

Согласно ст. 6 Закона Украины «О туризме», государство провозгласило туризм одним из приоритетных направлений развития экономики и культуры и создает условия для туристической деятельности. Основными целями государственного регулирования в области туризма являются, в частности, создание благоприятных условий для развития индустрии туризма, поддержка приоритетных направлений туристской деятельности.

Основными приоритетными направлениями государственной политики в области туризма является, в том числе - совершенствование правовых основ регулирования отношений в области туризма; создание благоприятных для развития туризма условий путем упрощения и гармонизации налогового, валютного, таможенного, пограничного и других видов регулирования.

В декабре 2010 года Верховная Рада Украины приняла Налоговый кодекс Украины (далее - НКУ), основные положения которого, в том числе - Раздел V - Налог на добавленную стоимость, вступили в силу с 01.01.2011 года.

Короткий период времени между принятием НКУ и вступлением в силу не позволил провести комплексный анализ его норм, в том числе - на предмет соответствия действующему законодательству Украины и Европейского Союза. В процессе организации налогообложения по новым правилам, субъекты хозяйствования столкнулись с рядом проблем, вызванных недостаточной проработанностью и согласованностью отдельных статей НКУ. Так, статья 207 НКУ, определяющая порядок налогообложения налогом на добавленную стоимость туристических услуг, содержит ряд противоречивых норм, принятых вразрез с действующим Законом Украины "О туризме", а также положений, не согласованных с законодательством ЕС, не соответствует принципам, на которых, как задекларировано, основывается налоговое законодательство Украины.

Так,

- значительно отличаются определения субъектов туристической деятельности (турагентов и туроператоров), а также туристических услуг (турпродукта), принятые в НКУ от их определений, указанных в Законе Украины «О туризме»;

- в качестве базы налогообложения рассматривается операция поставки туристического ваучера (путевки), тогда как туристический ваучер (путевка), согласно ст. 23 Закона Украины «О туризме», является формой **письменного договора** на туристическое или экскурсионное обслуживание, которая может использоваться в соответствии с указанным законом;

- статья 207 исключает из субъектов регулирования посредников, таким образом, налогообложение посреднической деятельности турагентов (деятельность которых по своему определению является посреднической) должна определяться другими нормами. Несмотря на это, далее в статье приводится определение турагента, признается, что он является посредником и описывается порядок налогообложения операций турагента;

- при определении базы налогообложения, указанной в п.207.5 НКУ, применяется понятие фактических расходов, при этом не определен их состав, что делает невозможным определение вознаграждения (маржи), как базы налогообложения;

- к туристическим операторам отнесены субъекты хозяйствования, которые непосредственно предоставляют услуги по временному размещению туриста - гостиницы, санатории, пансионаты и др.;

- нормы, представленные в п. 207.8 НКУ являются непонятными.

Следует отметить, что система налогообложения в туризме за последние годы претерпела ряд довольно существенных изменений. Так, только в 2005 году правила обложения налогом на добавленную стоимость операций по поставке туристических услуг менялась четыре раза. Основными были два изменения - в марте 2005 г. - с принятием Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на

2005 год» и некоторые другие законодательные акты», и в июне 2005 г. - с принятием Закона Украины «О внесении изменений в некоторые законы Украины».

Анализ указанных изменений определяет следующий подход: сначала (в марте 2005 г.) законодатель предусмотрел для **въездного туризма** переход на так называемую «маржинальную» схему определения базы налогообложения туристических услуг; затем (уже в июне 2005 г.), обосновывая необходимость учета европейского опыта особого порядка налогообложения туристических услуг, а также необходимость приведения понятийного аппарата в соответствие с Законом Украины «О туризме», законодатель вернул так называемую «общую» систему определения базы налогообложения въездного туризма.

Таким образом, внедренная в 2005 году схема налогообложения в туризме с определением базы налогообложения - вознаграждения (маржи) туроператора, впоследствии (в том же 2005 году) была откорректирована, в связи с чем отдельной статьей закона был определен порядок налогообложения в туризме.

Следует отметить, что интеграция в Европейский Союз является одним из приоритетных направлений внешней политики Украины.

В соответствии с Соглашением о партнерстве и сотрудничестве между Украиной и Европейским Сообществом и их государствами-членами, ратифицированной Законом Украины от 10.11.1994 года № 237/94-ВР (далее - Соглашение Украина-ЕС) между Сообществом и его государствами-членами с одной стороны и Украины с другой стороны устанавливается Партнерство.

Целями такого партнерства, в частности, являются:

- Содействие развитию торговли, инвестиций и гармоничных экономических отношений между Сторонами и, таким образом, ускорению их устойчивого развития;
- Создание основ взаимовыгодного экономического, социального, финансового, гражданского, научно-технического и культурного сотрудничества;
- Поддержка усилий Украины по укреплению демократии и развития ее экономики и завершению перехода к рыночной экономике.

Согласно ст. 51 Соглашения Украина-ЕС, Стороны признают, что важным условием для укрепления экономических связей между Украиной и Сообществом является сближение существующего и будущего законодательства Украины с законодательством Сообщества. Украина примет меры для обеспечения того, чтобы ее законодательство постепенно было приведено в соответствие с законодательством Сообщества. В частности, приблизительная адекватность законов иметь место в следующих областях: закон о таможене, закон о компаниях, закон о банковском деле, бухгалтерский учет компаний и налоги, интеллектуальная собственность, охрана труда, финансовые услуги, правила конкуренции, государственные закупки, здравоохранение и жизни людей, животных и растений, окружающая среда, защита прав потребителей, косвенное налогообложение, технические правила и стандарты, законы и предписания в отношении ядерной энергии, транспорт. Согласно ст. 52 Соглашения Украина-ЕС, Сообщество и Украина вступают в экономическое сотрудничество с целью содействия процессу экономических реформ и возрождения и устойчивого развития Украины. Такое сотрудничество будет укреплять и развивать экономические связи на благо обеих сторон.

С этой целью сотрудничество сосредоточивается, в частности, на промышленной кооперации, поощрении и защите инвестиций, государственных поставках, сближении политики стандартизации в горнодобывающей и сырьевой отраслях, науке и технике, образовании и обучении, АПК и сельском хозяйстве, энергетике, гражданской ядерной области, области охраны окружающей среды, транспорте, космосе, телекоммуникациях, финансовых услугах, "отмывании" денег, валютной политике, региональном развитии, социальной кооперации, туризме, малом и среднем предпринимательстве, средствах информации и связи, защиты прав потребителей, таможенном деле, сотрудничестве в области статистики, экономике и борьбе с наркотическим бизнесом.

Общегосударственная программа адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза (далее - Программа), утверждена Законом Украины «Об Общегосударственной программе адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза», и определяет механизм достижения Украиной соответствия третьему Копенгагенскому и Мадридскому критериям членства в Европейском Союзе. Этот механизм включает адаптацию законодательства, созданию соответствующих институтов и другие дополнительные меры, необходимые для эффективного правообразования и правоприменения.

Целью адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза является достижение соответствия правовой системы Украины *acquis communautaire* * с учетом критериев, предъявляемых Европейским Союзом (ЕС) к государствам, которые намерены вступить в него.

* *Acquis communautaire* (acquis) - правовая система Европейского Союза, которая включает акты законодательства Европейского Союза (но не ограничивается ими), принятые в рамках Европейского Сообщества, Общей внешней политики и политики безопасности и Сотрудничеству в сфере юстиции и внутренних дел.

Государственная политика Украины относительно адаптации законодательства формируется как составная часть правовой реформы в Украине и направлена на обеспечение единых подходов к нормопроектированию, обязательному учету требований законодательства Европейского Союза в нормопроектировании, подготовки квалифицированных специалистов, создание надлежащих условий для институционального, научно-образовательного, нормопроектного, технического, финансового обеспечения процесса адаптации законодательства Украины.

Таким образом, адаптация законодательства Украины к законодательству ЕС является приоритетной составляющей процесса интеграции Украины в Европейский Союз, что, в свою очередь, является приоритетным направлением украинской внешней политики.

Основой законодательства ЕС, в части взимания налога на добавленную стоимость, является Директива Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года «О совместной системе налога на добавленную стоимость» (далее – Директива). Директива образует общую систему взимания налога на добавленную стоимость (НДС).

Согласно ст. 1 Директивы, принцип общей системы НДС предусматривает применения к товарам и услугам общего налога на потребление, точно пропорционального цене товаров и услуг, независимо от числа операций в рамках процесса производства и сбыта до момента начисления налога. Главой 3 Раздела XII Директивы предусмотрено применение специальной схемы в туризме (ст. 306-310 Директивы).

Исходя из опыта ЕС и необходимости адаптации отечественного законодательства, предложено изменить ст. 207 НКУ, приведя ее в соответствие требованиям Директивы, с учетом требований, определенных Законом Украины «О туризме».

Также, в качестве альтернативы, предложено рассмотреть возможность возвращения к порядку налогообложения операций, связанных с въездным туризмом туризму, который был определен ст. 8 Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость". Данная альтернатива предложена исходя из того, что до вступления Украины в ЕС особый порядок налогообложения в туризме не имеет особого экономического смысла, поскольку его применение оправдано лишь при внедрении общей модели регулирования различных государств. Так, в ЕС принят особый порядок налогообложения в туризме в связи с особенностью взаимоотношений между государствами - членами ЕС (при общей системе регулирования НДС, законодательство разных стран - членов ЕС разное. В этом случае особый порядок ограничивает возможность возмещения НДС субъектами туристической деятельности при приобретении туристических услуг у контрагентов - резидентов другого государства - члена ЕС, аналогия выездного туризма).

Для внутренних целей (въездной туризм) особый порядок налогообложения в туризме, внедренный в ЕС, не имеет экономической обоснованности, при этом значительно усложняет ведение налогового учета и, как следствие - администрирование налога.

Экономико-правовое обоснование необходимости изменения ст.. 207 НКУ подготовлено Аудиторской фирмой «Эксперт Аналитик Центр» по запросу Ассоциации гостеприимства Крыма.