

Знижка турагента як засіб конкурентної боротьби: що оподатковують єдиним податком?

Див. також
с. 61

Олександр КУРИШКО, к.е.н., консультант
з бухгалтерського обліку та оподаткування

Нормативна база

- **ПКУ**
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI¹⁰
- **Закон про туризм**
Закон України від 15.09.95 р. № 324/95-ВР «Про туризм»
- **Закон про ціни і ціноутворення**
Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI
«Про ціни і ціноутворення»

Туристичний бізнес належить до тих сфер діяльності, де знижки як спосіб конкурентної боротьби набули значного поширення. При цьому знижки туристам надають саме туристичні агенти за рахунок своєї винагороди. Тобто фактично такі турагенти отримують винагороду в сумі меншій, ніж зазначена у договорі з туроператором. Оскільки більшість турагентів застосовують спрощену систему оподаткування, виникає запитання щодо доходу, який є базою оподаткування для єдиного податку. А саме: чи треба враховувати знижку при обчисленні такого доходу?

Діяльність турагентів: правові підстави

Відповідно до ст. 5 **Закону про туризм**, туристичними агентами є «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».

Чимало турагентів обирають спрощену систему оподаткування. Враховуючи положення податкового законодавства, зокрема ст. 291 **ПКУ**, турагенти можуть обрати виключно третю — шосту групи платників єдиного податку, що зумовлено обмеженнями щодо видів діяльності, розміру виручки та особливостями системи оподаткування контрагентів. А саме: оскільки турагенти фактично працюють на умовах комерційного посередництва та реалізують туристичні продукти туроператорів (які застосовують переважно загальну систему оподаткування), обрання турагентами другої групи платників єдиного податку є неможливим.

¹⁰ Опубліковано: *Бухгалтерія*. — 2013. — № 1-2. — С. 20—383 (прим. ред.).

Ключовим фактором при виборі групи платників єдиного податку є розмір доходу від реалізації туристичних послуг. Слід зазначити, що сумою доходу для турагента є не вся сума коштів, отримана від туриста-клієнта, а лише сума отриманої винагороди повіреного (агента) за агентськими договорами (п. 292.4 ст. 292 **ПКУ**).

Турагентам слід пам'ятати, що у договорах з туристами (форма яких є типовою, визначається кожним туроператором і розміщується на його сайті) вони повинні відображати суму вартості туристичної путівки відповідно до ціни, вказаної в он-лайн системі бронювання туроператора, з урахуванням курсу іноземної валюти на момент підписання договору.

Бронювання туристичної путівки відбувається після підписання договору між туристом та турагентом. Переважно одразу проводять оплату цієї туристичної путівки в національній валюті. Необхідно звертати увагу і на те, що розмір вартості турпутівки, вказаний на сайті туроператора, розраховується у національній валюті та враховує комерційний курс туроператора, тобто цей валютний курс є завжди на 1—3% вищим, ніж відповідний курс банківських установ.

Знижки за рахунок винагороди: практика застосування

Зазвичай сума агентської винагороди туристичного агента згідно з договором, укладеним з туроператором, становить від 10 до 14% вартості туристичної путівки. А фактично турагент отримує менше, бо надає знижки на туристичні путівки (від 1% до 5% вартості).

Відповідно до ст. 1 **Закону про ціни і ціноутворення**, знижкою (знижувальним коефіцієнтом) вважають зменшення ціни товару виробником (постачальником) під час його продажу (реалізації). Оскільки таку знижку надають за рахунок винагороди турагента, то, на думку автора, і в договорі з туристом, і під час розрахунку оподаткованого доходу треба вказувати вартість туристичної путівки без урахування знижки.

До речі, саме такої позиції дотримують сьогодні фахівці податкової служби і більшість турагентів. Фахівці Міністерства доходів і зборів України аргументують її положеннями пп. 14.1.71 ст. 14 **ПКУ** про звичайні ціни. Тобто звичайною ціною є ціна туристичної послуги, визначена сторонами договору (туроператором та туристом), і, якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

При цьому об'єктом оподаткування може бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. У цьому випадку знижка турагента призводить до відхилення вартості угоди від ринкової (звичайної) ціни, тому об'єктом оподаткування для туристичного агента буде саме розмір комісійної винагороди від звичайної ціни туристичної путівки (без знижки).

ПРИКЛАД
Турфірма «Схід» працює на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності та обрала четверту групу платників єдиного податку (ставка — 5% доходу без ПДВ). Відповідно до агентського договору, укладеного між турфірмою та туроператором, розмір винагороди, яку отримує турфірма «Схід», становить 12% вартості турпутівки плюс 1% за проведення он-лайн бронювання турпакета.

30 вересня турфірма «Схід» продала туристу Іваненкові І.І. туристичну путівку до Єгипту. Вартість путівки, вказана на сайті туроператора, становить 1200 дол. США. Комерційний курс іноземної валюти — 8,25 грн. за 1 дол. США. При цьому туристу Іваненку І.І. надано знижку в розмірі 5% від вартості турпутівки до Єгипту.

Розглянемо основні податкові показники реалізації турпутівки та порядок визначення розміру єдиного податку.

Вартість путівки становить: 1200 дол. × 8,25 грн. = 9900 грн. Цю суму турфірма «Схід» відобразить у договорі з туристом.

Розмір комісійної винагороди дорівнює: 12% + 1% = 13% (від вартості путівки), тобто 9900 грн. × 13% = 1287 грн. Ця сума буде відобразитися як дохід від реалізації турпутівки і оподатковуватися за ставкою 5% (тобто з цієї суми сплатять єдиний податок у такому розмірі: 1287 грн. × 5% = 64,35 грн.).

Розмір знижки від вартості путівки, яку турфірма «Схід» надала туристу Іваненку І.І., становить: 9900 грн. × 5% = 495 грн. Тобто за результатами розрахунків турист сплатить не 9900 грн., а всього 9405 грн. (9900 грн. - 495 грн. = 9405 грн.).

Фактична комісійна винагорода турфірми дорівнюватиме: 1287 грн. - 495 грн. = 792 грн.

Незважаючи на те, що знижка значно зменшує фактичний прибуток (економічний результат діяльності) туристичного агента, практика доводить, що коригування розміру податкового зобов'язання зі сплати єдиного податку турфірми тлумачиться податковими органами як зниження податкового зобов'язання внаслідок значного відхилення ціни реалізації туристичної путівки від звичайної (ринкової) ціни. Елементарним способом перевірки можливих відхилень комісійних винагород у турагента, задек-

ларованих у податковій декларації з єдиного податку та фактично отриманих, є зустрічна перевірка туристичних операторів, з якими працює турагент.

Виявлення фактів заниження податкових зобов'язань турагента відповідно до ст.123 ПКУ призводить до застосування щодо платника податків штрафу в розмірі 25% суми визначеного податкового зобов'язання, а при повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку — до застосування щодо платника податків штрафу в розмірі 50% суми нарахованого податкового зобов'язання.

Крім цього, турагент змушений буде погасити не лише це податкове зобов'язання і штрафні санкції, але й пеню за період від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні, до дня зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань.

В окремих агентських договорах, укладених між туроператором і турагентами, міститься заборона щодо надання знижки туристам як обов'язкова умова діяльності турагента. В такому випадку турагент повинен перерахувати всю вартість проданої путівки туроператору, а через 3–4 тижні туроператор перераховує комісійну винагороду на поточний рахунок турагента в банку. При цьому турагент, що застосовує спрощену систему оподаткування, повинен відобразити в бухгалтерському обліку всі господарські операції без урахування знижки туристу (знижка туристу відповідно до умов агентського договору відобразитися не може, оскільки до турагента буде застосовано штрафні санкції туроператором — як показує практика, приблизно 20 тис. грн.).

Отже, діяльність туристичних агентств має свою специфіку в оподаткуванні, а саме у визначенні величини комісійної винагороди, яка підлягає оподаткуванню. Згідно з нормами сучасного податкового законодавства, об'єктом оподаткування у разі реалізації туристичних путівок є розмір комісійної винагороди, що визначається відповідно до агентського договору, укладеного між туристичним оператором та туристичним агентом. Цей розмір комісійної винагороди вказаний в он-лайн системі бронювання туристичної путівки та у виставлених туристичним оператором платіжних документах. Крім того, враховуючи положення податкового законодавства щодо звичайної ціни реалізації туристичного продукту, знижка не надає права коригувати об'єкт оподаткування турагента⁽²⁾.

⁽²⁾ Див. також статтю О.Папиріної «Турагент дає знижку: чи дійсно не можна зменшити єдиний податок?» на с.61 цього номера (прим. ред.).