

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ І СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

### IMPROVEMENT OF LABOR TAXATION AND SOCIAL INSURANCE IN UKRAINE: PROBLEMS AND PROSPECTS

*У статті досліджено проблематику та перспективи розвитку сучасного стану механізмів регулювання як способу державного впливу системи оподаткування оплати праці і соціального страхування. Проаналізовано їх роль та особливе значення серед низки інших податкових надходжень у структурі як місцевого, так і державного бюджету. Здійснено пошук удосконалень, зокрема у розрізі досвіду прогресивних ставок ПДФО у європейських країнах, пропозиції відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за ПДФО із соціальною пільгою та без соціальної пільги, що дасть змогу поліпшити контроль та прозорість її застосування. Акцентовано увагу на нелогічності присутності максимальної величини бази нарахування ЄСВ, але відсутності такої для ПДФО та ВЗ. Визначено недоліки нормативно-правової бази відносно нового податкового навантаження – ВЗ. Обґрунтовано та запропоновано власний підхід до вдосконалення нарахування та сплати ЄСВ через введення прогресивної шкали даної ставки оподаткування відповідно до розмірів підприємства.*

**Ключові слова:** оподаткування, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок, ставки податку, заробітна плата.

*For the productive functioning of each state, there are a number of elements of regulation of socio-economic phenomena and relations, among which the central place is occupied by taxes. Guided by the need to create and maintain a rational level of socio-economic level in Ukraine, the question arises of the completeness and sufficiency of available sources of funding for both the state budget and strategically important trust funds. Taking into account previous domestic and introduced foreign experience in terms of progressive rates, new approaches and different types of taxation, it is necessary to make a number of improvements and incentives to harmonize the economic situation in Ukraine and increase welfare. The article examines the problems and prospects of development of the current state of regulatory mechanisms as a way of state influence, the system of taxation of wages and social insurance. Their role and special significance among a number of other tax revenues in the structure of both local and state budgets are analyzed. Improvements were sought, in particular, in the context of the experience of progressive personal income tax rates in European countries, proposals to reflect in the accounting of personal income tax calculations with social benefits and without social benefits, which will improve control and transparency of its application. Emphasis is placed on the illogicality of the presence of the maximum value of the base for accrual of unified social tax, but the lack of such for personal income tax and military tax. The shortcomings of the regulatory framework for the new tax burden – military tax. Also, the own approach to the improvement of accrual and payment of unified social tax through the introduction of a progressive scale of this tax rate in accordance with the size of the enterprise is substantiated and proposed. Conclusions were made on the observance of the course of decentralization of power and, as a result, the growth of productivity of financial, economic, political and social properties of taxes on wages and social insurance (personal income tax, military levy and unified social tax).*

**Key words:** taxation, personal income tax, military levy, unified social tax, tax rates, wages.

УДК 336.226.11

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct63-31>

**Осмятченко В.О.**

д.е.н., професор кафедри  
обліку та аудиту

Київський національний університет  
імені Тараса Шевченка

**Савченко П.О.**

магістрантка

Київський національний університет  
імені Тараса Шевченка

**Osmyatchenko Volodymyr**

Taras Shevchenko National University  
of Kyiv

**Savchenko Polina**

Taras Shevchenko National University  
of Kyiv

**Постановка проблеми.** Керуючись необхідністю створення та підтримання раціонального рівня соціально-економічного розвитку в Україні, постає проблемне питання повноцінності та достатності існуючих джерел фінансування як державного бюджету, так і стратегічно важливих цільових фондів.

Згідно з чинним законодавством, із доходів заробітної плати, різного роду заохочувальних, компенсаційних та інших виплат і винагород, які виникають у результаті трудових відносин між співробітниками та роботодавцями, здійснюється утримання двох обов'язкових платежів: податку на доходи фізичних осіб (ПДФО – 18%) та військового збору (ВЗ – 1,5%). Нарухування єдиного соціального внеску (ЄСВ – 22%) на Фонд оплати праці виконується за рахунок витрат підприємства і забезпечує функцію захисту прав застрахованих осіб у разі настання страхових випадків.

Через лише часткове спрямування ПДФО як одного з головних прямих загальнодержавних податків в Україні до органів місцевого

самоврядування в рамках реформи децентралізації влади відбувається порушення принципу соціальної рівності та економічної ефективності. Державний бюджет отримує кошти податків на доходи від економічно активного населення у розмірі суттєвих сум, таким чином, обмежуючи можливість місцевих бюджетів (включаючи обласні та відповідної території). Як наслідок, через нестачу фінансування задовольнити потреби, інтереси та реалізувати заходи щодо поліпшення якості життя мешканців невеликих міст та містечок убачається досить складним.

Терміново введений у 2014 р. військовий збір був залучений на підтримку Збройних Сил України та зумовлювався як тимчасовий, проте перспективи даного додаткового податкового навантаження досі невідомі. Механізм регулювання потреб ЗСУ і в 2022 р. відбувається за допомогою коштів із доходів громадян, а не за допомогою встановлення дієвої системи управління державними фінансовими потоками та важелів реформування.

Також гострий дефіцит Пенсійного фонду виникає у результаті нездатності поточної ставки ЄСВ забезпечити функцію видатків по виплаті пенсій, надбавок і підвищень, призначених за державними пенсійними програмами.

Беручи до уваги попередній вітчизняний та запроваджений іноземний досвід у розрізі прогресивних ставок, нових підходів і різних видів оподаткування, необхідно здійснити низку вдосконалень та стимулювань задля гармонізації економічного стану в Україні та зростання добробуту громадян.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичним та практичним проблемам сутності утримань із заробітної плати ПДФО та ВЗ, нарахувань ЄСВ на Фонд оплати праці, а також аналізу законодавчої бази, яка регламентує облік та сплату вищевказаних зборів, присвячено праці Л.В. Юрчишеної [1], В.І. Гайдай [2], А.П. Макаренка [3], О.В. Будько [4]. Водночас ступінь реалізації досліджень і публікацій останніх років щодо поліпшення потенціалу оподаткування оплати праці і соціального страхування залишається достатньо низьким.

**Постановка завдання.** Метою роботи є визначення особливостей, дослідження сучасного стану і проблематики, пошук удосконалень системи оподаткування оплати праці і соціального страхування працівників суб'єктів господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для продуктивного функціонування кожної держави існує низка елементів регулювання соціально-економічних явищ та відносин, серед яких центральне місце посідають податки.

В Україні однією з ключових статей податкових надходжень є податок на доходи фізичних осіб. Значущість ПДФО зумовлена тим, що він:

- 1) безпосередньо зачіпає інтереси всіх без винятку верств економічно активного населення країни;
- 2) один з основних податків, який дає змогу в максимальному ступені реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягаря;
- 3) дає змогу змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою;

4) впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення;

5) дає змогу обкладати доходи, які отримуються з різних джерел [1, с. 217].

Згідно зі статтею 64 глави 11 розділу III Бюджетного кодексу України, до доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад належать:

1) 60% податку на доходи фізичних осіб (окрім ПДФО від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці), що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України на відповідній території (окрім території міст Києва та Севастополя);

2) 40% податку на доходи фізичних осіб (окрім ПДФО від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці), що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України на території міста Києва та зараховується до бюджету міста Києва) [6].

У частині податкових надходжень державного бюджету сума ПДФО (без урахування ВЗ) зростає із 73,02 млрд грн за 2018 р. до 93,35 млрд грн за 2020 р., що становило 9,69% та 10,97% відповідно від надходжень усіх коштів державного бюджету. Відсоткова ставка ПДФО у складі місцевого бюджету є набагато суттєвішою: 59,41% у 2018 р. та 62,27% у 2020 р., що у грошовому виразі дорівнює 138,16 млрд грн та 177,83 млрд грн за аналогічні роки. ВЗ як показник державного бюджету не перевищував позначки 3% (табл. 1).

Разом із тим протягом 2020 р. місцевими бюджетами отримано з державного бюджету трансфертів на загальну суму 160,2 млрд грн [8; 9], хоча 58,27% від цієї суми могли б покрити місцеві бюджети самостійно, якщо б не перераховували кошти на доходи громадян до державного бюджету.

Отже, можна зробити висновок, що чим більший відсоток податків надходить до місцевих

Таблиця 1

**ПДФО та ВЗ у структурі податкових надходжень державного та місцевого бюджетів України у 2018–2020 рр.**

	2018	2019	2020
<b>Показник державного бюджету</b>			
Сума податку ПДФО, млрд грн	73,02	87,53	93,35
Частка ПДФО у податкових надходженнях, %	9,69	10,94	10,97
Сума податку ВЗ, млрд грн	18,72	22,42	23,93
Частка ВЗ у податкових надходженнях, %	2,48	2,80	2,81
<b>Показник місцевого бюджету</b>			
Сума податку ПДФО, млрд грн	138,16	165,50	177,83
Частка ПДФО у податкових надходженнях, %	59,41	61,17	62,27

Джерело: розроблено авторами за даними [8; 9]

бюджетів і залишатиметься там на потреби та розвиток конкретної місцевої громади, не перераховуючись до державного бюджету, тим більше вони будуть фінансово незалежні. Тобто необхідність у міжбюджетних трансфертах назад від державного бюджету до місцевого бюджету буде знижена і призведе до логічного висновку: навіщо надсилати кошти з місцевого бюджету у розмірі 40% до державного бюджету, щоб потім отримувати ці кошти знову у вигляді субвенцій і дотацій. Даний відсоток повинен бути знижений, а проблеми громади повинні вирішуватися переважно місцевим самоврядуванням, яке вже зараз у рамках децентралізації має достатньо повноважень.

Кошти податку, що сплачуються фізичними особами з їхніх доходів, повинні «працювати» на благо цих громадян у даній територіальній одиниці: хто платить більше, той і отримує більше.

Також задля розроблення вдосконалень оптимальної системи ПДФО в Україні корисним є дослідження підходів до справляння прибуткового податку для фізичних осіб на досвіді країн – лідерів Європи. У багатьох європейських державах, наприклад у Німеччині [10], Великій Британії [11], Франції [12], працює прогресивна шкала оподаткування доходів громадян, а головна особливість полягає у тому, що ПДФО належить до місцевих податків, тому органи місцевого самоврядування самостійно запроваджують і регулюють розмір ставок ПДФО, зважаючи на поточну ситуацію власних потреб (табл. 2).

Таблиця 2

**Прогресивні ставки ПДФО у європейських країнах, 2020 р.**

Країна	Кількість ставок за шкалою	Мінімальна ставка (друга ставка шкали), %	Максимальна ставка, %
Німеччина	5	14	45
Велика Британія	3	20	45
Франція	5	10,52%	47

Джерело: розроблено авторами за даними [10–12]

Отже, за допомогою платників, які мають високий рівень доходів, необхідно підвищити податкове навантаження ПДФО і запровадити для них другу (збільшену) ставку ПДФО за прикладом європейських країн-лідерів.

Згідно зі статтею 30 розділу I Податкового кодексу України, під час розрахунку ПДФО частина платників має право на податкову соціальну пільгу. Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав [7].

Перелік податкових соціальних пільг для категорії громадян, які мають на них право, визначено у статті 169 розділу I Податкового кодексу України.

Застосування податкової соціальної пільги під час визначення ПДФО має дуже велике значення, адже впливає на рівень доходу співробітника, тому доцільно вдосконалити облік податку на доходи фізичних осіб на підприємстві. Для цього пропонуємо до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» відкрити такі субрахунки:

- 1) 6411/1 «Розрахунки за ПДФО із соціальною пільгою»;
- 2) 6411/2 «Розрахунки за ПДФО без соціальної пільги».

Таке виокремлення на підприємстві дасть змогу бухгалтеру контролювати законність застосування соціальної пільги [3].

Якщо максимальна величина бази нарахування ЄСВ з 1 січня 2022 р. становить 15 розмірів мінімальної заробітної плати, а отже, максимальна сума страхового внеску дорівнює 21 450,00 грн, то для ПДФО і ВЗ максимальних обмежень у чинному законодавстві України не передбачено.

Водночас зауважимо, що регулювання військового збору має певний перелік проблем, пов'язаних з адмініструванням, адже військовий збір не включено до переліку загальнодержавних податків та зборів відповідно до статті 9 Податкового кодексу України; об'єкт оподаткування військовим збором визначено так, що фактично виникає подвійне оподаткування доходів фізичної особи; надходження військового збору зараховуються до державного бюджету, а не до окремого цільового фонду; порушено принципи соціальної справедливості й економічної ефективності; закріплено різні підходи до оподаткування доходів фізичних осіб – суб'єктів господарської дії [4, с. 687].

В Україні як ніколи гостро відчувається питання дефіциту Пенсійного фонду (ПФ), оскільки у 2020 р. він був забезпечений ЄСВ лише на 60,42% (у 2019 р. – на 55,6%, у 2018 р. – на 60,6%, у 2017 р. – на 50,24%). Решту забезпечення становила дотація державного бюджету, який змушений здійснювати покриття дефіциту, скорочуючи власні статті витрат. За даними ПФ України, усього власні доходи з урахуванням залишку бюджету ПФ на 2020 р. становили 281,6 млрд грн (на 2019 р. – 241,8 млрд грн). Кошти державного бюджету України на фінансове забезпечення виплати пенсій, надбавок і підвищень до пенсій, призначених за пенсійними програмами, та дефіциту коштів Пенсійного фонду України становили у 2020 р. 184,5 млрд грн (у 2019 р. – 193,1 млрд грн). Виходячи із цього, уряду необхідно терміново вжити заходів щодо скорочення розриву нестачі коштів.

Згідно з Державною службою статистики України, у 2018 р. існувало 355 877 малих, середніх

та великих підприємств. Серед малих підприємств 73,7% отримали прибуток на загальну суму 127 658,9 млн грн та 26,3% отримали збиток у розмірі 95 790,2 млн грн. У підсумку чистий прибуток малих підприємств становив 31 868,7 млн грн. Середні підприємства отримали прибуток на загальну суму 224 234 млн грн (77,7% підприємств) та загальний збиток у розмірі 104 574,1 млн грн (22,3% підприємств). У підсумку чистий прибуток середніх підприємств дорівнював 119 659,9 млн грн. Великі підприємства отримали прибуток на загальну суму 232 465 млн грн (76,7% великих підприємств) та загальний збиток у розмірі 95 688 млн грн (23,3% великих підприємств).

Для вирішення проблеми дефіциту ПФ пропонується впровадити прогресивну шкалу додаткових ставок ЄСВ, які сплачуватимуться один раз на рік після визначення фінансового результату попереднього року, відповідно до розмірів підприємства, яке, на нашу думку, не сильно позначиться на результатах їхньої діяльності, а саме:

1) для малих підприємств (чистий дохід не більше 8 млн євро, балансова вартість активів не більше 4 млн євро) – додаткове ЄСВ 0% (максимальна кількість працівників – 50);

2) для середніх підприємств (чистий дохід не більше 40 млн євро, балансова вартість активів не більше 20 млн євро) – додаткове ЄСВ 3% від чистого прибутку минулого року (максимальна кількість працівників – 250);

3) для великих підприємств (чистий дохід понад 40 млн євро, балансова вартість активів понад 20 млн євро) – додаткове ЄСВ 8% (кількість працівників – понад 250).

Для малих підприємств із метою реалізації їх потенціалу та подолання серйозних економічних й адміністративних бар'єрів пропонується закріплення позицій малого підприємництва на ринку додаткову ставку не запроваджувати. Додаткова ставка ЄСВ на прикладі 2018–2019 рр. для середніх підприємств дасть змогу сплатити до ПФ близько 6 727 млн грн, а для великих – 18 597,2 млн грн, що в сумі становитиме 25,32 млрд грн, або близько 15% від дефіциту ПФ України. У разі негативного фінансового результату вбачається відсутність додаткових ставок ЄСВ незалежно від розміру підприємства.

Повертаючись до питання присвоєння різних додаткових ставок ЄСВ залежно від розмірів підприємства, виникає необхідність відображення цього в бухгалтерському обліку. У зв'язку із цим пропонується застосовувати аналітичні рахунки за таким принципом:

1) 6511 «Нарахування основної ставки ЄСВ (22%)»;

2) 6512 «Нарахування додаткової ставки ЄСВ (0%, 3%, 8%)» [5, с. 127].

**Висновки з проведеного дослідження.** Сучасні умови оподаткування оплати праці і

соціального страхування суб'єктів господарювання, безперечно, потребують удосконалення та є надзвичайно важливим аспектом у ефективному функціонуванні держави. Продовження політики децентралізації – позитивний здобуток у механізмі соціально-регулятивної функції оподаткування, про що свідчить також досить успішний досвід низки європейських країн. Зміна норми розподілу в бік збільшення частки самостійності місцевих бюджетів дасть змогу вирішувати проблеми місцевих громад локально, не залучаючи значні кошти від державного бюджету, який наповнюється знову-таки за рахунок у тому числі ПДФО місцевих працівників. Запропоновано вдосконалення бухгалтерського обліку субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у розрізі деталізації 6411/1 та 6411/2 з урахуванням присутності соціальної пільги відповідно. Запропоновано відміну максимальної суми страхового внеску та максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Досліджено перелік проблемних питань, пов'язаних із ВЗ. Проаналізовано можливості наповнення ПФ за допомогою впровадження додаткових прогресивних ставок ЄСВ залежно від розмірів підприємства, а також запропоновано відображення даних ставок у бухгалтерському обліку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Юрчишена Л.В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Фінанси, учет, банки*. 2016. № 1(21). С. 215–224.

2. Гайдай В.І. Механізми державного регулювання ПДФО в умовах децентралізації влади в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 17. С. 69–74. DOI: 10.32702/2306 6814.2019.17.69 (дата звернення: 22.01.2022).

3. Макаренко А.П., Котова Н.В. Удосконалення обліку і контролю оподаткування та сплати ЄСВ та ПДФО із заробітної плати працівників суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.12.7 (дата звернення: 22.01.2022).

4. Будько О.В., Саранча К.С. Проблеми нарахування, сплати та відображення в бухгалтерському обліку військового збору. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 37. С. 685–690. URL: <https://doi.org/10.32843/infrastuct37-99> (дата звернення: 22.01.2022).

5. Савченко П.О. Застосування прогресивних додаткових ставок ЄСВ в Україні. *Шевченківська весна 2021. Економіка. На шляху до сталого розвитку*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених / за ред. Л.А. Анісімової. Київ: Інтерсервіс, 2021. 334 с.

6. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 22.01.2022).

7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України*. URL: <http://>

zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 23.01.2022).

8. Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/> (дата звернення: 24.01.2022).

9. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 24.01.2022).

10. Einkommensteuergesetz. Berlin : des Bundesgesetzblatt, 1979. S. 3932. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html> (дата звернення: 24.01.2022).

11. Taxation in the United Kingdom. London : Government Digital Service. 2014. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax> (дата звернення: 24.01.2022).

12. Code general des impots. Paris : Journal officiel de la République française. 1950. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180407> (дата звернення: 24.01.2022).

#### REFERENCES:

1. Jurchyshena L.V. (2016) Podatok na dokhody fizychnykh osib: mekhanizm stjaghnennja ta dzherelo dokhodu bjudzhetu Ukrainy [Individual income tax: mechanism of collection and source of income of the budget of Ukraine]. *Finane, accounting, banks*, no. 1(21), pp. 215–224.

2. Haidai V.I. (2019) Mekhanizmy derzhavnogho rehuljuvannja PDFO v umovakh decentralizaciji vlady v Ukraini [Mechanisms of state regulation of the income tax of individuals in the conditions decentralization of power in Ukraine]. *Investyciji: praktyka ta dosvid [Investments: practice and experience]* (electronic journal), vol. 17, pp. 69–74. DOI: 10.32702/2306 6814.2019.17.69 (accessed 22 January 2022).

3. Makarenko A.P., Kotova N.V. (2020) Udoskonalennja obliku i kontrolju opodatkuvannja ta splaty JeSV ta PDFO iz zarobitnoji platy pracivnykiv sub'ektiv ghospodarjuvannja [Improvement of accounting and control of accrual and payment of SDRS and PIT from the salaries of employees of business entities]. *Efektivna ekonomika [Efficient economy]* (electronic journal), vol. 12. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8428> (accessed 22 January 2022).

4. Budko O.V., Sarancha K.S. (2019) Problemy narahuvannja, splaty ta vidobrazhennja v bukghaltersjkomu obliku vijsjkovogho zboru [Problems of accrual, payment and reflection in the accounting of military duty]. *Infrastruktura rynku. Elektronnyj naukovo-praktychnyj zhurnal [Market infrastructure. Electronic scientific and practical journal]* (electronic journal), vol. 37, pp. 685–690. Available at: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/37\\_2019\\_ukr/101.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/37_2019_ukr/101.pdf) (accessed 22 January 2022).

5. Savchenko P.O. (2021) Zastosuvannja prohresyvyvnykh dodatkovykh stavok JeSV v Ukraini [Application of progressive supplementary rates for single social contribution in Ukraine]. *Proceedings of the Shevchenkivska vesna 2021. Ekonomika. Na shlyakhu do staloho rozvytku, materialy Mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi konferentsiyi studentiv, aspirantiv ta molydykh vchenykh (Ukraine, Kyiv, March 18-19, 2021)* (eds. Anisimova L.A.), Kyiv: Interservis, vol. 19, pp. 127.

6. Byudzhetnyy kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine]. Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (accessed 22 January 2022).

7. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 23 January 2022).

8. Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy [State Treasury Service of Ukraine]. Available at: <http://www.treasury.gov.ua> (accessed 22 January 2022).

9. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy [State Statistics Service of Ukraine]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> (accessed 22 January 2022).

10. Einkommensteuergesetz (1979). Berlin: des Bundesgesetzblatt, p. 3932. Available at: <https://www.gesetzeiminternet.de/estg/index.html> (accessed 24 January 2022).

11. Taxation in the United Kingdom (2014). London: Government Digital Service. Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax> (accessed 24 January 2022).

12. Code general des impots (1950). Paris: Journal officiel de la République française. Available at: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180407> (accessed 24 January 2022).