

УДК 334.724(477):338.48

СОВРЕМЕННЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ТУРИСТИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ

Бантышева А.Л., Подсолонко Е.А.

*Таврический национальный университет имени В.И. Вернадского, г. Симферополь, Украина
E-mail: abantysheva@mail.ru*

В статье рассмотрены особенности и сложности современной системы налогообложения предприятий туристической отрасли в Украине. Обоснована опасность последующего развития некоторых инициатив налогового законодательства. Выявлены основные направления правового регулирования, нуждающиеся в совершенствовании и потенциальный эффект от их осуществления.
Ключевые слова: налоги, туризм, туристическая деятельность.

Постановка проблемы. Несмотря на затянувшийся экономический кризис, своим влиянием не обошедший ни одну из стран, хоть сколько-нибудь обладающую экономическими связями, темпы развития туристической отрасли высоки как никогда. В 2012 году впервые за всю историю туризма в мире будет совершено миллиард туристических поездок. По подсчетам Всемирной туристической организации, в 2011 году 990 млн. человек отправились в путешествия за границу собственной страны. До конца текущего года человечество перешагнет границу в миллиард поездок.

Этому способствует не только рост числа жителей планеты, но и специальные меры, вводимые властями стран, заинтересованных в развитии туристической отрасли, среди которых упрощение визовых режимов, особые преференции представителям туристического бизнеса. Соответствующие органы государственной власти в Украине также декларируют готовность и стремление помогать туристической отрасли развиваться. Однако в такой крайне важной для процветания бизнеса сфере как налогообложение по прежнему ситуация остается неутешительной, неурегулированность одних вопросов и крайняя степень зарегулированности других – отрицательно сказываются на легальной активности субъектов хозяйствования.

Анализ существующих подходов к исследуемой проблеме. Ученые-экономисты считают, что налоговый механизм управления развитием туристической отрасли, стихийно сформировавшийся в переходной к рынку период, не отвечает современным требованиям обеспечения туристической деятельности финансовыми ресурсами. Об этом свидетельствуют работы: Билик М.Д., Довголюк В.И., Квартальнова В.А., Кифяка В.Ф., Опарина В.М. и Ермоленко Ю.Ю.

И если в необходимости реформирования налоговой системы сомнений нет, то вот подходы к такому реформированию у ученых разные. Одни предлагают провести корректировки ныне действующих налогов. Другие – в корне изменить модель налогов.

Так, Билик М.Д. и Довголюк В.И. считают, что реформирование налоговой политики необходимо проводить путем ослабления налогового давления на тех, кто платит налоги и инвестирует средства в производство. Для чего необходимо, прежде всего, уменьшить количество налогов. Ученые предлагают ввести стимулирующую систему налогов, при которой в случае роста объемов и

рентабельности производства норматив уплаты налогов уменьшается, что стимулирует производителя к увеличению производства продукции [1,2].

Другие ученые-экономисты, такие как: Квартальнов В.А., Кифяк В.Ф., Опарин В.М. – занимаются проблемой обеспечения местных бюджетов за счет уплаты налогов предприятиями малого и среднего бизнеса, в том числе и туристической отрасли [3, 4, 5].

Таким образом, учеными, экономистами, экспертами и самими представителями туристического бизнеса описан перечень проблем в сфере налогообложения предприятий туристической отрасли, который включает:

- отсутствие стимулирующего влияния налоговой системы на субъектов хозяйствования туристической сферы к накоплению финансового капитала и инвестированию его в производство;

- нестабильность действующей налоговой системы как по видам налогов, базе налогообложения, налоговых ставок, так и по методике начисления налогов, сроков и порядка их введения в действие;

- свыше трети всех доходов в форме налогов, которые поступают в распоряжение государства, взимаются при помощи не прямых налогов, когда объектом налогообложения является не только доход или прибыль, но и расходы субъектов туристической отрасли.

При этом по мере принятия изменений в налоговое законодательство список проблемных вопросов видоизменяется.

Целью данной работы является выявление основных противоречивых, сложных и проблемных вопросов в налогообложении субъектов хозяйствования туристической отрасли, что позволит определить современные тенденции в развитии налогообложения в туризме, сформировать верное представление о современных особенностях рынка туристических услуг.

Некоторые изменения, вводимые в налоговое законодательство, способствуют формированию на рынке туристических услуг неконкурентной среды. Так, субъекты туристической деятельности, занимающиеся обслуживанием въездных и внутренних туристов, на определенный период оказались в невыгодном положении по сравнению с туроператорами, отправляющими украинских туристов за рубеж. Доказательством тому служит ст. 207 Налогового кодекса в редакции, вступившей в силу 01.01.2011, расширившая базу налогообложения услуг операторов въездного и внутреннего туризма за счет исключения расходов так называемого входящего НДС, то есть облагаемых этим налогом услуг санаториев, отелей и других средств размещения.

Базой налогообложения деятельности операторов, работающих на территории Украины, является их вознаграждение, что представляет собой разность между стоимостью поставленного туристической компанией туристического продукта (услуги) и ее расходами по приобретению этого продукта (услуги). Поскольку у большинства туроператоров, обслуживающих въездных и внутренних туристов, размер вознаграждения (маржи) составляет около 10%, расширение базы налогообложения сказалось на них крайне негативным образом. Принятие под давлением общественности Закона №3609 от 07.07.11 с целью разъяснения ситуации, изложившего вышеуказанную статью Налогового кодекса в новой редакции, на практике внесло дополнительные противоречия в вопросы налогообложения. Поскольку одновременно произошло

добавление в статью п. 207.6, согласно которому суммы налога, которые включаются в расходы (ст. 139 Налогового кодекса), при определении базы налогообложения туроператорской деятельности не учитываются. В результате возникнувшее противоречие было истолковано представителями налоговых органов как основание требования у туроператоров уплаты НДС на уже закупленные услуги проживания, перевозок.

В таком случае, украинский туроператор, получающий из-за рубежа условно 100 долларов на размещение иностранного туриста в украинской гостинице и добавивший к ним свое вознаграждение в 10 долларов, согласно п. 207.6 обязан был заплатить НДС не только из своих 10 дол, но и из 100 дол, уплаченных гостинице. Первичное налогообложение – гостиница платит из 100 долларов США свой НДС, а туроператор из 10 долларов – свой. Двойное налогообложение произошло, потому что уплаченный гостиницей НДС является доходом туроператора и включается в базу налогообложения его деятельности.

Ситуацию с противоречивыми нормами налогового законодательства усугубляет поведение ГНСУ, не предоставляющей на запросы предпринимателей развернутых налоговых консультаций, а лишь ограничивающейся унифицированными ответами из Единой базы налоговых знаний в режиме он-лайн.

Неоднозначность мнений участников рынка туристических услуг по поводу вышеописанной нормы Закона вероятно говорит о борьбе крупных представителей выездного туризма, доля выездного туризма в общем объеме оказываемых услуг которых ничтожно мала, с операторами выездного и внутреннего туризма за одних и тех же клиентов.

Другим примером является инициатива государства по отмене лицензирования туроператорской деятельности. При этом вводятся новые понятия: «туроператор», который занимается исключительно выездным туризмом, и «туристическая компания», организующая только выездной и внутренний туризм. По данной правовой инициативе туроператоры – «выездники» могут оказаться в ситуации отсутствия регулирования со стороны государства. Эта функция фактически перейдет к нескольким крупнейшим компаниям, способствуя их монопольному положению на рынке (инициатива предусматривает такое условие осуществления туристической деятельности как включение субъектов хозяйствования в Государственный реестр субъектов туристической деятельности).

Однако, на наш взгляд, целесообразно оставлять контроль за движением крупных денежных сумм за рубеж у государства. Говоря об имеющемся опыте за рубежом, лицензирование туроператорской деятельности как механизм защиты прав потребителей туристических услуг осуществляется во всех странах Европы, за исключением Великобритании.

Большое количество корректировок и изменений в налоговое законодательство иницируется самими участниками туристической отрасли. В частности проблема так называемого входящего НДС, который не включался ни в расходы, ни в налоговый кредит, а относился к налогооблагаемому доходу этих туристических операторов, была решена благодаря усилиям профессиональных общественных организаций.

Следующая проблема – нацеленность налоговых преференций на определенный узкий сегмент туристического рынка, сложность и невозможность их использования для других. Как известно Законом Украины «О внесении изменения в раздел XX «Переходные положения» Налогового кодекса Украины относительно особенностей взимания налога на прибыль предприятий, полученную от предоставления гостиничных услуг», трех-, четырех-, и пятизвездочные гостиницы освобождаются от налогообложения в период до 10 лет при условии, что доход от реализации услуг по размещению составляет не менее 75 процентов от общего дохода за соответствующий налоговый период.

По заявлениям властей эта норма является новым способом стимулирования гостиничного бизнеса, который позволит увеличить количество категоризированных отелей.

На самом же деле данная льгота по уплате налога на прибыль задекларированную функцию не выполняет, поскольку для получения преференций нужно было до 1 сентября 2012 года построить или модернизировать отель, после чего в случае новых инвестиций в материальную базу, получить освобождение от налога на прибыль. В результате очень небольшая часть отелей может воспользоваться этой льготой.

Говоря о НДС для гостиниц в Европе, отдельной директивой ЕС определено право стран устанавливать НДС на гостиничные и ресторанные услуги в размере 5%. Например, во Франции он был снижен с 6% до 5,5% с целью стимулирования французов отдыхать в отелях своей страны, а не соседней Испании, к примеру.

Особенностями использования «гостиничной льготы» для гостиниц категорий «пять звезд», «четыре звезды» и «три звезды» являются:

- фактическая возможность использования с 01 апреля 2011 года, когда вступил в силу раздел III Кодекса, который ввел новые правила налогообложения прибыли, а не с 01 января 2011 года – даты вступления в силу НКУ;

- отсутствие в Налоговом кодексе определения гостиничных услуг, на прибыль от предоставления которых может применяться льгота;

- неоднозначность трактовки понятия услуг по временному проживанию. Как известно, для определения права на льготу в расчете 75-процентного критерия участвует доход, полученный от реализации не всех гостиничных услуг, а только услуг по временному проживанию. Фактически услуга по временному проживанию является главной составляющей стоимости номера. Однако открыт вопрос о включении в эту стоимость завтрака, что обычно практикуют гостиницы;

- сложности подсчета совокупного дохода гостиницы. Особого внимания требует корректность подсчета совокупного дохода гостиницы, поскольку он также участвует в расчете 75-процентного критерия для определения права на льготу. При определении суммы совокупного дохода, крайне важно учесть все нормы статей 135, 136 и 137 НКУ. Для чего бухгалтерам гостиниц необходимо четко знать и состав налоговых доходов, и дату их признания. Поскольку любая ошибка, по какой бы причине она не была допущена, может привести к искажению показателя удельного веса дохода от реализации услуг по временному проживанию в сумме совокупного дохода гостиницы.

Усугубляющим обстоятельством также является неуверенность участников рынка туристических услуг в возможности использования упрощенной системы

налогообложения. Изучив профессиональные форумы, мы пришли к выводу, что частым является вопрос о том, законна ли такая система налогообложения для туристических агентов.

Действующим законодательством на сегодняшний день не установлено каких-либо ограничений по применению упрощенной системы налогообложения к субъектам предпринимательской деятельности, которые являются туристическими агентами. И при желании работать по упрощенной системе налогообложения можно зарегистрировавшись и относиться к указанным ниже группам:

- предприниматели, которые осуществляют хозяйственную деятельность по предоставлению услуг, в том числе бытовых, плательщикам единого налога и населению, производству и продаже товаров, деятельности в сфере ресторанного хозяйства при условии, что на протяжении календарного года не используют труд наемных работников или количество лиц, которые находятся с ними в трудовых отношениях, одновременно не превышает 10 человек, а объем дохода не превышает 1 млн. грн. При этом требования, установленные для этой группы, не распространяются на физических лиц-предпринимателей, которые предоставляют посреднические услуги по покупке, продаже, аренде и оценке недвижимого имущества (группа 70.31 КВЭД-2005). Такие физические лица-предприниматели относятся исключительно к другой группе плательщиков единого налога;

- предприниматели, которые на протяжении календарного года не используют труд наемных работников или количество работников не превышает 20 человек, а объем дохода не превышает 3 млн. грн.;

- юридические лица любой организационно-правовой формы, у которых на протяжении календарного года среднее число работников не превышает 50 человек и объем дохода не превышает 5 млн. грн.

Насущной проблемой является также правовая неурегулированность вопроса налогообложения зеленого туризма. На сегодняшний день в Украине нет отдельного закона, касающегося зеленого туризма. Есть только законопроект. Такая деятельность в настоящее время регулируется Законом Украины «О личном сельском хозяйстве» от 15 мая 2003 года, Законом Украины «О туризме». Вопрос налогообложения следует рассматривать в двух аспектах, исходя из информации о том, на каком земельном участке будет осуществляться деятельность в сфере зеленого туризма. Если такая деятельность осуществляется в рамках личного сельского хозяйства – она вообще не признается предпринимательской. Поэтому необходимо лишь следить за тем, чтобы такая деятельность осуществлялась в рамках законодательства и не выходила за пределы деятельности личного крестьянского хозяйства согласно Закона Украины.

Если же деятельность будет осуществляться не в рамках деятельности личного сельского хозяйства, необходимо регистрировать субъект предпринимательской деятельности. Лицензия не нужна. Также согласно норм Налогового кодекса, для осуществления деятельности в отрасли зеленого туризма предприниматель может избрать упрощенную систему налогообложения.

Особого внимания заслуживает вопрос наличия теневого сектора в туристическом бизнесе, в том числе в АР Крым.

После отмены лицензии на осуществление турагентской деятельности на туристическом рынке в Крыму появились так называемые интернет-маклеры,

которые предлагают отдых в мини-гостиницах и других средствах размещения, в основном нелегальных, за комиссионные в размере 10-20% стоимости туристического продукта. Руководители туристических компаний АРК утверждают, что темпы роста теневого сектора туризма в Крыму значительны и тенденции роста пока неизменны.

Выводы.

Таким образом, большое количество заявлений, программ развития региона и страны, декларирующих намеренность органов государственной власти способствовать развитию туристической отрасли, не выполняется в полном объеме. Безусловно, проводится ряд информационных и маркетинговых мероприятий, как например: презентация туристического и инвестиционного потенциала Крыма в Музее Черчилля в Лондоне; подготовка центральным телеканалом Турции «TRT» серии фильмов о Крыме, которые будут способствовать популяризации крымских туристических объектов за границей; договоренность АРК с китайской провинцией Хайнань о сотрудничестве в сфере туризма, достигнутая в ходе встречи председателя Совета министров АРК с делегацией провинции Хайнань в августе 2012 года.

Однако налоговое законодательство в данной отрасли требует совершенствования и тщательной доработки. Изменений требует и сам подход к внесению таких изменений. Из основных сложностей, препятствующих полноценному развитию субъектов туристической отрасли, следует выделить:

– законодательные нормы, ставящие в привилегированное положение одних участников рынка и в катастрофическое – других. Упор на тот ли иной сегмент рынка как приоритетный в данный момент возможен, однако в настоящее время нецелесообразно выделять отдельные малочисленные целевые группы, поскольку туристический рынок в Украине до конца не сформирован;

– необходимость пристального внимания к изменениям налогового законодательства, начиная со стадии подготовки законопроекта со стороны участников туристического бизнеса, что является сейчас необходимостью для поддержания собственной жизнеспособности. Безусловно, представители бизнеса должны следить за всеми изменениями в законах, участвовать в их общественном обсуждении. Однако первичное законодательство – обязанность законодательных органов власти, которые должны преследовать такую цель, как полноценное развитие всех сегментов туристического рынка;

– недостаточная помощь налоговых органов в разъяснении особенностей применения налоговых норм в процессе осуществления хозяйственной деятельности, поскольку последние заинтересованы, в первую очередь, в наполнении бюджета посредством первичного сбора налогов. Такой подход губителен и не перспективен, ведь от роста активности субъектов хозяйствования в результате выбора наиболее подходящей для них схемы налогообложения напрямую зависит размер уплаченных налогов. Поэтому налоговые органы должны исходить из важности правильного выбора представителями бизнеса схемы налогообложения и успешного дальнейшего ее применения;

– полная неурегулированность отдельных сфер туристического бизнеса, определить которые может помочь диалог с бизнесом, активное общественное обсуждение, что даст основу для законодательных органов власти в разработке недостающих норм и положений.

Результатом изменения подхода к налогообложению налоговых и законодательных органов станет выгода и легкость их применения, а значит уменьшение количества нелегально действующих субъектов.

Поступила в редакцию 01.12.2012 г.

Список литературы

1. Білик М.Д. Податкова система України: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М.Д. Білик, І.А. Золотько. – К.: КНЕУ, 2004. –192 с.
2. Довголюк В.І. Податкова система: [навч. посібник] / В.І. Довголюк, Ю.Ю. Єрмоленко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.
3. Квартальнов В. А. Туризм: теория и практика: избранные труды в 5-ти томах/В.А. Квартальнов.– М.: Финансы и статистика, 2004 – Т. 2. – 2004. – 256 с.
Т. 3. – 2004. – 384 с.
4. Кифяк В.Ф. Організація туристичної діяльності в Україні / В.Ф. Кифяк. – Чернівці: Зелена Буковина, 2003. – 312 с.
5. Опарін В. М. Фінансово-кредитна система України та перспективи її розвитку / В.М. Опарін. – К.: Наук. думка, 2005. – 462 с.
6. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]: // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – С. 112 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Бантисхева А.Л. Сучасні особливості оподаткування підприємств туристичної галузі / А.Л. Бантисхева, О.А.Подсолонко // Ученьє записки ТНУ. Серія: Економіка та управління. – 2012. – Т. 25 (64), № 4. – С. 3-9.

У статті розглянуто особливості та складності сучасної системи оподаткування підприємств туристичної галузі в Україні. Обґрунтована небезпека подальшого розвитку ініціатив податкового законодавства. Виявлено основні напрямки правового регулювання, які потребують удосконалення та потенційний ефект їх здійснення.

Ключові слова: податки, туризм, туристична діяльність.

Bantysheva A.L. Modern peculiarities of taxation in tourism industry / A.L. Bantysheva, E.A. Podsolonko // Uchenye zapiski TNU. Series: Economy and management. – 2012. – Vol. 25 (64), № 4. – P. 3-9.

The article describes the peculiarities and complexity of modern tax system of tourism industry in Ukraine. The risk of further development of some existing initiatives in tax laws is described. The basic directions of legal regulation need to be improved and the potential effects of their implementation are considered.

Keywords: taxes, tourism, tourism industry.