

Анна Вікторівна МАКСИМЕНКО

кандидат економічних наук,
доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
E-mail: an-maksimenko@ukr.net

ПОДАТКОВІ РЕФОРМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ: СВІТОВА ПАНОРАМА

Максименко, А. В. Податкові реформи та перспективи оподаткування: світова панорама [Текст] / Анна Вікторівна Максименко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 24. – № 1. – С. 51-56. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. В умовах економічного глобалізму податкові системи кардинально модифікуються, забезпечуючи високу мобільність факторів виробництва і баз оподаткування. Водночас у процесі трансформації зберігаються вимоги податкового реформування (ефективність і справедливість) стосовно оцінки податкового навантаження та податкових витрат. При цьому далеко не останнє місце займає конкуренція податкових систем і режимів оподаткування різних країн, яка багато в чому визначає напрямки податкових перетворень у сучасній ринковій системі світогосподарських зв'язків. Податкова привабливість країни для юридичних і фізичних осіб, що займаються бізнесом, є частиною її національних конкурентних переваг, і саме від характеру податкової політики уряду часто залежить прагнення економічних агентів реєструватися як податковий резидент певної держави. За цих умов потребують визначення напрямки податкових реформ та сучасні кордони податкових трансформацій, що дозволить сформулювати нові пріоритети та економічні детермінанти новітньої податкової політики.

Мета статті полягає у систематизації податкових реформ та перспектив оподаткування в контексті прогнозування зміни структури глобального податкового поля.

Метод. При вирішенні завдань використовувались загальнонаукові та спеціальні методи: узагальнення, аналізу та синтезу, системного підходу, графічного аналізу.

Результати. Охарактеризовано податкові реформи та перспективи оподаткування, які в умовах нерівномірності світогосподарського розвитку отримали достатньо диверсифіковані і асиметричні виміри. Ідентифіковано специфіку податкового реформування в умовах нестаціонарної економіки та міжнародної податкової конкуренції. Сформульовано нові економічні детермінанти сучасної податкової політики, що полягають у розширенні бази оподаткування; усуненні пільгового режиму оподаткування; скороченні максимальних ставок; елімінації відмінностей для забезпечення нейтрального оподаткування. Ідентифіковано неоднозначні наслідки податкових трансформацій, спрямованих на зменшення розбалансованості державних фінансів, і реверсні податкові реформи з метою підвищення ефективності податкової системи в умовах економічної невизначеності.

Ключові слова: податкове регулювання; міжнародне оподаткування; податкові реформи.

Anna Viktorivna MAKSYMENKO

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of International Accounting and Auditing,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
E-mail: an-maksimenko@ukr.net

TAX REFORM AND TAX PROSPECTS: WORLD PANORAMA

Abstract

Introduction. In the conditions of the economic globalization the tax systems have become radically modified, providing high mobility of production factors and tax bases. However, in the transformation process tax reform requirements (efficiency and equity) remain the same as for the tax burden and tax expenditures. The competition of tax systems and tax regimes of different countries takes one of the main places. It largely determines the direction of

tax reforms in the modern market system of economic relations. Tax attractiveness of the country for businesses and individuals that do business is a part of its national competitive advantages. The desire of economic agents to register as a tax resident of a country often depends on the nature of government tax policy. Under these conditions it is necessary to require the areas of tax reform and transformation of modern border tax that will formulate new priorities and economic determinants of modern tax policy.

*The **purpose** of the article is to systematize the tax reform and tax perspectives in the context of predicting changes in the structure of global tax field.*

***Method.** In this article we have used the general scientific and special methods. They are the method of synthesis, method of analysis and synthesis, method of systematic approach, method of graphical analysis.*

***Results.** We have characterized tax reforms and tax perspective, which in the unevenness of economic development have got quite diversified and asymmetrical dimensions. We have identified the specific tax reforms in terms of unsteady economy and international tax competition. We have formulated new economic determinants of modern tax policy. Their aim is to broaden the tax base; to eliminate the preferential tax treatment; to reduce the maximum rates; to eliminate the differences to ensure a neutral tax. We have identified ambiguous tax consequences of transformation with the aim of reduction the imbalances in public finances and reverse the tax reforms in order to improve the efficiency of the tax system in times of economic uncertainty.*

Keywords: tax regulation; international taxation; tax reforms.

JEL classification: H20, H21

Вступ

Податкова політика країн світу визначається різними регуляторними вимогами та рівнями ризику. Попри це податковим системам розвинених країн притаманні дві спільні риси: постійний пошук шляхів збільшення податкових надходжень держави і врахування загальноприйнятих принципів економічної теорії про рівність, справедливість та ефективність оподаткування. Реалізація наведених вимог втілюється шляхом реформування багаторівневої і динамічної податкової системи в контексті концептуального обґрунтування її параметричних характеристик, що опосередковують взаємодію елементів системи, в інтересах максимального використання податкових ресурсів при потенційному зростанні податкових можливостей і повному виконанні податкових зобов'язань.

Проблематика податкових трансформацій залишається предметом інтенсивних наукових досліджень, які здійснюються зарубіжними і вітчизняними вченими впродовж останніх десятиліть. Теоретичну основу дослідження становлять праці зарубіжних економістів, Дж. Бруецкнера (J. Brueckner), Р. Дернберга (R. Dernberg), Дж. де Патера (J. DePater), Дж. Караяна (J. Karayan), К. Каушала (K. Kaushal), Дж. Маршалла (J. Marshall), П. Масгрейва (P. Musgrave), Г. Мерса (G. Myers), В. Хойта (W. Hoyt). Однак низка аспектів цієї багатогранної наукової проблеми залишаються недостатньо дослідженими та обґрунтованими. Насамперед потребують визначення напрямки податкових реформ та сучасні кордони податкових трансформацій, що дозволить сформулювати нові пріоритети та економічні детермінанти новітньої податкової політики.

Мета статті

Мета статті полягає у систематизації податкових реформ та перспектив оподаткування в контексті прогнозування зміни структури глобального податкового поля.

Виклад основного матеріалу дослідження

Оцінку податкової системи певної держави можна дати на основі рейтингу Paying Taxes [1]. Цей рейтинг відображає величину податкового та адміністративного тягаря на середню за величиною компанію в різних країнах світу, складається Світовим банком спільно з PwC і є частиною рейтингу по легкості ведення бізнесу Doing Business.

Індикаторами, за якими можна порівнювати податкові системи різних країн світу за рейтингом Paying Taxes, є:

- загальна середня податкова ставка;
- час, що платник витрачає на сплату всіх податків за рік;
- середня кількість податкових платежів.

На підставі цих індикаторів економіки ранжовані за легкістю сплати податків (табл. 1).

Як свідчать дані табл. 1, топ-10 містить кілька економік, які є невеликими або багатими на ресурси. Деякі країни базуються на одному або двох секторах, які генерують найбільше державних доходів. Економіки таких країн, як Катар, Об'єднані Арабські Емірати, Саудівська Аравія і Оман, є багатими на природні ресурси і формують більшість державних доходів за допомогою інших засобів, а не через оподаткування.

Оцінюючи легкість сплати податків у ЄС, слід зауважити, що, за даними рейтингу Paying Taxes 2016 [1], найкращі позиції у Ірландії, яка займає 6 місце, у той час, як найгірші у Італії, що посіла 137 місце.

Таблиця 1. Ранжування економік світу за легкістю сплати податків (Paying Taxes 2016)

Найлегше	Ранг	Найважче	Ранг
ОАЕ	1	Російська Федерація	47
Катар	1	Білорусь	63
Саудівська Аравія	3	Молдова	78
Гонконг	4	...	
Сінгапур	5	Україна	107
Ірландія	6	..	
Македонія	7	Чад	186
Бахрейн	8	Мавританія	187
Канада	9	Венесуела	188
Оман	10	Болівія	189

Україна на сьогодні займає 107 місце, і вітчизняна податкова система є однією з найскладніших і найменш систематизованих. Нині держава має ефективну податкову ставку на рівні 52,2 %, що зумовлює необхідність витратити 350 годин на рік для підготовки податкової звітності та сплати податкових платежів. Проте слід зазначити і позитивні зміни. Зокрема, ще в 2011 році Україна була на останньому місці у світі (183 з 183 досліджених економік) за кількістю податків, і вітчизняний бізнес у тій або іншій формі виплачував 135 різних платежів. Підвищення рейтингу, яке відбулося, зумовлено насамперед прийняттям Податкового кодексу і запровадженням електронної подачі звітності. Подальші кроки на цьому шляху пов'язані з підвищенням передбачуваності податкової системи, спрощенням та поліпшенням процедури стягнення податкових зобов'язань, боротьбою з ухиленням від сплати податків та запровадженням додаткових заходів проти тінізації економіки загалом.

У глобальному масштабі найбільш поширеною особливістю податкових реформ останнім часом стало введення або удосконалення електронної системи сплати податків. Такі зміни були здійснені у 18 країнах. Водночас переважна більшість економік спрямовувала зусилля на скорочення податкового тягаря на підприємців і збереження податкових ставок на прийнятному рівні. У 2014-2015 роках тенденція до зменшення корпоративного податку уповільнилась, але у більшості випадків такі зміни були запроваджені в країнах, де до цього такого не відбувалось раніше.

Як і в минулі роки, реформування бази оподаткування для визначення корпоративного податку відбулось у країнах ЄС у двох напрямках: 1) звуження бази оподаткування для заохочення інвестицій та конкуренції; 2) одночасне розширення бази оподаткування для обмеження масштабів уникнення від сплати податків.

Рівень оподаткування суттєво впливає на інвестиції. Численні дослідження доводять комплементарний зв'язок між цими величинами. Зокрема, De Mooij та Ederveen довели, що зменшення ефективного граничного рівня корпоративного оподаткування на 1 % сприяє збільшенню прямих іноземних інвестицій на 3 % [2].

Економісти критично ставляться до сучасних систем корпоративного оподаткування, оскільки останні впливають на розташування бізнесу, переміщення прибутків та вибір структури корпорації. Зменшення корпоративного критичного рівня корпоративного оподаткування можливе за рахунок зменшення рівня державного податку на прибуток. Деякі країни (Італія і Бельгія) використовують знижку на корпоративний капітал, що дозволяє компаніям віднімати номінальний рівень прибутку на вкладений капітал. Іншим способом зменшення податкового навантаження буде використання податкової системи cash-flow, коли всі доходи будуть оподатковуватись відразу і всі виробничі витрати віднімаються відразу.

Характеризуючи зміну контурів глобального податкового поля, слід зазначити, що у 2014 році відбулися такі податкові реформи:

- Іспанія зменшила податок на прибуток зі стабільної ставки 30 % до 15 % на перші 300000 євро і 20 % на залишок. Водночас держава відмінила зменшення оподаткованого прибутку на певні витрати, розширивши базу оподаткування;
- Мексика скасувала корпоративний єдиний податок, який розраховувався разом з податком на прибуток, вимагав багато часу для розрахунку і з метою оподаткування брався той податок, який становив більшу суму;
- 17 економік зменшили податок у 2014 році (Ангола, Бангладеш, Бруней, Гамбія, Гватемала, Гонконг, Іспанія, Китай, Норвегія, Португалія, Словаччина, Фінляндія, Франція, Ямайка та інші);
- Норвегія зменшила податок на прибуток з 28 % до 27 %. Туніс – з 30 % до 25 %.

– Португалія зменшила корпоративний податок і збільшила допустимий рівень витрат [1].

Великобританія зменшувала податок на прибуток корпорацій поступово. У 2010 році він склав 28 %, з квітня 2011 – 26 %, у 2012 – 24 %, у 2013 – 23 %, 2014 – 21 % і з квітня 2015 – 20 %. Очікується, що податок буде зменшено до 19 % у 2017 році і 18 % до 2020 року [3]. Країна також планує вводити податок на виведені за кордон прибутки, якщо вони були отримані у Великобританії.

Загалом розвинені країни ОЄРС запровадили найбільше реформ щодо зменшення податку на прибуток. Далі йдуть країни Азії та Тихоокеанського регіону. Багато країн, зменшуючи податок на прибуток, водночас розширюють базу оподаткування та застосовують низку інших заходів для збереження доходів на достатньому рівні.

Як відомо, при визначенні податку на прибуток податкова база залучає прибуток до оподаткування мінус дозволені витрати та максимальний дозволений рівень списання податків. Через використання таких зменшень ефективна ставка податку відрізняється від визначеної державою. На Філіппінах, наприклад, податок на прибуток корпорацій складає 30 %, але після зменшення на дозволені витрати компанія платить за ефективною ставкою 20 %. У Новій Зеландії ситуація протилежна: держава визначає ставку в 28 %, але фактично компанія платить 30 %. У деяких країнах ефективна і державна ставки не відрізняються.

У 2012 році Кіпр збільшив норму податкової амортизації для промислового будівництва та готельного бізнесу з 4 до 7 %. У 2012 році Білорусь дозволила віднімати від суми, яка підлягає оподаткуванню, 2 % від операційних витрат попереднього періоду [1].

Звертаючись до оподаткування доходів фізичних осіб, слід зауважити, що першість у Європі за розміром прибуткового податку з максимальною ставкою в 55,3 % стабільно утримує Бельгія – країна, де певною мірою наявні елементи соціального суспільства. На другому і третьому місцях розташувались відповідно Австрія (49,5 %) і Німеччина (49,4 %) [4]. Звіт Paying Taxes [1] показує, що податки на заробітну плату і обов'язкові внески стягують у 176 країнах світу з 189. Як свідчать дані, на глобальному рівні податки на заробітну плату та обов'язкові внески, що сплачуються роботодавцями, в середньому складають майже 40 % від загальної податкової ставки. Протягом останніх дев'яти років ставки податків на заробітну плату та обов'язкових внесків були на стабільному рівні і не мали різких стрибків. Отже, ставка податків на заробітну плату протягом 9 років впала на 0,5 %.

Зменшення податків на заробітну плату і обов'язкових внесків відбулося у наступних країнах: Китай (Шанхай), Колумбія, Франція, Греція, Індонезія, Мексика, Румунія, Великобританія. Наприклад, Румунія зменшила ставку внесків на соціальне страхування, що сплачувалася роботодавцями, з 20,8 % до 15,8 % з 1 жовтня 2014 р.

Колумбія використала інший підхід — вибіркоче зниження податкового навантаження на заробітну плату. Станом на травень 2013 р. компанії були звільнені від сплати двох видів внесків для робітників, які заробляють менше в 10 раз, ніж розмір мінімальної заробітної плати, встановлений на законодавчому рівні, — 3 % внеску для Колумбійського сімейного інституту добробуту і 2 % для Національної служби учнівства. Це зменшило податок з заробітної плати з 9 % до 4 %.

13 країн не вимагають від своїх роботодавців, щоб ті сплачували внески на соціальне страхування чи податки на заробітну плату. До них відносять Афганістан, Вірменію, Бангладеш, Бутан, Ботсвану, Коморські острови, Еритрею, Грузію, Лесото, Македонії, Суринам, Тимор-Лешті, Західний берег річки Йордан та Газа. У деяких країнах відповідальність за сплату цих податків більшою мірою лягла на самих робітників, ніж на їх роботодавців.

На рис. 1 визначено складові загальної податкової ставки за регіонами світу на 2014 р. У той час, як Південна Америка значною мірою покладається на податки з обороту, то податки з заробітної плати складають найбільшу частку у загальній податковій ставці в ЄС та ЄАВТ – приблизно 65 %.

У Центральній Азії та Східній Європі податки на заробітну плату також становлять ліву частку в загальній податковій ставці — приблизно 50 %. Цього року в межах регіону спостерігалось невелике підвищення податків на заробітну плату, що сплачуються роботодавцями. Наприклад, Туреччина збільшила внески на соціальне страхування з 14,5 % до 15,5 %, а внески на медичне страхування в Молдові зросли з 3,5 % до 4 %.

У Європі податки на заробітну плату, що сплачуються роботодавцями, є найбільшим компонентом загальної податкової ставки і еквівалентні 26,5 % комерційних прибутків, у той час, як глобальна середня ставка складає 16,2 %, а в інших регіонах вона коливається від 10 % до 19 % [4; 5].

Характеризуючи рівень оподаткування ПДВ, зазначимо, що середня ставка ПДВ в ЄС має тенденцію до зростання протягом 2008-2015 рр., з 2000 до 2008 року відбувалось хвилеподібне коливання в межах 19,3-19,6 %. У 2012 році стандартна ставка ПДВ варіюється від 15,0 % у Люксембурзі до 27,0 % в Угорщині та 25,0 % у Данії і Швеції. Нині в ЄС спостерігається збільшення ПДВ у переважній більшості країн. Середній рівень ставок ПДВ збільшився на два відсоткових пункти – з 19,5 % у 2008 році до 21,5 % у 2014 році. За цей період серед 20 держав-членів зафіксовано підняття стандартної ставки. У 2014 році стандартна ставка ПДВ збільшилась у Франції, Італії та на Кіпрі. Такі суттєві зміни викликають

занепокоєння через те, що різниця у ставках ПДВ у країнах ЄС повинна знаходитися у межах 5-ти відсоткових пунктів, що сприятиме протидії податковій конкуренції між країнами ЄС.

Протягом останніх років 8 держав-членів (Австрія, Бельгія, Греція, Данія, Естонія, Іспанія, Люксембург і Франція) розширили свої бази по ПДВ або збільшили ставки, що застосовуються до певних товарів і послуг. Австрія, наприклад, прийняла збільшення ставки ПДВ по декількох позиціях, серед яких – готельні послуги, квитки в театр і корми для домашніх тварин, з 10 % до 13 %.

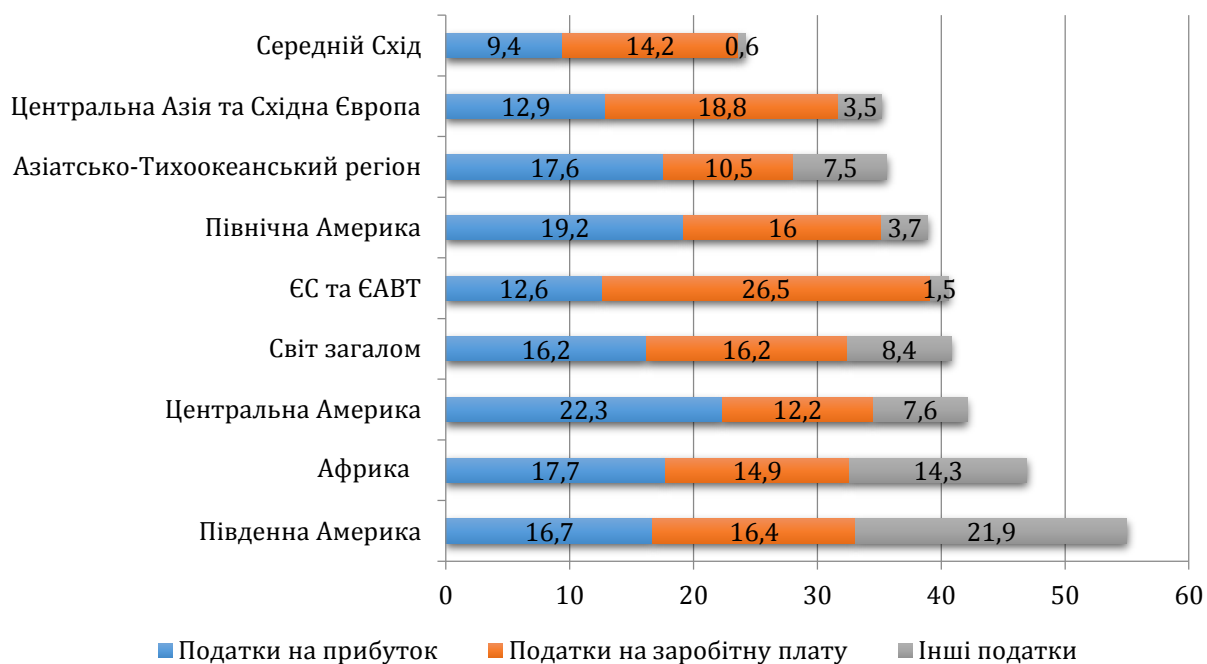


Рис. 1. Складові загальної податкової ставки за регіонами світу на 2014 р., % [1]

Одинадцять держав-членів (Греція, Данія, Іспанія, Литва, Мальта, Нідерланди, Португалія, Румунія Угорщина, Хорватія, Чеська Республіка) або ввели нові пільгові тарифи, або знизили свої існуючі пільгові тарифи та розширили сферу їх застосування [1].

Хорватія ввела нову вимогу стосовно ПДВ, яка застосовується до зареєстрованих продавців нерухомості. Тепер вони повинні подати всі документи, пов'язані з придбанням нерухомості, у відповідні органи.

Збільшення контролю та перевірок залишається стандартним способом зниження податкового шахрайства та ухилення від сплати. Усі держави-члени вжили заходів щодо активізації моніторингу дотримання податкового законодавства. Чехія, наприклад, як і раніше, звертає увагу на моніторинг операцій ПДВ. Данія зосереджує ці перевірки на транскордонній діяльності, яка може призвести до ухилення від сплати податків, а також стежить за трансфертним ціноутворенням та грошовими переказами.

Угорщина ввела електронну систему, яка дозволяє її податковому органу контролювати автомобільні перевезення товарів, що підлягають оподаткуванню ПДВ. Португалія почала реалізацію свого плану 2015-2017 стратегічної боротьби з податковим шахрайством і ухиленням від сплати податків. План містить 40 нових заходів, спрямованих на стримування і виявлення ухилення від сплати податків. Вони здебільшого передбачають дані перехресної перевірки і використання нових інформаційних технологій.

Румунія запустила новий пакет заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків. Більше 15 000 підприємств були перевірені протягом перших трьох місяців 2015 року, що призвело до викриття близько 1 млрд євро незадекларованих податків.

У грудні 2012 року Європейська комісія прийняла план дій щодо посилення боротьби з податковим шахрайством і ухиленням від сплати податків. Він охоплював більше 30 заходів, що передбачали автоматичний обмін інформацією, усунення недобросовісної податкової конкуренції, цифрове оподаткування, прозорість між країнами, що знаходяться на корпоративному рівні, і дотримання ПДВ.

Прогрес відтоді був досягнутий у деяких з цих областей. Вжиті заходи містять:

- створення платформи для ефективного управління податковою системою, де група експертів у складі всіх відповідних сторін можуть слугувати як консультаційний форум з податкових питань;
- уведення загального правила проти ухилення від сплати податків у материнських і дочірніх компаніях;

-
- закриття деяких лазівок, пов'язаних з конкретними схемами податкового планування, які виникли в результаті різних юридичних визначень позикових і власних коштів, що використовуються в різних країнах;
 - запуск форуму з ПДВ, де підприємства та податкові органи можуть обговорити свої ідеї.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Як свідчать дані дослідження, нерівномірність світового господарського розвитку отримала досить диверсифіковані і асиметричні виміри. Це викликає неоднозначні наслідки податкових трансформацій, спрямованих на зменшення розбалансованості державних фінансів, і реверсні податкові реформи з метою підвищення ефективності податкової системи в умовах економічної невизначеності. Водночас унаслідок світової фінансово-економічної кризи, зростаючих дефіцитів державних бюджетів країн актуалізуються питання фіскальної консолідації, підвищення податкової і бюджетної дисциплін. Більшість реформ спрямовані на додавання податковим системам більшої нейтральності, але встановити критерій за цією ознакою важко.

У процесі дослідження визначено нові економічні детермінанти сучасної податкової політики, які полягають у розширенні бази оподаткування; усунення пільгового режиму оподаткування; скороченні максимальних ставок. Як свідчать дані, на глобальному рівні податки на заробітну плату та обов'язкові внески, що сплачуються роботодавцями, в середньому складають майже 40 % від загальної податкової ставки. Протягом останніх дев'яти років ставки податків на заробітну плату та обов'язкових внесків суттєво не змінювались. Доведено, що використання знижених ставок і податкових пільг значно звузили базу по ПДВ у багатьох державах і, отже, рівень ПДВ набагато нижчий необхідного. Аргументовано, що більшість економік спрямовувала зусилля на скорочення податкового тягара на підприємців і збереження податкових ставок на прийнятному рівні.

Список літератури

1. Paying Taxes 2016: The global picture [Електронний ресурс] // World Bank Group and PwC. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>.
2. De Mooij, R. Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research [Електронний ресурс] / R. Mooij, S. Ederveen // CESifo Working Paper No. 588. – 2001. – Режим доступу до ресурсу: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2001/wp-cesifo-2001-10/cesifo_wp588.pdf.
3. Taxation trends in the European Union [Електронний ресурс] // Luxembourg: Publications Office of the European Union. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf.
4. Taxing Wages: tax burden on labour income in 2015 and recent trends [Електронний ресурс] // OECD. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-latest-year.htm>.
5. Tax burden on labour [Електронний ресурс] / European Commission. – Режим доступу до ресурсу: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/20_tax_burden_on_labour.pdf.

References

1. World Bank Group and PwC (2015). *Paying Taxes 2016: The global picture*. Retrieved from: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>.
2. De Mooij, R. A., and S. Ederveen (2001). *Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research*, CESifo Working Paper 588. Retrieved from: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2001/wp-cesifo-2001-10/cesifo_wp588.pdf.
3. European Commission (2015). *Taxation trends in the European Union*. Retrieved from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf.
4. OECD (2015). *Taxing Wages: tax burden on labour income in 2015 and recent trends*. Retrieved from: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-latest-year.htm>.
5. European Commission (2012). *Tax burden on labour*. Retrieved from: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/20_tax_burden_on_labour.pdf.

Стаття надійшла до редакції 16.05.2016 р.