

Трибуна молодого ученого

Борисенко Г. О.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ

Значення туристичного бізнесу в Україні і за кордоном постійно зростає. Туризм набирає все більше значення для міжнародних зв'язків і є стимулом для оживлення економічного стану країни і регіонів. Для деяких країн туризм є єдиним двигуном економічного зростання. Кенія, Кіпр, Мальта, Болгарія, Туреччина, Греція – це ті країни, де уряди стимулюють розвиток туристичної галузі, туризм – це одне з основних джерел надходження капіталу і іноземних інвестицій. Як Україна, так і багато країн стикаються з різноманітними проблемами на шляху розвитку туристичної галузі, серйозною перепорою може стати навіть податкова система. Загальновідомо, що одним з найважливіших важелів стимулювання ринкової економіки є оподаткування. Податки впливають на результати економічної діяльності платників, тому податкова система може зацікавити платників податків або ні. Потенціал податкової системи, як "вбудованого регулятора" активно використовується багатьма країнами світу. В них йде мова про підтримку, розвиток туризму, про поліпшення матеріальної бази туризму, про створення економічних умов для розвитку туристської галузі шляхом надання податкових та інших пільг.

У науковій літературі багато уваги приділено окремо питанням раціоналізації податкової системи та розвитку туристичного бізнесу в країнах. Наприклад, над напрямками вдосконалення податкової системи України, зокрема непрямого оподаткування, працювала Г.В. Бех [1]; В.О. Пологою досліджено державно-адміністративні, нормативно-правові, фінансово-кредитні, податкові та соціально-психологічні засоби впливу на підвищення ефективності функціонування туристичних підприємств [2], Н.А. Опанасюк проаналізувала основні елементи конституційно-правових засад туризму в Україні, здійснила аналіз норм законодавства України про туризм щодо відповідності Конституції України, чинному законодавству, новітнім світовим тенденціям законотворчості у даній сфері [3]. Останнім часом з'явилося немало фундаментальних робіт, присвячених удосконаленню податкової системи України. Проте раціоналізації податкової системи у сфері туризму, запозиченню певних принципів оподаткування у інших держав до національного законодавства приділялося недостатньо уваги.

Мета статті — дослідження окремих податкових норм в міжнародній практиці оподаткування в сфері туризму, визначення певних напрямків вдосконалення податкової системи України, а саме справляння податку на додану вартість.

Новизна даної наукової статті полягає в тому, що автором вперше в юридичній науці сформульовано пропозиції щодо оптимізації непрямого оподаткування в туристичному бізнесі.

На сучасному етапі розвитку наша держава робить перші кроки на шляху встановлення тісніших зв'язків з іншими державами, щоб посісти гідне місце у світовому економічному просторі серед розвинених країн, знайти власний напрямок ефективної інтеграції, який би якнайкраще відповідав національним інтересам і враховував наявні ресурси, географічне положення, потенційні можливості.

В розвинутих країнах податкові питання давно вже займають почесне місце у фінансовому плануванні підприємств. В умовах високих податкових ставок неправильний або недостатній облік податкового фактора може привести до несприятливих наслідків або навіть викликати банкрутство підприємства. З іншого боку, правильне використання передбачених податковим законодавством пільг і знижок може забезпечити не тільки збереження одержаних фінансових накопичень але і можливості розширення діяльності, інвестицій за рахунок економії на податках або навіть повернення податкових платежів з бюджету. Наприклад, в Німеччині податкова політика будується в напрямку розширення податкових пільг для підприємців, що надають екскурсійні послуги. Так, значні податкові пільги одержують фірми, що інвестують капітал в східні землі. До того ж, в цій країні стимулюється розвиток сучасних галузей промисловості в сільській місцевості. Старовинні квартали Любека – містечка, яке активно навідується туристами, були збережені завдяки тому, що фірми, які займаються їх реставрацією, одержали серйозні знижки по сплаті податків. В Болгарії основна увага сконцентрована на розвитку нового туристичного законодавства, поліпшенні інфраструктури і якості обслуговування туристів, підготовці кваліфікованих гідів для проведення спеціалізованих турів. Завдяки цьому вже до 2007 року Болгарія планує завоювати титул ведучої країни альтернативного туризму не тільки на Балканському півострові, але і у всій Східній Європі.

Наша країна багата центрами культурно-історичного туризму, які лежать в стороні від основних туристичних маршрутів і чекають своїх інвесторів. Немало місць, що мають історичну цінність, знаходяться в зруйнованому стані і туристичні підприємства не мають можливостей за свій рахунок відновлювати ці міста, тому що більша частина доходу іде на сплату податків. Направлені до бюджету податкові платежі держава не може вкладати в реставраційні роботи, будівництво сучасної туристської інфраструктури – завжди знаходяться більш нагальні потреби для використання бюджетних коштів. Тому вихід вбачається в зниженні податкового тягара для суб'єктів господарювання туристичної галузі.

На нашу думку, реорганізацію податкової системи необхідно розпочинати з реформування процедури адміністрування податку на додану вартість, встановлення податкових пільг для туристичних підприємств із зазначеного обов'язкового платежу. Податок на додану вартість - це податок на вартість, додану факторами виробництва (робоча сила, капітал, земля) даної організації. Звідси і особливості його обчислення, сплати, відшкодування і обліку. Для туристських організацій велике значення має об'єм реалізації послуг як база оподаткування для визначення податку на додану вартість. Сума податку на додану вартість, що підлягає внесенню до бюджету, визначається як різниця між сумами податку, одержаними від туристів за реалізовані їм послуги і сумами податку, фактично

сплаченими постачальникам за матеріальні ресурси (роботи, послуги), вартість яких відноситься на витрати виробництва.

В розвинених країнах поняття податку на додану вартість, розмір податкових ставок, податкові пільги та інші елементи податкового механізму регламентуються спеціальним податковим законодавством. Наприклад, в деяких зарубіжних країнах – Німеччина, Греція, Грузія, Росія, та ін. податкові норми містяться в податкових кодексах. В Російській Федерації в серпні 2000 р. був прийнятий Федеральний закон „Про введення в дію частини другої Податкового кодексу Російської Федерації і внесення змін в деякі законодавчі акти Російської Федерації про податки” № 118-ФЗ, де розділ 21 цілком присвячений податку на додану вартість [4]. В Україні єдиного кодифікованого нормативного акту про податки поки що не існує. Є окремий Закон України „Про податок на додану вартість”, в якому відображені основні положення порядку визначення оподаткованого обороту, механізм його обчислення, об’єкти пільгового оподаткування та ін. [5]. Крім Закону України „Про податок на додану вартість” до податкового законодавства належать і багато інших нормативних актів, що часто приводить до їх суперечності через неузгоджені та не систематичні внесення змін та доповнень до них. Наприклад, при купівлі туристичною фірмою легкового автомобіля, згідно ст. 7.4.2. Закону України „Про податок на додану вартість” сума такого податку відноситься до валових витрат підприємства, однак склад валових витрат регламентується не цим Законом, а Законом України „Про оподаткування прибутку підприємства” [6]. З тексту норми Закону України „Про податок на додану вартість” випливає, що всю ціну, заплачену за транспортний засіб (з урахуванням податку на додану вартість) туристичне підприємство може рахувати у валових витратах, але про можливість віднесення податку на додану вартість у валові витрати суб’єкта господарювання в Законі України „Про оподаткування прибутку підприємства” нічого не сказано. Таким чином, закони вступають в суперечність один до одного, а платник податків зобов’язаний не порушувати жодної норми законів.

Поряд з цим, національні податкове законодавство входить в певні суперечності з нормативними актами, які регулюють сплату податку на додану вартість в інших країнах, що призводить навіть до небажання зарубіжних туристичних підприємств співпрацювати з українськими колегами. Так, в Російській Федерації туристські організації є платниками податку на додану вартість відповідно до ст. 148 „Місто реалізації послуг” розділу 21 Податкового Кодексу РФ. Норма цієї статті закріплює порядок обчислення податку на додану вартість в залежності від місця реалізації послуг: якщо місцем реалізації визнається територія Російської Федерації, то ці послуги в даний час оподатковуються на додану вартість по ставці 18%. Якщо послуги надаються за межі території Російської Федерації, то податок на додану вартість на них не нараховується. Це положення розповсюджується на послуги, що надаються туроператором. Турагенти сплачують податок на додану вартість з суми комісійної винагороди по ставці 18%. В Україні особливості оподаткування туристичних послуг регламентується в ст.8 Закону України „Про податок на додану вартість” і істотної різниці в оподаткуванні внутрішнього і виїзного туризму між Україною і Росією не існує, але в Росії послуги

в'їзного туризму не оподатковуються, а в Україні з 31 березня 2005 року оподаткування послуг в'їзного туризму здійснюється на загальних підставах, передбачених Законом України „Про податок на додану вартість”. Це вимушує туроператорів, що працюють в основному через спрощену систему оподаткування, або підвищувати вартість турпродукта пропорційно введеному податку на додану вартість, або, не підвищуючи ціни, сплачувати податок на додану вартість за свій рахунок. Природно, ні той, ні інший варіант не влаштовує українських туроператорів і їх іноземних партнерів, які купуючи турпродукт в Україні, вимушені сплачувати і нарахований податок на додану вартість. В сукупності з коливанням курсу валют, підвищенням вартості комунальних послуг, енергоносіїв, неприйняття до початку літнього сезону 2006 року закону про введення нульової ставки податку на додану вартість - призвело до значного подорожчання туристичного продукту для іноземців. В результаті потік туристів з країн СНД (Росії, Білорусі, Молдови) в порівнянні з 2005 роком значно скоротився.

До того ж, останнім часом і польські туроператори стали уникати співпраці з українськими колегами. Вони вважають за краще працювати безпосередньо з пансіонатами, здравницями, приватними міні-готелями, що нерідко працюють в „тіні”, оплачувати їх послуги готівкою, тим самим взагалі ухиляючись від сплати податків. Судячи зі статистики туристичних компаній, кількість польських туристів, що в'їжджали до України в 2005 році - в 2006 році скоротилася в 3 рази, хоча офіційна статистика свідчать про те, що турпоток з Польщі до України щорічно збільшується в середньому на 20%.

Білоруські туристи стали віддавати перевагу відпочинку в Румунії. Ще два-три роки тому білоруси практикували відносно дешеві тури по Криму. Подорожчанням туристичних і супутніх послуг в Україні, відміною нульової ставки податку на додану вартість і підвищенням цін на енергоносії і паливо (перш за все на бензин) уміло скористувалися румунські туроператори, запропонувавши громадянам Білорусії відпочити не дорожче, ніж в Криму. Суб'єкти румунського турбізнесу навіть зацікавлені в зниженні цін на свої послуги – за залучення в країну певної кількості туристів кожному з них надається грант від держави – EUR 0,5 млн!

Знову ж таки, наголошуючи на послабленні податкового навантаження на суб'єктів господарювання, що надають туристичні послуги, шляхом введення додаткових пільг при сплаті податку на додану вартість, наведемо приклади практичної реалізації зазначених засад в інших державах. В Тунісі, бажаючи забезпечити приплив іноземного капіталу, прийнято законодавство, що передбачає надання великого комплексу податкових пільг для міжнародних компаній, зайнятих в туризмі, харчовій і сільськогосподарській промисловості, сфері обслуговування. Міжнародні торгові компанії також можуть одержати дозвіл на ведення на території цієї країни бізнесу з пільговим оподаткуванням. Основним змістом їх діяльності є експорт товарів і послуг. Компаніям, що частково працюють в системі експорту надаються податкові пільги, зокрема звільнення від сплати податку на додану вартість [7].

В Податковому кодексі Російській Федерації закріплено достатньо широкий перелік послуг, які не підлягають обкладенню податком на додану вартість, зокрема

послуги санаторно-курортних, оздоровчих організацій і організацій відпочинку, розташованих на території Російської Федерації, оформлені путівками або курсівками, документами суворої звітності, що істотно знижує вартість путівки „турпродукта”. В Україні подібною пільгою користуються тільки діти до 18 років.

В Російській Федерації туристські організації відповідно до ст. 145 розділу 21 Податкового Кодексу можуть бути звільнені від виконання обов'язків платника податків, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку на додану вартість, якщо у них протягом передуючих трьох податкових періодів (податковий період - календарний місяць), тобто 3 місяця, податкова база по операціях, об'єктом оподаткування, що визнається, без урахування податку на додану вартість не перевищила 1 млн. рублів. В Україні повинно пройти 24 місяці з дати реєстрації суб'єкта господарювання в якості платника податку на додану вартість і 12 місяців отримання „понижених об'ємів доходів” (ст. 2 п. 2.3. Закону України „Про податок на додану вартість”). Таким чином, туристичні підприємства в Російській Федерації можуть ставати платниками податку на додану вартість і одержувати звільнення від його сплати в залежності від тривання туристичного або курортного сезону. Українські туристичні підприємства навіть в період міжсезоння з одержаних «невеликих» доходів вимушені сплачувати податок на додану вартість.

Податкове законодавство Російській Федерації дозволяє платникові податку на додану вартість самостійно в обліковій політиці підприємства вибрати момент визначення податкової бази”, в Україні „дата виникнення податкових зобов'язань” чітко визначена в законі – це настання першої події: отримання навіть авансового платежу при оплаті послуг або безпосереднє надання послуги. Таким чином в Російській Федерації туристичні фірми мають можливість відстрочити сплату податку на додану вартість з авансових платежів до моменту фактичного обслуговування, що дозволить скористатися „податковими вирахуваннями” виходячи з понесених витрат. Українські суб'єкти туристичної діяльності в момент надходження коштів попередньої оплати, не маючи фактичних витрат (відповідно – „податкового кредиту”) вже зобов'язані сплатити до бюджету податок на додану вартість від одержаних коштів. По закінченню ж туристичного сезону можливе виникнення заборгованості державного бюджету перед таким суб'єктом господарювання у зв'язку з великим накопиченням податкового кредиту.

В Україні також існують незручності для іноземних туристів, які бажають придбати декотрі товари чи сувеніри на згадку про країну відпочинку. Іноземці звикли отримувати сплачений податок на додану вартість при поверненні додому. На відміну від України в країнах Європейського співтовариства досить давно функціонує служба повернення грошей за сплачений при покупці товару податок на додану вартість - Global Refund. Вона покликана забезпечувати нерезидентам даної країни повернення частини їх коштів, витрачених на оплату включеного у вартість товару податку на додану вартість, за умови вивезення цього товару за митні межі країни. В Україні іноземні туристи такої можливості не мають і вимушені сплачувати податок на додану вартість на загальних підставах, звісно залишаючись незадоволеними несучасністю відповідних законодавчих правил.

Проаналізувавши стан правового регулювання податку на додану вартість з туристичних послуг в Україні та за кордоном необхідно відмітити, що туризм, як галузь економіки не знаходить належної нормативної підтримки з боку держави. В Україні не в повному обсязі використовується досвід оподаткування туристичної галузі і готельного господарства розвинених країн. В туристичній індустрії і в готельному комплексі не існує єдиної нормативно-правової бази. Податкове законодавство нашої країни непрозоре, часто одні нормативні акти суперечать іншим. На нашу думку, найважливішою умовою ефективного розвитку туристичної галузі в Україні, нормального функціонування туристських підприємств є вдосконалення національної системи оподаткування шляхом внесення змін та доповнень в податкове законодавство, а саме в Закон України „Про податок на додану вартість”. У зв’язку з цим ми пропонуємо:

- 1- повернути нульову ставку в їздного туризму;
- 2- не оподатковувати податком на додану вартість послуги санаторно-курортних, оздоровчих організацій;
- 3- не справляти податок на додану вартість при наданні супутніх туристичних послуг (екскурсійні, медичні т.ін.);
- 4- надати право платникам податку на додану вартість самостійно вибирати «момент визначення податкової бази», тобто сплачувати податок з моменту фактичного обслуговування, що дозволить скористатися «податковими вирахуваннями» виходячи з понесених витрат.

Список джерел та літератури:

1. Правове регулювання непрямих податків в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07/ Г.В. Бех; Нац. юрид. акад. України ім. Я.Мудрого. — Х., 2002. — 20 с.
2. Економічні і організаційні важелі регуляторної політики розвитку туризму: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03 /В.О. Полюга; Ужгор. нац. ун-т. — Ужгород, 2005. — 22 с.
3. Конституційно-правові основи туризму в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.02/ Н.А. Опанасюк; НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького. — К., 2005. — 20 с.
4. Налоговый Кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998г. №146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000г. №117-ФЗ.
5. Про податок на додану вартість: Закон України // Офіційний вісник України. — 1997. - число 18
6. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України // Урядовий кур'єр, 1997, 06, 12.06.97 N 105-106.
7. [http:// www.nalogi.net](http://www.nalogi.net)
8. Федеральный Закон от 05.08.2000г. №118-ФЗ (ред. От 21.07.2005) „О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах”(принят ГД ФС РФ 19.07.2000).

Поступила в редакцию: 23.12.2006 г.