

ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Данканич Т.П.

Специфіка послуг, що надаються суб'єктами туристичної діяльності, завжди зумовлювала законодавців розробляти особливі правила визначення об'єкту та бази оподаткування. З набранням чинності Податкового кодексу України змінився підхід до оподаткування туристичної діяльності. В даній статті визначено суперечливі норми Податкового кодексу щодо питання ідентифікації статусу суб'єкта туристичної діяльності з метою розмежування операцій, на які поширяються загальні та спеціальні правила визначення об'єкту та бази для нарахування податку на додану вартість. Також зосереджене увагу на проблемних аспектах співпраці турагентів та туроператорів у зв'язку з фразеологічною недобахистю Податкового кодексу України, що призводить до завищення бази оподаткування при поставці туристичних послуг тур агентами.

Кількість бібліографічних посилань – 5; мова – українська

Ключові слова: Податковий кодекс України, оподаткування, туроператор, турагент.

ВСТУП

Наявність спеціальних правил оподаткування туристичної діяльності у вітчизняному законодавстві зумовлена специфікою – послуг, які надаються туроператорами та турагентами. Особливі вимоги щодо оподаткування туристичної діяльності вперше з'явилися в Законі України «Про податок на додану вартість» у 2005 році. Законодавці нарекли торкнулися питання оподаткування туристичної діяльності шляхом введення спеціальних правил нарахування податку на додану вартість для туроператорів та турагентів у статті 8 вище згаданого Закону. Визначення спеціального механізму оподаткування туристичної діяльності на законодавчому рівні безпсрочно було позитивним моментом, оскільки на той момент позиція податкових органів щодо оподаткування туристичної діяльності визначалася кількома листами Державної податкової адміністрації України, які носили інформаційний характер і не мали сили законодавчого акту. Сутні спеціальних правил оподаткування зводилася до того, що при поставці послуг війзного туризму базою оподаткування ПДВ була маржа, яку отримував туроператор. Однакож в турагента незалежно від організаційної форми туризму податком на додану вартість оподатковувалася виключно винагорода, яку він отримував від туроператора або іншого постачальника за посередницькими угодами.

З 1 січня 2011р., дати набрання чинності Податкового кодексу України, змінилися підходи до визначення об'єкту та бази оподаткування податком на додану вартість по операціях з постачання туристичних послуг туроператорами та турагентами, з'явилися податкові визначення туроператора та турагента з метою оподаткування. На сьогодні практично відсутні наукові дослідження в напрямку визначення суперечливих та дискусійних аспектів оподаткування податком на додану вартість туристичної діяльності, чим і пояснюється актуальність дослідження.

Проблемним аспектам обліку й оподаткування туристичної діяльності приділено увагу в дисертаціях Пожарницької І.М., Сметанко О.М., Секріній Н.В., Осадчої Т.С. Також даною проблемою займаються дослідники Рудик Ю., Кузнецов В., Клименко А., Балченко З.А., Аллатова Н., Федак О. та ін. Однак, результати їх досліджень ґрунтуються на старих нормах податкового законодавства.

У ході дослідження використовувались наступні методи: порівняння, теоретичного узагальнення, індукції, дедукції. Виходячи з вище зазначеного, метою даної статті є визначення суперечливих моментів щодо оподаткування туристичної діяльності та розробка пропозицій по їх усуненню.

1 ТЕРМІНОЛОГІЧНІ СУПЕРЕЧНОСТІ В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОГО ТА ТУРИСТИЧНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Деякі положення Податкового кодексу України суперечать нормам діючого законодавства в галузі туризму, зокрема Закону України «Про туризм» від 15 вересня 1995р. № 324/95-ВР (у новій редакції). Так, статтею 207 кодексу регулюється порядок оподаткування туристичних послуг. Для того, щоб туроператор чи турагент зміг застосовувати норми даної статті, він повинен підпадти під визначення туроператора та турагента, наведених в п. 207.3. та 207.4. кодексу. Також вони повинні реалізовувати туристичні послуги, які відповідають вимогам статті 207.2. кодексу. В табл. 1 наведено порівняння визначення понять «турystична послуга», «турystичний оператор», «турystичний агент» у Податковому кодексі України та Законі України «Про туризм».

Для оподаткування туристичної діяльності за спеціальними правилами, передбаченими ст. 207 Податкового кодексу України, туроператори та турагенти повинні постачати саме туристичні послуги в контексті кодексу. В цілому, перелік послуг, що відносяться до туристичних, не суперечить Закону України «Про туризм» та Методології розрахунку обсягів туристичної діяльності. Однак, кодексом для надання послуги статусу «турystичної» передбачено включення таких послуг до вартості послуг з тимчасового розміщення або вартості туристичного ваучера (путівки). Тобто, туроператор чи турагент реалізує туристичні послуги лише втому випадку, якщо до складу турпродукту включено послуги розміщення або постачання оформлено туристичним ваучером.

В Законі України «Про туризм» відсутнє визначення «турystичний ваучер (путівка)», однак є визначення терміну «ваучер» - форма письмового договору на туристичне або на екскурсію.

Податкове визначення туроператора не містить вимогу до наявності ліцензії на туроператорську діяльність. Порівняльний аналіз термінів «туроператор» в кодексі та Законі України «Про туризм» дозволяє прийті до висновку, що з точки зору оподаткування туроператором виступає й готель чи будь який інший заклад розміщення, як особа, що безпосередньо надає послуги з тимчасового розміщення туриста. Однакож Закон України «Про туризм» таких осіб відносить до інших суб'єктів туристичної діяльності.

Для того щоб туроператор, які має ліцензію на туроператорську ліцензію, зміг відповісти податковому визначення, йому необхідно прибавати послуги в інших платників податку (в розії 5 Податкового кодексу під платником податку мається на увазі платник ПДВ). Виникає проблема можливості застосування норм п. 207.6. Податкового кодексу України туроператорами при постачанні послуг війзного туризму. Адже в такому разі вони прибавяють послуги нерезидентів, які не є платниками ПДВ в Україні. Із визначення терміну «турагент» в Податковому кодексі випливає, що вони можуть здійснювати діяльність як від власного імені, прибавяючи ваучери у туроператорів. Дане положення суперечить діючому законодавству в галузі туризму, адже турагенти можуть здійснювати виключно посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту (послуг). Фактично, під податкове тлумачення поняття «турагент» підпадають також туроператори, які перепродають послуги інших туроператорів на підставі прямих (не посередницьких) договорів.

Таблиця 1 Термінологія стосовно суб'єктів туристичної діяльності в податковому та туристичному законодавстві

№ п/п	Термін	Визначення згідно з Законом України «Про туризм»
1.	Туристична послуга	Відсутнє, одна є термін «сукупні туристичні послуги та товари» - послуги та товари, призначенні для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуть

2.	Туристичний продукт	Попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднєє не менше ніж дві такі послуги, що реалізуються або пропонуються для реалізації за визначену перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо)
3.	Туристичний оператор	Юридична особа, створена згідно із законодавством України, для якої виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність.
4.	Туристичний агент	Юридична особа, створена згідно із законодавством України, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

* - Перелік таких послуг визначений у Методиці розрахунку обсягів туристичної діяльності, затверджений спільним наказом Державної туристичної адміністрації України, Державного комітету статистики України від 12.11.2003 № 142/ 394, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.12.2003 за № 1128/ 8449.

2 СПЕЦІАЛЬНІ НОРМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Особливий порядок оподаткування туроператорів та турагентів передбачено статтею 207 Податкового кодексу України. Цією статтею встановлюються правила оподаткування туристичних послуг, що надаються особою, яка діє від свого власного імені, не є агентом іншої особи і використовує товари чи послуги інших осіб у процесі надання цих туристичних послуг [5]. Отже, спеціальні норми не поширюються на посередницькі операції, в яких туроператор (турагент) виступає від імені іншої сторони (тобто діє в рамках договору доручення або агентського договору). Неврегульованою є ситуація, що суб'єкти туристичної діяльності здійснюють постачання туристичних послуг в рамках договору комісії, адже за умовами такого договору туроператор (турагент) виступає від власного імені. Дане питання потребує роз'яснень уповноважених органів влади.

Згідно з нормами ст. 207 кодексу база оподаткування податком на додану вартість залежить від організаційної форми туризму. У випадку організації внутрішнього або в'їзного туризму «базою оподаткування в разі проведення операції з постачання туристичної послуги туристичним оператором або туристичним агентом є вартість такої послуги (без урахування податку), яка дорівнює сумі винагороди (маржі) такого туристичного оператора (агента), тобто різниці між загальним сумою, що сплачується їх покупцем (без урахування податку), та фактичними витратами туристичного оператора з проведення оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, вартість яких включається до вартості такої туристичної послуги, а для туристичних агентів – вартість туристичного вакансії (путівки), придбаного в туристичного оператора, крім туристичних агентів, які діють у цій операції як посередники» [5]. Отже, якщо туроператор в контексті Податкового кодексу здійснює постачання турпослуг на основі прямих договорів з постачальниками, то базою оподаткування ПДВ буде маржа, однак тільки по тим послугам, які придбані у постачальників – платників ПДВ та які об'єктом оподаткування ПДВ згідно розділу 5 кодексу.

Щодо бази оподаткування у турагента, то п. 207.5. містять дві норми. Одна – стосується туроператорів та турагентів (перша половина речення в п. 207.5.), інша – тільки турагентів, які не є посередниками (друга половина речення в п. 207.5). Виникає питання: оскільки одночасно двох варіантів оподаткування турагентів для того ж операції бути не може, чи виходить з формулювання п. 207.5 кодексу, що у випадку, якщо турагент є посередником, то базою оподаткування в такого турагента буде маржа? Вважаємо, що такий підхід неможливий через те, що норми статті 207 діють тільки стосовно операції з постачання турпослуг від свого імені. Турагент, як правило, виступає від імені туроператора на підставі агентського договору чи договору доручення. Невизначеним є варіант, коли турагент є компонентом туроператора по договору комісії. Навіть, якщо припустити, що перша половина речення п. 207.5 стосується саме договорів комісії, то такому турагенту важко буде розрізнати маржу, оскільки турагент не відомі «виграти туроператора з проведення оподатковуваних операцій, вартість яких включається до вартості тур послуги» [5]. Вилучення слів «або туристичним агентом» після слів «турystичним оператором» дозволить узгодити між собою першу і другу половину речення в п. 207.5.

оскільки порядок розрахунку маржі, що передбачений даним пунктом, враховує специфіку діяльності туроператора. В такому разі, пропоновані зміни допоможуть усунути існуючу суперечність та передбачити базово оподаткування туроператора, який самостійно формує турпродукт, маржу, а туроператора, який перепродав ваучер іншого туроператора – повну вартість турпослуг. Турагенти в контексті Закону України «Про туризм» норми п. 207.5. застосувати не можуть, оскільки за своїм функціональним призначенням є посередниками.

В Законі України «Про податок на додану вартість» спеціальних норм, що регулювали порядок оподаткування поставки турпослуг при організації внутрішнього чи в'їзного туризму, не було. Такі операції оподатковувалися у загальному порядку. Очевидно, що спеціальні норми прийняли з метою спростити порядок оподаткування суб'єктів туристичної діяльності з метою розвитку внутрішнього та в'їзного туризму. Однак, на практиці законодавчі недбалості призводять до неоднозначного тлумачення норм кодексу та неможливості оподатковувати маржу турагентам, які є ними у відповідності до Закону України «Про туризм».

Проблематичним є розрахунок бази оподаткування, коли туроператор реалізує турпослуги через турагентів, оскільки діючі норми п. 207.5. унеможливлюють зменшити базу оподаткування на суму винагороди турагента, оскільки такі послуги не входять до вартості турпродукту. З метою оподаткування доцільно відобразити окремо отримання посередницьких послуг від турагента та на основі податкових накладних турагента нарахувати податковий кредит.

При організації війзного туризму у відповідності з п. 207.6. «базою оподаткування в разі проведення операції з постачання на території України туристичним оператором (агентом) туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки)), призначеної для її споживання (отримання) за межами території України, є винагорода, а саме різниця між вартістю поставлені ним послуг (туристичного ваучера (путівки)) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором (агентом) внаслідок придбання (створення) таких туристичних послуг». Аналогічно до п. 207.5 норми даного пункту не поширюються на турагентів-посередників.

Проектом Податкового кодексу, що був ухвалений у першому читанні, пропонувалось обкладати ПДВ всю вартість туристичного продукту. Це призвело б до зростання вартості турпродукту для споживача, і як наслідок, до зменшення турпотоку і податкових зборів. У новій редакції чинно залишили діючу базу оподаткування: ПДВ і надалі обкладатиметься маржа, тобто різниця між доходами і витратами туроператора, пов'язаними зі створенням і реалізацією турпродукту. Відповідно, тури для кінцевого споживача не подорожчають [3].

Нововведеним Податкового кодексу є те, що п. 207.8 передбачено необхідність сплати ПДВ особами, які отримують турпослуги, у разі якщо постачання туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки)) здійснюється нерезидентом через резидентів, що не зареєстровані як платники ПДВ. Для цілей розділу V Податкового кодексу України особою вважається суб'єкт господарювання – юридична особа та фізичні особи-підприємці, представництво нерезидентів, що не має статусу юридичної особи. Однак, фактично такі особи не отримують туристичні послуги, вони придають їх на користь туристів, останні ж їх безпосередньо отримують на місці споживання турпродукту. Тому питання необхідності сплати ПДВ при постачання послуг війзного туризму туроператорами - неплатниками ПДВ є дискусійним та потребує законодавчого врегулювання.

3 ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ В ТУРИЗМІ

В Податковому кодексі України відсутня пряма норма, що б дозволяла визначати базою оподаткування при поставці послуг турагентом винагороду (маржу). Одночасно оподаткування посередницьких операцій незалежно від того, що є об'єктом продажу, регулюються п. 189.4, в якому зазначено, що базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 кодексу. Тобто діють загальні правила оподаткування. Звертає на себе увагу те, що спочатку йдеТЬся про товари/послуги, а наприкінці – тільки про товари. Аналогічна ситуація стосується видів договорів, на які розповсюджується даний пункт. У першому абзаці п. 189.4. зазначені лише договори комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, а в другому (стосується дати збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту) – крім цих зазначеної договорів додатково. Очевидно, що така законодавча недбалість приведе до виникнення спорів платників податків з органами податкової служби та вимагає її усунення шляхом внесення змін до Податкового кодексу.

Відносно турагентів в контексті Закону України «Про туризм», які зобов'язані бути посередниками туроператорів чи інших постачальників, загальний порядок оподаткування посередницьких послуг є невідідільним. Норми кодексу, а саме визначення поняття «постачання послуг» п. 14.1.185 дозволяють визначити реалізацію турпродукту від імені туроператора саме постачанням, як будь-яку операцію, що не є постачанням товарів [1]. Тому за посередницьким договором з ціллю оподаткування здійснюється постачання як самого турпродукту, так і посередницьких послуг турагента. Податкове зобов'язання в турагента виникає з повної вартості турпродукту туроператора та з вартості посередницьких послуг (винагороди, комісії), а податковий кредит буде наданий в межах суми маржі туроператора. Такий підхід унеможливлює співіпрацю туроператорів з турагентами – платниками ПДВ, оскільки є невідідільною частиною для останніх. Для туроператорів, що є турагентами по деяких напрямках, вигідним стає переоформлення договорів з постачальниками з посередницьких на прямі, додавати до турпродуктів інших туроператорів додаткові послуги (наприклад, трансфер до місця початку обслуговування). Однак такий варіант знижує рівень захищеності споживачів, адже за посередницьким договором відповідальність за якість туробслуговування несе туроператор, а не його турагент. При оформленні прямих договорів туроператор-турагент бере на себе більші ризики, відповідаючи за якість турпродукту, наданого іншим туроператором.

Вважаємо, що для узгодження вимог Закону України «Про туризм» щодо посередницького статусу турагента та забезпечення оптимальних умов розвитку туристичної галузі в Україні необхідно внести зміни до Податкового кодексу, надавши право турагентам (посередникам) базово оподаткування ПДВ визначати винагороду (маржу), яку вони отримують від туроператорів та інших суб'єктів туристичної діяльності за реалізацію турпродуктів, турпослуг.

ВИСНОВКИ

Тінізація туристичного ринку, погіршення рівня захисту прав споживачів – це лише деякі можливі наслідки прийняття Податкового кодексу України [2]. Проблемні аспекти кодексу щодо оподаткування ПДВ туроператорської та турагентської діяльності змушують переглядати договірні відносини туроператора та турагента, нехтуючи вимогами законодавства в галузі туризму щодо посередницького статусу турагента. Внесення змін до Податкового кодексу в частині оподаткування турагентів є необхідним для забезпечення позитивних тенденцій розвитку туристичного бізнесу в Україні.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алпатова Н. Посередництво в Україні: особливості оподаткування / Н.Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 20 (1777). – С. 6 – 12
2. АЛТУ: новий Податковий кодекс України покутує турізм [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.express-release.com/release/29456>
3. АЛТУ: до туроператорів прислухались – податкова база запілілась незмінною [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.express-release.com/release/31001>
4. Закон України «Про туризм» від 15 вересня 1995р. № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=324%2F95-%E2%F0>
5. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010р. № 2755 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>