



УДК 658.3

## ТУРИСТИЧНИЙ ЗБІР: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Ольга Федорченко; Давид Гновенко

*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,  
Київ, Україна*

**Резюме.** Публікація висвітлює основні перспективи розвитку та вдосконалення процесу справляння туристичного збору з точки зору передового міжнародного досвіду та практики оподаткування. Враховано особливості впливу на туристичну галузь процесів глобалізації, децентралізації влади та цифровізації процесу обліку. Визначено функціональну залежність між внутрішніми та зовнішніми чинниками впливу на динаміку сукупного доходу від туристичного збору, а також можливі позитивні наслідки для розвитку туристичного сектора України за умови коригування податкового законодавства. В результаті проведеного дослідження сформовано цілісне уявлення про туристичний сектор держави як системи, що складається з туристичної інфраструктури, законодавчої регуляції та туристичного іміджу, а також проаналізовано вплив зміни законодавчої регуляції на цю систему за інших рівних умов. Для спрощення процесу аналізу сукупний дохід від справляння туристичного збору подано у вигляді цільової функції, аргументами якої є кількість туристів, загальна кількість днів їхнього проживання в місцях, визначених Податковим кодексом України, а також ставка туристичного збору. В умовах децентралізації та глобалізації основними заходами, що покликані максимізувати цільову функцію, з боку об'єднаних територіальних громад є підняття привабливості місцевих туристичних локацій, а з боку держави – оптимізація податкового законодавства з метою усунення блокаторів стимулів для розвитку туристичної галузі. Оскільки в першому випадку максимізація досягається за рахунок дії законів ринку (коли зростаючий попит врівноважується за рахунок зростання пропозиції без прямого втручання держави), ми вирішили зосередитися на дослідженні саме законодавчого фактору впливу, однак не ігноруючи при цьому і зв'язок між оптимізацією податкового законодавства та його наслідками для функціонування туристичного сектора. Запропонована система коригуючих заходів повинна повністю нівелювати відставання українського туристичного сектора від європейського на законодавчому та стратегічному рівнях.

**Ключові слова:** туристичний збір, податкове законодавство України, міжнародний досвід, оптимізація податків, глобалізація.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2022.04.070](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.04.070)

Отримано 22.09.2022

UDC 658.3

## TOURIST TAX: INTERNATIONAL EXPERIENCE AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF GLOBALIZATION

Olha Fedorchenko; David Gnovenko

*Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine*

**Summary.** The publication highlights the main prospects for the development and improvement of the tourist tax levying process from the point of view of best international experience and taxation practice. The peculiarities of the impact on the tourism industry of the processes of globalization, decentralization of power and digitization of the accounting process are taken into account. The functional dependence between internal and external factors of influence on the dynamics of aggregate income from the tourist tax is determined. As a result of the research, a holistic view of the state's tourism sector as a system consisting of tourism infrastructure,

*legislative regulation and the state's tourist reputation was formed, as well as the impact of changes in legislative regulation on this system was analyzed. To simplify the analysis process, the total income from the levying of the tourist tax was presented in the form of a target function, the variables of which are the number of tourists, the total number of days of their stay in the places specified by the Tax Code of Ukraine, as well as the rate of the tourist tax. In the conditions of decentralization and globalization, the main measures designed to maximize the target function on the part of the united territorial communities are raising the attractiveness of local tourist locations, and on the part of the state – optimizing the tax legislation in order to eliminate the blockers of incentives for the development of the tourism industry. Since in the first case, maximization is achieved due to the action of market laws (when growing demand is balanced by increasing supply without direct state intervention), we decided to focus on the study of the legislative influence factor, without ignoring the connection between the optimization of tax legislation and its consequences for the functioning of the tourism sector. Based on the best international experience in the field of regulation of the tourism sector, we identified the main ways to improve the tax legislation of Ukraine. The system of corrective measures proposed by us should completely eliminate the lag behind the Ukrainian tourism sector from the European one at the legislative and strategic levels.*

**Key words:** *tourist tax, tax legislation of Ukraine, international experience, optimization of taxes, globalization.*

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2022.04.070](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.04.070)

Received 22.09.2022

**Постановка проблеми.** Туристичний сектор будь-якої країни може бути представлений у вигляді певної системи. Її складовими виступають такі елементи: туристична інфраструктура (рекреаційні, розважальні, лікувально-оздоровчі, культурні, гастрономічні, спортивні об'єкти, об'єкти розміщення тощо), законодавча регуляція діяльності туристичної інфраструктури та туристичний імідж держави. В умовах сучасності зовнішнім чинником впливу на цю систему виступає глобалізація, а внутрішнім – процес децентралізації влади. Наразі туристичний збір є однією зі статей поповнення бюджетів об'єднаних територіальних громад, а, отже, з точки зору економічної вигоди важливо, щоб туристична система працювала злагоджено, а її елементи не перебували у функціональному протиріччі одне з одним. Однак, якщо провести детальний аналіз елементів системи, можна виявити певний перелік питань в адмініструванні туристичного збору, який потребуватиме удосконалення та уточнення. Світові глобалізаційні процеси уможливають реалізацію найперспективніших, з точки зору економічної вигоди, та зміцнення туристичного іміджу держави проєктів. Однак недоліки податкового законодавства й пов'язані з ними ризики нівелюють найактивніші спроби завоювати частку європейського туристичного ринку. Подібна ситуація є тією проблемою, вирішення якої запропоновано в цьому дослідженні: як саме з допомогою уточнення положень податкового законодавства зробити можливою реалізацію Україною свого туристичного потенціалу в умовах глобалізаційної економіки й тенденцій децентралізації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Частка надходжень від туристичного збору до ВВП певної країни залежить, по-перше, від репутації цієї країни в сфері надання туристичних послуг, по-друге, від особливостей податкового законодавства. З часом туристична галузь перетворилася на потужну систему генерації доходів наразі існують держави, в яких частка туристичних доходів перевищує 10% (наприклад, Іспанія). Хоча в структурі ВВП України частка надходжень від туристичного збору не перевищує відсотка [1], однак, беручи до уваги курс на децентралізацію [2], навіть такий обсяг сприятиме розширенню фінансових можливостей об'єднаних територіальних громад. А тому обрана тема є доволі актуальною. В сфері досліджень особливостей функціонування туристичної сфери працювали такі науковці, як І. Криховський, А. Кузишин, В. Кифяк, І. Січка, Н. Луцька, І. Гордієнко, О. Лозова, Н. Балах, Л. Агафонова, І. Волошин, О. Бейдик, В. Данильчук, Л. Забуранна, Т. Ткаченко тощо, а в сфері дослідження проблематики оподаткування туристичного сектору – Ф. Крисоватий, О. Розметова, П. Мельник,

Т. Чижова, С. Мельниченко, А. Калінічев тощо. Слід також зауважити, що всі наукові праці в обраній сфері дослідження висвітлюють або лише методи удосконалення податкового законодавства (а саме того його аспекту, який пов'язаний з регуляцією діяльності в туристичній сфері), або ж методи удосконалення підходу до організації туристичного процесу з точки зору чистої економічної теорії. Нашою ж метою є узагальнення підходів удосконалення законодавчої бази з можливими їх наслідками для туристичної сфери України з точки зору процесів глобалізації, децентралізації та аналізу передового міжнародного досвіду.

**Метою дослідження** є визначення шляхів оптимізації процесу справляння туристичного збору з точки зору податкового законодавства, глобалізації та децентралізації влади у світлі позитивного міжнародного досвіду.

**Постановка завдання.** Головним завданням дослідження є аналіз особливостей туристичного збору як основного увиразнювача законодавчого регулювання туристичного сектора, дослідження міжнародного досвіду справляння туристичного збору та перспектив його впровадження в Україні, а також оцінювання впливу явищ глобалізації та децентралізації влади на розвиток туристичного сектора України. Також важливим завданням є з'ясування особливостей фактора можливого емерджентного прирощення сукупного доходу від справляння туристичного збору у випадку запровадження законодавчих інновацій на основі аналізу міжнародної практики в сфері податкового законодавства.

Для вирішення поставлених завдань використано такі методи: аналіз, синтез, узагальнення, формалізація.

**Виклад основного матеріалу.** Для здійснення аналізу, сукупний дохід від справляння туристичного збору можна представити у вигляді цільової функції, аргументами якої є кількість туристів, сукупна кількість днів їхнього проживання в місцях, визначених в підпункті 286.5.1 ПКУ [3], а також ставка збору (визначена в підпункті 268.3.1 ПКУ [3]). З точки зору децентралізації основне завдання об'єднаних територіальних громад – шляхом змін факторів впливу на кількість туристів максимізувати цільову функцію; подібне завдання повинна виконувати і держава – однак шляхом можливих змін ставки збору та особливостей податкового законодавства, враховуючи тенденції глобалізації. І об'єднані територіальні громади, і держава повинні орієнтуватися на логічний ланцюг прирощення цільової функції: покращення туристичної привабливості держави (з точки зору туристичної інфраструктури та зручності справляння туристичного податку) – збільшення кількості туристів – збільшення бази оподаткування – збільшення сукупного доходу від справляння туристичного збору. Нижче наведено аналіз саме особливостей туристичного збору та шляхів його оптимізації, оскільки він може бути здійснений виключно шляхом втручання з боку держави, тоді як регуляція туристичної інфраструктури здійснюється за економічними законами врівноваження попиту та пропозиції без потреби регуляції з боку держави.

По-перше, слід зауважити, що в ст. 268 ПКУ чітко не прописані такі елементи туристичного збору, як об'єкт оподаткування, порядок обчислення й терміни подання податкової звітності [4], хоча опосередковано дані питання можна зрозуміти із загального тексту ст. 268 ПКУ. Така ситуація створює передумови для виникнення законодавчого вакууму в процесі справляння збору.

По-друге, нечітким є податковий статус осіб, що прибули в лікувально-профілактичні заклади [5]; необґрунтоване звільнення від сплати туристичного збору певних категорій осіб, особливо таких, перелік яких подано в позиції «є» підпункту 268.2.2 ПКУ [3]; поділ туризму на внутрішній та в'їзний; необхідність сплати туристичного збору особою, яка перебувала на території відповідної адміністративно-

територіальної одиниці менше доби (оскільки відсутня прив'язка збору до тривалості перебування). Питання також виникають щодо підпункту 286.6.1 ПКУ [3], який забороняє повторне справляння збору з платника збору «за один і той самий період перебування ... на території однієї адміністративно-територіальної одиниці». У випадку реєстрації туриста зранку в одному готелі, а увечері в іншому, якщо турист вирішив змінити місце проживання, не виникатиме обов'язку сплати туристичного збору за цей день. Вирішення подібної ситуації ПКУ не передбачено. Особливо обтяжливою є процедура повернення надміру сплачених коштів податковим агентом платникові збору в разі дострокового залишення ним місця перебування, визначена в підпункті 268.6.3 ПКУ [3]. Також К. Недоступ вважає, що можлива розбіжність між сумою туристичного збору, отриманою податковим агентом та сплаченою платником збору при розрахунку податкового зобов'язання з туристичного збору в I розділі додатка до податкової декларації. Причиною тому є різний підхід до заокруглення чисел [4].

Вищезгадані проблемні питання негативно впливають на міжнародну репутацію України як туристичного об'єкта, а також перешкоджають максимізації цільової функції доходу від справляння туристичного збору. С. Мельниченко переконана, що взагалі необхідно відмовитися від диференціації туризму на внутрішній та зовнішній на законодавчому рівні, оскільки це сприяє дискримінації туристів та падінню престижу держави [6]. Але, на нашу думку, такий поділ є важливим з точки зору проведення роботи щодо аналізу та прогнозування туристичних потоків.

Задля оптимізації процесу справляння туристичного збору важливим є аналіз міжнародного досвіду. Вважаємо за доцільне відмовитися від прив'язки ставки туристичного збору до рівня мінімальної заробітної плати (підпункт 268.3.1 ПКУ [3]), адже такий підхід взагалі відсутній у податковій практиці країн ЄС. Більш ефективним, з точки зору економічної вигоди, практики та позитивного міжнародного досвіду, є встановлення туристичного збору як відсотка від вартості проживання [6] (до такого підходу вже автоматично закладена диференціація відносно фінансових можливостей і статусу платника збору, оскільки, зазвичай, в'їзні туристи готові обирати послуги вищого цінового сегменту, аніж вітчизняні). Про можливість цифровізації процесу справляння туристичного збору свідчить приріст в 2022 році доходів міста Умані майже на 5,7 млн грн (порівняно з обсягами збору в 2021 році, які становили 3,9 млн грн) під час паломництва хасидів, пов'язаного з їхнім національним святом Рош ха-Шана, не зважаючи на війну на території України. Міський голова зауважив, що подібна ситуація спостерігається вперше: додатна різниця між витратами Умані на прийом паломників та доходами міста від справляння туристичного збору. Основною причиною такого зростання є встановлення терміналів для автоматичної сплати суми збору [7]. Подібна ситуація свідчить про вплив глобалізації на приріст доходів місцевих бюджетів, а також про колосальний потенціал цифровізації та автоматизації в процесі максимізації цільової функції доходу від туристичного збору. Деякі науковці вважають, що слід відмовитися не лише від диференціації видів туризму, а й від диференціації ставок збору, які можуть коливатися в межах від 0 до 5% для в'їзних туристів та від 0 до 0,5% – для внутрішніх, залежно від рішення місцевих органів влади (підпункт 268.3.1 ПКУ [3]). На нашу думку, розмір ставки туристичного збору повинен бути або фіксованим, або ж змінюватися залежно від особливостей місця проживання, а не встановлюватися в довільному розмірі залежно від преференцій органів місцевої влади. Наприклад, в Болгарії ставка туристичного збору становить 3€ для дітей (до 13 років) та 6€ – для дорослих; базою ж оподаткування виступає вартість розміщення в готелі. В Угорщині ставка туристичного збору становить 1,7€ за день з особи для туристів віком від 18 років, а базою оподаткування є вартість ночівлі (в Будапешті ставка – 4%). В Греції розмір ставки

коливається в межах від 1,5 до 4 € залежно від місця проживання (апартаменти, студія, готель тощо). Базою оподаткування знову ж таки виступає вартість ночівлі в усіх видах будівлі, крім кемпінгів [8].

Вважаємо за доцільне змінити базу оподаткування з розміру мінімальної заробітної плати на вартість усього періоду проживання. Подібний крок продиктовано не стільки позитивною міжнародною практикою застосування такого підходу до визначення бази оподаткування туристичного збору, скільки його зручністю: немає необхідності відслідковування поточного розміру мінімальної заробітної плати, зростає розуміння платником процесу справляння (а, отже, зростає довіра міжнародних туристів до туристичної системи України). Це сприятиме зростанню кількості відвідувачів та доходів об'єднаних територіальних громад – з точки зору стратегічних аспектів управління туристичною галуззю. Також не буде необхідності внесення змін до програмного забезпечення розрахункових терміналів (в разі цифровізації процесу справляння туристичного збору). Крім того, вважаємо за доцільне скасування сплати туристичного збору податковим агентом авансовими внесками щомісяця, а, натомість, запровадження щоквартальної сплати туристичного збору на підставі податкового зобов'язання з туристичного збору, задекларованого у квартальній податковій звітності.

Подібна система заходів повинна повністю нівелювати відставання українського туристичного сектора від європейського на законодавчому та стратегічному рівнях. Наразі в законодавчому просторі України спостерігається наявність вищезгаданих блокторів запуску механізмів автоматичної економічної стабілізації туристичного сектора України шляхом природного задоволення попиту на туристичні послуги їх пропозицією. Звичайно, вирішення тільки проблем оподаткування туристичної галузі не забезпечить виходу туристичного сектора України на якісно новий рівень розвитку, проте уможливить емерджентне злиття наявних позитивних особливостей та здобутків українського туризму в потужний стимул для подальшого просування шляхом підняття престижу нашої держави за кордоном, а також зробить процес справляння туристичного збору зручнішим та зрозумілішим. Важливо також розуміти зв'язок між законодавчою оптимізацією та її наслідками для туристичного сектора України.

По-перше, цифровізація процесу справляння туристичного збору допоможе створити позитивний імідж України як держави, яка піклується про зручність для своїх відвідувачів. До того ж, подібна зміна уможливить якісніший контроль над фінансовими потоками, які виникають у процесі справляння. Україна вже має позитивний досвід упровадження цифрових систем для забезпечення зв'язку між державою та громадянами, а тому подібне вдосконалення виглядає доволі перспективно.

По-друге, встановлення фіксованої ставки туристичного збору унеможливить виникнення непорозумінь з боку туриста при відвідуванні кількох туристичних локацій, які знаходяться під керівництвом місцевих органів влади, що вирішили встановити різні розміри туристичного збору, спираючись на підпункт 268.3.1. Податкового кодексу України [3].

По-третє, перехід до бази оподаткування у вигляді сукупної вартості проживання, а також відхід від авансованої системи оплати туристичного збору сприятимуть спрощенню процесу справляння туристичного збору та закладуть основу для його повної цифровізації й автоматизації. До того ж, це надасть можливість для туристів, які звикли до безготівкових розрахунків, здійснювати оплату в зручний спосіб. Усі вищенаведені заходи сприятимуть підвищенню ефективності адміністрування туристичного збору та покращенню туристичного іміджу України шляхом застосування законодавчих інструментів.

**Висновки.** Туристичний збір слід розглядати як частину туристичної системи держави. Основне завдання органів місцевої влади та держави з точки зору туристичного

сектора – максимізація сукупного доходу від справляння туристичного збору. З цією метою слід не лише покращувати туристичний імідж нашої держави, але й оптимізувати податкове законодавство. Вважаємо за доцільне запровадити вищеописані заходи, що призведе до підняття рівня доходів від туристичної сфери в умовах децентралізації та глобалізації.

**Conclusions.** The tourist tax should be considered as part of the tourism system of the state. The main task of local authorities and the state from the point of view of the tourism sector is to maximize the total income from the tourist tax. Therefore, it is necessary not only to improve the tourist image of our state, but also to optimize the tax legislation. In particular, we consider it expedient to implement the measures described above, which will lead to an increase of the income level from the tourism sector in conditions of decentralization and globalization.

#### Список використаних джерел

1. Калінічев А. А. Туристичний збір у податковій системі України (таксіологічний аспект). Науковий вісник приватного та публічного права. 2018. Вип. 5. Т. 2. С. 100–104.
2. Круглашов А., Бурега В. Здобутки і труднощі в реалізації децентралізації влади в Україні. Аспекти публічного управління. 2021. Вип. 2. Т. 9. С. 68–76. DOI: <https://doi.org/10.15421/152120>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text>.
4. Недоступ К. К. Туристичний збір: аналіз правового регулювання порядку справляння. Економічна теорія та право. 2020. № 1 (40). С. 142–161. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2020-40-1-142>
5. Боксгорн А. Актуальные проблемы правового регулирования взимания туристического сбора в Украине. LEGEA ŞI VIAȚA. 2019. № 4 (328). С. 18–21.
6. Мельниченко С. Туристичний збір: вплив на економіку регіону. Вісник КНТЕУ. 2020. Вип. 4. С. 64–73.
7. Умань від паломництва хасидів заробив 9 млн. гривень. Кореспондент.net: веб-сайт. URL: <https://ua.korrespondent.net/ukraine/4522166-uman-vid-palomnytstva-khasydiv-zarobyv-9-mln-hryven>. (дата звернення: 12.09.2022).
8. Чижова Т. В. Імплементация зарубіжного досвіду справляння туристичного збору у вітчизняну практику. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки. 2020. № 38. С. 74–81.

#### References

1. Kalinichev A. A. (2018) Turystychnyi zbir u podatkovii systemi Ukrainy (taksiolohichni aspekt) [Tourist tax in the tax system of Ukraine (taxiological aspect)]. Scientific bulletin of private and public law. Vol. 5. No. 2. P. 100–104.
2. Kruhlahov A., Bureha V. (2021) Zdobutky i trudnoshchi v realizatsii detsentralizatsii vlady v Ukraini [Achievements and difficulties in the implementation of decentralization of power in Ukraine]. Aspects of public administration. Vol. 2. No. 9. P. 68–76. DOI: <https://doi.org/10.15421/152120>
3. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 p., № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text>.
4. Nedostup K. K. (2020) Turystychnyi zbir: analiz pravovoho rehuliuвання poriadku spravlennia [Tourist tax: analysis of the legal regulation of the levying procedure]. Economic theory and law. No. 1 (40). P. 142–161. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2020-40-1-142>
5. Boksgorn A. (2019) Aktual'ny'e problemy' pravovogo regulirovaniya vzimaniya turisticheskogo sbora v Ukraine [Actual problems of legal regulation of the levying of tourist tax in Ukraine]. Law and life. No. 4 (328). P. 18–21.
6. Melnychenko S. (2020) Turystychnyi zbir: vplyv na ekonomiku rehionu [Tourist tax: impact on the economy of the region]. Bulletin of KNTEU. No. 4. P. 64–73.
7. Uman vid palomnytstva khasydiv zarobyv 9 mln. Hryven. Korespondent.net. URL: <https://ua.korrespondent.net/ukraine/4522166-uman-vid-palomnytstva-khasydiv-zarobyv-9-mln-hryven>.
8. Chyzhova T. V. (2020) Implementatsiia zarubizhnoho dosvidu spravlennia turystychnoho zboru u vitchyznianu praktyku [Implementation of foreign experience in levying tourist tax into domestic practice]. Scientific Bulletin of Kherson State University. Economic sciences series. No. 38. P. 74–81.