

А. В. Рижий

аспірант кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права
Класичного приватного університету

ПРАВОВА ПРИРОДА ТА ОСОБЛИВОСТІ СПРАВЛЯННЯ ТУРИСТИЧНОГО ЗБОРУ

У статті досліджено питання правового регулювання туристичного збору. Проведено аналіз європейського досвіду, досліджено ряд законопроектів, зроблено їх порівняння із чинним законодавством, зокрема, в частині розміру ставок туристичного збору в м. Запоріжжі та у м. Київ.

Загострено увагу на туристичному потенціалі Запорізького регіону та висловлено думку щодо недоотримання бюджетом у повному обсязі туристичного збору у зв'язку з недосконалістю процедур здійснення податкового контролю за діяльністю податкових агентів, які надають послуги з тимчасового розміщування в місцях проживання (ночівлі) в курортних зонах Запорізької області.

Досліджено окремі статті Податкового Кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення, якими встановлено: ставки туристичного збору; платників туристичного збору і розпорядників коштів місцевих бюджетів (зокрема, перелік осіб, які звільнені від сплати туристичного збору); а також відповідальність за порушення податкового законодавства в частині справляння туристичного збору.

Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України (далі за текстом – ПК України) в частині цільового витрачання туристичного збору на розвиток туризму в регіонах; зменшення віку осіб, які звільняються від сплати туристичного збору; ставки туристичного збору та порядку його обчислення.

Запропоновано внести зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення стосовно збільшення розміру штрафів за порушення податковим агентом (особою, яка здійснює тимчасове розміщення платника збору в місцях проживання (ночівлі)) порядку справляння туристичного збору.

Ключові слова: туристичний збір, туризм, Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, податкові агенти, місцевий бюджет.

Постанова проблеми. Туризм – це галузь економіки, яка має стати вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів за умов розвитку туристичної галузі в регіонах України та збільшення надходжень до місцевого бюджету від туристичного збору.

Туристичний збір відповідно до пп. 10.2.2, п.10.2, ст. 10 ПК України є місцевим збором, кошти від якого надходять до загального фонду місцевих бюджетів та розподіляються на потреби територіальної громади в тому числі на розвиток туристичного сегменту: покращення інфраструктури, розвиток туризму, як внутрішнього, так і в'їзного, підвищення іміджу туристичних центрів тощо [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ретельно питання правового регулювання туристичного збору, сучасного стану і тенденції розвитку досліджувалось у наукових працях

К.О. Токаревої, яка на підставі аналізу європейського досвіду поставила питання щодо потреби вдосконалення правового регулювання туристичного збору, зокрема внесення змін до ПК України щодо мінімального та граничного розміру ставки збору та переліку суб'єктів, які можуть бути податковими агентами [2].

С.Т. Скибенко, О.О. Розвадовська присвятили свою наукову роботу виявленню основних проблем чинної регіональної податкової політики, що впливає на рівень надходжень від туристичного збору [3].

Т.В. Голобородько, У.І. Єршова у своїх роботах дослідили особливості справляння туристичного збору в Україні та в європейських країнах із вивченням досвіду Франції. Було запропоновано, за прикладом Франції, запровадити додаткову ставку туристичного збору в Україні, яка діятиме для готелів категорії

«п'ять зірок» та «чотири зірки», в розмірі 10% від мінімальної заробітної плати [4].

О.В. Покатаєва дослідила фіскальне значення місцевих податків у виконанні покладених на місцеві органи самоврядування функцій із фінансування виробничої і соціальної інфраструктури та комунально-побутового обслуговування населення [5].

Мета статті. Проте, незважаючи на наявність наукових робіт щодо правового регулювання порядку справляння туристичного збору та з огляду на постійні зміни, що відбуваються у чинному податковому законодавстві України, що, у свою чергу, створює перепони для виконання платником податку податкового обов'язку зі сплати цього збору, – доцільно приділити увагу пошуку нових аспектів вдосконалення податкового законодавства в даному напрямку.

Виклад основного матеріалу. Туристичний збір не є новим видом податку (збору) в Україні. Так, прототипом туристичного збору раніше був курортний збір, який був законодавче закріплений Постановою Ради Міністрів Української РСР від 22 вересня 1983 р. № 397. Згідно з нормативним актом курортний збір був віднесений, так би мовити, до коштів місцевого самоврядування (відповідних виконкомів місцевих Рад народних депутатів) [6].

Відповідно до ст. 4 Постанови кошти від курортного збору зараховувались на рахунки спеціальних коштів відповідних виконкомів місцевих Рад народних депутатів і витрачались виключно на благоустрій курортної зони, пляжів та інших місць загального користування, будівництво споруд літнього типу, будівництво і обладнання стоянок для автомобілів, на влаштування локального водопостачання, роботи з підтримання належного санітарного стану цих місць та заходи з організації надходження курортного збору. Витрачання коштів курортного збору на інші цілі заборонялося [6].

Сьогодні в нашій країні відсутня норма Закону, яка б регламентувала чітке цільове призначення витрачання коштів туристичного збору та відповідальність посадових осіб за їх нецільове використання.

Також аналогом сучасного туристичного збору до прийняття Податкового кодексу України [7] був (відповідно до Закону України «Про систему оподаткування») курортний збір, який належав до місцевих зборів (обов'язкових платежів) [8].

Згідно з п. 268.1, ст. 268 ПК України, який був прийнятий 02.12.2010 р., був ведений туристич-

ний збір, як місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету [7].

Відповідно до пп. 268.2.1, п. 268.1, ст. 268 ПК України платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, що прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються в місцях проживання (ночівлі) [7].

Не належать до категорії платників збору: фізичні особи – резиденти, які мають постійне місце проживання в Україні, що прибули у відрадження або тимчасово розміщуються в місцях проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму. Не є платниками збору члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення, які тимчасово розміщуються такою фізичною особою в місцях проживання (ночівлі), що належать їй на праві власності або на праві користування за договором найму. Також не є платниками туристичного збору особи з інвалідністю, діти з інвалідністю та особи, що супроводжують осіб з інвалідністю I групи або дітей з інвалідністю (не більше одного супроводжуючого); ветерани війни; учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС; особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення та інш.; діти віком до 18 років; дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади (пп. 268.2.2, п. 268.1, ст. 268 ПК України [7]).

Із 1 січня 2019 р. набули чинності зміни до ст. 268 ПК України, згідно з якими в Україні діють нові ставки туристичного збору, які призначаються у відсотках від мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення: до 0,5% для внутрішніх туристів та до 5% для іноземних туристів. Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади [7].

Проаналізуємо розмір ставок туристичного збору в м. Запоріжжя та в м. Київ.

Рішенням Київської міської ради від 30.01.2019р. була встановлена ставка туристичного збору в м. Київ у розмірі 0,4%, а для внутрішнього туризму та для в'їзного туризму – 1%

від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення [9]. Ставка туристичного збору майже удвічі вища за ставку туристичного збору, яка встановлена в м. Запоріжжі.

30.01.2019 р. на 36-й сесії Запорізької міської ради були встановлені розміри туристичного збору, зокрема:

1) за умови вартості проживання до 300 грн. (включно) – 0,05% від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення;

2) понад 300 грн. і до 600 грн. (включно) – 0,25% від розміру мінімальної заробітної плати;

3) понад 600 грн. – 0,5% від розміру мінімальної заробітної плати [10].

За перше півріччя до місцевих бюджетів Запорізького регіону надійшло 1 мільйон 272 тисячі грн. туристичного збору. Більшу частину збору спрямували платники м. Запоріжжя – 856 тис. грн., Якимівського та Приазовського районів – 250 тис. грн., м. Бердянськ, Бердянського та Приморського районів – 112 тис. грн. тощо [11].

Вважаємо, що в Запорізькій області, яка має значні рекреаційно-курортні та туристичні ресурси, потенціал туристичного збору не використовується повною мірою. Південь області омивається водами Азовського моря, берегова лінія якого в межах області складає біля 350 км. На Азовському узбережжі розташовані біля трьох тисяч закладів для відпочинку, в акваторії р. Дніпро в регіоні функціонує понад 100 садіб зеленого туризму. Та ціни за номери, котеджі та інші, які пропонуються власниками (податковими агентами туристичного збору) готелів та баз відпочинків, розташованих на березі Азовського моря та р. Дніпро, заздалегідь не носять мізерного характеру, а взагалі мають дуже виску цінову політику.

У Запорізькій області на державному обліку перебуває 8315 пам'яток, із них: 6563 – пам'ятки археології, 1700 – історії, 32 – монументального мистецтва, 20 – науки і техніки; 12 об'єктів культурної спадщини регіону (3 пам'ятки історії і 9 – археології), занесених до Державного реєстру нерухомих пам'яток України національного значення [12].

Отже, Запорізький регіон має значний туристичний потенціал, але з іншого боку, має низький рівень надходжень від туристичного збору до місцевого бюджету. На нашу думку це пов'язано з фактичним приховуванням власниками

готелів, баз відпочинків та інших тимчасових місць проживання (ночівлі) реальних розмірів вартості послуг, що надаються.

Для прикладу: протягом 11 місяців 2020 року до місцевих бюджетів Закарпатської області сплачено 6,2 млн. грн. туристичного збору [13]. Івано-Франківщина з січня до жовтня цього року отримала 4,6 млн. грн. надходжень туристичного збору [14]. І це під час пандемії, коли місця відпочинку у цих регіонах були напівпустими, натомість запорізькі курорти працювали при повній завантаженості до жовтня 2020 р. включно.

Вважаємо, доцільно приділити увагу питанню вдосконалення податкового контролю над податковими агентами, які здійснюють тимчасове розміщення платника збору в місцях проживання (ночівлі) в частині сплати фактичного туристичного збору, а також посилити адміністративну відповідальність за порушення останніми порядку справляння та сплати туристичного збору.

Сьогодні ч. 2,3 ст. 163-17 ч. 2,3 ст. 163-17 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі за текстом – КУпАП) встановлена адміністративна відповідальність за порушення порядку справляння та сплати туристичного збору, а саме:

– за порушення податковим агентом, особою, яка здійснює тимчасове розміщення платника збору в місцях проживання (ночівлі), порядку та/або особливостей справляння та/або сплати туристичного збору, застосовується штраф у розмірі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700 грн.) А в разі повторного порушення протягом року – 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (3400 грн.) [15]. На нашу думку, ці штрафи є мізерними за таке адміністративне правопорушення.

Також треба зазначити, що низька верхня межа та відсутність реальної гнучкості ставки туристичного збору не дозволяє місцевим радам встановити економічно-обґрунтовану ставку цього збору відповідно до місцевої кон'юнктури туристичних послуг. Слід врахувати, що відвідування туристично привабливих місцевих об'єктів великою кількістю туристів створює додаткове навантаження на комунальне господарство, транспортну інфраструктуру, екологію; підвищує вимоги щодо безпеки масових заходів та потребує додаткових видатків з місцевих бюджетів [16]. Існує потреба надати місцевим радам законодавчу можливість встановлювати

ставку збору залежно від кон'юнктури туристичного ринку регіону. Також треба на законодавчому рівні затвердити процентну ставку від надходжень туристичного збору, кошти якого будуть цілоспрямовано направлені тільки на розвиток туризму в регіоні.

За оцінками Всесвітньої організації туризму, туристичні країни одержують приблизно 10-25 % від загального податкового доходу за рахунок туристичного сектора. У деяких малих країнах, що спеціалізуються на туризмі (наприклад, Багами), понад 50% урядового доходу отримано від туристичного сектора. Туризм формує 8% сукупного ВВП країн Європейського Союзу і забезпечує близько 11% їх економічного зростання. За прогнозами, до 2020 р. обсяги міжнародних туристичних потоків мали бути збільшені (якби не пандемія) у 2,2 рази відносно показників 2000 р. (з 698 млн. до 1,561 млрд. поїздок). Частка зростання доходів від туризму – у 4,2 рази (з 476 млрд \$ до 2 трлн \$) [17]. Ось чому треба приділяти особливу увагу туристичному збору в регіонах України, які є привабливими для туристів. Наскільки вдасться адаптувати зарубіжну практику до вітчизняних умов, можна буде судити з того, чи розкриє Україна свій рекреаційний потенціал повною мірою.

На основі аналізу досвіду європейських країн можна зробити висновки, що туристичний збір сплачують усі, без винятку, туристи, які прибувають на територію міста/регіону. Крім місцевих мешканців, збір найчастіше не сплачують: діти; люди що приїхали у відрядження; люди, що приїхали в місто/регіон більше, ніж на три місяці. У Празі (Чехія) від сплати туристичного збору звільняються люди віком за 70 років. У Римі (Італія) податок також можуть не платити військовослужбовці, поліцейські, гіді та водії туристичних автобусів. Натомість у Берліні (ФРН) туристичний збір сплачують навіть школярі, які приїхали на екскурсію. Додатковий податок сплачують власники собак (крім собак-поводирів) [17].

Дуже привабливим є досвід справляння туристичного збору в Республіці Австрія.

Збір сплачують усі туристи віком від 14 років. Усі типи розміщення на ніч. Ставка (1,5 євро за добу) сплачується під час розрахунку за проживання. Винятком є Відень, де збір становить 3,2% від вартості номера (сніданок та інші послуги не входять у базу розрахунку). Пільги зі сплати туристичного збору отримують: діти до 14 років; люди, що залишаються у кра-

їні більше, ніж на 3 місяці; люди, що приїхали з «комерційною метою» (відрядження, участь у конференціях) Питання туристичного збору регулює місцева влада, яка підтримує контакт із туристичними асоціаціями. Контроль здійснюють служби бухгалтерського та податкового обліку. У Зальцбурзі 50% коштів від туристичного збору повинні вкладатися в туристичну галузь [17].

Вважаємо, доцільно вдосконалити порядок справляння туристичного збору в Україні з урахуванням досвіду успішних світових практик. Зокрема, це може стосуватися: підвищення ставок збору, перегляду пільгових категорій, посилення відповідальності за порушення сплати туристичного збору, за нецільове використання коштів, які надійшли до бюджету від сплати туристичного збору, що матиме свої наслідки не тільки у вигляді збільшення доходів місцевих бюджетів, а також у реальній можливості поліпшення інфраструктури населених пунктів – центрів туризму, що в подальшому значно збільшить потік туристів.

Висновки. Підсумовуючи викладене у статті, вважаємо за потрібне передбачити в ПК України та КУпАП необхідні зміни, що стосуватимуться ставки туристичного збору; осіб, які звільнені від сплати туристичного збору; платників туристичного збору і розпорядників коштів місцевих бюджетів, а також відповідальності за порушення сплати туристичного збору.

Для досягнення цієї мети доцільно додати пункт 268.2 статті 268 Податкового кодексу України, який викласти в такій редакції:

«268.2. 50% коштів, які надійшли до місцевого бюджету від сплати туристичного збору, витрачаються виключно на розвиток туризму в регіоні. Нецільове використання коштів туристичного збору в даній частині забороняється».

Також доцільно підпункт «е» підпункту 268.2.2 пункту 268.2 статті 268 Податкового кодексу України викласти в такій редакції:

«е) діти віком до 14 років».

Підпункт 268.3.1 пункту 268.3 статті 268 Податкового кодексу України слід викласти в такій редакції:

«268.3.1. Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за кожен добу тимчасового розміщення однієї особи в місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті,

в розмірі з 0,5 відсотка до 5 відсотків, до бази справляння збору, визначеної пунктом 268.4 цієї статті».

У статті 163-17 Кодексу України про адміністративні правопорушення слова «в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян» замінити словами «в розмірі 400 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян», а слова «в розмірі двохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян» замінити словами «в розмірі 800 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян».

Список використаної літератури:

1. Гривнак К.В. Нові норми туристичного збору в 2019 році. Всеукраїнська Громадська організація Асоціація платників податків України. URL : main-news/novi-normi-turistichnogo-zboru-v-2019%20roczi/#:~:text=Туристичний%20збір%20є%20місцевим%20збором,ізного%20С%20підвищення%20іміджу%20туристичних%20центрів.
2. Токарева К.О. Правове регулювання туристичного збору: сучасний стан і тенденція розвитку. URL : <https://ndipzir.org.ua/conference/2018/06/Tokarieva.pdf>.
3. Скибенко С.Т., Розвадовська О.О. Роль Туристичного збору у фінансуванні регіонів. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. № 2(58). 2013. URL : [file:///D:/Downloads/Nvpushk_2013_2_54%20\(2\).pdf](file:///D:/Downloads/Nvpushk_2013_2_54%20(2).pdf).
4. Голобородько Т.В. Туристичний податок: особливості справляння в Україні та в європейських країнах (на прикладі Франції). *Гроші, фінанси і кредит*. Випуск 19. 2018 URL : http://www.market-info.ua/journals/2018/19_2018_ukr/75.pdf.
5. Покатаєва О.В. Справляння туристичного збору і України в контексті сучасного податкового законодавства. *Фінансове право*. № 1(19). 2012. URL : http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/finansove-pravo/2012/2012_1pokataeva.pdf.
6. Постанова від Ради Міністрів Української РСР від 22 вересня 1983 р. 397 «Про курортний збір з громадян, які прибувають на відпочинок у курортні місцевості Української РСР без путівок чи курсовок. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/397-83-%D0%BF#Text>.
7. Податковий кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
8. Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-XI від 25.06.1991. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.
9. Київрада встановила ставку туристичного збору. Рішення № 2/6658, 31.01.2019. Портал Київ КМДА.31 січня 2019 року. URL : https://kyivcity.gov.ua/news/kivrada_vstanovila_stavku_turistichnogo_zboru/.
10. Рішення Запорізької міської ради «Про встановлення туристичного збору» № 39 від 30.01.2019. URL : <https://zp.gov.ua/uk/sessions/16/resolution/34447>.
11. Запоріжжя туристичне: від приймання відпочивальників місцеві бюджети отримали 1,3 мільйона. 03.08.2020 – Головне управління ДПС у Запорізькій області. URL : <https://zp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/428339.html>.
12. Запорізька обласна державна адміністрація. Культура і туризм. 4 серпня 2005. URL : <https://www.zoda.gov.ua/article/61/kultura-i-turizm.html>.
13. На Закарпатті розповіли, скільки заробили на туристичному зборі. URL : <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3147417-na-zakarpatti-rozpovili-skilki-zarobili-na-turistichnomu-zbori.html>.
14. На Івано-Франківщині заробили 4,6 мільйона гривень туристичного збору. URL : <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3131682-na-ivanofrankivsini-zibrali-46-miljona-griven-turistichnogo-zboru.html>.
15. Кодекс України про адміністративні правопорушення за № 8073-X, від 07.12.1984. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
16. Пояснювальна записка до проекту закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо розміру ставки податку на послуги з тимчасового розміщення» від 01.03.2019 № 10122. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH7T600A.html.
17. Аналіз Європейського досвіду використання туристичного збору. Європейський інформаційно-дослідницький центр. URL : <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28934.pdf>.

Ryzhyi A. V. Legal nature and features of tourist tax collection

The article examines the issues of legal regulation of tourist tax. An analysis of the European experience was carried out, a number of draft laws were examined – they were compared with the current legislation, in particular, in terms of the size of tourist tax rates in the city of Zaporizhzhia and in the city of Kyiv.

Attention is focused on the tourism potential of Zaporizhzhia region; it is expressed an opinion that the budget does not comply with the tourist tax in full due to the imperfection of the procedures for exercising tax control over the activities of tax agents providing services for temporary accommodation in places of residence (overnight stays) in the resort areas of Zaporizhzhia region.

Investigated individual articles of the Tax Code of Ukraine and the Code of Ukraine on Administrative Offenses, establishing rates of tourist tax, payers of tourist tax and administrators of funds from local budgets (in particular, the list of persons exempted from paying tourist tax), as well as liability for violation of tax legislation in terms of tourist tax collection.

It was proposed to amend the Tax Code of Ukraine (hereinafter – the Tax Code of Ukraine) in terms of the targeted spending of the tourist tax for the development of tourism in the regions, reducing the age of persons exempted from paying the tourist tax, tourist tax rates and the procedure for its calculation.

It was proposed to amend the Code of Ukraine on Administrative Offenses to increase the amount of fines for violation by a tax agent – a person who temporarily accommodates the tax payer in places of residence (overnight stay), of the procedure for collecting tourist tax.

Key words: *tourist tax, tourism, Tax Code of Ukraine, Code of Ukraine on Administrative Offenses, tax agents, local budget.*