

Економіко-правове обґрунтування змін до ст. 207 Податкового кодексу України

Відповідно до ст. 6 **Закону України «Про туризм»**, Держава проголошує туризм одним з пріоритетних напрямів розвитку економіки та культури і створює умови для туристичної діяльності.

Основними цілями державного регулювання в галузі туризму є, зокрема, створення сприятливих умов для розвитку індустрії туризму, підтримка пріоритетних напрямів туристичної діяльності.

Основними пріоритетними напрямами державної політики в галузі туризму є: удосконалення правових засад регулювання відносин у галузі туризму; забезпечення становлення туризму як високорентабельної галузі економіки України, заохочення національних та іноземних інвестицій у розвиток індустрії туризму, створення нових робочих місць;

розвиток в'їзного та внутрішнього туризму, сільського, екологічного (зеленого) туризму;

розширення міжнародного співробітництва, утвердження України на світовому туристичному ринку;

створення сприятливих для розвитку туризму умов шляхом спрощення та гармонізації податкового, валютного, митного, прикордонного та інших видів регулювання;

забезпечення доступності туризму та екскурсійних відвідувань для дітей, молоді, людей похилого віку, інвалідів та малозабезпечених громадян шляхом запровадження пільг стосовно цих категорій осіб.

1. У грудні 2010 року Верховна Рада України прийняла **Податковий кодекс України** (далі – ПКУ), основні положення якого, у тому числі – Розділ V – Податок на додану вартість, набрали чинності з 01.01.2011 року.

Короткий період часу між прийняттям ПКУ та набрання ним чинності не дозволив провести комплексний аналіз його норм, в тому числі - на предмет відповідності чинному законодавству України та Європейського Союзу. У процесі організації оподаткування за новими правилами, суб'єкти господарювання зіткнулися з низкою проблем, викликаних недостатньою пропрацьованістю і узгодженістю окремих статей ПКУ. Так, стаття 207 ПКУ, що визначає порядок оподаткування податком на додану вартість туристичних послуг, містить ряд суперечливих норм, прийнятих в розріз з чинним Законом України "Про туризм", а також положень, не погоджених з законодавством ЄС, що не відповідає принципам, на яких, як задекларовано, ґрунтується податкове законодавство України.:

Стаття 207 ПКУ, що передбачає порядок оподаткування туристичних послуг, складається із наступних пунктів:

207.1. 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.

207.2. Туристична послуга – послуга з тимчасового розміщення туриста в готелі, мотелі, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання, а також послуги з харчування, транспортного, екскурсійно-інформаційного та іншого туристичного обслуговування, включаючи послуги із страхування життя або здоров'я такого туриста чи його цивільної відповідальності перед третіми особами, які включаються до вартості послуги з тимчасового розміщення туриста або вартості туристичного ваучера (путівки).

Зазначений комплекс туристичних послуг з метою оподаткування розглядається як єдина туристична послуга.

207.3. Туристичний оператор – особа, яка безпосередньо надає послугу з тимчасового розміщення туриста чи придбаває послуги інших платників податку, що включаються до складу туристичної послуги згідно з пунктом 207.2 цієї статті, з метою їх надання туристам як безпосередньо, так і через туристичного агента шляхом постачання туристичного ваучера (путівки).

207.4. Туристичний агент – особа, яка згідно з умовами цивільно-правового договору, укладеного з туристичним оператором, придбаває туристичний ваучер (путівку) або проводить посередницькі операції з його постачання від імені та/або за дорученням туристичного оператора туристам або іншим туристичним агентам.

207.5. 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 загальною 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 ваучера (путівки), придбаного в туристичного оператора, крім туристичних агентів, які діють у цій операції як посередники.

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 поставлених ним послуг (туристичного ваучера (путівки)) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором (агентом) внаслідок придбання (створення) таких туристичних послуг.

207.7. Ставка податку, зазначена у підпункті "а" пункту 193.1 статті 193 цього Кодексу, нараховується на базу оподаткування, визначену згідно з пунктами 207.5 та 207.6 цієї статті.

207.8. У разі якщо постачання туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки)) здійснюється нерезидентом через резидентів, що не зареєстровані як платники податку, обов'язок із сплати податку покладається на осіб, які отримують такі послуги.

Сума податку, нарахованого (сплаченого) туристичним оператором (агентом) відповідно до цього пункту, не підлягає включенню до складу податкового кредиту та бюджетному відшкодуванню.

У таблиці 1 представлені основні відмінності термінології, застосованої в ПКУ від понять, що діють в Законі України "Про туризм".

Таблиця 1. Основні відмінності термінології, застосованої в ПКУ від понять, що діють в Законі України "Про туризм"

Термін	Податковий кодекс України	Закон України «Про туризм»
Туристична послуга	послуга з тимчасового розміщення туриста в готелі, мотелі, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання, а також послуги з харчування, транспортного, екскурсійно-інформаційного та іншого туристичного обслуговування, включаючи послуги із страхування життя або здоров'я такого туриста чи його цивільної відповідальності перед третіми особами, які	не визначено

	включаються до вартості послуги з тимчасового розміщення туриста або вартості туристичного ваучера (путівки). Зазначений комплекс туристичних послуг з метою оподаткування розглядається як єдина туристична послуга	
Туристичний продукт	не визначено	попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги 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)
Туристичний оператор	особа, яка безпосередньо надає послугу з тимчасового розміщення туриста чи придбаває послуги інших платників податку, що включаються до складу туристичної послуги згідно з пунктом 207.2 цієї статті, з метою їх надання туристам як безпосередньо, так і через туристичного агента шляхом постачання туристичного ваучера (путівки).	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 туруператорську діяльність
Туристичний агент	особа, яка згідно з умовами цивільно-правового договору, укладеного з туристичним оператором, придбаває туристичний ваучер (путівку) або проводить посередницькі операції з його постачання від імені та/або за дорученням туристичного оператора туристам або іншим туристичним агентам.	юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туруператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на турагентську діяльність
Особи, що надають	не передбачено	інші суб'єкти підприємницької

послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг	діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг
---	--

У таблиці 2 представлені коментарі щодо невідповідності окремих положень статті 207 ПКУ.

Таблиця 2. Коментарі щодо невідповідності окремих положень статті 207 ПКУ.

Пункт Податкового кодексу України	Коментар
207.1. 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.	Стаття виключає із суб'єктів регулювання агентів, таким чином, оподаткування посередницької діяльності турагентів визначається іншими нормами. Далі в статті наводиться визначення турагента, зізнається, що він є посередником і описується порядок оподаткування операцій турагента. Очевидно, що в даному випадку слід було б вказати, що дана стаття не регулює операції агентів, які діють від імені та за рахунок туристів (як це прийнято європейськими нормами)
207.2. Туристична послуга – послуга з тимчасового розміщення туриста в готелі, motelі, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання, а також послуги з харчування, транспортного, екскурсійно-інформаційного та іншого туристичного обслуговування, включаючи послуги із страхування життя або здоров'я такого туриста чи його цивільної відповідальності перед третіми особами, які включаються до вартості послуги з тимчасового розміщення туриста або вартості туристичного ваучера (путівки). Зазначений комплекс туристичних послуг з метою оподаткування розглядається як єдина туристична послуга.	1. Визначення туристичної послуги відрізняється від визначення, прийнятого в Законі України «Про туризм». 2. Визначено умову, згідно з якої до туристичних послуг відносяться послуги, які включаються до складу послуги з тимчасового розміщення туриста або вартості туристичного ваучера (путівки).
207.3. Туристичний оператор – особа, яка безпосередньо надає послугу з тимчасового розміщення туриста чи придбаває послуги інших	1. Визначення туристичного оператора відрізняється від визначення, прийнятого в Законі України «Про туризм». 2. До туристичних операторів віднесені суб'єкти господарювання, які безпосередньо надають послуги з тимчасового розміщення туриста - готелі, санаторії,

<p>платників податку, що включаються до складу туристичної послуги згідно з пунктом 207.2 цієї статті, з метою їх надання туристам як безпосередньо, так і через туристичного агента шляхом постачання туристичного ваучера (путівки).</p>	<p>пансіонати та ін.</p> <p>3. Ст. 23 Закону України «Про туризм» передбачена можливість, але не обов'язковість укладення договору на туристичне обслуговування шляхом видачі ваучера.</p> <p>4. Туристична путівка (ваучер), згідно ст. 23 Закону України «Про туризм» - форма письмового договору на туристичне або екскурсійне обслуговування, яка може використовуватися відповідно до вказаного закону. Відповідно до п. 185.1 ст. 185 НКУ, об'єктом оподаткування (ПДВ) є операції платників податків з поставки товарів та послуг, місце поставки яких розташовано на території України. Згідно з пп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14 НКУ, товари - матеріальні та нематеріальні активи, які використовуються в будь-яких операціях. Відповідно до пп.14.1.191 п. 14.1 ст. 14 НКУ, поставка товарів - будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, в тому числі - продаж, обмін та дарування такого товару. Згідно з пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 НКУ, поставка послуг - будь-яка операція, яка не є поставкою товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи або надання інших майнових прав щодо таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, які потребляються в процесі вчинення конкретної дії або проведення конкретної діяльності.</p> <p>Таким чином, ототожнення понять «поставка послуг», «поставка товару» і «поставка туристичного ваучера (путівки)» є некоректним, оскільки сама по собі туристична путівка (ваучер) є формою договору на туристичне обслуговування, а укладення договору шляхом оформлення туристичної путівки (ваучера) не можуть бути об'єктом оподаткування</p>
<p>207.4. Туристичний агент – особа, яка згідно з умовами цивільно-правового договору, укладеного з туристичним оператором, придбаває туристичний ваучер (путівку) або проводить посередницькі операції з його постачання від імені та/або за дорученням туристичного оператора туристам або іншим туристичним агентам.</p>	<p>1. Визначення туристичного агента відрізняється від визначення, прийнятого в Законі України «Про туризм».</p> <p>2. Передбачається дві категорії туристичних агентів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Особа, яка згідно з умовою цивільно-правового договору, укладеному з Туристичним оператором, придбаває туристичний ваучер (путівку); - Особа, яка проводить посередницькі операції з його постачання від імені та / або за дорученням туристичного оператора туристам або іншим туристичним агентам. <p>При цьому, згідно до п. 207.1 ст.207 НКУ: цією статтею встановлюються правила оподаткування туристичних послуг, що надаються особою, яка діє від свого власного імені, не є агентом іншої особини і використовує товари чи послуги інших осіб у процесі надання цих туристичних послуг.</p> <p>3. Конструкція та / або, застосування у пункті (від імені та / або за дорученням туристичного оператора) є недоречною та не відповідною діючим нормам цивільного та господарського права щодо комерційного посередництва</p>
<p>207.5. Базою оподаткування в разі проведення операції з постачання туристичної послуги</p>	<p>1. Не розкривається поняття і склад фактичних витрат.</p> <p>2. Ототожнення понять «поставка послуг», «поставка товару» і «поставка туристичного ваучера (путівки)» є</p>

<p>туристичним оператором або туристичним агентом є вартість такої послуги (без урахування податку), яка дорівнює сумі винагороди (маржі) такого туристичного оператора (агента), тобто різниці між загальною 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 ваучера (путівки), придбаного в туристичного оператора, крім туристичних агентів, які діють у цій операції як посередники.</p>	<p>некоректним.</p> <p>3. З урахуванням того, що турагент - це звичайно посередник - суперечить п.207.1 ПКУ</p>
<p>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 поставлених ним послуг (туристичного ваучера (путівки)) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором (агентом) внаслідок придбання (створення) таких туристичних послуг.</p>	<p>1. Не розкривається поняття і склад витрат.</p> <p>2. З урахуванням того, що турагент - це звичайно посередник - суперечить п.207.1 ПКУ та Закону України «Про туризм».</p>
<p>207.7. Ставка податку, зазначена у підпункті "а" пункту 193.1 статті 193 цього Кодексу, нараховується на базу оподаткування, визначену згідно з пунктами 207.5 та 207.6 цієї статті.</p>	
<p>207.8. У разі якщо постачання туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки)) здійснюється нерезидентом через резидентів, що не зареєстровані як платники податку, обов'язок із</p>	<p>1. Норма є незрозумілою</p> <p>2. Мабуть у другому абзаці малася на увазі стаття а не пункт</p>

сплати податку покладається на **осіб, які отримують такі послуги.**

Сума податку, нарахованого (сплаченого) туристичним оператором (агентом) відповідно до цього **пункту**, не підлягає включенню до складу податкового кредиту та бюджетному відшкодуванню.

2. **Правові засади взаємовідносин у туризмі** (технології) базуються на загальному цивільному та господарському законодавстві та нормах спеціального Закону України «Про туризм».

На рис. 1,2 представлені дві основні схеми взаємовідносин в туризмі.

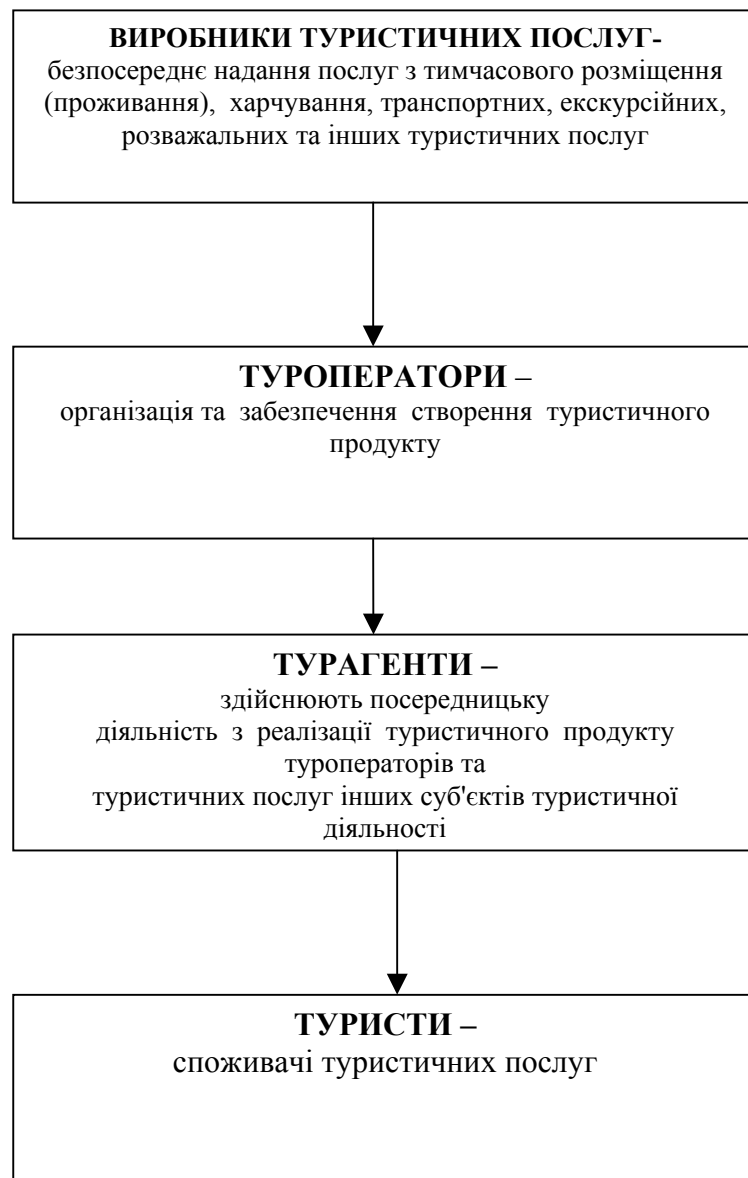


Рис. 1 Ланцюжок взаємовідносин при реалізації туристичного продукту, створеного туристичним оператором

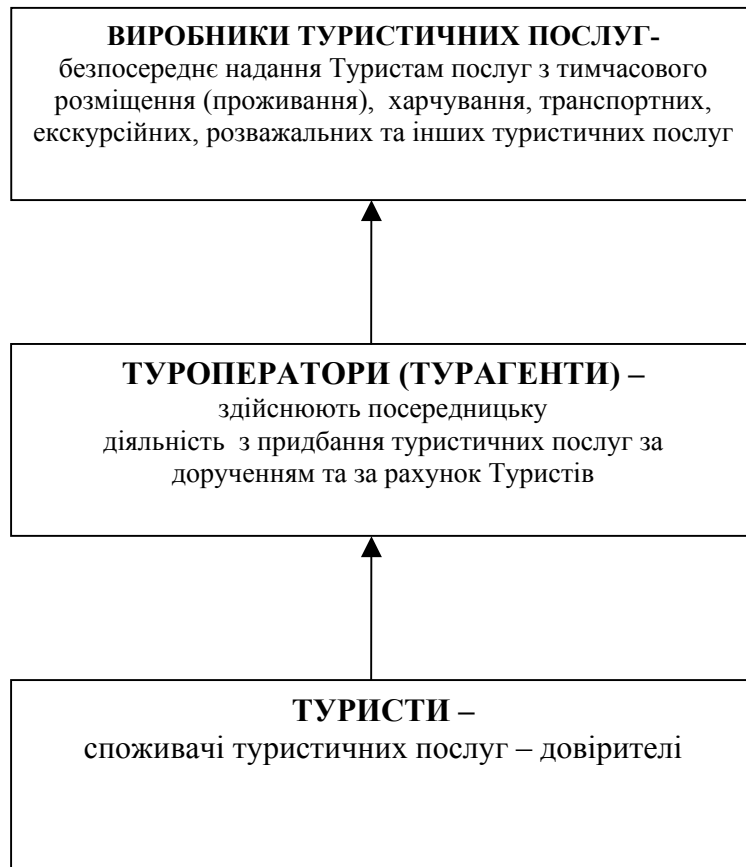


Рис. 2 Ланцюжок взаємовідносин при замовленні Туристом туристичних послуг при посередництві туристичного оператора (туристичного агента)

Виходячи із наведених основних схем взаємовідносин в туризмі (технологій), визначається правова система цих відносин, що наведена у таблицях 3,4.

Таблиця 3. Правова система відносин при реалізації туристичного продукту, створеного туристичним оператором

Рівень взаємовідносин	Формат угоди	Правова сутність взаємовідносин	Законодавство, яке регулює взаємовідносини
Виробник туристичних послуг – Туроператор	Договір про надання послуг; договір купівлі-продажу, договір підряду, договір перевезення, договір найму, договір страхування	Виробники туристичних послуг зобов'язуються за завданням Туроператора надати послугу, пов'язану з тимчасовим розміщенням, харчуванням, перевезенням, страхуванням, екскурсійним обслуговуванням Туриста	Гл. 54, 58, 59, 61, 63, 64, 67 ЦК України, Гл. 30 ГК України, ст.ст. 21,22 Закону України «Про туризм»
Туроператор-Турагент	Агентський договір-договір доручення. Формат: комерційне представництво	Турагент зобов'язується вчинити від імені та за рахунок Турператора певні юридичні дії: укласти договори на надання туристичних послуг з Туристами	Гл. 17, 68 ЦК України, гл. 31 ГК України, ст. 5 Закону України «Про туризм»

Турагент-Турист	Договір на туристичне обслуговування. Договір з Туристом укладається Турагентом від імені та за рахунок Туроператора	Туроператор за встановлену плату договором зобов'язується забезпечити надання за замовленням Туриста комплексу туристичних послуг	Гл. 63 ЦК України, ст. 20,23 Закону України «Про туризм»
Туроператор-Турист	Договір на туристичне обслуговування, укладений між туроператором і Туристом за посередництвом Турагента	Туроператор за встановлену плату договором зобов'язується забезпечити надання за замовленням Туриста комплексу туристичних послуг	Гл. 63 ЦК України, ст. 20,23 Закону України «Про туризм»

Згідно зі ст. 243 ЦК України, комерційним представником є особа, яка постійно і самостійно виступає представником підприємців при укладенні ними договорів у сфері підприємницької діяльності. Повноваження комерційного представника можуть бути підтверджені письмовим договором між ним і особою, що представляється або довіреністю.

Господарський кодекс України відносить агентські відносини до комерційного посередництва у сфері господарювання. Так, ст. 295 ГК України, комерційне посередництво (агентська діяльність) є підприємницькою діяльністю, яка полягає в наданні комерційним агентом послуг суб'єктам господарювання при здійсненні ними господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого він представляє. Комерційним агентом може бути суб'єкт господарювання, який згідно з повноваженням, заснованому на агентському договорі, здійснює комерційне посередництво.

Відповідно до ст. 297 ГК України, за агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати другій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) послуги з укладення договорів або сприяти їх укладенню від імені цього суб'єкта і за його рахунок.

Згідно зі ст. 305 ГК України, до агентських відносин можуть застосовуватися відповідні положення ЦК України, якими регулюються відносини доручення.

Відповідно до ст. 1000 ЦК України, за договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Угода, укладена повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя.

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про туризм», **турагенти** - 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 і які в установленому порядку отримали ліцензію на турагентську діяльність.

Таблиця 4. Правова система відносин при замовленні Туристом туристичних послуг при посередництві туристичного оператора (туристичного агента)

Рівень взаємовідносин	Формат угоди	Правова сутність взаємовідносин	Законодавство, яке регулює взаємовідносини
Виробник туристичних послуг-Туроператор	Договір про надання послуг; договір купівлі-продажу, договір підряду, договір перевезення, договір найму,	Виробники туристичних послуг зобов'язуються за завданням Туроператора надати послугу, пов'язану з	Гл. 54, 58, 59, 61, 63, 64, 67 ЦК України, Гл. 30 ГК України, ст.ст. 21,22 Закону України «Про туризм»

	договір страхування	тимчасовим розміщенням, харчуванням, перевезенням, страхуванням, екскурсійним обслуговуванням Туриста	
Туроператор (Турагент) - Турист	Договір доручення	Турист доручає Туроператору (турагенту) вчинити від імені та за рахунок Туриста (або від імені Туроператора) певні юридичні дії: укласти договори на надання Туристу туристичних послуг з виробниками туристичних послуг (Туроператором)	Гл. 17, 68 ЦК України

Слід відзначити недостатність регулювання Законом України «Про туризм» другого варіанта схеми взаємин у туризмі.

3. Система оподаткування в туризмі за останні роки зазнала ряд досить істотних змін. Так, тільки у 2005 році правила оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки туристичних послуг змінювалася чотири рази. Основними були дві зміни - у березні 2005 р. з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» і деякі інші законодавчі акти», та у червні 2005 р. – з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законів України».

Розглянемо основні норми зазначених законів, висновків юридичного управління Верховної Ради України, та пояснень щодо необхідності прийняття законів.

Етап 1

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

К проекту Закону України “Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік”
ТА ДЕЯКИХ ІНШИХ ЗАКОНОДАВЧИХ АКТІВ
(Закон набрав чинності в березні 2005 року)

Норми Закону	Запропоновані зміни
Закон України „Про податок на додану вартість”	
Стаття 1. Визначення термінів	Стаття 1. Визначення термінів
	<i>доповнити новими пунктами 1.11 – 1.16 такого змісту:</i>
	1.12. Туризм - тимчасовий від'їзд фізичної особи з місця постійного проживання на строк у межах України від 1 до 365 діб, включаючи день від'їзду та приїзду; за межі України від 1 до 183 діб, включаючи день від'їзду та приїзду. Не вважається туризмом від'їзд фізичної особи з місця постійного проживання з метою працевлаштування, внаслідок виконання

Норми Закону	Запропоновані зміни
	<p>професійних обов'язків, з іншими підприємницькими цілями або з метою зміни громадянства або отримання виду на проживання чи права на роботу в іншій країні або в сімейних справах.</p> <p>1.12.1. Туристичний ваучер (путівка) - документ визначеної форми, що дає право туристу на отримання туристичної послуги або їх комплексу згідно з умовами письмового договору з туристичного або екскурсійного обслуговування.</p> <p>1.12.2. Туристичний оператор - особа, що поставляє туристичний продукт від власного імені, має ліцензію на туроператорську діяльність та для якої цей вид діяльності є виключним відповідно до закону.</p> <p>1.12.3. Туристичний агент - особа, що поставляє туристичний продукт від імені туристичного оператора та має ліцензію на турагентську діяльність відповідно до закону.</p> <p>1.12.4. Туристичні послуги - послуги з розміщення у готелі (мотелі, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання), харчування, транспортного, екскурсійно-інформаційного та іншого туристичного обслуговування (включаючи послуги з страхування туристів) або їх комбінації.</p> <p>1.12.5. Туристичний продукт - сукупність туристичних послуг, які придбаваються туристичним оператором та поставляються туристу таким туристичним оператором або за його дорученням - туристичним агентом, за обов'язкової наявності туристичної послуги з розміщення туриста та якнайменше однієї іншої туристичної послуги. Для цілей цього Закону туристичний продукт вважається товаром.</p>
	<p>1.13. Супутні послуги - послуги, вартість яких включається відповідно до норм митного законодавства до митної вартості товарів, що експортуються або імпортуються.</p>
	<p>1.14. Інші терміни використовуються у значеннях, визначених законами з питань оподаткування або іншими законами, у частині, що не суперечить цьому Закону та іншим законам з питань оподаткування.</p>
Стаття 4. База оподаткування	Стаття 4. База оподаткування
	<p>4.11. Базою оподаткування при поставці туристичного продукту туристичним оператором на користь фізичних осіб, які безпосередньо споживають цей продукт, є винагорода такого туристичного оператора, а саме різниця між</p>

Норми Закону	Запропоновані зміни
	<p>вартістю поставленого ним туристичного продукту (без урахування цього податку) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (з урахуванням цього податку).</p> <p>При поставці туристичного продукту туристичним оператором на користь осіб, інших ніж визначені у абзаці першому пункту 4.11 цієї статті, базою оподаткування є вартість таких туристичних послуг (без урахування цього податку).</p> <p>Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичними агентами, є комісійна винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту.</p> <p>Поставка туристичного продукту з місцем його надання на митній території України може здійснюватися виключно резидентом, який має відповідну ліцензію та відповідає вимогам, визначеним пунктом 2.3 статті 2 цього Закону.</p> <p>Для визначення граничної суми згідно з підпунктом 2.3.1 пункту 2.3 статті 2 цього Закону до розрахунку береться вартість поставок туристичного продукту як туристичним оператором, так і туристичним агентом;</p>
	<i>Доповнити пунктами 6.4, 6.5 такого змісту:</i>
	<p>6.5. Місцем поставки послуг вважається:</p> <p>б) при поставці туристичного продукту - місцезнаходження (розташування) туристичного оператора, а при поставці такого продукту нерезидентом - місцезнаходження (розташування) покупця (отримувача);</p>
Стаття 7. Порядок обчислення і сплати податку	Стаття 7. Порядок обчислення і сплати податку
<p>7.2.8. Платники податку повинні вести окремий облік з поставки та придбання щодо:</p> <p>операцій, що підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та звільнених від оподаткування;</p>	<p>7.2.8. Платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з поставки та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню цим податком, а також, які не є об'єктами оподаткування згідно із статтею 3 та звільнених від оподаткування згідно із статтею 5 цього Закону.</p> <p>Туристичний оператор зобов'язаний вести окремий податковий облік операцій, зазначених у абзаці другому пункту 4.11 статті 4.</p>

Норми Закону	Запропоновані зміни
<p>операцій, вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу) або не підлягає амортизації, ввізних (імпортних) та вивізних (експортних) операцій. Зазначений облік ведеться в спеціальних книгах, форма і порядок заповнення яких встановлюються центральним органом державної податкової служби України.</p>	<p>Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях, форма і порядок заповнення яких визначаються відповідно до закону. Платник податку веде реєстр отриманих та виданих податкових накладних у документальному або електронному вигляді за його вибором, у якому зазначається порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку продавця, який надав податкову накладну такому платнику податку. За наявності оригіналу податкової накладної невиключення її до зазначеного реєстру не є підставою для відмови у зарахуванні суми податку, визначеної у такій податковій накладній, до складу податкового кредиту такого платника податку.</p>
<p>7.4.2. У разі коли платник податку здійснює операції з поставки товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування згідно з статтями 3 та 5 цього Закону, суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, відносяться відповідно до складу валових витрат виробництва (обігу) та на збільшення вартості основних фондів і нематеріальних активів і до податкового кредиту не включаються.</p>	<p>7.4.2. Якщо платник податку придбає (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування згідно зі статтею 3 цього Закону або звільняються від оподаткування згідно зі статтею 5 цього Закону, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включаються до складу податкового кредиту такого платника.</p> <p>Сума податку, нарахована (сплачена) туристичним оператором у зв'язку з придбанням (створенням) туристичного продукту, не підлягає включенню до складу його податкового кредиту та включається до складу його валових витрат, за винятком випадків, передбачених абзацом другим пункту 4.11 статті 4.</p>

ВИСНОВОК

на проект Закону України “Про внесення змін до Закону України
„Про Державний бюджет України на 2005 рік”
та деяких інших законодавчих актів”

В доопрацьованому варіанті законопроекту частково враховані зауваження Головного науково-експертного управління, у той же час щодо змісту поданих пропозицій вважаємо доцільним зауважити наступне.

Загальні зауваження

Запропоновані проектом зміни до Державного бюджету України на 2005 рік передбачають позитивні зрушення в забезпеченні соціальних гарантій громадянам та спрямовані на виконання завдань, визначених Програмою діяльності Кабінету Міністрів України “Назустріч людям”.

Натомість, слід зазначити, що норми законопроекту не узгоджуються з вимогами чинного законодавства, зокрема:

- *статтею 1 Закону України “Про систему оподаткування”, яка передбачає, що “зміни і доповнення до ...законів України про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до ... законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року”;*
- *статтею 7 Закону України “Про систему оподаткування”, згідно із якою “ставки податків і зборів (обов'язкових платежів) ... не змінюються протягом бюджетного року...”.*

Щодо змін до законодавчих актів з питань оподаткування

До Закону України “Про податок на додану вартість”

Змінами до закону пропонується:

- **удосконалити механізм оподаткування туристичних послуг тощо.**

1. У пропозиціях до зазначеного закону використовується термін “супутні товари”, проте не надано чіткого визначення цього терміну.

Крім того, запропоновані проектом зміни до статті 1 закону щодо визначення термінів “туризм”, “туристичний ваучер”, “туристичний оператор”, “туристичний агент” доцільно узгодити із термінологією основного Закону України “Про туризм”, яким визначаються основні засади такої діяльності в Україні.

Етап 2

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

до проекту Закону України “Про внесення змін до деяких законів України”

(Закон набрав чинності у червні 2005 року)

Чинна редакція	Запропоновані зміни
<p>1.13. Туризм - тимчасовий від'їзд фізичної особи з місця постійного проживання на строк у межах України від 1 до 365 діб, включаючи день від'їзду та приїзду; за межі України від 1 до 183 діб, включаючи день від'їзду та приїзду. Не вважається туризмом від'їзд фізичної особи з місця постійного проживання з метою працевлаштування, внаслідок виконання професійних обов'язків, з іншими підприємницькими цілями або з метою зміни громадянства або отримання виду на проживання чи права на роботу в іншій країні або в сімейних справах.</p> <p>1.13.1. Туристичний ваучер (путівка) - документ визначеної форми, що дає право туристу на отримання туристичної послуги або їх комплексу згідно з умовами письмового договору з туристичного або екскурсійного обслуговування.</p> <p>1.13.2. Туристичний оператор - особа, що поставляє туристичний продукт від власного імені, має ліцензію на туроператорську діяльність та для якої цей</p>	<p>підпункти 1.13., 1.13.1., 1.13.2., 1.13.3., 1.13.4., 1.13.5. статті 1 виключити;</p>

<p>вид діяльності є виключним відповідно до закону.</p> <p>1.13.3. Туристичний агент - особа, що поставляє туристичний продукт від імені туристичного оператора та має ліцензію на турагентську діяльність відповідно до закону.</p> <p>1.13.4. Туристичні послуги - послуги з розміщення у готелі (мотелі, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання), харчування, транспортного, екскурсійно-інформаційного та іншого туристичного обслуговування (включаючи послуги з страхування туристів) або їх комбінації.</p> <p>1.13.5. Туристичний продукт - сукупність туристичних послуг, які придбаваються туристичним оператором та поставляються туристу таким туристичним оператором або за його дорученням - туристичним агентом, за обов'язкової наявності туристичної послуги з розміщення туриста та якнайменше однієї іншої туристичної послуги.</p> <p>Для цілей цього Закону туристичний продукт вважається товаром.</p>	
<p>4.11. Базою оподаткування при поставці туристичного продукту туристичним оператором на користь фізичних осіб, які безпосередньо споживають цей продукт, є винагорода такого туристичного оператора, а саме різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (без урахування цього податку) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (без урахування цього податку).</p> <p>При поставці туристичного продукту туристичним оператором на користь осіб, інших, ніж визначені в абзаці першому пункту 4.11 цієї статті, базою оподаткування є вартість таких туристичних послуг (без урахування цього податку).</p> <p>Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичними агентами, є комісійна винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту.</p> <p>Поставка туристичного продукту з місцем його надання на митній території України може здійснюватися виключно резидентом, який має відповідну ліцензію та відповідає вимогам, визначеним пунктом 2.3</p>	<p>пункт 4.11 статті 4 виключити;</p>

<p>статті 2 цього Закону.</p> <p>Для визначення граничної суми згідно з підпунктом 2.3.1 пункту 2.3 статті 2 цього Закону до розрахунку береться вартість поставок туристичного продукту як туристичним оператором, так і туристичним агентом.</p>	
<p>6.5. Місцем поставки послуг вважається:</p> <p>б) при поставці туристичного продукту - місцезнаходження (розташування) туристичного оператора, а при поставці такого продукту нерезидентом - місцезнаходження (розташування) покупця (отримувача);</p>	<p>частину б) пункту 6.5. виключити.</p>
	<p>Доповнити Закон статтею 8, виклавши її в такій редакції:</p> <p>“Стаття 8. Особливості оподаткування операції з поставок туристичних послуг.</p> <p>8.1. При поставці туристичним оператором туристичного продукту, туристичних послуг з місцем їх безпосереднього надання за межами митної території України, базою оподаткування для такого туристичного оператора є винагорода, а саме різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту, туристичних послуг та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту, туристичних послуг.</p> <p>8.2. Вартість витрат, понесених туropератором, визначається як сукупність витрат, понесених ним у зв’язку з замовленням фізичними або юридичними особами, що передбачені відповідними угодами та укладені згідно чинного законодавства.</p> <p>8.3. Порядок оподаткування операцій з поставки туристичним оператором туристичного продукту, туристичних послуг з місцем їх надання на митній території України, здійснюється на загальних підставах згідно цього Закону.</p> <p>8.4. Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичними агентами, є комісійна винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів,</p>

	<p>отриманих останнім від споживача туристичного продукту, туристичних послуг.</p> <p>8.5. Поставка туристичного продукту, туристичних послуг з місцем їх надання як на митній території, так і за межами митної території України може здійснюватися виключно резидентом, який має відповідну ліцензію та відповідає вимогам, визначеним пунктом 2.3 статті 2 цього Закону.</p> <p>8.6. Для визначення граничної суми згідно з підпунктом 2.3.1. пункту 2.3 статті 2 цього Закону до розрахунку береться вартість поставок туристичного продукту, туристичних послуг, як туристичним оператором, так і туристичним агентом”.</p>
--	---

ВИСНОВОК

“Про внесення змін до деяких законів України”

Управління, проаналізувавши пропозиції проекту, вважає доцільним зауважити наступне.

До Закону України “Про податок на додану вартість”

Законопроектом пропонується відновити порядок оподаткування ПДВ суб’єктів господарської діяльності, які застосовують спрощену систему оподаткування, що був скасований Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” та **удосконалити порядок оподаткування податком на додану вартість поставок туристичних послуг.**

Крім того проектом уточнюються окремі норми механізму справляння ПДВ, при практичному застосуванні яких були виявлені певні неузгодженості, зокрема щодо визначення окремих термінів, строків надання податковими органами висновків державному казначейству.

Вважаємо пропозиції проекту щодо внесення змін до Закону України “Про податок на додану вартість” слухними і вартими підтримки.

СУПРОВІДНА ЗАПИСКА

до проекту Закону “Про внесення змін до деяких законів України”

1. Обґрунтування необхідності прийняття закону.

Проект Закону розроблено з метою збереження спрощеної системи оподаткування та запобігання переходу до тіньової економіки фізичних осіб-платників єдиного і фіксованого податків, у зв’язку з прийняттям Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” та **приведення у відповідність порядку оподаткування податком на додану вартість поставок туристичних послуг з фактичними, об’єктивними операціями, що здійснюються суб’єктами туристичної діяльності, а також приведення застосування податку на додану вартість в туристичній галузі у відповідність до європейського законодавства.**

2. Загальна характеристика та основні положення проекту закону.

Законопроектом пропонується в окремій статті 8 визначити особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки туристичних послуг туристичними операторами і туристичними агентами з урахуванням, як європейської практики, так і відповідно до практики діяльності вітчизняних суб'єктів туристичних послуг.

З метою усунення негараздів у зв'язку з прийняттям Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” проектом пропонується виключити з статті 1 Закону України “Про податок на додану вартість” спеціальну туристичну термінологію, так як визначення, що внесені в Закон, принципово відрізняються від їх визначення в Законі України “Про туризм”. Законом пропонується виключити абзац б) підпункту 6.5. статті 6 в зв'язку з тим, що визначивши базу оподаткування поставок туристичних послуг туроператором (турагентом) наявність вказаної норми буде викликати лише правові суперечності.

4. Прогноз соціально-економічних та інших наслідків прийняття закону.

Прийняття законопроекту врегулює суперечності, що виникли у зв'язку з прийняттям Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України”.

Таким чином, впроваджена в 2005 році схема оподаткування в туризмі з визначенням об'єкту оподаткування – винагороді (маржі) туроператора, згодом (у тому ж 2005 році) було відкоректоване, у зв'язку з чим окремою статтею закону було визначено порядок оподаткування в туризмі.

Спеціальна схема обкладання ПДВ для тур агентів, прийнята ЄС

Відповідно до ст. 1 **Договору про заснування Європейської Спільноти** (надалі – Договір ЄС), його сторонами засновано Європейську Спільноту.

Згідно до ст. 2 Договору ЄС, завданням Спільноти є, запроваджуючи спільний ринок, економічний та валютний союз, а також виконуючи спільні політики та діяльність, поширювати в межах усієї Спільноти гармонійний, збалансований і стабільний розвиток економічної діяльності, високий рівень зайнятості й соціального захисту, рівність жінок і чоловіків, стабільне та безінфляційне зростання, високий рівень конкурентоспроможності й конвергенції економічних показників, високий рівень захисту й поліпшення стану довкілля, підвищення рівня та якості життя, економічну й соціальну згуртованість та солідарність держав-членів.

Відповідно до ст. 3 Договору ЄС, на цілі, сформульовані в статті 2, діяльність Спільноти, як обумовлено в цьому Договорі та згідно з визначеними в ньому часовими межами, охоплює у тому числі:

(h) зближення законодавств держав-членів до рівня, що його потребує функціонування спільного ринку;

(u) заходи у сферах енергетики, цивільного захисту й туризму.

Статтею 94 Договору ЄС запропоновано Раді, на пропозицію Комісії та після консультацій з Європейським Парламентом та Економіко-соціальним комітетом, одноставно видавати директиви щодо зближення таких законодавчих, підзаконних чи адміністративних норм держав-членів, що безпосередньо впливають на запровадження чи функціонування спільного ринку.

Згідно до ст. 93 Договору ЄС, Раді, на пропозицію Комісії та після консультацій з Європейським Парламентом та Економіко-соціальним комітетом, належить одноставно

ухвалити заходи гармонізації законодавства щодо податків з обігу, акцизних зборів та інших форм непрямого оподаткування за умови, що така гармонізація потрібна, аби забезпечити запровадження та функціонування внутрішнього ринку в часових межах, що їх закладено в статті 14 Договору ЄС.

Інтеграція до Європейського Союзу є одним з пріоритетних напрямків зовнішньої політики України.

Відповідно до Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікованої Законом України від 10.11.1994 року № 237/94-ВР (надалі – Угода Україна-ЄС) між Співтовариством і його державами-членами з одного боку та Україною з іншого боку встановлюється Партнерство.

Цілями такого Партнерства, зокрема, є:

- сприяння розвитку торгівлі, інвестицій і гармонійних економічних відносин між Сторонами і, таким чином, прискоренню їхнього сталого розвитку;
- створення основ взаємовигідного економічного, соціального, фінансового, цивільного, науково-технічного та культурного співробітництва;
- підтримка зусиль України по зміцненню демократії і розвитку її економіки та завершенню переходу до ринкової економіки.

Згідно до ст.. 51 Угоди Україна-ЄС, Сторони визнають, що важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між Україною та Співтовариством є зближення існуючого і майбутнього законодавства України з законодавством Співтовариства. Україна вживе заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства Співтовариства. Зокрема, приблизна адекватність законів матиме місце в таких галузях: закон про митницю, закон про компанії, закон про банківську справу, бухгалтерський облік компаній і податки, інтелектуальна власність, охорона праці, фінансові послуги, правила конкуренції, державні закупки, охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин, навколишнє середовище, захист прав споживачів, непряме оподаткування, технічні правила і стандарти, закони та інструкції стосовно ядерної енергії, транспорт.

Відповідно до ст.. 52 Угоди Україна-ЄС, співтовариство та Україна вступають в економічне співробітництво з метою сприяння процесу економічних реформ та відродження і сталого розвитку України. Таке співробітництво зміцнюватиме і розвиватиме економічні зв'язки на благо обох Сторін.

З цією метою співробітництво зосереджується, зокрема, на промисловій кооперації, заохоченні та захисті інвестицій, державних поставках, зближенні політики стандартизації в гірничовидобувній та сировинній галузях, науці та техніці, освіті та навчанні, АПК і сільському господарстві, енергетиці, цивільній ядерній галузі, галузі охорони навколишнього середовища, транспорті, космосі, телекомунікаціях, фінансових послугах, "відмиванні" грошей, валютній політиці, регіональному розвитку, соціальній кооперації, туризмі, малому та середньому підприємстві, засобах інформації та зв'язку, захисту прав споживачів, митній справі, співробітництві в галузі статистики, економіці та боротьбі з наркотичним бізнесом.

Відповідно до ст.. 72 Угоди Україна-ЄС, сторони розширюють та розвивають співробітництво між ними, яке включає:

- сприяння туризму;
- співробітництво між офіційними туристичними організаціями;
- збільшення потоку інформації;
- передачу "ноу-хау";
- вивчення можливостей спільної діяльності;
- підготовку персоналу з метою розвитку туризму.

Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (далі - Програма), затверджена **Законом України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»**, та визначає механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в Європейському Союзі. Цей механізм включає адаптацію законодавства, утворення відповідних інституцій та інші додаткові заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування.

Метою адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу є досягнення відповідності правової системи України *acquis communautaire** з урахуванням критеріїв, що висуваються Європейським Союзом (ЄС) до держав, які мають намір вступити до нього.

* *Acquis communautaire* (*acquis*) - правова система Європейського Союзу, яка включає акти законодавства Європейського Союзу (але не обмежується ними), прийняті в рамках Європейського співтовариства, Спільної зовнішньої політики та політики безпеки і Співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ.

Державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова частина правової реформи в Україні та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроєктування, обов'язкового врахування вимог законодавства Європейського Союзу під час нормопроєктування, підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення належних умов для інституціонального, науково-освітнього, нормопроєктного, технічного, фінансового забезпечення процесу адаптації законодавства України.

На Ялтинському саміті Україна - Європейський Союз 7 жовтня 2003 року досягнуто спільне розуміння, що одним із найбільш ефективних шляхів використання можливостей нинішнього розширення ЄС для України є інтенсифікація нею роботи у напрямі адаптації національного законодавства, норм і стандартів до відповідних норм ЄС. Європейський Союз підтвердив свою готовність продовжувати співробітництво і підтримку України у процесі адаптації законодавства.

Згідно до Розділу V Програми, на першому етапі виконання Програми пріоритетними сферами, в яких здійснюється адаптація законодавства України, є наступні сфери:

- митне право;
- законодавство про компанії;
- банківське право;
- бухгалтерський облік компаній;
- податки, включаючи непрямі;**
- інтелектуальна власність;
- охорона праці;
- фінансові послуги;
- правила конкуренції;
- державні закупівлі;
- охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин;
- довкілля;
- захист прав споживачів;
- технічні правила і стандарти;
- енергетика, включаючи ядерну;
- транспорт.

У пріоритетних сферах адаптація законодавства України здійснюється у такій послідовності:

- визначення актів *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини у відповідній сфері;

- переклад визначених актів на українську мову;

здійснення комплексного порівняльного аналізу регулювання правовідносин у відповідній сфері в Україні та в Європейському Союзі;
розроблення рекомендацій щодо приведення законодавства України у відповідність з *acquis communautaire*;
проведення економічного, соціального та політичного аналізу наслідків реалізації рекомендацій;
визначення переліку законопроектних робіт;
підготовка проектів законів України та інших нормативно-правових актів, включених до переліку законопроектних робіт, та їх прийняття;
моніторинг імплементації актів законодавства України.

Елементом адаптації законодавства має стати перевірка проектів законів України та інших нормативно-правових актів на їх відповідність *acquis communautaire* з метою недопущення прийняття актів, які суперечать *acquis* Європейського Союзу.

Верховна Рада України забезпечує експертизу внесених до Верховної Ради України всіма суб'єктами права законодавчої ініціативи законопроектів на їх відповідність *acquis communautaire* на всіх етапах розгляду законопроектів.

Таким чином, адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що в свою чергу є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики.

Основою законодавства ЄС в частині справляння податку на додану вартість є Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року «Про спільну систему податку на додану вартість» (далі - Директива). Цю директиву відповідно до Договору про заснування Європейського Співтовариства, та зокрема його Статтю 93, ухвалила Рада Європейського Союзу.

Директива утворює спільну систему податку на додану вартість (ПДВ).

Відповідно до ст. 1 Директиви, принцип спільної системи ПДВ передбачає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку.

За кожною операцією нараховується ПДВ, розрахований відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, встановленою для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості.

Згідно до ст. 2 Директиви, ПДВ оподатковуються операції, у тому числі:

(а) поставка товарів за винагороду в межах території Держави-члена платником податку, що діє як такий;

(с) поставка послуг за винагороду в межах території Держави-члена платником податку, що діє як такий.

Розділом XII Директиви передбачені спеціальні схеми оподаткування.

Главою 3 Розділу XII Директиви передбачено застосування спеціальної схеми для турагентів, що включає наступні статті:

Стаття 306

1. Держави-члени застосовують спеціальну схему сплати ПДВ згідно з цією Главою до операцій, що виконуються турагентами, котрі працюють з замовниками від власного імені й використовують поставки товарів або послуг, надані іншими платниками податку, для надання туристичних продуктів.

Ця спеціальна схема не застосовується до турагентів, котрі діють лише як посередники, й до яких застосовується підпункт (с) частини першої Статті 79 в цілях розрахунку суми, що підлягає оподаткуванню.

2. У цілях цієї Глави туроператори вважаються турагентами.

Стаття 307

Операції, проведені на умовах, викладених у Статті 306, турагентом у зв'язку з поїздкою, вважаються єдиною послугою, поставленою турагентом подорожньому.

Єдина послуга оподатковується в тій Державі-члені, в якій турагент зареєструвався як суб'єкт підприємницької діяльності чи має місце здійснення підприємницької діяльності, із якого турагент здійснює поставку послуг.

Стаття 308

Базою оподаткування та ціною без урахування ПДВ згідно з визначенням підпункту (8) Статті 226, що стосується єдиної послуги, наданої турагентом, є маржа турагента, тобто різниця між сукупною сумою без урахування ПДВ, що має бути сплачена подорожнім, та фактичною собівартістю для турагента поставок товарів або послуг, наданих іншими платниками податку, якщо ці операції здійснюються безпосередньо на користь подорожнього.

Стаття 309

Якщо операції, доручені турагентом іншим платникам податку, виконуються такими особами за межами Співтовариства, то поставка послуг, здійснена турагентом, вважається посередницькою діяльністю, звільненою від оподаткування за Статтею 153.

Якщо операції виконуються як у межах Співтовариства, так і за його межами, може бути звільнена від оподаткування лише та частка послуг турагента, що стосується операцій за межами Співтовариства.

Стаття 310

ПДВ, нарахований на турагента іншими платниками податку у зв'язку з операціями, зазначеними у Статті 307, що здійснюються безпосередньо на користь подорожнього, не підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання чи відшкодуванню в жодній Державі-члені.

Додатком X Директиви передбачено Перелік операцій, до яких застосовуються відступи, передбачені ст. 370, 371, 375-390 Директиви, що включає можливість оподаткування та звільнення від оподаткування послуг турагентів, передбачених ст. 306 Директиви, а також турагентами, що діють від імені й за дорученням подорожнього, у випадку поїздок за межі Співтовариства.

Відмінності вимог ПКУ від Директиви представлені у Таблиці 5.

Термін	Податковий кодекс України	ДИРЕКТИВА РАДИ 2006/112/ЄС
Операції, що підлягають регулюванню	207.1. 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.	<i>Стаття 306</i> Держави-члени застосовують спеціальну схему сплати ПДВ згідно з Главою 3 Розділу XI1 до операцій, що виконуються турагентами, котрі працюють з замовниками від власного імені й використовують поставки товарів або послуг, надані іншими платниками податку, для надання туристичних продуктів. Ця спеціальна схема не застосовується до турагентів, котрі діють лише як посередники, й до яких

		застосовується підпункт (с) частини першої Статті 79* в цілях розрахунку суми, що підлягає оподаткуванню.
Туристична послуга	<p>207.2. Туристична послуга – послуга з тимчасового розміщення туриста в готелі, motel, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання, а також послуги з харчування, транспортного, екскурсійно-інформаційного та іншого туристичного обслуговування, включаючи послуги із страхування життя або здоров'я такого туриста чи його цивільної відповідальності перед третіми особами, які включаються до вартості послуги з тимчасового розміщення туриста або вартості туристичного ваучера (путівки).</p> <p>Зазначений комплекс туристичних послуг з метою оподаткування розглядається як єдина туристична послуга.</p>	<p><i>Статті 306, 307</i></p> <p>Операції турагентів по поставці товарів або послуг, наданих іншими платниками податку, для надання туристичних продуктів. Ці операції вважаються єдиною послугою, поставленою турагентом подорожньому.</p>
Туристичний оператор	<p>207.3. Туристичний оператор – особа, яка безпосередньо надає послугу з тимчасового розміщення туриста чи придбаває послуги інших платників податку, що включаються до складу туристичної послуги згідно з пунктом 207.2 цієї статті, з метою їх надання туристам як безпосередньо, так і через туристичного агента шляхом постачання туристичного ваучера (путівки).</p>	<p><i>Стаття 306</i></p> <p>У цілях цієї Глави 3 Розділу Х11 туроператори вважаються турагентами.</p>
Туристичний агент	<p>207.4. Туристичний агент – особа, яка згідно з умовами цивільно-правового договору, укладеного з туристичним оператором, придбаває туристичний ваучер (путівку) або проводить посередницькі</p>	<p><i>Стаття 306</i></p> <p>Турагенти – особи, котрі працюють з замовниками від власного імені й використовують поставки товарів або послуг, надані іншими платниками податку,</p>

	операції з його постачання від імені та/або за дорученням туристичного оператора туристам або іншим туристичним агентам.	для надання туристичних продуктів.
База оподаткування	207.5. 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 загальною 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 ваучера (путівки), придбаного в туристичного оператора, крім туристичних агентів, які діють у цій операції як посередники.	<i>Стаття 308</i> Базою оподаткування та ціною без урахування ПДВ згідно з визначенням підпункту (8) Статті 226, що стосується єдиної послуги, наданої турагентом, є маржа турагента, тобто різниця між сукупною сумою без урахування ПДВ, що має бути сплачена подорожнім, та фактичною собівартістю для турагента поставок товарів або послуг, наданих іншими платниками податку, якщо ці операції здійснюються безпосередньо на користь подорожнього.
База оподаткування в разі проведення операції з постачання на території держави туристичним оператором (агентом) туристичної послуги, призначеної для її споживання за межами держави	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 поставлених ним послуг (туристичного ваучера (путівки)) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором (агентом) внаслідок	<i>Стаття 309</i> Якщо операції, доручені турагентом іншим платникам податку, виконуються такими особами за межами Співтовариства, то поставка послуг, здійснена турагентом, вважається посередницькою діяльністю, звільненою від оподаткування за Статтею 153**. Якщо операції виконуються як у межах Співтовариства, так і за його межами, може бути звільнена від оподаткування лише та частка послуг турагента, що

	придбання (створення) таких туристичних послуг.	стосується операцій за межами Співтовариства.
Ставка податку	207.7. Ставка податку, зазначена у підпункті "а" пункту 193.1 статті 193 цього Кодексу, нараховується на базу оподаткування, визначену згідно з пунктами 207.5 та 207.6 цієї статті.	Визначається відповідно до Розділу V111 Директиви
Віпадок постачання туристичної послуги нерезидентом через резидентів, що не зареєстровані як платники податку	207.8. У разі якщо постачання туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки)) здійснюється нерезидентом через резидентів, що не зареєстровані як платники податку, обов'язок із сплати податку покладається на осіб, які отримують такі послуги.	Не передбачено
Віднесення ПДВ на зменшення податкового зобов'язання чи відшкодуванню	207.8. Сума податку, нарахованого (сплаченого) туристичним оператором (агентом) відповідно до цього пункту , не підлягає включенню до складу податкового кредиту та бюджетному відшкодуванню.	<i>Стаття 310</i> ПДВ, нарахований на турагента іншими платниками податку у зв'язку з операціями, зазначеними у Статті 307, що здійснюються безпосередньо на користь подорожнього, не підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання чи відшкодуванню в жодній Державі-члені.

* Стаття 79 До бази оподаткування не включаються суми, отримані платником податку від замовника, на кшталт погашення витрат, здійснених від імені й за дорученням замовника, та проведених по рахунках до з'ясування в бухгалтерській звітності. Платник податку має надати підтвердження фактичної суми витрат, зазначених у підпункті (с) першої частини, й не може відносити на зменшення податкового зобов'язання ПДВ, що міг бути нарахований.

**Стаття 153 Держави-члени звільняють від оподаткування поставку послуг посередниками, які діють від імені та за дорученням інших осіб, якщо вони є частиною операцій, зазначених у Главах 6, 7 та 8, або операцій, що здійснюються за межами Співтовариства. Звільнення, передбачене частиною першою, не застосовується до турагентів, котрі від імені та за дорученням подорожніх постачають послуги, котрі надаються в інших Державах-членах.

Рекомендації з адаптації до законодавства ЄС норм Податкового кодексу України, що визначають особливості оподаткування податком на додану вартість туристичних послуг

Виходячи з вищенаведеного, з урахуванням досвіду ЄС та необхідності адаптації законодавства пропонується змінити ст.. 207 ПКУ, виклавши її у наступній редакції:

Стаття 207 Спеціальні правила оподаткування операцій у сфері туризму

207.1. Цією статтею встановлюються правила оподаткування операцій поставці туристичного продукту, що виконуються туроператорами, котрі працюють з замовниками (туристами) від власного імені й використовують поставки товарів або послуг, надані іншими платниками податку, для формування і надання туристичних продуктів, а також турагентами, що здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів.

Цією статтею також встановлюються правила оподаткування посередницької діяльності туроператорів (турагентів), що діють від імені та за рахунок туристів.

207.2. Операції, проведені на умовах, викладених у пункті 207.1 цієї статті, туроператором (турагентом) у зв'язку з поїздкою, вважаються єдиною послугою - турпродуктом, поставленою туроператором (турагентом) туристу.

207.3. Базою оподаткування, що стосується єдиної послуги, наданої туроператором (турагентом), є маржа туроператора (турагента), тобто різниця між сукупною сумою без урахування ПДВ, що має бути сплачена туристом, та фактичною собівартістю для туроператора (турагента) поставок товарів або послуг, наданих іншими платниками податку (або нерезидентам – для виїзного туризму), якщо ці поставки здійснюються безпосередньо на користь туриста. При цьому, фактичною собівартістю для туроператора є суми, що нараховані (підлягають сплаті) постачальникам (виконавцям) товарів та послуг, що включаються до складу туристичного продукту, включаючи ПДВ, а для турагента – сума, що сплачується туроператору.

207.4. У разі здійснення туроператором (турагентом) посередницької діяльності, пов'язаної з придбанням туристичних послуг за дорученням туриста, базою оподаткування є винагорода туроператора (турагента), що виплачується туристом на користь туроператора (турагента) за здійснення такої посередницької діяльності.

207.5. ПДВ, що сплачений туроператором (турагентом) іншим платникам податку у зв'язку з придбанням товарів або послуг, що включаються до фактичної собівартості єдиної послуги, не підлягає віднесенню до складу податкового кредиту туроператора (турагента). До складу податкового кредиту туроператора (турагента) підлягає включенню ПДВ, сплачений іншим платникам податку при придбанні товарів або послуг, що використовуються ними у господарській діяльності, та не включаються до фактичної собівартості єдиної послуги.

Також, **в якості альтернативи** необхідно розглянути можливість повернення до порядку оподаткування операцій у туризмі, який був визначений ст. 8 Закону України "Про податок на додану вартість". Дана альтернатива пропонується виходячи з того, що до вступу України в ЄС особливий порядок оподаткування в туризмі не має особливого економічного сенсу, оскільки його застосування виправдане лише при впровадженні загальної економічної моделі різних держав. Так, в ЄС прийнятий особливий порядок оподаткування в туризмі в зв'язку з особливістю взаємовідносин між державами - членами ЄС (при загальній системі регулювання ПДВ, законодавство різних країн - членів ЄС щодо ПДВ різне. У цьому випадку особливий порядок обмежує можливість відшкодування ПДВ суб'єктами туристичної діяльності при придбанні туристичних послуг у контрагентів - резидентів іншої держави - члена ЄС, аналогія виїзного туризму).

Для внутрішніх цілей (в'їзний туризм) особливий порядок оподаткування в туризмі, впроваджений в ЄС, не має економічної обґрунтованості, при цьому значно ускладнює ведення податкового обліку, і, як наслідок - адміністрування податку.