

<https://doi.org/10.15407/econlaw.2025.03.046>
УДК 347.73:336.22

Віталій ПИСЬМЕННИЙ, д-р екон. наук, доц.,
професор кафедри економіки та фінансів
Тернопільський національний технічний університет
імені Івана Пулюя, м. Тернопіль, Україна
© orcid.org/0000-0001-7852-3627

КОЛІЗІЇ В ПРАВОВОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНИМ ЗБОРОМ І ШЛЯХИ ЇХ РОЗВ'ЯЗАННЯ

Ключові слова: правові колізії, місцеве оподаткування, місцеві податки і збори, туристичний збір, туристичний ринок.

Проаналізовано положення Податкового кодексу України щодо регулювання туристичного збору та виявлено фіскальну асиметрію між ставками, встановленими для внутрішніх та іноземних туристів. Акцентовано увагу на правовій невизначеності категорії «тимчасове розміщення», яка ускладнює рівне правозастосування і створює умови для потенційних зловживань. З'ясовано, що чинна практика оподаткування об'єктів гірського туризму, зокрема гірських притулків, спричинює надлишкове адміністративне навантаження та ускладнює виконання їх гуманітарної місії. Визначено проблему ухиляння від оподаткування значною частиною фізичних осіб — власників житла, які надають послуги з тимчасового розміщення без набуття статусу суб'єкта підприємницької діяльності. На основі результатів дослідження сформульовано низку пропозицій, спрямованих на подолання виявлених правових колізій та удосконалення законодавства у сфері туристичного оподаткування відповідно до базових засад податкового права.

Вступ. Туристичний збір як елемент системи місцевого оподаткування України характеризується низкою суперечностей і правових колізій, які негативно впливають на ефективність адміністрування, справедливість розподілу податкового навантаження та використання надходжень цього платежу. Зокрема, відсутність цільового спрямування надходжень від туристичного збору на розвиток туристичної інфраструктури, охорону культурної спадщини або благоустрій територій, туристично привабливих для територіальних громад, знижує зацікавленість органів місцевого самоврядування й свідчить про недооцінювання потенціалу туристичної індустрії як джерела економічного зростання.

Норми Податкового кодексу України, які регулюють коло платників туристичного збору, мають потенціал для звуженого тлумачення, що створює ризики посилення соціальної нерівності. Перелік категорій осіб, звільнених від його сплати, не охоплює членів родин військово-полонених, зниклих безвісти та загиблих захисників України, що свід-

Цитування: Письменний В. Колізії в правовому забезпеченні оподаткування туристичним збором і шляхи їх розв'язання. *Економіка та право*. 2025. № 3. С. 46—54. <https://doi.org/10.15407/econlaw.2025.03.046>

чить про недостатню адаптованість нормативно-правової бази до викликів воєнного часу. Окремою проблемою є розбіжність між юридичною природою суб'єктів, які звільняються від сплати цього платежу (наприклад, санаторно-курортні або оздоровчі установи), та загальним підходом, орієнтованим на фізичних осіб. Це спричинює неоднозначність тлумачення норм та ускладнює їх практичне застосування.

Нерозв'язаною залишається проблема дискримінаційного підходу до іноземних туристів. Велика різниця у ставках збору для резидентів і нерезидентів не має достатнього економіко-правового обґрунтування та суперечить принципам податкової рівності. Також невизначеність поняття «тимчасове розміщення», а саме відсутність критеріїв тривалості, створює підґрунтя для зловживань, неоднакового застосування норм й ускладнює податкове адміністрування. Особливо це стосується гірських притулків, які, виконуючи важливі соціальні, гуманітарні та безпекові функції, підпадають під податкові зобов'язання, що не відповідає логіці оподаткування.

Іншою правовою колізією є недосконалість механізму визначення податкових агентів, які забезпечують сплату туристичного збору. Податковий кодекс України покладає обов'язки податкових агентів на юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців чи спеціалізовані квартирно-посередницькі організації. Водночас значна частка ринку послуг з тимчасового розміщення функціонує за участі фізичних осіб — власників житла, які не мають статусу підприємців. Відсутність законодавчого визначення терміна «квартирно-посередницькі організації» посилює правову невизначеність, а обмежений доступ органів місцевого самоврядування до реєстрів платників податків унеможливорює виконання їхніх повноважень.

Усе це свідчить про диспропорцію між чинною моделлю оподаткування туристичним збором й актуальними викликами, зумовленими як особливостями функціонування туристичної індустрії в Україні, так і об'єктивною потребою територіальних громад у стабільних, передбачуваних та економічно обґрунтованих джерелах формування бюджетних доходів. Тому науково обґрунтованим є концептуальне переосмислення механізму справляння туристичного збору, що має здійснюватися з урахуванням фундаментальних принципів податкового права, за-

безпечуючи справедливість, правову визначеність і стабільність податкових правовідносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оподаткування туристичної діяльності досліджували такі науковці: Т. Голобородько [1], Є. Гурина [2], А. Іванов [3], С. Мельниченко [4], К. Недоступ [5], Я. Петруненко [6], С. Скибенко [7] та ін. Вони зосереджували увагу на загальних аспектах оподаткування туристичним збором, а також обґрунтуванні ролі туристичного збору у формуванні бюджетів територіальних громад.

Водночас недостатньо проаналізованим у науковій площині залишається механізм справляння туристичного збору з урахуванням норм законодавства, адміністративно-правових процедур та специфіки функціонування туристичного ринку в Україні.

Сучасні виклики, що постають в умовах російсько-української війни, значною мірою загострили проблему законодавчих прогалин у сфері оподаткування туристичної діяльності. Ці обставини підвищують ризик неефективного адміністрування туристичного збору, втрат його бюджетних надходжень і створюють додаткові бар'єри для бізнесу у сфері туризму. Тому особливо актуальною є необхідність системного наукового переосмислення та законодавчого оновлення механізму справляння туристичного збору з метою усунення наявних правових суперечностей та формування ефективної податкової політики у сфері туризму в контексті повоєнної відбудови вітчизняної економіки.

Метою статті є дослідження нормативно-правових засад справляння туристичного збору в Україні, виявлення правових колізій та обґрунтування шляхів їх усунення.

Методи дослідження. Для всебічного осмислення проблематики правового регулювання туристичного збору в Україні застосовано методи дедукції, аналізу, синтезу, абстрагування, узагальнення тощо. Це дало змогу виявити прогалини у законодавстві, а також сформулювати науково обґрунтовані й нормативно релевантні пропозиції щодо його удосконалення.

Результати дослідження. Законодавство України, зокрема положення ст. 268 Податкового кодексу України, визначає туристичний збір як місцевий збір, кошти від якого зараховуються до відповідного місцевого бюджету. Проте він не має спеціальної фіскальної прив'язки до фінансування конкретних програм розвитку ту-

ризму, інфраструктури, охорони пам'яток культурної спадщини або благоустрою територій, пов'язаних із туристичною привабливістю територіальних громад. Відсутність цільового використання надходжень нівелює потенційну стимулювальну функцію туристичного збору як інструменту розвитку місцевої економіки, особливо у регіонах, де туризм є основною сферою економічної активності.

У випадку некорельованості між обсягом надходжень і поліпшенням якості туристичної інфраструктури, безпеки, сервісу або доступності локацій платники збору, зазвичай туристи не мають уявлення про ефект від сплаченої суми. Відповідно, формується низький рівень податкової лояльності, а власне податковий платіж починає сприйматися не як внесок у розвиток територіальної громади, а як додаткове фіскальне навантаження без зрозумілої суспільної вигоди. До того ж органи місцевого самоврядування не зобов'язані звітувати перед громадою про напрями використання коштів, отриманих саме із туристичного збору, що лише посилює недовіру та знижує легітимність цього податкового інструменту в очах бізнесу та споживачів туристичних послуг.

Відсутність законодавчо встановленої цільової прив'язки туристичного збору до конкретних потреб територіальних громад створює ситуацію, за якої його надходження мають розмити бюджетну природу. Кошти, які потенційно мали б стимулювати локальний розвиток, підтримку туристичної інфраструктури, заходи для просування туризму, можуть бути розподілені на зовсім інші бюджетні потреби. Це вимагає перегляду фіскальної концепції туристичного

збору й механізмів його інтеграції у систему програмно-цільового бюджетування на рівні територіальних громад, де він має функціонувати як елемент фінансової мотивації до підтримки й розвитку туризму.

Динаміка надходжень туристичного збору в Україні за 2020—2024 рр. засвідчує істотну волатильність і нестабільність цього джерела наповнення бюджетів територіальних громад (табл. 1). 2020 року рівень виконання уточненого річного плану становив лише 75,8 %, що пояснюється наслідками пандемії *COVID-19*, яка паралізувала туристичну діяльність і призвела до різкого скорочення кількості іноземних і внутрішніх туристів. Однак вже 2021 р. почалося зростання надходжень — рівень виконання плану становив 147,2 %, що зумовлено як відкладеним попитом з боку туристів, так і поступовим відновленням ділової активності у секторі гостинності, особливо у популярних туристичних регіонах.

2022 року показник надходження туристичного збору знову знизився до 90,5 %. Воєнні дії, окупація окремих територій, руйнування туристичної інфраструктури та загроза безпеці населення призвели до часткового згортання туристичної діяльності у більшості регіонів України. У 2023—2024 рр., незважаючи на триваючу війну, обсяги надходжень туристичного збору поступово відновлювалися, що виявилось у перевиконанні річних планів (108,0 і 110,4 % відповідно). Така динаміка пояснюється релокацією внутрішнього туризму до відносно безпечних регіонів, розвитком місцевих туристичних маршрутів, адаптуванням операторів ринку до нових умов функціонування, що передбачає переорієнтування на внутрішнього споживача.

Попри незначну фіскальну цінність туристичного збору, його нормативно-правове регулювання супроводжується низкою колізійних положень. У пп. 268.2.2 Податкового кодексу України визначено вичерпний перелік осіб, які не підлягають обов'язку сплати туристичного збору. Водночас змістова побудова відповідної норми засвідчує її спрямованість на ідентифікацію платників як фізичних осіб. Такий висновок обґрунтовується лексичним наповненням положень вказаного підпункту. Зокрема, базова конструкція платників збору, визначена пп. 268.2.1, вказує на громадян України, іноземців та осіб без громадянства, що зумовлює

Таблиця 1. Динаміка надходження туристичного збору до бюджетів територіальних громад в Україні за 2020—2024 рр.

Рік	Затверджено на рік з урахуванням змін, млн грн	Уточнений річний план, млн грн	Виконано за період, млн грн	Виконання до уточненого річного плану, %
2020	172,3	172,3	130,6	75,8
2021	165,7	165,8	244,0	147,2
2022	205,9	205,9	186,4	90,5
2023	206,0	206,0	222,6	108,0
2024	247,3	247,3	273,1	110,4

Джерело: авторські розрахунки за даними Державної казначейської служби України.

персоніфікацію податкового обов'язку за туристами як фізичними особами.

У пп. «є» перелічені дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади, що відповідно до загальноприйнятої правової класифікації є організаційно-правовими формами юридичних осіб. Така формальна невідповідність між предметом правового регулювання (фізичні особи) та фактично зазначеними суб'єктами (юридичні особи) породжує правову невизначеність. Адже виникає запитання: звільнення поширюється на фізичних осіб, які перебувають у цих закладах, чи на власне заклади як податкові агенти? Правова конструкція не дає на це відповіді, що створює ризик неоднозначного трактування пп. «є».

Відповідно до чинної редакції пп. 268.2.2 Податкового кодексу України перелік категорій осіб, які звільняються від обов'язку сплати туристичного збору, є обмеженим і зосереджений переважно на окремих соціально вразливих групах населення. Проте вказаний підпункт не містить прямої згадки про членів родин військовополонених, зниклих безвісти та загиблих захисників України, це з огляду на сучасні обставини збройної агресії проти України є вагомою нормативно-правовою прогалиною. Відсутність відповідної норми спричинює соціально-правовий дисбаланс, адже зазначені категорії громадян перебувають у надзвичайно вразливому емоційному та матеріальному становищі, що вимагає особливого ставлення.

Під час дослідження особливостей запровадження податкових пільг за дії правового режиму воєнного стану [6, с. 82] необхідно звернути увагу, що ці особи потребують підвищеного рівня державного захисту, що відображено у низці нормативно-правових актів України, зокрема у сфері соціального забезпечення, охорони здоров'я тощо. Відсутність належного закріплення гарантій у пп. 268.2.2 Податкового кодексу України створює невірноваженість у правовому регулюванні й суперечить засадничим принципам єдності і послідовності політики у сфері соціального захисту родин військовослужбовців, які загинули, зникли безвісти або перебувають у полоні.

У пп. 268.3.1 Податкового кодексу України передбачено диференціювання ставок туристичного збору залежно від форми туризму: внутрішнього або в'їзного. Ставка збору для

внутрішнього туризму удесятеро нижча за ставку для в'їзного. Така норма демонструє ознаки дискримінаційного підходу до іноземних туристів, оскільки фактично створює економічні бар'єри для їхнього перебування на території України. Це суперечить принципам податкового права, зокрема рівності платників перед законом, а також нормам міжнародного права, що забороняють встановлення фіскальних обмежень, які можуть мати дискримінаційний характер за ознакою громадянства або країни походження особи.

В умовах глобалізації та високої конкуренції між країнами за туристичні потоки встановлення для іноземних туристів підвищеної ставки збору дискредитує зусилля України з інтеграції до світового ринку туристичних послуг і створює репутаційні ризики для іміджу держави як відкритої та доброзичливої туристичної напряду. Відповідно, законодавче врегулювання ставки туристичного збору потребує перегляду з метою уніфікування підходів до оподаткування усіх категорій туристів без дискримінації за ознакою внутрішнього або в'їзного туризму, що забезпечить певний баланс інтересів держави, суб'єктів туристичної діяльності та споживачів туристичних послуг.

У контексті законодавчого регулювання туристичного збору термін «тимчасове розміщення» набуває ключового значення, окреслюючи часові межі перебування платника збору в місці проживання (ночівлі). Проте відсутність чіткого кількісного критерію для визначення «тимчасовості» (день, тиждень, місяць, пів року чи рік) створює істотну правову невизначеність. Також не встановлено мінімального або максимального строку перебування, після якого розміщення вважається таким, що підлягає оподаткуванню туристичним збором. Така розмитість формулювання призводить до суб'єктивного трактування норми, тому може викликати спори між платниками збору, податковими агентами та податковими органами.

Етимологічний і семантичний аналіз поняття «тимчасовий» вказує на його походження від іменника «час», що позначає обмежений період існування або дії. У правовому контексті «тимчасовість» зазвичай протиставляється «постійності» чи «тривалості». Без конкретизування тривалості цього обмеженого періоду, застосування терміна «тимчасовий» у Податковому кодексі України залишається відкритим

для інтерпретацій. Відсутність чітко визначених законодавством часових меж «тимчасового розміщення» ускладнює ідентифікацію об'єктів і бази справляння збору, особливо у випадках короткострокової оренди житла або розміщення через онлайн. Нові сервіси, де тривалість перебування може варіювати від однієї доби до кількох тижнів.

Невизначеність породжує потребу у встановленні чітких критеріїв тривалості «тимчасового розміщення» з метою однозначної ідентифікації платників туристичного збору. Визначення конкретних часових меж, наприклад, мінімального і максимального строку перебування для віднесення розміщення до категорії «тимчасового», сприятиме уніфікуванню застосування законодавства на всій території держави та мінімізує ризики правових колізій. Такий підхід забезпечить прогнозованість і прозорість у справлянні збору, сприяючи наповненню бюджетів територіальних громад й створенню рівних умов для всіх суб'єктів господарювання, що надають послуги з проживання.

У пп. 268.5.1 Податкового кодексу України передбачено справляння туристичного збору з тимчасового розміщення у низці закладів, зокрема й у гірських притулках. Водночас їх законодавче прирівнювання до закладів готельного типу спричинює очевидну правову колізію. Гірські притулки за своєю сутністю й функціональним призначенням не є комерційними закладами гостинності у класичному розумінні, а виконують соціальну, безпекову та гуманітарну функції. Це передбачає надання базового укриття, ночівлі та виживання в екстремальних природних умовах, що ставить під сумнів доцільність й обґрунтованість застосування до них фіскальних механізмів, характерних для індустрії готельного бізнесу.

Крім того, практична реалізація положення про обов'язковість справляння туристичного збору в гірських притулках є адміністративно непродуктивною. Специфіка організації гірського туризму, особливо в умовах віддалених локацій поза межами населених пунктів, ускладнює процедури ідентифікування туристів, адміністрування та контролю за сплатою збору. Переважна більшість таких об'єктів функціонує на некомерційній основі, що апоріорі унеможливорює виконання фіскальних вимог без шкоди для забезпечення рятувальної та рекреаційної місії. За таких обставин справляння туристично-

го збору в гірських притулках створює надлишкове адміністративне навантаження й ускладнює виконання гуманітарної місії цих об'єктів.

Включення гірських притулків до переліку об'єктів, в яких справляється туристичний збір, є прикладом неадекватного правового підходу, що ігнорує реальні соціально-економічні та безпекові особливості їх функціонування. Розв'язання цієї колізії потребує коригування нормативно-правової бази з урахуванням міжнародного досвіду, де подібні об'єкти звільнені від фіскальних зобов'язань або ж підпадають під спеціальні режими функціонування. У протилежному випадку чинна модель адміністрування туристичного збору може спровокувати згортання діяльності гірських притулків, що призведе до зниження рівня безпеки туристів і погіршення туристичної привабливості гірських територій.

Підпункти 268.5.1 і 268.5.2 Податкового кодексу України, що регламентують порядок справляння туристичного збору, демонструють наявність значної правової прогалини, а саме закріплення обов'язку щодо виконання функцій податкового агента за юридичними особами, фізичними особами — підприємцями та спеціалізованими квартирно-посередницькими організаціями. У разі, якщо такі послуги надаються безпосередньо фізичними особами — власниками житлових будинків, квартир і дачних будинків без залучення посередників або оформлення підприємницького статусу, механізми ефективного забезпечення сплати туристичного збору відсутні. Це сприяє формуванню умов для правомірного уникнення обов'язку сплати збору.

Також у Податковому кодексі України відсутнє визначення поняття «квартирно-посередницькі організації». Це створює правову невизначеність, що ускладнює ідентифікування суб'єктів, які виконують функції податкових агентів і формують потенційні прогалини в механізмах контролю за сплатою туристичного збору. Внаслідок цього ускладнюється реалізація податкової політики на місцевому рівні, оскільки без чітких критеріїв і параметрів діяльності квартирно-посередницьких організацій виникають труднощі у визначенні їх статусу, обсягу відповідальності та підзвітності перед органами місцевого самоврядування. Це сприяє зловживанням та ухилянню від податкових зобов'язань.

З метою приведення норм Податкового кодексу України у відповідність до принципів юридичної точності й системності у наукових колах пропонується використовувати більш юридично вивірене поняття «житлово-посередницькі організації». Його можна закріпити у такій редакції: юридична особа, її відокремлений підрозділ або фізична особа — підприємець, які сприяють тимчасовому розміщенню особи, що подорожує Україною, у житлі, яке належить фізичній особі на праві власності або на праві користування за договором найму [8, с. 718]. З одного боку, це дасть змогу забезпечити відповідність положень Податкового кодексу та Цивільного кодексу України, з іншого — уникнути спекулятивного тлумачення поняття «неорганізована особа».

Незважаючи на встановлені Податковим кодексом України вимоги щодо оприлюднення органами місцевого самоврядування переліку податкових агентів, ці органи позбавлені доступу до повноцінних офіційних джерел, що містять актуальну інформацію про суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері тимчасового розміщення та проживання. На практиці місцеві ради змушені звертатися до територіальних органів Державної служби статистики України з метою отримання наявної в них інформації, яка базується переважно на відомостях з ЄДРПОУ, що не завжди відображає реальний обсяг суб'єктів господарювання, котрі надають послуги з тимчасового розміщення відповідно до класифікатора КВЕД-2010 [9].

Зазначимо, що реєстри податкових агентів, які підпадають під обов'язок справляння туристичного збору, знаходяться у віданні органів Державної податкової служби України. Саме ці органи, керуючись положеннями Податкового кодексу України, ведуть реєстри, формують бази даних юридичних осіб, самозайнятих осіб, а також здійснюють податковий облік суб'єктів господарювання за основним і неосновним місцем обліку. Відповідно, податкові органи володіють найповнішою та актуальною інформацією про всіх суб'єктів, що підпадають під сферу туристичного збору, а обов'язок місцевих рад формувати й оприлюднювати власні списки таких агентів є дублюванням функцій та створює адміністративне навантаження.

Цілком обґрунтованим є висновок про недоцільність існування вимоги щодо оприлюд-

нення органами місцевого самоврядування переліків податкових агентів з туристичного збору. Така законодавча вимога обумовлює необхідність створення додаткових внутрішніх структур у складі місцевих рад, визначення їхніх функціональних повноважень, що призводить до нераціонального використання ресурсів. Тому для оптимізування адміністрування туристичного збору й усунення правових колізій доцільно виключити абз. 2 пп. 268.5.1 Податкового кодексу України як такий, що суперечить принципам ефективності та доцільності державного управління у сфері податкових відносин.

Висновки. Усупереч фіскальній сутності, туристичний збір в Україні характеризується відсутністю чіткого цільового спрямування на фінансування програм розвитку туристичної інфраструктури, охорони культурної спадщини та благоустрою територій, пов'язаних із туристичною привабливістю територіальних громад. Це призводить до зниження ефективності використання акумульованих коштів, підриває довіру платників податків та не сприяє сталому розвитку туристичної галузі. З огляду на це обґрунтовано є необхідність внесення змін до Бюджетного кодексу України з метою законодавчого закріплення цільового використання туристичного збору.

Законодавче визначення суб'єктного складу платників туристичного збору зацентровано на фізичних особах. Водночас у Податковому кодексі України наявні ознаки колізій, оскільки окремі категорії, звільнені від сплати, є юридичними особами за організаційно-правовою формою (дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади), що створює неоднозначність правозастосування. Для усунення цих суперечностей доцільно гармонізувати термінологію щодо суб'єктів, які підпадають під оподаткування та звільняються від нього, забезпечивши єдність підходів у дефініціях Податкового кодексу України.

Перелік пільгових категорій платників туристичного збору не охоплює соціальної специфіки воєнного стану, зокрема відсутні пільги для членів родин загиблих, зниклих безвісти і полонених військовослужбовців. З огляду на це обґрунтованим є законодавче закріплення звільнення від сплати туристичного збору для зазначеної категорії громадян, що відповідатиме засадам соціальної держави. Таке рішення сприятиме посиленню соціального захисту

і підтриманню сімей, які зазнали найбільших втрат під час збройної агресії, та підкреслити пріоритетність державних інтересів у сфері соціального забезпечення.

Істотна диспропорція між ставками туристичного збору для внутрішнього та в'їзного туризму, що сягає десятиразового розміру (0,5 і 5 % розміру мінімальної заробітної плати відповідно), вказує на потенційні ознаки фіскальної дискримінації іноземних туристів. Така ситуація може суперечити міжнародним зобов'язанням України у сфері недискримінаційного доступу до послуг з вільного пересування осіб і сприятливого інвестиційного клімату. Рекомендовано встановити ставку 0,5 % розміру мінімальної заробітної плати з метою усунення дискримінаційного підходу до іноземних відвідувачів, забезпечивши оптимальний баланс між фіскальною ефективністю та принципами рівності.

Відсутність чіткого визначення поняття «тимчасове розміщення» у Податковому кодексі України призводить до правової невизначеності. Це створює підґрунтя для довільного трактування норм з боку платників туристичного збору, податкових агентів і органів контролю, а також зумовлює потенційні ризики зловживань. Доцільним є внесення змін до законодавства, які б передбачали чітке визначення поняття «тимчасове розміщення» встановленням конкретного кількісного критерію, наприклад обмеження терміну до 30 або 90 діб. Це дасть можливість мінімізувати простір для різночитань і забезпечить єдину практику правозастосування.

Об'єкти гірського туризму, зокрема гірські притулки, часто відіграють ключову роль у забезпеченні гуманітарної, безпекової та соціальної функцій, особливо у віддалених або важкодоступних регіонах. Однак їх оподаткування суперечить логіці розвитку гірських територій, де такі притулки є не лише туристичною інфраструктурою, а й елементом життєзабезпечення та безпеки. Відсутність пільг для цих об'єктів створює додаткове фінансове навантаження, що може перешкоджати їхній ефективній ро-

боті та розвитку. Тому виникає об'єктивна необхідність у звільненні гірських притулків від сплати туристичного збору.

Законодавство України покладає обов'язок зі справляння туристичного збору винятково на юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців і квартирно-посередницькі організації. Проте воно належно не врегульовує механізми контролю за фізичними особами — власниками житла, які надають послуги з тимчасового розміщення без офіційного статусу підприємця. Ця прогалина призводить до формування масштабної тіньової зони несплати туристичного збору, що спричиняє бюджетні втрати та спотворює конкурентне середовище на ринку туристичних послуг. Одним із можливих шляхів розв'язання цієї проблеми є запровадження спрощеної деклараційної системи для таких осіб.

Незважаючи на законодавчі вимоги щодо оприлюднення переліку податкових агентів, які справляють туристичний збір, органи місцевого самоврядування не мають повноцінного доступу до актуальних баз даних суб'єктів господарювання у сфері тимчасового розміщення. Ця системна проблема значно ускладнює, а подекуди й унеможливорює здійснення ефективного контролю за повнотою та своєчасністю сплати туристичного збору. Тому доцільним є надання повноважень щодо оприлюднення переліку податкових агентів не органам місцевого самоврядування, а безпосередньо органам Державної податкової служби України.

Предметом подальших досліджень може стати вивчення шляхів гармонізування національного і зарубіжного податкового законодавств щодо туристичного збору. Зважаючи на посилення ролі туризму як інструменту місцевого розвитку, інтеграція України в європейський правовий простір потребує науково обґрунтованого аналізу кращих іноземних практик оподаткування тимчасового розміщення туристів. Це дасть можливість сформулювати ефективну модель податкового регулювання, здатну збалансувати фіскальні інтереси територіальних громад і суб'єктів туристичної діяльності.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Голобородько Т.В., Єршова У.І. Туристичний податок: особливості справляння в Україні та європейських країнах (на прикладі Франції). *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 19. С. 449—456. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/743231.pdf> (дата звернення: 01.07.2025).

2. Гурина Є.С. Специфіка системи оподаткування туристичного бізнесу в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 12 (39). С. 734—738. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12/175.pdf> (дата звернення: 01.07.2025).
3. Іванов А.М. Моделювання ефективності діяльності підприємств туристично-рекреаційного комплексу України. *Modern Economics*. 2024. № 47. С. 33—38. [https://doi.org/10.31521/modecon.V47\(2024\)-05](https://doi.org/10.31521/modecon.V47(2024)-05)
4. Мельниченко С. Туристичний збір: вплив на економіку регіону. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2020. Вип. 4. С. 64—73. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2020_4_7 (дата звернення: 01.07.2025).
5. Недоступ К.К. Щодо законодавчо закріпленої вимоги оприлюднення органами місцевого самоврядування переліку податкових агентів зі справляння туристичного збору. *Наука та суспільне життя України в епоху глобальних викликів людства у цифрову еру: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 21 трав. 2021 р.)*. Одеса: Гельветика, 2021. Т. 2. С. 78—80. URL: <https://hdl.handle.net/11300/15279> (дата звернення: 01.07.2025).
6. Петруненко Я.В. Особливості надання податкових та митних пільг суб'єктам господарювання в умовах дії правового режиму воєнного стану в аспекті ефективного використання державних коштів. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 78—86. <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.13>
7. Скибенко С.Т., Розвадовська О.О. Роль туристичного збору у фінансуванні регіону. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 2 (58). С. 315—319. URL: https://puet.poltava.ua/journal/58_2013/54.pdf (дата звернення: 01.07.2025).
8. Недоступ К.К. Правові питання визначення податкових агентів туристичного збору. *Тиждень студентської науки: матеріали 77-ї студ. наук.-техн. конф. (Дніпро, 16—20 трав. 2022 р.)*. Дніпро: НТУ «Дніпровська політехніка», 2022. С. 716—719. URL: <https://ir.nmu.org.ua/server/api/core/bitstreams/530e4377-b001-489a-b3c4-cd27e97bd427/content> (дата звернення: 01.07.2025).
9. КВЕД-2010: Розділ 55. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10_55.html (дата звернення: 01.07.2025).

Надійшла 01.07.2025

REFERENCES

1. Holoborodko T.V., Yershova U.I. Turystychnyi podatok: osoblyvosti spravliannya v Ukraini ta yevropeiskyyh krainakh (na prykladi Frantsii). *Infrastruktura rynku*. 2018. Is. 19. P. 449-456. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/743231.pdf> [in Ukrainian].
2. Hurina Ye.S. Spetsyfika systemy opodatkovannia turystychnoho biznesu v Ukraini. *Molodyi vchenyi*. 2016. No. 12 (39). P. 734-738. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12/175.pdf> [in Ukrainian].
3. Ivanov A.M. Modeliuvannia efektyvnosti diialnosti pidpriemstv turystychno-rekreatsiinoho kompleksu Ukrainy. *Modern Economics*. 2024. No. 47. P. 33-38. [https://doi.org/10.31521/modecon.V47\(2024\)-05](https://doi.org/10.31521/modecon.V47(2024)-05) [in Ukrainian].
4. Melnychenko S. Turystychnyi zbir: vplyv na ekonomiku rehionu. *Visnyk Kyivskoho natsionalnogo torhovelno-ekonomichnogo universytetu*. 2020. Is. 4. P. 64-73. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2020_4_7 [in Ukrainian].
5. Nedostup K.K. Shchodo zakonodavcho zakriplenoi vymohy opriyudnennia orhanamy mistsevoho samovriaduvannia pereliku podatkovykh ahentiv zi spravliannya turystychnoho zboru. *Nauka ta suspilne zhyttia Ukrainy v epokhu hlobalnykh vyklykiv liudstva u tsyfrovu eru: materialy Mizhnar. nauk.-prakt.CONF. (Odesa, 21 trav. 2021 r.)*. Odesa: Helvetyka, 2021. P. 78-80. URL: <https://hdl.handle.net/11300/15279> [in Ukrainian].
6. Petrunenko Ya.V. Osoblyvosti nadannia podatkovykh ta mytnykh pilh subiektam hospodariuvannia v umovakh dii pravovoho rezhymu voiennoho stanu v aspekti efektyvnoho vykorystannia derzhavnykh koshtiv. *Pravo i suspilstvo*. 2023. No. 5. P. 78-86. <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.13> [in Ukrainian].
7. Skybenko S.T., Rozvadovska O.O. Rol turystychnoho zboru u finansuvanni rehionu. *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli*. 2013. No. 2 (58). P. 315-319. URL: https://puet.poltava.ua/journal/58_2013/54.pdf [in Ukrainian].
8. Nedostup K.K. Pravovi pytannia vyznachennia podatkovykh ahentiv turystychnoho zboru. *Tyzhden studentskoi nauky: materialy 77-i stud. nauk.-tekhn. CONF. (Dnipro, 16-20 trav. 2022 r.)*. Dnipro: NTU "Dniprovska politekhnika", 2022. P. 716-719. URL: <https://ir.nmu.org.ua/server/api/core/bitstreams/530e4377-b001-489a-b3c4-cd27e97bd427/content> [in Ukrainian].
9. KVED-2010: Rozdil 55. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10_55.html [in Ukrainian].

Received 01.07.2025

Vitalii PYSMENNYI,

Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Economics
and Finance Department

Ternopil Ivan Puluj National Technical University, Ternopil, Ukraine

orcid.org/0000-0001-7852-3627

CONFLICTS IN THE LEGAL SUPPORT OF TOURISM TAX TAXATION AND WAYS TO RESOLVE THEM

As a result of the study, a significant fiscal asymmetry between the tourist tax rates applied to domestic and foreign tourists has been identified. This disparity creates risks of fiscal discrimination. The necessity of revising tourist tax rates is substantiated, with emphasis on the principles of tax justice, equity, and neutrality.

A legal ambiguity has been revealed in the interpretation of the term “temporary accommodation”, which creates conditions for abuse and inconsistent application of the law. To ensure regulatory clarity, it is proposed to legally define the term “temporary accommodation” by introducing quantitative limits, such as setting a maximum stay duration of 30 or 90 days.

It has been established that the current approach to taxing mountain tourism facilities, particularly mountain shelters, contradicts the logic of sustainable development of mountainous areas. These facilities, beyond their tourist function, play a critically important humanitarian, security, and social role, especially under martial law conditions. Accordingly, it is recommended to introduce a legal exemption of mountain shelters from the tourist tax.

A significant portion of individuals who own housing and provide temporary accommodation services without acquiring the status of an entrepreneur remain outside the scope of tax oversight. The introduction of a simplified declaration system for this category of individuals is justified as a mechanism to enhance fiscal discipline.

The limited access of local self-government authorities to up-to-date registries of tax agents has been analyzed. It is proposed to delegate the function of publishing tax agent registries to the State Tax Service of Ukraine in order to improve transparency and institutional coherence in the administration of the tourist tax.

Summarizing the research findings, several proposals have been substantiated to eliminate the legal inconsistencies surrounding the taxation of tourism services in Ukraine. These proposals aim to address the existing contradictions within the Tax Code of Ukraine in line with the fundamental principles of tax law.

Keywords: conflicts in legal support, local taxation, local taxes and fees, tourist tax, tourist market.