

Т. Остапенко, О. Кубецька

ТУРОПЕРЕЙТИНГ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ, ПОДАТКОВИЙ, УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТИ

Туристична галузь є однією з галузей української економіки та всього світу, яка в числі перших потрапила під «коронавірусні» обмеження. Поширення COVID-19 у світі обмежило туристичні тури, чи то взагалі вони були скасовані або перенесені. В таких умовах туроператори, турагенти й інші учасники ринку туристичних послуг зазнали серйозних збитків. Несприятлива економічна обстановка зумовила необхідність пошуку заходів з їх підтримки.

Теоретичні та практичні аспекти проблемних питань суб'єктів галузі туризму досліджували у своїх роботах багато українських і зарубіжних вчених, практиків: С. В. Васильчак, Л. М. Лояк, М. П. Мальська, В. В. Худо, В. І. Цибух, В. Монастирський, В. С. Кучеренко, О. В. Прокопішина, Є. С. Гуріна, О. Голенко, А. Д. Каурова, Є. О. Музичка, Дж. М. Мартін та інші.

Аналіз публікацій показав, що організаційні аспекти, оподаткування та політика управління продажами визначаються специфікою туристичного ринку, а важлива роль відводиться процесам підсилення результативності збуту. При цьому аналіз стану торгівлі послугами за видами туризму, збільшення кількості суб'єктів, які надають туристичні послуги, різна результативність їх діяльності, регіональна розосередженість та нормативно-правові вимоги до провадження туристичної діяльності викликають необхідність узагальнення відмінностей між головними учасниками даного ринку (туроператорами і турагентствами), які визначають систему оподаткування, договірні обов'язки щодо надання туристичних послуг, а також потребу в оптимізації управління збутовою діяльністю туристичних операторів.

Дніпропетровська область представлена великою кількістю закладів і підприємств, діяльність яких пов'язана зі створенням туристичного продукту (послуги), а також різними видами туризму: історичний, екологічний, культурно-пізнавальний, промисловий, лікувально-оздоровчий, подієвий, спортивний, космічний, релігійний та ін.

За останні 19 років кількість туристів, які обслуговувалися туроператорами та туристичними агенціями, збільшилася у три рази, у порівнянні з 2000 роком (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка кількості туристів, які обслуговувалися туристичними фірмами за 2000 – 2019 рр., осіб [5]

На території Дніпропетровської області створені та функціонують 429 суб'єктів підприємництва, які займаються туристичною діяльністю; з них 3 % складають туроператори, а 97 % – туристичні агенції [9].

З табл. 1 видно, що питома вага кількості туристів Дніпропетровської області за видами туризму має діаметрально протилежну тенденцію зміни за 2000–2019 рр. В загальній структурі туристів у 2019 році їх питома вага за виїзним туризмом становила 88,3 %, що більше, в порівнянні з 2000 роком (13,9 %); за внутрішнім туризмом – 11,7 %, що менше, в порівнянні з 2000 роком (82,9 %) відповідно.

Питома вага в'їзного туризму в останні роки становить 0 %, що вказує на відсутність даного виду туризму чи свідчить про те, що іноземці не відвідують Дніпропетровську область з метою відпочинку.

Демотиваторами в'їзного туризму до України та Дніпропетровської області вважаємо нестачу позитивної інформації щодо українського турпродукту, страх туристів через наявність небезпечних територій (зон АТО) та можливих загроз, складнощі при отриманні української візи, низький рівень якості транспортної інфраструктури, відсутність ефективної логістики, низький рівень розвитку сервісу та підготовки кадрів у сфері гостинності тощо [11].

За останні 19 років обсяги зовнішньої торгівлі послугами, пов'язаними з подорожами, мають позитивну тенденцію зростання (рис. 2).

Таблиця 1. Динаміка структури туристів, обслуговуваних туроператорами Дніпропетровської області за 2000–2019 рр.

Діапазон років	Туристи, обслуговувані туроператорами та турагентами (%), в тому числі		
	в'їзні (іноземні) туристи	виїзні туристи	внутрішні туристи
2000	3,2	13,9	82,9
2001	16,7	14,1	69,2
2002	12,6	14,1	73,3
2003	9,6	12,5	77,9
2004	11,4	16,8	71,8
2005	16,6	20,6	62,7
2006	11,8	28,3	59,9
2007	9,3	48,2	42,5
2008	5,2	50,4	44,4
2009	4,6	47,3	48,1
2010	1,0	46,3	52,7
2011	0,0	71,3	28,7
2012	0,2	77,5	22,3
2013	0,0	84,3	15,6
2014	0,0	87,2	12,8
2015	0,0	84,4	15,6
2016	0,0	86,5	13,5
2017	0,0	90,1	9,9
2018	0,0	92,1	7,9
2019	0,0	88,3	11,7

Джерело: розроблено авторами з використанням [5].

Упродовж 2000–2019 рр. експорт послуг України до східних і західних сусідів мав тенденцію збільшення. В 2019 році обсяг експорту становив 334952,5 тис. дол. США, що більше ніж у 5 разів від значення цього показника у 2000 році. Імпорт послуг, пов'язаних з подорожами, становив у 2019 році 1299287,9 тис. дол. США та збільшився більше ніж у 30 разів, порівняно з 2000 роком [3].

Будь-який бізнес, в тому числі туристичний, підлягає оподаткуванню. Для фірм, які здійснюють діяльність у сфері туризму, існують особливі правила оподаткування податками на додану вартість та на прибуток.

Основоположні вимоги до організації туристичної діяльності на території України містяться в положеннях Закону України «Про туризм» [10]. Інші вимоги щодо здійснення діяльності у сфері туризму регулюються положеннями Ліцензійних умов провадження туроператорської діяльності (№ 991 від 11.11.2015 р.), які є обов'язковими для виконання туроператорами різних форм власності й організаційно-правових форм. Тобто туроператор зобов'язаний отримати відповідну ліцензію (ст. 17 Закону України «Про туризм»).

Турагентська діяльність не передбачає ліцензування. Туроператор функціонує виключно як юридична особа, а турагент – як суб'єкт підприємницької діяльності (підприємець) або юридична особа. Туроператор є створювачем туристичного продукту та надає послуги, а турагент виступає посередником з продажів турпродукту і послуг інших суб'єктів (власників готелів, хостелів, гідів-перекладачів, спортивних інструкторів, інших фахівців туристичного супроводу тощо).

Туристичні фірми, які функціонують як юридичні особи та/або як фізичні особи-підприємці, створюють не лише туристичний продукт (стандартне найменування послуг для туристів, що є обов'язковою частиною туру), а і надають туристичні послуги (бронювання транспортного засобу різного класу, бронювання номерів, перевезення, тимчасове розміщення в готелі, харчування, екскурсійне обслуговування, курортні послуги, побутові послуги, послуги у сфері фізичної культури, страхові послуги, послуги перекладача, послуги обслуговування осіб з обмеженими фізичними можливостями тощо), які є складовою вартості турпродукту або не входять у вартість путівки, тобто купуються туристами у місцях їх перебування (відпочинку, подорожі).

Інформаційні послуги туристичних фірм у вигляді прайс-листів, каталогів, буклетів, листівок та інших рекламних матеріалів надаються безкоштовно кожному з клієнтів і сприяють продажам туристичних продуктів.

Надання туристичного продукту у вигляді подорожі до іншої країни передбачає наступний алгоритм дій, який документально підтверджений (рис. 2). Договір на туристичне обслуговування не поширюється на послуги щодо від'їзду туриста з метою працевлаштування, здійснення оплачуваної професійної діяльності, з підприємницьких мотивів, задля зміни туристом громадянства чи у сімейних справах.



Рис. 2. Технологічна карта надання туристичного продукту

Джерело: розроблено авторами з використанням [1; 4; 10].

Як наслідок укладеного договору, турист зобов'язаний дотримуватися його умов, а туроператор чи турагент забезпечують обслуговування туриста на маршруті.

Отримання ліцензії туроператором потребує подання в орган ліцензування заяви, засвідчених копій документів:

– довідки-гарантії фінансової установи, що підтверджує фінансове забезпечення відповідальності перед туристом за розмірами, передбаченими ст. 15 Закону України «Про туризм»;

– документа, що підтверджує територію провадження діяльності;

– документів про освіту та стаж керівника туроператорської фірми;

– договору з обов'язкового страхування туристів на випадок небезпечних подій та медичного страхування (при виникненні страхового випадку надаються безкоштовні медичні послуги), а також опису документів, доданих за переліком до заяви.

Туроператор, на відміну від турагента, є більшим об'єктом за масштабами діяльності; в своєму складі може об'єднувати філіали, утворюючи турагентську мережу. Обмеженнями в діяльності туроператорів є наступне: величина частки у засновницькому (реєстраційному) фонді інших операторів України не може бути більшою за 20 % їх засновницького (стартового) капіталу. Туроператору не заборонено згідно з чинними нормативними документами продавати туристичний продукт напряму споживачам і виступати туристичним агентом. Туроператор здійснює продаж турпродуктів туристам або виступає оптовим постачальником туристичних продуктів. Виїзний туризм передбачає налагодження туроператором постійних зв'язків з іноземними партнерами.

Турагент характеризується меншими масштабами діяльності, порівняно з туроператором (як правило, це складає від одного до 2–3 функціонуючих офісів). Турагент виступає посередником, який за агентським договором або за договором доручення на платній основі безпосередньо туристам продає турпродукт. Винагороду турагент отримує у вигляді комісійних. Договір турагентам дозволено укладати виключно з туроператорами, які зареєстровані як українські туроператори.

Внутрішній туризм на території України оподатковується ПДВ за ставкою у розмірі 20 %, а за операціями виїзного туризму – 0 %. Суть нарахування податку на додану вартість полягає в застосуванні маржинального принципу (для туроператорів), що передбачає наступний розрахунок бази оподаткування: $BO \text{ (винагорода)} = \text{Вартість поставленого турпродукту (послуги)} - \text{витрати на придбання (створення) турпродукту (послуги)}$.

Собівартість турпродукту формується за рахунок суми наступних витрат: на страхування, перевезення, проживання, харчування, екскурсійні, курортні, спортивні, розважальні та інші послуги для туристів [12]. Якщо витрати є частиною

(складовою) турпродукту, то їх враховують у собівартість незалежно від того, на підставі яких договорів вони отримуються: прямих (договорів купівлі-продажу) чи посередницьких (агентських договорів, договорів доручення або комісії). Витрати, які формують вартість туру за договором на туристичне обслуговування, впливають на розмір винагороди та враховуються з сумами ПДВ.

Вибір туристичними операторами та туристичними агентами як юридичними особами загальної системи оподаткування передбачає нарахування податку на прибуток за базовою ставкою 18 % від позитивного фінансового результату. Вибір турагентом-підприємцем третьої групи спрощеної системи оподаткування, що передбачає сплату єдиного податку за ставкою 5 % від винагороди, дає можливість не реєструватися платником податку на додану вартість (рис. 3). Спрощена система оподаткування не передбачає сплату ПДФО турагентами.

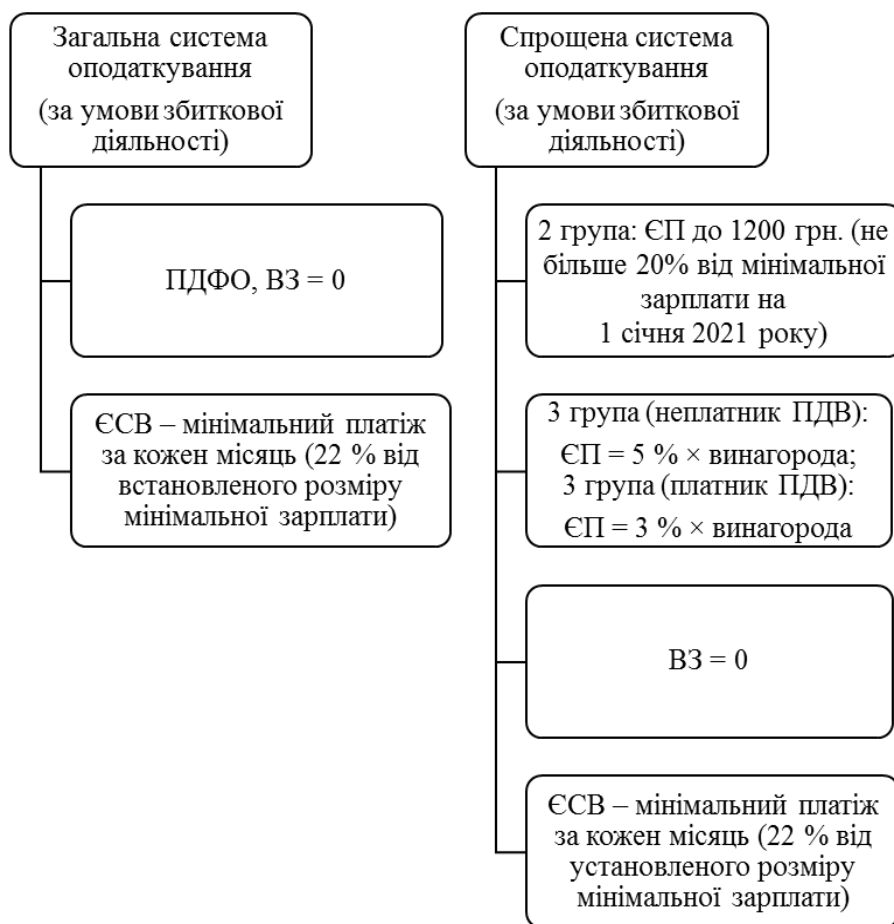


Рис. 3. Концептуальні основи оподаткування турагента-підприємця

Якщо дохід турагента перевищує витрати (його діяльність є прибутковою), то за умови перебування на загальній системі оподаткування ПДФО, військовий збір, ЄСВ за законодавчо встановленими фіксованими ставками (18 %, 1,5 % та 22 % відповідно) підлягають сплаті.

Механізм розрахунку суми податкового зобов'язання за загальним правилом виглядає так: ставка податку (збору, внеску) \times (винагорода – витрати у вигляді орендних платежів, сплачених рахунків, комунальні послуги, виплати працівникам зарплатного характеру, оплати послуг на рекламу, плата за комунікативний зв'язок телефоном та за користування Інтернетом, платежі за послугу з вивезення побутових відходів, охорону приміщення, паркування службового автомобіля тощо) [7].

Для турагентів-підприємців обмеження щодо кількості працюючих наступні: 2 група платників ЄП – не більше 10 осіб; 3 група платників ЄП – обмеження відсутнє. Турагенти, як юридичні особи з різною організаційно-правовою формою, які перебувають на загальній або спрощеній системі оподаткування, не мають обмежень щодо кількості працівників.

Обмеження в доході (за останній календарний рік) для турагентів фізосіб-підприємців та юридичних осіб, яке дає право перебувати на спрощеній системі оподаткування, становить: 2 група платників ЄП – 5 004 000 грн; 3 група платників ЄП – 7 002 000 грн.

Діяльність туристичних операторів і туристичних агентств не передбачає обов'язковості застосування з 1 грудня 2021 року РРО. Турагенти-підприємці, які перебувають на сплаті ЄП, матимуть обов'язок застосовувати РРО лише в тому випадку, якщо в результаті діяльності протягом календарного року рівень їх доходу перевищує 220 МЗП ($220 \times 6\,000$ грн = 1 320 000 грн). Такий обов'язок виникатиме наступного кварталу внаслідок перевищення доходу.

ПКУ передбачено особливий механізм формування податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ:

- 1) правило першої події, виходячи з дати виникнення податкового зобов'язання, для туроператорів не передбачено;
- 2) туроператори не включають «вхідне» ПДВ у податковий кредит, ці суми є витратами на формування турпродукту (послуги);
- 3) база оподаткування ПДВ (винагорода) розраховується окремо за кожним договором на туристичне обслуговування;
- 4) при реалізації турпродукту туристам, які не є неплатниками податку на додану вартість, у туроператора податкове зобов'язання документально визнається

за щоденним підсумком операцій (у податковій накладній покупець має умовний ППН);

5) при реалізації турпродукту туристам через турагента, який не є платником податку на додану вартість, у туроператора податкове зобов'язання документально визнається за зведеною податковою накладною, складеною за операціями з продажу за місяць;

б) при продажу туристичного продукту кінцевим споживачам через туристичного агента, який зареєстрований як платник ПДВ, у туроператора податкове зобов'язання виникає за кожною датою продажу турпродукту (на підставі складеної на ім'я турагента податкової накладної).

У суб'єктів туристичної діяльності є обов'язок – нараховувати податкове зобов'язання за туристичним збором і сплачувати його до місцевого бюджету після того, як турист сплатив туристичний збір податковому агенту (суб'єкту туристичної діяльності) у рахунку за проживання.

Управління збутом турпродуктів суб'єктами підприємницької діяльності має вчинятися шляхом чіткого усвідомлення значимості якості послуг, їх переліку, що є основою вартості туру та визначальним фактором у сприянні збільшенню операцій з продажу турпродуктів туристам.

Завдяки належному сервісу, який пропонується туристичними фірмами й іншими суб'єктами туристичної діяльності споживачам, зростає роль збуту. З цією метою важливе також максимальне застосування суб'єктами туристичної діяльності маркетингових інструментів впливу (знижки, нарахування бонусів за відгуки, Інтернет-реклама, обмеження акційних пропозицій за часом, презентація турів відомими акторами й іншими діячами культури та мистецтва тощо) [8]; швидке переналагодження збутової мережі та сервісних структур до потреб туристів, що забезпечують зручність їх відпочинку [13]; запровадження нових послуг, освоєння нової цільової аудиторії туристів, зміна системи посередницьких структур [2]; врахування сезонності туризму, що посилює ефективність туристичної діяльності в пікові періоди та потребує періоду відпочинку (відновлення в міжсезоння) [6].

Вказані заходи є вигідними не лише для суспільства і навколишнього середовища. Вони дають можливість сформувати потенціал (активи) суб'єктів

туристичної діяльності, які у свою чергу формуватимуть регіональні економіки країни та будуть виступати визначальними чинниками в інтеграції до світового економічного простору.

На стадії понесення туроператорами та турагентами збитків, важливим заходом з їх підтримки вважаємо застосування підприємцями загальної системи оподаткування.

Адаптації операторів туріндустрії до нових економічних умов сприяє не лише вдало сформована політика управління збутом, а й законодавчо дозволене право несплати платниками єдиного податку (у період карантину); звільнення від сплати ЄСВ, що поширюється на тих, хто не отримав прибуток у звітному кварталі або окремому місяці (звільнення стосується платників 2 групи ЄП); інші державні напрямки підтримки.

Список використаних джерел

1. Туристичний продукт і бізнес-процеси в туризмі: основи проектування і організація. URL: <https://msn.khnu.km.ua/mod/resource/view.php?id=197159>.
2. Годованюк А. В. Канали збуту туристичних послуг. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки*. 2011. Вип. 4. С. 760–765. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2011_4_157.
3. Динаміка зовнішньої торгівлі послугами за видами. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/dseip/dseip2007_u.htm.
4. Договір про реалізацію турпродукту. URL: <https://joinup.ua/media/2015/07/Agentskij-dogovor-2015.pdf>.
5. Кількість туристів, обслугованих туроператорами та турагентами, за видами туризму. URL: <http://www.dnestrstat.gov.ua/statinfo/tur/include/tur1.pdf>.
6. Martin J.M. Impacts of the tourist activity and citizens' evaluation about the necessity for resting periods. *Strategic perspectives in destination marketing*, 2019. URL: <https://www.igi-global.com/chapter/impacts-of-the-tourist-activity-and-citizens-evaluation-about-the-necessity-for-resting-periods/209521>.
7. Мірошниченко В. Підприємець-турагент: роз'яснюємо незрозумілі нюанси. *Бухгалтер 911*. 2018. № 44. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2018/october/issue-44/article-40110.html>.
8. Остапенко Т. М., Кубецька О. М., Антіпова В. П. *Маркетинг як інструмент управління платоспроможністю підприємств торгівлі*. *Бізнес Інформ*. 2020. №11. С. 442–447. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-442-447>.
9. Паспорт області Дніпропетровська ОДА. URL: <https://adm.dp.gov.ua/pro-oblast/dnipropetrovshina/pasport-oblasti>.
10. Про туризм: Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 21.02.2021).

11. Романова А. Прості рецепти для українського туризму. *Українська правда*. 2019 (вересень). URL: <https://www.pravda.com.ua/authors/5c45bd23ce3e6/>.
12. Солошенко Л. Облік турдіяльності у запитаннях та відповідях. *ПОДАТКИ & БУХОБЛІК*. 2014. № 42. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2014/may/issue-42/article-65688.html>.
13. Туроперейтинг: підруч. / за заг. ред. В. Я. Брича. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2017. 440 с.