УДК 338.48:657.222

Кріль Ярослава Ярославівна,
кандидат економічний наук, доцент
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна, e-mail: macarelka@gmail.com

Благодир Світлана Феодосіївна
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна, e-mail: geodekanat@gmail.com

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ СУБ'ЄКТАМИ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Метою статті є аналіз теоретичних основ, висвітлених в нормативно-правових актах України, та практичних фахових консультацій органів Державної фіскальної служби України щодо специфіки нарахування та сплати податку на додану вартість для суб'єктів підприємницької діяльності, задіяних в туризмі.

Методика. Методичні засади дослідження полягали в синтезі та аналізі зібраного авторами матеріалу у сфері оподаткування туристичної діяльності. Використано метод порівняння та узагальнення для обґрунтування ключових положень нарахування податку на додану вартість суб'єктами туристичного ринку.

Результат. У статті розглянуто основні аспекти спеціального режиму нарахування податку на додану вартість, що встановлюється податковим законодавством в контексті туристичних операторів та туристичних агентів.

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні необхідності оптимізації результатів діяльності суб'єктів підприємницької діяльності туристичної індустрії шляхом запровадження особливих норм, пільг та спрощених режимів оподаткування.

Практична значимість. Проведене дослідження має практичне значення, оскільки, сприяє правильному трактуванню норм податкового законодавства щодо податку на додану вартість, що нараховується в туристичній діяльності, що у свою чергу запобігає порушенню податкового законодавства у цій сфері.

Ключові слова: комісійна винагорода, податок на додану вартість, туристичний оператор, туристичний агент.

УДК 338.48:657.222

Криль Ярослава Ярославовна,
кандидат экономических наук, доцент
Львовский национальный университет имени Ивана Франко, г. Львов, Украина, e-mail: macarelka@gmail.com

Благодир Светлана Федосеевна
Львовский национальный университет имени Ивана Франко., Г. Львов, Украина, e-mail: geodekanat@gmail.com

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ НАЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ СУБЪЕКТОВ ТУРИСТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Целью статьи является анализ теоретических основ, освещенных в нормативно-правовых актах Украины, и практических профессиональных консультаций органов Государственной фискальной службы Украины о специфике начисления и уплаты налога на добавленную стоимость для субъектов предпринимательской деятельности, задействованных в туризме.

Методика. Методические основы исследования заключались в синтезе и анализе собранного авторами материала в сфере налогообложения туристической деятельности. Использован метод сравнения и обобщения для обоснования ключевых положений начисления налога на добавленную стоимость субъектами туристического рынка.

Результат. В статье рассмотрены основные аспекты специального режима начисления налога на добавленную стоимость, устанавливается налоговым законодательством в контексте туристических операторов и туристических агентов.

Научная новизна заключается в обосновании необходимости оптимизации результатов деятельности субъектов предпринимательской деятельности туристической индустрии путем введения особых норм, льгот и упрощенных режимов налогообложения.

Практическая значимость. Проведенное исследование имеет практическое значение, поскольку, способствует правильному трактовке норм налогового законодательства по налогу на добавленную стоимость, начисляемый в туристической деятельности, в свою очередь предотвращает нарушение налогового законодательства в этой сфере.

Ключевые слова: комиссионное вознаграждение, налог на добавленную стоимость, туристический оператор, туристический агент.

UDC 338.48:657.222

Kril Yaroslava Yaroslavivna,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine, e-mail: macarelka@gmail.com

Blahodyr Svitlana Feodosiivna
Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine, e-mail: geodekanat@gmail.com

PROBLEMATIC ASPECTS OF CALCULATION AND PAYMENT OF VALUE ADDED TAX BY TOURISM INDUSTRY OPERATORS

The purpose of this contribution is to analyse the theoretical foundations covered in the normative legal acts of Ukraine and practical professional consultations of the departments of the National Fiscal Service of Ukraine with respect the specifics of the calculation and payment of value added tax by business entities operating in the tourism industry.

Methodology: The methodological underpinnings of the study consisted in synthesising and analysing the material collected by the authors in the area of taxation in the tourism industry. The method of comparison and generalization was used to validate the key principles of the calculation of value added tax for tourism market operators.

Results: This article covers the core aspects of the special regimen of calculation of value added tax as established by tax law and applicable to tourist operators and travel agents.

Scientific novelty consists in validating the necessity of optimising the performance results of tourism businesses through the implementation of special norms, privileges and simplified tax regimens.

Practical relevance: The conducted research is of practical relevance, as it contributes to the correct interpretation of the provisions of tax law in relation to the value added tax charged in the tourism industry, which, in turn, prevents incidence of non-compliance with tax law across the industry.

Key words: commission, value added tax, tourist operator, travel agent.

Постановка проблеми та її актуальність: Розвиток туризму в Україні суттєво впливає на такі сектори економіки, як транспорт, торгівля,

зв’язок, будівництво, сільське господарство, виробництво товарів народного споживання, і є одним із найбільш перспективних напрямів структурної перебудови економіки. Ключовим завданням для розвитку економіки на сучасному етапі розбудови України повинно мати зростання доходів саме від туристичної діяльності. Ефективна підприємницька діяльність у сфері туристичної індустрії, неможлива без досконалого знання суб’єктом господарювання систем обліку та звітності. В Україні система обліку на 80% пов’язана з елементами оподаткування. Слід акцентувати увагу на тому, що негативним фактором, що спричиняє зменшення доходів і, відповідно, надходжень до бюджету від суб’єктів залучених у сфері туризму, є недосконаліть процедури адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також систематичне ухилення великої кількості суб’єктів від сплати податків шляхом заниження реальних сум доходів через значний податковий тягар.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Існує велика кількість праць вітчизняних науковців щодо функціонування туристичної індустрії в Україні. Проблеми формування ефективного механізму державного регулювання оподаткування туристичної діяльності розглядали такі науковці, як Гуменюк В.В., Височан О.В., Данканич Т. П., Іванов Ю.І., Коваленко О., Мельник П. В., Старостенко Г. Г., Пожарицька І.М., Сметанко О.М., Сєкіріна Н.В., Осадча Т.С., Федак О. та багато інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Праці присвячені в основному загальним аспектам оподаткування, проблемам оптимізації системи оподаткування суб’єктів туристичної індустрії, особливостям нарахування туристичного збору тощо. Основна база обліку і оподаткування діяльності туристичного сектору висвітлена у фахових спеціалізованих періодичних виданнях. Саме відсутність ґрунтовних праць у сфері нарахування податку на додану вартість зумовила вибір теми дослідження і свідчить про її актуальність.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає в тому, що на основі аналізу теоретичних основ, висвітлених в нормативно-правових актах України, та практичних фахових консультацій органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) щодо нарахування та сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ) визначити специфічні риси обліку ПДВ саме для суб’єктів підприємницької діяльності, задіяних в туризмі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Туристична діяльність в Україні має певні особливості щодо оподаткування, що зумовлено особливим характером операцій з надання туристичних послуг, які передбачають використання посередницьких елементів між різними суб’єктами ринку туристичної індустрії.

В Україні норми оподаткування визначені в Податковому кодексі України від 23.12.2010 № 2856–IV (далі – ПКУ), що є кодифікованим законом України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів [1].

Податок на додану вартість — непрямий податок на додану вартість, що створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, включається у вигляді надбавки до ціни товару і повністю сплачується кінцевим споживачем. Він виконує фіскальну функцію та справляє значний вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та на їхній фінансовий стан. Розділ V «Податок на додану вартість» ПКУ визначає коло платників податків з якого можна зробити підсумок, що платниками ПДВ є суб'єкти господарської діяльності (юридичні особи) і громадяни (фізичні особи), які здійснюють підприємницьку діяльність на території України.

Основними податками в Україні є податок на прибуток та податок на додану вартість, які мають вирішальний вплив на усю діяльність суб'єктів господарювання в туристичній індустрії. Суб'єкти сфери туризму для обліку та оподаткування можна класифікувати на два види: туристичні оператори та туристичні агенти.

До туристичних агентів ст. 5 Закону «Про туризм» від 15 вересня 1995 року N 324/95-ВР [2] відносить юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на діяльність туристичним оператором, а туристичні агенти - юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, 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.

Ці суб'єкти можуть обрати загальну систему оподаткування або третю групу спрощеної системи оподаткування. Загальна система оподаткування є доступною для обрання усіма суб'єктами господарювання і не має ніяких обмежень. У разі обрання спрощеної системи оподаткування ставка єдиного податку — 3 % доходу для платників ПДВ та 5 % доходу для неплатників ПДВ (п. 293.3 ст. 293 ПКУ). Єдиним обмеженням є те, що обсяг доходу впродовж календарного року не повинен перевищувати 5 млн грн. (без врахування сум ПДВ) [1].

Другим важливим елементом, як ми вже зазначали, є ПДВ. Порядок реєстрації особи як платника ПДВ регулюється статтями 180 - 183 розділу V ПКУ та регламентується Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130. Статтями 181 та 182 розділу V ПКУ визначено умови для реєстрації особи як платника ПДВ, відповідно до яких реєстрація особи як платника ПДВ може здійснюватися як в обов'язковому порядку, так і за добровільним рішенням особи [1].

Відповідно до пункту 181.1 статті 181 розділу V ПКУ під обов'язкову реєстрацію як платника податку на додану вартість підпадає особа, у якої загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ).

Отже, суб'єкти туристичної діяльності як і будь-які інші суб'єкти підприємницької діяльності можуть функціонувати без сплати ПДВ за умови, якщо виконується вимога п. 181.1 ПКУ. До Суб'єкта підприємницької діяльності у сфері туризму для добровільної реєстрації платником ПДВ не застосовується ніяких обмежень [1].

Отже, яку саме систему оподаткування обрати, залежить від показників фінансово-економічної діяльності туроператора. Для цього можна прорахувати передбачувані суми податків при обох варіантах оподаткування для фактичних (або планових) показників роботи підприємства. Слід зазначити, що переважна більшість вітчизняних туристичних операторів є платниками ПДВ, одночасно перебуваючи на загальній системі оподаткування або спрощеній зі сплатою єдиного податку у розмірі 3%. Для туристичних агентів — юридичних осіб можливі ті самі варіанти обрання системи оподаткування, що і для туристичних операторів.

З огляду на сучасні вимоги до функціонування і співпрацю між різними суб'єктами підприємницької діяльності багато суб'єктів приймають рішення про добровільну реєстрацію платниками ПДВ, адже це розширює коло контрагентів.

Важливим аспектом щодо нарахування ПДВ суб'єктами туристичної індустрії є наявність спеціальної ст. 207 «Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності» в ПКУ, яка регламентує особливий порядок визначення податкового зобов'язання з ПДВ у туристичних агентів та туристичних операторів незалежно від напряму туристичної діяльності: внутрішній туризм, виїзний чи в'їзний туризм [1]. Базою оподаткування виступає винагорода, яка розраховується як різниця між вартістю поставленого туристичного продукту (туристичної послуги) і вартістю витрат туроператора на придбання (створення) цього туристичного продукту (туристичної послуги). Саме до суми винагороди туроператор застосовує ставку ПДВ у розмірі 20 %.

Важливим аспектом, який необхідно враховувати для розрахунку бази оподаткування ПДВ є те, що не усі витрати діяльності туроператора включаються в розрахунок, а лише ті, що стосуються придбання (створення) цього туристичного продукту. Тобто, до витрат, які формують собівартість туристичного продукту (послуги), належать тільки витрати, здійснені в межах діяльності згідно із Законом про туризм (ст. 1 та 5) [2]:перевезенням; тимчасовим розміщенням (проживанням); харчуванням; екскурсійним, курортним, спортивним, розважальним та іншим

обслуговуванням туристів; наданням характерних і супутніх туристичних послуг.

У Методиці розрахунку обсягів туристичної діяльності, яка затверджена наказом Державної туристичної адміністрації України, Державного комітету статистики України від 12.11.2003 р. № 142/394 визначено основні засади та правила формування собівартості туристичних продуктів чи послуг [3].

Для розрахунку витрат можна включати і придбання товарів (послуг) у неплатників ПДВ (наприклад, у готелю, закладу ресторанного господарства, перевізника) і не оподатковувані ПДВ операції (наприклад, згідно з п.п. 197.1.6 ПКУ від обкладення ПДВ звільнені операції з поставки путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, а також інвалідів, дітей-інвалідів). Слід зауважити, що туристичний оператор як і всі суб'єкти господарювання впродовж періоду має інші витрати, які пов'язані з його діяльністю: на заробітну плату адміністративного персоналу, рекламу, оренду, зв'язок, на оплату комунальних послуг тощо. Виникає питання у фахівців чи включати такі витрати до витрат, що беруть участь у формуванні собівартості туристичного продукту. З точки зору економічної сутності такі витрати, пов'язані не з створенням третичного продукту, а з його подальшою реалізацією клієнтам туристичного оператора. Аналогічне правило можна застосувати і до витрат у формі комісійної винагороди туристичного агента.

Порядок формування туристичних витрат у туроператора для цілей ПДВ не залежить від того, на підставі яких договорів він здійснив ці витрати — прямих (договори купівлі-продажу) чи посередницьких (агентські договори, договори доручення або комісії). Наприклад, туроператор на підставі агентського договору може: продавати квитки на проїзд, екскурсії, міські тури, спектаклі та інші видовищні заходи, продавати та бронювати готельні послуги або путівки для відпусток, перепродавати організовані подорожі та інші послуги з каталогу,надавати послуги зі страхування. Якщо у договорі, який укладається з покупцями туристичного продукту передбачено перелік таких витрат, тоді їх необхідно включати до собівартості і враховувати при розрахунку бази нарахування ПДВ згідно норм ст. 207 ПКУ. Існує доцільність формувати базу нарахування ПДВ в контексті кожного індивідуального договору, хоча це і є досить затратно по часу для обліковців, але з іншого боку забезпечить повноту і обґрунтованість нарахування ПДВ за кожним туристичним продуктом.

Застосовуючи спеціальну норму розрахунку бази обкладення ПДВ, необхідно враховувати, що витрати віднімаються разом з сумами ПДВ (якщо цей податок був в рахунках чи інших підтверджувальних документах).

Спеціальна норма щодо ПДВ для туристичної індустрії дозволяє суб'єктам нараховувати зобов'язання за ПДВ не за правилом першої події,

які інші суб'єкти підприємницької діяльності, а лише на дату оформлення документу, що підтверджує фактичну реалізацію туристичного продукту або на дату передбачену в договорі. Тобто на ПДВ зобов'язання туристичного оператора не впливають суми авансових оплат від покупців (туристів).

У п. 207.6 ПКУ передбачено вимогу, що суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які формують вартість туристичного продукту (туристичної послуги), туристичний оператор не включає до податкового кредиту на загальних засадах, а вони згідно п. 139.1.6 ПКУ, потрапляють до витрат або збільшують первісну вартість необоротних активів [1].

Також абзац другий п. 207.6 ПКУ визначає, що суми ПДВ за товарами/послугами, не задіяними безпосередньо у формуванні туристичного продукту (туристичної послуги), туристичний оператор має право включити до податкового кредиту на загальних засадах згідно податкових накладних, які зареєстровані на суб'єкта в Єдиному реєстрі податкових накладних (послуги з реклами, оренди, зв'язку, комунальні послуги тощо). Важливим аспектом, який також встановлюється п. 207.6 ПКУ є те, що навіть до цих сум не застосовується правило першої події і суми авансових платежів не враховуються для нарахування ПДВ.

Розглянемо особливості нарахування ПДВ туристичними агентами. Відносини між туристичним оператором і туристичним агентом вибудовуються, як правило, на підставі агентського договору (договору доручення). За цим договором туристичний агент надає туристичному оператору послуги з реалізації його туристичного продукту. Зокрема, він: здійснює пошук клієнтів; надає їм необхідну інформацію; укладає з ними договори на туристичне обслуговування; отримує і перераховує туроператору кошти в оплату туристичного продукту. За надані послуги посередник отримує від туристичного оператора винагороду. Підхід до обліку ПДВ у туристичних агентів частково схожий до обліку ПДВ туристичними операторами. Стосується це перш за все бази оподаткування, якою згідно норм п. 207.5 ПКУ також є винагорода, яку їм виплачують (нараховують) туристичні оператори або інші постачальники туристичних послуг (у тому числі за рахунок коштів, отриманих туристичним агентом від споживачів туристичного продукту (туристичної послуги)). Суми ПДВ зобов'язання потрібно визначати виходячи з суми, зазначеної в договорі з туристичним оператором. Єдиним нюансом є те, що туристичні агенти повинні керуватися правило першої події (п. 187.1 ПКУ): або на дату отримання коштів (винагороди) від туристичного оператора (утримання суми винагороди з коштів, які надійшли від туристів (фактично — дата надходження коштів)) або на дату складання документа (акта), що підтверджує факт надання посередницьких послуг [1].

Висновки. Отже, в процесі проведеного дослідження ми можемо зробити наступні висновки та узагальнення:

1. Порядок оподаткування ПДВ суб'єктів туристичної діяльності визначено ст. 207 ПКУ, яка вводить спеціальний режим нарахування ПДВ саме для суб'єктів господарювання саме в туризмі, що суттєво дозволяє оптимізувати їх оподаткування. Відповідно до цієї норми, база обкладення ПДВ у туристичного оператора визначається за маржинальним принципом, тобто базою оподаткування в такої особи є винагорода. У разі постачання туристичного продукту як на території України, так і за її межами, сума винагороди розраховується як різниця між вартістю поставленого туристичного продукту та вартістю витрат, котрих зазнав туроператор для його придбання.

2. Як ми вже зазначали, згідно з п. 207.6 ПКУ, туристичний оператор не включає до податкового кредиту суму ПДВ сплачену (нараховану) під час придбання товарів/послуг, які включаються до вартості туристичного продукту. Така сума податку потрапляє, керуючись пп. 139.1.6 ПКУ, до загальної суми витрат, яка віднімається від вартості реалізованого туристичного продукту для визначення винагороди. Сум ПДВ, сплаченої туристичним оператором у разі придбання інших товарів/послуг, що не включаються до вартості туристичного продукту, платник може включити до податкового кредиту в загальному порядку, прописаному в п. 207.6 ПКУ). Для туристичного оператора правило першої події з п.187.1 ПКУ під час постачання туристичного продукту не діє. Тут, як і у випадку із базою оподаткування, працюють спеціальні норми, адже згідно з п. 207.6 ПКУ, датою виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора при постачанні тур продукту є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання цього продукту.

3. Базою нарахування ПДВ для туристичного агента також є винагорода згідно норм п. 207.5 ПКУ. Єдиним нюансом є те, що туристичні агенти повинні керуватися правило першої події нарахування ПДВ зобов'язання (п. 187.1 ПКУ).

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

2 Про туризм: закон України від 15 вересня 1995 року N 324/95-ВР// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80

3. Методика розрахунку обсягів туристичної діяльності: Наказ Державної туристичної адміністрації України, Державного комітету статистики України від 12.11.2003 р. № 142/394 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1128-03

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (access date November 10, 2018).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On Tourism", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80 (access date November 10, 2018).

3. The State Tourism Administration of Ukrain, the State Committee of Statistics of Ukraine (2003), Order of Order of the State Tourism Administration of Ukraine, the State Committee of Statistics of Ukraine, "On approval of Methodology for calculating the volume of tourist activity", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1128-03 (access date November 10, 2018).