

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2024. № 11.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.11.63>

УДК 657

А. Ф. Тупчий,

к. пед. н., доцент кафедри готельно-ресторанної справи,

Київський університет туризму, економіки і права,

викладач-методист облікових дисциплін,

Київський фаховий коледж туризму та готельного господарства

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5084-092X>

ТУРИСТИЧНИЙ ЗБІР: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ЙОГО ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ У ПОДАТКОВОГО АГЕНТА

A. Tupchiy,

PhD in Pedagogical Sciences, Associate Professor of the Department of Hotel and

Restaurant Business, Kyiv University of Tourism, Economics and Law,

Teacher-Methodologist of Accounting Disciplines,

Kyiv Applied College of Tourism and Hospitality

TOURIST TAX: FEATURES OF ACCOUNTING AND ITS LEGAL REGULATION AT THE TAX AGENT

У статті досліджено сутність категорії. Туристична діяльність в Україні — один із значних сегментів бізнесу на національному ринку. Її важко порівняти з іншими галузями діяльності народного господарства, тому і оподаткування має ряд стратегічних важелів. Процеси формування та реалізації туристичних послуг впливають на низку вимог податкового

законодавства. А отже і податки складають значний внесок бюджетної системи. Крім основних податків туристичні суб'єкти підприємницької діяльності сплачують туристичний збір. Завдяки такому платежу місцеві бюджети повинні проявляти ініціативу і вибудовувати ефективну взаємодію з представниками бізнесу. Це дасть змогу покращити гостинність місцевих громад та збільшити кількість відвідувачів, що позитивно вплине на сферу послуг і забезпечить приріст надходжень.

Крім того, у статті досліджено окремі аспекти бухгалтерського обліку туристичної діяльності, що здійснюється підприємствами на території України, представлено основну кореспонденцію рахунків основних операцій відповідно туристичного збору. Адже облік діяльності підприємств сфери туризму має ряд особливостей, пов'язаних із методикою формування та надання туристичних послуг, структурою туристичного продукту, вимогами законодавства щодо організації та оподаткування.

Водночас розкриваються важливі умови визначення зобов'язань по сплаті туристичного збору, а також зазначається необхідність визначення низки понятійного апарату, таких як «доба», «розрахункова година» тощо.

На основі проведеного контекст-аналізу щодо норм Податкового кодексу України, висвітлено деякі зміни механізму оподаткування збором та проблеми правового забезпечення його адміністрування відповідно до Закону України від 18.06.2024 р. № 3813-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства».

Висновки дослідження підкреслюють важливість правового та облікового підходу до визначення деяких понять та справляння туристичного збору, а саме «доба», «розрахункової години», проведенню змін нормативної бази.

The article examines the essence of the category. Tourism activity in Ukraine is one of the most significant business segments in the national market. It is difficult to compare it with other sectors of the national economy, and therefore taxation has a number of strategic levers. The processes of forming and selling travel services are subject to a number of tax law requirements. Therefore, taxes make a significant contribution to the budget system. In addition to the main taxes, tourism businesses pay a tourist tax, which requires local budgets to be proactive and build effective cooperation with business representatives. This will help improve the hospitality of local communities and increase the number of visitors, which will have a positive impact on the service sector and ensure an increase in revenues.

In addition, the article examines certain aspects of accounting for tourism activities carried out by enterprises in Ukraine, and presents the main correspondence of the accounts of the main transactions in accordance with the tourist tax. Accounting for tourism enterprises has a number of peculiarities related to the methodology of formation and provision of tourism services, the structure of the tourism product, and the requirements of the legislation on organization and taxation.

At the same time, the author reveals important conditions for determining the obligations to pay the tourist tax, and also notes the need to define a number of concepts, such as “day”, “billing hour”, etc.

Based on the contextual analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine, the author highlights some changes in the mechanism of taxation by the tourist tax and the problems of legal support for its administration in accordance with the Law of Ukraine dated 18.06.2024 No. 3813-IX “On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Peculiarities of Tax Administration during Martial Law for Taxpayers with a High Level of Voluntary Compliance with Tax Legislation”.

The study's findings emphasize the importance of a legal and accounting approach to defining certain concepts and collecting the tourist tax, namely “day” and “billing hour,” and of making changes to the regulatory framework.

Ключові слова: туризм, туристичний збір, податкові агенти, місцевий бюджет, бухгалтерський облік, база справляння, об'єкт оподаткування, ставка збору.

Keywords: tourism, tourist tax, tax agents, local budget, accounting, reference base, object of taxation, tax rate.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Вагомість туризму в сучасних умовах України визначається тим, що туризм – це динамічно прогресуюча галузь, яка має вплив на економічний та соціальний розвиток життя країни. Вона є джерелом валютних надходжень та засобом забезпечення позитивного сальдо платіжного балансу країни.

Апелюючи до тенденцій розвитку світового ринку, можна відмітити, що туризм є один із важливих високоприбуткових секторів економіки, що здатен з динамічною швидкістю розвиватися у світовому господарстві.

Війна, що триває в Україні, призвела до зменшення кількості туристів, які відвідують Україну, та значне зменшення доходів до державного бюджету від туристичної діяльності особливо в постраждалих регіонах, через проблеми безпеки та загальне негативне сприйняття країни як туристичної. Український уряд працює над розвитком туризму в інших регіонах країни, які не постраждали від конфлікту. Тому тема розвитку туристичної діяльності в Україні залишається актуальною та важливою дискусійною сферою, особливо з питань оподаткування.

Туристична індустрія має свої особливості щодо впливу на економіку не тільки держави в цілому, а і на певні регіони, що дає можливість збільшення надходжень у місцеві бюджети.

Разом з тим, аналізуючи туристичний сегмент економіки, ця сфера бізнесу недостатньо вивчена та досліджена в частині потенціалу місцевих податків та зборів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В наукових працях як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців з досліджуваної проблеми розкриті питання щодо особливості обліку в туризмі, серед них – В. Бабич, З. Балченко, Ф. Бутинець, С. Голов, М. Дем'яненко, В. Жук, С. Король, Г. Кірейцев, О. Малишкін, Н. Ткаченко, В. Швець. Правовий аналіз системи місцевих податків і зборів проводили І. Козинець, М. Ославський, зміни у системі місцевого оподаткування в контексті проведення податкових реформ в Україні досліджували Н. Атаманчук, Д. Процюк та ін.

Тільки окремі науковці в опублікованих працях аналізують механізм вдосконалення системи оподаткування місцевих податків і зборів. Аналіз баз оподаткування для обчислення місцевих податків і зборів висвітлено в роботах Б. Занька, окремі правові аспекти оподаткування туристичним збором висвітлені в наукових статтях А. Калінічева, Л. Товкун.

Нагальність детального вивчення окресленого питання підтверджується й тим, що останнім часом до чинного законодавства було внесено зміни.

Формулювання цілей статті (постановка завдання) полягає у проведеному дослідженні нововведень до законодавчої бази України щодо туристичного збору, а також аналізу наукових публікацій, податкового законодавства та можливості відображення цієї інформації у системі бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковим кодексом України передбачено, що туристичний збір є складовою податкової системи, а отже, це податок, який громадяни сплачують при заселенні до готелів чи інших місць тимчасового розміщення. Кошти від його справляння поступають до місцевих бюджетів.

Як правило, система податків має у своїй структурі підсистему місцевих податків і зборів, зокрема туристичного, а в рамках політики децентралізації ефективність функціонування такого напрямку набуває особливої актуальності.

Відповідно до Податкового кодексу України, ст. 268, туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Місцеві ради самостійно приймають рішення про необхідність справляння даного збору [1].

Базою справляння туристичного збору є загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), сюди відносять (пп. 268.5.1 ПК): 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; житлові будинки, прибудови до житлового будинку, квартири, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

Туристичний збір розраховується шляхом перемноження трьох показників (пп. 268.4.1 ПК):

- кількість днів проживання. Доба – це проміжок часу між двома послідовними розрахунковими годинами, який дорівнює 24 год. Розрахункова година – це час звільнення номеру (місця), як правило, це 12:00. В новій редакції Закону України № 3813-IX визначено, що доба – це період між двома послідовними розрахунковими годинами, що дорівнює 24 годинам [1];

- мінімальна заробітна плата на 1 січня поточного року (на 1 січня 2024 року мінімальна заробітна плата – 7100 грн.);

- ставка туристичного збору (відсоток, що встановлюють органи місцевого самоврядування).

Ставки туристичного збору розподіляються для внутрішнього і в'їзного туризму. Так на 2024 рік, для внутрішнього туризму – до 0,5% мінімальної заробітної плати, тобто максимум становить 35,50 грн./добу. Для в'їзного туризму відповідно – до 5%, максимум – 355,00 грн./добу.

Відповідно до прийнятого Закону України від 18 червня 2024 року № 3813-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо

особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» місцеві ради приймають рішення про всі місцеві податки та збори, а також встановлення податкових пільг за ними до 15 липня року, який передує бюджетному періоду [1]. Так, на 2025 рік мають бути затверджені до 15 липня 2024 року. Після затвердження місцевих податків і зборів рада має надіслати своє рішення не пізніше 25 липня до Державної податкової служби, в органах якої перебуває на обліку платник таких податків.

Туристичний збір сплачується посередниками – податковими агентами, що подає податкову декларацію з туристичного збору, форму якої Мінфін України змінив з 01.04.2024 Наказом № 506 від 20.09.2023 «Про внесення змін до форми Податкової декларації з туристичного збору». Базовим звітним періодом для турзбору є календарний квартал. Тому форму декларації з урахуванням змін, внесених, застосовують з 01.01.2024 та вперше подають за звітний період – I квартал 2024 року.

Також з'явилося нововведення щодо туристичного реєстру. У 2024 році Кабінет міністрів схвалив ініційовану Міністерством розвитку громад, територій та інфраструктури постанову про порядок ведення Єдиного туристичного реєстру (ЄТР). Ця постанова дозволить визначити процедуру ведення ЄТР його структуру, функціонування, адміністрування, процедуру формування і внесення інформації про готелі та туристичних операторів. Ключова мета функціонування Єдиного туристичного реєстру – забезпечення прозорості та рівних можливостей на ринку туристичних послуг. Офіційно почати свою роботу ЄТР має з 1 січня 2025 року, а це в свою чергу сприятиме детінізації сфери туризму, так як сьогодні цей облік є добровільним.

На наш погляд, цей документ буде мати на меті створити правове підґрунтя для сталого розвитку туризму, сформувати дієву систему взаємодії всіх учасників туристичної діяльності шляхом запровадження державної

електронної інформаційної системи, яка міститиме відомості про всіх суб'єктів туристичної діяльності та інші відомості щодо організації туристичної діяльності. На думку посадовців, Законопроект передбачає створення місцевих фондів розвитку туризму і, що важливо, туристичний збір, який кожен турист сплачує при ночівлі в готелі чи хостелі, буде спрямовуватись в окремий фонд та використовуватися лише на потреби туризму.

Під час нарахування та сплати туристичного збору важливу увагу необхідно приділяти обліковій роботі. Бухгалтерський облік туристичної діяльності через особливості законодавчого регулювання має свої тонкощі і потребує дієвого підходу.

Так як туристичний збір спочатку зараховується на рахунок податкового агента, то у «єдинників» III групи виникає проблема – у дохід, з якого сплачується єдиний податок, зараховуються будь-які грошові надходження. Однак податківці звільняють «єдинників» від сплати єдиного податку з надходжень від туристичного збору. Таке роз'яснення подає державна податкова служба від 24.10.2019 № 993/6/99-00-04-07-03-15/ІПК. Згідно з пп. 268.6.1 ПКУ платники туристичного збору сплачують його авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють збір за ставками та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної ради [1]. Завдяки цьому розрахунки з платниками туристичного збору та зі споживачами готельних послуг мають різний економічний зміст і алгоритм обліку.

Як правило, туристичний збір сплачується одночасно з вартістю послуг з проживання, але навіть якщо оплата здійснюється однією сумою, обліковувати слід окремо аванс за послуги і аванс зі збору. Відповідно до п. 10 П(С)БО 15 «Дохід», виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї

операції, можна визначати суму доходом [5]. А достовірно результат може бути оцінено за наявності таких умов:

- можливість достовірної оцінки доходу;
- можливість надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

В обліку туристичної організації одержаний дохід доречно відображати на кредиті субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з дебетом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними». При отриманні попередньої оплати за послуги дохід не визнається, тому послугу відображають проведенням Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті» чи 301 «Готівка в національній валюті» і К-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і лише після надання такої послуги (виселення клієнта) ця передплата стає доходом. При цьому роблять проведення Д-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними» К-т 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» (визнання доходу) і Д-т 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» К-т 23 «Виробництво» (списання собівартості послуг).

Якщо звернути увагу на облік у податкового агента, то зважаючи на базу оподаткування туристичним збором, особливості його справляння та сплати, призначення й порядок ведення бухгалтерських рахунків, пропонується податковим агентам для ведення обліку розрахунків із його платниками використовувати субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», а для розрахунків із бюджетом – субрахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Така особа має показати суму туристичного збору, отриману від клієнта, як одночасне нарахування збору та зобов'язання фізособи зі сплати його, а саме: Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і К-т 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами/турзбір», Д-т 311 «Поточні

рахунки в національній валюті» чи 301 «Готівка в національній валюті» і К-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» застосовують в аналітиці для того, щоб зрозуміти, хто саме сплатив збір аби повернути його, чи якщо за фізичну особу оплату проводила юридична.

Сплату самого туристичного збору до бюджету відображаємо так: Д-т 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами/турзбір» і К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Вказана кореспонденція рахунків з обліку туристичного збору наведена в табл. 1.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків по нарахуванню та сплати туристичного збору

№ пп	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержано передоплату за послугу по розміщенню	311, 301	681
2	Після виселення клієнта (одержано дохід)	681	703
3	Списання собівартості послуг	903	23
4	Нараховано туристичний збір	703	641
5	Проведено оплату туристичного збору	641	311
	Облік у податкового агента		
1	Відображення суми турзбору, отриманого від особи, як одночасне його нарахування та зобов'язання фізособи зі сплати такого збору	377 301,311	642 377
2	Нараховано туристичний збір	703	642
2	Перераховано (сплачено) туристичний збір (при наявності податкової декларації)	642	311
3	Якщо податковому агенту необхідно повернути суму надміру сплаченого туристичного збору	642 377 або	377 301,311 або
	Операція «сторно»	377	642

Підводячи підсумок щодо правового регулювання та обліку туристичного збору, необхідно відмітити, що суб'єкт підприємницької діяльності як податковий агент при нарахуванні зобов'язання по вказаному платежу повинен мати підтверджений первинний документ про сплату певної суми коштів (чек РРО тощо).

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Проведене дослідження дало змогу дійти таких висновків:

1) при застосуванні РРО сплату збору до бюджету можна розглядати як розрахункову операцію, наразі оплату за проживання разом із туристичним збором в чеку слід показувати окремим рядком. Крім того, через РРО належить відмітити і окрему суму сплати збору (будь-якою формою оплати);

2) органи місцевого самоврядування повинні диференційовано підходити до встановлення ставок туристичного збору, самостійно призначати їх в діапазоні від «0» до максимально встановлених розмірів;

3) скасування щомісячної сплати туристичного збору авансовими внесками спростить процедуру адміністрування (справляння) цього збору. Це сприятиме поверненню прозорого механізму сплати туристичного збору, що був чинним до 01.01.2019, усуненню зайвих транзакцій (повернення суми збору у випадку дострокового від'їзду) та зменшенню корупційних ризиків;

4) необхідно ретельно на законодавчому рівні підійти до визначення одного із обов'язкових елементів податків та платежів, а саме – об'єкта оподаткування туристичного збору, так як Податковий кодекс України регламентує, що об'єктом справляння збору є місця проживання (ночівлі). А це в свою чергу створює певні ускладнення при розрахунку туристичного збору.

На наш погляд зазначені зміни матимуть позитивний вплив на розвиток туристичної сфери України, особливо під час відновлення її роботи після закінчення війни. При цьому слід враховувати детальний підхід до розгляду актуального питання щодо туристичного збору, так як його справляння може приносити втрати місцевим бюджетам, що в свою чергу стає негативним важелем на суміжні податки – ПДВ, ПДФО, акцизи тощо.

Таким чином, питання правового регулювання туристичного збору та його справляння є актуальним і до кінця не вирішеним, а тому потребує подальшої наукової доробки.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.09.2024).

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства : Закон України від 18.06.2024 р. № 3813-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20> (дата звернення: 11.09.2024).

3. Про туризм : Закон України від 15.09.1995 № 324/95-ВР (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95> (дата звернення: 11.09.2024).

4. Положення про туристичний збір в м. Києві : затверджено Рішенням Київської міської ради від 23 черв. 2011 р. № 242/5629 (із змінами). URL: <https://docs.google.com/viewer?embedded=true&url=https://kyivcity.gov.ua/img/item/general/3823.docx> (дата звернення: 11.09.2024).

5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.

6. Занько Б.М., Облікові та податкові аспекти справляння туристичного збору. *Приазовський економічний вісник*. 2020. № 2(19). С. 255-259. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-43> (дата звернення: 11.09.2024).

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 11.09.2024).

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2024), The Law of Ukraine “On making changes to the Tax Code of Ukraine regarding the peculiarities of tax administration during martial law for taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20> (Accessed 11.09.2024).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine “About tourism”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95> (Accessed 11.09.2024).

4. Kyiv City Council (2011), “Regulations on the tourist tax in Kyiv”, available at: <https://docs.google.com/viewer?embedded=true&url=https://kyivcity.gov.ua/img/item/general/3823.docx> (Accessed 11.09.2024).

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order “On the approval of Accounting Regulation (standard) 15 "Income"”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (Accessed 11.09.2024).

6. Zanko, B.M. (2020), “Accounting and tax aspects of collection of the tourist fee”, *Pryazovskyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 2 (19), pp. 255-259. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-43>.

Стаття надійшла до редакції 14.11.2024 р.