

## АНАЛІЗ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ ANALYSIS OF TAX BURDEN ON DOING BUSINESS IN UKRAINE

У статті проаналізовано рівень податкового навантаження в Україні на основі результатів рейтингу Paying Taxes та розрахунку частки фактичних податкових надходжень зведеного бюджету держави в обсязі валового внутрішнього продукту (ВВП). Досліджено тенденції елементів показника податкового навантаження, зокрема щодо змін до податкового законодавства, ставок оподаткування, а також розглянуто прогнози ВВП та кількість суб'єктів господарювання. Наведено запроваджені та очікувані законодавчі зміни відповідно до Меморандуму про економічну та фінансову політику між Україною та Міжнародним валютним фондом (МВФ) та проекту закону щодо оподаткування виведеного капіталу. Розглянуто методологію рейтингу Paying Taxes, здійснено порівняння показників України та інших держав, зокрема країн – членів Європейського Союзу (ЄС) і запропоновано низку заходів для зниження податкового навантаження на ведення бізнесу та поліпшення позиціонування України на міжнародній арені.

**Ключові слова:** податкове навантаження, рівень оподаткування, податкова політика, податки, податкові надходження, валовий внутрішній продукт.

В статті проаналізовано рівень податкової навантаження в Україні на основі

результатів рейтингу Paying Taxes і розрахунку доли фактичних податкових надходжень до зведеного бюджету держави в обсязі валового внутрішнього продукту (ВВП). Исследованы тенденции элементов показателя налоговой нагрузки, в частности относительно изменений в налоговом законодательстве, ставок налогообложения, а также рассмотрены прогнозы ВВП и субъектов хозяйствования. Приведены введенные и ожидаемые законодательные изменения в соответствии с Меморандумом об экономической и финансовой политике между Украиной и Международным валютным фондом (МВФ) и проектом закона о налогообложении выведенного капитала. Рассмотрена методология рейтинга Paying Taxes, проведено сравнение показателей Украины и других государств, в частности стран – членов Европейского Союза (ЕС) и предложен ряд мер с целью снижения налоговой нагрузки на ведение бизнеса и улучшение позиционирования Украины на международной арене.

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка, уровень налогового обложения, налоговая политика, налоги, налоговые поступления, валовой внутренний продукт.

УДК 336.228.32

**Ярема Я.Р.**

д.е.н., доцент, професор кафедри державних та місцевих фінансів Львівський національний університет імені Івана Франка

**Браточенко О.О.**

магістр  
Львівський національний університет імені Івана Франка

*The article investigates the concept of tax burden and analyses the level of tax burden in Ukraine based on two methods. The first one relates to the calculation of the share of actual tax revenues of the consolidated state budget in gross domestic product (GDP) based on the data provided by State Statistics Authority of Ukraine. The second method is founded on the results of the "Paying Taxes" rating that is published annually by PwC in cooperation with the World Bank. This rating is made on the basis of calculation of the tax burden by dividing the actual tax or contribution payable by commercial profit. The tendencies of the elements of the tax burden index and their correlation with changes in the value of GDP, the number of subjects of management, and the changes introduced to the tax legislation are considered. Also, the projected GDP data were analyzed by 2021 inclusive, amendments to the tax legislation as of 2019, introduced and expected legislative changes in accordance with the Memorandum on Economic and Financial Policies between Ukraine and the International Monetary Fund (IMF) and the Draft Law on Taxation withdrawn capital, which is under consideration by the Tax and Customs Policy Committee are investigated. Apart from that the discrepancy of the tax burden level on doing business in Ukraine is calculated based on the actual tax revenues in the consolidated budget of the state and the volume of GDP and determined in the international rating "Paying Taxes". In addition, a comparison between Ukraine and other countries, in particular European Union member states are conducted and a number of measures to reduce the tax burden on doing business are proposed. These data are provided by Eurostat and the above mentioned rating. In order to optimize the tax burden the necessity to ensure a set of measures aimed at a qualitative improvement of the legal framework for taxation, the development of schemes of operational links between tax and customs departments, ensuring a fair approach to the taxation of all categories of taxpayers, which will lead to improved business conditions and increase the general level of prosperity in the country, which will strengthen the position of our state in world rankings are stated.*

**Key words:** tax burden, level of taxation, tax policy, taxes, tax revenues, gross domestic product.

**Постановка проблеми.** Сьогодні Україна приримується напряму інтеграції з Європейським Союзом та намагається наздогнати рівень добробуту країн – членів даної організації. Цей показник визначається ефективністю використання коштів державного бюджету, тоді як основним джерелом доходів до державної казни завжди залишаються податки. Оптимальна податкова політика сприяє достатнім податковим надходженням, поліпшує клімат ведення бізнесу та визначає інвестиційну привабливість країни. Аналіз рівня податкового навантаження дає змогу простежити взаємозв'язок добробуту держави з рівнем оподаткування підприємств, визначити місце України

на міжнародній арені та дослідити ефективність податкової політики, тому оцінка цього показника є вкрай важливою та актуальною.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Дослідження податкового навантаження здійснювали такі науковці, як А.М. Соколовська, І.А. Майбуров, Ю.М. Кушнірчук та М.А. Новіков.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є аналіз податкового навантаження на ведення бізнесу в Україні для визначення шляхів його оптимізації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Присутність осередків бізнесу в будь-якій країні – це джерело процвітання держави, адже функціо-

нуючі підприємства сплачують податки, створюють валовий внутрішній продукт, нові робочі місця та беруть участь у товарному позиціонуванні країни. Чим більше на території держави знаходиться підприємств, тим більше вона отримує надходжень.

Перед тим як підходити до аналізу даних щодо податкового навантаження в Україні, необхідно зазначити теоретичні засади досліджуваного терміна. В економічній літературі присутня велика кількість сформульованих науковцями визначень, нами ж було вибрано, на нашу думку, найбільш інформативні.

А.М. Соколовська визначає податкове навантаження як сукупність ефектів впливу податків на економіку в цілому та (або) на окремих платників, які пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання грошових коштів від інших можливих напрямів їх використання [1, с. 5].

Свою чергою, І.А. Майбуров вважає, що податкове навантаження – це міра ступінь, рівень економічних обмежень, що виникають унаслідок відрахування грошових засобів на сплату податків, відволікання їх від інших можливих напрямів використання [2, с. 334].

Ю.М. Кушнірчук зазначає, що податкове навантаження є важливим фіскальним показником, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є показником ефективності бюджетно-податкової політики [3, с. 161], а М.А. Новіков стверджує, що податкове навантаження – це міра впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства [4].

Таким чином, податкове навантаження – це ступінь впливу оподаткування на діяльність підприємств та функціонування держави.

Для проведення аналізу рівня податкового навантаження в Україні необхідно здійснити розрахунок частки фактичних податкових надходжень у зведеному бюджеті держави до обсягу ВВП за формулою:

$$ПН = ФПН / ВВП, \quad (1)$$

де ПН – податкове навантаження;  
ФПН – фактичні податкові надходження до зведеного бюджету;  
ВВП – розмір валового внутрішнього продукту за відповідний рік.

Дані для розрахунків та результати наведено в табл. 1.

На рис. 1 відображено тенденцію показника податкового навантаження в Україні.

З огляду на проведені розрахунки, найменше значення податкового навантаження в досліджуваному періоді було зафіксоване в 2014 р., що пояснюється меншою величиною ВВП та меншими у півтори рази податковими надходженнями до бюджету у зв'язку зі зменшенням ставки податку на прибуток (до 20%) та початком ведення бойових дій на Сході України, внаслідок чого зменшилася кількість підприємств (у 2013 р. загальна кількість суб'єктів господарювання становила 1 722 070, що на 130 910 більше, ніж у 2014 р.).

З наступного року відбулося значне збільшення показника (на 5,4%), що пояснюється змінами у податковому законодавстві, зокрема: введено акцизний податок у розмірі 5% на роздрібний продаж алкогольних напоїв і тютюнових виробів та палива, також упроваджено акциз у розмірі 3,2% на електроенергію, залучено до оподаткування

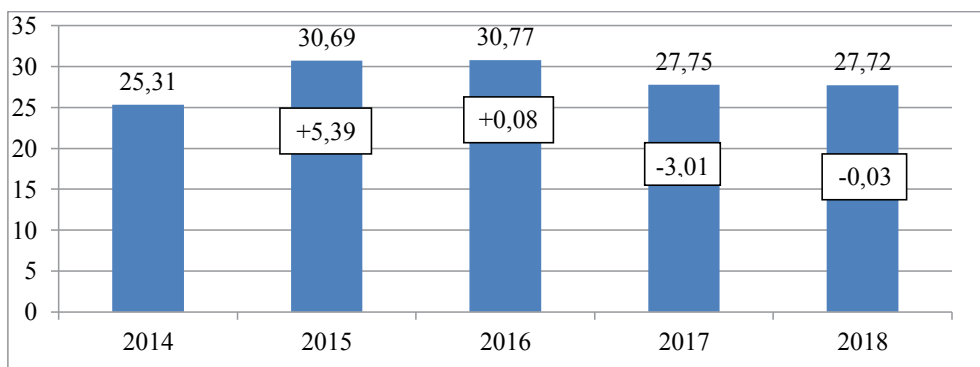


Рис. 1. Динаміка податкового навантаження в Україні за 2014–2018 рр., %

Таблиця 1

Розрахунок податкового навантаження в Україні в 2014–2018 рр.

Показники	2014	2015	2016	2017	2018
ФПН, млн грн	401588	610338	733910	828159	986349
ВВП, млн грн	1586915	1988544	2385367	2983882	3558706
ПН, %	25	31	31	28	28

операції з переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підкацизний легковий автомобіль, продовжено справляння військового збору, зниження розміру пільги на оподаткування майна та впровадження податку на розкішні автомобілі, встановлення податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) у розмірі 20% до пасивних доходів та на перевищення величини десятих мінімальних заробітних плат.

У наступних роках не спостерігається тенденція до зменшення податкового навантаження за загального зменшення кількості суб'єктів господарювання (на 4,40% та 5,92% у 2016 та 2017 рр. відповідно до попередніх періодів).

Відповідно до офіційних даних Державної служби статистики України [5], у 2017 р. функціонувало 1 805 059 суб'єктів господарювання, з них 338 256 підприємств та 1 466 803 фізичних осіб – підприємців (ФОП), що становило 425 одиниць у розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення. У розрізі підприємств найбільшу частку займали малі підприємства (95,47%), а найменшу – великі (0,12%).

Що стосується прогнозованих показників ВВП, то експерти, що взяли участь в обговоренні макроекономічного прогнозу, очікують зростання ВВП на 3% у 2019 р., на 3,1% – у 2020 р. і на 3,9% – у 2021 р. Найбільш значущими внутрішніми ризиками для вітчизняної економіки, які були запропоновані експертам для розгляду та оцінки, є такі: збереження низької кредитної активності комерційних банків; значне підвищення тарифів на газ для населення; загострення ситуації з трудовою діяльністю (чинник посилення трудової міграції та біженців); посилення девальваційних тенденцій на валютному ринку [6].

Варто також указати, що в Меморандумі про економічну та фінансову політику між Україною та МВФ зазначається, що буде полегшуватися тягар для платників податків, які намагаються виконати свої податкові зобов'язання, шляхом перебалансування програм аудиторських перевірок, удосконалення онлайн-порталу для платників податків та поліпшення інформаційних послуг для платників податків [7].

Окрім того, вказується введення таких дій [7]:

- консолідація нинішніх центральних та регіональних підрозділів Державної фіскальної служби у дві окремі юридичні особи: Податкової служби та Митної служби;
- забезпечення призначення ефективного та орієнтованого на реформи керівництва як Податкової, так і Митної служб;
- посилення ролі Міністерства фінансів у нагляді за податковою та митною службами шляхом зміцнення його функцій нагляду та контролю;
- вживання заходів щодо підвищення ефективності Податкової та Митної служб.

Щодо можливих змін у податковому законодавстві, то Комітет із питань податкової та митної політики рекомендує Верховній Раді прийняти за основу проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал. При цьому на три роки (до 31 грудня 2021 р.) дозволяється застосування податку на прибуток підприємств банками за їх рішенням та передбачається, що сума дивідендів, що виплачується за 2018 р. (а для банків, які продовжили сплату податку на прибуток підприємств після 1 січня 2019 р., за 2021 р.), не оподатковуватиметься податком на виведений капітал у межах обсягу оподаткованого прибутку, з якого раніше був сплачений податок на прибуток підприємств [8].

Беручи до уваги, що кількість суб'єктів господарювання у 2016 та 2017 рр. мала тенденцію до зниження, а ВВП, навпаки, – до щорічного зростання, враховуючи низку звільнень від оподаткування, запроваджених у 2019 р., та за умови виконання урядом зобов'язань відповідно до Меморандуму про економічну та фінансову політику між Україною та МВФ, в Україні прогнозується поступове зменшення рівня податкового навантаження.

Порівнюючи податкове навантаження України та інших держав, варто зазначити, що, відповідно до даних Євростату [9], у країнах, які недавно приєдналися до ЄС, цей показник становить: у Румунії – 25,8%, Болгарії – 29,5%, Литві – 29,8%, Латвії – 31,4%. До того ж середнє значення рівня податкового навантаження у країнах ЄС становить 40,2%, що свідчить про те, що в Україні відсутній високий рівень даного показника, тобто він не впливає на рівень добробуту в країні.

Для аналізу податкового навантаження на ведення бізнесу в Україні доцільно розглянути рейтинг Paying Taxes, який складається у співпраці Світового банку та PricewaterhouseCoopers (PwC), міжнародної мережі компаній з консалтингу та аудиту, в якому головними складниками рейтингу визначаються загальний рівень податкового навантаження, кількість податкових платежів та час на сплату податків (рис. 2).

Проте вихідні дані міжнародного рейтингу різняться від показників, розрахованих на основі обсягів податкових надходжень та розміру ВВП, у зв'язку з використанням різних методологій розрахунку.

Зокрема, відповідно до інформації, наведеної на офіційній Інтернет-сторінці рейтингу «Ведення бізнесу» [15], що складається Світовим банком, методологія розрахунку передбачає, що загальна сума податків і внесків – це сума всіх податків і внесків, що сплачуються після врахування допустимих відрахувань та пільг. Включені податки можна розділити на п'ять категорій: прибутковий, або корпоративний, податок на прибуток, соціальні внески та податки на працю, сплачені робо-

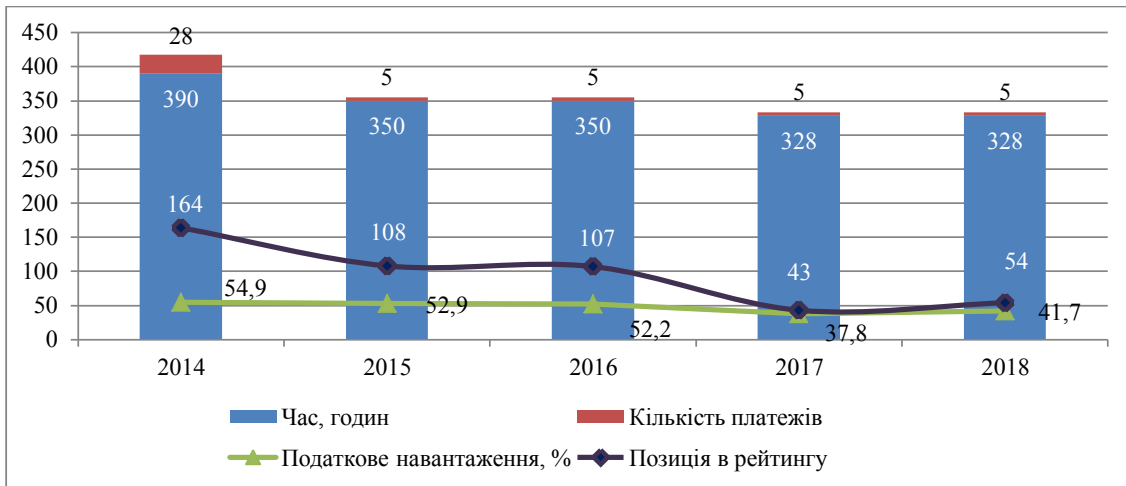


Рис. 2. Основні елементи рейтингу Paying Taxes щодо України в 2014–2018 рр.

Джерело: складено на основі [10–14]

тодавцем, податки на нерухоме майно, податки з обороту та інші податки (наприклад, муніципальні збори та податки на транспортні засоби). Під час визначення загальної ставки податку та внеску фактична сума податків чи внесків ділиться на комерційний прибуток.

Протягом досліджуваного періоду Україна зменшила кількість податкових платежів у 2015 р. з 23-х до п'яти. За даними рейтингу Paying Taxes, кількість годин на сплату податків поступово зменшувалася та станом на 2018 р. зупинилася на рівні 328 годин, зокрема через запровадження електронного кабінету платника податків та його подальше вдосконалення. Рівень податкового навантаження мав тенденцію до зменшення у період із 2014 до 2017 р. Варто зазначити, що в 2017 р. був зафіксований його найнижчий показник – 37,8% завдяки проведеним податковим змінам (зокрема, було встановлено знижену ставку Єдиного соціального внеску в розмірі 22%. Проте в 2018 р. він підвищився на 3,9%, до 41,7%, що пояснюється збільшенням мінімальної заробітної плати, внаслідок чого збільшився розмір єдиного соціального внеску, який сплачують роботодавці, та поліпшенням рівня податкового навантаження в інших країнах. Відповідно, Україна вибула з першої п'ятидесятки та станом на 2018 р. зайняла 54-е місце.

Що стосується країн – членів ЄС, найвищий показник податкового навантаження спостерігається у Франції (60,4%), а найнижчий – у Люксембурзі та Хорватії (по 20,5%), а середній показник країн – членів ЄС та Європейської асоціації вільної торгівлі становить 39,3%. При цьому середній світовий показник знаходиться на рівні 40,4%.

Тобто за результатами розрахунку податкового навантаження відповідно до методології Paying Taxes в Україні рівень даного показника більший від середнього світового на 1,3% на відміну

від розрахунків на основі фактичних податкових надходжень до зведеного бюджету держави та ВВП. Проте слід зазначити, що в 2019 р. передбачено низку звільнень від оподаткування, вдосконалюється електронна система сплати податків, завдяки чому досліджуваний показник може поліпшитися.

Для того щоб зменшити рівень податкового навантаження, збільшити величину податкових надходжень та водночас поліпшити показники України у міжнародному рейтингу, необхідно:

- оптимізувати внесення змін до податкового законодавства, оскільки їхні часті зміни призводять до ускладнень у податковому плануванні на підприємствах та спричиняють помилки у сплаті податків та зборів;
- здійснювати боротьбу з корупцією;
- поліпшити ефективність діяльності судових органів;
- підвищити рівень податкової культури населення;
- посилити рівень інформативності податкових органів та підтримки платників податків;
- спростити інтерфейс електронного кабінету платника податків для зменшення кількості помилок та часу заповнення;
- дотримуватися напрямів податкової політики, визначеної у Меморандумі про економічну та фінансову політику між Україною та МВФ;
- забезпечити зростання обсягів ВВП.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, на підставі проведеного дослідження встановлено невідповідність рівня податкового навантаження на ведення бізнесу в Україні, розрахованого на основі фактичних податкових надходжень у зведений бюджет держави й обсягу ВВП та визначеного у міжнародному рейтингу Paying Taxes. Зокрема, виявлено, що рівень податкового

навантаження в Україні є вищим від середнього світового. Для оптимізації податкового навантаження необхідно забезпечити комплекс заходів, спрямованих на якісне поліпшення правової бази з оподаткування, розроблення схем оперативних зв'язків між підрозділами податкових та митних органів, забезпечення справедливої підходу до оподаткування всіх категорій платників податків, які призведуть до поліпшення умов бізнесу та підвищення загального рівня добробуту в країні, що дасть змогу посилити позиції нашої держави у світових рейтингах.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2005. № 5. С. 4–12.
2. Майбуров І.А., Соколовська А.М. Теорія налогооблогження. Продвинутий курс: для магістрантов, навчаючихся по спеціальностям «Фінанси і кредит», «Бухгалтерський учет, аналіз і аудит». Москва : Юніті-Дана, 2011. 591 с.
3. Кушнірчук Ю.М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.11. С. 161–169.
4. Новіков М.А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. URL: [https://lukyanenko.at.ua/\\_ld/5/595\\_\\_\\_\\_.pdf](https://lukyanenko.at.ua/_ld/5/595____.pdf) (дата звернення: 20.04.2019).
5. Показники структурної статистики по суб'єктах господарювання з розподілом за їх розмірами. *Державна служба статистики України*, 2018. URL: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/fin/osp/osp\\_u/osp\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/fin/osp/osp_u/osp_u.htm) (дата звернення: 21.04.2019).
6. Експерти зберегли прогноз щодо зростання реального ВВП у 2019 році на 3%. *Міністерство економічного розвитку і торгівлі України*, 2018. URL: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?id=87cb0856-8220-46d3-9e06-4ebb7787bfb3> (дата звернення: 22.04.2019).
7. Україна: Лист про наміри. *Міністерство фінансів України*, 2018. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9C%D0%B5%D0%BC%D0%BE%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%83%D0%BC%20%D0%9C%D0%92%D0%A4-.pdf> (дата звернення: 22.04.2019).
8. Комітет із питань податкової та митної політики рекомендує Верховній Раді прийняти за основу проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал. *Верховна Рада України*, 2018. URL: <https://rada.gov.ua/news/Novyny/170300.html> (дата звернення: 23.04.2019).
9. Main national accounts tax aggregates. *Eurostat*, 2019. [http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov\\_10a\\_taxag&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en). (дата звернення: 23.04.2019).
10. Paying Taxes 2015. *The World Bank Group, PwC*, 2014. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf> (дата звернення: 24.04.2019).

taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf (дата звернення: 24.04.2019).

11. Paying Taxes 2016. *The World Bank Group, PwC*, 2015. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> (дата звернення: 24.04.2019).
12. Paying Taxes 2017. *The World Bank Group, PwC*, 2016. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/DB17-Paying-Taxes.pdf> (дата звернення: 24.04.2019).
13. Paying Taxes 2018. *The World Bank Group, PwC*, 2017. URL: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf) (дата звернення: 24.04.2019).
14. Overall ranking and data. *PwC*, 2018. URL: [https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019/overall-ranking-and-data-tables.html?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2019-ranking-data-table-button](https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019/overall-ranking-and-data-tables.html?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2019-ranking-data-table-button) (дата звернення: 24.04.2019).
15. Paying Taxes Methodology. *The World Bank Group*, 2010. URL: <http://www.doingbusiness.org/en/methodology/paying-taxes> (дата звернення: 25.04.2019).

#### REFERENCES:

1. Sokolovska A. (2005) Teoretychni zasady vyznachennia podatkovoho navantazhennia ta rivnia opodatkuvannia ekonomiky [Theoretical principles of determining the tax burden and the level of taxation of the economy]. *Ekonomika Ukrainy*, vol. 5, pp. 4–12 (in Ukrainian).
2. Maybuurov I.A., Sokolovskaya A.M. (2011) *Teoriya nalogooblozheniya. Prodvinuty kurs: dlya magistrantov, obuchayushchikhsya po spetsial'nostyam "Finansy i kredit", "Bukhgalterskiy uchet, analiz i audit"* [The theory of taxation. Advanced course: for undergraduates enrolled in the specialties "Finance and Credit", "Accounting, analysis and audit"]. Moscow: Yuniti-Dana. (in Russian)
3. Kushnirchuk Yu. M. (2010) *Optymizatsiia rivnia fiskalnoho navantazhennia z metoiu ekonomichnoho ubezpechennia derzhavy* [Optimization of the level of fiscal load for the purpose of economic security of the state] *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy* [Scientific herald of NLTU of Ukraine], vol. 20, no. 11, p. 348 (in Ukrainian).
4. Novikov M. A. (2011) *Porivnialnyi analiz metodyk vyznachennia podatkovoho navantazhennia ta shliakhy yikh udoskonalennia* [Comparative analysis of methods for determining the tax burden and ways to improve them]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 2, pp. 284–288. Available at: [https://lukyanenko.at.ua/\\_ld/5/595\\_\\_\\_\\_.pdf](https://lukyanenko.at.ua/_ld/5/595____.pdf) (accessed 20 April 2019).
5. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2018) *Pokaznyky strukturnoi statystyky po subiektakh hospodariuvannia z rozpodilom za yikh rozmiramy* [Indicators of structural statistics by economic entities with distribution by size] // *Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy*. – Available at: [https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/fin/osp/osp\\_u/osp\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/fin/osp/osp_u/osp_u.htm) (accessed 21 April 2019).
6. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2018) *Eksperty zberehly prohnaz shchodo*

*zrostannia realnoho VVP u 2019 rotsi na 3%* [Experts have kept the forecast for real GDP growth in 2019 by%]. Available at: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?id=87cb0856-8220-46d3-9e06-4ebb7787bfb3> (accessed 22 April 2019).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2018) *Ukraina: Lyst pro namiry* [Ukraine: Letter of Intent] Available at:

<https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9C%D0%B5%D0%BC%D0%BE%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%83%D0%BC%20%D0%9C%D0%92%D0%A4-.pdf> (accessed 22 April 2019).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2018) *Komitet z pytan podatkovoi ta mytnoi polityky rekomenduie Verkhovnij Radi pryiniaty za osnovu proekt Zakonu pro vnesenniazmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo podatku na vyvedenyi kapital* [The Committee on Taxation and Customs Policy recommends that the Verkhovna Rada adopts as a Basis the Draft Law on Introduction of Changes to the Tax Code of Ukraine for the Tax on Expired Capital] Available at <https://rada.gov.ua/news/Novyny/170300.html> (accessed 23 April 2019).

9. Eurostat (2019) [Main national accounts tax aggregates] Available at: [http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov\\_10a\\_taxag&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en) (accessed 23 April 2019).

10. The World Bank Group, PwC (2014) [Paying Taxes 2015] Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf> (accessed 24 April 2019).

11. The World Bank Group, PwC (2015) [Paying Taxes 2016] Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> (accessed 24 April 2019).

12. The World Bank Group, PwC (2016) [Paying Taxes 2017] Available at: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/DB17-Paying-Taxes.pdf> (accessed 24 April 2019).

13. The World Bank Group, PwC (2017) [Paying Taxes 2018] Available at: [https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf) (accessed 24 April 2019).

14. The World Bank Group, PwC (2018) [Overall ranking and data tables] Available at: [https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019/overall-ranking-and-data-tables.html?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2019-ranking-data-table-button](https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019/overall-ranking-and-data-tables.html?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2019-ranking-data-table-button) (accessed 24 April 2019).

15. The World Bank Group (2010) [Paying Taxes Methodology]. Available at: <http://www.doingbusiness.org/en/methodology/paying-taxes> (accessed 25 April 2019).

**Yarema Yaroslav**Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Professor at Department of State and Local Finance  
Ivan Franko National University of Lviv**Bratochenko Olena**Master  
Ivan Franko National University of Lviv**ANALYSIS OF TAX BURDEN ON DOING BUSINESS IN UKRAINE**

Business plays an important role for a national economy of each country as it provides the state budget with tax revenues, generates new jobs, promotes the industrial development and improves country's position on the international scene. Accordingly, the purpose of the article is to analyze the impact of tax burden in Ukraine on doing business and identify the relevant optimization ways. Within the framework of the conducted research, two methodologies have been used. The first one relates to the calculation of the tax burden as the ratio of actual tax revenues of the Ukraine's consolidated budget to the value of gross domestic product at current prices.

According to the results of this analysis, it was revealed that the level of tax burden in Ukraine is lower than the similar average indicator of the EU member states and it is noted that since 2017 this indicator has been decreasing due to the increase in the value of the gross domestic product (GDP), and reduction of the number of entities.

Also it is highlighted that the level of tax burden is likely to increase due to the projected GDP growth and the implementation of the expected future changes in tax legislation in 2019.

In particular, in order to optimize the impact of tax burden on doing business in Ukraine, the Government has implemented in the Memorandum of Economic and Financial Policies between Ukraine and the International Monetary Fund (IMF) measures to reduce impact of the tax burden on business entities by introduction of the Provision on creation of the Tax and Customs Services controlled by the Ministry of Finance of Ukraine and the relief of the tax burden by rebalancing the tax audit programs and improving the online portal for taxpayers and relevant information services provided by the tax authorities.

In addition, the "Paying taxes" rating, published annually by PwC in cooperation with the World Bank was analyzed. This rating is made on the basis of calculation of the tax burden by dividing the actual tax or contribution payable by commercial profit.

The second method involves the analysis of the Paying Tax rating, according to which the number of hours spent for taxes payment in Ukraine had been gradually decreasing and by 2018 stopped at point of 328 hours, in particular due to the introduction of a taxpayer's electronic cabinet and its further improvement. The level of tax burden tended to decrease from 2014 to 2017, but by 2018 it increased by 3.9% to the point of 41.7% due to the increase in the minimum wage resulting in an increase in the size of the Single Social Contribution paid by employers and the decrease of the tax burden in other countries. Thus it is determined that the level of tax burden in our country is higher than the world average by 1,3%, which necessitates the implementation of relevant optimization measures.

In particular, it is necessary to improve the process of tax legislation modification in order to avoid complications in enterprises tax planning, increase the tax culture of the residents, fight corruption, strengthen the informality of tax bodies and taxpayers support, optimize the interface of the taxpayer's electronic cabinet in order to reduce number of errors and filling time, adhere to the tax policy directions specified in the Memorandum of Economic and Financial Policies between Ukraine and the IMF and ensure the growth of GDP

The proposed measures will improve the conditions of doing business in Ukraine, which will increase the welfare of the state's population and strengthen its position on the international arena.