

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.4.84](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.4.84)

УДК 657:338.48

О. В. Лега,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID ID: 0000-0002-0989-8000*

Т. В. Мокієнко,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID ID: 0000-0003-1344-4981*

Т. Б. Прийдак,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID ID: 0000-0002-9257-0419*

О. В. Сіренко,

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю, Полтавська
державна аграрна академія
ORCID ID: 0000-0003-4875-308X*

Л. В. Яловега,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID ID: 0000-0003-4875-308X*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

O. Leha,

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

T. Mokiienko,

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

T. Priydak

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

O. Sirenko,

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

L. Yloveha,

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF TOURIST ACTIVITY IN UKRAINE

У статті висвітлено особливості обліку туристичної діяльності, що здійснюється суб'єктами господарювання на території України. Наголошено на важливості дослідження обраної тематики в світлі зростання кількості суб'єктів туристичної діяльності в Україні за 2017-2019 роки. Розглянуто питання ліцензування туристичної діяльності. Класифіковано учасників відносин, що виникають в процесі здійснення туристичної діяльності. Досліджено порядок формування туристичного продукту і визначено особливості формування його собівартості. Приділено увагу формуванню договірних відносин та їх документальному оформленню. Окреслено облікові аспекти здійснення туристичної діяльності та порядок відображення операцій з нею на рахунках бухгалтерського обліку. Наведено особливості формування фінансового результату у туроператора та тур агента. Розглянуто порядок оподаткування туроператорів та особливості виникнення податкового зобов'язання з ПДВ.

Tourism is primarily an economic category, since it is directly related to the sale of services to tourists, the income generation from this activity, the creation of jobs. Today tourism is one of the leading export sectors of the economy around the world, conceding in incomes, perhaps, only to the oil industry. Tourism has a great influence on the formation of the gross revenue, creates a large number of additional jobs, and provides employment for the population in many countries. Tourism has become a certain catalyst for social and economical development, since it has the great importance for such economic sectors as communications, transport, construction, production of consumer goods, agriculture and others.

Tourist activities are aimed primarily at the sale of a tourist product that is the object of such activities. Tourist product - an orderly purposeful set of tourist services, works and goods, consisting of at least two or more single or multiple tourist services, works, goods and means of supply, other tourist resources, sufficient to meet the needs of tourists in the process and for tourism. The tourist product (tour package) has a service life over than 24 hours and / or includes overnight stay (accommodation) and relocation services (transportation). The tourist product (tour package) is offered at the general price including all provided services and all expenses, and its consumer properties correspond to conditions of the contract.

The article highlights the features of accounting for tourist activities carried out by business entities on the territory of Ukraine. The importance of researching the selected topic was emphasized in the light of the growth in the number of subjects of tourist activity in Ukraine in 2017-2019.

The issues of licensing of tourist activity are considered. The participants of relations arising in the process of carrying out tourist activities have been classified. The procedure for the formation of a tourist product is researched and the features of the formation of its cost are determined. Attention is paid to the formation of contractual relations and their documentary registration. The accounting aspects of the implementation of tourist activity and the procedure for reflecting its transactions on the accounts have been determined. The features of the formation of the financial result of a tour operator and a tour agent are given. The procedure for taxation of tour operators and the peculiarities of the tax liability for VAT are considered.

Ключові слова: туристична діяльність; туристичний продукт; туроператор; турагент; податок на додану вартість.

Key words: tourist activity; tourist product; tour operator; travel agent; value added tax.

Постановка проблеми. Ефективність діяльності господарських суб'єктів залежить від якості та достовірності інформації, що формується в процесі здійснення обліку та складання звітності. Різноманітність сфер господарювання в сучасному економічному середовищі досить велика, що потребує вивчення окремих галузей більш детально.

Незважаючи, на складні економіко-епідеміологічні умови в Україні, за 2019 рік в Україні витрати суб'єктів туристичної діяльності на послуги сторонніх організацій, що використовуються при виробництві

туристичного продукту зросли на 9,6 млрд грн. (у юридичних осіб) та на 33,1 млн грн. (у фізичних осіб-підприємців) [1].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розвиток туризму в Україні суттєво впливає на такі сектори економіки, як транспорт, торгівля, зв'язок, будівництво, сільське господарство, виробництво товарів народного споживання, і є одним із найбільш перспективних напрямів структурної перебудови економіки. Основним нормативним документом, що регламентує туристичну діяльність, є Закон України «Про туризм». Головним органом виконавчої влади у сфері туризму, діяльність якого спрямовує і координує Кабінет Міністрів України, є Державне агентство України з туризму та курортів.

Підприємства, установи та організації, незалежно від форм власності, фізичні особи здійснюють діяльність, пов'язану з наданням туристичних послуг, тільки за наявності ліцензії.

Ліцензуванню підлягають такі види туристичної діяльності:

- організація прийому та обслуговування іноземних туристів в Україні (іноземний туризм);
- організація прийому та обслуговування вітчизняних туристів в Україні (внутрішній туризм);
- організація зарубіжних поїздок за межі України (зарубіжний туризм);
- екскурсійна діяльність.

Питання обліку туристичної діяльності в Україні є досить актуальним з огляду на те, що кількість суб'єктів туристичної діяльності постійно зростає (табл. 1).

Таблиця 1.
Динаміка суб'єктів туристичної діяльності в Україні в 2017-2019 рр.

Показник	Роки			Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
	2017	2018	2019		
Кількість суб'єктів туристичної діяльності, од.	3469	4293	4664	1195	134,4
в т. ч.:					
юридичні особи - всього	1743	1833	1867	124	107,1
в т.ч.:					
туроператори	498	529	538	40	108,0
турагенти	1172	1243	1259	87	107,4
суб'єкти, що здійснюють екскурсійну діяльність	73	61	70	-3	95,9
ФОП - всього	1726	2460	2797	1071	162,1
в т.ч.:					
туроператори	X	X	X	X	X
турагенти	1630	2322	2644	1014	162,2
суб'єкти, що здійснюють екскурсійну діяльність	96	138	153	57	159,4

Джерело: Розроблено автором на підставі даних Державної служби статистики України

Так, за офіційними даними державної служби статистики України, кількість суб'єктів туристичної діяльності за 2017-2019 рр. зросла на 34,4%. При цьому кількість юридичних осіб, що функціонують в обраній галузі зросла на 71%, ФОП – на 62,1%. Найбільша кількість суб'єктів туристичної діяльності - це турагенти ФОП – 2644 одиниць у 2019 році.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей обліку та оподаткування туристичної діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу. Питання обліку туристичної діяльності перш за все необхідно розглядати з визначення учасників вибраних відносин та порядку формування основного продукту, що створюється та реалізується відповідними суб'єктами.

Перш за все учасники туристичної діяльності поділяються на споживачів туристичного продукту і суб'єктів туристичної діяльності, що показано на рисунку 1.

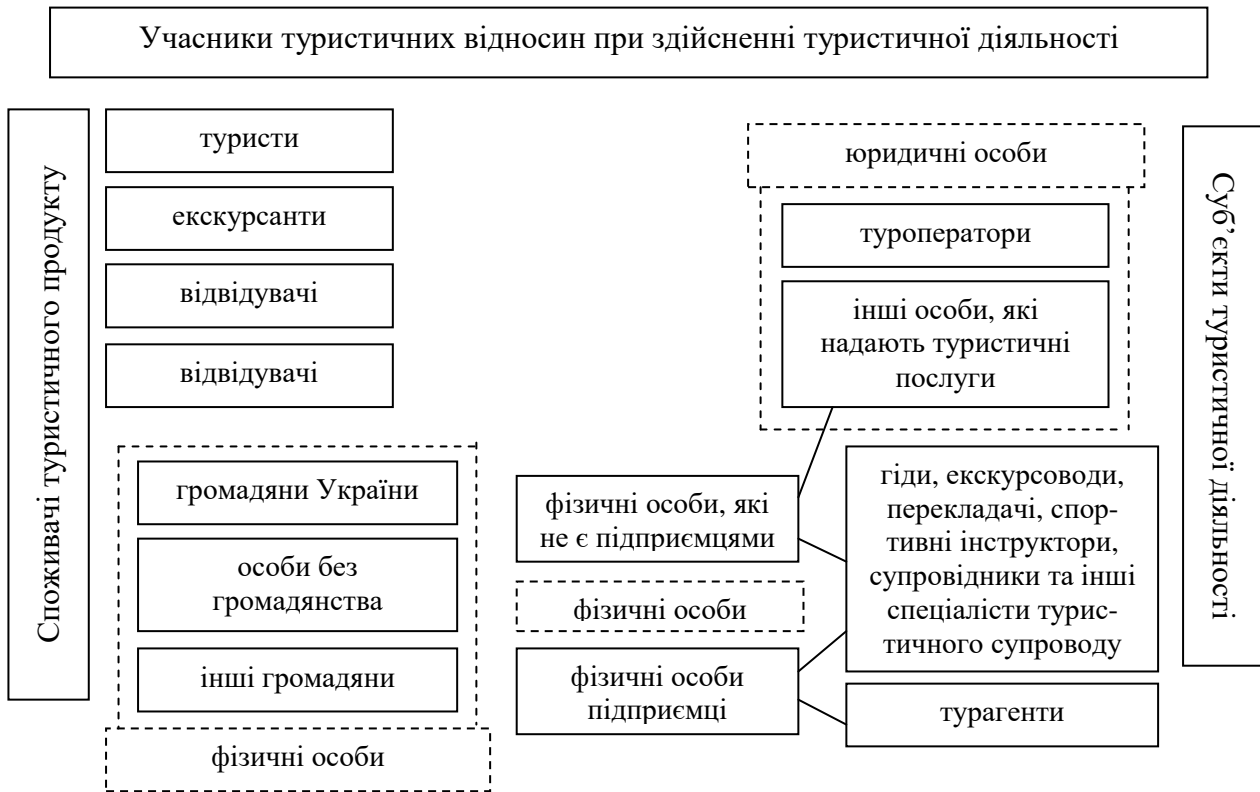


Рис. 1. Учасники відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності
 [розроблено авторами на основі 2, с. 9]

Всі суб'єкти туристичної діяльності, незважаючи на те, який вид туризму вони представляють, ведуть бухгалтерський облік, в якому існують чіткі відмінності від суб'єктів інших видів економічної діяльності. Існують також відмінності обліку у туроператорів і турагентів, що обумовлено їхньою діяльністю (рис. 2).

Туристичний продукт - попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менш, ніж дві такі послуги, що реалізуються або пропонуються для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Якщо розглядати туристичні послуги більш детально, то їх можна поділити на дві групи:

1) характерні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам.

2) супутні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам. Це залишкова категорія, що містить товари й послуги, котрі в окремих країнах визначені як специфічні для туризму, але за міжнародною класифікацією не ввійшли до цієї категорії.

Саме зазначені послуги формують вартість туристичного продукту і вираховуються під час визначення бази оподаткування ПДВ у туроператора.

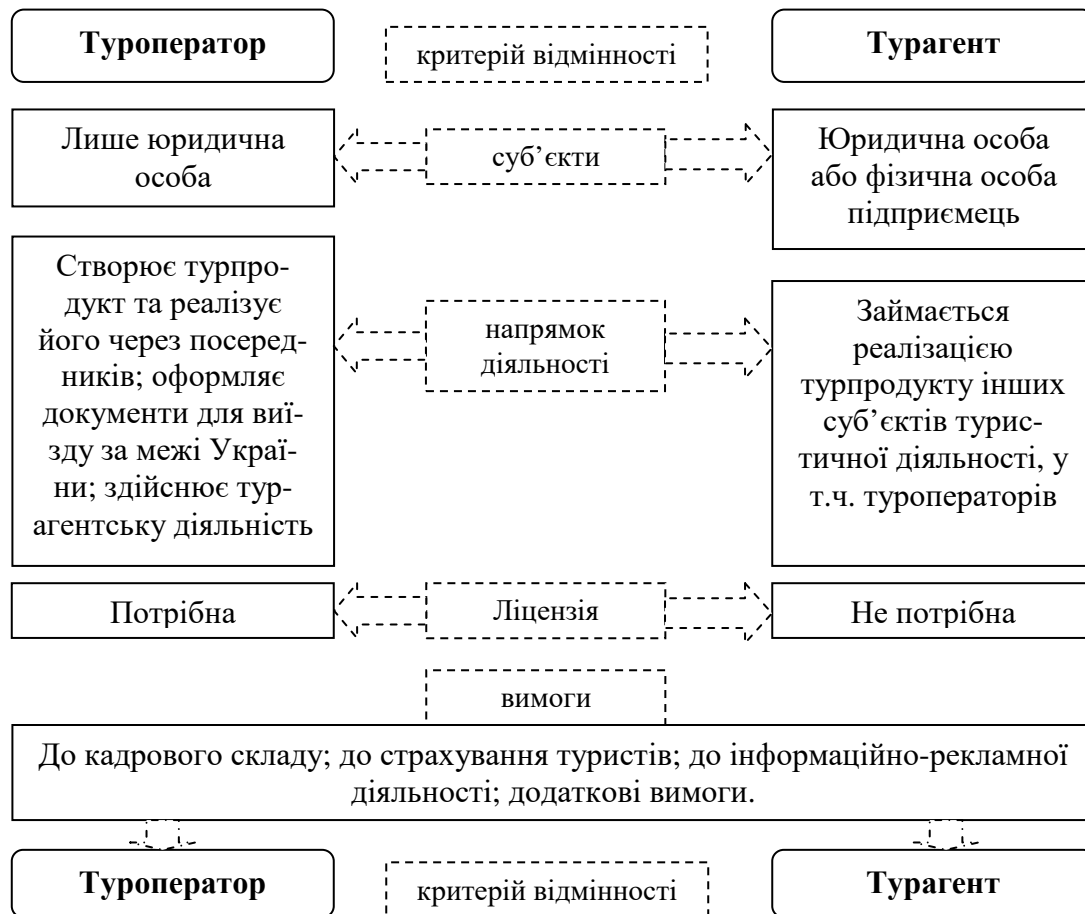


Рис. 2. Відмінності туроператора та турагента

Для більш якісного розуміння порядку формування туристичного продукту, розглянемо рисунок 3.

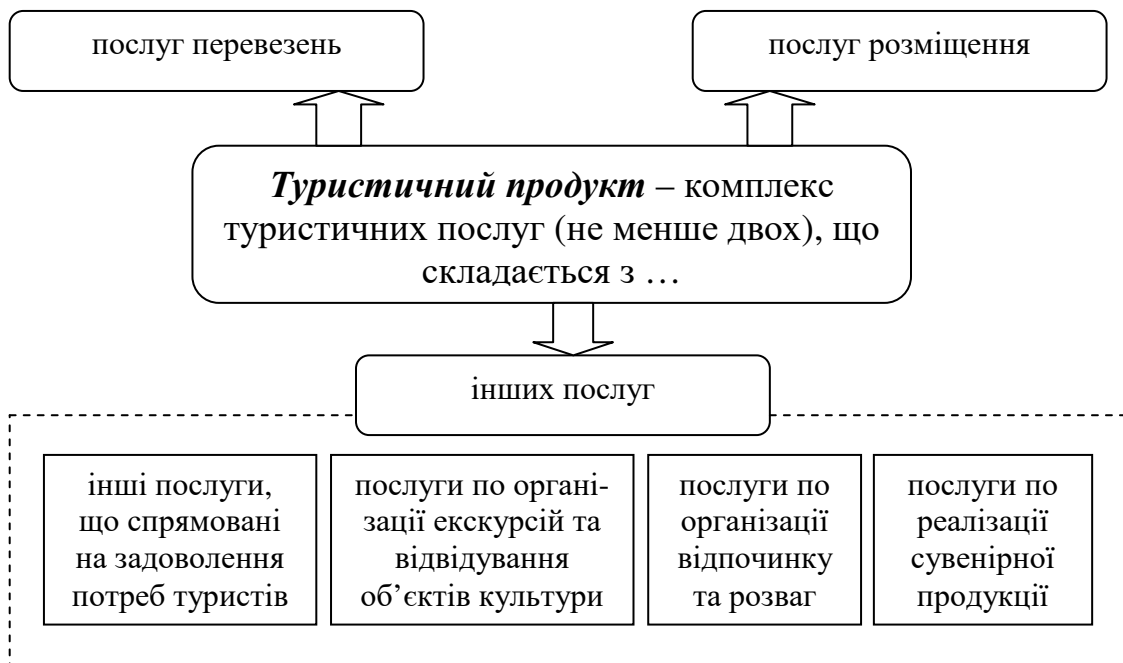


Рис. 3. Порядок формування туристичного продукту
Джерело: Розроблено автором на основі [3]



Рис. 4. Відмінність понять «туropератор» і «турагент»

Реалізація туристичного продукту туроператором починається з оформлення договірних взаємовідносин між замовником (у випадку прямого продажу) та туристичним агентом (у випадку продажу через посередника). У залежності від способу реалізації туристичного продукту використовуються різні первинні документи. Так, якщо замовником є юридична особа, то у разі попередньої оплати туроператор оформляє рахунок-фактуру.

Підтвердженням оплати є банківська виписка (при безготівковому розрахунку), фіскальний чек, прибутковий касовий ордер (при готівковому розрахунку). Перед початком подорожі туроператор передає замовнику ваучер, транспортні квитки, страхові поліси та інші документи, необхідні для споживання туристичного продукту. Підставою для нарахування доходу є підписаний обома сторонами акт про туристичне обслуговування, який оформляється після завершення туристичного обслуговування.

Розглянемо порядок документального оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора. При цьому існує можливість організації договірних відносин безпосередньо з клієнтом (табл. 2) та за участю партнерів (табл. 3).

Таблиця 2.

Документальне оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора безпосередньо з клієнтом

Види договорів	Договір надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Посередницький договір на придбання туристичних послуг
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок фактура з визначеним у ньому розміром винагороди туроператора	Рахунок фактура з визначеним у ньому розміром винагороди туроператора
Підтвердження оплати	Банківська виписка (безготівковий розрахунок), фіскальний чек, прибутковий касовий ордер (готівковий розрахунок)		
Надання документів для споживання туристичних послуг	Ваучер, страховий поліс, транспортні квитки тощо		
Отримання послуг (товарів)	Акт наданих послуг (за відсутності – бухгалтерська довідка)	Акт-звіт турагента про реалізацію послуг через туроператора	Акт-звіт туроператора про придбання послуг на користь довірителя

Джерело: [2, с. 90]

З метою формування туристичного продукту туроператор з партнерами укладає договір, у залежності від цивільно-правової форми якого й визначається порядок документального оформлення розрахунків з формування туристичного продукту. Слід звернути увагу, що окремі туристичні послуги (наприклад, екскурсійні) можуть надаватися фізичними особами - не підприємцями. У такому разі туроператор укладає з ними договір підряду на надання послуг.

Таблиця 3.

Документальне оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора безпосередньо з партнерами

Види договорів	Договір надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Договір підряду	Договір купівлі-продажу (для товарів)
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок-фактура з визначеним у ньому розміром винагороди туроператора	Договір	Рахунок-фактура
Підтвердження оплати	Безготівковий розрахунок - платіжне доручення, банківська виписка (при безготівковому розрахунку) Готівковий розрахунок - звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт з підтверджуючим документом на оплату (фіскальний чек, квитанція з банку, корінець до прибуткового касового ордеру). За договором підряду оплата проводиться видатковим касовим ордером			
Отримання документів на споживання туристичних послуг	Санаторно-курортна путівка, транспортний квиток тощо		Не надають	
Отримання послуг (товарів)	Акт наданих послуг	Акт-звіт туроператора про реалізацію послуг	Акт наданих послуг	Накладна

Джерело: [2, с. 92]

Говорячи про облік туристичної діяльності, важливо правильно формувати собівартість туристичного продукту. Собівартість реалізованого туристичного продукту включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати (рисунок 5).

Слід відмітити, що для обліку виробничої собівартості продукції використовують активні рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». Разом з тим загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використання бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності тощо). Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

По відношенню до діючих норм всі витрати, які не включаються до собівартості турпродукту, групуються в розрізі встановлених норм, що діють на початок поточного місяця, і за відхиленнями від діючих норм, що виникли в процесі формування турпродукту. Такий розподіл витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат туристської організації.

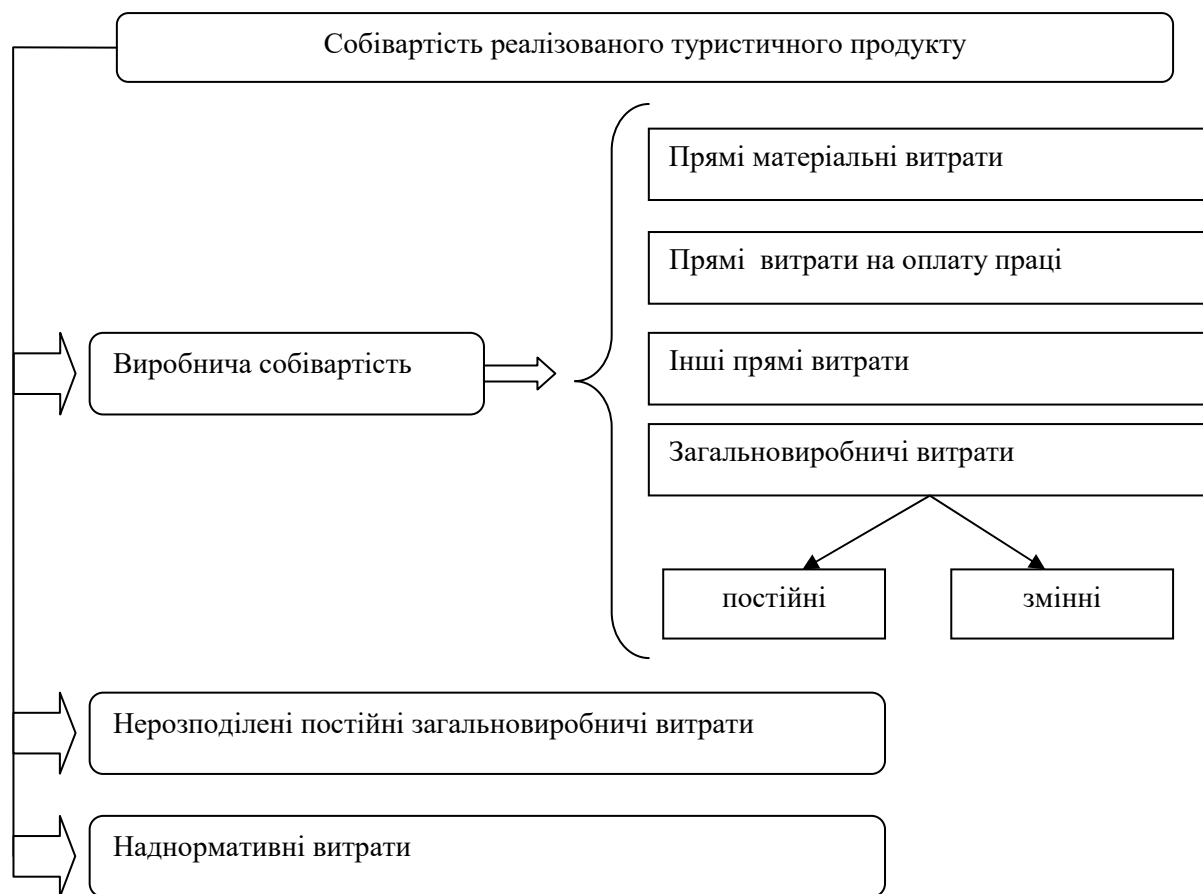


Рис. 5. Структура собівартості реалізованого туристичного продукту

Джерело: Розроблено автором на основі [4]

Бухгалтерський облік витрат суб'єкта туристичної діяльності, які виникають у ході його основної діяльності, здійснюється на рахунках, поданих у таблиці 4.

Таблиця 4.
Облік видів витрат суб'єкта туристичної діяльності

Види витрат	Рахунок обліку	Обороти по дебету в кореспонденції з кредитом рахунків	Обороти по кредиту в кореспонденції з дебетом рахунків
Прямі виробничі витрати	23 «Виробництво»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68, 91 та інші	903 - собівартість турпродукту по факту реалізації туристичного продукту
Загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68 та інші	23 - розподілені загальновиробничі витрати 903 - нерозподілені загальновиробничі витрати
Адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати наприкінці звітного періоду
Витрати на збут	93 «Витрати на збут»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати наприкінці звітного періоду
Інші операційні витрати	94 «Інші операційні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати наприкінці звітного періоду

Джерело: Розроблено автором на основі [2]

Найбільшу питому вагу у собівартості туристичного продукту займають саме прямі витрати, тому можна розглянути їх класифікацію більш детально. Так, до прямих витрат на виробництво туристичного продукту належать:

- 1) витрати на придбання туристичних послуг для формування туристичного продукту, зокрема:
 - витрати на розміщення та проживання туристів;
 - вартість транспортного обслуговування;
 - вартість харчування туристів; - вартість екскурсійного обслуговування;
 - вартість обслуговування гідами-перекладачами;
 - вартість оформлення візових документів тощо.
- 2) матеріальні витрати (картографічне, сувенірне забезпечення тощо).
- 3) витрати на оплату праці супроводжуючих, керівників групи, витрати на їх відрядження.
- 4) відрахування від заробітної плати на соціальні заходи супроводжуючих, керівників групи.
- 5) амортизація виробничих основних засобів (наприклад автобусу, що здійснює транспортні перевезення туристів).

б) інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з формуванням туристичного продукту.

Слід зазначити, що Сумою витрат на придбання (створення) турпродукту є оборот за кредитом рахунку 23 «Виробництво».

Дохід, пов'язаний із наданням туристичних послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції, що визначено в п.10-14 П(С)БО 15 «Дохід» [5].

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг провадиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає лише ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Спосіб визначення ступеня завершеності послуг встановлюється обліковою політикою підприємства (п. 25.1 П(С)БО 15). Собівартість наданих послуг визначається в порядку, встановленому П(С)БО 16 «Витрати» [6]. Причому витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені (п. 7 ПБО 16). Тобто в момент визнання доходу від реалізації послуг визнається також собівартість цих послуг у складі витрат.

При відображенні в бухгалтерському обліку турагента операцій з продажу турпродукту не має значення, коли саме відбувається споживання покупцем туристичної послуги, оскільки турагент є тільки посередником і надає послуги з реалізації «чужого» турпродукту, за що й отримує агентську винагороду.

При виконанні агентського договору у турагента виникає оборот з реалізації на суму його агентської винагороди, яка є доходом від надання послуг. У бухгалтерському обліку доходи посередника визнаються за фактом виконання агентом договірних зобов'язань перед поручником. Виконання зобов'язань підтверджується звітом агента. Відображається дохід агента по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Вартість реалізованого туристичного продукту відображається у складі виручки від надання послуг (по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»). Потім сума коштів, що належить туроператору, відображається у складі коштів, які підлягають вирахуванню з доходу (по дебету субрахунка 704 «Вирахування з доходу»).

Розглянемо на прикладах порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій по наданню туристичних послуг.

Для початку відобразимо кореспонденцію рахунків у тур агента (табл. 5).

Приклад 1. Турагентство на підставі агентської угоди з туроператором реалізувало туристу путівку (ваучер) на тур по Україні вартістю 15000 грн. З оплати, що надійшла від туриста, турагентство згідно з умовами агентського договору утримало свою винагороду в розмірі 8% (1200 грн, у т.ч. ПДВ - 200 грн). Решту коштів за тур перерахувало туроператорові. Також турагентство від свого імені попередньо надало туристові інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру вартістю 300 грн, у т.ч. ПДВ - 50 грн. Припустімо, собівартість таких послуг становила 70 грн.

Таблиця 5.
Кореспонденція рахунків по наданню туристичних послуг у турагента

Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Надано туристові інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру	361	703	300
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	50
Списано собівартість інформаційно-консультаційних послуг із підбору туру	903	23	70
Отримано від туриста готівкою оплату за інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру	301	361	300
Отримано від туриста передоплату за тур (путівку) на поточний рахунок у банку	311	681	15000
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на суму посередницької (агентської) винагороди турагента	643	641/ПДВ	200
Перераховано туроператорові оплату за турпродукт (за вирахуванням винагороди турагента) (15000 грн – 1200 грн = 13800 грн)	377	311	13800
Отримано ваучер від туроператора	025	-	15000
Передано ваучер туристові	-	025	15000
Відображено дохід від реалізації ваучера (на дату завершення туру)	361	703	15000
Відображено вирахування з доходу та заборгованість перед туроператором	704	685	15000
Відображено залік заборгованості з туристом	681	361	15000
Визнано дохід від надання посередницьких послуг (підписано з туроператором акт наданих послуг)	361	703	1200
Списано нараховані за передплатою податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	200
Відображено залік заборгованості з туроператором на суму агентської винагороди	685	361	1200
Відображено залік заборгованості на суму заборгованості перед туроператором	685	377	13800

Джерело: [7]

Облік реалізації турпродукту туроператором при здійсненні внутрішнього туризму можна представити у вигляді наступної кореспонденції рахунків (табл. 6).

Приклад 2. До вартості туру включені послуги пансіонату (проживання з харчуванням) у сумі 16000 грн. (ПДВ – 2666,7 грн.) та екскурсійне обслуговування в сумі 500 грн. (ПДВ – 83,3 грн.). Тур реалізований фізичній особі за ціною 22000 грн. Націнка туроператора - 5500 грн. (ПДВ – 916,7 грн.).

Таблиця 6.

Кореспонденція рахунків по наданню туристичних послуг у туроператора

Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Оплачені послуги пансіонату	371	311	16000
Оплачена вартість екскурсійного обслуговування	371	311	500
Отримана плата від покупця в касу	301	681	22000
Нараховані податкові зобов'язання на суму винагороди (різниці)	643	641	916,7
Реалізований тур покупцеві (виданий ваучер)	681	703	22000
Відображена сума ПДВ	703	643	916,7
Списана вартість послуг пансіонату	23	371	16000
Списана вартість екскурсійних послуг	23	371	500
Списана собівартість реалізованого турпродукту	903	23	16500
Фінансовий результат	791	903	16500
Відображений фінансовий результат	703	791	21083,3

Джерело: Розроблено автором на основі [8]

Понесені витрати туристичної фірми та отримані доходи списуються на фінансові результати – рахунок 79 «Фінансові результати». По-різному формується прибуток туроператора і турагента:

– у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення;

– у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту [9].

При в'їзному туризмі туроператор реалізує тури іноземним туристам за інвалюту. Операції в інвалюті при первісному визнанні відображають за курсом НБУ на дату здійснення операції (п. 5 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [10], п. 6 Положення Правління НБУ № 496 [11]). Важливо відмітити, що при отриманні передоплати в іноземній валюті на дату зарахування вона буде обліковуватись на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Оскільки винагорода посередника є платою за надання посередницької послуги, податкові зобов'язання такого суб'єкта туристичної діяльності (якщо він зареєстрований як платник ПДВ) збільшуються за першою з подій: зарахування коштів в оплату послуги від замовника на банківський рахунок або до каси суб'єкта туристичної діяльності чи оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг. У цей момент слід скласти й податкову накладну [12].

Порядок оподаткування ПДВ туроператорської діяльності регламентується ст. 207 ПКУ [13]. Базою оподаткування ПДВ у туроператора, незалежно від виду туризму (внутрішній, в'їзний, виїзний), є сума винагороди (п. 207.2, 207.3 ПКУ), яка розраховується наступним чином (рис. 6):

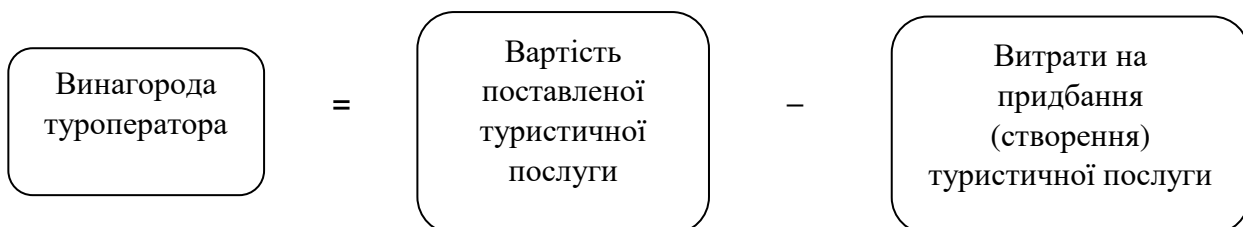


Рис. 6. Порядок визначення бази оподаткування ПДВ при здійсненні тур операторської діяльності

Джерело: Податковий кодекс України

Особливістю в формуванні сум ПДВ у туроператорів є те, що їх діяльність обкладається ПДВ за так званним маржинальним принципом - об'єктом оподаткування є лише винагорода. Відповідно, і в декларації з ПДВ (рядок 1.1) туроператор показує тільки суму своєї винагороди, а ось вартість турпродуктів у декларації по ПДВ не відображають.

На туроператорів правило «першої події» не поширюється. Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичної послуги (п. 207.6 ПКУ). Тому на дату отримання грошей (підписки) від туристів податкові зобов'язання з ПДВ у туроператора не виникають.

На відміну від туропреаторів, турагенти при нарахуванні ПДВ орієнтуються на загальне правило «першої події» з п. 187.1 ПКУ. Зазвичай вони утримують свою винагороду із суми коштів, яка надійшла від туристів за турпродукт. У такому разі ПДВ з винагороди потрібно нарахувати на дату надходження грошей від туристів [14].

В частині формування податку на прибуток, то слід відмітити, що туроператор - юридична особа, що перебуває на загальній системі оподаткування, у якого доходи за минулий звітний (податковий) рік не перевищують 20 млн грн, визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток за правилами бухгалтерського

обліку. У випадку, якщо туроператор має обсяг доходу більше 20 млн грн, він коригує фінансовий результат до оподаткування на різниці за загальними правилами, що визначені у розділі III Податкового кодексу України.

Таким чином, можна наразі відмітити, що для ефективного ведення обліку туристичної діяльності важливо дотримуватись діючих норм законодавства, особливо в частині правильності формування бази оподаткування, що дозволить уникнути штрафів.

Висновки. В сучасних умовах, ефективність функціонування суб'єктів туристичної діяльності залежить не тільки від сприятливої макроекономічної ситуації в країні, але й від здатності учасників відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності якісно вести облік та правильно формувати відповідну звітність. Розглянуті особливості обліку та оподаткування туристичної діяльності в Україні доводять, що на сьогодні існують важливі нюанси, особливо в оподаткуванні, на які необхідно звертати увагу і які потребують додаткового вивчення. Доведено, що при здійсненні бухгалтерського обліку та формуванні фінансового результату необхідно враховувати специфіку договірних відносин та особливості системи оподаткування, що застосовує той чи інший суб'єкт господарювання, що функціонує в сфері туризму.

Список літератури.

1. Туристична діяльність в Україні у 2019 році. Архів Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/tyr/tyr_dil/arch_ty_r_dil.htm (дата звернення: 24.02.2021).
2. Колісник Г.М., Гелей Л.О., Данканич Т.П. Бухгалтерський облік в туризмі: навчальний посібник. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2016. 140 с.
3. Закон України «Про туризм» від 15 вер. 1995 р. № 324/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 25.02.2021).
4. Сорокіна О.С., Шамсутдінова Ф.Ф. Аналіз собівартості туристського продукту та шляхи її зниження. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського*. 2012. Том. 25 (64). № 2. С. 144-155.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 25.02.2021).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 лис. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 25.02.2021).
7. Бухгалтерський та податковий облік у турагента. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2019. № 98. URL: <https://interbuh.com.ua/documents/oneanalytics/130074> (дата звернення: 23.02.2021).
8. Лісіца Т. Туристична діяльність: облік і оподаткування. *Вісник «Офіційно про податки»*. 2017. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005703-turistichna-diyalnist-oblik-ta-opodatkuvannya> (дата звернення: 23.02.2021).
9. Пилипенко С.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності туроператора і тур агента. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 26.2. С. 224-230.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10 серп. 2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 25.02.2021).
11. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів» від 12 лис. 2003 р. № 496. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1094-03#Text> (дата звернення: 25.02.2021).
12. Бондар В., Швець В.Г. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств туристичного бізнесу. *Молодий вчений*. 2017. № 11 (51). С. 1104-1107.
13. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.02.2021).
14. Здійснює туроператорську чи турагентську діяльність: що з ПДВ? URL: <https://news.dtk.ua/taxation/pdv/56722> (дата звернення: 24.02.2021).
15. Лєга О. В., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б., Сіренко О. В. Туристична діяльність: облік та оподаткування. *Achievements and prospects of modern scientific research. Abstracts of the 1st International scientific and practical conference*. Editorial EDULCP. Buenos Aires, Argentina. 2020. Pp. 605-610. URL: <https://sci-conf.com.ua/i-mezhdunarodnaya-nauchno-prakticheskaya-konferentsiya-achievements-and-prospects-of-modern-scientific-research-6-8-dekabr-2020-godabuenos-ajres-argentina-arhi>.

References.

1. State Statistics Service of Ukraine (2019), "Tourist activity in Ukraine in 2019", available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/tyr/tyr_dil/arch_ty_r_dil.htm (Accessed 24 february 2021).
2. Kolisnyk, H.M. Helej, L.O. and Dankanych, T.P. (2016), *Bukhhalters'kyj oblik v turyzmi: navchal'nyj posibnyk* [Accounting in tourism], Hoverla, Uzhhorod, Ukraine.
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1995), Law of Ukraine "About tourism", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80#Text> (Accessed 25 february 2021).
4. Sorokina, O.S. and Shamsutdinova, F.F. (2012), "Analysis of the cost of the tourist product and ways to reduce it", *Vcheni zapysky Tavrijs'koho natsional'noho universytetu im. V.I. Vernads'koho*, vol. 25 (64), no. 2, pp. 144-155.

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "National Accounting Standard 15 "Income", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> ((Accessed 25 february 2021).
6. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "National Accounting Standard 16 "Costs", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 25 february 2021).
7. Prokopenko, V. (2019), "Accounting and tax accounting with a travel agent", *Interactive accounting*, available at: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/130074> (Accessed 23 february 2021).
8. Lisitsia, T. (2017). "Tourist activity: accounting and taxation", *Visnyk "Ofitsijno pro podatky"*, available at: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005703-turistichna-diyalnist-oblik-ta-opodatkovannya> (Accessed 23 february 2021).
9. Pilipenko, S.M. (2016), "Organization of accounting for the activities of a tour operator and tour agent", *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 26.2, pp. 224-230.
10. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "National Accounting Standard 21 "The impact of changes in exchange rates", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (Accessed 25 february 2021).
11. National Bank of Ukraine (2003), "Resolution of the Board of the NBU "On approval of the Regulations on the establishment of the official exchange rate of hryvnia to foreign currencies and the exchange rate of bank metals", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1094-03#Text> (Accessed 25 february 2021).
12. Bondar, V. and Shvets, V.G. (2017). "Organization of accounting for tourism businesses", *Molodyj vchenyj*, vol. 11 (51), pp. 1104-1107.
13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 25 february 2021).
14. Debet-Kredyt (2019), "Do you carry out tour operator or travel agency activities: what about VAT?", [Online], available at: <https://news.dtk.ua/taxation/pdv/56722> (Accessed 24 february 2021).
15. Leha, O. V. Yaloveha, L. V. Pryjdak, T. B. and Sirenko, O. V. (2020), "Tourist activity: accounting and taxation", *Achievements and prospects of modern scientific research. Abstracts of the 1st International scientific and practical conference*, Editorial EDULCP. Buenos Aires, Argentina, pp. 605-610, available at: <https://sci-conf.com.ua/i-mezhdunarodnaya-nauchno-prakticheskaya-konferentsiyaachievements-and-prospects-of-modern-scientific-research-6-8-dekabrya-2020-godabuenos-ajres-argentina-arhi> (Accessed 25 february 2021).

Стаття надійшла до редакції 12.04.2021 р.