

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-113>

УДК 336.2

ОБҐРУНТУВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В ЗАКЛАДАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

THE ARGUMENTATION OF THE TAX BURDEN IN THE RESTAURANT INDUSTRY FACILITIES

Дмитрук Дмитро Леонідович

здобувач ступеня доктор філософії,
за спеціальністю "Готельно-ресторанна справа",
Київський університет культури
ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-2863-2172>

Гончар Лілія Олександрівна

кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри готельно-ресторанного і туристичного бізнесу,
Київський національний університет культури і мистецтв
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5621-0910>

Dmytruk Dmytro

Kyiv University of Culture

Honchar Liliia

Kyiv National University of Culture and Arts

У статті проведено порівняння суб'єктів господарювання, що відносяться до різних форм оподаткування, з метою визначення розмірів податкового навантаження на одиницю умовної продукції. Ситуація змодельована за сталих умов, але зі змінними формами оподаткування й різним податковим навантаженням. Досліджено питання оптимальності й ефективності залучення держави для наповнення бюджету та вирішення проблеми ухилення від сплати податків підприємцями. Під час аналізу сучасних способів протидії даному процесу уточнено, які недоліки заважають збільшенню ефективності та налагодженню якіснішого контролю. В ході аналізу різних систем оподаткування прийнято до уваги податкове навантаження та першоджерела ухилення від сплати податків, лише на базі різних умов податкового навантаження на одиницю проданої продукції. Запропоновано рекомендації для покращення доброчесності ведення бізнесу в Україні.

Ключові слова: податки, податкова система України, форми оподаткування, податкове навантаження, ФОП, ресторани, загальна система оподаткування, спрощена система оподаткування.

The article compares various tax forms and tax systems with the purpose of determining the tax burden in Ukraine and the perspectives of budget replenishment using these approaches. The theme of taxation is connected to the characteristics of the promising restaurant industry, which creates numerous workplaces for the local population and demonstrates significant revenues. The relevance of the publication is justified with the role of high tax burden indicators in the creation of additional pressure on modern Ukrainian businesses, including various types of restaurants, which experience hardships during the war. The article analyzes the role of the government in the process of filling the national budget and solving the problem of tax evasion by entrepreneurs. The methodology for this publication is based on the quantitative research design, involving calculations, and the estimation of the data model, created under constant conditions, but with variable forms of taxation and different tax burdens. At the same time, the principles of analytical research are used in the cases when it is necessary to build connections between the received information and its potential influence on the economy of Ukraine and its entrepreneurs. During the evaluation of current tax evasion approaches, the author specifies the weaknesses that prevent the control of this issue on the national level and clarifies the potential defects of the tax system. Moreover, the article proposes the most effective recommendations for the improvement of integrity and efficacy of doing business in Ukraine, taking into consideration all the tax laws and avoiding any illegal approaches to accounting or commercial management. In general, the main advantageous consequences of transforming the Ukrainian tax system are the clarity of entrepreneurship, the lower tax burden, needed to improve the stability of work during the war and post-war

periods, the support of local businesses, and the potential growth of their profitability. The use of recommendations as a practical improvement to the system of taxation will also minimize the unfairness of tax distribution between small, medium-sized, and large companies in the restaurant industry and other spheres of the Ukrainian economy.

Keywords: taxes, tax system of Ukraine, tax forms, tax burden, private entrepreneur, restaurants, the common system of taxation, the simplified system of taxation.

Постановка проблеми. Податкова система України надає можливість за однакових умов використовувати різні системи оподаткування в залежності від форми організації суб'єкта господарювання, який займається організацією роботи в закладі ресторанного господарства. Як відомо, метою держави під час оподаткування стає створення профіциту бюджету для подальшого впровадження регулюючих, економічних та націєвірних функцій. У той же час, підприємці, включаючи власників ресторанних бізнесів, намагаються дотримуватися законів та водночас також отримувати максимальні прибутки. Виходячи з різних можливостей, при однакових умовах підприємець обирає оптимальну систему оподаткування для коригування податкового навантаження й вибору найвигіднішого для себе варіанту. Проте, досить частою проблемою є приклади ухилення від сплати податків шляхом поділу де-факто одного суб'єкта господарювання на декілька окремих суб'єктів господарювання де-юре, що свідомо застосовується для вибору різних форм оподаткування в рамках діяльності одного закладу господарювання. Тенденцію можна ефективно дослідити на прикладі ресторанної індустрії можливість отримувати суттєву вигоду, якщо мають місце підробка документації або розбіжності між реальними показниками діяльності бізнесу та тими, що відображені у звітах. Дана проблема постає істотною перешкодою для заходів, які потрібні для наповнення державного бюджету України та зміцнення національного економічного становища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій дає можливість поглиблено ознайомитись з працями авторів, які працювали над питаннями окресленими в даній статті, а саме вивчали облік податків у готельно-ресторанному бізнесі, форми і системи оподаткування, їх перспективність та вплив на державний сектор і економіку України. Питанням дослідження ефективності оподаткування в Україні під час війни та можливого повоєнного періоду, а також проблемами податкового навантаження займалися О. С. Ватаманюк, С. Г. Захарова, А. О. Климчук, І. В. Левицька, Н. М. Матвійчук, М. Я. Яструбський та інші.

Наприклад, як зазначають І. В. Левицька, А. О. Климчук та С. Г. Захарова застосування ефективних аспектів оподаткування, таких як відміна податку на додану вартість та введення податку з обороту замість податку на прибуток у контексті фіскальної політики України робить можливим мінімізацію тіншової економіки та зростання надходжень до державного бюджету [4, с. 150–51]. Даний підхід дозволяє регулювати добросовісність сплати податків як малими, так і середніми або великими підприємствами. У той же час, аналіз сучасних публікацій і досліджень стосовно оподаткування готельно-ресторанного бізнесу демонструє необхідність застосовувати новітні інструменти бухгалтерського обліку та актуальну нормативно-правову бази, а також реформувати окремі податкові механізми. Цьому питанню присвячено роботи таких науковців, як І. О. Башинської, У. З. Костюк, О. В. Мелень, Н. Г. Новак, Т. В. Савчук, С. В. Хоми, О. В. Ярмоліцької та інших.

Однак, далеко не всі автори в своїх працях поглиблюються в питання практичного застосування норм чинного законодавства безпосередньо в закладах ресторанного господарства, а детально розглядають лише теоретичний аспект до підходів організації роботи бізнесу в умовах чинного законодавства.

Метою статті є обґрунтування оптимального податкового навантаження та аналіз можливих варіантів для запобігання ухиленню від сплати податків та передумов для їх формування в умовах існуючої нормативно-правової бази.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні існує багато успішних ресторанних бізнесів, власники яких навіть під час воєнного стану демонструють згоду пристосовуватися до сучасних тенденцій, отримувати значні прибутки та відповідально сплачувати податки, попри всі проблеми з пошуком кваліфікованого персоналу та непередбачуваної флуктуації таких показників, як кількість клієнтів, їх платоспроможність, тощо. Водночас, податкове навантаження повинно відповідати економічним трендам у країні, щоб не створювати надмірного тиску на підприємців, який потенційно викликає спроби перерозподілити

податки або уникнути деякої їх частини. За визначенням Мелень, ресторан – це місце, де клієнти купують їжу й напої, а також здатні вжити їх згідно правил поведінки, визначених окремо кожним закладом, за наданням місць для сидіння [6, с. 326]. Приймаючи до уваги, що в Україні одночасно існують декілька систем оподаткування, деякі суб'єкти господарювання мають змогу обрати найбільш вигідну для себе та свого бізнесу, якщо вони відповідають деяким критеріям відбору, чітко окреслених за асортиментом запропонованих для відвідувачів товарів та послуг. Як зазначає Чинчик [11, с. 69], формування і проведення актуальної податкової політики спрямовано відбувається за принципами доцільності у ринково-регулюючому середовищі. З цього боку, розуміння податкового навантаження на сферу ресторанного бізнесу відкриває шляхи для ґрунтовного аналізу передумов, що викликають спроби ухилення від сплати податків суб'єктами господарювання.

Для визначення обсягу навантаження на суб'єкт господарювання ресторанного господарства, звернемось до досвіду попередніх досліджень в даній галузі. У своїй роботі Ярмоліцька О. В. [12, с. 88] розглядає можливі класифікатори видів економічної діяльності (КВЕД) для ведення господарської діяльності в закладах ресторанного господарства. Виходячи з дослідження, для закладів ресторанного господарства відповідно до можливих КВЕД доступна робота в межах як загальної так і спрощеної системи оподаткування, проте з певними обмеженнями. Костюк, Савчук і Хома [3, с. 145] підтверджують це, стверджуючи, що облік господарської діяльності ресторанного бізнесу є нестандартним через те, що такі підприємства мають ознаки виробництва, сфери послуг та роздрібної торгівлі.

Між іншим, у своїх попередніх дослідженнях науковці також підкреслюють існування деяких недоліків української системи оподаткування. Так, Левицька, Климчук і Захарова [4, с. 145] відмічають, що надмірне й нерівномірне податкове навантаження, а також бюрократизація і можливість ухилення від сплати податків створюють умови, коли податкове навантаження вище ніж у країнах Євросоюзу, хоча рівень податків нижче. Це відбувається не зважаючи на те, що з теоретичної точки, спрощена система оподаткування мінімізує тиск на підприємства, що, як відмічають Парфенюк та Яструбський, призводить до зменшення державного контролю над суб'єктами господарювання та підтримки бізнесу в умо-

вах воєнного стану [8, с. 5]. Таким чином, визначення реального податкового навантаження на бізнеси у ресторанній сфері господарства постає актуальним завданням у розрізі необхідності виокремити методи ухилення від сплати податків та передумов для їх формування в різних організаційно-правових формах і різних системах оподаткування.

Завдяки реформації та реструктуризації бухгалтерського обліку й механізмів оподаткування ресторанного бізнесу можна вирішити проблему низьких прибутків, а також позитивно вплинути на розвиток даної індустрії в Україні. Особливим аспектом ведення саме ресторанного бізнесу є необхідність вести облік виробництва, реалізації та організації споживання продукції задля усунення помилок та розбіжностей у цифрах [7, с. 18]. Крім того, системний підхід до вивчення проблем реформації та реструктуризації оподаткування передбачає аналітику показників, які спостерігаються підчас актуального періоду, включаючи воєнний стан. За думкою Матвійчук та ін., більш логічним є встановлення податкових ставок не на основі прожиткового мінімуму та мінімальної зарплати, а на основі обсягу доходів конкретних підприємств, приймаючи до уваги, що спрощена система оподаткування важлива саме для малих та середніх підприємств. [5, с. 35]. Бо саме цей підхід і відсутність його реформування у сучасному податковому кодексі робить можливим дроблення підприємств з метою розподілу доходів між окремими суб'єктами господарювання.

У той же час, ряд факторів, які напряму впливають на податкове навантаження на суб'єкт господарювання можна побачити у табл. 1.

У такому випадку, вибір КВЕД, вибір форми організації суб'єкта господарювання, вибір системи оподаткування, наявність ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями чи тютюновими виробами визначають, як саме буде оподатковуватися окреме підприємство ресторанної сфери. Обираючи КВЕД підприємець зобов'язаний вести господарську діяльність у відповідності до можливостей зазначених в характеристиках зазначених в класифікаторі. При будь-яких змінах які виходять за межі обраних КВЕД попередньо необхідно вносити зміни до структури кодів у відповідності до чинного законодавства. Що стосується форми організації суб'єкта найбільш поширеними є фізична особа підприємця (ФОП) та товариство з обмеженою від-

Таблиця 1

Фактори впливу на податкове навантаження у ресторанній сфері

Фактор впливу	Уточнення
Вибір КВЕД	– 56.1 – Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування – 56.2 – Постачання готових страв та ін. – 56.3 – Обслуговування напоями
Вибір форми організації суб'єкта господарювання	– Мале підприємство – Середнє підприємство – Велике підприємство
Вибір системи оподаткування	– Загальна – Спрощена
Наявність ліцензій на право роздрібно торгівлі алкогольними напоями чи тютюновими виробами визначають	– Має ліцензію – Немає ліцензії та інше (у залежності від обраного типу товарів)

Джерело: побудовано на основі [2]

повідальністю (ТОВ) для ведення діяльності в ресторанному бізнесі. При обранні форми організації слід відштовхуватись від кількості осіб які організують підприємство, оскільки ФОП передбачає виключно самостійну підприємницьку діяльність, з можливістю залучення найманих працівників, а ТОВ надає можливість створювати проект в партнерстві, з розподілом у відсотковому співвідношенні участі у організації і отриманні прибутків різної кількості осіб. Проте варто розглядати насамперед не форми організації суб'єкту господарювання, чи вибір КВЕД, а саме вибір системи оподаткування, від цього буде зрештою залежати податкове навантаження на одиницю товари за сталих умов. Із доступних для вибору систем оподаткування для закладу ресторанного господарства доступні загальна та спрощена системи оподаткування.

Для спрощеної системи ФОП вільні обирати між другою і третьою групою, ТОВ же може знаходитись виключно на третій групі, якщо йде мова про діяльність підприємства ресторанного господарства. Для загальної системі доступна діяльність як ФОП так і ТОВ. Варто зазначити що ключовим обмеженням у виборі системи виступає наявність ліцензій на право роздрібно торгівлі алкогольними напоями чи тютюновими виробами. У випадку наявності вищезазначених ліцензій у суб'єкта господарювання ресторанного господарства підприємець зобов'язаний обрати для ведення діяльності загальну систему оподаткування, не залежно від організаційно-правової форми. Саме остання вимога чинного законодавства лежить в основі більшості випадків ухилення від сплати податків в повному обсязі.

Найбільш розповсюдженими методом ухилення є так-зване структурування бізнесу: дроблення одного підприємства не декілька в рамках роботи на одному об'єкті ресторанного господарства. Суть методу полягає в тому, що замість одного суб'єкту господарювання який здійснює реалізацію всієї готової продукції, як акцизної так і безакцизної, і перебуває на загальній системі оподаткування, створюється ще один суб'єкт господарювання який перебирає на себе функцію реалізації продукції що не є підакцизним товаром, виводячи з під оподаткування на загальній системі частину готової продукції.

Таким чином кратно зменшується податкове навантаження у разі діяльності на одному і тому самому об'єкті не одного суб'єкта господарювання а двох. Із можливих форм організації роботи суб'єкта господарювання який відповідає КВЕД згідно класифікації та не заборонений Податковим кодексом України проілюстровано в схемі (рис. 1).

Для обґрунтування податкового навантаження в сталих умовах використовуватимемо модель з попередньо визначеними обсягами реалізації умовної продукції, визначеною товарною собівартістю продукції, сталими постійними і змінними витратами на одиницю продукції та запланованим чистим прибутком, без найманих співробітників. При розрахунках використовувалась стала модель в якій товарна собівартість, постійні і змінні витрати та чистий прибуток на одиницю проданої продукції рівні між собою та дорівнюють 1, що не залежать від кількості реалізованої продукції. В моделі обраховуємо податкове навантаження на одиницю

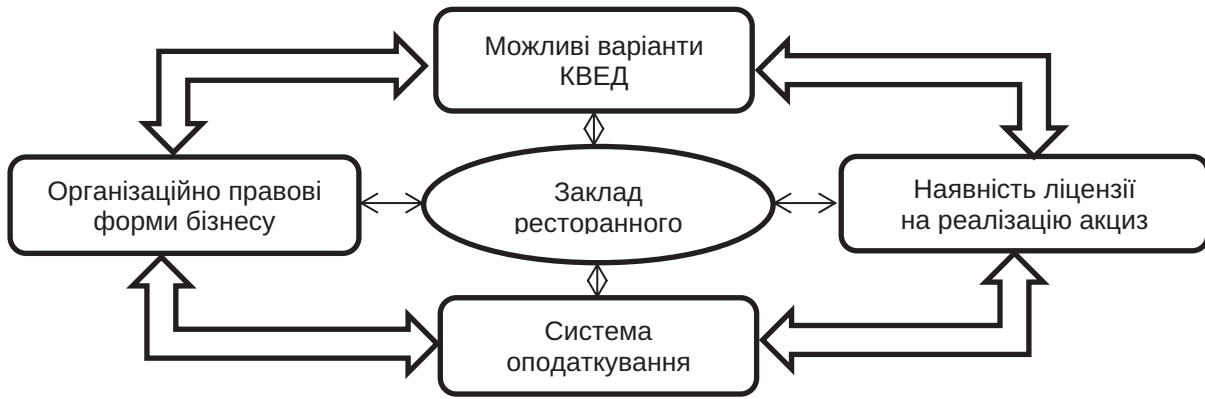


Рис. 1. Фактори які необхідно враховувати на етапі створення суб'єкта господарювання ресторанного бізнесу

продукції за умови реалізації 10 тис. та 100 тис. одиниць товарів а також кількості товарів в межах які дозволили б залишитись в межах допустимих готівкових оборотів визначених податкових кодексом за місяць і за рік. Результати обрахунків моделі відображені в графіку (рис. 2).

Розглядаючи різні системи оподаткування та організаційно правові форми дослідимо які саме податки та як впливають на кінцеву вартість продукції і відповідно який розмір податкового навантаження виникає за сталих умов. Для кращого розуміння побудуємо схеми форм організації суб'єкта господарю-

вання в закладі ресторанного господарства для ФОП і ТОВ, що використовують спрощену (рис. 3. і рис. 4) та загальну (рис. 5) системи оподаткування.

На спрощеній системі оподаткування для ФОП на 2 групі діятимуть такі податки:

- Єдиний Податок (ЄП) – який залежить від розміру мінімальної заробітної плати визначеної на 2025 рік у розмірі 8000 грн, та становитиме 20% від цієї суми;
- Єдиний Соціальний Внесок (ЄСВ)- визначений у розмірі 22% від мінімальної заробітної плати(що характерно для всіх ФОП на 2 і 3 групі спрощеної системи).

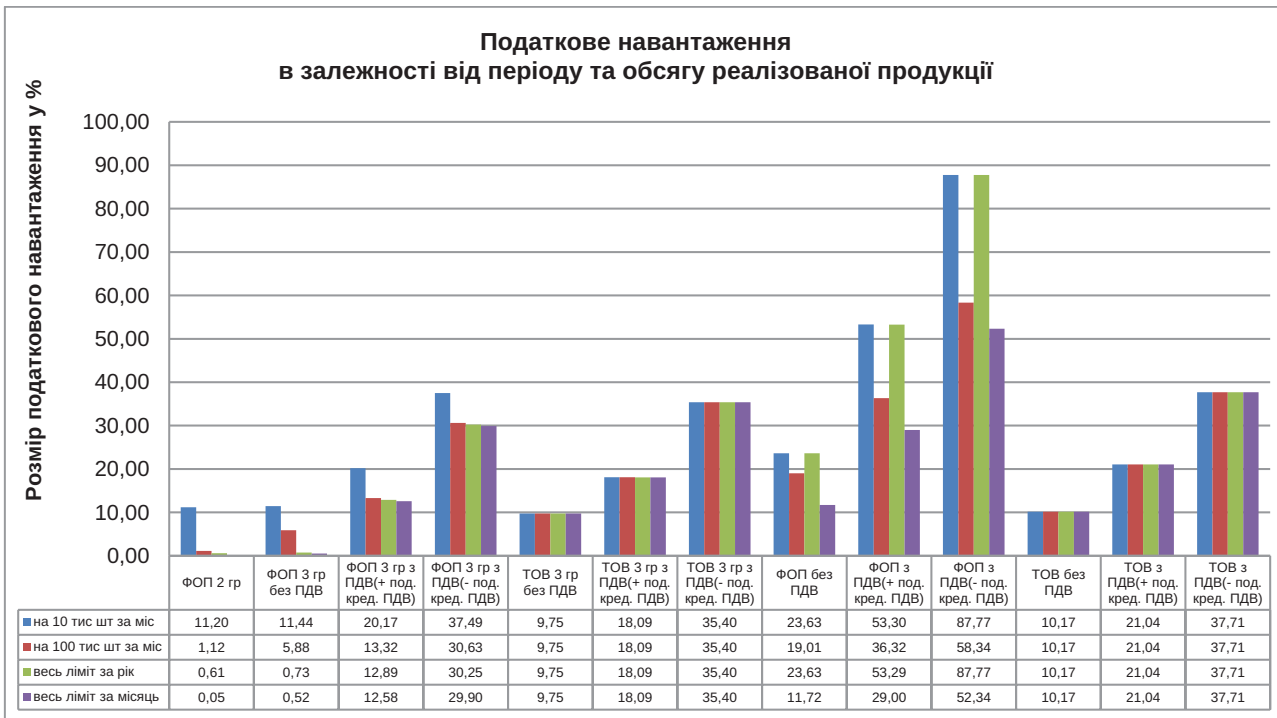


Рис. 2. Графік податкового навантаження в залежності від періоду, обсягу реалізації, організаційно-правової форми та обраної системи оподаткування

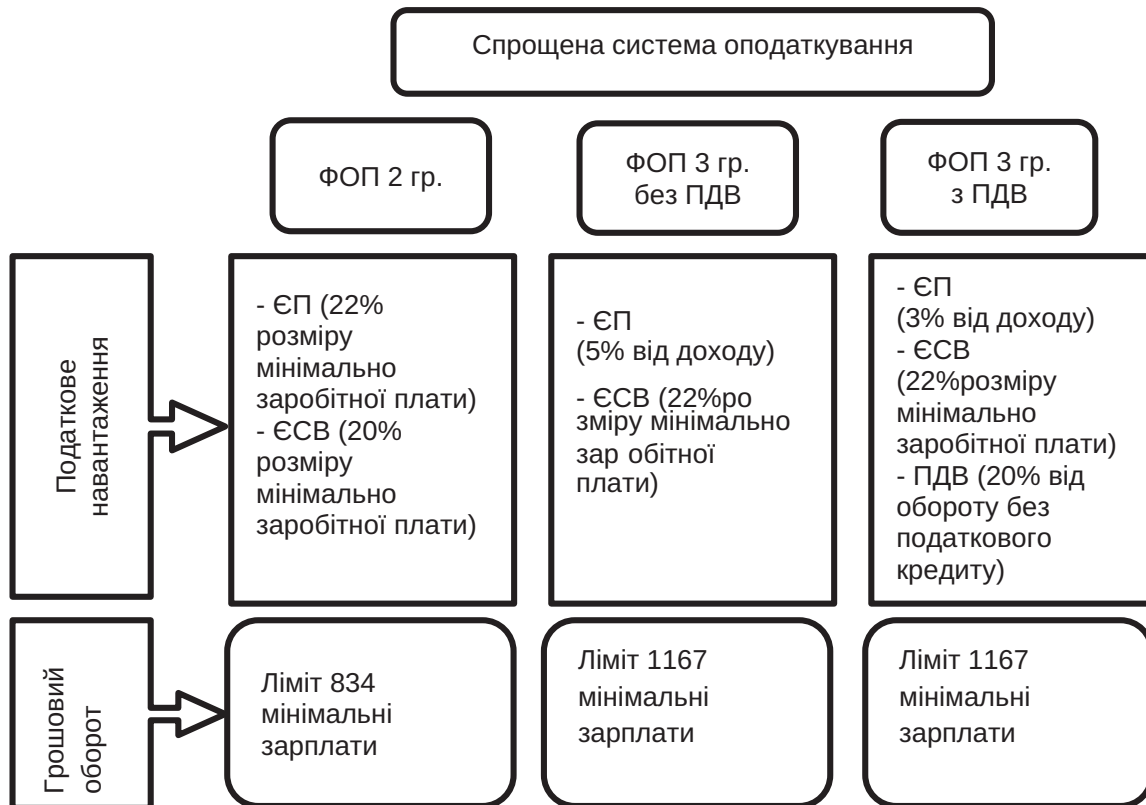


Рис. 3. ФОП на спрощеній системі оподаткування

Оскільки данні податки визначені і не залежать від прибутку чи доходу і сплачуються в обов'язковому порядку, то із збільшенням обсягу реалізації готової продукції податкове навантаження на одиницю продукції буде зменшуватись. Важливим аспектом перебування на даній організаційно-правовій формі і спрощеній системі другої групи є грошовий оборот який має становити не більше 834 мінімальних заробітних плат, у разі перевищення ліміту виникає зобов'язання перейти на 3 групу спрощеної системи, або на загальну систему оподаткування. Виходячи з розрахунку прослідковуємо зменшення податкового навантаження з 11,20% до 0,05% в залежності від обсягів реалізованої продукції.

Для ФОП 3 групи на спрощеній системі є декілька варіантів ведення господарської діяльності з різним податковим навантаженням в залежності від того чи є суб'єкт платником Податку на Додану Вартість (ПДВ): Першим варіантом податкового навантаження, якщо ФОП не є платником ПДВ є:

- ЄП – 5% від доходу;
- ЄСВ – визначається як і в другій групі для ФОП 22% від мінімальної заробітної плати.

Важливим аспектом знову таки є об'єм готівкового обороту, який становить не більше

1167 мінімальних зарплат. В даній системі характерно те що ЄП вже не стала величина і прямо пропорційно збільшується із зростанням кількості реалізованої продукції. Податкове навантаження з урахуванням розрахунків буде змінюватись від 11,44% до 0,52%.

Другим варіантом для ФОП на 3 групі є варіант зі сплатою ПДВ.

- ЄП – 3% від доходу;
- ЄСВ – становить 22% від мінімальної заробітної плати;
- ПДВ – встановлений в розмірі 20% від реалізації за мінусом суми податкового кредиту.

Розраховуючи навантаження варто зазначити особливість сплати ПДВ. Важливим фактором є наявність податкового кредиту від постачальників в вартості товарів і послуг, з якими взаємодіє суб'єкт. Є безліч можливих змінних в умовах взаємодії з контрагентами підприємства, тому обрахунок здійснювався з різними умовами.

Один варіант передбачає, що в товарній собівартості і в постійних і змінних витратах вже включено ПДВ і відповідно виникає податковий кредит на всіх витратах в повному обсязі, не змінюючи вартість для суб'єкта господарювання номінальних розмірів цих

показників. У такому випадку вже прямо пропорційно буде збільшуватись не тільки ЄП а ще й ПДВ, в залежності від обсягів реалізації. ЄСВ зі збільшенням обсягів реалізації в структурі податкового навантаження буде займати меншу частку, так як його розмір є заздалегідь визначеним. Загальне податкове навантаження в даному випадку буде зменшуватись від 20,17% до 12,58% в залежності від обсягів і терміну вичерпання ліміту обороту.

Інший варіант навпаки передбачає що жоден контрагент закладу ресторанного господарства не є платником ПДВ і відповідно жодного податкового кредиту формуватися не буде. В такому варіанті податкове навантаження буде коливатись від 37,49% до 29,90%, що значно вище ніж в кожному вищезгаданому варіанті.

Розглядаючи спрощену систему обов'язково варто розглянути в яких умовах буде вести свою діяльність суб'єкт господарювання ресторанного господарства організаційно-правової форми такої як ТОВ. ТОВ може вести діяльність тільки на 3 групі, за вищезазначених умов. Для даної юридичної особи суттєво відрізняється механізм отримання прибутку в порівнянні з ФОП. Для отримання чистого прибутку ТОВ зобов'язані сплачувати окрім ЄП, ще й Податок на Доходи Фізичних Осіб (ПДФО), у випадку коли емітент є платником ЄП то обов'язковими до сплати є ПДФО у розмірі 9% і Військовий Збір (ВЗ)

1,5% від виведених дивідендів. ЄСВ у випадку діяльності ТОВ виникає виключно у разі наявності найманих працівників. На рис. 4 зображено схему ТОВ на спрощеній системі оподаткування.

Розглянемо податкове навантаження у ряді можливих варіантів для ТОВ:

Коли ТОВ не є платником ПДВ:

- ЄП – 5% від доходу;
- ПДФО – 9% від виведених дивідендів;
- ВЗ – 1,5% від виведених дивідендів.

Виходячи з умов системи чистий прибуток який має намір отримати кінцевий бенефіціар становить 1, відповідно ПДФО і ВЗ будуть чітко визначені. Наслідком цього буде і конкретно визначений розмір ЄП, який по факту не буде змінюватись в залежності від кількості реалізованої продукції, при перерахунку на одиницю цієї продукції. Саме за рахунок відсутності необхідності сплати ЄСВ, як у випадку ФОП на спрощеній, виникає стабільне податкове навантаження у розмірі 9,75% в незалежності від кількості реалізованої продукції, у рамках допустимих лімітів обороту.

Для ТОВ що є платником ПДВ:

- ЄП – 3% від доходу;
- ПДФО – 9% від виведених дивідендів;
- ВЗ – 1,5% від виведених дивідендів;
- ПДВ – 20% від реалізації з урахуванням податкового кредиту.

Як і у випадку з ФОП 3 групи спрощеної системи, податкове навантаження безпосе-

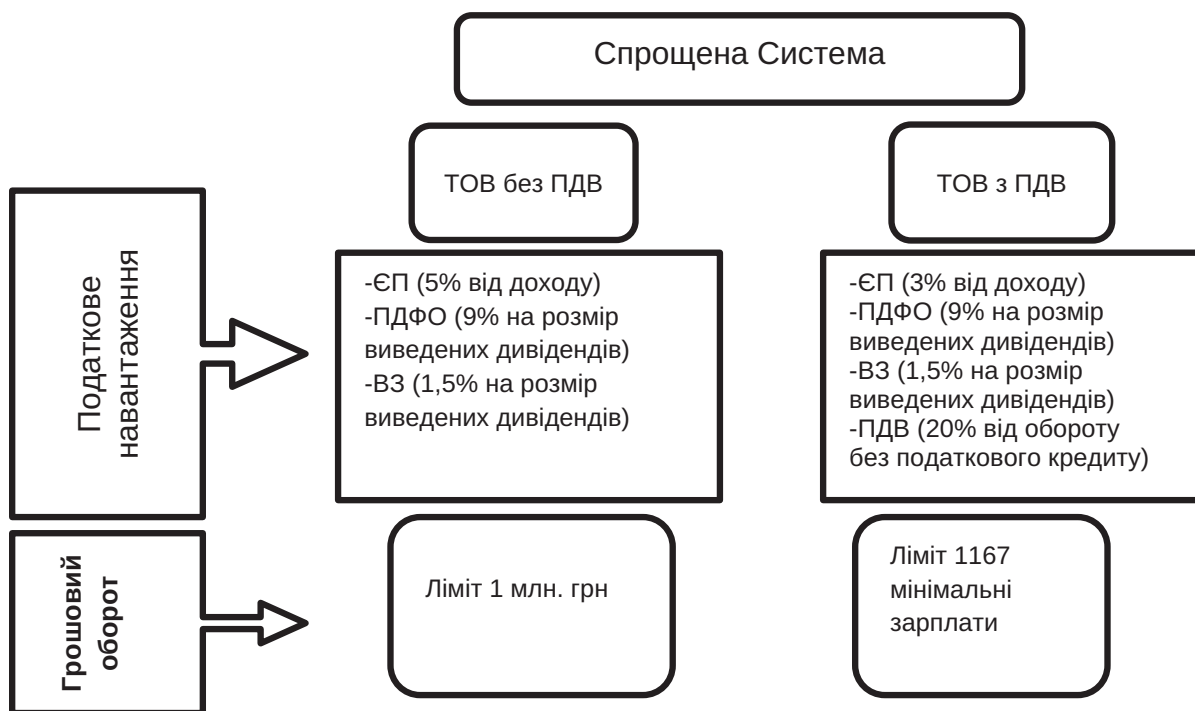


Рис. 4. ТОВ на спрощеній системі оподаткування

редньо буде залежати від розміру податкового кредиту і кількості контрагентів які його надають.

За умови що товарна собівартість і постійні зі змінними витратами на одиницю реалізованої продукції включатимуть податковий кредит, податкове навантаження буде сталим і становитиме 18,09%, знову ж таки через відсутність ЄСВ яке є фіксованим на місяць.

У випадку, коли жоден контрагент не надає податковий кредит, податкове навантаження буде становити 35,40% і також не буде залежати від обсягів реалізованої продукції.

У той же час, поза залежністю від організаційно-правової форми третя група спрощеної системи дозволяє вести діяльність в межах ліміту грошового обороту, який становить 1167 розмірів мінімальних заробітних плат. У разі перевищення допустимого ліміту виникає зобов'язання перейти на загальну систему оподаткування, для суб'єкта господарювання. Господарська діяльність на спрощеній системі для закладів ресторанного господарства не можлива у разі наявності ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та (або) тютюновими виробами.

Що стосується загальної системи оподаткування податкове навантаження буде прямо залежати від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання ресторанного господарства. Важливим аспектом цієї системи

є те, що податки сплачуються не з доходу, а з прибутку. Основні податки, які будуть стягуватись є Податок на Прибуток (ПП) і ВЗ. На рис. 5 зображено схему ФОП і ТОВ на загальній системі оподаткування.

Розглядаючи ФОП на загальній системі необхідно звернути увагу на ЄСВ, він в даному випадку не є фіксованим а сплачується в розмірі 22% від прибутку. Проте ЄСВ обмежений верхньою межею, і не може становити більше 22% від 15 мінімальних зарплат, за місяць. Тобто розмір ЄСВ буде прямо залежати від кількості реалізованої продукції і періоду реалізації даної продукції, але не буде перевищувати розмір визначений в попередньому пункті. Ще однією властивістю загальної системи є чітке визначення ліміту обороту до якого суб'єкт має право не реєструватись платником ПДВ, цей ліміт становить 1 млн. грн. (не залежно від організаційно-правової форми).

Розглядаючи ФОП що не є платником ПДВ на загальній системі, податкове навантаження буде складатись з:

- ПП – 18% від прибутку;
- ЄСВ – 22% від прибутку;
- ВЗ – 1,5% від прибутку.

Виходячи з обрахунків та згідно з максимально допустимим лімітом обороту податкове навантаження становитиме від 23,63% до 11,72%.

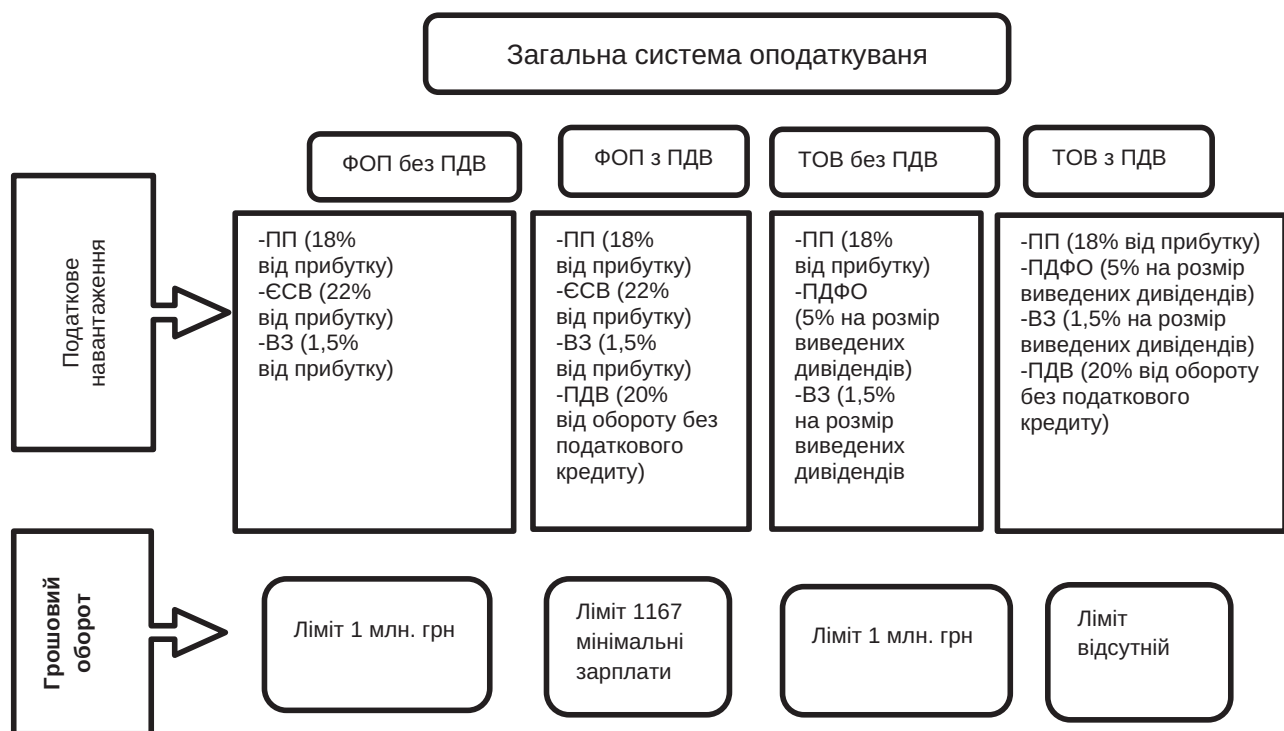


Рис. 5. ФОП і ТОВ на спрощеній системі оподаткування

Що до ФОП який є платником ПДВ до податків які стягувались в попередньому випадку буде ще додаватись ПДВ:

- ПП – 18% від прибутку;
- ЄСВ – 22% від прибутку;
- ВЗ – 1,5% від прибутку;
- ПДВ – 20% від обороту з урахуванням податкового кредиту.

За умови що всі контрагенти будуть надавати податковий кредит податкове навантаження буде коливатись від 53,30% до 29%. Так як ліміт не визначений, нижня межа податкового навантаження може зменшуватись і не є можливим встановити розмір мінімального податкового навантаження, для порівняння наведений максимальний ліміт можливий для 3 групи спрощеної системи.

Інший варіант передбачає що ні товарна собівартість ні постійні зі змінними витратами не включають податкового кредиту. У такому випадку розмір податкового навантаження коливатиметься від 87,77% до 52,34% (знову ж таки в межах ліміту допустимого для 3 групи спрощеної системи). Виходячи з підрахунків очевидним фактором який впливає на податкове навантаження є безпосередньо ЄСВ, у тих випадках коли обсяг ЄСВ стягується не в обсязі 22% від прибутку а фіксується в межах максимально допустимої величини, податкове навантаження помітно зменшується. Без цієї норми по ЄСВ податкове навантаження було б незмінним і залишалось для ФОП на рівні найвищих показників.

Для ТОВ на загальній системі важливо зазначити, що такою ж особливістю як і для ФОП є сплата податків з прибутку. Проте ключовою відмінністю є відсутність обов'язку сплачувати ЄСВ, у разі відсутності найманих працівників в порівнянні з ФОП. Вагомий аспект знову стосується виплати дивідендів. Основною відмінністю між загальною і спрощеною системами оподаткування складає розмір ПДФО, а саме для загальної системи ПДФО складатиме 5%, на відміну від 9% у спрощеній, військовий збір залишається без змін і становитиме 1,5%.

Діяльність ТОВ на загальній системі без ПДВ обмежена лімітом у розмірі 1 млн. грн, як і ФОП, проте податкове навантаження включатиме інші податки, а саме:

- ПП – 18% від прибутку;
- ПДФО – 5% від виведених дивідендів;
- ВЗ – 1,5% від виведених дивідендів.

У даному випадку податкове навантаження є сталим і складатиме 10,17%, в незалежності від обсягів реалізованої продукції.

Що до ТОВ яке сплачує ПДВ:

- ПП – 18% від прибутку;
- ПДФО – 5% від виведених дивідендів;
- ВЗ – 1,5% від виведених дивідендів;
- ПДВ – 20% від обороту з урахуванням податкового кредиту.

Таким чином, також виникає область невідзначеності в залежності від того чи надають контрагенти податковий кредит. Якщо ПДВ включено у вартість як товарної собівартості, так і в постійні і змінні витрати, податкове навантаження буде незмінним і становитиме 21,04% незалежно від обсягів реалізованої продукції. Якщо жоден контрагент не є платником ПДВ і не надає податковий кредит, розмір навантаження становитиме 37,71%.

Загальний аналіз моделі показує, що податкове навантаження в різних організаційно-правових формах і різних системах оподаткування дуже суттєво відрізняється і може коливатись від 87,77% до 0,05% що власне і дає можливість методом «дроблення» бізнесу уникнути сплати податків в повному обсязі. Можливим варіантом підвищення добросовісності ведення бізнесу є зменшення дельти податкового навантаження, як шляхом підвищення мінімально допустимого значення, так і шляхом зменшення верхньої межі податкового навантаження.

Висновки. Раціональне обґрунтування податкового навантаження у сфері українського ресторанного бізнесу напряму залежить від можливості взяти податковий кредит, а також характеру оподаткування підприємства через такі фактори, як вибір КВЕД, вибір форми організації суб'єкта господарювання, вибір системи оподаткування, наявність ліцензій на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями чи тютюновими виробами визначають. Розмір навантаження, визначений у запропонованій моделі, демонструє нерівномірність між суб'єктами ресторанного господарства, які належать до різних організаційно-правових форм і різних систем оподаткування, що робить можливим «підлаштування» під існуючу нормативно-правову базу та реструктуризацію податкових сплат без явного й очевидного порушення законодавства.

Водночас, аналіз методів ухилення від сплати податків продемонстрував несправедливість у сучасних тенденціях визначення й розподілу податків відносно малих, середніх та великих підприємств, що займаються різними видами економічної діяльності. В умовах воєнного стану цей тиск помітний ще більше та спричиняє додаткову «тінізацію» ресто-

ранного бізнесу, як важливої частини української економіки. Дана тема потребує детальнішого дослідження з точки зору реальних термінів для зміни й оптимізації законодав-

ства завдяки зменшенню дельти податкового навантаження й можливості відслідковувати порушення завдяки автоматизації процесів контролю на державному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Ватаманюк О. С. Методика та прагматизм розрахунку податкового навантаження на великих платників податків України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9-1. С. 160–164. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09-1/36.pdf (дата звернення: 22.08.2024).
2. Держстат України. Коди виду економічної діяльності за КВЕД. Київ, 2011. URL: <https://kved.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 22.08.2024).
3. Костюк У. З., Савчук Т.В., Хома С.В. Облік на підприємствах ресторанного господарства: Теоретичний аспект. *Причорноморські Економічні Студії*. 2021. Вип. 6. С. 144–148. DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.63-22>
4. Левицька І. В., Климчук А. О., Захарова С. Г. Оподаткування підприємств в контексті повоєнного стимулювання Економічного розвитку України. *Академічний огляд*. 2023. №2. Вип. 59. С. 143–154. DOI: <https://doi.org/10.32342/2074-5354-2023-2-59-10>.
5. Матвійчук Н. М., Теслюк С. А., Плоскіна А., Писарчук Д. Реформування спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2023. № 2. С. 29–36. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-02-29-36>
6. Мелень О.В. Організація бухгалтерського обліку готельно-ресторанного бізнесу: Теоретичні аспекти. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління*. 2017. № 6. Вип. 11. С. 324-328. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/11_2017/63.pdf (дата звернення: 22.08.2024).
7. Новак Н.Г., Башинська І.О. Особливості обліку у готельно-ресторанному бізнесі. *Економіка, фінанси і право*. 2018. № 6. С. 17–19. URL: <http://dspace.opu.ua/jspui/handle/123456789/7822> (дата звернення: 22.08.2024).
8. Парфенюк Т.В., Яструбський М.Я. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування в Україні в умовах воєнного часу. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. С. 1–7. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-27>
9. Податковий кодекс України : Стаття 292. Порядок визначення доходів та їх склад для платників єдиного податку першої – третьої груп / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/nk/rozdil-xiv-spetsialni-podat/edyuni-podatok> (дата звернення: 22.08.2024).
10. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 08.03.2024 р. № 2275-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення: 22.08.2024).
11. Чинчик А. А. Податкова політика та механізм її формування і реалізації. *Інтелект XXI*. 2021. № 1. С. 68–71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2021-1.13>
12. Ярмолицька О. В. Вплив особливостей обліку і оподаткування на управління діяльністю закладів (підприємств) ресторанного господарства. *Економіка і управління: Збірник наукових праць*. 2023. Вип. 54. С. 87–95. DOI: <https://doi.org/10.32703/2664-2964-2023-54-87-95>

REFERENCES:

1. Vatamaniuk O. S. (2014). *Methodyka ta prahmatyzm rozrakhunku podatkovoho navantazhennia na velykykh platnykiv podatkov Ukrainy* [The methodology and pragmatism of calculating the tax burden for large taxpayers in Ukraine]. *Naukovyi Visnyk Khersonskoho Derzhavnoho Universytetu – The Scientific Bulletin of the Kherson State University*, vol. 9(1). pp. 160–164. Available at: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09-1/36.pdf (Accessed: August 22, 2024).
2. Derzhstat Ukrainy – The State Statistics Service of Ukraine. (2011). *Kody vydu ekonomichnoi diialnosti za KVED* [The codes of types of economic activity according to NACE]. Ukrstat. Available at: <https://kved.ukrstat.gov.u> (Accessed: August 22, 2024).
3. Kostiuk U. Z., Savchuk T. V., & Khoma S.V. (2021). *Oblik na pidpriemstvakh restorannoho hospodarstva: Teoretychnyi aspect* [Accounting at restaurants: The theoretical aspect]. *Prychornomorski Ekonomichni Studii – Black Sea Economic Studios*, vol. 6. pp. 144–148. DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.63-22>. (Accessed: August 22, 2024).

4. Levytska I. V., Klymchuk A. O., & Zakharova S. H. (2023). Opodatkuvannia pidpriemstv v konteksti povoiennoho stymuliuvannia ekonomichnoho rozvytku Ukrainy [The taxation of enterprises in the context of post-war stimulation of the economic development of Ukraine]. *Akademichnyi ohliad – The Academic Review*, vol. 2(59), pp. 143–154. DOI: <https://doi.org/10.32342/2074-5354-2023-2-59-10> (Accessed: August 22, 2024).

5. Matviichuk N. M., Tesliuk S. A., Ploskina A., & Pysarchuk D. (2023). Reformuvannia sproshchenoi systemy opodatkuvannia v umovakh voiennoho stanu [The reformation of the simplified system of taxation in the conditions of the war period]. *Ekonomichnyi chasopys Volynskoho natsionalnogo universytetu imeni Lesi Ukrainky – The Economic Journal of the Volyn National University named after Lesya Ukrainka*, vol. 2, pp. 29–36. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-02-29-36> (Accessed: August 22, 2024).

6. Melen O. V. (2017). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku hotelno-restorannoho biznesu: Teoretychni aspekty [The organization of accounting processes of hotel and restaurant business: Theoretical aspects]. *Skhidna Yevropa: Ekonomika, biznes ta upravlinnia – Eastern Europe: Economics, Business, and Management*, vol. 6(11), pp. 324–328. Available at: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/11_2017/63.pdf (Accessed: August 22, 2024).

7. Novak N. H., & Bashynska I. O. (2018). Osoblyvosti obliku u hotelno-restorannomu biznesi [The specifications of hotel and restaurant business accounting]. *Ekonomika, finansy i pravo – Economics, Finances, and Law*, vol. 6, pp. 17–19. Available at: <http://dspace.opu.ua/jspui/handle/123456789/7822> (Accessed: August 22, 2024).

8. Parfeniuk T. V., & Yastrubskiy M. I. (2022). Osoblyvosti zastosuvannia sproshchenoi systemy opodatkuvannia v Ukraini v umovakh voiennoho chasu [The specifications of using a simplified system of taxation in Ukraine in the conditions of the war period]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economics and Society*, vol. 44, pp. 1–7. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-27> (Accessed: August 22, 2024).

9. Podatkovi kodeks Ukrainy – The Tax Code of Ukraine. Article 292, Poriadok vyznachennia dokhodiv ta yikh sklad dlia platnykiv yedynoho podatku pershoi – tretoi hrup [The Order of determining profits and their structure for taxpayers of the single tax from first – third groups]. The State Tax Service of Ukraine. Available at: <https://tax.gov.ua/nk/rozdil-xiv--spetsialni-podat/edynyi-podatok> (Accessed: August 22, 2024).

10. Verkhovna Rada Ukrainy. (2024). Pro tovarystva z obmezhenoiu ta dodatkovoiu vidpovidalnistiu [About limited liability and additional liability companies], Zakon Ukrainy vid 08.03.2024, № 2275-VIII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text>. (Accessed: August 22, 2024).

11. Chynchyk A. A. (2021). Podatkova polityka ta mekhanizm yii formuvannia i realizatsii [The tax politics and mechanisms of its formation and realization]. *Intelekt XXI – Intellect XXI*, vol. 1, pp. 68–71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2021-1.13> (Accessed: August 22, 2024).

12. Yarmolitska O. V. (2023). Vplyv osoblyvostei obliku i opodatkuvannia na upravlinnia diialnistiu zakladiv (pidpriemstv) restorannoho hospodarstva [The influence of accounting specifications and taxation on the management of activity of establishments (enterprises) in the restaurant industry]. *Ekonomika i upravlinnia: Zbirnyk naukovykh prats – Economics and Management: A Collection of Scientific Works*, vol. 54, pp. 87–95. DOI: <https://doi.org/10.32703/2664-2964-2023-54-87-95> (Accessed: August 22, 2024).