

15. Сердюк Т.М. Реінжиніринг як запорука успіху. *Великі війни, великі трансформації: історична соціологія ХХ століття, 1914–2014* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 27–28 листопада 2014 р.) / уклад. А.А. Мельниченко, П.В. Кутуєв, А.О. Мігалуш. Київ : Політехніка, 2014. С. 316-317.

16. Троц І.В. Реінжиніринг або управління змінами на підприємстві. *Економіка і управління в умовах глобалізації* : матеріали ІІ міжнародної науково-практичної конференції (30 січня 2013 р.). Донецьк : Ноулідж, 2013. Т. 1. С. 283-286.

17. Турчак В.В., Погребняк С.О., Грушко В.В. Перспективи застосування реінжинірингу бізнес-процесів на підприємствах України. *Стратегічні питання світової науки – 2014* : матеріали Х міжнародної науково-практичної конференції (7-15 лютого 2014 р.). Перемишль : Nauka i studia, 2014. Т. 3 : Економічні науки. С. 47-50.

18. Хаммер М., Чампи Дж. Реінжиніринг корпорації. Манифест революції в бізнесі / пер. с англ. Ю.Е. Корнилович. Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2006. 287 с.

Юрченко Н.І.

*кандидат економічних наук, старший викладач,
старший викладач кафедри маркетингу
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Кадирус І.Г.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри маркетингу
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Безугла Л.С.

*кандидат наук з державного управління, доцент,
доцент кафедри маркетингу
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

ОСНОВНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ

Анотація

У статті проаналізовано питання актуальності системи оподаткування туристичної галузі в Україні. Визначено проблемні аспекти у договірних відносинах «туроператор – турагент». Розглянуто види оподаткування туристичної діяльності та сутність основних понять у сфері туристичної галузі, таких як «туристичний продукт», «туристична послуга», «туристичні агенти», «туристичні оператори». Виявлено особливості оподаткування туроператорської та турагентської діяльності. Розглянуто порядок визначення винагороди туроператора та туристичного агента задля оподаткування. Сформовано особливості оподаткування турагентської та туроператорської діяльності, які обумовлені характером туристичного продукту. Згруповано основні недоліки оподаткування туристичної галузі.

Вступ. Вчені-економісти вважають *туристичну галузь важливим напрямом розвитку* для інших секторів економіки (зокрема, інфраструктури, зв'язку, торгівлі, виробництва, охорони навколишнього середовища), що сприяє збільшенню кількості робочих місць, бази оподаткування та надходжень до бюджетів різних рівнів країни.

Система оподаткування України – це сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів [1].

Проблемні аспекти Податкового кодексу України щодо оподаткування туроператорської та турагентської діяльності, змушують переглянути договірні відносини «туроператор – турагент», які не виконують вимоги законодавства в туристичній галузі щодо посередницького статусу турагенту. Внесення змін до Податкового кодексу щодо оподаткування турагентів є необхідним для забезпечення позитивних тенденцій розвитку туристичного бізнесу України.

1. Функціонування туристичної галузі на законодавчому рівні

Згідно з оцінками Світової організації туризму туристичні країни одержують приблизно 10-25 % від загального податкового доходу за рахунок туристичного сектору. У деяких маленьких країнах, що спеціалізуються на туризмі, таких як о. Багами, більше 50% урядового доходу отримано від туристичного сектору. Чистий дохід туризму на Мальдівах складає 40% урядового доходу. Острів Маврикій приблизно 12-15% податкового доходу отримує безпосередньо й опосередковано за рахунок сектору туризму [1].

Важливим елементом розвитку та функціонування туризму є збереження навколишнього середовища. Часто ніякі належні стратегії управління природними ресурсами не формуються, особливо на початковій стадії розвитку туризму, а це загрожує екологічній безпеці. Регулювання в'їзду туристів та оподаткування є двома найпопулярнішими інструментами, що використовуються для вирішення проблем.

Податкова ставка повинна забезпечувати витрати уряду на підтримку навколишнього середовища, підтримку високих стандартів охорони здоров'я й харчування, але не повинна бути встановлена настільки високо, щоби перешкоджати споживанню продукту й прибуттю туристів до країни.

Туристичний продукт – це сукупність предметів споживання та неречових (наданих у формі послуг) споживчих вартостей, необхідних для задоволення потреб туриста, які виникають у період його туристичної подорожі.

Туристична послуга – це результат діяльності туристичного підприємства щодо задоволення відповідних потреб туристів [3].

До складу туристичних послуг учені-економісти відносять бронювання, оформлення документів, всі види перевезень, розміщення, харчування, екскурсії та атракції, медичний супровід і страхування, послуги гідів-перекладачів та інше забезпечення. Перелік послуг кожного туру різний та визначається програмою перебування. Туристична послуга є складовою туристичного продукту. Якщо туристична послуга може бути придбана й спожита тільки в місці її виробництва, то туристичний продукт може бути

придбаний за місцем проживання, але спожитий тільки на місці виробництва туристичних послуг.

Основні поняття у сфері туристичної галузі відображаються в Законі України «Про туризм» [11], де туристичні оператори (туроператори) та туристичні агенти (турагенти) є головними об'єктами туристичного середовища.

Згідно з чинним законодавством (Закон України «Про туризм», Господарський кодекс України тощо) права та обов'язки сторін за договорами на туристичне обслуговування визначаються загальними положеннями про агентський договір. Відповідно до агентського договору комерційний агент одержує агентську винагороду за посередницькі операції, здійснені ним в інтересах суб'єкта, якого він представляє, в розмірі, передбаченому договором. Саме ця винагорода має бути основою для визначення податкових зобов'язань по податку на прибуток та ПДВ.

Туристичні оператори – це юридичні особи, які створені відповідно до законодавства України. Головною діяльністю туроператорів є організація та забезпечення створення туристичного продукту. Також туроператор займається наданням і реалізацією різних туристичних послуг. У сферу діяльності туроператора входить також посередницька діяльність із надання різноманітних послуг від осіб, які мають ліцензію на туроператорську діяльність [4].

Туристичні агенти – це юридичні та фізичні особи, які займаються посередницькою діяльністю з реалізації туристичного продукту туроператорів, а також різних туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності. Їх головна мета полягає у виконанні посередницької діяльності з реалізації різних послуг, які в установленому порядку отримали ліцензії на туристичну діяльність [5].

Слід зазначити, що особливості оподаткування туроператорської та турагентської діяльності обумовлені такими аспектами:

- туристичний продукт формується за межами території України й споживається за її межами;
- туристичний продукт формується в межах території України, але споживається за її межами;
- туристичний продукт формується та споживається в межах території України.

Розглянемо визначення винагороди туроператора та туристичного агента задля оподаткування (табл. 1).

Діяльність туристичних агентств здійснюється на підставі договорів, доручень або агентських угод, які чинною редакцією Цивільного кодексу України не передбачені, однак набули досить великого поширення через свою універсальність. Агентські угоди фактично охоплюють відносини, які регульовані договорами та дорученнями, а також певною мірою «перекривають» ці договори. У зв'язку з відсутністю законодавчого визначення агентських угод в Україні у разі виникнення господарських спорів агентські угоди класифікуються господарськими судами або як комісійні договори, або як договори-доручення залежно від істотних умов таких договорів.

Агентська угода – це договір, за яким одна сторона (агент) зобов’язується за винагороду здійснювати за дорученням іншої сторони (принципала) юридичні та інші дії від свого імені, але за рахунок принципала або від імені та за рахунок принципала. При цьому вибір, від імені кого агент здійснюватиме відповідні дії, залежить від угоди сторін, а якщо це не визначене в договорі, то на розсуд самого агента. Головним фактором, що визначає посередницькі функції агента, є здійснення ним дій за рахунок і в інтересах принципала.

Таблиця 1

**Порядок визначення винагороди туроператора
та туристичного агента задля оподаткування**

Суб’єкт туристичної діяльності	Порядок визначення винагороди
Постачання туристичного продукту здійснюється туроператором без посередників, туристичний продукт може споживатися як на території України, так і за її межами.	Різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги).
Туристичний оператор здійснює посередницьку діяльність на території України з укладання договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб’єктами туристичної діяльності.	Винагорода, яка нараховується (виплачується) йому таким іноземним суб’єктом туристичної діяльності, зокрема, шляхом надання права самостійно утримувати належну такому туроператору суму винагороди з коштів, сплачених замовником (споживачем) туристичних послуг.
Туристичний агент.	Винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, зокрема, за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту (туристичної послуги).

Існують два варіанти щодо укладення таких договорів у межах туристичної діяльності:

– принципал виступає «виробником» туристичних послуг, тобто є організацією, що забезпечує прийом туристів, яка доручає посереднику здійснювати інформаційно-рекламну діяльність та продаж туристичного продукту (посередницьку винагороду або виплачує агентству безпосередньо принципал, або утримують з виручки від продажу туристичних послуг кінцевому покупцю; така ситуація може виникати в разі продажу стандартизованого туристичного продукту (стандартні тури); відмінною ознакою агентської угоди такого виду є також її тривалий порівняно з іншими посередницькими договорами характер, адже агент

зобов'язується здійснювати певні дії, тобто передбачаються тривалі дії агенту, що повторюються багато разів протягом певного часу, хоча на практиці зустрічаються агентські угоди без зазначення строку їх дії);

– принципал виступає в ролі кінцевого одержувача послуг, що характерно для індивідуального туризму (укладення посередницького договору на придбання туристичних послуг на замовлення клієнта; при цьому джерелом виплати посередницької винагороди можуть бути тільки кошти замовника-принципала) [7].

Предметом агентської угоди є надання посередницьких послуг. Причому законодавством не передбачено ніяких обмежень щодо характеру дій, здійснюваних агентом, тому принципал має право доручати агенту виконання будь-яких дій (оформлення документів, надання інформаційних послуг, оформлення віз, бронювання готелів, придбання транспортних квитків тощо).

Туристична діяльність в Україні має особливості щодо оподаткування. Це зумовлене особливим характером операцій з надання туристичних послуг, які передбачають широке використання посередницьких схем, та наявністю спеціальних норм у Законі про ПДВ і Законі про прибуток [8; 9].

Особливості оподаткування ПДВ турагентської та туроператорської діяльності обумовлені характером туристичного продукту. За своїм змістом він є послугою, тому механізм оподаткування ПДВ туристичної та турагентської діяльності функціонує з урахуванням особливостей визначення місця постачання послуг. Відповідно, ці особливості обумовлюють застосування ставки ПДВ (0% або 20%).

Найбільш дієвим інструментом узгодження інтересів держави, регіонів та окремих суб'єктів господарювання у сфері туризму є перехід до особливої, пільгової системи оподаткування їх діяльності. Одним з можливих варіантів зниження податкового тиску на туристичну галузь є використання ставок ПДВ та податку на прибуток, що періодично переглядалися б відповідно до економічної ситуації в країні та кон'юнктури туристичного ринку.

Суми податку, сплачені (нараховані) під час придбання товарів/послуг, які включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), не належать до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора. Суми податку, сплачені (нараховані) під час придбання товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), включаються до податкового кредиту в порядку, визначеному Податковим кодексом України. Датою виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора під час постачання туристичного продукту (туристичної послуги) є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту (туристичної послуги). Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту туристичного оператора під час придбання товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного

продукту (туристичної послуги), є дата отримання товарів/послуг, підтверджена податковою накладною.

Для стимулювання підприємницької діяльності у сфері туризму використовують інструменти пільгового оподаткування та диференціації податкових ставок. Запровадження податкових пільг сприяє розвитку підприємницької діяльності в туристичній діяльності. Вважаємо, що чинну систему податкових пільг доцільно доповнити інструментами, що передбачають часткове або повне звільнення від оподаткування суб'єктів, які впроваджують охоронні технології та відтворення природно-ресурсного потенціалу. Надання податкових кредитів здійснюється на основі тих самих принципів і полягає у відтермінуванні сплати податкових стягнень. Податкові пільги та податкові кредити доцільно надавати суб'єктам туристичної діяльності для здійснення інвестування в охоронні заходи.

Так, результат такого реформування системи оподаткування полягає в поліпшенні стану туристичного середовища й одночасному позитивному економічному ефекті від ослаблення негативної дії на економіку спотворених податків.

2. ПДВ як основна складова оподаткування туристичної галузі

В Україні існують загальнодержавні й місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом України та є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом (рис. 1).

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного й місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України. Установлення загальнодержавних податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється.

Основними видами оподаткування туристичної діяльності є:

- система оподаткування обліку та звітності на загальних підставах, передбачена законодавством України;
- спрощена система оподаткування обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва.

Відсоток оподаткування туристичної галузі має істотний вплив на загальний добробут усієї країни. Головним джерелом надходжень іноземної валюти до України є міжнародний туризм. Дохід, який отримують від оподаткування туризму, може використовуватись для забезпечення суспільних благ, таких як покращення умов комунального обслуговування. З іншого боку, податки на туризм занадто високі, тому підприємства туристичної галузі, споживачі туристичних послуг та міжнародні організації вимагають скорочення розміру податків та зменшення ставок оподаткування.

Податок – це обов'язковий та безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податків згідно з Податковим кодексом.

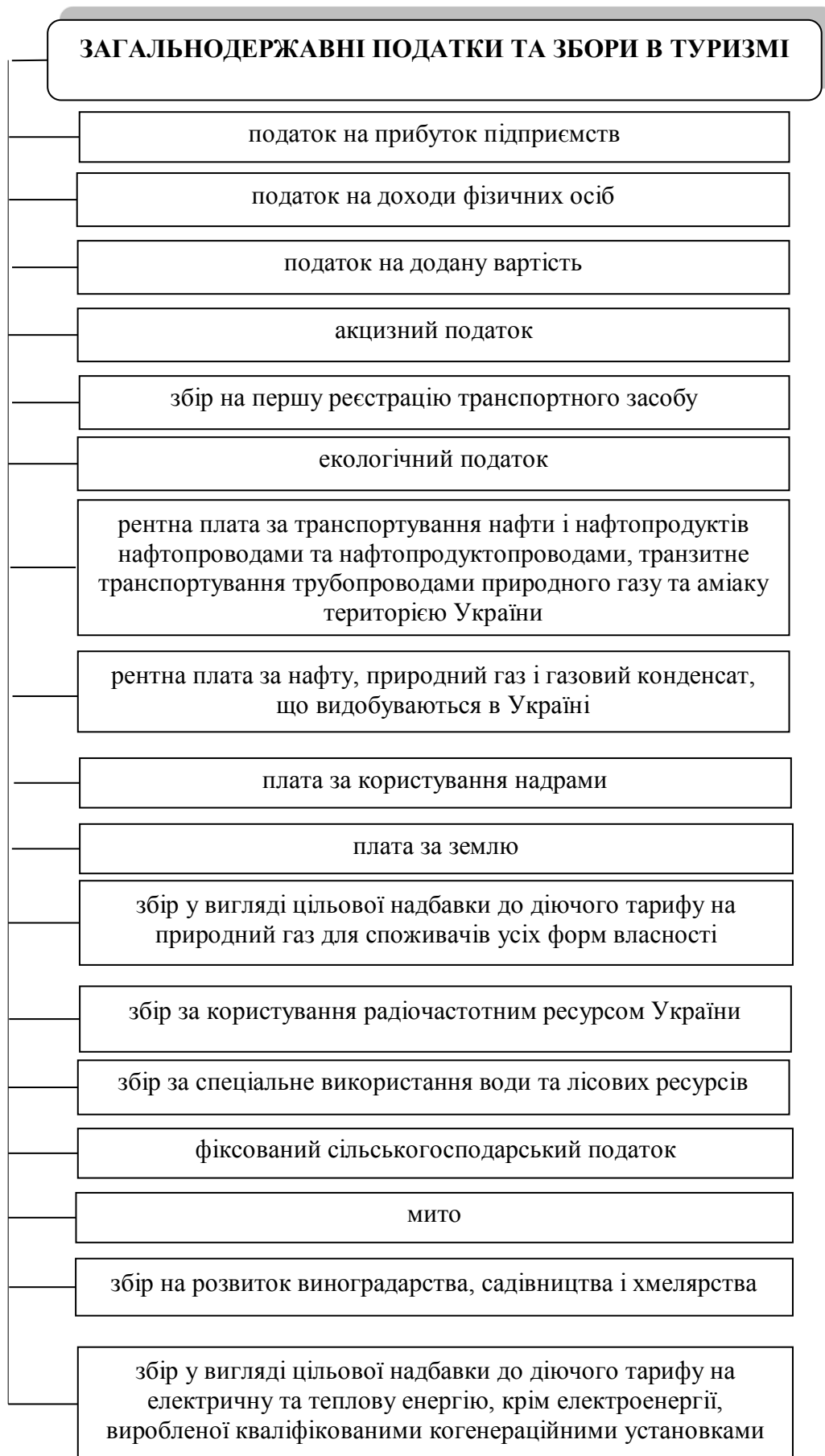


Рис. 1. Загальнодержавні податки та збори в туризмі

Джерело: [2]

Збір – це обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема, внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

ПДВ – це непрямий податок, який сплачується до Державного бюджету на кожному етапі виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, посідає провідне місце серед інструментів податкової політики держави, залишаючись найбільш резонансним податком у новітній історії України. Статистичні показники свідчать про те, що податок на додану вартість протягом останніх років є основним джерелом наповнення Державного бюджету України.

На сучасному етапі реалізація податкової політики держави, спрямованої на наповнюваність бюджету, спирається на використання механізмів непрямого оподаткування. Це спричинене як незадовільним фінансовим станом багатьох підприємств, так і непоодиноким практикою виплати зарплати «в конвертах», як наслідок, удвічі меншою (порівняно з ПДВ) часткою податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб у надходженнях бюджету. Системний аналіз нововведеного Податкового кодексу України дає підстави вважати, що оподаткування податком на додану вартість операцій у сфері туристичного бізнесу здійснюється в особливому порядку щодо визначення бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов’язань, трактування поняття податкового кредиту, ведення податкового обліку та складання податкової звітності [10].

Підвищення інтересу вітчизняних науковців до проблематики обліку податку на додану вартість, що спостерігається останніми роками, пояснюється перш за все прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України та пов’язаною з цією подією ревізією порядку адміністрування цього податку. З огляду на зміни, внесені у 2012 році до Податкового кодексу України, які стосуються обкладення ПДВ діяльності туристичних операторів та агентів, назріла реальна потреба ревізії цих досліджень у новітньому правовому полі та оцінюванні модернізованої системи оподаткування суб’єктів туристичної індустрії України.

За економічним аналізом податки класифікуються таким чином:

- загальні податки, що визначаються як такі, що належать до галузей економіки загалом, застосовуються не тільки до сфери туризму; більшість податків у туризмі підлягає під цю категорію;

- спеціальні виправдані податки, тобто ті податки, які стосуються тільки промисловості туризму, але можуть бути виправдані на підставах відновлення вартості;

- спеціальні необґрунтовані податки, тобто ті податки, які мають певне відношення до промисловості туризму, але не мають природи відновлення вартості, тому є необґрунтованими податками на туристичну промисловість [6].

Світова організація туризму ідентифікувала 40 різних типів податків, що належать до туристичного сектору в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються. З цих податків 15 накладені на підприємства туристичної галузі [1].

Торговельний податок, податок з обігу та ПДВ – це ті види податків, які сплачуються різними секторами економіки. Інші є специфічними для відповідної галузі.

До державних податків та зборів належать збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, збір на загальнообов'язкове державне соцстрахування, збір на обов'язкове державне страхування на випадок безробіття, збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків і професійних захворювань, збір до Фонду для вжиття заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, плата за землю (земельний податок, орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності), державне мито, податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, зокрема дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоративними, казенними або комунальними підприємствами, податок на доходи фізичних осіб [9].

До місцевих податків та зборів належать податок з реклами, комунальний податок, збір за право використання місцевої символіки [8]. Місцеві податки є специфічними для різних галузей економіки, що мають відношення до туристичного ринку.

Однією з проблем оподаткування туристичної галузі є її множинність. Наприклад, податок з реклами, де об'єктом оподаткування є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами, сплачують усі суб'єкти туристичної діяльності, а саме фірма з організації перевезень, інша фірма з організації екскурсій, а також туристична фірма, яка виробляє вже готовий тур. Всі ці податки включаються у собівартість туру, тобто турист сплачує у декілька разів більше. Більшість аргументів на користь оподаткування сектору туризму заснована на тому факті, що продукти туризму споживаються разом з неоціненими природними благами та суспільними товарами. Неоцінені природні блага включають сонце, море й дику природу, тоді як суспільні товари можуть включати послуги на безпеку та охорону здоров'я.

Забезпечення суспільних товарів – це одна з головних ролей уряду. Визначення суспільних товарів включає:

- неподільність, тобто предмети споживання не можуть бути поділеними на одиниці, що можуть бути продані індивідуально;

- невиключеність, тобто ніщо не може бути виключене із загальної користі продукту;

- “free rider problem”, де важко знайти користувачів відповідного блага й стягнути визначену плату (приклади суспільних товарів включають вуличне освітлення й національну оборону, забезпечення захисту права власності й ефективність роботи приватного сектору економіки; характерною рисою суспільних товарів є те, що їх важко розвивати й підтримувати через окремого платника, тому що немає ніякого цінового механізму, що керує ринком цих товарів; ці товари можуть бути надані тільки урядом, який використовує своє право оподаткувати для того, щоби забезпечити ресурси, необхідні для виробництва суспільних товарів).

Особливість обліку ПДВ туристичних агентств характеризується такими складовими:

- характер послуги, яка надається, та спеціальний порядок збільшення податкових зобов'язань;

- податковий кредит, що стосується податкового обліку.

Розглянемо правила формування податкового кредиту, тому що процедура формування податкових зобов'язань відмінна від загальноприйнятих [8].

1) Суми ПДВ, сплачені під час придбання товарів чи послуг, які формують вартість туристичного продукту (проживання туристів в готелях, вартість транспортних перевезень, організація екскурсій тощо), до податкового кредиту не належать, а до бази оподаткування туристичного оператора не включаються.

2) Під час придбання 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.

Внутрішні платники податків зазвичай фінансують виробництво таких товарів. Приплив туристів накладає додаткові витрати на уряд, які стосуються поліпшення безпеки й підтримки навколишнього середовища. Як нерезиденти туристи не фінансують додаткові витрати уряду, тому туристський податок буде служити для часткового відшкодування витрат уряду. Часто туристи платять за відвідування невеликої кількості пам'яток, таких як парки й сафари, але стягнути безпосередньо оплату за користування вуличним освітленням чи суспільною безпекою важко, тому оподаткування іноземних туристів може бути єдиним шляхом стягування плати за використання суспільних товарів, які вони споживають.

Наведемо основні недоліки оподаткування туристичної галузі.

По-перше, податки, накладені безпосередньо на туристичний сектор, іноді важко обґрунтувати. Розмір стягнутого податку може бути невеликим, але податок може мати істотний негативний вплив на сектор туризму з наслідками для всієї економіки. Це трапляється особливо часто з податками, які накладені безпосередньо на туристів, такими як плата за візи. Високі ставки обов'язкових податків можуть бути перешкодою до відвідування країни. Для країн, де туризм складає головну частину економіки, це може негативно вплинути на рівень зайнятості населення й платіжний баланс та привести до повного скорочення рівня економічної діяльності.

По-друге, втрачається дохід. Фінансові ефекти від розвитку туризму різняться в різних країнах за такими причинами.

1) Ефекти залежать від політики уряду. Якщо уряд хоче збільшити податкові надходження, то податкові ставки будуть високими. З іншого боку, якщо уряд хоче розвинути туристичний сектор, то податкові ставки можуть бути низькими. Також деякі уряди використовують субсидії для

аеропортів та інфраструктури автостоянок, створюють інвестиційні стимули для підприємств.

2) Фінансові ефекти також залежать від того, наскільки важливим є туризм для економіки. Очевидно, чим вище внесок туризму в економіку, тим вище будуть податкові надходження від туризму.

Оподатковування збільшує дохід, але, як і щодо торгових податків, якщо уряд відчуває, що інший уряд незаконно збільшує податки для його громадян, це породжує відплату уряду країни. Наприклад, Кенія й Танзанія запровадили візу для британських громадян у відплаті на запровадження плати за візи до Великобританії для їхніх громадян. Відплата завжди є погрозою, має негативні результати для добробуту обох країн.

3 вищенаведених недоліків визначимо проблеми оподаткування туристичної галузі.

1) Місце, де були придбані туристичні послуги, може бути віддалене від місця їх надання, тому виникає проблема визначення регіону, до якого будуть сплачені податки.

2) Туристичні послуги надаються в комплексі, включаючи послуги різних секторів економіки (розміщення, транспорт), тому виникає проблема множинності оподаткування.

3) Більшість розрахунків між туристом та суб'єктами господарської діяльності, які задіяні у туризмі, що безпосередньо надають туристичні послуги, здійснюється через посередників, які утворюють комплексний туристичний продукт, що зумовлює складності оподаткування.

Наявна система податків та зборів і спрощена система оподаткування не вирішує цих проблем. Перша проблема вирішується на законодавчому рівні. Створення туристичного кластеру, який виробляє готовий туристичний продукт та безпосередньо представляє його туристу, допоможе вирішити дві останні проблеми.

Податковий облік різниться залежно від виду туристичних послуг (іноземний, зарубіжний або внутрішній туризм).

Розрахунок сум ПДВ здійснюють суб'єкти туристичної діяльності, виходячи з двох режимів, а саме спеціального (згідно зі ст. 207 ПКУ) та звичайного (згідно зі ст. 200 ПКУ). За першим оподатковується основна діяльність туроператора чи туристичного агента, яка безпосередньо пов'язана з придбанням (створенням) туристичного продукту (послуги) та його реалізацією; за другим – будь-яка інша діяльність. Різниться також порядок розрахунку сум ПДВ, належних до сплати. При спецрежимі нею є винагорода, обчислена як різниця між доходом від реалізації продукту й званими податковими витратами (витрати, які зменшують оподатковуваний дохід), яка помножена на ставку ПДВ, тоді як для звичайного режиму визначається різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. При цьому ставка ПДВ незалежно від режиму залишається постійною, становлячи 20%.

База оподаткування ПДВ залежить від типу оподатковуваної операції, місця її надання й типу туристичного підприємства (табл. 2) [8].

Встановлення бази оподаткування ПДВ у туристичній діяльності

Суб'єкт туристичної діяльності	Оподатковувана операція	База оподаткування	Розрахунок оподаткування
Туристичний оператор	Постачання туристичним операторам туристичної послуги (туристичного продукту), яка призначена для споживання (отримання) на території України.	Операторська винагорода	Різниця між вартістю туристичної послуги (туристичного продукту) та вартістю витрат, понесених внаслідок туристичної послуги (туристичного продукту).
Туристичний оператор	Постачання на території України туристичним оператором туристичної послуги (туристичного продукту), яка призначена для споживання (отримання) за межами території України.	Операторська винагорода	Різниця між вартістю поставленого оператором туристичної послуги (туристичного продукту) та вартістю витрат, понесених ним внаслідок придбання (створення) такої туристичної послуги (туристичного продукту).
Туристичний оператор	Посередницька діяльність на території України з укладанням договорів на обслуговування туристів з іноземними суб'єктами туристичної діяльності.	Операторська винагорода	Винагорода, яка нараховується оператору іноземним суб'єктом туристичної діяльності, зокрема, шляхом надання права самостійно утримувати належну суму винагороди з коштів, сплачених замовником туристичних послуг.
Туристичний агент	Агентська діяльність	Комісійна винагорода	Винагорода, яка нараховується туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь туристичного агента, зокрема, за рахунок коштів, отриманими останнім від споживача туристичної послуги (туристичного продукту).

Згідно із Законом України «Про туризм», який визначає загальні правові та організаційні засади реалізації державної політики України в галузі

туризму, туристичний продукт – це попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, що реалізується за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, розміщення та інші туристичні послуги (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо) [11].

Під час проведення операцій з реалізації туристичним оператором туристичного продукту, призначеного для його споживання як на території України (внутрішній туризм) так і за її межами (міжнародний туризм), базою оподаткування є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок створення такого туристичного продукту.

Проблемою є розрахунок бази оподаткування, коли туроператор реалізує свої послуги через туристичних агентів, оскільки діючі норми роблять неможливими зменшення бази оподаткування на суму винагороди туристичного агента, оскільки такі послуги не входять до вартості туристичного продукту. Задля оподаткування необхідно відображати окреме отримання посередницьких послуг від туристичного агента на основі податкових накладних туристичного агента щодо нарахування податкового кредиту.

Відбулися певні позитивні зміни, які були внесені до ст. 207 Податкового кодексу України [2] та завдяки яким під сферу дії вказаної статті потрапили туристичні агенти. До цього винагорода була базою оподаткування ПДВ лише для підприємств, які діяли від свого імені, не були агентами іншої особи та використовували послуги чи товари інших осіб у процесі надання цих туристичних послуг.

Висновки. Вважаємо, що формування дохідної частини місцевого бюджету має здійснюватися у таких двох основних напрямках:

– вдосконалення структури дохідної частини місцевих бюджетів задля перегляду ставок оподаткування;

– удосконалення структури надходжень від місцевих податків та зборів.

Щодо першого напрямку вдосконалення дохідної частини місцевих бюджетів слід зазначити, що необхідно переглянути ставки оподаткування залежно від рівня забезпеченості території відповідним природно-ресурсним потенціалом, їх ролі в розвитку регіону. В результаті такої діяльності місцеві органи влади могли б спрямовувати частину цих відрахувань на розвиток туризму регіону, що сприяло би процесам розвитку інфраструктури в регіоні. Щодо другого напрямку формування дохідної частини регіону, то тут необхідно змінити сам підхід до формування місцевих податків та зборів, тобто їх формування має відбуватись у контексті зміни самої структури місцевих податків та зборів, а також перегляду ставок оподаткування, адже підвищення їх ролі та збільшення частки доходів за їх рахунок є головними напрямами зміцнення місцевих бюджетів, розширення їхньої фінансової автономії. За рахунок збільшення дохідної частини місцевих бюджетів можна буде здійснювати структурні перетворення щодо розвитку сільського зеленого туризму й не залежати від вольових рішень центральних органів влади.

Для регіонів, які мають низький рівень розвитку туристичної галузі, пропонуємо застосовувати як пріоритетний інструмент стимулювання податкову знижку, що визначається за методом, згідно з яким підприємства туристичної діяльності отримують пільгу в разі досягнення відповідного рівня охорони природно-ресурсного потенціалу порівняно з попереднім або базовим періодом.

Для регіонів із середнім рівнем розвитку туристичної сфери пріоритетним інструментом стимулювання є податковий кредит, що вираховується безпосередньо із суми податку на прибуток, на відміну від податкової знижки, яка скорочує базу оподаткування, але податковий кредит передбачає компенсацію відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку в результаті загального зростання прибутку.

Для регіонів з високим рівнем розвитку туристичного сектору пропонуємо застосовувати звільнення від сплати податку протягом економічно обґрунтованого терміну.

Подолання окреслених проблемних аспектів в туристичній галузі нашої держави потребує комплексного підходу й вжиття низки заходів, що сприятимуть розвитку туризму, адже активація туризму сприятиме стимулюванню експорту туристичних послуг та підвищенню туристичного іміджу України, що дасть змогу підвищити питому вагу туризму в економіці України та збільшити надходження до Державного бюджету України.

Список використаних джерел:

1. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 7 липня 2011 року № 3609-VI (3609-17). URL: <http://dpa.lg.ua/nzak/zakon/031111.htm>.
3. Любіцева О. Ринок туристичних послуг. Київ : Альтер-прес, 2002. 436 с.
4. Мальська М., Рутинський М., Білоус С., Мандюк Н. Економіка туризму: теорія та практика : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 544 с.
5. Gooroochurn N., Sinclair T. The Welfare Effects of Tourism Taxation. *Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute*. 2003. February. P. 1-37. URL: <http://www.nottingham.ac.uk/ttri>.
6. Про місцеві податки і збори : Декрет КМУ від 20 травня 1993 року № 56-93. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-93.
7. Вітлінський В., Скрипник А. Аналіз діяльності податкової системи України. *Фінанси України*. 2005. № 12. С. 19-31.
8. Федак О. Турагенти: нюанси обліку і оподаткування. *Дебет-Кредит*. 2008. № 13. С. 51-56.
9. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22 серпня 1997 року № 283/97-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>.
10. Алпатова Н. Туристичне посередництво: оподаткування та облік. *Все про бухгалтерський облік*. 2008. № 31 (1428). С. 7-11.
11. Про туризм : Закон України від 15 вересня 1995 року № 324/95-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1282-1>.