



УДК 347.73:336.225

DOI <https://doi.org/10.32782/2523-4269-2022-81-4-1-110-118>**Недоступ Катерина Костянтинівна,**

аспірантка

(Національний технічний університет «Дніпровська політехніка», м. Дніпро)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0122-7007>

ОБОВ'ЯЗКОВІ ПЛАТЕЖІ, ХАРАКТЕРНІ ДЛЯ ІНДУСТРІЇ ТУРИЗМУ: ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ В УКРАЇНІ Й ТУРЕЧЧИНІ

У статті висвітлено порядок справляння туристичного збору в Україні, податку на проживання та туристичної частки в Туреччині та окреслено правові акти, що його регулюють. З'ясовано основні юридично значущі ознаки, які розкривають податково-правову сутність цих обов'язкових платежів та сформульовано стисле логічне їх визначення. Акцентовано увагу на тому, що, на відміну від України, де платниками туристичного збору є мандрівники, в Туреччині правовідносини у сфері справляння податку на проживання та туристичної частки не стосуються безпосередньо туристів. Відзначено, що законодавчо врегульовані граничні терміни подання податковому органу декларації та строки сплати податку на проживання та туристичної частки є достатніми й більш доцільними, ніж ті, що встановлені для декларування і сплати туристичного збору.

Ключові слова: елементи податку, місцевий збір, податок на проживання, податкова система, правове регулювання, туристична частка, туристичний збір.

Постановка проблеми. Україна й Туреччина – суміжні країни зі значним туристично-рекреаційним потенціалом. Опитування, проведене на базі додатку «Lemur» компанією «Хьюмен Ресерч» [1; 2] на замовлення Державного агентства розвитку туризму (ДАРТ), показало, що у 2021 році Україною подорожувало 38% українців, від 76 до 91% з яких зупинилися на ночівлю у середньому на 3–5 днів; іноземні туристи у середньому в Україні перебували 7–10 днів, здійснюючи щонайменше 6 ночівель у готелях та інших засобах розміщення. За даними ДАРТ [3], у 2021 р. кількість іноземних туристів, які відвідали Україну, порівняно з 2020 р., зросла на 26,3% і становила 4 271 991 осіб, з яких 246652 прибули з Туреччини. За даними Міністерства культури і туризму Туреччини та Турецького статистичного інституту [4], у 2021 р. державу відвідало 24712266 іноземців, з яких 8,3% (2060008 осіб) були з України.

Нині Туреччина залишається одним із ключових партнерів для Європейського Союзу та країною-кандидатом на вступ до нього. Її правова система повністю інтегрована у систему континентальної Європи. Правова система України заснована на юридичних поняттях та принципах, характерних її романо-германському (континентальному) типу. Україна й Туреччина належать до однієї правової системи світу. В обидвох державах законодавчо закріплено справляння обов'язкових платежів, характерних для індустрії туризму. Дослідження особливостей їх правового регулювання проводилося задля запозичення кращих практик у цій сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правове регулювання відносин, що виникають у сфері оподаткування, властивого туристичній галузі, постійно перебуває у колі наукових інтересів українських та турецьких

учених-правників і економістів. Зокрема, А. Боксгорн [5, с. 127–140], А.А. Калінічев [6, с. 129–134], О.В. Пабат [7, с. 44–47], А.В. Рижий [8, с. 130–149], О.Ю. Татаренко [9, с. 162–167] та інші науковці досліджували проблеми правового регулювання податкових відносин у сфері справляння туристичного збору в Україні та обґрунтовували його оптимальну модель.

Л.С. Гоктас, С. Полат [10, с. 145–158], Е. Кілічер [11, с. 55–74] на основі вивчення практики справляння обов'язкових платежів з туристів у державах-членах Європейського Союзу, США, Малайзії, Об'єднаних Арабських Еміратах сформулювали слушні рекомендації щодо впровадження туристичного податку в Туреччині. М. Доган [12, с. 269–280], дослідивши концептуальні основи специфічних для туристів податків у різних країнах світу, проаналізувавши всі pro et contra введення «city tax in Turkey», розробив пропозиції, спрямовані на законодавче регулювання і реалізацію цього податку. Е. Акчаоглу [13, с. 388–405] порівнював податок на проживання з його закордонними аналогами, розглядав процес впровадження цього податку в Туреччині, коротко проаналізував основні його елементи та можливий вплив на туристичну сферу.

Мета статті – опрацювати й порівняти законодавчо закріплені в Україні й Туреччині процедури справляння обов'язкових платежів, специфічних для туристичної індустрії; виявити позитивний закордонний досвід їх правового регулювання, який може зацікавити вітчизняних суб'єктів права законодавчої ініціативи.

Виклад основного матеріалу. Податкова система України і Туреччині включає обов'язкові платежі, які справляються виключно з туристів або суб'єктів господарювання, які забезпечують прийом, обслуговування та перевезення туристів. Їхній склад та правове регулювання представлено на рис. 1.

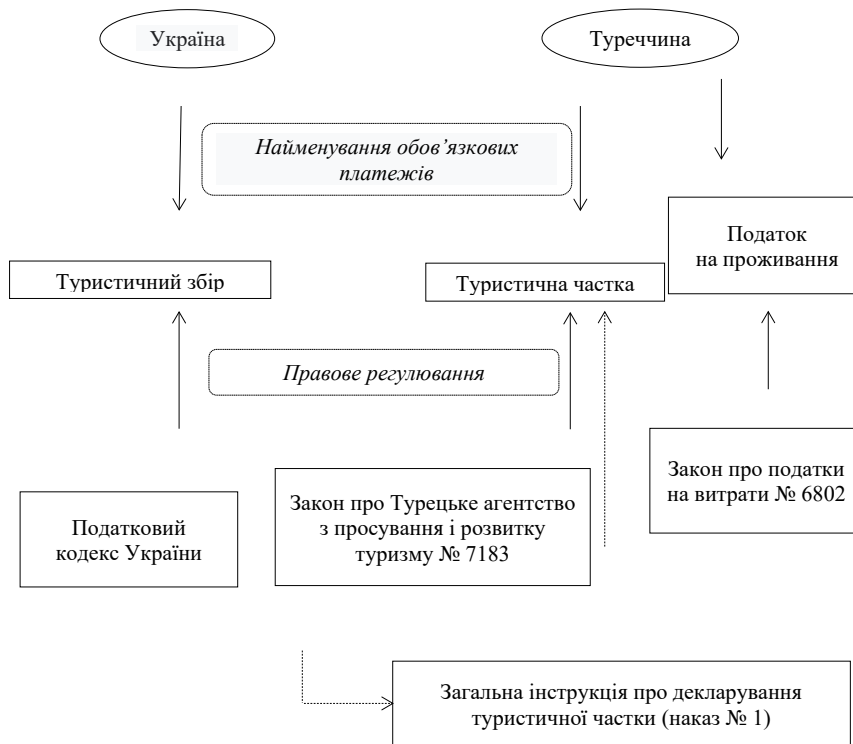


Рис. 1. Види обов'язкових платежів, специфічних для туристів і туристичної індустрії, та правові акти, що встановлюють порядок їх справляння

Джерело: узагальнено автором на підставі [14–17].

Як бачимо, нині в Україні справляється туристичний збір, у Туреччині – податок на проживання (тур. *konaklama vergisi*) та туристична частка (тур. *turizm payı*).

Далі з'ясуємо елементи кожного з вищеназваних обов'язкових платежів, які зазвичай визначаються під час їх встановлення, а саме: платників податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставку (и) оподаткування, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Адміністрування туристичного збору в Україні почалося з 01.01.2011 р. Його правовий статус, порядок встановлення та справляння врегульовано Податковим кодексом України [14, п. 10.2 ст. 10]. Туристичний збір не є обов'язковим податковим платежем на всій території України. Рішення про його встановлення на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці приймає орган місцевого самоврядування (селищна, сільська, міська рада, рада об'єднаної територіальної громади).

Платниками збору є громадяни України, іноземці, особи без громадянства, які прибувають на територію такої адміністративно-територіальної одиниці та використовують для тимчасового проживання засоби розміщення (готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади; житловий будинок (прибудову до нього), квартиру, котедж, кімнату, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі)). Від сплати туристичного збору звільняються: особи, які проживають на умовах договорів найму (оренди) житла понад 30 календарних

днів; командировані особи, які мають місце постійного проживання в Україні; особи з інвалідністю, 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, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів; діти віком до 18 років; члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення; внутрішньо переміщені особи (якщо засіб розміщення є місцем їх фактичного проживання).

Об'єкт оподаткування туристичним збором у ПКУ не визначено. Натомість автором [18, с. 146] було обґрунтовано, що ним є послуга з тимчасового розміщення, отримана фізичною особою-платником збору у місцях проживання. Базою оподаткування є загальна кількість днів тимчасового проживання у засобах розміщення.

Згідно з п. 268.3 ст. 268 ПКУ [14], ставка збору для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення у разі внутрішнього туризму може становити до 0,5%, в'їзного туризму – до 5% від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного податкового року. Органи місцевого самоуправління самостійно у наведених вище межах встановлюють ставки туристичного збору й можуть їх диференціювати залежно від вартості проживання однієї особи за добу.

Туристичний збір справляється в бюджет (рис. 2) за допомогою таких податкових агентів, як: 1) юридичні особи, їх відокремлені підрозділи, фізичні особи-підприємці, які надають послуги з тимчасового розміщення; 2) квартирно-посередницькі організації, які направляють

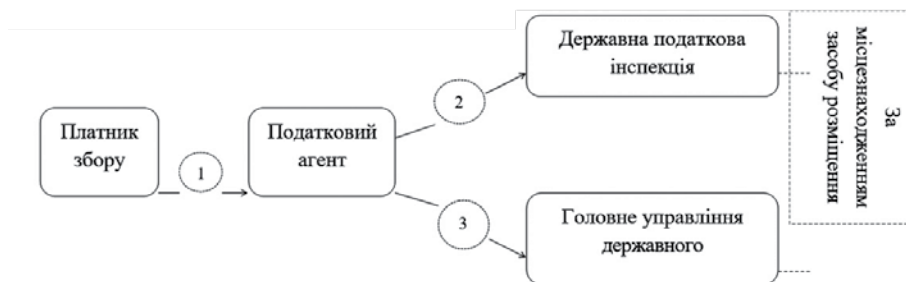


Рис. 2. Схема адміністрування туристичного збору в Україні

- 1 – сплата туристичного збору перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі); 2 – подання податкової декларації з туристичного збору; 3 – перерахування туристичного збору, одержаного від його платників, у місцевий бюджет.

Джерело: узагальнено автором на підставі [14, ст. 268].

неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у житлі, що належить фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму; 3) юридичні особи, які уклали відповідний договір з органом місцевого самоврядування.

Як бачимо (рис. 2), податкові агенти:

1) одержують від платників туристичного збору належну для сплати ними в бюджет суму цього збору в готівковій або в безготівковій формі;

2) щоквартально за місцезнаходженням засобу розміщення:

а) направляють органу Державної податкової служби податкову декларацію з туристичного збору, форму якої затверджено Міністерством фінансів України, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

б) перераховують туристичний збір на відповідний казначейський рахунок для обліку доходів місцевого бюджету протягом 10 календарних днів після закінчення граничного терміну подання вищезгаданої декларації. Зауважимо, що чинним податковим законодавством передбачено право органів місцевого самоврядування встановлювати дещо інший порядок сплати податковими агентами цього збору. Так, на підставі їхнього рішення податкові агенти можуть сплачувати туристичний збір авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому – до 28(29) включно). Нараховані щомісячні авансові внески відображаються ними у розділі II податкової декларації. При цьому остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується у строк, визначений для квартального звітного (податкового) періоду.

Визначення поняття «туристичний збір» закріплене в Податковому кодексі України – «місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету» [14, п. 268.1 ст. 268]. У правовій дефініції є тавтологія, бракує найсуттєвіших ознак визначуваного поняття. Аналіз встановленої законом процедури справляння цього збору дозволив з'ясувати основні юридично значущі ознаки, які розкривають його податково-правову сутність, та сформулювати таке стисле логічне визначення: *туристичний збір – обов'язковий платіж, що справляється за допомогою податкових агентів у місцевий бюджет з осіб, які подорожують, у разі їх розміщення у місцях для тимчасового проживання.*

Ініціатором запровадження в Туреччині податку на проживання було Міністерство казначейства та фінансів. Процедура справляння цього податку встановлена ст. 34 Закону про податки на витрати № 6802 [16]. Його адміністрування повинно було розпочатися з 01.04.2020 р., але через пандемію коронавірусної хвороби цю дату Парламент переніс спочатку на початок 2021 р., потім на початок 2022 р. Далі Законом про внесення змін до Закону про податкову процедуру та деяких законів № 7338 від 14.10.2021 р. [19] датою впровадження податку на проживання визначено 01.01.2023 р.

Платниками податку на проживання є особи, які надають послуги ночівлі в засобах розміщення (готелях, мотелях, курортних селищах, пансіонатах, апарт-отелях, гостьових будинках, кемпінгах, шале, гірських будинках).

Податок на проживання не справляється у студентських гуртожитках, пансіонатах і з послуг, що надаються студентам у таборах. Не оподатковуються також послуги, що надаються іноземним дипломатам, особам з дипломатичними правами, міжнародним організаціям та їх членам у разі дії відповідних угод з їхніми країнами.

Об'єктом оподаткування є послуга проживання, що надається в об'єктах розміщення, всі інші послуги, що пропонуються в цих об'єктах (харчування, напої, розважальні, спортивні, термальні послуги та басейн), нічне обслуговування. Базою оподаткування є вартість основних та додаткових послуг, наданих споживачам (туристам) у засобах розміщення за вирахуванням податку на додану вартість.

Статтею 34 Закону № 6802 [16] передбачено ставку податку у розмірі 2% від бази оподаткування та право президента змінювати її – встановлювати у розмірі 1% або 4%, чи різні ставки у цих межах.

Базовим податковим періодом є календарний місяць, в якому провадилася діяльність. Платник податку до вечора двадцять шостого числа місяця, що настає після закінчення звітного періоду (місяця), подає до податкової інспекції (для тих, хто не має зобов'язань з податку на додану вартість, до податкової інспекції за місцем розташування об'єкта) податкову декларацію, форма та порядок заповнення якої встановлений Міністерством казначейства та фінансів, та сплачує зазначену у ній суму податку на проживання.

Отже, *податок на проживання – це обов'язковий платіж, який справляється в бюджет з осіб, що надають послуги тимчасового проживання у засобах розміщення.*

Справляння туристичної частки запроваджене в Туреччині з 01.10.2019 р. на підставі Закону про Турецьке агентство з просування і розвитку туризму № 7183 від 07.11.2019 р. [15]. У ст. 5–6 вищезгаданого правового акта визначено призначення цього обов'язкового платежу та порядок його адміністрування. Більш детально процедури і принципи декларування і справляння туристичної частки врегульовано Загальною інструкцією про декларування туристичної частки (наказ № 1) [17]. Адміністрування туристичної частки здійснюється для фінансування статутної діяльності Агентства з просування та розвитку туризму Туреччини (TGA).

Об'єктом оподаткування є діяльність суб'єктів у сфері прийому, обслуговування та перевезення туристів. Платниками туристичної частки є фізичні та юридичні особи, котрі є інвесторами або операторами комерційних підприємств, перелік яких закріплено у ст. 6 Закону № 7183 [15]. Базою оподаткування є чистий дохід від продажу та оренди, одержаний такими

особами у звітному періоді внаслідок їхньої діяльності на цих підприємствах.

Інформація про чинні розміри туристичної частки, залежно від виду бізнесу, представлено у табл. 1.

Суб'єкти, які ведуть свій бізнес у сфері зимового, термального, оздоровчого, сільського й професійного спортивного туризму, сплачують туристичну частку у розмірі 50% від її розміру, встановленого законом.

Декларація туристичної частки, незалежно від наявності протягом звітного періоду чистого доходу від продаж і оренди, подається уповноваженому податковому органу в електронному вигляді. Особливості декларування представлено у табл. 2.

Як бачимо, корпоративні платники декларують туристичну частку щомісячно, інші – щоквартально; кінцевий термін подання декларації й кінцевий термін сплати туристичної частки однакові. Отже, обчислена за звітний період сума туристичної частки перераховується Агентству з просування та розвитку туризму Туреччини не пізніше останнього дня місяця, що настає за періодом декларування.

Таблиця 1

Розмір туристичної частки залежно від виду бізнесу

Вид бізнесу	Розмір туристичної частки, % з	
	1000	10000
	турецьких лір чистого доходу, одержаного від здійснених оподатковуваних операцій	
1. Комбіновані об'єкти ¹ і засоби розміщення ¹	7,5	–
2. Заклади громадського харчування, розважальні заклади, що сертифіковані Міністерством культури і туризму	7,5	–
3. Об'єкти морського туризму ¹ , що сертифіковані Міністерством культури і туризму	7,5	–
4. Транспортні засоби для морського туризму ¹ , що сертифіковані Міністерством культури і туризму	7,5	–
5. Туристичні агентства ²	–	7,5 ³
6. Оператори авіакомпаній ⁴	–	7,5 ⁵
7. Оператори аеропортів і терміналів ⁶ , окрім тих, що перебувають у віданні Головного управління державних аеропортів	2	–

Примітки: 1. Перелік комбінованих об'єктів, засобів розміщення, об'єктів морського туризму та транспортних засобів для морського туризму визначений у параграфах d), e), f), і) ст. 3 Загальної інструкції про декларування туристичної частки (наказ № 1) [17]. 2. Сертифіковані Міністерством культури і туризму. 3. Обчислюється з чистого доходу, одержаного від здійснених оподатковуваних операцій, без урахування індивідуальних продажів авіаквитків. 4. Авіакомпанії (включаючи повітряні кулі та аеротаксі), які здійснюють транспортну діяльність з операційною ліцензією, отриманою від Міністерства транспорту та інфраструктури, Головного управління цивільної авіації. 5. Обчислюється з чистого доходу від комерційних пасажирських перевезень. 6. Організації що відповідають за експлуатацію аеропортів та мають ліцензії Міністерства транспорту та інфраструктури, Головного управління цивільної авіації.

Джерело: узагальнено автором на підставі [15, ст. 6; 17].

Таблиця 2

Декларування та сплата туристичної частки

Платники туристичної частки	Податковий орган, якому подається декларація частки у туризмі	Період декларування (звітний період)	Кінцевий термін подання декларації	Кінцевий термін сплати туристичної частки
Юридичні особи, які є платниками податку на прибуток або корпоративного податку	У податкову інспекцію, де декларується податок на прибуток або корпоративний податок	Місяць	До кінця (до 23 год. 59 хв.) останнього дня місяця, що настає за періодом декларування	
Юридичні особи, які не є платниками податку на прибуток або корпоративного податку	У податкове управління (податкову інспекцію) юридичний центр/місце роботи	Квартал		
Фізичні особи, які не є платниками податку на прибуток або корпоративного податку	У податкове управління (податкову інспекцію) за місцем проживання			

Джерело: узагальнено автором на підставі [17].

Е. Акчаоглу [13, с. 396] визначає туристичну частку як «позабюджетний фонд, створений для сприяння розвитку національного туристичного сектору та фінансування туристичних інвестицій» (переклад авт. – К.Н.). С. Ердоган [20] вважає її зобов'язанням, внесеним для реалізації установчих цілей Агентства з просування та розвитку туризму Туреччини.

З огляду на вищеписані ознаки цього податково-правового поняття, його дефініція може бути такою: *туристична частка – обов'язковий позабюджетний платіж, який з метою фінансування діяльності Агентства з просування та розвитку туризму Туреччини справляється з осіб, які провадять діяльність у сфері прийому, обслуговування та перевезення туристів.*

В Україні [21] й Туреччині [4] для цілей введення статистичного обліку результатів туристичної діяльності всіх подорожуючих поділяють на туристів та одноденних відвідувачів (тур. *günübirlıkçi*). Особа, яка перебуває як мінімум одну ніч у засобі розміщення, є ключовою ознакою у тлумаченні поняття «турист» у досліджуваних країнах. Перелік осіб, які належать до одноденних відвідувачів, у Туреччині є ширшим. Він, окрім круїзних пасажирів, екіпажів транспортних засобів, члени яких є іноземними особами, та транзитних відвідувачів країни, також включає пасажирів, які подорожують групами та залишаються на ніч у поїзді.

Нині в обох країнах справляються обов'язкові платежі, специфічні тільки для суб'єктів, які працюють у туристичній галузі (рис. 1). На відміну від Туреччини, Україна має кодифікований акт, який регулює податкові правовідносини, зокрема, встановлює концептуальні засади оподаткування, порядок адміністрування та процедури справляння усіх наявних у податковій системі податків/зборів, у тому числі й туристичного збору. У Туреччині справляння податку на проживання врегульоване ст. 34 Закону № 6802 [16], а туристичної частки – ст. 5–6 Закону № 7183 [15] та Загальною інструкцією про декларування туристичної частки (наказ № 1) [17], у яких визначено елементи цих обов'язкових платежів. За допомогою контент-аналізу вищезгаданих правових актів встановлено, що, на відміну від Податкового кодексу України [14] та Загальної інструкції про декларування туристичної частки (наказ № 1) [17], Закон № 6802 [16] та Закон № 7183 [15] не містять дефінітивних норм.

Відомо, що зміст норм правових документів, що регулюють порядок справляння податків і зборів, повинен бути зрозумілим не тільки для бухгалтерів, юристів, але і для пересічних громадян, тому доцільним буде правове закріплення визначення понять «засіб розміщення», «послуга з тимчасового розміщення», «тимчасове проживання». З урахуванням чинної нині процедури справляння обов'язкових платежів, специфічних для українських та турецьких платників податків, які ведуть свій бізнес у туристичній сфері, дефініції вищезгаданих понять, актуальні для податкового права обох країн, можуть бути сформульовані таким чином:

засіб розміщення – будь-який об'єкт, в якому виконавець (юридична особа, фізична особа-підприємець, фізична особа) регулярно або час від часу надає споживачеві послугу з тимчасового розміщення;

послуга з тимчасового розміщення – діяльність виконавця (юридичної особи, фізичної особи-підприємця, фізичної особи) з надання у засобі розміщення місця для проживання (ночівлі) та санітарно-технічних зручностей споживачу строком до 30 календарних днів;

тимчасове проживання – проживання у колективному чи індивідуальному засобі розміщення до 30 календарних днів.

В Україні платником туристичного збору є особа, яка одержує послугу тимчасового розміщення (турист). Сума цього збору не включається у собівартість послуги. Частіше туристичний збір сплачується податковому агенту разом з вартістю послуги по єдиному розрахунковому документу. У цьому випадку у рахунок за проживання й розрахунковому документі окремо зазначається вартість послуги, сума туристичного збору і сума податку на додану вартість (якщо суб'єкт господарювання є платником податку на додану вартість).

Як уже вказувалося вище, згідно із законодавством Туреччини, платниками податку на проживання і туристичної частки є особи, які провадять діяльність у туристичній індустрії. Ці обов'язкові платежі включаються у собівартість відповідних послуг, товарів, отже, врешті-решт, також сплачуються туристами. З огляду на те, що правовідносини у сфері справляння податку на проживання та туристичної частки не стосуються безпосередньо туристів, суми цих обов'язкових платежів у виставлених їм рахунках, придбаних ними путівках і т. п. не вказуються.

Е. Акчаоглу [13, с. 401] вважає, що включення у вартість послуги розміщення податку на проживання та туристичної частки не зробить витрати туристів на проживання в Туреччині більшими ніж у конкурентів. Результати інтерв'ювання міжнародних мандрівників, проведені G. Cetin, Z. Alrawadieh, M.Z. Dincer, F.I. Dincer, D. Ioannides [22, с. 1, 11] до введення в податкову систему Туреччини згаданих вище обов'язкових платежів, свідчать про те, що вони готові подорожувати, навіть якщо загальна вартість їхньої відпустки збільшиться на третину, туристи готові платити за комфортне своє перебування. Отже, запровадження в Туреччині податку на проживання та туристичної частки не впливає на кількість іноземних туристів. Проте С. Ердоган [20] зазначає, що нерозумно вимагати від одного й того ж суб'єкта господарювання сплати обох вищезгаданих зобов'язань та пропонує повністю скасувати відстрочений до 2023 р. податок на проживання.

Згідно з п. 268.3 ст. 286 Податкового кодексу України [14], ставки туристичного збору диференційовано залежно від виду туризму та встановлено занадто високі їхні граничні розміри. Спираючись на дослідження розміру туристичного податку, який справляється з однієї особи за одну ночівлю в різних країнах світу, проведені Т.В. Голобородько, У.І. Єршовою [23, с. 452–453], Л.С. Гоктас, С. Полат [10, с. 148], Л. Пол, Т. Грізейн [24, с. 241], Е. Кілічер [11, с. 65] та ін., можна стверджувати, що законодавчо закріплена в Україні гранична ставка туристичного збору для іноземних туристів є найвищою. Аналіз оприлюдненої на офіційному сайті Державної податкової служби України [25] інформації щодо ставок туристичного збору, діючих у межах усіх адміністративно-територіальних одиниць країни у 2022 р., показав, що органи місцевого самоврядування де-факто встановлюють ставки в розмірі від 0,05 до 1,5%, залежно від виду туризму й вартості послуги тимчасового розміщення. Вважаємо, що в Україні доцільно встановити єдину граничну ставку туристичного збору в розмірі не більше 2% від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного податкового року та залишити право органів місцевого самоврядування самостійно встановлювати її розмір залежно від туристичних дестинацій, сезону, вартості послуги тимчасового розміщення; врахувати турецький досвід сприяння розвитку певних галузей туризму (зимового, термального, оздоровчого, сільського

й професійного спортивного) шляхом зменшення вдвічі податкового навантаження платників збору.

У Туреччині, на відміну від України, законодавчо встановлені ставка податку на проживання [16, ст. 34] та розмір туристичної частки [15, ст. 6] не диференціюються залежно від виду туризму (внутрішнього/в'їзного). Е. Кілічер [11, с. 69] вважає, що для успішного впровадження туристичного податку велике значення мають встановлення його ставок залежно від категорії житла або готелю. Він підкреслює, що вони повинні визначатися таким чином, щоб не впливати на рішення туристів, які прибувають у країну, та задовольняти фінансові потреби муніципалітетів. М. Доган [12, с. 277], досліджуючи доцільність введення «tax city» в Туреччині, писав, що одним із важливих питань при цьому є законодавче закріплення списку соціальних верств, що будуть звільнені від сплати цього податку, та рекомендував перелік таких осіб. Л.С. Гоктас, С. Полат [10, с. 155] вважають, що «різні фіксовані суми податку повинні бути визначені відповідно до якості та типу житла, відповідно до структури попиту на місце призначення, розрізняючи високий і низький сезони та надання знижок людям з певними якостями, або додаючи для них звільнення від туристичного збору» (переклад авт. – К.Н.). Їхню думку розділяє Е. Кілічер [11, с. 65], який пропонує для залучення іноземних туристів, у тому числі й з дітьми, для збільшення тривалості їхнього перебування в країні, у разі встановлення ставок туристичного податку враховувати сезон, а також передбачати 50% знижки на податок після визначеного строку перебування, звільнення дітей іноземних туристів певного віку від сплати податку.

Зауважимо, що нині закріпленій у ст. 34 Закону № 6802 [16] перелік послуг, які звільняються від оподаткування податком на проживання, не включає послуги, що надаються командированим особам, котрі мають місце постійного проживання в країні, дітям, особам з інвалідністю, особам, які прибули на лікування.

Встановлений Податковим кодексом України [14] граничний строк для сплати в бюджет податковими агентом суми туристичного збору, одержаної ним від його платників, є економічно необґрунтованим. Фактично податковий агент має право упродовж 50 календарних днів після закінчення звітного кварталу використовувати ці кошти у власних цілях.

Заслуговують на увагу норми турецького законодавства, що встановлюють граничні терміни подання податковому органу декларації та строки сплати податку на проживання та туристичної частки, через те, що вони є меншими, ніж визначені в Україні. Вважаємо їх цілком достатніми для подання будь-якої місячної чи квартальної податкової звітності і перерахування узгодженого податкового зобов'язання. Турецький досвід правового регулювання вищеназваних процедур адміністрування обов'язкових платежів заслуговує на впровадження в Україні.

Згідно з Податковим кодексом України [14, ст. 12], органи місцевого самоврядування самостійно до 25 липня року, що передує новому бюджетному періоду, вирішують питання про встановлення його справляння на певній території та ставки збору в межах їх граничних розмірів; направляють у податкові інспекції, у яких перебувають на обліку платники туристичного збору, в електронному вигляді, за встановленою Кабінетом Міністрів України формою, інформацію про встановлені ставки туристичного збору та копію прийнятого рішення про справляння цього збору (про внесення змін до такого рішення). Така процедура встановлення туристичного збору може зацікавити турецьких законо-

творців. До того ж турецькі вчені Л.С. Гоктас, С. Полат [10, с. 154] рекомендують законодавчо закріпити право кожного муніципалітету в межах своєї автономної структури, шляхом прийняття спільного з акціонерами рішення, визначати ставки туристичного збору, дотримуючись при цьому їх меж, встановлених Міністерством казначейства і фінансів.

Відомо, що, згідно зі ст. 6 Закону № 7183 [15], кошти, одержані від справляння туристичної частки, у повному обсязі використовуються виключно на фінансування діяльності Агентства з просування та розвитку туризму Туреччини. Проте, спираючись на пп. 1 п. 1 ст. 4 вищезгаданого Закону, Е. Акчаоглу [13, с. 396] пропонує частину, а саме 15% цих коштів, залишати органам місцевого самоврядування за місцем ведення бізнесу, з доходів якого справляється туристична частка. Своєю чергою М. Доган [12, с. 277] підкреслює необхідність використання коштів, одержаних від справляння «tax city», для фінансування сталого розвитку дестинацій, а Е. Кілічер [11, с. 68] вважає туристичний податок альтернативним джерелом фінансування для муніципалітетів.

В Україні на законодавчому рівні не закріплено цільове використання коштів, які надходять у бюджет від адміністрування туристичного збору. На цю обставину неодноразово звертали увагу вітчизняні науковці. Проблема цільового використання коштів туристичного збору обговорювалася представниками Державного агентства розвитку туризму України (ДАРТ), Дніпропетровської, Харківської та Запорізької обласних державних адміністрацій, місцевих державних органів влади, об'єднаних територіальних громад, туристичного бізнесу та науковцями на регіональній туристичній конференції, яка відбулася у м. Дніпро 23.11.2021 р.

Насамкінець зауважимо, що в результаті контент-аналізу правових актів Туреччини, що регулюють правовідносини у сфері справляння туристичної частки, було встановлено, що у ст. 5–6 Загальної інструкції про декларування туристичної частки [17] наведено приклади застосування закріплених у них норм. На відміну від Туреччини, в Україні такі приклади у подібних за юридичною силою правових актах, які конкретизують норми права, встановлюють механізм їх реалізації, процедуру застосування, методичку правового регулювання, зазвичай наводяться у додатках, які вважаються їх невід'ємною частиною. При цьому посилення на додаток обов'язково міститься у тексті такого нормативно-правового акта. З одного боку, розміщення прикладів безпосередньо у тексті статті нормативно-правового акта сприяє кращому розумінню її змісту. Проте, з іншого боку, таке смислове навантаження може ускладнювати загальне сприйняття закріплених у правовому акті норм.

Висновки. Контент-аналіз правових актів України і Туреччини, що регулюють правовідносини у сфері оподаткування туристів та суб'єктів, які забезпечують прийом, обслуговування та перевезення туристів, дозволив порівняти чинні процедури справляння наявних обов'язкових платежів, виявити позитивний досвід адміністрування вищеназваних обов'язкових платежів, який може бути врахований під час нормотворчої діяльності.

Законодавчо врегульовані процедури справляння туристичного збору й податку на проживання – не подібні. В Туреччині, крім останнього згаданого податкового платежу, задля фінансування статутної діяльності Агентства з просування та розвитку туризму (TGA), справляється обов'язковий позабюджетний платіж – туристична частка.

Під час встановлення ставок туристичного збору належить керуватися науковими висновками щодо здатності

подорожуючих платити понад вартість фактично одержаних ними послуг; дбати про те, щоб податковий тягар був не надто великий. Потрібен виражений підхід до надання пільг, зокрема звільнення від оподаткування певних категорій фізичних осіб або встановлення для них пільгових ставок.

Задля покращення сприйняття змісту правових норм, які встановлюють процедуру обкладання збором туристів, їх доцільно структурувати за такими елементами, як: платники податку, податкові пільги та порядок їх застосування, об'єкт оподаткування, база оподатку-

вання, ставка (гранична ставка) податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про нараховування і сплату податку.

Перспективи подальших розвідок. Актуальним є питання дослідження закордонного досвіду законодавчого врегулювання порядку сплати подібних туристичному збору податків у разі розміщення мандрівників у житлі, що належить фізичній особі, незареєстрованій як суб'єкт підприємницької діяльності.

Список використаних джерел

1. Проведення дослідження внутрішнього та виїзного туризму українців: звіт компанії «Хьюмен Ресерч». *Державне агентство розвитку туризму*. URL: <https://www.tourism.gov.ua/statistic> (дата звернення: 27.10.2022).
2. Проведення кількісних досліджень в'їзного туризму на пунктах пропуску через державний кордон: звіт компанії «Хьюмен Ресерч». *Державне агентство розвитку туризму*. URL: <https://drive.google.com/file/d/1rltoXVxPX-ZXAUbFh6MX682sYRP48ZQ2/view> (дата звернення: 27.10.2022).
3. Стало відомо, скільки туристів відвідали Україну у 2021 році. *Інформаційне агентство УНІАН*. URL: <https://www.unian.ua/tourism/news/stalo-vidomo-skilki-turistiv-vidvidali-ukrajinu-u-2021-roci-novini-11677678.html> (дата звернення: 27.10.2022).
4. 2020 Yılı Sınır Giriş-Çıkış İstatistikleri: Yıllık Bülteni Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2021. URL: <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-249709/yillik-bultenler.html> (erişim tarihi 12 Ekim 2022).
5. Боксгорн А.В. Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання : дис. ... доктора філософії : 081. Одеський державний університет внутрішніх справ. Одеса, 2021. 237 с.
6. Калінічев А.А. Проблеми законодавчого регулювання справляння туристичного збору (у розрізі новел Податкового кодексу України). *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія «Юридичні науки»*. 2019. Т. 30 (69). № 4. С. 129–134.
7. Пабат О.В. Особливості правового регулювання місцевих податків і зборів. *Право і безпека*. 2020. № 4 (79). С. 44–47.
8. Рижий А.В. Правове регулювання місцевих податків та зборів в умовах децентралізації : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя. Класичний приватний університет. 2021. 227 с.
9. Татаренко О.Ю. Правове регулювання туристичного збору: окремі проблеми. *Науковий вісник Ужгородського національного університету, Серія «Право»*. 2021. Вип. 66. С. 162–167.
10. Goktas L.S., Polat S. Tourist Tax Practices in European Union Member Countries and Its Applicability in Turkey. *Journal of Tourismology*. 2019. Cilt: 5. Sayı: 2. S.145–158.
11. Kiliçer E. Turist Vergisi: Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği Üzerine Bir İnceleme. *Mali çözüm*. 2019. Cilt: 29. Sayı: 151. S. 55–74.
12. Dogan M. Turizm ve şehir vergisi: Kuramsal bir analiz ve Türkiye üzerine öneriler. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*. 2017. Cilt: 28. Sayı: 2. S. 269–280.
13. Akçaoğlu E. Konaklama vergisi hakkında kısa bir değerlendirme. *Hacettepe HFD*. 2020. Cilt: 10. Sayı: 2. S. 388–405.
14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.10.2022).
15. Türkiye turizm tanıtım ve geliştirme ajansı hakkında: Kanun No. 7183. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190715-1.htm> (erişim tarihi 20 Ekim 2022).
16. Gider vergileri: Kanunu No. 6802. URL: <https://gib.gov.tr/gibmevzuat> (erişim tarihi 20 Ekim 2022).
17. Turizm payı beyannamesi genel tebliği (sıra No: 1). URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191102-5.htm> (erişim tarihi 21 Ekim 2022).
18. Недоступ К.К. Туристичний збір: аналіз правового регулювання порядку справляння. *Економічна теорія та право*. 2020. № 1 (40). С. 142–161.
19. Vergi usul kanunu ile bazı kanunlarda deĞişiklik yapılmasına dair Kanun Kabul: Kanun No. 7338. URL: <https://turmobil.org.tr/Mevzuat/PDF/19639> (erişim tarihi 21 Ekim 2022).
20. Erdoğan S. Konaklama vergisi bir yıl ertelendi, turizm payı alınmaya devam ediyor. *Bağımsız İnternet Gazetesi T 24*. 2021. 21 Ekim. URL: <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/konaklama-vergisi-bir-yil-ertelendi-turizm-payi-alinmaya-devam-ediyor> (erişim tarihi 12 Ekim 2022).
21. Методика розрахунку обсягів туристичної діяльності : наказ Державної туристичної адміністрації України, Державного комітету статистики України від 12.11.2003 р. № 142/394. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1128-03#Text> (дата звернення: 25.10.2022).
22. Cetin G., Alrawadieh Z., Dincer M.Z., Istanbul Dincer F., Ioannides D. Willingness to Pay for Tourist Tax in Destinations: Empirical Evidence from Istanbul. *Economies, MDPI*. 2017. Vol. 5(21). P. 1–15.
23. Голобородько Т.В., Єршова У.І. Туристичний податок: особливості справляння в Україні та в європейських країнах (на прикладі Франції). *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 19. С. 449–456.
24. Pole L., Grizane T. Tourism Tax Model for Development of Regions. *Research for Rural Development*. 2021. Vol. 36. P. 239–246.
25. Ставки місцевих податків та зборів. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkiv-ta-zboriv/> (дата звернення: 27.10.2022).

References

1. Provedennia doslidzhennia vnutrishnoho ta vyiznoho turyzmu ukrainsiv: zvit kompanii «Khiumen Reserch» [Conducting the survey of domestic and outbound tourism of Ukrainians.] (2021). Derzhavne ahentstvo rozvytku turyzmu. Retrieved from: <https://www.tourism.gov.ua/statistic> (Last accessed: 27.10.2022) [in Ukrainian].
2. Provedennia kilkisnykh doslidzhen viznoho turyzmu na punktakh propusku cherez derzhavnyi kordon [Conducting the quantitative surveys of inbound tourism at checkpoints across the state border] (2021): zvit kompanii «Khiumen Reserch». Derzhavne ahentstvo rozvytku turyzmu. Retrieved from: <https://drive.google.com/file/d/1rltoXVxPX-ZXAUBFh6MX682sYRP48ZQ2/view> (Last accessed: 27.10.2022) [in Ukrainian].
3. Stalo vidomo, skilky turystiv vidvidaly Ukrainu u 2021 rotsi [It became known how many tourists visited Ukraine in 2021] (2022). Informatsiine ahentstvo UNIAN. Retrieved from: <https://www.unian.ua/tourism/news/stalo-vidomo-skilki-turystiv-vidvidali-ukrajinu-u-2021-roci-novini-11677678.html> (Last accessed: 27.10.2022) [in Ukrainian].
4. 2020 Yılı Sınır Giriş-Çıkış İstatistikleri [Border Entry-Exit Statistics for 2020] (2021). Yıllık Bülteni Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı. Retrieved from: <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-249709/yillik-bultenler.html> (erişim tarihi 12 Ekim 2022) [in Turkish].
5. Bokshorn, A.V. (2021). Administruvannia mistsevykh podatkov i zboriv yak ob'ekt pravovoho rehulivannia [Administration of local taxes and fees as an object of legal regulation]: dys. ... doktora filosofii: 081. Odeskyi derzhavnyi universytet vnutrishnikh sprav. Odesa. 237 s. [in Ukrainian].
6. Kalinichev, A.A. (2019). Problemy zakonodavchoho rehulivannia spravliannia turystychnoho zboru (u rozrizi novel Podatkovoho kodeksu Ukrainy) [Problems of legislative regulation of the collection of a tourist fee (in the context of the changes to the Tax Code of Ukraine)]. Scientific notes of V.I. Vernadsky Taurida National University. Series: Legal Sciences, 30(69), (4), 129–134 [in Ukrainian].
7. Pabat, O.V. (2020). Osoblyvosti pravovoho rehulivannia mistsevykh podatkov i zboriv [Specific features of legal regulation of local taxes and fees]. Law and Safety, 4 (79), 44–47 [in Ukrainian].
8. Ryzhiy, A.V. (2021). Pravove rehulivannia mistsevykh podatkov ta zboriv v umovakh detsentralizatsii [Legal regulation of local taxes and fees in terms of decentralization]: dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07. Zaporizhzhia. Klasychnyi pryvatnyi universytet. 227 s. [in Ukrainian].
9. Tatarenko, O.Yu. (2021). Pravove rehulivannia turystychnoho zboru: okremi problemy [Legal regulation of tourist tax: some problems]. Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: Law, 66, 162–167 [in Ukrainian].
10. Goktas, L.S. & Polat, S. (2019). Tourist tax practices in European Union member countries and its applicability in Turkey. Journal of Tourismology, 5 (2), 145–158.
11. Kilicher, E. (2019). Turist vergisi: yabancı ülke uygulamaları ve Türkiye'de uygulanabilirliği üzerine bir inceleme [Tourist tax: a study on application of foreign countries and applicability in Turkey]. Mali Çözüm, 29, 55–74 [in Turkish].
12. Dogan, M. (2017). Turizm ve şehir vergisi: kuramsal bir analiz ve Türkiye üzerine öneriler [Tourism and city tax: a conceptual analysis and proposals on Turkey]. Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, 28(2), 269–280 [in Turkish].
13. Akchaohlu, E. (2020). Konaklama vergisi hakkında kısa bir değerlendirme [A brief review of the overnight accommodation tax]. Hacettepe HFD, 10(2), 388–405 [in Turkish].
14. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Last accessed: 25.10.2022) [in Ukrainian].
15. Türkiye turizm tanıtım ve geliştirme ajansı hakkında: Kanun No. 7183 [Law of Turkish Tourism Promotion and Development Agency No. 7183]. Retrieved from: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190715-1.htm> (erişim tarihi 20 Ekim 2022) [in Turkish].
16. Gider vergileri: Kanunu No. 6802 [Expense Tax. Law No. 6802]. Retrieved from: <https://gib.gov.tr/gibmevzuat> (erişim tarihi 20 Ekim 2022) [in Turkish].
17. Turizm payı beyannamesi genel tebliği (sıra No: 1) [The General Communiqué on the Tourism Share Declaration (the Order No. 1)]. Retrieved from: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191102-5.htm> (erişim tarihi 21 Ekim 2022) [in Turkish].
18. Nedostup, K.K. (2020). Turystychnyi zbir: analiz pravovoho rehulivannia poriadku spravliannia [Tourist tax: analysis of legal regulation of payment procedure]. Economic theory and law, 1(40), 142–161 [in Ukrainian].
19. Vergi usul kanunu ile bazı kanunlarda deĞişiklik yapılmasına dair Kanun Kabul: Kanun No. 7338 [Regarding amendments to the law on tax procedures and some other laws. Law No. 7338]. Retrieved from: <https://turmob.org.tr/Mevzuat/PDF/19639> (erişim tarihi 21 Ekim 2022) [in Turkish].
20. Erdohan, S. (2021, October 21). Konaklama vergisi bir yıl ertelendi, turizm payı alınmaya devam ediyor [Accommodation tax deferred for one year, tourist share continues to be charged]. Bağımsız İnternet Gazetesi T 24. Retrieved from: <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/konaklama-vergisi-bir-yil-ertelendi-turizm-payi-alinmaya-devam-ediyor> (erişim tarihi 12 Ekim 2022) [in Turkish].
21. Metodyka rozrakhunku obsiahiv turystychnoi diialnosti [The Methodology of calculation of volumes of tourist activity]: nakaz Derzhavnoi turystychnoi administratsii Ukrainy, Derzhavnoho komitetu statystyky Ukrainy vid 12.11.2003 r. № 142/394. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1128-03#Text> (Last accessed: 25.10.2022) [in Ukrainian].
22. Cetin, G., Alrawadieh, Z., Dincer, M.Z., Dincer, F.I. & Ioannides, D. (2017). Willingness to pay for tourist tax in destinations: empirical evidence from Istanbul. Economics, 5, 21, 1–15.
23. Gholoborodjko, T.V., Jershova, U.I. (2018). Turystychnyj podatok: osoblyvosti spravljannja v Ukrajinu ta v jevropejskykh krajinakh (na prykladi Franciji) [Tourist tax: special features in Ukraine and European countries (the case of France)]. Market infrastructure, 19, 449–456 [in Ukrainian].
24. Pole, L. & Grizane, T. (2021). Tourism tax model for development of regions. Research for Rural Development, 36, 239–246.
25. Stavky mistsevykh podatkov ta zboriv [The rates of local taxes and fees]. Derzhavna podatkovna sluzhba Ukrainy. Retrieved from: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zboriv/stavki-mistsevih-podatkov-ta-zboriv/> (Last accessed: 27.10.2022) [in Ukrainian].

Nedostup Kateryna,

PhD Student

(National Technical University Dnipro Polytechnic, Dnipro)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0122-7007>

MANDATORY PAYMENTS SPECIFIC TO TOURISM INDUSTRY: LEGAL REGULATION OF PROCEDURES FOR COLLECTION IN UKRAINE AND TURKEY

The article highlights the procedure for collection of tourist tax in Ukraine, accommodation tax and tourist share in Turkey and outlines the legal acts that govern it. The main legally significant features that reveal the tax and legal nature of these mandatory payments were clarified and the concise logical definition of the tax and legal terms such as “tourist tax”, “accommodation tax”, “tourist share” were formulated with the help of content analysis of Article 268 of the Tax Code of Ukraine, Article 34 of the Expense Tax Law No. 6802, articles 5–6 of the Law of Turkish Tourism Promotion and Development Agency No. 7183 and The General Communique on the Tourism Share Declaration (the Order No. 1). It was proposed to complete the definitive norms of tax legislation with the definition of “accommodation facility”, “temporary accommodation service”, “temporary residence” and their content was formulated.

It was noted that at introduction of the tax, the content of the legal norms that establish the order of its collection, should be structured according to the following elements: the taxpayers, the tax benefits and the procedure for their application, the object of taxation, the tax base, the tax rate (limited rate), the procedure for tax calculations, the tax period, the term and the order of tax payment, the term and the order of submission of reports on the calculation and payment of tax.

The special attention was paid to the matter that unlike Ukraine where the payers of the tourist tax are travellers, in Turkey the legal relations in the field of accommodation tax and tourist share are not directly related to tourists. It was emphasized that the legally regulated deadlines for submission of declaration to the tax authority and the terms of payment of accommodation tax and tourist share are sufficient and more appropriate than those that are set for the declaration and payment of tourist tax. The existing problem of legislative regulation of the collection of tourist tax in the case of accommodation of travellers in housing owned by a natural person who is not an entrepreneur:

Key words: *elements of the tax, local tax, accommodation tax, tax system, legal regulation, tourist share, tourist tax.*

Надіслано до редколегії 05.11.2022