

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ОПОДАТКОВУВАННЯ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ

Чернецька О. В., к. е. н., доцент, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

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. Туристичний бізнес пов'язаний з наданням послуг проживання, харчування, транспортних, екскурсійних, рекламних послуг для туристів, а також на організацію культурно-спортивних програм для них. Суб'єктами туристичного бізнесу можуть бути підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, а також фізичні особи-підприємці, 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. Як правило, турагенти займаються комерційним посередництвом, і діють в інтересах туроператорів та від їх імені на основі укладених агентських договорів. Туроператор визнає доходи і витрати за кожним укладеним договором на туристичне обслуговування. Представник туроператора може отримати інформацію про отримання туристом турпослуг з даних внутрішньої звітності постачальників послуг з розміщення, харчування, перевезення туристів тощо. Відзначимо, що туроператор може визнати дохід від надання послуг на підставі бухгалтерської довідки, яка складена за інформацією, отриманою від суб'єктів туристичного бізнесу, про факт надання турпослуг туристу. Доходи від надання туристичних послуг туроператор відображає за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». При цьому витрати, відображені на рахунку 23 (зокрема, послуги інших суб'єктів туристичного бізнесу з формування туристичного продукту - готелів, перевізників, екскурсбюро тощо), списуються за кредитом рахунку у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» у періоді визнання доходу за відповідним туром. 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. В даному випадку винагорода виплачується агенту після того, як здійснено оплату третьою особою (відповідно до умов договору з цією третьою особою, укладеного з посередництвом 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 в рахунок оплати туру виступають як транзитні, а тому на фінансовий результат турагента не впливають.

Турагент визнає винагороду за свої посередницькі послуги як дохід в 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. Надходження передоплати від туриста за тур у турагента відображається за дебетом рахунку 301 «Готівка в національній валюті» (311 «Поточні рахунки в національній валюті») і кредитом рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Перерахування таких коштів туроператорові відображається за дебетом рахунку 377 і кредитом рахунку 311. Дохід турагента-посередника у сумі його агентської винагороди нараховується в бухгалтерії записом за дебетом рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредитом рахунку

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» одночасно з вирахуванням транзитної суми з доходу за допомогою проводки Дт 704 – Кт 685. Суб'єкти туристичного бізнесу є платниками відповідних податків. Туроператор як юридична особа має право обирати одну з систем оподаткування: загальну систему або третю групу спрощеної системи. При застосуванні загальної системи оподаткування туроператор сплачує податок на прибуток в розмірі 18% з суми чистого доходу як різниці між нарахованими доходами і понесеними витратами. У разі обрання спрощеної системи оподаткування третьої групи ставка єдиного податку складає 3 % доходу для платників ПДВ та 5 % доходу для неплатників ПДВ. При цьому з 02.04.2020 р. обсяг доходу у такого суб'єкта підприємства не має перевищувати 7 млн грн протягом календарного року. Доходом туроператора виступає будь-який дохід, що включає в себе дохід його представництв, філій, відділень, який отримано в 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 обрано загальну систему оподаткування, в цьому випадку необхідно сплачувати ПДФО за ставкою 18 % та військовий збір за ставкою 1,5% із суми чистого оподаткованого доходу, як вираховується як різниця між загальним оподатковуваним доходом (тобто виручкою в грошовій ті негрошовій формі) та витратами, які пов'язані з господарською діяльністю і підтверджені документально. При наданні послуг турагентом - ФОП третьої групи єдиного податку дохід (сума отриманої винагороди) визначається за датою надходження коштів.

Для туристичних послуг в статті 207 ПКУ передбачено особливі правила оподаткування податком на додану вартість. При будь-якому виді туризму (в'їзному чи виїзному) для туроператора базою обкладення ПДВ виступає винагорода, що вираховується як різниця між вартістю турпродукту (тобто ціною за тур) і витратами, понесеними на його придбання чи створення (тобто 357 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 випадку турагент виступає податковим агентом і має утримати і перерахувати до бюджету суму ПДФО і військового збору. Тобто у випадку, якщо така знижка має індивідуальний (персональний) характер, ця операція є об'єктом для оподаткування ПДФО і військовим збором. Отже, бухгалтерський облік і оподаткування туристичних послуг має специфічний характер, зумовлений організацією відносин між суб'єктами туристичного бізнесу. Для оптимізації податкового навантаження слід врахувати всі особливі аспекти діяльності відповідно до вимог податкового законодавства і прийняти обґрунтовані управлінські рішення щодо вибору системи оподаткування, що відповідним чином впливатиме на показники фінансово-економічної діяльності всіх суб'єктів туристичного бізнесу.

Список використаних джерел: 1. 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-opodatкування> (дата звернення 29.10.2020). 2. 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). 3. 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).