

Калінічев А. А.,  
аспірант

Київського міжнародного університету

## ТРАНСФОРМАЦІЯ СТАВКИ ТУРИСТИЧНОГО ЗБОРУ ЗА ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ: PRO I CONTRA

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню зміни підходів вітчизняного законодавця до податково-правового регулювання ставки туристичного збору. Здійснено аналіз сучасних наукових досліджень, присвячених з'ясуванню місця та значення цього елемента в сучасному податково-правовому механізмі. Визначені особливості встановлення та введення місцевих податкових платежів взагалі та туристичного збору зокрема. Виокремлена специфічна компетенція органів місцевого самоврядування щодо встановлення ставки туристичного збору. Автор доводить, що зміна позиції законотворця стосовно ставки окресленого податкового платежу призводить до порушення одного із закріплених у Податковому кодексі України принципів податкового законодавства – рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Обґрунтовується, що потребує зміни обраний у чинному податковому законодавстві варіант диференціації ставки туристичного збору в залежності від надання послуг у розрізі внутрішнього чи в'їзного туризму. Аргументується висновок щодо недоцільності прив'язки ставки туристичного збору й до розміру мінімальної заробітної плати. Автор пропонує в сучасних економічних умовах закріпити в Податковому кодексі України кореляцію ставки туристичного збору до однієї з наведених валют, передбачивши максимальні та мінімальні параметри ставки зазначеного податкового платежу.

**Ключові слова:** ставка оподаткування, туристичний збір, податково-правовий механізм, трансформація, Податковий кодекс України.

**Постановка проблеми.** Розвиток туристичної діяльності має стати одним із пріоритетних завдань нашої держави, адже у світі вона є чи не найприбутковішою сферою економіки, вагомою детермінантою соціально-економічного розвитку регіонів. Широкий спектр державного впливу у наведеній царині забезпечується й шляхом різноманітних податкових важелів, зокрема, місцевих податків і зборів. З огляду на потенціал туристичного збору у наповненні дохідної частини місцевих бюджетів, на перманентну модифікацію вітчизняного податкового законодавства в цій частині та наявність у ньому низки проблемних моментів, побудова модернового ефективного правового механізму туристичного збору набуває особливої актуальності. Важливого значення в окресленому аспекті займає і проблематика законодавчої регламентації одного з основних елементів податково-правового механізму – ставки збору.

Станом на сьогодні спеціалізовані наукові розробки правового регулювання ставки туристичного збору відсутні. Передусім, зазначена обставина пов'язана з порівняною «новизною» зазначеного збору, адже можливість його справляння виникла тільки у 2011 році (з набуттям чинності Податкового кодексу України). Що ж до останніх законодавчих змін щодо ставки туристичного збору, то правознавці взагалі ще не встигли не них

відреагувати. Науковці торкалися тільки окремих проблемних моментів, що стосуються ставки окресленого податкового платежу. До кола цих дослідників належать як правознавці (І. І. Бабін, А. М. Чвалюк), так і економісти (О. В. Бокій, О. О. Куришко, О. О. Розвадовська, С. Т. Скибенко). Відповідно, слід констатувати, що питання фінансово-правового регулювання ставки туристичного збору є малодослідженим.

**Мета статті** – здійснити науковий аналіз законодавчої трансформації ставки туристичного збору та розробки цієї проблематики в фінансово-правовій науці, визначити перспективні вектори наукових пошуків у наведеному секторі податково-правового регулювання та вдосконалення чинного податкового законодавства України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Проблематику правового регулювання ставки не може оминати жоден об'єктивний дослідник у сфері оподаткування. Незважаючи на ту обставину, що характеристика ставки податку є однією з найбільш сталих і несуперечливих і відсутня принципова розбіжність у різних авторів у визначенні ставки податку [1, с. 217], як законодавчі новації, так і підходи окремих правників провокують загострення наукової дискусії з цих питань. На підтвердження наведеного твердження спочатку звернемося до базових положень податкового законодавства. Так, відповідно до п. 25.1 ст. 5 ПК України ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування [2]. Схожий підхід знайшов своє сприйняття у законодавстві деяких пострадянських держав (наприклад, ч. 1 ст. 53 ПК РФ зазначає, що податкова ставка являє собою розмір податкових нарахувань на одиницю виміру податкової бази [3]) і став домінуючим у фінансово-правовій доктрині цих країн. Відповідної точки зору дотримується більшість провідних фахівців-фінансистів. Зокрема, академік М. П. Кучерявенко стверджує, що ставка податку являє собою податкові нарахування на одиницю виміру податкової бази [1, с. 217], а академік О. П. Орлюк наголошує, що податкова ставка – законодавчо встановлений розмір податку на одиницю оподаткування [4, с. 405]. Своєю чергою, народний депутат України В. Ю. Хомутинник зазначає: «Податкова ставка – визначена податково-правовими нормами міра податкового обов'язку платника зі сплати податку або збору податкового характеру» [5, с. 120]. Остання теза, на наш погляд, не є вдалою, адже навряд чи виправдано в будь-якому контексті говорити про частку єдиного та неподільного конституційного обов'язку зі сплати податкових платежів чи з податкової звітності.

Зазвичай у «руслі» чинного законодавчого підходу рухаються і російські вчені. Так, податкову ставку визначають: як величину податкових нарахувань на одиницю масштабу податку [6, с. 123], як розмір податку на одиницю його виміру [7, с. 242], як розмір податку на одиницю оподаткування

[8, с. 101], як суму податку, що стягується з одиниці виміру податкової бази [9, с. 111]. Суттєві розходження у визначенні ставки оподаткування зустрічаються доволі рідко. У цьому контексті варто звернути увагу на точку зору І. І. Кучерова, яка є яскравим прикладом різночитання законодавчого припису. Він вважає, що ставка податку – це частка майна платника податків, що підлягає вилученню на користь податковообкладаючих суб'єктів [10, с. 47]. Ми не можемо підтримати зазначену позицію і у розрізі конструктивної критики приєднуємося до думки Л. А. Рябуш. На її погляд, наведена теза свідчить про те, що правознавець фактично ототожнює ставку податку безпосередньо з податковим платежем (внеском). Крім того, традиційно вважається, що податок стягується на користь публічно-правових утворень (держави України, Автономної Республіки Крим, територіальних громад). У запропонованому автором формулюванні відсутня чіткість у цьому питанні, адже тлумачення думки вченого свідчить про те, що він швидше за все говорить про контролюючі органи [11, с. 85–86]. Вочевидь, не випадково вчений пізніше змінив свою позицію з цього питання, визначаючи ставку як закріплену в законодавстві міру, за допомогою якої встановлюється сумарне значення обов'язку платника зі справи податку [12, с. 335]. Навряд чи варто залишити без реакції й посилання науковця на «податковообкладаючі суб'єкти», на користь яких нібито вилучається податковий платіж. По-перше, без деталізації цього специфічного суб'єктного кола зазначене твердження викликає більше запитань, ніж містить відповідей, по-друге, не виправдано щодо визначення «кордонів» справляння податку чи збору обмежуватися тільки вилученням платежу, оподаткування значно ширше за своїм обсягом і за ідеальною моделлю передбачає його добровільну, а не примусову сплату.

Важливо зазначити, що ставка оподаткування належить не тільки до обов'язкових, але й до основних елементів, що характеризують податковий механізм. Без ставки неможливо уявити ні конкретний податок, ні рівень податкового тягаря (тиску). Водночас особливістю цього елемента в порівнянні з іншими основними складниками податкового механізму є його мобільність, рухливість. За допомогою зміни ставки податку можна досить оперативно реагувати на зміни або стимулювати їх, практично не міняючи громіздкого податкового механізму [13, с. 187]. Проте така нібито простота трансформації податково-правового механізму задля досягнення поставлених завдань у сфері оподаткування, на наш погляд, допомагає вирішувати переважно одне з них – збільшення податкових надходжень до дохідної частини бюджетів. Водночас системність підходу в такому разі часто втрачається. Замість однієї з вирішених проблем виникає кілька інших (не настільки очевидних) і тонкий баланс у фінансово-правовому регулюванні порушується, втрачається податкова фаховість законотворця.

Одним із головних каналів впровадження обов'язковості ставки оподаткування у вітчизняне економічне життя є механізм встановлення податку чи збору (п. 7.1 ст. 7 ПК України регламентує, що ставка податку обов'язково визначається під час встановлення податку). При цьому поняття «встановлення законом» має розглядатися в органічній єдності з іншими ознаками, як-от: встановлення відповідним суб'єктом, за відповідною процедурою, чітко і зрозуміло [14, с. 41]. Відповідно до ч. 2 ст. 92 Конституції України система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами [15]. Чітка

та зрозуміла норма, натомість навіть стосовно неї в юридичній літературі є певні різночитання. Зокрема, стверджується, що виключно законами України встановлюються податки, збори, податкова система [16, с. 25]. Як бачимо, автор припускається неточності, адже Основний закон нашої держави в окресленій нормі замість терміна «податкова система» оперує категорією «система оподаткування» (і вони не є тотожними). Крім того, науковець стверджує, що встановлення податку – це визначення в податковому законі основних елементів платежу, які дають змогу учасникам податкових правовідносин однозначно розуміти свої права та обов'язки [16, с. 25]. Вважаємо, що обмеження у цьому питанні тільки основними елементами навряд чи є виправданим (їх лише три – об'єкт, платник, ставка). Точніше у зазначеному аспекті говорити про обов'язкові елементи. Адже всі основні елементи є обов'язковими, але не всі обов'язкові є основними.

Встановлення загальнодержавних та місцевих податків і зборів має свою специфіку. Конституція України визначає, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону [15] (ч. 1 ст. 143). На розвиток цього конституційного припису Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплює: «Виключно на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради вирішується питання встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України (п. 24 ст. 26)» [17]. Ще більшу деталізацію окреслених моментів містить ПК України. Так, згідно з п. 12.3 сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів [2]. Водночас обов'язково визначаються, зокрема, розмір ставки (в межах ставок, визначених ПК України) та інші обов'язкові елементи, визначені ст. 7 Кодексу з дотриманням критеріїв, встановлених його розділом XII для відповідного місцевого податку чи збору. При цьому ПК України регламентує різні підходи до встановлення місцевих податкових платежів, що є обов'язковими та факультативними згідно з п. 10.2<sup>1</sup> ст. 10 цього Кодексу. Таке текстуальне дублювання свідчить не тільки про надзвичайне значення, яке надає цьому питанню вітчизняний законотворець, але й про недосконале володіння ним правилами нормотворчої техніки.

Навряд чи прикрашає Основний закон нашої держави та потребує усунення протиріччя між ч. 2 ст. 92 та ч. 1 ст. 143 Конституції України (варто категорично визначити – закон або рішення, Верховна Рада України чи орган місцевого самоврядування встановлюють ставки місцевих податків і зборів). Не менше компетенційних колізій щодо ставки і в Податковому кодексі. Наприклад, пп. 12.4.4 п. 12.4 ст. 12 ПК України до 1 січня 2016 року передбачав, що для акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів ставка встановлюється сільськими, селищними та міськими радами. Таким чином, ставка загальнодержавного податку встановлювалася не законом.

Туристичний збір не є виключенням із приводу делегування органам місцевого самоврядування повноважень щодо прийняття остаточного рішення зі змістовного наповнення його правового механізму. Вони не тільки вводять зазначений

податковий платіж на конкретній території, але й встановлюють ставку оподаткування. Логіка такого законодавчого рішення цілком зрозуміла, адже кошти від туристичного збору надходять до бюджетів об'єднаних територіальних громад, міських, сільських та селищних бюджетів (п. 16 ч. 1 ст. 66 та п. 20 ч. 1 ст. 69 БК України [18]). В будь-якому разі, виключення підтверджує правило як щодо місцевих, так і до загальнодержавних податків і зборів.

Відповідно до першої редакції пп. 268.3.1 п. 268.3 ст. 268 ПК України ставка туристичного збору встановлювалася у розмірі від 0,5 до 1 відсотка до бази справляння збору, визначеної п. 268.4 цієї статті [2]. Порівняно довго, як для вітчизняного податкового законодавства, зазначена норма не зазнавала ні змін, ні доповнень. Натомість п. 53 Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23 листопада 2018 року внесені зміни до пп. 268.3.1 п. 268.3 ст. 268 ПК України: «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 території громад, за кожну добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, у розмірі до 0,5 відсотка – для внутрішнього туризму та до 5 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення» [19]. З огляду на обраний законодворцем варіант модифікації ставки туристичного збору ми вимушені заглибитися у визначення термінів «внутрішній туризм» та «в'їзний туризм». Згідно з визначенням UNWTO, стосовно окремої країни розрізняють такі основні форми туризму: внутрішній (domestic); в'їзний (inbound) та виїзний (outbound). Комбінації цих основних форм створюють додаткові форми туризму: туризм у межах країни перебування (internal tourism), національний туризм (national tourism) і міжнародний туризм (international tourism) [20, с. 15]. До міжнародного туризму належать: виїзний туризм – подорожі громадян України та осіб, які постійно проживають на території України, до іншої країни; в'їзний туризм – подорожі в межах України осіб, які постійно не проживають на її території [21, с. 100]. Тобто в'їзний туризм (іноземний туризм) – це подорожі в межах країни осіб, які постійно не проживають на її території [22, с. 404]. Викликає сумнів коректність запропонованого в ПК України поділу туризму по лінії «внутрішній/в'їзний». Більш логічним вважаємо оперування такими парами категорій, як в'їзний/виїзний, внутрішній/зовнішній, національний/ міжнародний.

Проте головне питання у контексті трансформації ставки туристичного збору, що відбулася, – чи є виправданою та справедливою її диференціація в залежності від місця постійного проживання (а зрештою від громадянства) особи, якій надається житло для тимчасового розміщення? Вважаємо, що відповідь на наведене запитання має ґрунтуватися на засадах вітчизняного податкового законодавства. А воно базується, зокрема, на такому принципі, як рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, ре-

лігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [2]. Таким чином, приймаючи наведене «рамочне» рішення щодо встановлення ставки туристичного збору, Парламент нашої держави порушує принцип рівності платників податкових платежів, «провокує» органи місцевого самоврядування на закріплення дискримінаційного підходу в оподаткуванні іноземців.

На наш погляд, недоцільно прив'язувати ставку туристичного збору й до розміру мінімальної заробітної плати. В сучасних економічних умовах (незначної офіційної інфляції, порівняно стабільного курсу долара США та євро тощо) доцільно закріпити в ПК України кореляцію ставки туристичного збору до однієї з наведених валют (у гривні), передбачивши її максимальні та мінімальні параметри. Своєю чергою, остаточне встановлення ставки доцільно залишити за органами місцевого самоврядування. Зважаючи на швидкість та гнучкість у прийнятті рішень, вони зможуть ефективно реагувати на зміни в економічній атмосфері нашої держави та своєчасно корегувати ставку зазначеного збору у визначеному «коридорі».

**Висновки.** Проведений аналіз законодавчої трансформації ставки туристичного збору дає підстави констатувати, що окреслена проблематика не була предметом наукового аналізу. Наявні проблемні моменти фінансово-правового регулювання ставки туристичного збору мають як засадничий, так і «технологічний» характер, потребують усунення шляхом вдосконалення законодавства (передусім відмови від податкової дискримінації іноземців). Незамінним у цьому аспекті є вивчення та впровадження в нашої країни досвіду законодавчої регламентації податкових платежів, подібних до туристичного збору в державах-членах Європейського Союзу.

#### Література:

1. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ / Государственная Дума, Совет Федерации. *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1998. № 31. Ст. 3824.
4. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
5. Хомутинник В. Ю. Загальні засади встановлення податків і зборів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 201 с.
6. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : монография. Москва : РПА МЮ РФ, 2003. 170 с.
7. Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики : монография. Санкт-Петербург : Юрид. центр Пресс, 2003. 397 с.
8. Ахметшин Р. И. Налоговое право : учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляев. Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
9. Орлов М. Ю. Десять лекций о налоговом праве России : учебное пособие. Москва : Издательский Дом «Городец», 2009. 208 с.
10. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. Москва : Учебно-консультационный центр «ЮРИНФОР», 2001. 360 с.
11. Рябуш Л. А. Правове регулювання оподаткування доходу, отриманого з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 199 с.
12. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. Москва : ЗАО «ЮРИНФОР», 2009. 473 с.

13. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
14. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2018. 191 с.
15. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
16. Пришва Н. Ю. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 368 с.
17. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.
18. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст. 572.
19. 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 листопада 2018 р. № 2628-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 49. Ст. 399.
20. International Recommendation for Tourism Statistics 2008. New York : United Nations, UNWTO, 2010. 134 p.
21. Гук Н. А. Міжнародний туризм в Україні: реалії та перспективи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 7. Част. 1. С. 99–102.
22. Бакаєв Л., Літвінчук О., Вертель В. Стан і перспективи розвитку міжнародних туристичних потоків: світові, регіональні і національні тенденції. *Збірник наукових праць ДЕГУТ. Серія «Економіка і управління»*. 2016. Вип. 35. С. 401–411.

**Калиничев А. А. Трансформація ставки туристичного збору в налоговому законодавстві України: pro и contra**

**Анотація.** Стаття посвячена дослідженню змінення підходів отечественного законодавця к налоговому-правовому регулюванню ставки туристичного збору. Осуществлен анализ современных научных исследований, посвященных выяснению места и значения этого элемента в современном налоговом-правовом механизме. Определены особенности установления и введения местных налоговых платежей вообще и туристического збора в частности. Выделена специфическая компетенция органов местного самоуправления относительно установления ставки туристического збора. Автором доказано, что изменение позиции законодателя применительно к ставке обозначенного

налогового платежа приводит к нарушению одного из закрепленных в Налоговом кодексе Украины принципов налогового законодательства – равенства всех плательщиков перед законом, недопущения каких-либо проявлений налоговой дискриминации. Обосновывается необходимость изменения избранного в действующем налоговом законодательстве варианта дифференциации ставки туристического збора в зависимости от оказания услуг в разрезе внутреннего и въездного туризма. Аргументируется вывод о нецелесообразности привязки ставки туристического збора и к размеру минимальной заработной платы. Автор предлагает в современных экономических условиях закрепить в Налоговом кодексе Украины корреляцию ставки туристического збора к одной из приведенных валют, предусмотрев максимальные и минимальные параметры ставки указанного налогового платежа.

**Ключевые слова:** ставка налогообложения, туристический сбор, налогово-правовой механизм, трансформация, Налоговый кодекс Украины.

**Kalinichev A. Transformation of tourist fee under tax legislation of Ukraine: pro and contra**

The article is devoted to the study of changing the approaches of the domestic legislator to the tax and legal regulation of the tourist fee. The analysis of modern scientific researches, devoted to the clarification of the place and significance of this element in the modern tax-legal mechanism is carried out. The peculiarities of establishment and introduction of local tax payments in general and tourist fee in particular are determined. The specific competence of local authorities regarding the establishment of the tourist tax rate is singled out. The author argues that the change in the position of the lawmaker in relation to the rate of the specified tax payment leads to a violation of one of the principles enshrined in the Tax Code of Ukraine – equality of all payers before the law, prevention of any manifestations of tax discrimination. It is substantiated that it is necessary to change the option chosen in the current tax law for the differentiation of the tourist fee depending on the provision of services in the context of domestic or inbound tourism. The conclusion is made on the inappropriateness of binding the rate of tourist fee and the size of the minimum wage. The author proposes, in the current economic conditions, to fix in the Tax Code of Ukraine the correlation of the tourist fee rate to one of the listed currencies, providing for the maximum and minimum parameters of the rate.

**Key words:** tax rate, tourist fee, tax and legal mechanism, transformation, Tax Code of Ukraine.