

УДК 657:338.48

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-6-47>**Чернецька О.В.**

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Губарик О.М.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Саванчук Т.М.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету*

Chernetska Olga

*Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of accounting,
taxation and management of financial and economic security
Dnipro State Agrarian and Economic University*

Gubarik Olga

*Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of accounting,
taxation and management of financial and economic security
Dnipro State Agrarian and Economic University*

Savanchuk Tetyana

*Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of accounting,
taxation and management of financial and economic security
Dnipro State Agrarian and Economic University*

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ

ACCOUNTING SUPPORT AND TAXATION OF TOURIST SERVICES

АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано особливості облікового забезпечення процесу надання туристичних послуг і систем оподаткування суб'єктів туристичного бізнесу залежно від їх форм власності та видів посередницьких схем. Виділено суб'єкти туристичного бізнесу та види договорів у туристичному бізнесі. Акцентовано увагу на специфічному характері обліку операцій із відображення доходу, зумовленого організацією відносин між суб'єктами туристичного бізнесу. Наведено аспекти документального оформлення надання туристичних послуг для визначення доходів суб'єктів туристичного бізнесу та визначено особливості їх облікового забезпечення. Проаналізовано системи оподаткування господарських операцій із надання туристичних послуг та узагальнено варіанти податкового навантаження суб'єктів туристичного бізнесу.

Ключові слова: туристичні послуги, суб'єкти туристичного бізнесу, документальне оформлення, облікове забезпечення, оподаткування.

АННОТАЦИЯ

В статье проанализированы особенности учетного обеспечения процесса предоставления туристических услуг и систем налогообложения субъектов туристического бизнеса в зависимости от их форм собственности и видов посреднических схем. Выделены субъекты туристического бизнеса и виды договоров в туристическом бизнесе. Акцентировано внимание на

специфическом характере учета операций по отражению дохода, обусловленного организацией отношений между субъектами туристического бизнеса. Приведены аспекты документального оформления предоставления туристических услуг для определения доходов субъектов туристического бизнеса и определены особенности их учетного обеспечения. Проанализированы системы налогообложения хозяйственных операций по предоставлению туристических услуг и обобщены варианты налоговой нагрузки субъектов туристического бизнеса.

Ключевые слова: туристические услуги, субъекты туристического бизнеса, документальное оформление, учетное обеспечение, налогообложение.

ANNOTATION

There were analyzed the features of accounting support for the process of providing tourist services and taxation systems of tourism businesses, depending on their forms of ownership and types of intermediary schemes. The specific of the tourism industry is the close cooperation with non-residents, although it necessitates compliance with the requirements of national accounting standards and Ukraine Tax Code. Domestic travel agents should optimize accounting procedures in order to reasonably and promptly reflect operations results and the accurate taxation process for the formation of high-quality financial reporting. Tourism business entities can be enterprises, institutions, organizations of any ownership forms, as well as individuals – entrepreneurs registered in

the manner prescribed by law and licensed to provide tourism services. The article highlights the entities of the tourism business. Travel agents are engaged in of intermediary commercial activities for tour operators' interests. The types of contracts for the tourism business were identified. The provision of travel services begins with contract and is the basis for the document flow of the tourism entities activities. Tour operators recognize income and expenses for each travel service contract. Attention was focused on the specifics of income accounting, due to the organization of relations between tourism entities. The aspects of documenting tourist services for determining income are described and the features of their accounting support were identified. Tourism business entities are payers of the relevant taxes. Tour operators and travel agents have the right to choose one of the taxation systems. The taxation systems were analyzed and the options for the tax burden for tourism enterprises were generalized. It is important to take into account all special aspects of activities in accordance with the tax legislation requirements to optimize tax burden and make management decisions to choose a tax system. This affects the financial and economic indicators of all tourism business entities.

Key words: tourist services, tourism business entities, documentation, accounting, taxation

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Бухгалтерський облік і оподаткування в туристичному бізнесі зумовлені особливим характером порядку надання послуг, що передбачає використання відповідних схем посередництва, та наявністю особливих норм у податковому законодавстві. Туристичні послуги – це послуги суб'єктів туристичного бізнесу щодо розміщення, харчування, транспортно, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг, які спрямовані на задоволення потреб туристів.

Слід відзначити, що особливістю діяльності туристичної індустрії є тісна співпраця з нерезидентами, хоча і зумовлює необхідність дотримання вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України. Вітчизняним турагентам необхідно вживати заходів щодо оптимізації облікових процедур із метою обґрунтованого й оперативного відображення результатів діяльності та точного процесу оподаткування для потреб формування якісної фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Туристична галузь в останні роки набирає обертів щодо обсягів наданих послуг, що, відповідно, зумовлює необхідність оптимізації системи облікового забезпечення діяльності та податкового навантаження учасників туристичного бізнесу. Зокрема, у навчальному посібнику [1] автори розкривають загальні умови організації діяльності суб'єктів туристичного бізнесу, зокрема проаналізовано порядок реєстрації, сертифікації та ліцензування туристичної діяльності. Також ученими розглянуто особливості формування первинної документації, бухгалтерського та податкового обліку туроператорів і турагентів. Т. Лісіца [2] аналізує особливості обліку у туроператорів і турагентів, акцентуючи увагу на

діяльності суб'єктів, які оподатковуються як за загальною, так і спрощеною системою оподаткування. Також автор розглядає питання проведення розрахунків із туристами. В. Прокопенко [4] досліджує стан бухгалтерського та податкового обліку у туристичного агента, приділяючи увагу загальній системі оподаткування, зокрема для юридичних осіб та обліку податку на прибуток. Незважаючи на специфічні риси туристичного бізнесу, зокрема високу чутливість попиту до економічних спадів, політичної та епідеміологічної ситуації, питання обліку та оподаткування діяльності суб'єктів туристичного бізнесу завжди є актуальними. Зміни в податковому законодавстві зумовлюють необхідність постійного аналізу досліджень у цій галузі для потреб управління та недопущення зайвого податкового навантаження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз облікового забезпечення процесу надання туристичних послуг і систем оподаткування суб'єктів туристичного бізнесу залежно від їх форм власності та видів посередницьких схем.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Туристичний бізнес пов'язаний із наданням послуг проживання, харчування, транспортних, екскурсійних, рекламних послуг для туристів, а також організацією культурно-спортивних програм для них. Суб'єктами туристичного бізнесу можуть бути підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, а також фізичні особи – підприємці, які зареєстровані в установленому законодавством порядку і мають ліцензію на надання послуг туризму. Отже, суб'єктами туристичного бізнесу виступають туроператори, які самостійно формують туристичний продукт і реалізують його турагенту чи туристам, та турагенти, які виступають посередниками в реалізації туристичного продукту (який належить туроператору), а також туристичних і супутніх послуг інших суб'єктів туристичного бізнесу (рис. 1).

Як правило, турагенти займаються комерційним посередництвом і діють в інтересах туроператорів та від їх імені на основі укладених агентських договорів (табл. 1).

Отже, надання туристичних послуг починається з укладення договорів, які виступають початком документообігу діяльності суб'єктів туристичного бізнесу. Документальне оформлення надання туристичних послуг суб'єктами туристичного бізнесу представлено на рис. 2.

Туроператор визнає доходи і витрати за кожним укладеним договором на туристичне обслуговування. Представник туроператора може отримати інформацію про отримання туристом турпослуг із даних внутрішньої звітності постачальників послуг із розміщення, харчування, перевезення туристів тощо. Відзначимо, що туроператор може визнати дохід від надання послуг на підставі бухгалтерської довідки,

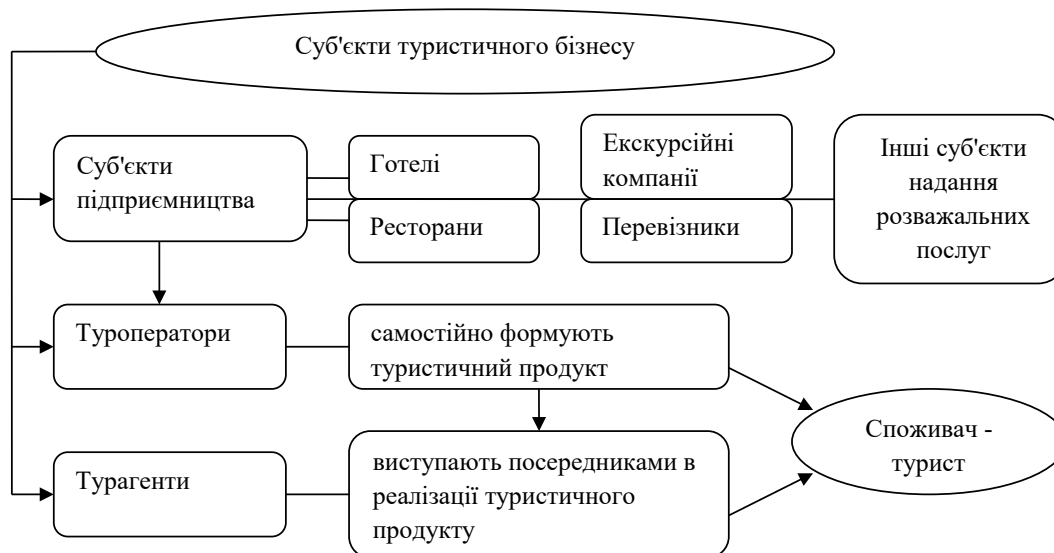


Рис. 1. Суб'єкти туристичного бізнесу

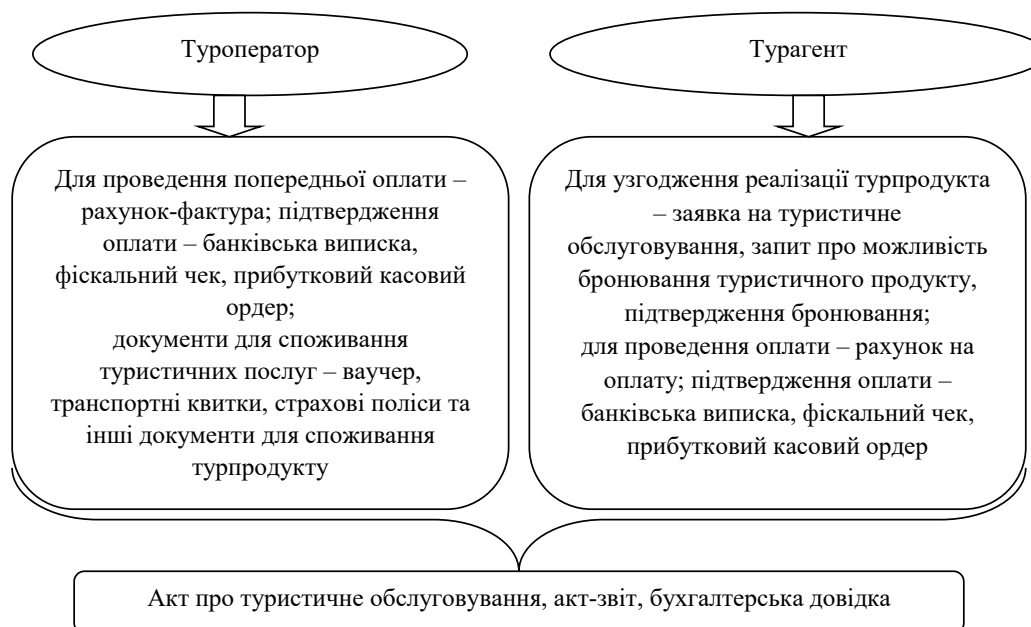


Рис. 2. Документальне оформлення надання туристичних послуг

Таблиця 1

Види договорів у туристичному бізнесі

Сторони договору	Види договорів	Особливості застосування
Туроператор – постачальник послуг	Договір про надання послуг	Укладаються із суб'єктами підприємництва про надання послуг тимчасового проживання, харчування, перевезення, розваг тощо
Туроператор – турагент	Агентський договір	Турагент зобов'язується надати послуги туроператору під час укладання договорів або сприяти їх укладанню (надання фактичних послуг) від імені туроператора і за його рахунок
	Договір доручення	Турагент зобов'язується здійснювати від імені і за рахунок туроператора визначені відповідні дії. Правова угода, здійснена турагентом, створює, змінює, припиняє громадянські права й обов'язки туроператора
	Договір комісії на продаж	Турагент зобов'язується за туроператора за платню здійснювати одну або кілька ділових угод від свого імені, але за рахунок туроператора
Туроператор – турист	Договір на туристичне обслуговування	Туроператор (самостійно або через турагента) зобов'язується надати за замовленням туриста комплекс туристичних послуг (туристичний продукт), а турист зобов'язується оплатити його
Турагент-турист		

яка складена за інформацією, отриманою від суб'єктів туристичного бізнесу, про факт надання турпослуг туристу.

Відповідно до умов агентського договору, турагент одержує свою винагороду за послуги посередництва, які надані ним в інтересах туроператора або іншого суб'єкта, якого він представляє, у розмірі, що передбачено умовами договору. У цьому разі винагорода виплачується агенту після того, як здійснено оплату третьою особою (відповідно до умов договору із цією третьою особою, укладеного за посередництва турагента). Кошти, які сплачують туристи в рахунок оплати турів, не є власністю турагента (посередника), вони належать туроператору та перераховуються йому турагентом відповідно до умов агентського договору. Таким чином, доходом турагента є плата за його посередницькі послуги, тобто агентська винагорода. Відзначимо, що кошти від туристів у рахунок оплати туру виступають як транзитні, а тому на фінансовий результат турагента не впливають.

Турагент визнає винагороду за свої посередницькі послуги як дохід у періоді надання цих послуг туроператору, тобто за фактом виконання взятих на себе зобов'язань за агентським договором. Суму агентської винагороди підтверджує відповідний акт наданих послуг. Турагент також може надавати туроператору звіт про виконання доручення за підсумками місяця із зазначенням загальної суми агентської винагороди.

Кореспонденцію рахунків з обліку надання туристичних послуг узагальнено в табл. 2.

Суб'єкти туристичного бізнесу є платниками відповідних податків. Туроператор як юридична особа має право вибирати одну із систем оподаткування: загальну систему або третю групу спрощеної системи. У разі застосування загаль-

ної системи оподаткування туроператор сплачує податок на прибуток у розмірі 18% із суми чистого доходу як різниці між нарахованими доходами і понесеними витратами. У разі вибору спрощеної системи оподаткування третьої групи ставка єдиного податку становить 3% доходу для платників ПДВ та 5% доходу для неплатників ПДВ. При цьому з 02.04.2020 обсяг доходу у такого суб'єкта підприємництва не має перевищувати 7 млн грн протягом календарного року. Доходом туроператора виступає будь-який дохід, що включає у себе дохід його представництв, філій, відділень, який отримано у звітному періоді в грошовій (готівковій, безготівковій) формі, матеріальній або нематеріальній формі відповідно до вимог Податкового кодексу.

Турагенти – юридичні особи можуть застосовувати вищеперераховані варіанти системи оподаткування. Якщо турагент зареєстровано як ФОП і вибрано загальну систему оподаткування, у цьому разі необхідно сплачувати ПДФО за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5% від суми чистого оподаткованого доходу, яка вираховується як різниця між загальним оподатковуваним доходом (тобто виручкою в грошовій та негрошовій формі) та витратами, які пов'язані з господарською діяльністю і підтверджені документально. У разі надання послуг турагентом – ФОП третьої групи єдиного податку дохід (сума отриманої винагороди) визначається за датою надходження коштів.

Для туристичних послуг у статті 207 ПКУ передбачено особливі правила оподаткування податком на додану вартість. За будь-якого виду туризму (в'їзного чи виїзного) для туроператора базою обкладення ПДВ виступає винагорода, що вираховується як різниця між вартістю турп-

Таблиця 2

Облікове забезпечення надання туристичних послуг

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i>Облік реалізації турпродукту туристу у туроператора</i>		
Отримано передоплату від туриста за турпродукт	311	681
Визнано доходи від реалізації турпродукту після закінчення туру	361	703
Здійснено залік заборгованості з туристом на суму вартості тур продукту	681	361
Відображено собівартість реалізованого турпродукту	903	23
<i>Облік реалізації турпродукту туристу у турагента</i>		
Отримано передоплату за тур від туриста	301	681
Перераховано туроператору оплату за турпродукт (без суми винагороди турагента)	377	311
Отримано ваучер від туроператора	025	–
Видано ваучер туристу	–	025
На дату завершення туру відображено дохід від реалізації туру: – на суму оплати туру туристом (транзитна сума) – на суму агентської винагороди	361	703
Відображено вирахування з доходу (транзитна сума) за посередницькою операцією	704	685
Відображено залік взаємної заборгованості з туристом	681	361
Відображено залік взаємної заборгованості з туроператором: – на суму перерахованих коштів – на суму посередницької винагороди	685	377 361

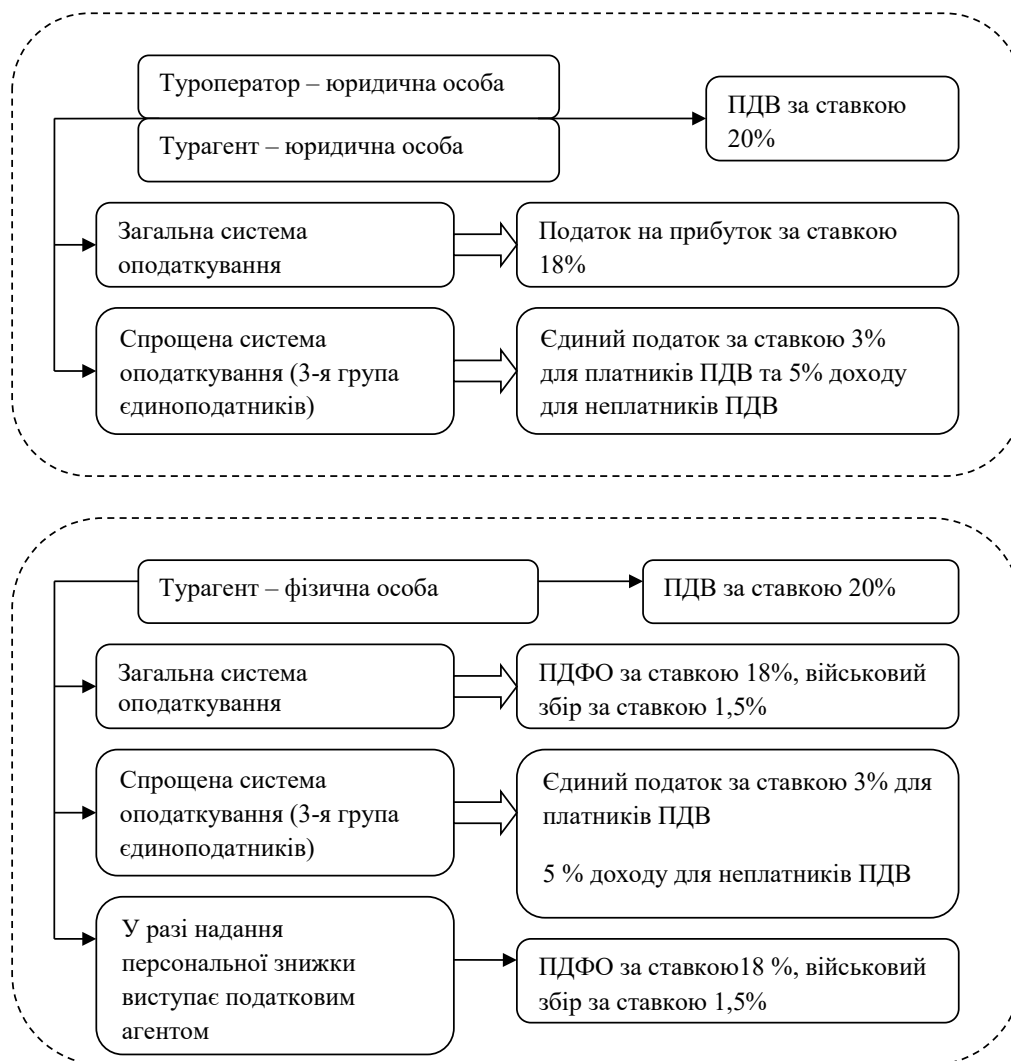


Рис. 3. Податкове навантаження суб'єктів туристичного бізнесу

родукту (тобто ціною за тур) і витратами, понесеними на його придбання чи створення (тобто собівартістю туру). У турагента базою для оподаткування виступає винагорода, яка нараховується та виплачується туроператором або іншими постачальниками послуг на його користь, у т. ч. за рахунок коштів, отриманих від споживача туристичної послуги (турпродукту).

Якщо турагент надає туристові знижку за рахунок своєї винагороди конкретній фізичній особі, то сума знижки включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку, і в даному разі турагент виступає податковим агентом і має утримати та перерахувати до бюджету суму ПДФО й військового збору. Тобто якщо така знижка має індивідуальний (персональний) характер, ця операція є об'єктом для оподаткування ПДФО і військовим збором.

Варіанти податкового навантаження суб'єктів туристичного бізнесу узагальнено на рис. 3.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, облікове забезпечення й оподаткування

туристичних послуг має специфічний характер, зумовлений організацією відносин між суб'єктами туристичного бізнесу. Для оптимізації податкового навантаження слід урахувати всі особливі аспекти діяльності відповідно до вимог податкового законодавства і прийняти обґрунтовані управлінські рішення щодо вибору системи оподаткування, що відповідно впливатиме на показники фінансово-економічної діяльності всіх суб'єктів туристичного бізнесу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Колісник Г.М., Гелей Л.О., Данканич Т.П. Бухгалтерський облік в туризмі : навчальний посібник. Ужгород : Говерла, 2016. 140 с.
2. Лісіца Т. Туристична діяльність: облік та оподаткування. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 34(938). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005703-turistichna-diyalnist-oblik-ta-opodatkovannya> (дата звернення: 29.10.2020).
3. Облік у туризмі. *Податки & бухоблік*. 2017. № 103–104. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/december/issue-103-104/article-33039.html> (дата звернення: 29.10.2020).

4. Прокопенко В. Бухгалтерський та податковий облік у турагента. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2019. № 98. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/9341/130074> (дата звернення: 29.10.2020).

REFERENCES:

1. Kolisnyk G.M., Geley L.O., Dankanich T.P. (2016) *Bukhghaltersjkyj oblik v turyzmi* [Accounting in tourism]. Uzhhorod: Publishing «Hoverla». (in Ukrainian)
2. Lisitsa T. (2017) Turystychna dijajlnistj: oblik ta opodatkuvannya [Tourist activity: accounting and taxation]. *Herald. Officially about taxes* (electronic journal), vol. 34, no. 938. Available at: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005703-turistichna-dijajlnist-oblik-ta-opodatkuvannya> (accessed 29 October 2020).
3. IFactor (2017) Oblik u turyzmi [Accounting in tourism]. *Taxes & Accounting* (electronic journal), vol. 103-104. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/december/issue-103-104/article-33039.html> (accessed 29 October 2020).
4. Prokopenko V. (2019) Bukhghaltersjkyj ta podatkovyj oblik u turaghenta [Accounting and tax accounting for a travel agent]. *Interactive accounting* (electronic journal), vol. 98. Available at: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/9341/130074> (accessed 29 October 2020).