13%, тоді як загалом в економіці підвищення цього показника склало 6%. Разом із тим, внаслідок змін у 2016 р. фонд оплати праці в економіці збільшився на 24%, а частка податків на середнього працівника у витратах на працю в Україні зменшилася до 32,8%.

**Висновки.** Отже, вивчення зарубіжного досвіду оподаткування фонду оплати праці на прикладі високорозвинених країн світу показало існування глибшої прогресивності, вищих ставок та більшого розміру мінімального неоподаткованого доходу (податкової пільги) при справлянні податку на доходи фізичних осіб порівняно з Україною. При цьому гранична межа нарахування соціальних податків відсутня або була значно вищою за вітчизняну. Також упродовж 2007–2014 рр. Україна характеризувалася значною часткою податків на працівника у витратах на працю. Навантаження на роботодавця зі сплати соціальних податків в Україні було досить високим порівняно із високорозвиненими країнами світу та середнім показником по ОЕСР. Запровадження зниженої єдиної ставки ЄСВ в Україні, здійснене з початку 2016 р., стимулюватиме бізнес, однак проблема наповнення Пенсійного фонду не вирішиться, оскільки середні доходи в нашій державі є невисокими. Основними напрямками вдосконалення оподаткування фонду оплати праці у вітчизняній економіці з урахуванням зарубіжного досвіду слід уважати поглиблення прогресивності при справлянні податку на доходи фізичних осіб, підвищення розміру податкової соціальної пільги до рівня прожиткового мінімуму для працездатних осіб та скасування граничної межі нарахування єдиного соціального внеску.

#### Література:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Праця України у 2009 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
3. Праця України у 2011 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
4. Праця України у 2014 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
5. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

ресурс] : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VII. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.

6. European Commission. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2016 [Electronic resource]. – Mode of access : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf).

7. OECD Factbook 2015–2016: Economic, Environmental and Social Statistics [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/3015041e.pdf?expires=1491749803&id=id&accname=guest&checksum=B157350636F79257A6380712CE54B08Ak>.

8. OECD. Taxing Wages 2014–2015 [Electronic resource]. – Mode of access : [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxing-wages-2016\\_tax\\_wages-2016-en#.WOjUj4jyjIU](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxing-wages-2016_tax_wages-2016-en#.WOjUj4jyjIU).