

DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2022-1-312-329>
УДК 336.221.2

Вікторія ХУДАВЕРДІЄВА

к.е.н., доцент, Державний біотехнологічний університет,
м. Харків, Україна
ORCID ID: 0000-0002-0100-5079

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ЧЕРЕЗ COVID-19

Анотація. В статті розглянуто особливості оподаткування суб'єктів туристичної діяльності в Україні, визначено перелік нормативно-правових актів, що регулюють систему оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в галузі туризму. Порядок сплати податків в Україні компаніями, що надають послуги у сфері туроператорської і турагентської діяльності, визначений в Податковому кодексі (ст.207). Особливості оподаткування даного сегменту ринку, стосуються переважно адміністрування ПДВ, зокрема впливу цього податку на діяльність суб'єктів підприємництва в туризмі при обчисленні бази оподаткування через механізм формування і погашення податкового кредиту. Проаналізовано загальну та спрощену систему оподаткування. Наведені переваги спрощеної системи оподаткування для суб'єктів туристичного бізнесу. Встановлено, що прояв регулюючої функції податків залежить від прийняття рішень щодо визначення: об'єкта оподаткування, ставок податків, термінів сплати податків, джерел сплати податків, надання пільг. Систематизовано зміни в законодавчих актах країни, внесені урядом в оподаткування туроператорської і турагентської діяльності в Україні в результаті виникнення пандемії, внаслідок поширення гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV. В статті проведений аналіз актуальних напрямів підтримки сфери туризму в сучасних умовах в контексті світового і вітчизняного досвіду. Визначено головну відмінну особливість оподаткування туристичного продукту і можливі варіанти нарахування податкових зобов'язань за постачання кожного окремого туристичного продукту для туроператора. Розглянуто особливості визначення податкового кредиту для суб'єктів туристичного бізнесу. Проведено оцінку можливих траєкторій відновлення сфери туризму з урахуванням заходів, що вживаються, і сформованих тенденцій. У роботі досліджена специфіка вибору напрямів підтримки сфери туризму в сучасних умовах. Практична значущість роботи полягає в систематизації законодавчих змін деяких аспектів оподаткування підприємств галузі туризму, визначено необхідність стратегічного плану розвитку і реконструкції туристичної галузі на 5–10–15 років, Також вказано на необхідність вдосконалення первинних, фундаментальних законів, які регулюють правила функціонування галузі туризму в Україні.

Ключові слова: туристична діяльність, державна політика, система оподаткування, податок на додану вартість, конкурентоспроможність галузі.

JEL Classification: H25, L83.

Absztrakt. A cikk megvizsgálja az ukrajnai turisztikai tevékenység alanyainak adóztatásának sajátosságait, felsorolja azokat a normatív jogi aktusokat, amelyek szabályozzák a turizmus területén a vállalkozói tevékenység alanyainak adózási rendszerét. Az Ukrajnában az utazásszervezők és utazási irodák területén szolgáltatásokat nyújtó társaságok adófizetési kötelezettségét az Adótörvénykönyv határozza meg (207. cikk). E piaci szegmens adóztatásának sajátosságai főként az ÁFA adminisztrációjával kapcsolatosak, különös tekintettel az adónak a turizmusban működő gazdasági társaságok tevékenységére gyakorolt hatására az adóalap kiszámításakor az adójóváírás kialakításának és visszafizetésének mechanizmusán keresztül. Elemezzük az általános és egyszerűsített adózási rendszert. Megadjuk az egyszerűsített adózási rendszer előnyeit a turisztikai vállalkozások számára. Megállapítást nyert, hogy az adók szabályozó funkciójának megnyilvánulása az adózás

tárgya, az adókulcsok, az adófizetési feltételek, az adófizetési források, a kedvezmények meghatározásával kapcsolatos döntések meghozatalától függ. Rendszerezésre kerültek a SARS okozta akut légúti megbetegedés COVID-19 terjedése következtében a kormány által bevezetett, az utazásszervezői és utazási irodai tevékenység ukrainai adóztatásában bevezetett törvénymódosítások. A cikk a turizmus jelenlegi támogatási területeit elemzi a jelenlegi körülmények között a globális és hazai tapasztalatok tükrében. Meg lettek határozva az idegenforgalmi termék adóztatásának fő megkülönböztető jegyei és az egyes turisztikai termékek utazásszervező részére történő értékesítés utáni adókötelezettség felszámításának lehetőségei is. Figyelembe lettek véve a turisztikai gazdálkodású szervezetek adókedvezményének sajátosságait. Megtörtént a turisztikai szektor helyreállításának lehetséges eszközeinek felmérése a megvalósult intézkedések és a kialakult tendenciák figyelembevételével. A kutatás a turisztikai ágazat támogatási területeinek kiválasztásának sajátosságait vizsgálja. A munka gyakorlati jelentősége a turisztikai vállalkozások adóztatásának egyes vonatkozásaiban bekövetkezett jogszabályi változások kiértékelése, meghatározásra került az idegenforgalmi ágazat fejlesztésének és újjászervezésének 5-10-15 évre szóló stratégiai tervének szükségessége. Ugyancsak fontos az ukrainai turisztikai ágazat működési szabályait lefektető törvények módosítása.

Kulcsszavak: turisztikai tevékenység, állampolitika, adórendszer, általános forgalmi adó, ipar versenyképessége.

Abstract. The article examines the peculiarities of taxation of subjects of tourism activity in Ukraine, defines a list of normative legal acts regulating the system of taxation of subjects of entrepreneurial activity in the field of tourism. The procedure for paying taxes in Ukraine by companies providing services in the field of tour operators and travel agencies is defined in the Tax Code (Article 207). The peculiarities of the taxation of this market segment relate mainly to the administration of VAT, in particular the impact of this tax on the activities of business entities in tourism when calculating the tax base through the mechanism of formation and repayment of the tax credit. The general and simplified taxation system is analyzed. The advantages of a simplified taxation system for tourism business entities are given. It was established that the manifestation of the regulatory function of taxes depends on the decision-making of the definition of: the object of taxation, tax rates, terms of tax payment, sources of tax payment, granting of benefits. Systematized changes in the country's legislative acts introduced by the government in the taxation of tour operator and travel agency activities in Ukraine as a result of the pandemic due to the spread of the acute respiratory disease COVID-19 caused by the SARS-CoV coronavirus. The article provides an analysis of current areas of support in the field of tourism in modern conditions in the context of global and domestic experience. The main distinguishing feature of the taxation of the tourist product and the possible options for charging tax liabilities for the supply of each individual tourist product for the tour operator are determined. The peculiarities of determining the tax credit for tourism business entities are considered. An assessment of the possible trajectories of the restoration of the tourism sector was carried out, taking into account the measures taken and the trends formed. The work examines the specifics of the choice of areas of support for the tourism sector in modern conditions. The practical significance of the work consists in the systematization of legislative changes in some aspects of taxation of enterprises in the tourism industry, the need for a strategic plan for the development and reconstruction of the tourism industry for 5–10–15 years has been determined. It is also pointed out the need to improve the primary, fundamental laws that regulate the rules of operation of the tourism industry in Ukraine.

Key words: tourism activity, state policy, taxation system, VAT, competitiveness of the industry.

Постановка проблеми. Туристична діяльність суттєво впливає на формування державного бюджету, а тому підтримка функціонування туристичної галузі у складних кризових умовах господарювання є важливим завданням, як на загальнодержавному, так і на регіональному рівнях. Вїзний туризм як вагомий чинник збільшення валютних надходжень та створення



додаткових робочих місць має стати одним із пріоритетних видів туризму в Україні. Зростання конкуренції на світовому ринку туристичних послуг дедалі більше призводить до переміщення України у «периферію» туристичних потоків. За даними Всесвітньої туристичної організації (UNWTO), частка України в туристичних потоках Європи становить близько 4% та близько 0,9% - у загальноєвропейських надходженнях від туристичної діяльності [1]. Україна належить до групи країн із незначним впливом туристичної галузі на розвиток національної економіки. Внесок туристичної індустрії у нашої державі експертами оцінюється у 1,3 млн. дол. США або 1,4% ВВП, а в українській сфері туризму зайнято 1,2% від загальної кількості зайнятих осіб в країні. Для порівняння, у Польщі туристична сфера оцінена у майже 8 млн. дол. США або 1,7 % ВВП, занятість - 1,7% від загальної кількості зайнятих осіб в країні; у Туреччині - 35,9 млн. дол. США або 5% ВВП, зайнятість - 2,3% від зайнятого населення [1].

Для більшості країн світу 2020 рік запам'ятається як рік, виникнення пандемії, яка з'явилась внаслідок поширення гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV. Ця подія привела до безпрецедентних проблем у світовій економіці. Оголила та загострила існуючі проблеми людства. Крім того, пандемія COVID-19 ще раз довела потужний потенціал цифрових технологій, як в позитивних перетвореннях на благо людства, так і в здатності їх посилювати існуючі протиріччя в суспільстві та загострювати економічну й іншу нерівність. Наразі ще занадто рано робити висновки щодо впливу пандемії на соціальний, економічний стан країн та ті геополітичні потрясіння і зміни, які можуть чекати людство попереду. Проте, вже зараз можна стверджувати, що пандемія внаслідок COVID-19 стала своєрідним водорозділом між минулим та сьогоденням. Для світу настав переломний момент в управлінні технологіями, а триваюча пандемія надає цим питанням ще більшої невідкладності [1] .

Для прийняття урядами та бізнесом правильних стратегій, а для аналітиків та окремих громадян можливість прогнозувати ситуацію, потрібні відповідні орієнтири і показники, які як мінімум вкажуть на основні світові тенденції та виклики. Ось чому настільки довгоочікуваними були напрацювання про глобальну конкурентоспроможність економік та цифрових технологій таких провідних міжнародних інституцій як: Всесвітній економічний форум [2], Інститут розвитку менеджменту [3], Всесвітній банк, ЄБРР, організації при ООН, які запропонували нові методики досліджень процесів конкурентоспроможності світової економіки в рамках пандемії COVID-19 та глобальної цифрової трансформації [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання доцільності застосування системи оподаткування в діяльності суб'єктів туристичного підприємництва (залежно від показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання), особливості оподаткування суб'єктів туристичної діяльності в Україні досліджені в роботах багатьох науковців. Зокрема серед вітчизняних науковців, які досліджували структуру податків та систему оподаткування суб'єктів туристичної діяльності слід відзначити А.В. Діденко, А.І. Крисоватого, О.О. Любіцеву, С.В. Онишко, В.М. Опаріна, А.М. Поддєрьогіна та ін.[4-6].

В сучасних кризових умовах господарювання зміни в законодавчих актах країни, в результаті виникнення пандемії внаслідок поширення гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV, спричинили зміни і в оподаткуванні турсоператорської і турагентської діяльності в Україні, які потребують подальшого дослідження і вдосконалення.

Формулювання цілей статті. Дослідити особливості оподаткування суб'єктів туристичної діяльності в Україні, встановити і визначити перелік нормативно-законодавчих актів регулюючих систему оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в галузі туризму. Дослідити вплив податку на додану вартість на діяльність суб'єктів підприємництва в туризмі при обчисленні бази оподаткування в процесі їх господарської діяльності через механізм формування і погашення податкового кредиту. Визначити актуальні напрями підтримки сфери туризму в сучасних умовах в контексті світового і вітчизняного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Масштаби дії COVID-19 на туризм вимагають вживання рішучих заходів, що гарантують виживання підприємств і збереження робочих місць. На сьогодні існує багато прикладів заходів по підтримці підприємств і збереженню робочих місць [2]:

1) *Відстрочення сплати зборів, таких як податки, орендні або страхові платежі.* Єгипет відстрочив туристським і готельним підприємствам сплату всіх зборів і оголосив про звільнення від орендних платежів всіх базарів і закусокних, археологічних об'єктів, що знаходяться в місцях розташування, до тих пір, поки туристський сектор не відновить свою роботу в безпечному форматі. У Болгарії уряд допомагав підприємствам (зокрема готельному бізнесу, туристським агентствам і турсоператорам, ресторанам і закладам швидкого обслуговування), покриваючи страхові платежі. Італія також затвердила рішення про припинення сплати податків, внесків в систему соціального забезпечення і соціального страхування для сектора туризму і розповсюдила цей захід на підприємства сфери культури. На Маврикії для підприємств в секторі туризму податок на підготовку кадрів буде тимчасово скорочений з 1 відсотка до 0,5 відсотка.

2) *Пряма допомога підприємствам.* Сербія, Словенія і Словаччина оголосили про прямі виплати (або виплаті частки від заробітної) компаніям, які були вимушені закритися у зв'язку з пандемією. Ямайка оголосила про те, що партнери і міжнародні установи нададуть малим і середнім туристським підприємствам фінансування на боротьби з COVID-19 і подальшого відновлення. Воно включає кредитування, ініціативи направлені на формалізацію, ліцензування і забезпечення відповідності діяльності малих туристських підприємств вимогам відносно COVID-19, а також надання комплектів захисних засобів.

3) *Спеціальні умови кредитування.* Центральний банк Єгипту запропонував туристським установам низько відсоткові позики, в першу чергу для виплати заробітної працівникам, і виступив з фінансовою ініціативою по підтримці туризму. Крім зниження ставки, банки можуть надавати кредитні лінії з максимальним терміном погашення в два роки, а також з шестимісячним пільговим періодом, починаючи з дати надання.

Сучасна система туризму України включає наступні господарюючі суб'єкти [3]:

- фірми-виробники туристських послуг (лікарні, санаторії, здравниці, бази відпочинку, ділові консультації і ін.);
- фірми-туроператори, тобто фірми по розробці і реалізації туристського продукту переважно на оптовій основі;
- фірми-турагенти, виступаючі як продавці туристського продукту, сформованого туроператорами;
- спеціалізовані фірми, що надають послуги з розміщення (у пансіонатах, будинках відпочинку, мотелях, готелях, кемпінгах і ін.);
- спеціалізовані підприємства (ресторани, бари, кафе, їдальні і ін.);
- спеціалізовані транспортні підприємства (авіаційні, транспортні, залізничні підприємства, а так само підприємства морського і річкового транспорту і т.д.);
- підприємства торгівлі і торгові фірми, що спеціалізують на товарах для туристів;
- підприємства сфери дозвілля в туризмі (кіноконцертні зали, зали ігрових автоматів і ін.);
- рекламно-інформаційні туристські установи (рекламні агентства і бюро, інформаційно-туристські центри і т.д.);
- державні підприємства (національні, регіональні підприємства унітарного або акціонерного характеру, що займаються туризмом на комерційних началах).

У туризмі переплетені практично всі види обслуговування споживача. Структуровані за певними ознаками, вони в своїй сукупності утворюють туристську індустрію. Туристська індустрія в собі засоби розміщення, транспортні засоби, об'єкти громадського харчування, розважальні, пізнавальні, ділові, оздоровчі, спортивні і інші організації, що здійснюють екскурсійні послуги і послуги гідів-перекладачів. Як правило, організації туристської індустрії займаються туроператорською або турагентською діяльністю, а більшість з них – одночасно тим і іншим. Туроператор формує, просуває і реалізує туристський продукт. Турагент просуває і реалізує. Отже, в процесі туроператорської діяльності представляється пакет послуг, а турагент тільки реалізує чужі путівки на комісійній основі.

Видами туристської діяльності туроператорська і турагентська діяльність, а також інша діяльність по організації подорожей. Турфірма є посередником між споживачем туристських послуг (туристом) і третьою особою, що безпосередньо надає споживачу замовлені їм послуги (готелями, транспортними організаціями і т.д.). Зараз широко поширена точка зору, що турфірми продають путівки. Туристська путівка - основний документ, що видається при реалізації турпродукту споживачу. Путівка документом, підтверджуючим права туриста на надання йому послуг, а також обґрунтованість встановлених податкових пільг для турфірм [7].

Існують деякі особливості оподаткування туроператорської і турагентської діяльності в Україні. Порядок сплати податків в Україні компаніями, що надають послуги у сфері туроператорської і турагентської діяльності, визначений в Податковому кодексі (ст.207). І якщо говорити про особливості оподаткування даного сегменту ринку, то головним чином це відноситься до

адміністрування ПДВ. Компанії, задіяні у сфері туристичних послуг, можуть виступати як туроператори чи турагенти. Об'єктом обкладення у сфері туристичної діяльності є:

1) для туристичних операторів – туристичний продукт. Туроператори займаються або виготовленням власного туристичного продукту, або реалізацією від свого імені продукту, придбаного у сторонніх організацій. Також туроператор може надавати послуги в рамках комісійних (агентських) договорів, пов'язаних з постачанням туристичного продукту.

2) для туристичних агентів – винагорода, що отримується від туроператора (або іншої особи) за договорами комісії (агентським договорам). Як правило, туристичні агенти задіюються як посередники при реалізації туристичних послуг, власником якого є туроператор.

Визначення поняття «туристичний продукт» приведено в Законі про туризм. Туристичний продукт є спеціально підготовленим комплексом послуг (а в цілях оподаткування туристичний продукт повинен розглядатися як єдина послуга) у сфері туризму, в якій повинно входити не менше двох наступних видів таких послуг: пов'язані з перевезенням клієнтів; з їх розміщенням; інші види послуг, відмінні від розміщення і перевезення (такі, як відпочинок і розваги, музеїв і інших визначних пам'яток, продаж сувенірів і т.п.).

Щодо особливостей сплати ПДВ при постачанні туристичного продукту, то головною відмінною особливістю оподаткування туристичного продукту є так званий маржинальний метод визначення бази оподаткування (ПКУ, ст.207). Суть цього методу полягає в тому, що обкладенню підлягає не повна вартість турпродукту, а лише сума винагороди, яку одержує туроператор (тобто різниця між його доходом і сумою витрат). Для різних видів операцій правила визначення винагороди туроператора визначені в ПКУ (ст.207.2-207.4).

Об'єкт обкладання: 1) Ст. 207.2 ПКУ: місце споживання – територія України (різниця між вартістю реалізації і витратами, які були понесені оператором у зв'язку із створенням (перепродажем) такого продукту); 2) Ст. 207.3 ПКУ: місце споживання – за межами території України (різниця між вартістю реалізації і витратами, які були понесені оператором у зв'язку із створенням (перепродажем) такого продукту).

Суми податку, які туроператор сплачує постачальнику при придбанні товарів або послуг, які входять в собівартість туристичного продукту, не підлягають включенню до складу податкового кредиту (ПКУ, ст.207.6). У той час, ПДВ, нарахований (сплачений) при придбанні товарів або послуг, які не підлягають включенню в собівартість туристичного продукту (наприклад, оренда офісного приміщення), туроператор має віднести до складу податкового кредиту. Особливості сплати ПДВ в рамках посередницьких договорів: як було відмічено раніше, туроператори можуть здійснювати свою діяльність і в рамках посередницьких договорів. Згідно ст. 207.4, при постачанні туристичного продукту (коли власником є іноземна компанія, а посередником – вітчизняний туроператор), як об'єкт обкладення виступає винагорода вітчизняного оператора, яка нараховується за таким договором. Що стосується діяльності туристичних агентів, то як база оподаткування тут виступає агентська (комісійне) винагорода, яку туристичний агент одержує згідно умовам договору (ПКУ, ст. 207.5).



13 травня 2020 р. законопроект № 3377 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо державної підтримки сфери культури, креативних індустрій, туризму, малого і середнього бізнесу у зв'язку з дією обмежувальних заходів, пов'язаних з розповсюдженням коронавірусної хвороби (COVID-19)» був включений до порядку денного. Через два місяці закон все-таки прийняли. Тобто сфера туризму вже повинна була відчути себе краще завдяки поступкам з боку уряду. Основні зміни закону, які регулюють галузь туризму в нових умовах, це: звільнення від податку на додану вартість; податку на прибуток і ЄСВ (єдиний соціальний внесок); земельного податку і податку на нежилу нерухомість; туристичний збір не нараховуватимуть до 31 грудня 2020 року; вводяться податкові пільги на оплату оренди і землі комунальної і державної власності; цим же законопроектом уряд встановив 10- ставку ПДВ для туристичних послуг. Останній пункт – досить спірний момент.

Туристична діяльність, яка проводиться за кордоном, не оподатковується, тобто ПДВ не виплачується. Можуть оподатковуватися комісія і послуги страхових компаній, які включені у вартість турпаketу – це зовсім невеликі гроші. Цей закон може бути корисний для тих компаній, які працюють на внутрішньому ринку нашої країни, а це абсолютна. Решта компаній працює в туризмі за кордоном, тому таке «послаблення» для них ролі не грає.

Відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» [9] змінено мінімальну заробітну плату і прожитковий мінімум для працездатних осіб з 01 січня 2021 року. Виходячи з приведених показників, суми податків та внесків для фізичних осіб - підприємців - платників єдиного податку у 2021 році складатимуть: для ФОП I групи - 227 грн.; для ФОП II групи - 1 200 гривень 20% - від мінімальної заробітної плати [8].

Крім того, було запроваджено податкові преференції для підтримки сфери культури, креативних індустрій, туризму, малого та середнього бізнесу у зв'язку з дією обмежувальних заходів, пов'язаних із поширенням коронавірусної хвороби COVID-19, які закріплені Законом України від 04.11.2020 р. №962-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій» [10]. Цей закон набрав чинності 23.12.2020, крім окремих його норм. Цим законом п. 140.4 ПКУ доповнено новим пп. 140.4.8, відповідно до якого фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму бюджетних грантів, отриманих платником податку та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [10].

Також п. 140.5 ПКУ доповнено пп. 140.5.16, відповідно до якого фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму витрат, пов'язаних із виконанням умов договору про надання бюджетного гранту, понесених у поточному звітному періоді за рахунок таких грантів (але не більше суми таких грантів) та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [8,11].

Крім того, пп. «б» пп. 164.2.17 ПКУ доповнено абзацом четвертим, відповідно до якого також не вважається додатковим благом платника податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) сплачена закладом культури вартість

товарів та послуг, а саме проїзду, проживання, харчування, охорони, страхування, медичного обслуговування, тренування, що пов'язані з участю такого платника ПДФО у створенні та показі (проведенні) культурних, у тому числі гастрольних, заходів, якщо це передбачено умовами договору з такими платниками податку [8,10,11].

Статтю 170 ПКУ доповнено новим п. 170.7-1. Нормами п. 170.7-1 встановлено, що [5,7]:

– не оподатковується та не включається до загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника ПДФО дохід у вигляді бюджетного гранту під час його нарахування (виплати, надання) на користь платника податків (пп. 170.7-1.1 ПКУ).

– податковим агентом платника ПДФО під час нарахування (виплати, надання) на його користь доходу у вигляді бюджетного гранту є надавач такого гранту.

Податкові агенти – надавачі бюджетних грантів у податковому розрахунку, подання якого передбачено пп. «б» п. 176.2 ПКУ, відображають (за звітний квартал) суму нарахованих (виплачених) у звітному податковому періоді доходів у вигляді бюджетних грантів. При цьому у податковому розрахунку зазначаються відомості про укладені договори з надання бюджетних грантів та їх умови, у тому числі строк виконання договору, реєстраційний номер облікової картки фізичної особи – платника податку, яка одержала бюджетний грант. Також зазначається інформація про факт використання платником податку бюджетного гранту або його частини за цільовим призначенням або порушення платником податків умов договору про цільове використання бюджетного гранту, про повне або часткове повернення платником податку бюджетного гранту на користь податкового агента–надавача бюджетного гранту (у разі такого повернення) (пп. 170.7-1.2 ПКУ) [8,10].

У разі якщо платником ПДФО повернуто бюджетний грант на користь надавача гранту (податкового агента) повністю чи частково у календарному році, що настає за звітним (податковим) роком, у якому було включено відповідну суму гранту до річного оподатковуваного доходу, платник податків має право подати уточнюючу податкову декларацію та зменшити суму річного оподатковуваного доходу за відповідний звітний рік на повернуту суму гранту, за умови надання копій документів, що підтверджують факт повернення відповідного гранту або його частини на користь надавача гранту (податкового агента) (пп. 170.7-1.5 ПКУ) [8,10,11].

Прийнятий 4 листопада 2020 року Закон № 3851 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму і креативних індустрій» передбачає внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій. Основною метою Закону є недопущення стагнації цих сфер, шляхом збереження і створення нових робочих місць в країні під час карантинних обмежень. Зокрема, було прийнято правку народного депутата Д. Нальотова, що стосується сфери туризму. Вона передбачає зменшення ставки ПДВ з 20% до 7% на безстроковій основі на операції з постачання послуг з тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування і таким чином імплементується частина 112 Директиви ЄС про



створення системи єдиного податку на додану вартість. Д. Нальотов вважає, що саме ця правка «допоможе галузі туризму нашої країни відновитися під час та після кризи, зменшити тіньовий сектор в галузі, і головне – Україна стане конкурентоспроможною для залучення інвестицій та міжнародних готельних мереж» [12]. Законом внесені зміни, якими:

- звільнені від оподаткування податком на прибуток підприємств для юридичних осіб і податком на доходи фізичних осіб для громадян доходи у вигляді цільових культурних грантів, які надаються на безоплатній і безповоротній основі за рахунок засобів державного або місцевого бюджетів, міжнародної технічної допомоги для реалізації проекту або програми в сферах культури, туризму і в секторі креативних індустрій в порядку, встановленому законом;

- звільнені від ПДФО суми одержаних фізичними особами, ФОП і особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, культурних грантів за умови їх повного і цільового використання, передбачивши, що у разі неповного використання такого гранту, суми котрі не повернені, або нецільове використання таких сум визнаються доходом і підлягають оподаткуванню на загальних підставах;

- вводиться ставка ПДВ у розмірі 7% для стимулювання попиту і розширення доступності суспільно важливих послуг, зокрема до операцій по постачанню послуг показу, постановок, виступів професійних художніх колективів, артистичних груп, акторів і артистів, кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів; показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій в музеях, зоопарках і заповідниках, їх;

- застосовується ставка податку на додану вартість у розмірі 7% до операцій по постачанню послуг з розповсюдження, демонстрації, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору і осіб з порушеннями слуху;

- тимчасово, з 1 січня 2023 року до 1 січня 2025 року, звільнено від ПДВ вартість операції по постачанню послуг з демонстрації, розповсюдження і показу демонстраторами і розповсюджувачами національних фільмів і іноземних фільмів, які дубльовані, озвучені державною мовою на території України, за умови, що такі національні фільми і іноземні фільми адаптовані відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору і осіб з порушеннями слуху;

- застосовувати ставку ПДВ у розмірі 7% до операцій по постачанню послуг з тимчасового розміщення (мешканню), які надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщення;

- звільнити від ПДВ операції по ввезенню на митну територію України в митному режимі імпорту товарів, які входять до складу національного кінематографічного спадку;

- продовжити до 1 січня 2025 року діючу до 1 січня 2023 року норму щодо звільнення від ПДВ вартість операцій по постачанню національних фільмів, робіт і послуг з виробництва національних фільмів; робіт і послуг з виготовлення архівного комплексу початкових матеріалів національних фільмів і фільмів, створених на території України, з тиражування національних фільмів і

іноземних фільмів, що дублюються, озвучених на державній мові на території України, по дублюванню, озвученню на державній мові іноземних фільмів на території України, по збереженню, відновленню і реставрації національного кінематографічного спадку [13, 14].

Закон також передбачає впровадження поняття «культурний грант» як цільову допомогу у вигляді коштів або майна, що надаються на безоплатній і безповоротній основі за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів, міжнародної технічної допомоги для реалізації проекту або програми у сферах культури, туризму та у секторі креативних індустрій [13].

Закон № 3851 сприятиме здешевленню виробництва та розповсюдження продукції у сфері культури, туризму та креативних індустрій. Так, театральні постанови, концерти, виставки, кінофільми, екскурсії в україномовній версії стануть доступними як для виробників, так і для кінцевого споживача. Крім того, закон підтримає представників сфери культури, туризму та креативних індустрій, а також сприятиме динамічному розвитку цих галузей. Зауважимо, що знижена ставка ПДВ для культури існує у багатьох країнах світу. Зокрема, у Франції та Іспанії це дає додатковий поштовх розвитку культури та туризму в умовах кризи.

Верховна Рада у другому читанні ухвалила законопроект № 3377 про підтримку культури, креативних індустрій, туризму, малого та середнього бізнесу через карантин пов'язаний із поширенням COVID-19. У законі доповнюється визначення креативного продукту та промисловості. Так, «креативні індустрії - види економічної діяльності, метою яких є створення доданої вартості та робочих місць через культурне (художнє) та/або креативне вираження». А «креативний продукт - товари та послуги, створені/надані за результатами культурного (художнього) та/або креативного вираження та мають високу додану вартість». Надаються «гранти інституційної підтримки» для забезпечення стабільної діяльності та розвитку в умовах дії обмежувальних заходів, внаслідок яких скасовуються чи обмежуються масові заходи чи іншим чином обмежується діяльність у сфері креативних індустрій. «Гранти інституційної підтримки» надаються на безоплатній та безповоротній основі юридичним особам усіх форм власності сфери культури, культурно-пізнавального (внутрішнього) туризму та осіб, основний вид діяльності яких відноситься до видів економічної діяльності, що належать до креативної індустрії [15].

Закон передбачає: 1. Зменшення орендної плати для закладів культури, які не можуть використовуватися через карантин тощо. 2. Зміни до закону про рекламу, які передбачають додаткові можливості для роботи радіо. 3. Забезпечується діяльність Українського культурного фонду, виконання покладених на фонд функцій та повноважень у межах кошторису. Кабінет міністрів у місячний строк з дня набрання чинності законе має розробити та затвердити порядок та умови надання державної підтримки кінематографії у формі надання державної субсидії на розвиток кінопроекту. Також уряд має затвердити перелік платних послуг, які можуть надаватись державними та комунальними закладами культури, які не є орендою [15].

Криза виявила необхідність переосмислення структури економіки туризму на користь підвищення конкурентоспроможності і зміцнення потенціалу протидії. З цією метою сектор міг би:

- прийняти нові політичні рамки, сприятливіші для створення надійного і стабільного ділового середовища;
- підтримати розвиток інфраструктури туризму і системи якісних послуг, які дозволяють розвивати інші суміжні галузі і полегшують процес інвестування для місцевих мікро-, малих і середніх підприємств;
- забезпечити альтернативні джерела доходу для залежних від туризму общин в цілях зміцнення їх потенціалу протидії кризам;
- інвестувати засоби в освіту і професійне навчання, зокрема жінок, у всіх областях в цілях сприяння створенню більш гідних робочих місць і підвищенню життєстійкості, наприклад, в розвиток мовних ;
- створити всеосяжну модель - продуктивні зв'язки між сектором туризму і рештою галузей економіки, особливо транспортним і торговим секторами, за допомогою різних товарів і послуг;
- диверсифікувати ринки, розширювати асортимент продукції і вирішувати питання, пов'язані з сезонністю, а також сприяти забезпеченню цілорічного попиту;
- взаємозв'язок між транспортних розв'язок і туризмом і підсилити життєздатну і стійку транспортну інфраструктуру як чинник, що дозволяє направити розвиток сектора туризму по шляху досягнення більшої стабільності і інклюзивності;
- підвищити інтерес відвідувачів, забезпечуючи отримання ними нового досвіду, зокрема пов'язаний з вивченням об'єктів культурної спадщини і форм культурного самовираження, а також творчих галузей;
- сприяти розвитку внутрішнього і регіонального туризму, де це можливо;
- переорієнтовувати професійні уміння і навички в цілях диверсифікації за рамки туризму і забезпечити «розумне поєднання секторів» в тих місцях, де туризм став єдиним видом економічної діяльності;
- підвищити загальну конкурентоспроможність мікро-, малих і середніх підприємств і прискорити процес формалізації сектора;
- створити для сектора туризму системи раннього попередження на базі оцінок ризиків компаній і туристських напрямів [16-19].

Висновки і перспективи подальших досліджень. Система особливих заходів у сфері оподаткування туристичної індустрії, вжиття державою заходів непрямого впливу на економіку, економічні та соціальні процеси шляхом зміни податкових ставок, встановлення податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування відповідно до прийнятої урядом концепцією економічного зростання, може бути однією з основних способів вирішення вищезазначених проблем. Вжиті заходи, повинні створити умови для стимулювання туристичної індустрії.

На сьогодні, за оцінками Міністерства культури і інформаційної політики, втрати туристичного бізнесу від пандемії складають більше \$1,5 млрд. [20]. Завдяки закону № 3377 [15] якась допомога від держави є (закон дозволяє зниження орендної плати), але далеко не в тому, в якому дійсно потрібна. Для правильного розвитку Україна повинна мати план розвитку і реконструкції

туристичної галузі на 5–10–15 років. За таких умов ми зможемо досягти непоганих успіхів, але це повинен бути чіткий, зрозумілий, сучасний план розвитку нашої країни і індустрії в ній. Також необхідно первинні, фундаментальні закони, які регулюють правила функціонування галузі туризму в Україні.

Президент В. Зеленський схвалив податкові механізми для підтримки сфер культури, туризму і сектора креативних індустрій і підписав законопроект (№3851) «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму і креативних індустрій». Документ звільняє від податку на прибуток і податку на доходи фізичних осіб цільову допомогу, яка надається за рахунок бюджету або за рахунок міжнародної технічної допомоги для реалізації проектів у сфері креативних індустрій. Передбачено також зниження ставки ПДВ до 7% для операцій по постачанню послуг, пов'язаних з сферами культури і туризму. Зокрема, йдеться про операції по постачанню послуг показу, постановок, виступів професійних художніх колективів, артистичних груп, акторів і артистів, кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів. Тимчасово з 1 січня 2023 по 1 січня 2025 року звільнено від ПДВ вартість операції по постачанню послуг з демонстрації, розповсюдження і показу демонстраторами і розповсюджувачами національних фільмів і іноземних фільмів, які дубльовані, озвучені державною мовою на території України, за умови, що такі національні фільми і іноземні фільми адаптовані відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору і осіб з порушеннями слуху. Також цей закон пропонує не оподатковувати на додану вартість операції по ввезенню на митну територію України в митному режимі імпорту товарів, які входять до складу національного кінематографічного спадку. Знижену ставку ПДВ на рівні 7% пропонується надавати готелям і подібним засобам тимчасового розміщення. Механізми адміністрування податку на додану вартість недосконалий не більше і не менше інших податків, що має призводити до висновку не про необхідність зменшення ставки ПДВ, а про продовження вдосконалення податкової системи загалом. Створення оптимальної системи оподаткування – головне завдання держави. Таким чином, було передбачено прийняття на законодавчому рівні системи особливих заходів у галузі оподаткування туристичної індустрії, спрямованих на зниження податкового навантаження та стимулювання економічного зростання, а також визначено основні напрямки вирішення проблем розвитку туристичної індустрії.



Список використаних джерел

1. Департамент розвитку електронних комунікацій. Конкурентоспроможність України 2020-2021. Адміністрація Державної служби соціального зв'язку та захисту інформації України. URL: [http:// www.dstszi.gov.ua](http://www.dstszi.gov.ua) (дата звернення 13.02.2022).
2. Всесвітній економічний форум (WEF) – міжнародна неурядова організація, діяльність якої направлена на розвиток міжнародної співпраці в глобальному масштабі, а також на рівні окремих регіонів та сфер діяльності. URL: http://www.vsesvitniy_ekonomichnyu_forum (WEF) (дата звернення 13.02.2022).
3. Інститут менеджменту (IMD) – провідний Європейський інститут, який з 1996 року проводить самостійно, без WEF та на основі своєї методики, дослідження конкурентоспроможності країн. URL: [http:// www.institut_menedzhmentu](http://www.institut_menedzhmentu) (IMD) (дата звернення 13.02.2022).
4. Поддєрьогін А.М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/14714813.pdf> (дата звернення 18.07.2022).
5. Діденко А.В. Система оподаткування туристичного бізнесу в Україні. Економіка. Управління. Інновації. 2019. №1 (3). С.236-245.
6. Любіцева О.О. Ринок туристичних послуг. К.: Альтерпрес, 2012. 436 с.
7. Закон України «Про туризм» від 15 вересня 1995 року № 324/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 13.02.2022).
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 11.02.2022)
9. Закон України «Про Державний бюджет України на 2021 рік». URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 09.02.2022).
10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій від 04.11.2020 р. № 962-IX». URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 12.02.2022).
11. Податкові пільги для туризму та культури: як вони працюють? Дебет-кредит. URL: <http://www.news.dtk.com.ua> (дата звернення 12.02.2022).
12. Правку Дмитра Нальотова про безстрокове пониження ставки ПДВ до 7% для сфери туризму підтримали в раді. Інтернет-видання Полтавщина. URL: <https://www.poltava.to/news/58288/>(дата звернення 19.07.2022).
13. Закон № 3851 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму і креативних індустрій». Вісник «Офіційно про податки». URL: <https://www.dtk.com.ua> (дата звернення 09.02.2022).
14. Державна податкова служба України. Інформаційний лист №18. Щодо державної підтримки. Дебет-кредит. URL: <https://www.news.dtk.com.ua> (дата звернення 13.02.2022).
15. Рада прийняла Закон про підтримку галузі культури і креативних індустрій. 16 червня 2020. URL: <https://www.pravda.com.ua/rus/news/2020/06/16/7255878/> (дата звернення 12.02.2022).
16. UNWTO, «Cultural Tourism & COVID-19», 2020, available at URL: <https://www.unwto.org/cultural-tourism-covid-19>. (дата звернення 12.02.2022).
17. UNWTO, Tourism Data Dashboard, available. URL: <https://www.unwto.org/unwto-tourism-dashboard>. (дата звернення 12.02.2022).
18. Working group of experts on MST. Sustainable Development GOALS. URL: <https://www.unwto.org/standarts/working-group-of-experts-on-mst>. (дата звернення 19.07.2022).
19. A network of tourism Observatories monitoring Sustainable Tourism development at destination level. UNWTO. INSTO. URL: <http://insto.unwto.org>. (дата звернення 19.07.2022).
20. Новіковський О. Всі у чергу: яку підтримку від держави можуть отримати туристичні компанії. OPENMIND – Бізнес. 7.07.2020. URL: <https://mind.ua/openmind/20212737-vsi-u-cherghu-yaku-pidtrimku-vid-derzhavi-mozhut-otrimati-turistichni-kompaniyi>. (дата звернення 19.07.2022).

References

1. Departament rozvytku elektronnykh komunikatsij. Konkurentospromozhnist' Ukrainy 2020-2021. Administratsiia Derzhavnoi sluzhby sotsial'noho zv'iazku ta zakhystu informatsii Ukrainy. URL: <http://www.dstszi.gov.ua> (data zvernennia 13.02.2022).
2. Vsesvitnij ekonomichnyj forum (VEF) – mizhnarodna neuriadova orhanizatsiia, diial'nist' iakoi napravlena na rozvytok mizhnarodnoi spivpratsi v hlobal'nomu masshtabi, a takozh na rivni okremykh rehioniv ta sfer diial'nosti. URL: http://www.vsesvitniy_ekonomichnyy_forum (VEF) (data zvernennia 13.02.2022).
3. Instytut menedzhmentu (IMD) – providnyj Yevropejs'kyj instytut, iakyj z 1996 roku provodyt' samostijno, bez VEF ta na osnovi svoiei metodyky, doslidzhennia konkurentospromozhnosti krain. URL: [http://www.instytut_menedzhmentu_\(IMD\)](http://www.instytut_menedzhmentu_(IMD)) (data zvernennia 13.02.2022).
4. Poddier'ohin, A.M. Podatok na dodanu vartist' ta joho vplyv na diial'nist' sub'iektiv pidpriemnytstva. URL: <https://tsore.ats.uk/download/pdf/14714813.pdf> (data zvernennia 18.07.2022).
5. Didenko, A.V. (2019). Systema opodatkovannia turystychnoho biznesu v Ukraini. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii. №1 (3)*. S.236-245.
6. Liubitseva O.O. Rynok turystychnykh posluh. K.: Al'terpres, 2012. 436 s.
7. Zakon Ukrainy «Pro turyzm» vid 15 veresnia 1995 roku № 324/95-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (data zvernennia 13.02.2022).
8. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI (iz zminy i dopovnenniamy). URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (data zvernennia 11.02.2022).
9. Zakon Ukrainy «Pro Derzhavnyj biudzheth Ukrainy na 2021 rik». URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (data zvernennia 09.02.2022).
10. Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy schodo derzhavnoi pidtrymky kul'tury, turyzmu ta kreatyvnykh industrij vid 04.11.2020 r. № 962-IKh». URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (data zvernennia 12.02.2022).
11. Podatkovi pil'hy dlia turyzmu ta kul'tury: iak vony pratsiuiut'? Debet-kredyt. URL: <http://www.nevs.dtkk.ua> (data zvernennia 12.02.2022).
12. Pravku Dmytra Nal'otova pro bezstrokove ponyzhennia stavky PDV do 7% dlia sfery turyzmu pidtrymaly v radi. Internet-vydannia Poltavschyna. URL: <https://www.poltava.to/nevs/58288/> (data zvernennia 19.07.2022).
13. Zakon № 3851 «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy schodo derzhavnoi pidtrymky kul'tury, turyzmu i kreatyvnykh industrij». Visnyk «Ofitsijno pro podatky». URL: <https://www.dtkk.tsom.ua> (data zvernennia 09.02.2022).
14. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. Informatsijnyj lyst №18. Schodo derzhavnoi pidtrymky. Debet-kredyt. URL: <https://www.news.dtkk.ua> (data zvernennia 13.02.2022).
15. Rada pryjniala Zakon pro pidtrymku haluzi kul'tury i kreatyvnykh industrij. 16 chervnia 2020. URL: <https://www.pravda.tsom.ua/rus/news/2020/06/16/7255878/> (data zvernennia 12.02.2022).
16. UNWTO, «Cultural Tourism & COVID-19», 2020, available at URL: <https://www.unwto.org/cultural-tourism-covid-19>. (data zvernennia 12.02.2022).
17. UNWTO, Tourism Data Dashboard, available. URL: <https://www.unwto.org/unwto-tourism-dashboard>. (data zvernennia 12.02.2022).
18. Working group of experts on MST. Sustainable Development GOALS. URL: <https://www.unwto.org/standarts/vorking-group-of-ekhperts-on-mst>. (data zvernennia 19.07.2022).
19. A network of tourism Observatories monitoring Sustainable Tourism development at destination level. UNWTO. INSTO. URL: <http://insto.unwto.org>. (data zvernennia 19.07.2022).
20. Novikovs'kyj, O. (2020). Vsi u cherhu: iaku pidtrymku vid derzhavy mozhut' otrymaty turystychni kompanii. OPENMIND – Biznes. 7.07.2020. URL: <https://mind.ua/openmind/20212737-vsi-u-cherhu-iaku-pidtrimku-vid-derzhavi-mozhut-otrimati-turistichni-kompaniyi>. (data zvernennia 19.07.2022).