

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.4.86](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.4.86)

УДК 338.48

*А. В. Кравченко,  
к. е. н., доцент кафедри туризму,  
Національний педагогічний університет імені М.П. Драгоманова  
ORCID ID: 0000-0002-8305-5554*

## **ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

*A. Kravchenko  
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of tourism ,  
National Pedagogical University. M.P. Dragomanova*

### **FEATURES OF TAXATION OF TOURIST ACTIVITIES IN UKRAINE**

*В статті розглянуто особливості системи оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в галузі туризму. Зокрема вплив податку на додану вартість на діяльність суб'єктів підприємництва в туризмі при обчисленні бази оподаткування в процесі їх господарської діяльності через механізм формування і погашення податкового кредиту. Визначено можливі варіанти нарахування податкових зобов'язань за постачання кожного окремого туристичного продукту для туроператора. Розглянуто особливості визначення податкового кредиту для суб'єктів туристичного бізнесу. Проаналізовано загальну та спрощену систему оподаткування. Наведені переваги спрощеної системи оподаткування для суб'єктів туристичного бізнесу. Запропоновано найбільш прийнятний варіант системи оподаткування для фізичних осіб підприємців працюючих в сфері туризму.*

*The article considers the peculiarities of the system of taxation of business entities in the field of tourism. In particular, the impact of value added tax on the activities of business entities in tourism in calculating the tax base in the course of their business activities through the mechanism of formation and repayment of the tax credit. Possible options for charging tax liabilities for the supply of each individual tourist product for the tour operator are identified. The peculiarities of determining the tax credit for tourism businesses are considered. The general and simplified taxation system is analyzed. The advantages of a simplified taxation system for tourism businesses are presented. The most acceptable variant of the taxation system for natural persons-entrepreneurs working in the field of tourism is offered.*

*As the procedure for forming tax liabilities of a tour operator is different from the generally accepted ones, the rules for forming a tax credit are also special. They are listed in Article 207 of the Tax Code of Ukraine.*

*The first feature is that the amount of VAT paid when purchasing goods or services, which actually form the cost of the tourist product (accommodation of tourists in hotels, the cost of transportation, organization of excursions), are not included in the tax credit and the tax base of the tour operator is not are included.*

*The second feature is that when purchasing goods and services that are not included in the cost of the tourist product (payment for electricity and heating of office space, rent, purchase of stationery,*

etc.), the right to a tax credit from the tour operator arises on the date of receipt of such goods or services, which is confirmed by a tax invoice.

It is quite important that the VAT liability of the tour operator in the supply of a tourist product arises on the date of execution of the relevant document certifying the fact of supply of a tourist product. Accordingly, on the date of receipt by the tour operator of the advance payment for the travel product, tax liabilities are not formed.

As for the taxation system, it should be chosen depending on the indicators of financial and economic activity of the business entity - tour operator. To do this, it is necessary to calculate the expected amounts of taxes for both tax options for actual or planned performance of the enterprise.

With regard to travel agents - individual entrepreneurs, the most acceptable tax option for them will be the third group of the simplified taxation system, but provided that the maximum amount of income does not exceed UAH 5 million. per calendar year.

**Ключові слова:** податки; туристична діяльність; туристичний оператор; туристичний агент; туристичний продукт; податок на додану вартість.

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

**Постановка проблеми.** Туризм на сьогодні є складною формою суспільного споживання специфічних послуг та товарів. В свою чергу туризм є джерелом доходу будь якої держави. Оподаткування туристичної діяльності має істотний вплив на добробут країни. Туристична діяльність, як і будь яка інша діяльність, підлягає оподаткуванню. В свою чергу оподаткування являє собою законодавчо врегульований процес встановлення та утримання податків у країні, визначення їхніх розмірів і ставок, а також порядок сплати нарахованих сум податків.

Чинне законодавство України пропонує суб'єктам туристичної діяльності дві системи оподаткування: загальну та спрощену систему. Загальна система передбачає сплату податку на прибуток та податку на додану вартість (ПДВ) та інших податків та зборів, які сплачуються відповідно до обраного виду діяльності. Спрощена система оподаткування представлена єдиним податком та трьома групами оподаткування.

При цьому сплата податків суб'єктами господарювання забезпечуючи формування доходів державного бюджету, одночасно справляє вплив на їх діяльність. Цей вплив пов'язаний використанням податків для регулювання діяльності їх платників, тобто з використанням регулюючої функції податків. Прояв регулюючої функції податків залежить від прийняття рішень з наступних питань. Це визначення: об'єкта оподаткування, ставок податків, термінів сплати податків, джерел сплати податків, надання пільг. [8,9]

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання застосування податків та системи оподаткування в діяльності суб'єктів туристичного підприємництва досліджені в роботах багатьох зарубіжних і вітчизняних науковців.

Зокрема серед зарубіжних вчених дослідників в сфері податків та оподаткування необхідно назвати Д. Вільяма, С.Л. Брю, К.Р. Макконела та А. Тейта. Серед вітчизняних науковців, які досліджували структуру податків та систему оподаткування суб'єктів туристичної діяльності слід відзначити А.М. Поддєрьогіна А.В. Діденко, А.І. Крисоватого, О.О. Любіцеву, С.В. Онишко, В.М. Опаріна, А.М., С.Л. Лондара та ін.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** В сучасних умовах господарювання визначення економічної суті ПДВ та порядку формування бази оподаткування туристичної діяльності потребує подальшого дослідження та вдосконалення.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є визначення прийнятої системи оподаткування суб'єктів туристичної діяльності та нарахування податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Туристична діяльність, згідно Закону України «Про туризм» - це діяльність юридичних та фізичних осіб, які створюють туристичний продукт, надають туристичні послуги (перевезення, тимчасового розміщення, харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування) чи здійснюють посередницьку діяльність із надання характерних та супутніх послуг, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства (туристи, екскурсанти, відвідувачі та інші), в інтересах яких здійснюється туристична діяльність [2]. Відповідно до суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність відносяться: туристичні оператор та туристичні агенти.

Туроператори - юридичні особи, створені згідно із чинним законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність. А турагенти - юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг [2].

Туроператор як юридична особа – підприємство, може обрати як загальну систему оподаткування так і третю групу спрощеної системи оподаткування.

У разі обрання спрощеної системи оподаткування, то відповідно до Податкового кодексу України ставка єдиного податку — 3 % доходу для платників ПДВ та 5 % доходу для неплатників ПДВ [2]. При цьому обсяг доходу такого суб'єкта господарювання протягом календарного року не повинен перевищувати 5 млн. грн.

Туроператорам на загальній системі оподаткування, які не є платниками ПДВ, потрібно враховувати те, що при досягненні загального обсягу оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, поставлених протягом останніх 12 календарних місяців, 1 млн. грн. (без урахування ПДВ) вони зобов'язані зареєструватися платниками ПДВ. Водночас туроператор, який не досяг цього обсягу, має право добровільно зареєструватися платником ПДВ [2].

Що стосується турагентів, які зареєстровані як юридичні особи, то вони мають можливість обирати ті самі варіанти системи оподаткування, що туроператори.

Якщо турагенти зареєстровані як фізичні особи підприємці (ФОП) то вони теж можуть обрати як загальну систему так і спрощену систему оподаткування.

Відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» з 01 січня 2021 року встановлено мінімальну заробітну плату у місячному розмірі: 6 000 гривень, з 01 грудня 2021 року — 6 500 гривень [3].

Прожитковий мінімум для працездатних осіб з 01 січня 2021 року — 2 270 гривень, з 01 липня — 2 379 гривень, з 01 грудня — 2 481 гривня.

Виходячи з приведених показників, суми податків та внесків для фізичних осіб — підприємців — платників єдиного податку у 2021 році складатимуть:

Для ФОП I групи єдиний податок становитиме 227 грн. тобто 10 % від прожиткового мінімуму для працездатних осіб станом на 01 січня 2021 року.

Для ФОП II групи єдиний податок — 1 200 гривень 20% — від мінімальної заробітної плати, встановленої Законом на 01 січня 2021 року [7].

У разі обрання турагентом-фізичною особою підприємцем загальної системи оподаткування необхідно сплачувати податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) за ставкою 18 % та 1,5 % військового збору із суми чистого оподаткованого доходу, тобто різниці між загальним оподаткованим доходом (виручкою від реалізації товарів, робіт або послуг у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з веденням господарської діяльності.

Для підприємців які є платниками податку на додану вартість (ПДВ) не включаються до витрат і доходу суми ПДВ, що входять до ціни придбаних або проданих товарів або послуг наголошується в Податковому кодексі України [2].

Окремо варто відзначити, що фізичні особи підприємці мають право надавати послуги лише іншим платникам єдиного податку. Але якщо турагент- фізична особа підприємець надає посередницькі послуги туроператорам або іншим суб'єктам туристичної діяльності, які найчастіше перебувають на загальній системі оподаткування, то в такому разі він не має права перебувати на другій групі платників єдиного податку. Переваги спрощеної системи оподаткування для турагентів наведені на рис. 1 [6].

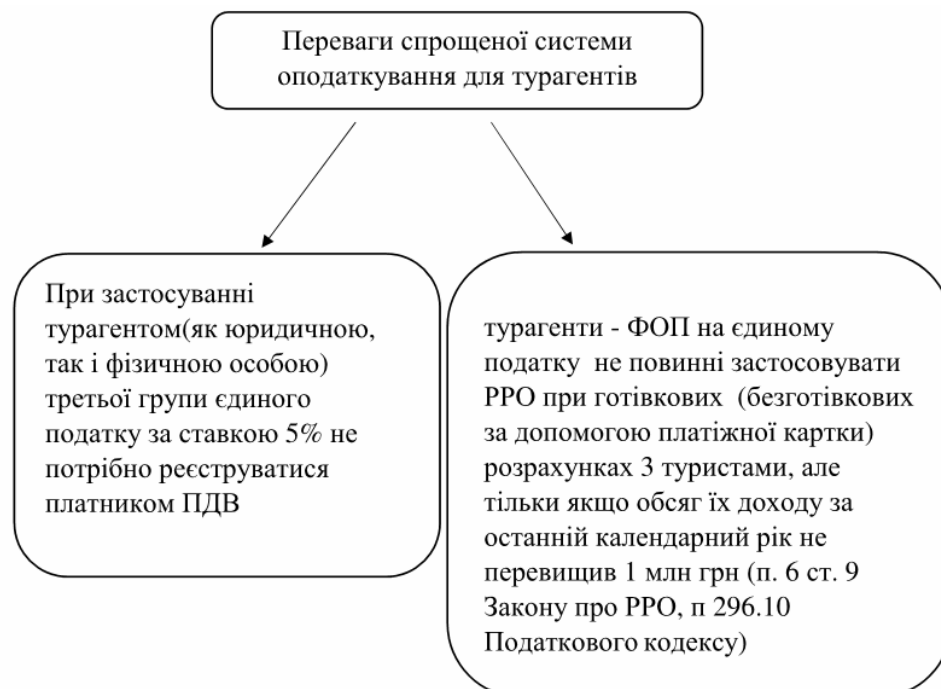


Рис. 1. Переваги спрощеної системи оподаткування для турагентів [6]

Розглянемо більш детально загальну систему оподаткування. Зокрема податок на додану вартість (ПДВ), який є одним із найпоширеніших і застосовується приблизно в 140 країнах світу. Серед європейських країн середня ставка ПДВ становить 20 %, тоді як у решті світу вона на п'ять пунктів нижче [1].

Положення Податкового кодексу України встановлюють особливий порядок оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) діяльності у туристичному бізнесі, який відрізняється від загальноприйнятого (рис. 2) [1].

Насамперед, слід враховувати те, що згідно з статтею 207 Податкового кодексу України, туристичний продукт, як комплекс туристичних послуг, з метою оподаткування розглядається як єдина послуга [2].



**Рис. 2. Порядок обчислення бази оподаткування ПДВ туроператора [1]**

А в Законі України "Про туризм" визначено, що туристичний продукт – це попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, що реалізується за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції) [3].

Тому в разі проведення операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту, призначеного для його споживання як на території України (внутрішній туризм) так й за її межами (міжнародний туризм), базою оподаткування є винагорода. І визначається ця винагорода як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок створення такого туристичного продукту.

Любіцева О.О. зазначає що туристичні послуги поділяються на основні (послуги розміщення, харчування, транспортне та екскурсійне обслуговування), додаткові (побутові, торгівельні, комунікативні, інформаційні, спортивно-оздоровчі, культурні ) та супутні (виробництво та реалізація сувенірів і туристичного спорядження, тощо) [10].

Проте в методиці розрахунку обсягів туристичної діяльності зазначено, що туристичні послуги поділяються на характерні та супутні. Характерні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротяться без їх реалізації туристам. Супутні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротяться без їх реалізації туристам [4].

Вказані послуги входять до вартості туристичного продукту і вираховуються під час визначення бази оподаткування ПДВ у туроператора. І не має значення, на яких умовах туроператор їх отримує від своїх постачальників - за прямими договорами чи агентськими.

Якщо послуги отримано від нерезидента й оплачуються в іноземній валюті, їх вартість визначають за правилами, передбаченими в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку [5]. Дане Положення регламентує наступні умови:

- за попередньою оплатою, перераховують виходячи з курсу Національного банку України, що встановлений на дату перерахування попередньої оплати нерезиденту;
- без попередньої оплати, перераховують виходячи з курсу Національного банку України, що встановлений на дату фактичного отримання послуг.

Проте суми ПДВ, сплачені або нараховані під час придбання товарів, послуг, які включаються до вартості туристичного продукту або туристичної послуги, не відносяться до податкового кредиту і не включаються до бази оподаткування туристичного оператора [2].

Оскільки винагорода, яку туроператор виплачує турагенту у разі постачання через нього туристичного продукту, на умовах дії агентської угоди, не включається до вартості туристичного продукту для обчислення ПДВ. Адже ця винагорода пов'язана тільки зі збутом туристичного продукту і буде віднесена до витрат на збут туроператора.

Для нарахування податкових зобов'язань за постачання кожного окремого туристичного продукту, туроператор може скористатись такою формулою [6]:

$$\text{ПЗ} = (\text{Сп} - \text{Ср}) \times 20 \% \quad (1)$$

Де: **ПЗ** – сума податкових зобов'язань з ПДВ, розрахована за кожним поставленим туристичним продуктом, грн;

**Сп** – сума, отримана від туриста (замовника) за проданий туристичний продукт (без урахування ПДВ, нарахованого туроператором із вартості своєї винагороди), грн;

**Ср** – собівартість туристичного продукту, до якого включаються характерні й супутні послуги (придбані як із ПДВ, так і без ПДВ) за вартістю з ПДВ, грн.

Іноді зручніше обчислити суму податку на додану вартість так званим "методом від зворотного"[6]. Тобто, якщо туроператор визначає одразу кінцеву вартість туристичного продукту з врахуванням своєї винагороди, то закладений податок на додану вартість можна розрахувати так:

$$\text{ПЗ} = (\text{Спзпдв} - \text{Ср}) / 6 \quad (2)$$

Де: **Спзпдв** – сума, отримана від туриста (замовника) за проданий туристичний продукт (включаючи ПДВ, нарахований туроператором із вартості своєї винагороди), грн.

А для того щоб знайти базу оподаткування ПДВ, туроператор може здійснити такий розрахунок [6]:

$$\text{ПЗ} = (\text{Спзпдв} - \text{Ср}) / 1,2 \quad (3)$$

Датою виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора під час постачання туристичного продукту або туристичної послуги, відповідно до статті 207 Податкового кодексу України, є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту або туристичної послуги [2]. Таким документом є акт наданих послуг, який як правило оформлюють, якщо туристичний продукт постачається через турагента. Дата постачання туристичної послуги обов'язково зазначається в договорі на туристичне обслуговування. В якому, відповідно до Закону України «Про туризм», зазначають також строк перебування у місці надання туристичних послуг із зазначенням дат початку та закінчення туристичного обслуговування [3].

**Висновки і пропозиції.** Оскільки процедура формування податкових зобов'язань у туроператора відмінна від загальноприйнятих, правила формування податкового кредиту теж особливі. Вони зазначені в статті 207 Податкового кодексу України [2].

Перша особливість полягає в тому, що суми ПДВ сплачені під час придбання товарів чи послуг, які власне й формують вартість туристичного продукту (проживання туристів в готелях, вартість транспортних перевезень, організація екскурсій), до податкового кредиту не відносяться та до бази оподаткування туристичного оператора не включаються.

Друга особливість полягає в тому, що при придбанні товарів та послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (оплата за електроенергію та опалення офісних приміщень, орендні платежі, придбання канцтоварів тощо), право на податковий кредит у туристичного оператора виникає на дату отримання таких товарів або послуг, що підтверджується податковою накладною.

Досить важливим є те, що податкові зобов'язання по ПДВ у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту виникають на дату оформлення відповідного документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту. Відповідно, на дату отримання туристичним оператором авансу за туристичний продукт податкові зобов'язання не формуються.

Щодо системи оподаткування, то її слід обирати, залежно від показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання -туроператора. Для цього необхідно розрахувати очікувані суми податків за обома варіантами оподаткування для фактичних або планових показників діяльності підприємства.

Стосовно турагентів — фізичних осіб підприємців найбільш прийнятним варіантом оподаткування для них буде третя група спрощеної системи оподаткування, але за умови, що граничний обсяг доходу не перевищуватиме 5 млн. грн. за календарний рік.

#### Список літератури.

1. “Туроператори: податковий облік” - ЛІГА - Закон, 2021, [Електронний ресурс], Режим доступу до ресурсу: [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ011179](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011179) (дата звернення 09.02.02021)

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, [Електронний ресурс], Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 11.02.02021)
3. Закон України “Про туризм” від 15 вересня 1995 року № 324/95-ВР,[Електронний ресурс], Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 13.02.02021)
4. Методика розрахунку обсягів туристичної діяльності, затверджена [наказом Державної туристичної адміністрації України, Державного комітету статистики України від 12.11.2003 р. № 142/394.](#) [Електронний ресурс] , Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 09.02.02021)
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене [наказом Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193](#) [Електронний ресурс] , Режим доступу до ресурсу: <https://dtk.com.ua> (дата звернення 13.02.02021)
6. Вісник “Офіційно про податки” [Електронний ресурс] , Режим доступу до ресурсу: <https://dtk.com.ua> (дата звернення 09.02.02021)
7. Закону України “Про Державний бюджет України на 2021 рік”, [Електронний ресурс], Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 09.02.02021)
8. Поддєрьогін А.М. “Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб’єктів підприємництва” / [Електронний ресурс], Режим доступу до ресурсу: <https://core.ac.uk/download/pdf/14714813.pdf> (дата звернення 26.02.2021).
9. Діденко А.В. “Система оподаткування туристичного бізнесу в Україні” /Економіка. Управління. Інновації. 2010. №1 (3).- С.236-245.
10. Любіцева О.О. Ринок туристичних послуг К.: Альтерпрес, 2002. - 436 с.

#### References.

1. ЛІНА Zakon (2021), “Tour operators: tax accounting”, available at: <https://bz.ligazakon.ua> (Accessed 9 February 2021).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 11 February 2021).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine “On Tourism”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 13 February 2021).
4. State Statistics Service of Ukraine (2003),“ Methodology for calculating the volume of tourist activity”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 9 February 2021).
5. Ministry of Finance of Ukraine, (2000) “Accounting Regulation (Standard) 21 “Impact of changes in exchange rates”, available at: <https://dtk.com.ua> (Accessed 13 February 2021).
6. Bulletin “Officially about taxes” (2021), available at: <https://dtk.com.ua> (Accessed February 2021).
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2021), The Law of Ukraine “On the State Budget of Ukraine for 2021”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 9 February 2021).
8. Poddier'ohin, A.M. (2021) “Value added tax and its impact on the activities of business entities”, available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/14714813.pdf> (Accessed 26 February 2021).
9. Didenko, A.V. (2010), “The system of taxation of the tourist business in Ukraine”, Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii, Vol.1 (3), pp. 236-245.
10. Liubitseva, O.O. (2002), Rynok turystychnykh posluh [Market of tourist services ], Al'terpres, Kyiv, Ukraine.

*Стаття надійшла до редакції 12.04.2021 р.*