

УДК 657+336.221:338.48

Розметова О.Г.,
к.н.д.у., доцент кафедри туристичного та готельного бізнесу
Національний університет харчових технологій

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Постановка проблеми. Туристична діяльність в Україні має певні особливості щодо державного регулювання, зокрема в системі оподаткування, що зумовлено особливим характером операцій з надання туристичних послуг, які передбачають широке використання посередницьких схем та потребують спеціальних норм у податковому законодавстві.

Спеціальні умови у податковому законодавстві України почали з'являтися з 2005 року на фоні розуміння економічної та загальнополітичної значущості розвитку туризму в нашій державі, а також його специфічності порівняно з іншими видами діяльності. Так, у 2005 році були внесені перші зміни у Законі України «Про податок на додану вартість», де законодавець нарешті торкнувся питання оподаткування туристичної діяльності шляхом введення спеціальних правил нарахування податку на додану вартість для туроператорів та турагентів, що було позитивним моментом на фоні законодавчої невизначеності в сфері оподаткування туристичної діяльності та наявності лише спеціалізованих документів інформативного характеру (листи ДПА України).

Подальші законодавчі зміни стосовно державного регулювання туристичної діяльності подавали надію на покращення умов та інтенсифікацію розвитку туризму в Україні, як пріоритетного напрямку. Однак принципи державної політики розвитку туризму не були підкріплені необхідними регуляторними заходами, зокрема щодо оптимізації системи оподаткування туристичної діяльності.

Черговою зміною умов оподаткування в туризмі стало набуття чинності з 1 січня 2012 року Податкового кодексу України, де 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 понять «туроператор» та «турагент» з метою оподаткування. Однак, нові умови оподаткування на сьогоднішній день містять ряд суперечливих та дискусійних аспектів, що робить дане питання актуальним для подальших наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування ефективного механізму державного регулювання оподаткування туристичної діяльності розглядали такі науковці, як Гуменюк В.В., Іванов Ю.І., Пожарицька І.М., Сметанко О.М., Секіріна Н.В., Осадча Т.С. Даною проблемою також займалися дослідники Рудяк Ю., Кузнецов В., Клименко А., Балченко З.А., Алпатова Н., Гарний Д., Федак О., Друшляк О. Данканич Т.П. та ін. Однак результати багатьох досліджень ґрунтуються на старих нормах податкового законодавства і не надають цілісного уявлення про сучасні умови оподаткування туристичного бізнесу.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка теоретичних та методологічних положень, практичних рекомендацій щодо удосконалення державного регулювання оподаткування суб'єктів туристичної діяльності, а також виявлення можливостей і обґрунтування необхідності зниження податкового тиску та спрощення процедур справляння податків в туристичному бізнесі.

Для досягнення намічених цілей передбачено: визначити сучасні умови оподаткування суб'єктів туристичної діяльності різними видами податків та зборів; дослідити механізм та процедуру стягнення основних податків; виявити найбільш обтяжливі для туристичного бізнесу види податків та зборів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Механізм державного регулювання оподаткування суб'єктів господарської діяльності базується в першу чергу на розвинутій структурі законодавчих та нормативно-правових актів.

Структура податкового законодавства України включає:

- Конституцію України;
- Податковий кодекс України;
- Митний кодекс України;
- чинні міжнародні договори, якими регулюються питання оподаткування та які є обов'язковими відповідно до наданої Верховною Радою України згоди;
- нормативно-правові акти, які прийняті на підставі та у відповідності до Податкового кодексу, законів з питань митної справи;
- рішення Верховної Ради АР Крим та рішення органів місцевого самоврядування, які стосуються місцевих податків та зборів.

Для більш глибокого розуміння принципів державного регулювання оподаткування в нашій державі необхідно зрозуміти сутність самої системи оподаткування, визначити основні типи податків, перелік суб'єктів, на які вони поширюються та рівень впливу системи оподаткування на ефективність туристичного бізнесу.

На сьогоднішній день в Україні існує два основних види оподаткування туристичної діяльності:

- *загальна система оподаткування, обліку та звітності (передбачена законодавством України);*

- *спрощена система оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва.*

Відповідно до існуючої системи оподаткування, в Україні платниками податків і зборів є суб'єкти господарювання. До таких суб'єктів в туристичному бізнесі (що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність), відповідно до Закону України «Про туризм» (у новій редакції) віднесені [1]:

- *туристичні оператори* (юридичні особи, виключна діяльність яких полягає у організації та забезпеченні створення туристичного продукту, реалізації, наданні туристичних послуг, а також включає посередницьку діяльність із надання характерних та супутніх послуг (основною умовою для здійснення відповідної діяльності є отримання ліцензії на туроператорську діяльність в установленому законодавством порядку);

- *туристичні агенти* (юридичні, фізичні особи, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг);

- *інші суб'єкти підприємницької діяльності*, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг;

- *гідди-перекладачі, екскурсіводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу* - фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом. Обов'язковою умовою є отримання в установленому порядку дозволу на право здійснення туристичного супроводу (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.*

Особливості та процедурні аспекти оподаткування суб'єктів туристичної діяльності закладені у відповідних законодавчих та нормативних актах, основним з яких є ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ (далі ПКУ) від 02.12.2010 р. (із змінами, в редакції від 05.08.2012 р.). Варто звернути увагу, що значно ускладнюють сучасну систему оподаткування постійні її зміни та уточнення. Це ускладнення стосується в першу чергу самих суб'єктів туристичної діяльності, які вимушені постійно слідкувати за нововведеннями, не маючи можливості отримати з боку держави своєчасні роз'яснення та консультації щодо нових процедур справляння податку чи збору з використанням сучасних технологій (в «on line» режимі). Окрім цього, кожна зміна, внесена до ПКУ, вимагає приведення у відповідність ряду інших законодавчих актів, що відбувається значно пізніше через ряд адміністративних перешкод і призводить до значних помилок як в системі адміністрування, так і в процедурі справляння податків та зборів. Тільки за останні два роки було прийнято 24 закони, якими внесено зміни до ПКУ і чергова редакція кодексу за інформацією з офіційного сайту ВРУ відбудеться 18.01.2013 (підстава 4212-17) [2].

Так, останні зміни до ПКУ, які стосуються туристичного бізнесу, були внесені такими законами, як:

- Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» №3609-VI (3609-17) від 07.07.2011 [3];

- Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» №4014-VI від 04.11.2011г. [4].

Відповідно до вищезазначених законодавчих актів, суб'єкти туристичної діяльності сплачують відповідні *податки та збори*. **Податком** вважається обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу. **Збором** (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. В свою чергу, податки та збори, що поширюються на суб'єкти туристичної діяльності є *загальнодержавні та місцеві*. *Загальнодержавними* є податки та збори, що встановлені Податковим кодексом України і є обов'язковими до сплати на усій території України. Наприклад, податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок;

плата за користування надрами; плата за землю; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збори за спеціальне використання води, лісових ресурсів; мито та інші (рис. 1).



Рис. 1. Структура основних податків та зборів в системі оподаткування туристичної діяльності в Україні

Нова редакція статті 207 Податкового кодексу України (в редакції Закону України №3609-VI (3609-17) від 07.07.2011) встановлює особливості оподаткування туристичної послуги (туристичного продукту).

Враховуючи специфіку туристичного продукту як комплексу туристичних послуг, при оподаткуванні він розглядається як єдина послуга, що значно полегшує визначення бази оподаткування. В статті чітко диференційовано бази оподаткування в залежності від типу операцій, пов'язаних з туристичною діяльністю та використано поняття **винагорода**, як маржинального прибутку (маржі). Так, в разі проведення операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту, призначеного для споживання на території України або за її межами, базою оподаткування є *винагорода*. Винагорода, в свою чергу, є *різницею між вартістю поставленого туроператором туристичного продукту та вартістю витрат, понесених ним внаслідок придбання або створення такого туристичного продукту* [2].

У випадку, коли туристичний оператор на території України здійснює посередницьку діяльність з укладання договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності, базою оподаткування також вважається *винагорода*. Але в даному випадку винагорода *нараховується (виплачується) туроператору іноземним суб'єктом туристичної діяльності, або самостійно утримується туроператором із коштів, які були сплачені замовником (споживачем) туристичних послуг*.

За таким самим принципом відбувається оподаткування операцій, які здійснюються туристичним агентом. В даному випадку базою оподаткування вважається комісійна винагорода, яка нараховується або виплачується туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь туристичного агента. Така винагорода також може вираховуватись туристичним агентом з коштів, отриманих від

споживача туристичного продукту. До бази оподаткування з 2012 року відповідно до статті 193 ПКУ застосовується ставка податку у розмірі 17%.

Варто зауважити, що в статті 139 ПКУ визначено ряд витрат, які не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку, і таким чином зменшують базу оподаткування. Наприклад, для суб'єктів туристичної діяльності, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу витрат входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких належить до витрат такого платника податку. Також, у відповідності з доповненнями Закону України №3609-VI (3609-17) від 07.07.2011 та змінами Закону України № 4014-VI (4014-17) від 04.11.2011 (застосовується з першого січня 2012 року), якщо платник податку на додану вартість для нарахування відповідних податкових зобов'язань визначає базу оподаткування, виходячи із винагороди (маржі або маржинального прибутку), то податок на додану вартість, який був сплачений у складі витрат на придбання товарів або послуг, що входять до складу витрат та основних засобів чи нематеріальних активів, які підлягають амортизації, включається до витрат або до вартості об'єкта основних засобів чи нематеріального активу [3; 4].

Окрім загальнодержавних, суб'єкти туристичної діяльності сплачують ще ряд **місцевих податків і зборів**, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад[2].

Отже, серед місцевих зборів виділяється спеціальне «туристичне» стягнення у вигляді туристичного збору, який перераховується до бюджету відповідної територіальної громади. На основі ст. 268 ПКУ цей збір стягується суб'єктами підприємництва з туристів у розмірі від 0,5% до 1% від вартості (без ПДВ) всього періоду проживання (ночівлі) туриста. Варто звернути увагу, що на відміну від колишнього курортного збору, який діяв виключно на курортних територіях, туристичний збір справляється на всій території України. Механізм встановлення місцевих податків і зборів передбачає обов'язковість встановлення місцевими радами місцевих податків та зборів за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Що стосується збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору, то місцеві ради в межах повноважень, визначених ПКУ, вирішують питання відповідно до вимог Кодексу щодо їх встановлення. Як приклад можна навести рішення Київської міської ради про затвердження Положення про туристичний збір в м. Києві від 23 червня 2011 року [5].

Згідно цього Положення, до платників збору віднесено громадян України, іноземців, а також осіб без громадянства, що прибувають на територію м. Києва і отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк. Також чітко визначено особи, на яких не поширюється дане зобов'язання. Так, платниками збору не можуть бути наступні особи: ті, що постійно проживають (більше 6 місяців на рік) у м. Києві, у тому числі на умовах договорів найму; ті, що прибули у відрядження; ті, що прибули за курсівками та путівками в санаторії, пансіонати; інваліди та інші пільгові категорії населення. Встановлена ставка дорівнює одному відсотку від бази справляння збору. *Базою справляння у даному випадку є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, які визначені підпунктом 5.1 Положення про туристичний збір в м. Києві, за вирахуванням податку на додану вартість.* Необхідно звернути увагу, що ряд витрат, зокрема: витрати на харчування, побутові послуги, телефонні рахунки, оформлення дозволів на в'їзд, закордонних паспортів, витрати на переклади, обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду *не включаються до вартості проживання.* Це може значно ускладнити розрахунок бази оподаткування для окремих суб'єктів туристичної діяльності. Наприклад, у висококомфортабельних готелях окремі види вищезазначених послуг входять до вартості за проживання (ночівлю), яка є базою справляння збору.

Таке додаткове оподаткування негативно впливає на туристичний імідж держави та суперечить викладеним у ст. 6 закону №324 принципам розвитку й доступності туризму, як пріоритетного напрямку державної політики. Окрім цього, даний збір не має суттєвого економічного підґрунтя, адже він створює додаткові витрати суб'єктів туристичної діяльності щодо його розрахунку, процедури стягнення та перерахування, а також додаткові витрати для органів виконавчої влади по адмініструванню. Варто нагадати, що залучення туристичними організаціями в Україну туристів вже має значний економічний ефект. Він складається не тільки з податків та зборів, стягнутих з суб'єктів туристичної діяльності безпосередньо до бюджету держави, а включає також значні витрати самого туриста на території перебування, які пов'язані з метою подорожі та безліч супутніх витрат (включаючи побутові) для забезпечення нормальної життєдіяльності туриста за межами свого звичайного середовища. Завдяки цим витратам розвиваються внутрішні бізнес структури певної території, створюються робочі місця і відбувається науково доведений «ефект мультиплікатора», який в декілька разів збільшує користь від перебування кожного туриста на певній території.

Черговою зміною у податковому законодавстві України стало набуття чинності (з 01.01.2012 р.) Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» № 4014-VI від 04.11.2011г.

Цей закон суттєво змінив попередню версію спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва [4]. В першу чергу, законом відновлено права платників податку на прибуток відносити до складу витрат кошти, сплачені приватним підприємцям, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування. Окрім цього нова спрощена система передбачає 4 групи суб'єктів оподаткування, з яких перша, друга і третя передбачають умови роботи для різних категорій фізичних осіб - підприємців, а четверта група - це юридичні особи на спрощеній системі оподаткування. Значно збільшений обсяг доходів, гранично допустимий для платників єдиного податку. Так, підприємці 2-ї і 3-ї груп можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування до досягнення обсягу доходу в розмірі 1 млн. грн. і 3 млн. грн. відповідно, для юридичних осіб на єдиному податку обсяг доходу може становити 5 млн. грн. за календарний рік.

Підприємці, які мають право працювати в 1-й групі суб'єктів оподаткування, обмежені у видах діяльності (в основному, це побутові послуги населенню, обмежені переліком, зазначеним у п.291.7 ПКУ). Основними умовами перебування суб'єктів господарювання фізичних осіб на спрощеній системі в другій групі є:

- до другої групи відносяться тільки фізичні особи-підприємці, які здійснюють діяльність з надання послуг платникам єдиного податку або населенню, виробництво або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства;

- кількість найманих працівників не може перевищувати 10 чоловік;
- обсяг доходу не повинен перевищувати суму 1000000 грн.

Для фізичних осіб підприємців другої групи передбачена сплата єдиного податку в розмірі від 2 до 20% суми мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня 2012 року (трохи більше 200 грн.). Можливість перебування у другій групі не поширюється на фізичних осіб - підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005). Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для третьої групи. Таким чином, це обмеження практично позбавляє туристичних агентів можливості перебувати у даній групі. На думку окремих фахівців, виключенням можуть бути наступні випадки [6; 7]:

- турагент працює з готелем або санаторієм або з туроператором за договором, яким не передбачена виплата турагенту агентської або іншої посередницької винагороди, і реалізує їх фізичним особам від свого імені. В цьому випадку клієнтами турагента дійсно є фізичні особи, однак не можна говорити про те, що доходом агента в такому випадку буде посередницька винагорода, оскільки турагент за умовами договору з туристом буде постачальником туристичних послуг;

- турагент вибирає як постачальників турпослуг тільки туроператорів або інших суб'єктів, які є платниками єдиного податку;

- турагент укладає з туристом договір доручення на пошук і підбір туру. Такий варіант роботи не позбавляє турагента статусу посередника (турагент виступає повіреним туриста), і таким чином дозволяє перебувати на спрощеній системі до досягнення обсягу винагороди повіреного в сумі 1000000 грн. Однак така схема спотворює реальні правовідносини сторін і слід врахувати ризик визнання податковими органами в процесі перевірки договорів доручення з туристами удаваними, особливо при наявності чинного посередницького договору з туроператором (готелем, санаторієм, перевізником і т.д.)

Ще однією важливою умовою перебування у статусі платника єдиного податку є обов'язковість здійснення розрахунків за товари, роботи, послуги виключно в грошовій формі (готівковій або безготівковій) (пп. 291.6 ПКУ).

Отже, в більшості випадків суб'єкти туристичної діяльності можуть перебувати у третій і четвертій групах платників єдиного податку. Наявність різноманітних нюансів в системі оподаткування, постійні зміни, несвоєчасне приведення у відповідність різних законодавчих та нормативних актів значно ускладнюють умови господарювання для сучасних підприємств туристичного бізнесу [8]. Це, в свою чергу, суперечить основним постулатам щодо пріоритетності туристичного бізнесу в нашій державі, щодо максимального сприяння розвитку туристичного бізнесу з боку державної влади, зазначеним в Законі України «Про туризм», який також не відрізняється стабільністю (остання зміна внесена законом N4385-VI (4385-17) від 09.02.2012).

Висновки з даного дослідження. Державне регулювання туристичного бізнесу в Україні через вдосконалення законодавчої і нормативно-правової бази у сфері оподаткування туристичної діяльності та здійснення ефективного бюджетного фінансування туристичної галузі повинно стати дієвим засобом її фінансово-економічної стабілізації та переходу до економічного зростання, а не фактором гальмування розвитку туризму в державі. Законодавча нестабільність, відсутність своєчасних роз'яснень, доступних «on line» консультацій відповідних фахівців щодо тлумачення чергових змін в законодавстві може викликати недовіру до державних гарантій з боку вітчизняних та іноземних бізнес структур, небажання вести бізнес прозоро. Це, в свою чергу, призведе до зменшення

надходжень до бюджету з боку суб'єктів туристичної діяльності та гальмуватиме інтенсивний розвиток індустрії туризму в Україні.

Література

1. 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>
2. 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>
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 07.07.2011 р. №3609-VI (3609-17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dpa.lg.ua/nzak/zakon/031111.htm>
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011г. № 4014-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/4014-17>
5. Рішення Київської міської ради «Про встановлення місцевих податків і зборів в м. Києві» від 23 червня 2011 року №242/5629 від 23 червня 2011 року N 242/5629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kmr.ligazakon.ua/SITE2/1_docki2.nsf/alldocWWW
6. Алпатова Н. Посередництво в Україні: особливості оподаткування / Н.Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2011. - № 20. – С. 6 – 12
7. Данканич, Т. П. Оподаткування туристичної діяльності в умовах дії податкового кодексу України [Текст] / Т. П. Данканич // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. — 2011. — Вип. 32. — С. 237-241.
8. Гуменюк Володимир Володимирович. Фінансове забезпечення суб'єктів господарювання туристичної галузі : дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Володимир Володимирович Гуменюк. Прикарпатський національний ун-т ім. Василя Стефаника. – Івано-Франківськ, 2006. — 220арк. : рис., табл. — Бібліогр.: арк. 170-193.