

УДК 657.2:338.001.36:336.22:347.73 doi: <https://doi.org/10.33763/npndfi2019.04.125>

Недоступ К. К.

аспірантка кафедри цивільного, господарського та екологічного права Національного технічного університету "Дніпровська політехніка", Дніпро, Україна, nkatty2311@gmail.com

Гресь Н. Л.

кандидат педагогічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Національного технічного університету "Дніпровська політехніка", Дніпро, Україна, nataly7705@ukr.net
ID ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2897-714X>

ТУРИСТИЧНИЙ ЗБІР: ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНІ ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ СПРАВЛЯННЯ

Анотація. У рамках державної політики бюджетної децентралізації особливої актуальності набуває ефективне функціонування підсистеми місцевих податків і зборів. У статті показано динаміку надходжень від туристичного збору, темпи їх зростання обчислено з урахуванням впливу вартісних чинників. На основі контент-аналізу норм Податкового кодексу України окреслено зміни механізму оподаткування зазначеним збором, проблеми правового забезпечення його адміністрування. Обґрунтовано доцільність оприлюднення переліку податкових агентів та інформації про них на офіційних сайтах територіальних органів Державної фіскальної служби України, а також неможливість практичного застосування норм ст. 43 Податкового кодексу в разі повернення платнику туристичного збору надміру сплаченої ним суми. Розроблено форму реєстрації податковими агентами осіб, які не є платниками цього збору. Запропоновано децю змінити форму податкової декларації щодо туристичного збору та розроблено форму додатка до неї. Складено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій податкових агентів, пов'язаних зі справлянням цього збору, котра відповідає методологічним засадам підготовки облікової інформації.

Ключові слова: доходи місцевого бюджету, туристичний збір, платник збору, податковий агент, податкова декларація, податкові надходження.

Рис. 1. Табл. 5. Літ. 23.

Kateryna Nedostup

National Technical University "Dnipro Polytechnic", Dnipro, Ukraine, nkatty2311@gmail.com

Natalia Gres

Ph. D. (Pedagogy), Associate Professor, National Technical University "Dnipro Polytechnic", Dnipro, Ukraine, nataly7705@ukr.net
ID ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2897-714X>

TOURIST TAX: ACCOUNTING, ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS OF MANAGEMENT

Abstract. One of the sources of local budget revenues is the proceeds from the tourist tax. The purpose of the article is to find out the dynamics of revenues from the tourist tax to the budget, to outline the current accounting and legal problems of its management and also justify the ways of solving them. The problems of legal support for administration of the tourist tax are identified on the basis of the content analysis of the norms of the Tax Code of Ukraine. The changes in the mechanism of taxation by the tourist tax are outlined. It is emphasized that the loss of revenue of the general fund of the local budget is the consequence of an untimely decision of the local self-government to establish the tourist tax. It is proved that if the overpayment of the tourist tax is returned to the payer, the norms of paragraph 43 of Tax Code of Ukraine can't be applied. The amount of overpaid tourist tax, which is not refunded by the end of the tax period, is considered a tax liability of the tax agent. It should be

© Недоступ К. К., Гресь Н. Л., 2019

transferred to the relevant budget within the time limits specified by law. The form of registration of persons who are not payers of the tourist tax, typical correspondence of accounting of payments with the tax payers and the budget are proposed to tax agents. Draft changes to the form of tax declaration of the tourist tax are worked out.

Key words: revenue of the local budget, tax payer, tax agent, tax declaration, tax revenues, tourist tax.

JEL classification: H21, H71, K34, M41.

Недоступ Е. К.

аспирантка кафедри гражданского, хозяйственного и экологического права Национального технического университета "Днепропетровская политехника", Днепр, Украина

Гресь Н. Л.

кандидат педагогических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита Национального технического университета "Днепропетровская политехника", Днепр, Украина

ТУРИСТИЧЕСКИЙ СБОР: УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ВЗИМАНИЯ

Аннотация. В рамках государственной политики бюджетной децентрализации особую актуальность приобретает эффективное функционирование подсистемы местных налогов и сборов. В статье показана динамика поступлений от туристического сбора, темпы их роста вычислены с учетом влияния стоимостных факторов. На основе контент-анализа норм Налогового кодекса Украины обозначены изменения механизма налогообложения данным сбором, проблемы правового обеспечения его администрирования. Обоснована целесообразность обнародования перечня налоговых агентов и информации о них на официальных сайтах территориальных органов Государственной фискальной службы Украины, а также невозможность практического применения норм ст. 43 Налогового кодекса в случае возвращения плательщику туристического сбора излишне выплаченной им суммы. Разработана форма регистрации налоговыми агентами лиц, не являющихся плательщиками данного сбора. Предложено несколько изменить форму налоговой декларации в отношении туристического сбора, а также разработана форма приложения к ней. Составлена корреспонденция счетов бухгалтерского учета операций налоговых агентов, связанных с взиманием этого сбора, которая соответствует методологическим принципам подготовки учетной информации.

Ключевые слова: доходы местного бюджета, туристический сбор, плательщик сбора, налоговый агент, налоговая декларация, налоговые поступления.

Згідно зі ст. 1 і п. 3 ст. 16 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні", виконання місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування своїх функцій і повноважень фінансується головним чином за рахунок доходів місцевого бюджету [1]. Відповідно до Бюджетного кодексу України (пп. 20² п. 1 ст. 64, пп. 7² п. 1 ст. 69), податкові надходження від туристичного збору, динаміку яких показано в табл. 1, належать до його загального фонду [2]. В довідці, підготовленій Європейським інформаційно-дослідницьким центром за даними Всесвітньої організації туризму (UNWTO), зазначено, що за рахунок туристичного сектору країни отримують 10–25 % свого загального податкового доходу, а в деяких "малих" країнах, котрі спеціалізуються на туризмі (наприклад, Багамах), – понад 50 %. У ЄС туризм формує 8 % сукупного ВВП, забезпечуючи близько 11 % їх економічного зростання. За прогнозами UNWTO, до 2020 р. обсяги міжнародних турис-

тичних потоків збільшаться у 2,2 раза порівняно з 2000 р., а частка зростання доходів від туризму – в 4,2 раза [3]. Отже, туристичний збір може стати вагомим джерелом наповнення місцевих бюджетів.

Місцеве оподаткування туризму, порядок справляння туристичного збору не залишаються поза увагою науковців. Зокрема, державне регулювання оподаткування суб'єктів туристичної діяльності досліджувала О. Г. Розметова [4], вплив податкового регулювання на інвестиційну діяльність у вітчизняному рекреаційно-туристичному комплексі – О. І. Вуйцик [5]. Особливості оподаткування підприємств туристичного й готельного бізнесу вивчали А. В. Діденко [6], В. П. Синчак і А. В. Крушинська [7], Ю. В. Тимчишин-Черемис [8]. Порядок справляння туристичного збору в Україні аналізували О. В. Покатаєва [9], А. М. Чвалюк [10], у державах ЄС – Т. В. Голобородько [11]. Фіскальну функцію цього місцевого збору на прикладі м. Сум досліджували А. О. Бойко, А. М. Миронова [12], м. Львова – О. І. Вуйцик [5, с. 40] та ін. Т. В. Голобородько виявлено, що акумулювання від туристичного збору є найбільшим у м. Києві, Львівській, Одеській, Івано-Франківській та Закарпатській областях [11, с. 454]. А. О. Бойко і А. М. Миронова, детально проаналізувавши доходи бюджету м. Сум, дійшли висновку, що зазначений збір “майже не виконує свою фіскальну функцію” [12, с. 22]. О. Г. Кучабський, М. В. Гончаренко звертають увагу на втрати бюджету від його недоотримання внаслідок “невикористання туристичного потенціалу, що знаходиться у тіньовому секторі економіки” [13, с. 124].

Їхню думку поділяє Т. В. Голобородько, котра вважає, що “для збільшення суми надходжень туристичного збору досить важливим є процес детінізації доходів туристичної галузі” [11, с. 454]. О. В. Покатаєвою виявлено недоліки та юридичні колізії в податковому законодавстві стосовно надання статусу платника туристичного збору окремим категоріям фізичних осіб [9, с. 21–24]. А. М. Чвалюк запропоновано при встановленні цього збору дотримуватися принципу фіскальної достатності [10, с. 140], а Т. В. Голобородько – запозичити досвід Австрії і Франції щодо його цільового використання [11, с. 454, 455]. Незважаючи на вагомий доробок науковців, усе ще потребують вивчення окремі актуальні обліково-правові аспекти адміністрування туристичного збору, пов'язані із запровадженням нового механізму оподаткування цим місцевим збором.

Метою статті є визначення динаміки податкових надходжень туристичного збору, обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення його адміністрування та бухгалтерського обліку операцій податкових агентів, пов'язаних із його справлянням. Для досягнення цієї мети використано вертикальний і горизонтальний аналіз податкових надходжень туристичного збору у складі доходів зведеного бюджету України, отриманих від справляння місцевих податків та зборів, неформалізований аналіз і контент-аналіз наукових публікацій та податкового законодавства.

Тенденції доходів бюджету можна встановити оперуючи порівнянними економічними показниками. Для цього нейтралізовано вплив вартісних чинників. Оскільки з моменту появи туристичного збору в податковій системі й до початку 2019 р. він справлявся від вартості всього періоду проживання

Т а б л и ц я 1
Динаміка податкових надходжень до загального фонду державного бюджету України від справляння туристичного збору

Рік	Податкові надходження*				Індекс споживчих цін на послуги готелів**, % до попереднього року	Офіційний курс гривні до долара США (середній за період)***, грн за 100 дол. США	Надходження туристичного збору		Темп зростання (ланцюговий) податкових надходжень туристичного збору, %			
	Місцеві податки та збори, грн	У т. ч. туристичний збір		у порівнянні з попередніх років, грн			дол. США	у цінах звітного року, грн	у порівняльних цінах, грн	дол. США		
		Сума, грн	Частка, %									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
2011	2 504 119 458,27	27 749 129,10	1,11	107,3	796,76	57 635 219,07	3 482 746,26	–	–	–		
2012	5 455 029 759,29	38 388 909,43	0,70	103,6	799,10	76 963 464,65	4 804 018,20	138,3	133,5	137,9		
2013	7 316 204 594,58	41 687 639,63	0,57	102,0	799,30	81 938 115,15	5 215 518,53	108,6	106,5	108,6		
2014	8 055 153 375,32	24 766 669,72	0,31	111,4	1 188,67	43 697 952,21	2 083 561,44	59,4	53,3	40,0		
2015	27 041 185 457,52	37 126 137,11	0,14	138,6	2 184,47	47 261 772,65	1 699 548,96	149,9	108,2	81,6		
2016	42 261 496 693,37	54 094 787,60	0,13	110,3	2 555,13	62 432 417,21	2 117 105,10	145,7	132,1	124,6		
2017	53 281 975 812,82	70 234 487,29	0,13	105,4	2 659,66	76 906 763,58	2 640 731,80	129,8	123,2	124,7		
2018	61 026 448 450,58	90 725 777,91	0,15	109,5	2 720,05	90 725 777,91	3 335 445,23	129,2	118,0	126,3		

* Див.: Звіти про виконання зведеного бюджету України / Держ. казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

** Див.: Індекси споживчих цін на товари та послуги у 2002–2018 роках / Держстат України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/ct/cnrik/icsR/iscRu/iscRpriku.htm>.

*** Див.: Офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період) / Нац. банк України. URL: https://bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls. Розраховано та складено автором за даними Державної казначейської служби України (<https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>), Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/ct/cnrik/icsR/iscRu/iscRpriku.htm>), Національного банку України (https://bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls).

(ночівлі) за вирахуванням ПДВ, для порівняння фактичних показників бюджету минулих років із даними 2018 р. узято індекси споживчих цін (індекси інфляції) на послуги готелів, оприлюднені Державною службою статистики України (див. гр. 5 і 7 табл. 1). З огляду на те, що Міністерство фінансів України (Мінфін) планує бюджетні показники з урахуванням середньорічного прогнозованого курсу долара США, фактичні податкові надходження наведено в доларовому еквіваленті, виходячи з визначеного Національним банком України середньорічного офіційного курсу гривні до долара США (див. гр. 6 та 8 табл. 1).

За даними річних звітів про виконання зведеного бюджету України спостерігається зростання (в абсолютних показниках) податкових надходжень від справляння туристичного збору (див. гр. 3 табл. 1) упродовж усього терміну, крім 2014 р., існування цього місцевого збору у вітчизняній податковій системі, незалежно від коливань індексу інфляції та офіційного курсу гривні до долара США [14]. Однак темпи зростання (ланцюгові) податкових надходжень у 2014–2016 рр. відносно порівнюваних даних (див. гр. 9–11 табл. 1) істотно відрізняються. Зазначене (див. гр. 5 і 6 табл. 1) зумовлене помітним підвищенням цін на послуги готелів та девальвацією національної валюти протягом окресленого періоду. У зведеному державному бюджеті 2018 р. частка фактичних надходжень від туристичного збору становить 0,15 % (див. гр. 4 табл. 1). За аналізований проміжок часу (2011–2018 рр.) їх частка в надходженнях від місцевих податків і зборів зменшилася майже в 7 разів та вдвічі проти 2014 р. Поряд із тим у 2018 р. до місцевих бюджетів надійшло цього збору на суму 90 725 777,91 грн. У порівнянних цінах це на 57,4 % більше, ніж у 2011 р. ($90\,725\,777,91 \cdot 100 : 57\,635\,219,07$).

Ефективність функціонування підсистеми місцевих податків і зборів, зокрема туристичного, в рамках державної політики бюджетної децентралізації набуває особливої актуальності. Наприкінці листопада 2018 р. було прийнято Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів” [15], котрий набрав чинності з першого дня поточного податкового року. Унаслідок чого з 1 січня 2019 р. механізм оподаткування цим збором зазнав суттєвих змін. Розглянемо деякі з них детальніше.

Так, починаючи з поточного податкового року, статусу платника туристичного збору набувають командировані фізичні особи – нерезиденти в разі їх тимчасового розміщення в місцях проживання (ночівлі) (пп. 268.2.2, б) [16]. До переліку осіб, що не можуть бути платниками збору, включено членів сім’ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення, які тимчасово розміщуються нею для проживання (ночівлі) в житловому будинку, прибудові до житлового будинку, квартирі, котеджі, кімнаті, садовому (дачному) будинку тощо, котрі належать їй на праві власності чи користування за договором найму (пп. 268.2.2, ж), та фізичних осіб – резидентів, що прибули у відрядження або тимчасово розміщуються в місцях проживання (ночівлі) (пп. 268.2, б).

Усі особи, звільнені від сплати туристичного збору, повинні документально підтвердити своє право на застосування цієї податкової пільги. Зазвичай податкові агенти вимагають у них ксерокопії відповідних документів, тим

Журнал реєстрації осіб, які не є платниками туристичного збору

№ з/п	Прізвище, ім'я та по батькові	Термін проживання	Серія та номер паспорта (свідчення про народження)	Категорія пільговика	Документ, що дає право на пільгу (назва, серія, номер, ким і коли виданий)	Примітки

Складено авторами.

самим порушуючи право на невтручання в особисте життя. Адже такій особі необхідно й достатньо пред'явити податковому агенту оригінал підтвердженого документа та паспорт (або інший документ, котрий засвідчує особу) [17]. У свою чергу, податковому агенту доцільно, з метою уникнення в майбутньому проблем із фіскальними органами, внести дані пред'явлених йому документів до відповідного журналу, форму якого суб'єкт господарювання розробляє й затверджує в установленому порядку самостійно. Можлива форма такого документа наведена в табл. 2. Фіскальні органи в ході перевірки податкового агента, маючи доступ до відповідних державних реєстрів та інших баз даних щодо персоніфікованого обліку громадян, можуть швидко перевірити наявність в такому журналі записи і встановити правомірність звільнення фізичної особи від сплати туристичного збору.

Привертає до себе увагу зміст пп. 268.2.2 Податкового кодексу України (ПКУ) [16]. Тимчасом як платниками туристичного збору є тільки фізичні особи – “громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства” (пп. 268.2.1), згідно з пп. 268.2.2, окрім певних категорій фізичних осіб від сплати туристичного збору звільняються юридичні особи (їхні відокремлені підрозділи), а саме “дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади” (див. п. “є”). Цієї правової колізії можна позбавитися шляхом виключення з пп. 268.2.2 ПКУ п. “є”.

Практика показує, що тимчасово розміщувати неорганізованих осіб у місцях проживання (ночівлі), визначених пп. 268.5.1, б, можуть: 1) фізичні особи – підприємці; 2) фізичні особи, не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. Останні не входять до переліку податкових агентів (див. пп. 268.5.2), але здійснюють тимчасове розміщення осіб (платників збору) в житловому будинку, прибудові до нього, квартирі, котеджі, кімнаті, садовому чи дачному будиночку тощо, котрі належать їм на праві власності або на праві користування, виключно за наявності в них документа, що підтверджує сплату ними туристичного збору. Згідно з чинними нормами ПКУ (пп. 268.5.2, б і в), неорганізовані особи можуть сплатити цей місцевий збір у квартирно-посередницьких організаціях чи в юридичних осіб, уповноважених справляти туристичний збір на умовах договору, укладеного ними з відповідним представницьким органом місцевого самоврядування. Проконтролювати фізичних осіб, що не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності й надають упоряджене житло для короткострокового проживання

неорганізованих осіб, у край складно, тому частково їхня діяльність перебуває в тіньовому секторі туризму.

Нововведенням ПКУ (пп. 268.5.2) в оподаткуванні туристичним збором є зобов'язання сільських, селищних, міських рад, рад об'єднаних територіальних громад оприлюднювати перелік податкових агентів та інформацію про них шляхом розміщення на власному офіційному веб-сайті. Для органів місцевого самоврядування це нове завдання, котре раніше не входило до їхньої компетенції. Виконання цього завдання ускладнюється тим, що податкові агенти туристичного збору не зобов'язані повідомляти такі органи про початок, розширення або припинення своєї підприємницької діяльності. Згідно з Порядком обліку платників податків і зборів (п. 1.3), всі податкові агенти туристичного збору перебувають на обліку у відповідних контролюючих органах за основним і неосновним місцями обліку платників податків та зборів [18]. Тому цілком логічно, щоб їх перелік публікувався на офіційних веб-сайтах територіальних органів Державної фіскальної служби України (ДФСУ).

З 2019 р. пп. 268.3 ПКУ змінено ставки туристичного збору: їх диференційовано залежно від організаційної форми туризму та встановлено граничні (максимальні) значення у вигляді відсотка від розміру мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного (податкового) року (табл. 3) [16]. Окрім того, повністю змінено базу оподаткування туристичним збором. Сьогодні за неї прийнято загальну кількість днів тимчасового розміщення в місцях проживання (ночівлі) (див. пп. 268.4 ПКУ).

Алгоритм розрахунку суми авансового внеску туристичного збору (ТЗ), який його платник зобов'язаний сплатити податковому агенту перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі), є таким. Спочатку визначається сума збору за одну добу проживання, C_z (ставка ТЗ, грн за добу):

$$C_z = \frac{ЗП_{\min} \cdot C_{\%}}{100},$$

де $ЗП_{\min}$ – розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, *грн*; $C_{\%}$ – ставка ТЗ, згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, %.

Таблиця 3

Максимальні ставки туристичного збору для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення

Організаційна форма туризму	Максимальна ставка туристичного збору	
	% від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року	Сума, <i>грн</i>
Внутрішній туризм	0,5	20,87
В'їзний туризм	5,0	208,65

Примітка. Тлумачення понять “внутрішній туризм” та “в'їзний туризм” для цілей оподаткування туристичним збором наведено в пп. 14.1.277 ПКУ.

Складено за: Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Потім обчислюється сума податкового зобов'язання платника збору за весь період його проживання:

$$TZ = A \cdot C_z,$$

де A – загальна кількість днів тимчасового розміщення в місцях проживання (ночівлі).

Таким чином, згідно з підпунктами 268.3.1 і 268.4.1 ПКУ, незалежно від того, скільки номерів (ліжко-місць) винайняла особа, податкове зобов'язання з туристичного збору буде розраховуватися, виходячи з кількості днів її перебування в одному місці проживання.

Аналіз оприлюдненого ДФСУ Довідника прийнятих органами місцевого самоврядування рішень про встановлення туристичного збору та затвердження ставок [19] дав змогу дійти таких висновків. На території більшості адміністративно-територіальних одиниць (наприклад, міст Дніпра, Києва, Харкова, Івано-Франківської, Закарпатської, Запорізької областей) ставки туристичного збору диференційовано залежно від організаційної форми туризму. На території окремих адміністративно-територіальних одиниць (міст Львова, Одеси та ін.) для внутрішнього і в'їзного туризму затверджені однакові ставки цього збору. Крім того, приміром, у Львові й Дніпрі їх розмір залежить від вартості тимчасового розміщення для однієї особи за добу. Ставки туристичного збору, котрі застосовуються в поточному податковому році, було опубліковано ДФСУ для фізичних осіб станом на 28 березня 2019 р., а для юридичних – на 1 квітня 2019 р.

Припускаємо, що причиною пізнього оприлюднення цих даних є невчасне прийняття сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад рішення щодо зміни механізму справляння на їхній території туристичного збору (див. підпункти 12.4, 12.3.4 ПКУ). Наприклад, у Дніпропетровській області своєчасно, тобто до початку 2019 р. (до наступного бюджетного періоду), такі рішення були прийняті тільки Криворізькою міською радою (від 26.12.2018 № 3285) і Вільненською сільською радою Новомосковського району (від 18.12.2018 № 22-25/VII). Отже, на початку 2019 р. на території окремих суб'єктів адміністративно-територіального устрою України не було встановлено порядку справляння туристичного збору. Відповідно до пп. 12.3.5 ПКУ, “у разі якщо сільська, селищна, міська рада чи рада об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів.., такі податки до прийняття рішення справляються, виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок” [16]. Оскільки в ПКУ мінімальні ставки туристичного збору не визначено, цілком логічно вважати їх нульовими. Таким чином, у період з 1 січня 2019 р. і до оприлюднення органами місцевого самоврядування рішення про встановлення туристичного збору (нових ставок збору та порядку його сплати) справляння цього місцевого збору на підконтрольній їм території не проводилося. Внаслідок чого місцеві бюджети недоотримали певну суму податкових надходжень.

У 2019 р. зазнав змін порядок справляння туристичного збору податковими агентами. До набрання чинності Законом України “Про внесення змін

до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів” [15] вони справляли його “під час надання послуг, пов’язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею)”. З 1 січня поточного податкового року платники збору сплачують його суму податковим агентам “авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі)” (пп. 268.6.1 ПКУ). Тобто сплата туристичного збору здійснюється до розміщення особи в місці проживання. За порушення цього порядку (особливості справляння туристичного збору, закріплені ПКУ) ст. 163¹⁷ Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачена адміністративна відповідальність [20]. Для того щоб проконтролювати дотримання цієї правової норми, необхідно порівняти час (годину, хвилину) проведення розрахункової операції, вказаний у документі про сплату туристичного збору, з часом (годиною, хвилиною) початку надання послуги. Втім, це є практично нездійсненним через неможливість документально встановити час, з якого людина фактично стала користуватися винайнятим житлом. Тому, на наш погляд, у абз. 1 пп. 268.6.1 ПКУ доцільно виключити слова “авансовим внеском”.

У чинному ПКУ (пп. 268.6.3) тепер передбачена можливість повернення надміру сплаченої суми туристичного збору його платнику “у встановленому цим Кодексом порядку” [16]. Насправді в ПКУ такий порядок не визначено. Можливо, нормотворці мали на увазі ст. 43 цього нормативно-правового акта, котра регулює умови повернення платникам податків і зборів помилково та/або надміру сплачених ними в бюджет сум податкового зобов’язання. Для застосування норм цієї статті в разі, коли оплата місцевого збору до бюджету здійснюється його платником через податкового агента, необхідно, щоб:

- податковий агент перерахував до бюджету суму надміру сплаченого йому туристичного збору;
- платник збору звернувся до державної податкової інспекції за місцем обліку цього податкового агента з відповідною заявою та підтвердив документально факт переплати туристичного збору;
- контролюючий орган за цим фактом провів відповідну перевірку й підготував висновок про повернення коштів із бюджету, подав його для виконання належному територіальному органу Державної казначейської служби України.

Утім, це дуже трудомісткий процес, який навряд чи може бути реалізований.

З початком поточного податкового року внесено корективи й у порядок сплати податковими агентами грошових зобов’язань з туристичного збору. Згідно з пп. 268.7.1 ПКУ, органам місцевого самоврядування надано право запровадження авансових внесків зі сплати цього збору, реалізація котрого фіксується у відповідному рішенні їхнього представницького органу. За наявності такого рішення податкові агенти сплачують туристичний збір “до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому – до 28 (29) включно)... При цьому остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується такими податковими агентами у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду” [16].

Запровадження розглянутих правил оподаткування туристичним збором тягне за собою зміну форми податкової декларації (див. п. 46.6 ПКУ), зокрема вмісту третього й четвертого стовпчиків розділу II “Розрахунок податкових зобов’язань з туристичного збору”. Зауважимо, що станом на 1 жовтня 2019 р. нову форму податкової декларації з туристичного збору не оприлюднено. На такий випадок законом передбачено, що “до визначення нових форм декларацій (розрахунків), які набирають чинності для складання звітності за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення, є чинними форми декларацій (розрахунків), чинні до такого визначення” (абз. 2 п. 46.6 ст. 46 ПКУ). Отже, за I кв. 2019 р. податкові агенти надіслали контрольним органам податкові декларації з туристичного збору за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636 [21], залишивши в її II розділі не заповненими стовпчики 3 “Вартість проживання (ночівлі), за вирахуванням податку на додану вартість, грн коп.” та 4 “Ставка збору, відсотки” через те, що передбачені у формі звітності база оподаткування туристичним збором і його ставки не відповідають нормам ПКУ, а саме підпунктам 268.3 та 268.4. Очікується, що ця практика збережеться й під час подання податковими агентами звітності з туристичного збору за три квартали 2019 р.

Оскільки надміру сплачена сума туристичного збору, не повернена податковим агентом її платнику до закінчення податкового періоду, підлягає включенню в податкові зобов’язання й перерахуванню до відповідного бюджету у встановлені законом строки, а податкова звітність з туристичного збору заповнюється наростаючим підсумком (I кв., I півріччя, три квартали, рік), окремі органи місцевого самоврядування, скориставшись наданим їм правом, могли прийняти рішення про введення авансових внесків із сплати податковими агентами туристичного збору. Можливі зміни у формі податкової декларації з цього збору наведено в табл. 4 і на рисунку.

У формі розділу II податкової декларації, що пропонується (див. табл. 4), по-перше, збережено встановлений [21] порядок подання податковим агентом розрахунку податкових зобов’язань з туристичного збору за звітний період; по-друге, осучаснено базу оподаткування (див. графи 3 і 4) та ставки туристичного збору (графи 5–8); по-третє, додано ряд. 1.4 “Надміру сплачена податковими агентами сума туристичного збору”.

Розроблена нами форма додатка до декларації (див. рисунок) забезпечить контроль із боку фіскальних органів перерахування податковими агентами авансових внесків туристичного збору (в разі закріплення відповідним органом місцевого самоврядування такого порядку сплати податкового зобов’язання).

Відомо, що інформаційне підґрунтя для заповнення податкової звітності з туристичного збору утворюють дані бухгалтерського обліку, які містяться в первинних документах та облікових регістрах. Особливістю вказаного збору є те, що він єдиний серед місцевих податків і зборів сплачується до бюджету через податкових агентів. Саме через цю особливість податкові агенти не можуть застосовувати субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” для ведення обліку туристичного збору, отриманого від його плат-

Т а б л и ц я 4

Проект змін до розділу II форми податкової декларації з туристичного збору

II. Розрахунок податкових зобов'язань з туристичного збору								
№ з/п	Показники	Кількість днів проживання		Ставка збору				
		Внутрішній туризм	Візний туризм	Внутрішній туризм		Візний туризм		Усього нараховано збору ⁷ , грн коп. (гр. 3 × гр. 6 + гр. 4 × гр. 8)
				відсоток	грн коп. / добу	відсоток	грн коп. / добу	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Нарахована сума збору з початку року, всього (ряд. 1.1 + ряд. 1.2 + ряд. 1.3 + ряд. 1.4), в т. ч. у розрізі об'єктів оподаткування:							
1.1								
1.2								
1.3 ⁸								
1.4	Надміру сплачена податковими агентами сума туристичного збору							

Примітки. 1. Текст зносок залишається незмінним (див. форму податкової декларації, затверджену наказом МФУ від 09.07.2015 № 636 [21]).

2. Після закінчення розділу II декларації необхідно розмістити текст такого змісту:

До декларації додається:

Додаток "Розрахунок щомісячних авансових внесків" на ___ арк.

Складено авторами.

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

Відмітка про одержання:
вхідний № _____
дата _____
Штамп контролюючого органу

Додаток
до податкової декларації
з туристичного збору

Додаток до

01	Звітної
02	Звітної нової
03	Уточнюючої

Розрахунок щомісячних авансових внесків

Показники	Кількість днів проживання		Ставка збору, грн коп./добу		Сума авансового внеску, грн коп. (гр. 3 × гр. 5 + + гр. 4 × гр. 6)
	Внутрішній туризм	В'їзний туризм	Внутрішній туризм	В'їзний туризм	
Січень					
Лютий					
Березень					
Усього за I кв.					
Квітень					
Травень					
Червень					
Усього за II кв.					
Разом за півріччя					
Липень					
Серпень					
Вересень					
Усього за III кв.					
Усього за три квартали					
Жовтень					
Листопад					
Грудень					
Усього за IV кв.					
Усього за 20__ рік					

Примітка. Кінець додатка оформлюється подібно до податкової декларації (вказуються дата подання, керівник (уповноважена особа) / фізична особа (законний представник), головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку), їхні реєстраційні номери облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (подібно до податкової декларації)).

Рисунок. Зразок додатка до податкової декларації з туристичного збору

Складено авторами.

ників, та нарахування податкового зобов'язання з цього місцевого збору. Натомість окремі фахівці [22; 23] використовують для обліку зазначених операцій саме цей субрахунок. Наприклад, Ю. І. Гужел [23] стверджує, що туристичний збір є «надбавкою до ціни послуги, тому у витрати податкового агента він не включається, а зменшує дохід від реалізації наданих ним послуг» [переклад наш. – Авт.]. Зауважимо, що туристичний збір, із моменту його появи в податковій системі й дотепер, у ПКУ (п. 6.2 і пп. 268.6) трактується

як “обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів” через податкових агентів [16]. Завдяки цьому розрахунки з платниками туристичного збору та зі споживачами готельних послуг мають різний економічний зміст і алгоритм обліку.

Зважаючи на базу оподаткування туристичним збором, особливості його справляння та сплати [17], призначення й порядок ведення бухгалтерських рахунків [23], пропонується податковим агентам для ведення обліку розрахунків із його платниками послугуватися субрахунком 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”, розрахунків із бюджетом – субрахунком 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”. Запис податковим агентом на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов’язаних зі справлянням туристичного збору, показано в табл. 5.

На підставі викладеного можна зробити такі висновки. Сьогодні податкові надходження від справляння туристичного збору забезпечують незначну частку доходів місцевих бюджетів та мають позитивну динаміку. Їх обсяги (в порівнянні із 2018 р. цінах і перераховані в долари США) щороку зростають. Аналіз запровадженого з 1 січня 2019 р. порядку його справляння уможливив обґрунтування внесення змін до ст. 268 Податкового кодексу України. Виключенню з переліку фізичних осіб, які не можуть бути платниками збору, підлягають наявні в ньому юридичні особи. Правового врегулю-

Таблиця 5

Кореспонденція рахунків з нарахування та сплати туристичного збору

Економічний зміст операції та документальні підстави для відображення в бухгалтерському обліку	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Рахунок за проживання, розрахунковий документ (прибутковий касовий ордер, квитанція тощо): а) нараховано (обчислено) податкове зобов’язання платника туристичного збору: – у квітні; – у травні; – у червні б) сплачено податковому агенту туристичний збір (отримано податковим агентом туристичний збір від його платника): – у квітні; – у травні; – у червні	377 377 377 301, 311 301, 311 301, 311	642 642 642 377 377 377
2. Заява платника податку. Податковим агентом повернено платнику туристичного збору надміру сплачену ним суму	377	301, 311
3. Податкова декларація з туристичного збору за півріччя 20... р. Виписка банку, платіжне доручення; перераховано податковим агентом туристичний збір за II кв. 20... р.	642	311

Складено за: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

вання потребують порядок сплати туристичного збору і процедура повернення його надміру сплачених сум. Залишається не розв'язаним питання детінізації діяльності фізичних осіб, котрі не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності та надають неорганізованим особам упоряджене житло для короткострокового проживання.

Заміна одиниці виміру бази оподаткування й запровадження диференційованих ставок туристичного збору унеможливають застосування чинної форми податкової декларації. Розроблений проект змін до неї (див. табл. 4) дає змогу повною мірою надати розрахунок податкових зобов'язань з цього збору, включити в нього надміру сплачені платниками суми, що на кінець звітного періоду не повернені їм податковим агентом. Заповнення додатка до податкової декларації (див. рисунок), де наводиться інформація щодо розрахунку щомісячних авансових внесків, дасть можливість у ході камеральної перевірки контролювати своєчасність сплати узгодженої суми податкового зобов'язання з туристичного збору.

Реєстрація податковими агентами осіб, які не є платниками туристичного збору, в журналі, можливу форму якого відображено в табл. 1, допоможе їм скоротити документообіг та не позначиться на якості фіскального контролю. Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій податкових агентів, пов'язаних зі справлянням туристичного збору (див. табл. 5), відповідає методологічним засадам формування облікової інформації.

Список використаних джерел

1. Про місцеве самоврядування в Україні : закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Аналіз європейського досвіду використання туристичного збору : інф. довідка / Європ. інф.-досл. центр. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28934.pdf>.
4. Розметова О. Г. Державне регулювання оподаткування суб'єктів туристичної діяльності. *Інноваційна економіка*. 2012. № 9. С. 235–240.
5. Вуйцик О. Вплив податкового регулювання на інвестиційну діяльність у рекреаційно-туристичному комплексі України. *Вісник Львівського університету. Сер.: Міжнародні відносини*. 2012. Вип. 29 (2). С. 35–44.
6. Діденко А. В. Система оподаткування туристичного бізнесу в Україні. *Економіка. Управління. Інновації*. 2010. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2010_1_8.
7. Синчак В. П., Крушинська А. В. Система оподаткування суб'єктів туристичної діяльності в Україні. *Університетські наукові записки*. 2011. № 1 (37). С. 443–451.
8. Тимчишин-Черемис Ю. В. Особливості оподаткування підприємств туристичного та готельного бізнесу. *Глобальні проблеми економіки та фінансів : зб. тез наук. робіт міжнар. наук.-практ. конф., Київ – Відень – Прага, 28 груд. 2015 р.* Київ, 2015. Т. 2. С. 90–94.
9. Покатаєва О. В. Справляння туристичного збору в Україні в контексті сучасного податкового законодавства. *Фінансове право*. 2012. № 1 (19). С. 21–24.

10. Чвалюк А. М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. Вип. 2 (5). С. 133–142.
11. Голобородько Т. В., Єршова У. І. Туристичний податок: особливості справляння в Україні та в європейських країнах (на прикладі Франції). *Гроші, фінанси, кредит*. 2018. Вип. 19. С. 449–456.
12. Бойко А. О., Миронова А. М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні місцевого бюджету. *Молодий вчений*. 2016. № 4. С. 19–24.
13. Кучабський О. Г., Гончаренко М. В. Розвиток системи місцевого оподаткування в Україні. *Публічне управління: теорія та практика*. 2012. № 3 (11). С. 122–126. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/putp/2012-3/doc/4/01.pdf>.
14. Звіти про виконання зведеного бюджету України / Держ. казнач. служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19>.
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
17. Порядок надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 15.03.2006 № 297. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/297-2006-%D0%BF>.
18. Порядок обліку платників податків і зборів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
19. Ставки місцевих податків і зборів / Держ. фіск. служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkov-ta-zboriv/>.
20. Кодекс України про адміністративні правопорушення : закон України від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
21. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0912-15>.
22. Організація обліку в готелі. URL: <http://www.buh-galter.info/4449-organizatsiya-obliku-v-goteli.html>.
23. Гужел Ю. Бухучет туристического сбора. URL: <https://uteka.ua/publication/commerce-12-sxemy-buxgalterskix-provodok-30-buxuchet-turisticheskogo-sbora>.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (1997). *On local self-government in Ukraine* (Act No. 280/97-BP, May 21). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
3. European Information and Research Center. (n. d.). *Analysis of the European experience in the use of tourist tax*. Retrieved from <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28934.pdf> [in Ukrainian].
4. Rozmetova, O. H. (2012). State regulation of taxation of tourism activities. *Innovative economy*, 9, 235–240 [in Ukrainian].
5. Vuitsyk, O. (2012). Tax impact on the investment activity in tourism industry of Ukraine. *Bulletin of the Lviv University. Series International Relations*, 29 (2), 35–44 [in Ukrainian].

6. Didenko, A. V. (2010). System of tourism taxation in Ukraine. *Economy. Management. Innovations*, 1. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2010_1_8 [in Ukrainian].
7. Synchak, V. P., Krushynska, A. V. (2011). System of taxation of subjects of tourist activity in Ukraine. *University research notes*, 1 (37), 443–451 [in Ukrainian].
8. Tymchyshyn-Cheremys, Yu. V. (2015). Features of taxation of the enterprises of tourist and hotel business. *Global problems of economy and finance*, 2, 90–94 [in Ukrainian].
9. Pokataieva, O. V. (2012). Adjusting the tourist tax in Ukraine in the context of the current tax legislation. *Finance law*, 1 (19), 21–24 [in Ukrainian].
10. Chvaliuk, A. M. (2014). Legislative inconsistencies at administration of tourist collection. *Subcarpathian Law Herald*, 2 (5), 133–142 [in Ukrainian].
11. Holoborodko, T. V., Yershova, U. I. (2018). Tourist tax: special features in Ukraine and European countries (the case of France). *Money, finance, credit*, 19, 449–456 [in Ukrainian].
12. Boiko, A. O., Myronova, A. M. (2016). The role of local taxes in the local budget formation. *Young Scientist*, 4, 19–24 [in Ukrainian].
13. Kuchabskyi, O. H., Honcharenko, M. V. (2012). Development of the local taxation system in Ukraine. *Public Administration: Theory and Practice*, 3 (11), 122–126. Retrieved from <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/putp/2012-3/doc/4/01.pdf> [in Ukrainian].
14. State Treasury Service of Ukraine. (n. d.). *Reports on the execution of the consolidated budget of Ukraine*. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (2018). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine on improving the administration and revision of the rates of individual taxes and fees* (Act No. 2628-VIII, November 23). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19> [in Ukrainian].
16. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
17. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2006). *The procedure for the provision of services for temporary placement (accommodation)* (Decree No. 297, March 15). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/297-2006-%D0%BF> [in Ukrainian].
18. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *The order of accounting of payers of taxes and fees* (Order No. 1588, December 9). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11> [in Ukrainian].
19. State Fiscal Service of Ukraine. (n. d.). *Local tax rates and fees*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkov-ta-zboriv/> [in Ukrainian].
20. Verkhovna Rada of Ukraine. (1984). *Code of Ukraine on Administrative Offenses* (Act No. 8073-X, December 7). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> [in Ukrainian].
21. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). *On approval of forms of tax returns for parking space and tourist tax* (Order No. 636, July 9). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0912-15> [in Ukrainian].
22. Accounting at the hotel. (n. d.). *www.buh-galter.info*. Retrieved from <http://www.buh-galter.info/4449-organizatsiya-obliku-v-goteli.html> [in Ukrainian].
23. Guzhel, Yu. (2017, September 13). *Tourist tax accounting*. Retrieved from <https://uteka.ua/publication/commerce-12-sxemy-buxgalterskix-provodok-30-buxuchet-turisticheskogo-sbora> [in Russian].