

## ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2021-75-7>

УДК 338.48

**Луценко І.С.**

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри фінансів,

Одеський національний економічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9613-4307>

**Lutsenko Iryna**

Odessa National Economic University

### ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19

#### FEATURES OF TAXATION OF BUSINESS ENTITIES IN TOURIST ACTIVITY IN THE CONVENTION OF THE COVID-19 PANDEMIC

*У статті досліджено особливості оподаткування суб'єктів господарювання туристичної діяльності в умовах пандемії COVID-19. Визначено, що туристичний бізнес із метою оподаткування своєї діяльності може застосовувати дві системи оподаткування: загальну та спрощену. Висвітлено особливості оподаткування підприємств туристичної індустрії, що провадять свою діяльність як юридичні особи або як фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування. Здійснено діагностику оподаткування туристичних операторів та інших суб'єктів господарювання туристичної сфери на спрощеній системі оподаткування, де з'ясовано, що саме туристичні оператори мають право обрати для себе тільки третю групу єдиного податку за ставками 3% та 5% або залишитися на загальній системі оподаткування. Визначено особливості оподаткування податком на додану вартість туристичних операторів, турагентів та інших суб'єктів господарювання туристичної сфери. Крім того, проаналізовано податкове стимулювання суб'єктів господарювання туристичної сфери в умовах пандемії COVID-19.*

**Ключові слова:** оподаткування, податки, туристична сфера, туроператор, турагент, пандемія COVID-19, податкові пільги.

*В статье исследованы особенности налогообложения субъектов хозяйствования туристической деятельности в условиях пандемии COVID-19. Определено, что туристический бизнес в целях налогообложения своей деятельности может использовать две системы налогообложения: общую и упрощенную. Освещены особенности налогообложения предприятий туристической индустрии, осуществляющих свою деятельность как юридические лица или как физические лица-предприниматели на общей системе налогообложения. Осуществлено диагностику налогообложения туристических операторов и других субъектов хозяйствования туристической сферы на упрощенной системе налогообложения, где установлено, что именно туристические операторы имеют право выбрать для себя только третью группу единого налога по ставкам 3% и 5% или остаться на общей системе налогообложения. Определены особенности налогообложения налогом на добавленную стоимость туристических операторов, турагентов и других субъектов хозяйствования туристической сферы. Кроме того, проанализировано налоговое стимулирование субъектов хозяйствования туристической сферы в условиях пандемии COVID-19.*

**Ключевые слова:** налогообложение, налоги, туристическая сфера, туроператор, турагент, пандемия COVID-19, налоговые льготы.

*In Ukraine, during the COVID-19 pandemic, the tourism sector became one of the most affected sectors of the economy. During this period, many foreign countries implemented programs to stimulate and support this industry. In 2020, Ukraine introduced financial and economic support for small and medium-sized businesses, including tour-*

ism sector (UAH 4 billion was allocated to compensate for interest on existing loans, expanded program of available loans (5–7–9%)). In addition, in Ukraine, both in 2020 and in 2021, a number of tax benefits for tourism have been introduced – this is an exemption from paying a single tax, a single social contribution, reducing the VAT rate to 7% and more. The article examines the peculiarities of taxation of business entities in the conditions of the COVID-19 pandemic. It is determined that the tourism business in order to tax their activities can apply two systems of taxation: general and simplified. It is established that in case of choosing the general system of taxation by economic entities: legal entities pay corporate income tax at the rate of 18% and other taxes and fees provided by the Tax Code of Ukraine; natural persons-entrepreneurs pay personal income tax at the rate of 18%, military tax at the rate of 1.5%, single social contribution at the rate of 22% and other taxes and fees provided by the Tax Code of Ukraine. In case of choosing a simplified taxation system by business entities: legal entities pay a single tax at the rates of 3% or 5% and other taxes and fees provided by the Tax Code of Ukraine; natural persons-entrepreneurs pay a single tax at rates depending on the choice of the group and other taxes and fees provided by the Tax Code of Ukraine. The peculiarities of taxation in the general system of the tourism industry, which carry out their activities as legal entities or as natural persons-entrepreneurs, are highlighted. The diagnostics of taxation of tour operators and other business entities in the field of tourism on the simplified taxation system, where it was found that tour operators have the right to choose only the third group of the single tax at 3% and 5% or stay on the general taxation system. The peculiarities of value added taxation of tour operators, travel agents and other business entities of the tourism sector are determined. In addition, the tax incentives for tourism businesses in the context of the COVID-19 pandemic were analyzed.

**Key words:** taxation, taxes, tourism, tour operator, travel agent, COVID-19 pandemic, tax benefits.

**Постановка проблеми.** У сучасному світі до початку пандемії COVID-19 туристична сфера була однією із високодохідних галузей економіки, що динамічно розвивалася. Її внесок у світову економіку становив 10,4% до ВВП (9,2 трильйона доларів). Серед найпопулярніших туристичних місць – Таїланд, частка якого становила 21,9% до ВВП; менша частка характерна для Мексики – 17,3% до ВВП, Іспанії – 14,6% до ВВП; Італії – 13,3% до ВВП; Туреччини – 12,7% до ВВП; Китаю та Великобританії – 10,9% до ВВП; Франції – 9,6% до ВВП. Туристична галузь України ж приносила 5,2% у світовий ВВП. У 2020 р. на тлі пандемії COVID-19 внесок туристичної сфери у світовий ВВП скоротився до 5,5%, а це втрати близько 4,5 трильйона доларів, також у цій царині було втрачено 62 мільйони робочих місць. Іноземні країни з метою підтримки суб'єктів господарювання туристичної індустрії розробили низку стимулюючих заходів. Україна ж у 2020 р. запроваджує фінансово-економічну підтримку малого та середнього бізнесу, у тому числі туристичної сфери (4 млрд грн виділено на компенсацію відсотків за існуючими позиками, розширена програма доступних позик (5–7–9%)). Крім того, в Україні як у 2020 р., так і з 2021 р. запроваджено низку податкових пільг для сфери туризму – це і звільнення від сплати єдиного податку, єдиного соціального внеску, зниження ставки ПДВ до 7% тощо. Таким чином, в умовах пандемії COVID-19 суб'єкти господарювання туристичної діяльності в Україні мають

здійснювати свою господарську діяльність у новому форматі, урахуваючи усі особливості нововведень, у тому числі і в оподаткуванні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження питань оподаткування суб'єктів господарювання туристичної діяльності зробили такі вітчизняні вчені, як: Т. Данканич, А. Діденко, П. Мельник, Л. Новосельська, О. Розметова, зазначені вчені розглядали оподаткування туристичної сфери у період 2010–2012 рр.; В. Папп, Н. Бошота [1] досліджують сучасні тенденції розвитку сфери туризму в Україні та визначають особливості її оподаткування, а також пропонують рекомендації з модернізації системи оподаткування підприємств сфери туризму з урахуванням світового досвіду. А. Кравченко [2] розглядає практичні аспекти оподаткування податком на додану вартість суб'єктів підприємницької діяльності в галузі туризму. Є. Гуріна [3] досліджує питання удосконалення оподаткування туристичного бізнесу в Україні та його вплив на економічну діяльність туристичних підприємств. Однак в умовах постійних змін вітчизняного податкового законодавства з урахуванням нових викликів, зумовлених пандемією COVID-19, науковий доробок потребує подальших досліджень у цій царині.

**Мета статті.** Метою дослідження є висвітлення особливостей оподаткування суб'єктів господарювання туристичної діяльності в умовах пандемії COVID-19.

**Викладення основного матеріалу.** В Україні відповідно до Закону України № 324/95-ВР

від 15 вересня 1995 року «Про туризм» суб'єктами господарювання, що здійснюють туристичну діяльність є [4]:

- туристичні оператори;
- туристичні агенти;
- інші суб'єкти підприємницької діяльності,

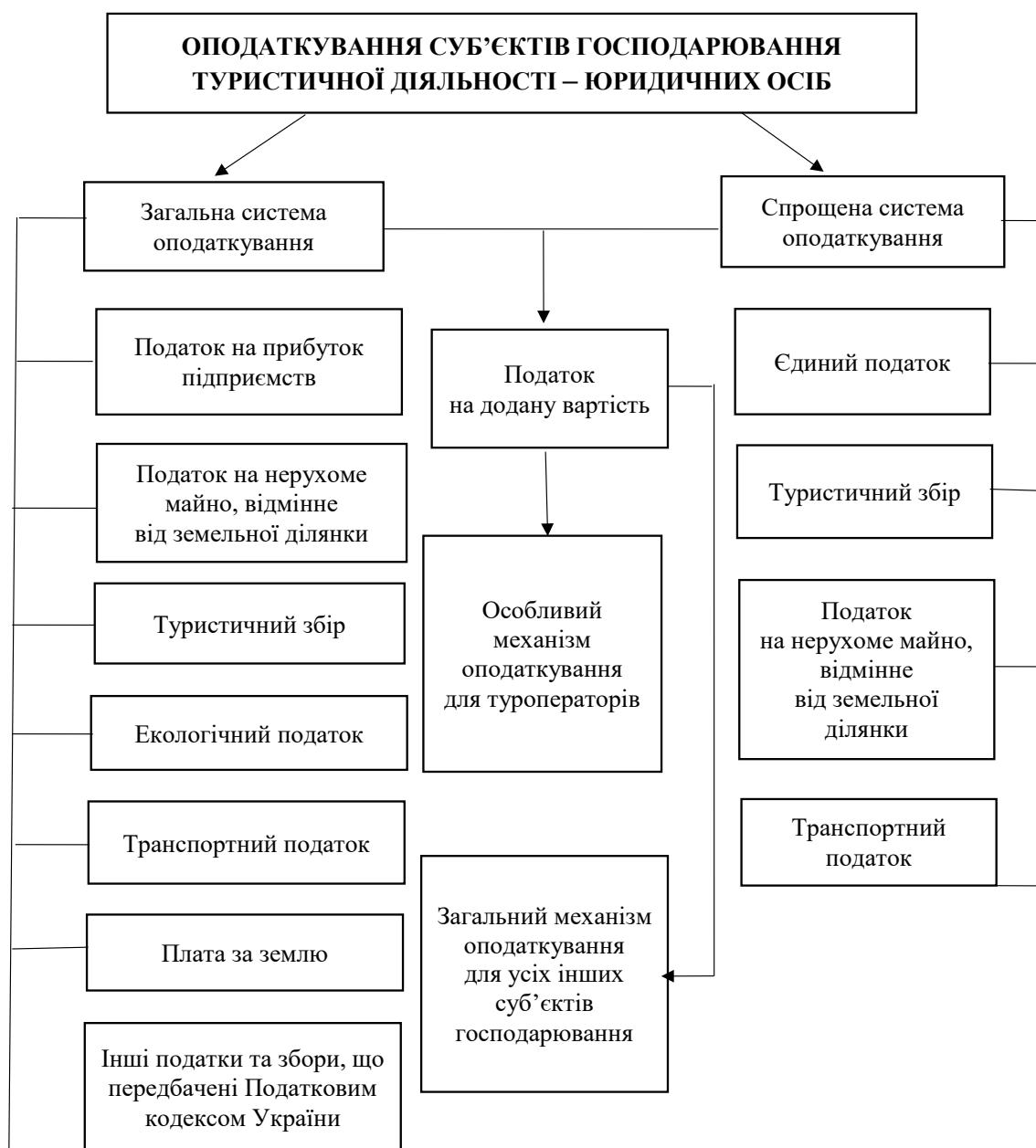
що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг;

- гіді-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці

туристичного супроводу – фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування;

– фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.

Досліджуючи особливості оподаткування суб'єктів господарювання відповідної царини,



**Рис. 1. Оподаткування суб'єктів господарювання туристичної діяльності юридичних осіб**

*Джерело: складено автором відповідно до Податкового кодексу України [5]*

бачимо, що нині в Україні діють дві системи оподаткування: загальна та спрощена.

Те, яку саме систему оподаткування обрати суб'єктам господарювання туристичної діяльності, залежить від показників фінансово-економічної діяльності та критеріїв відповідності для права перебування на спрощеній системі оподаткування, що наведено у таблиці 1.

Таким чином, туристичні оператори з метою оподаткування, здійснюючи свою діяльність тільки як юридичні особи та якщо їх дохід не перевищує у 2021 р. 7 002 000 грн, можуть обрати для себе тільки третю групу єдиного податку за ставками 3% та 5% або залишитися на загальній системі оподаткування.

Усі інші суб'єкти господарювання туристичної діяльності також обирають між загальною системою оподаткування та спрощеною. Втім, якщо вони здійснюватимуть свою діяльність як фізичні особи-підприємці, то мають право обрати 2 групу або 3 групу єдиного податку. З метою перебування на 2 групі єдиного податку необхідно урахувати, що туристичні послуги надаватимуться тільки населенню та платникам єдиного податку, а дохід не перевищуватиме у 2021 році 5 004 000 грн. Якщо ж діяльність здійснює юридична особа, то обирається тільки 3 група єдиного податку.

У разі обрання туристичним оператором загальної системи оподаткування особливості

щодо оподаткування податком на прибуток результатів цієї діяльності відсутні.

У туристичних операторів об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III Податкового кодексу.

З метою визначення туристичним оператором об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Коригування на різниці туристичні оператори не проводять у разі:

- не перевищення обсягу доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, за вирахуванням непрямих податків – 40 млн грн;
- прийняття туристичним оператором рішення про незастосування коригувань (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування).

Ставка податку на прибуток для туристичних операторів становить 18%.

Таблиця 1

**Групи та критерії відповідності для права перебування суб'єктами господарювання туристичної діяльності на спрощеній системі оподаткування**

Група платників єдиного податку	Дозволена кількість працівників	Обсяг річного доходу	Ставка єдиного податку	
			Звичайна	Підвищена
<b>2 група:</b> фізособи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність із надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	одночасно не перевищує <u>10 осіб</u>	834 мінімальної заробітної плати (у 2021 р. – це 5 004 000 грн.)	до 20% від мінімальної зарплати	15% – для фізосіб-підприємців у випадках, визначених п. 293.4 ПКУ
<b>3 група:</b> фізособи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	без обмежень	1167 мінімальної заробітної плати (у 2021 р. – це 7 002 000 грн)	а) <u>3%</u> від доходу у разі сплати ПДВ; б) <u>5%</u> від доходу без сплати ПДВ	Для юросіб у випадках, визначених п. 293.5 ПКУ: – 6 % зі сплатою ПДВ; – 10 % без сплати ПДВ.

Джерело: складено автором відповідно до Податкового кодексу України [5]

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток, що нараховують туристичні оператори, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. Водночас, відповідно до п. 137.5 ст. 137 Податкового кодексу України, річний податковий (звітний) період встановлюється для туристичних операторів за умови, що:

– вони зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

– їхній річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 40 млн грн. Крім того, варто звернути увагу на строки подання податкової звітності туристичними операторами до контролюючих органів та строки сплати самого податку на прибуток залежно від обрання податкового звітного періоду, що наведено у таблиці 2.

Щодо обрання туроператором третьої групи єдиного податку, то, враховуючи особливості спрощеної системи оподаткування, об'єктом оподаткування є не прибуток, а дохід, отриманий від здійснення туристичної діяльності на поточний рахунок, отриманий у грошовій формі (готівковій та безготівковій), та інші доходи. Більш детальний склад доходів, що включаються у об'єкт оподаткування єдиним податком, наведено у таблиці 3.

Податковий звітний період для платників третьої групи єдиного податку встановлено – квартал. Сплачують єдиний податок туристичні оператори протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Варто відзначити, що в умовах пандемії COVID-19 та на період дії карантину в Україні державою не надано жодної податкової пільги для туристичних операторів третьої групи єдиного податку.

Щодо інших суб'єктів господарювання туристичної сфери – юридичних осіб, у тому числі турагентів, механізм оподаткування їхньої діяльності є тотожним із туристичними операторами.

Водночас, якщо інший суб'єкт господарювання туристичної сфери здійснює діяльність як фізична особа-підприємець на загальній системі оподаткування, існують певні особливості в оподаткуванні їхньої діяльності, що регламентовано ст. 177 Податкового кодексу України, яка має назву «Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування».

По-перше, у фізичних осіб-підприємців об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця (п. 177.2 ст. 177 Податкового кодексу України) [7, с. 325].

По-друге, фізична особа-підприємець на загальній системі оподаткування сплачує зі свого чистого оподаткованого доходу податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок.

По-третє, дохід, що враховується під час визначення об'єкта оподаткування на загальній системі оподаткування фізичної особи – підприємця, формується за касовим методом.

Перелік доходів та витрат фізичних осіб – підприємців, що обрали загальну систему оподаткування, наведено в таблиці 4.

Таблиця 2

**Строки подання податкової декларації з податку на прибуток туристичними операторами та строки його сплати залежно від звітного (податкового) періоду**

Назва податку	Базовий звітний податковий період	Звітність		Сплата податку	
		Строк подання звітності, днів після звітного періоду	Підстава	Строки сплати податку на прибуток	Підстава
Податок на прибуток	Квартал	40	п.п. 49.18.2 ПКУ	Не пізніше 10 днів після граничного строку подання звітності	п. 57.1 ПКУ
	Рік	60	п.п. 49.18.3 ПКУ		

Джерело: складено автором відповідно до Податкового кодексу України [5]

**Склад доходів для туристичних операторів,  
що обрали сплату єдиного податку, та порядок їх визначення**

Вид доходів	Група платника єдиного податку	Норма ПКУ	Дата визнання доходів
Дохід, отриманий у грошовій формі (готівковій та безготівковій)	Юридичні особи (3 група)	п. 292.6	Дата надходження грошових коштів на банківський рахунок (до каси)
Дохід, отриманий у матеріальній та нематеріальній формах	Юридичні особи (3 група)	п.п. 292.6	Дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)
Дохід отриманий в іноземній валюті	Юридичні особи (3 група)	п. 292.5	Перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу
Вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг)	Юридичні особи (3 група)	аб. 1. п. 292.3 п.п. 292.6	Дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)
Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності	Юридичні особи 3 група платники податку на додану вартість	аб. 3. п. 292.3 п.п. 292.6	Дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності
Дохід від продажу основних засобів, строк експлуатації яких більше 12 календарних місяців	Юридичні особи (3 група)	п. 292.2	Дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.
Дохід від продажу основних засобів строк експлуатації менше 12 календарних місяців	Юридичні особи (3 група)	п. 292.2	Дата отримання суми коштів від продажу основних засобів

Джерело: складено автором відповідно до [5; 6]

Податковим звітним період для фізичних осіб-підприємців загальної системи оподаткування є рік. А ось зі сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску підприємцями за себе є певні особливості. Так, вони сплачують податок на доходи фізичних осіб за себе авансом за I, II і III квартали протягом року: до 19 квітня – за I квартал; до 19 липня – за II квартал; до 19 жовтня – за III квартал. За IV квартал податок на доходи фізичних осіб сплачують після подання річної податкової декларації про майновий стан і доходи, протягом 10 календарних днів після останнього дня подання декларації.

Військовий збір авансовими внесками не перераховують до бюджету, а сплачують тільки після подання річної податкової декларації про майновий стан і доходи, у ті самі строки, що й податок на доходи фізичних осіб, тобто до 19 лютого.

В умовах пандемії COVID-19 та дії карантину на території України пільг з податку на доходи фізичних осіб та військового збору податковим законодавством не передбачено.

Особливості з нарахування та сплати єдиного соціального внеску фізичними особами – підприємцями у туристичній сфері наведено у таблиці 5.

Варто відзначити, що в умовах пандемії COVID-19 та дії карантину на території України фізичним особам – підприємцям, у тому числі й туристичної сфери, на період із 01.03.2020 р. по 31.05.2020 р. надавалася пільга щодо звільнення від сплати єдиного соціального внеску «за себе». У 2021 р. пільг щодо нарахування та сплати єдиного соціального внеску для фізичних осіб – підприємців на загальній системі оподаткування не передбачено, окрім тих, що не отримують доходи. Таким підприємцям надали право не платити єдиний соціальний внесок у період відсутності доходів.

Таблиця 4

**Перелік складників, що відносяться до доходів та витрат  
фізичної особи – підприємця на загальній системі оподаткування**

Доходи	Витрати
виручка у вигляді безготівкових грошових коштів, що надійшли на банківський рахунок чи в готівковій формі безпосередньо підприємцю чи його працівникам на місці здійснення розрахунків (в тому числі відсотки банку)	вартість сировини, матеріалів, товарів, що утворюють основу для виготовлення (продажу) продукції або товарів (надання робіт, послуг)
виручка в натуральній формі	витрати на оплату праці найманим працівникам та за договорами цивільно-правового характеру
суми штрафів і пені, отримані від інших суб'єктів підприємництва за договорами цивільно-правового характеру за порушення умов договорів та інші доходи, які пов'язані із здійсненням підприємницької діяльності.	обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам, внески на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством
винагорода у вигляді безготівкових грошових коштів, що надійшли на банківський рахунок чи в готівковій формі безпосередньо турагенту на місці здійсненні розрахунків (передбачено тільки для турагентів)	суми податків, зборів, які пов'язані з проведенням господарської діяльності підприємця; суми єдиного соціального внеску; платежі, сплачені за одержання ліцензій, дозволів, інших дозвільних документів, які пов'язані з господарською діяльністю
	інші витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності (витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, на транспортування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, вартість придбаних послуг)
	амортизаційні відрахування з відповідним веденням окремого обліку витрат

Джерело: складено автором відповідно до Податкового кодексу України [5]

Таблиця 5

**Особливості з нарахування та сплати єдиного соціального внеску  
фізичними особами – підприємцями у туристичній сфері**

Розмір чистого оподаткованого доходу ФОП	Нарахування єдиного соціального внеску ФОП	Сплата єдиного соціального внеску ФОП
1. Якщо чистий оподатковуваний дохід за місяць дорівнює нулю або є збиток	ЄСВ сплачується з мінімальної заробітної плати $6000 * 22\% = 1320,00$ грн. За грудень ЄСВ 2021 р. – 1430,00	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня) Остаточний розрахунок за календарний рік до 10 лютого наступного року
2. Якщо чистий оподатковуваний дохід за місяць є меншим за мінімальну заробітну плату	ЄСВ сплачується з мінімальної заробітної плати $6000 * 22\% = 1320,00$ грн. до грудня 2021 р. За грудень ЄСВ 2021 р. – 1430,00	
3. Якщо чистий оподатковуваний дохід за місяць більший, ніж максимальна величина бази нарахування ЄСВ	ЄСВ сплачується тільки з максимальної величини бази нарахування ЄСВ $90000 * 22\% = 19800$ грн. до грудня 2021 р. У грудні 2021 р. – $97500 * 22\% = 21450,00$ грн.	
4. Якщо чистий оподатковуваний дохід є більшим за мінімальну заробітну плату та меншим, ніж максимальна величина бази нарахування ЄСВ	ЄСВ сплачується з нарахованого чистого оподаткованого доходу отриманого підприємцем за квартал = Чистий оподатковуваний дохід * 22%	

Джерело: складено автором відповідно до Податкового кодексу України [5]

Крім того, з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно) до платників єдиного внеску не застосовуються штрафні санкції за такі порушення, як:

- несвоєчасна сплата (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- неповна сплата або несвоєчасна сплата суми єдиного внеску одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується єдиний внесок (авансових платежів);
- несвоєчасне подання звітності до контролюючих органів.

Також у визначений період дії карантину платників єдиного соціального внеску звільнено від нарахування пені, а якщо пеню було нараховано, то вона підлягає списанню.

Таким чином, фізичні особи-підприємці туристичної сфери, знаходячись на загальній системі оподаткування, як до пандемії COVID-19, так і в період її спалаху несуть значне податкове навантаження у разі відсутності значних витрат своєї господарської діяльності, що документально є підтвердженими та сплаченими.

Щодо оподаткування господарської діяльності фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування, то, як зазначалося вище, такі суб'єкти господарювання обирають між 2 та 3 групами єдиного податку, що відрізняються:

- критеріями перебування на спрощеній системі оподаткування (таблиця 1);
- ставками єдиного податку (таблиця 1);
- об'єктом оподаткування для 2 групи єдиного податку є розмір мінімальної заробітної плати; для 3 групи є дохід, отриманий у грошовій формі (готівковій та безготівковій), та інші до-

ходи. Для турагентів доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента);

- звітний період, строки сплати єдиного податку, строки подачі податкової звітності (таблиця 6).

Кожен суб'єкт господарювання туристичної сфери залежно від обсягів своєї господарської діяльності самостійно обирає групу єдиного податку.

Спільним у цих двох групах є сплата єдиного соціального внеску. Фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування сплачують єдиний соціальний внесок тільки за «себе» у розмірі 22% мінімальної заробітної плати до 20 числа місяця, що настає за кварталом. Остаточний розрахунок за календарний рік – до 10 лютого наступного року.

В умовах пандемії COVID-19 загальний механізм оподаткування єдиним податком фізичних осіб 2 та 3 груп не змінився. Податкові пільги для платників 3 групи єдиного податку не були передбачені, а ось для 2 групи відповідно до Закону України у № 540-IX від 30.03.2020 р. органам місцевого самоврядування дали право зменшити ставки єдиного податку у 2020 р.

У 2021 р. пільг з єдиного податку для 2 та 3 груп не передбачено податковим законодавством.

Поза увагою залишився особливий механізм оподаткування податком на додану вартість саме туроператорів та турагентів, який визначено ст. 207 Податкового кодексу України [5].

На відміну від загального механізму оподаткування податком на додану вартість, об'єктом оподаткування у суб'єктів туристичної сфери є [5]:

- для туристичних операторів незалежно від виду туризму (внутрішній, в'їзний, виїзний) – сума винагороди, яка розраховується таким чином:

Таблиця 6

**Звітний податковий період та строки сплати єдиного податку суб'єктів господарювання туристичної сфери, що обрали спрощену систему оподаткування у 2021 р.**

Для 1–2 гр. платників єдиного податку	Для 3 гр. платників єдиного податку
<b>ЗВІТНИЙ ПЕРІОД З ЄДИНОГО ПОДАТКУ</b>	
Календарний рік	Календарний квартал
<b>СТРОКИ ПОДАЧІ ЗВІТНОСТІ З ЄДИНОГО ПОДАТКУ</b>	
Протягом 60 календарних днів після закінчення звітного податкового періоду	Протягом 40 календарних днів після закінчення звітного податкового періоду
<b>СТРОКИ СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ</b>	
шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.	протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал

Джерело: складено автором відповідно до Податкового кодексу України [5]



*Винагорода = Вартість поставленої туристичної послуги – Витрати на придбання (створення) туристичної послуги;*

– для туристичних агентів – сума винагороди, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичної послуги (туриста).

Датою виникнення податкових зобов'язань є:

– для туристичних операторів – податкові зобов'язання нараховуються за датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичної послуги. Дата завершення туру фіксується в договорі з туристом;

– для туристичних агентів – податкові зобов'язання нараховуються у загальному порядку – за правилом першої події, тобто датою підписання акта наданих посередницьких послуг або датою надходження винагороди.

З метою нарахування податкового кредиту у туроператорів також діють особливості:

– суми податку, сплачені (нараховані) під час придбання товарів/послуг, які включаються у вартість туристичної послуги, не відносяться до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора;

– суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), включаються до податкового кредиту.

Щодо нарахування податкового кредиту турагентом, то все залежить від мети придбання товарів (послуг), а саме:

– не відносяться до податкового кредиту суми ПДВ, сплачені (нараховані) під час придбання товарів/послуг, вартість яких включається до вартості туристичної послуги;

– включаються до податкового кредиту суми ПДВ, сплачені (нараховані) під час придбання товарів/послуг, вартість яких не включається до вартості туристичної послуги.

Звітний період із податку на додану вартість для туроператорів та турагентів визначено у загальному порядку – місяць.

Податкові пільги для туроператорів та турагентів з податку на додану вартість не було запроваджено у період пандемії COVID-19.

Втім, у 2021 р. мають право застосовувати знижену ставку податку на додану вартість у розмірі 7% до операцій з постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання) готелі та подібні засоби тимчасового розміщування.

Для усіх інших суб'єктів господарювання туристичної сфери, які є платниками податку на додану вартість, діє загальний механізм оподаткування податком на додану вартість.

**Висновки.** Нині туристичний бізнес досі не отримав суттєвих податкових стимулів від держави, що у подальшому перешкоджатиме його відновленню в Україні. Так, до Верховної Ради України було подано законопроект № 3379 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо державної підтримки культури, малого бізнесу та креативних індустрій у зв'язку з дією заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» [8], яким для суб'єктів господарювання туристичної сфери було передбачено звільнення постачальників туристичних послуг від:

– сплати ПДВ, сплати податку на прибуток, сплати земельного податку та податку на нежилий фонд нерухомості;

– скасування сплати туристичного збору до кінця 2020 року;

– звільнення від оподаткування під час сплати оренди та землекористування орендарів державної та громадської власності.

Проте відповідного законодавчого акту не було прийнято. Зважаючи на вказане, на нашу думку, подальші дослідження слід проводити у напрямі вивчення цього питання.

### Список літератури:

1. Папп В.В., Бошота Н.В. Особливості системи оподаткування туристичних підприємств в Україні. *Міжнародний науковий журнал «ОСВІТА І НАУКА»*. 2018. Випуск 2(25). С. 63–67 URL: <https://msu.edu.ua/educationandscience/wp-content/uploads/2019/01/63-67.pdf> (дата звернення: 31.07.2021).

2. Кравченко А.В. Особливості оподаткування суб'єктів туристичної діяльності в Україні. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8791> (дата звернення: 03.08.2021). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.4.86

3. Гуріна Є.С. Специфіка системи оподаткування туристичного бізнесу в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 12(39). С. 734–738.

4. Про туризм : Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР. База даних «Законодавство України» ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.08.2021).
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України» ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.08.2021).
6. Луценко І.С. Оподаткування платників єдиного податку в сучасних умовах впровадження податкової реформи. *Економіка та держава*. 2020. № 6. С. 131–135. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.6.131
7. Хомутенко В.П., Луценко І.С., Хомутенко А.В., Волкова О.Г. Оподаткування суб'єктів господарювання : навч. посіб. Одеса : «ВМВ», 2014. 418 с.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо державної підтримки культури, малого бізнесу та креативних індустрій у зв'язку з дією заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Проект Закону України від 22.04.2020 № 3379. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=68645](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68645) (дата звернення: 05.08.2021).

### References:

1. Papp V.V, Boshota N.V. (2018) Osoblyvosti systemy opodatkovannia turystychnykh pidpriemstv v Ukraini. [Features of the taxation system of tourist enterprises in Ukraine]. *Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal «OSVITA I NAUKA»* [International Scientific Journal “EDUCATION AND SCIENCE”], (electronic journal), no. 2(25), pp. 63–67. Available at: <https://msu.edu.ua/educationandscience/wp-content/uploads/2019/01/63–67.pdf> (accessed 31 July 2021).
2. Kravchenko A.V. (2021) Osoblyvosti opodatkovannia sub'ektiv turystychnoi diial'nosti v Ukraini [Features of taxation of tourist activities in Ukraine]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy], (electronic journal), vol. 4. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8791> (accessed 27 August 2021).
3. Hurina Ye.S. (2016) Spetsyfika systemy opodatkovannia turystychnoho biznesu v Ukraini [Specifics of the tourism business taxation system in Ukraine]. *Young scientist*, vol. 12(39), pp. 734–738.
4. Pro turyzm: Zakon Ukrainy vid 15.09.1995 r. № 324/95-VR [On tourism: Law of Ukraine of 15.09.1995 № 324/95-VR]. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» VR Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80#Text> (accessed 01 August 2021).
5. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI]. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» VR Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 01 August 2021).
6. Lutsenko I. (2020) Taxation of single taxpayers in the modern conditions of tax reform implementation [Taxation of single tax payers in modern conditions of tax reform implementation]. *Ekonomika ta derzhava*, vol. 6, pp. 131–135.
7. Khomutenko V.P., Lutsenko I.S., Khomutenko A.V., Volkova O.G. (2014) Opodatkovannia sub'ektiv hospodariuvannia [Taxation of business entities]. Odessa: VMV. (in Ukrainian)
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020) The Draft law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine on State Support of Culture, Small Business and Creative Industries in Connection with Measures Aimed at Preventing the Occurrence and Spread of Coronavirus Disease (COVID-19)”. Available at: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=68645](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68645) (accessed 05 August 2021).