

**ТУРИСТИЧНИЙ ЗБІР У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ  
(ТАКСІОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ)**

У науковій статті здійснено аналіз наявних у фінансово-правовій науці та реалізованих у чинному податковому законодавстві України підходів до класифікації податків і зборів. Особлива увага приділена виокремленню критеріїв, на підставі яких здійснюється поділ та групування місцевих податкових платежів. З'ясовано специфічне місце туристичного збору у вітчизняній податковій системі. Запропоновані невідкладні кроки щодо вдосконалення чинного податкового законодавства нашої держави.

**Ключові слова:** *податкова система, класифікація, місцеві збори, туристичний збір, податково-правовий механізм.*

В научной статье проведен анализ существующих в финансово-правовой науке и реализованных в действующем налоговом законодательстве Украины подходов к классификации налогов и сборов. Особое внимание уделено разграничению критериев, на основании которых выделены и сгруппированы местные налоговые платежи. Определено специфическое место туристического сбора в отечественной налоговой системе. Предложены безотлагательные шаги по усовершенствованию действующего налогового законодательства нашего государства.

**Ключевые слова:** *налоговая система, классификация, местные сборы, туристический сбор, налогово-правовой механизм.*

The article analyzes the approaches to the classification of taxes and fees existing in financial and legal science and implemented in the current tax legislation of Ukraine. Particular attention is paid to distinguishing the criteria on the basis of which the division and grouping of local tax payments is carried out. The specific place occupied by a tourist fee in the domestic tax system is determined. Urgent steps to improve the current tax legislation of our state are proposed.

**Key words:** *tax system, classification, local fees, tourist fee, tax mechanism.*

**Вступ.** Туристичний збір – один із нових податкових платежів у нашій країні, його справляння запроваджено 1 січня 2011 р., з набранням чинності Податковим кодексом України. Фіскальне значення окресленого податкового платежу ніколи не було значним (за обсягом надходжень він посідає одне з останніх місць у вітчизняній податковій системі). Наведені чинники істотно вплинули на недооцінку фахівцями-фінансистами актуальності дослідження податково-правового механізму туристичного збору, зокрема, спеціалізованих монографічних досліджень із питань його правового регулювання на цей час немає. Отже, на периферії наукових інтересів вітчизняних правознавців залишилося й питання визначення місця туристичного збору в податковій системі України. Відсутність чіткого й об'єктивного розуміння правової природи наведеного збору (чого варте тільки включення ст. 268. «Туристичний збір» до розділу Податкового кодексу України, присвяченого майновому оподаткуванню – А. К.) позбавляє можливості науковців запропонувати, а законотворця – адекватно задіяти належні важелі для його ефективної законодавчої регламентації.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження актуальних і дискусійних проблемних моментів класифікації податкових платежів України, передусім визначення місця туристичного збору в сучасному податково-таксологічному ряду нашої держави.

**Результати дослідження.** Для формування об'єктивної позиції щодо місця туристичного збору в податковій системі України спочатку варто визначити: що таке податкова система? У фінансово-правовій доктрині є різні погляди щодо цього питання. Ключовою обставиною, яка впливає на позицію науковців, є обсяг та склад дефініції «податкова система». У зв'язку із цим можна виділити два головних підходи до розуміння податкової системи: широкий і вузький. Широкий підхід до визначення податкової системи є комплексним та вміщує декілька відокремлених матеріальних і процесуальних податкових категорій, а саме: 1) сукупність податкових платежів; 2) механізм законодавчого встановлення, зміни або скасування обов'язкових податкових платежів; 3) правореалізацію наявних податкових платежів, їх справляння та контроль за цим. Згідно з вузьким підходом, податкова система є сукупністю законодавчо визначених і встановлених податкових механізмів акумуляції публічних фінансів; класичним матеріальним інститутом фінансово-податкової сфери [1, с. 12]. Варто зауважити, що «широке» розуміння податкової системи походить від її отождолення із системою оподаткування. Така позиція сформувалася у вітчизняному фінансовому праві давно і, з одного боку, є результатом впливу російської фінансово-правової науки, з іншого боку, термінологічно пов'язана із приписами Закону України «Про систему оподаткування» [2], змістовно ж ґрунтується на результатах наукового пошуку, який свого часу здійснив академік М. Кучерявенко [3, с. 24]. Але слушно, на нашу думку, визначити податкову систему як сукупність податків і зборів, які справляються на території держави. Відповідним чином, до речі, рухається й вітчизняний законотворець. Так, згідно з п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу (далі – ПК) України [4], податкову систему нашої держави становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються установленим цим Кодексом порядком. Тобто податкова система в такому разі тотожна системі (сукупності) податків і зборів.

Розподіл обов'язкових платежів, що входять до податкової системи, часто здійснюється за такими критеріями, як: 1) повноваження органів публічної влади зі встановлення податкових платежів; 2) форма оподаткування; 3) персоніфікація платника податкового платежу; 4) відношення до бюджету надходження податку та збору [1, с. 13]. Більш широке коло критеріїв класифікації виокремлюють представники Харківської школи фінансового права. До найбільш важливих підстав класифікації обов'язкових платежів податкового характеру вони відносять такі: 1) компетенцію органу, який вводить у дію податок чи збір на відповідній території (загальнодержавні, місцеві); 2) канал надходження (державні, місцеві, пропорційні); 3) платника (юридичні особи, фізичні особи, змішані); 4) форму оподаткування (прямі, непрямі); 5) спосіб оподаткування (частковий, розкладковий); 6) характер використання (загального призначення, цільові); 7) періодичність справляння (разові, систематичні) [5, с. 62–64].

Науковці Національного університету державної податкової служби України свого часу додали до наведеної схеми ще й такий критерій поділу податків і зборів, як облік податкового платежу (податки, що фінансуються споживачем; податки, що включаються у собівартість; податки, що фінансуються з балансового прибутку; податки, що фінансуються із чистого прибутку) [6, с. 18]. Водночас окреслений перелік критеріїв класифікації податкових платежів не є вичерпним. Так, на наш погляд, під час диференціації податкових платежів варто враховувати позицію вітчизняного законотворця, а саме, як він визначає їх у тексті нормативно-правових актів (яку назву обирає – *А. К.*). Адже, наприклад, досить тривалий період часу платіж, який у світовій практиці оподаткування вважається податком, в українському законодавстві мав назву збору (йдеться про акцизний збір – *А. К.*). Отже, можна виділяти: податки, збори, плати, мито (до ухвалення Податкового кодексу України цей перелік був ще ширшим – *А. К.*). Вважаємо, що до податково-таксономічних критеріїв можна відносити форму, в якій збираються податки і збори (грошова, натуральна, змішана) тощо.

Близьким до наведеної позиції правознавців є і підхід учених-економістів. Традиційно класифікація податків ними проводиться за такими ознаками: 1) залежно від рівня державних структур, що впроваджують податки (державні, місцеві); 2) залежно від форми оподаткування (прямі, непрямі); 3) залежно від економічного змісту об'єкта оподаткування (податки на доходи, податки на споживання, податки на майно та ресурсні платежі); 4) залежно від способу оподаткування (розкладні, окладні); 5) залежно від способу зміни податкових ставок (фіксовані, або пропорційні, прогресивні, регресивні); 6) залежно від платника (з юридичних осіб, з фізичних осіб, змішані податки); 7) залежно від джерела сплати (податки, що фінансуються з виручки від реалізації продукції; податки, що включають відрахування в єдиний соціальний внесок; податки, що сплачуються із прибутку) [7, с. 25–27]. Водночас варто зауважити, що таке групування не є безспірним. Так, навряд чи коректно в контексті джерела податкового платежу взагалі не

згадувати майно платника податку чи збору. Також викликає зауваження розгляд пропорційних, прогресивних та регресивних податків і зборів як однопорядкових. Адже прогресивні, регресивні і постійні податкові платежі є різновидами пропорційних (відносних). Водночас необхідно констатувати, що за всієї деталізації запропонованої класифікації вона не є повною. Зокрема, вважаємо, що доцільно виокремлювати податки та платежі податкового характеру, акордні та прибуткові податки і збори тощо.

У контексті визначення місця туристичного збору в податковій системі України на особливу увагу заслуговує дослідження диференціації податків і зборів на загальнодержавні та місцеві, саме до останніх належить окреслений податковий платіж. Не випадково на рівні Основного закону нашої держави (ч. 1 ст. 143) [8] надається право територіальним громадам села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону. Хоча юридична «чистота» наведеного припису сумнівна, адже згідно із ч. 2 ст. 92 Конституції України, система оподаткування, податки і збори встановлюються суто законами України.

Поділ податків і зборів на загальнодержавні і місцеві законодавчо закріплені на рівні профільних кодифікованих актів, а саме: а) Бюджетного кодексу (далі – БК) України (ч. 2 ст. 9 – податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори) [9]; б) Податкового кодексу України (зокрема, п. 8.1 ст. 8 – в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори; п. 12.1 ст. 12 – Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає перелік місцевих податків та зборів, установа яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад) [4]. В. Скоробагач підкреслює, що провідну роль у створенні групи місцевих податків та зборів податкової системи України відіграє критерій повноважень органів публічної влади щодо встановлення податкових платежів, який є єдиним законодавчо визначеним критерієм розподілу вітчизняної податкової системи [1, с. 6–7]. Схожу думку висловлює В. Запорожан, коли стверджує, що залежно від органів державної влади, які встановлюють податки, вони поділяються на загальнодержавні та місцеві [10, с. 38]. Ми не можемо підтримати наведену тезу, оскільки, виходячи з п. 8.3 ст. 8 ПК України, головною вимогою щодо належності податків та зборів до місцевих є їх включення до відповідного переліку (йдеться про підсистему місцевих податкових платежів, визначену в ст. 10 ПК України – А. К.). До речі, навіть поверхове вивчення тексту ст. 10 ПК України, на яку ми вище посилалися, дає підстави стверджувати, що її побудова не відповідає основним принципам законотворчої техніки, адже стаття містить дублювання – два пункти мають однаковий номер (п. 10.2) та є різними за змістом (перший починається зі слів: «До місцевих зборів належать <...>», другий – зі слів: «Місцеві ради обов'язково установають <...>» – А. К.). Що ж до додаткових критеріїв, то до них, окрім ухвалення рішення визначеними органами публічної влади, можна віднести такі: а) компетентний – орган повинен діяти тільки в межах наданих йому повноважень; б) територіальний – обов'язковість сплати податкового платежу на території відповідних територіальних громад.

Заради справедливості варто зазначити, що історія вітчизняного оподаткування знає факти встановлення та реального справляння податкових платежів, які займали проміжну ланку між загальнодержавними та місцевими. До них, зокрема, можна віднести збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон. Законодавець відносив його до місцевих податкових платежів, тоді як за рівнем органу публічної влади (обласні Ради народних депутатів), так і за територією «дії» цей податковий платіж виходив за межі формату місцевих.

Що ж до туристичного збору, то під час визначення його місця в податковій системі нашої держави науковці здебільшого рухаються в руслі окреслених законодавчих приписів і обмежуються віднесенням цього податкового платежу до місцевих зборів. Таке «спрошене» рішення сприймається як економістами [11, с. 782–783; 12, с. 270; 13, с. 537], так і правознавцями [14, с. 7; 15, с. 19; 16, с. 7; 17, с. 99–100; 18, с. 298]. За всієї слушності зазначеної позиції, вважаємо, що такий таксологічний підхід є «вузким», не дозволяє здійснити повну й об'єктивну характеристику туристичного збору. Тому, окрім загальних засад класифікації податків і зборів, підстав для поділу та групування місцевих податкових платежів (видових податково-таксономічних засад), варто виокремити і спеціальні класифікаційні ознаки, що стосуються саме до туристичного збору. Безумовно, передусім варто виходити зі специфіки правового регулювання окресленого податкового платежу.

На нашу думку, туристичний збір можна віднести, зважаючи на бюджет-адресат, до платежів, що надходять суто до місцевого бюджету. Наведене твердження ґрунтується як на приписах бюджетного законодавства (згідно з п. 20<sup>2</sup> ч. 1 ст. 64 БК України [9], цей платіж зараховується до бюджетів місцевого самоврядування), так і на вимогах податкового законодавства (п. 268.1 ст. 268 ПК України [4] передбачає, що туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету). Зрозуміло, що такий підхід сприймається науковим співтовариством [10, с. 39; 19, с. 129]. Водночас зазначена обставина дозволяє віднести туристичний збір до закріплених податкових платежів (тих, що надходять до чітко і категорично визначеного різновиду бюджету). Виходячи з темпоральної характеристики базового податкового періоду, туристичний збір можна віднести до зборів, податковий звітний період щодо яких дорівнює календарному кварталу (пп. 268.7.3 п. 268.7 ст. 268 ПК України). З огляду на платника, туристичний збір належить до податків і зборів, які сплачують фізичні особи. Головною особливістю аналізованого платежу є те, що він безпосередньо приймається у специфічній особі – туриста. Якщо взяти до уваги механізм («дорожня мапа») надходження платежу, то він належить до податків і зборів, що справляються через податкового агента. Зважаючи на сферу оподаткування, він належить до зборів, пов'язаних із туризмом (було б помилкою відносити його до податкових платежів у сфері туризму, адже цей збір безпосередньо не покладається на туристичні підприємства, організації, установи, на туристичний бізнес впливає опосередковано). За назвою (за обраним законотворцем варіантом) – до зборів. З огляду на правову природу платежу – до зборів. Цей висновок не тільки базується на назві платежу, але й враховує його реальну сутність. Якщо взяти до уваги рівень законодавчої регламентації податково-правового механізму туристичного збору, цей платіж належить до податкових із відносно визначеним правовим механізмом. Навіть на рівні основних елементів правового механізму туристичного збору ми можемо спостерігати релятивність. Законодавець дає органам місцевого самоврядування право на «маневр». Інше питання, чи правильним є таке рішення. Виходячи з імперативності введення, туристичний збір належить до умовно обов'язкових (субфакультативних) податкових платежів. Так, туристичний збір не віднесений до тих місцевих податків та зборів, які місцеві ради обов'язково устанавлюють (п. 10.2 ст. 10 ПК України). Водночас варто зважати на те, що коли ухвалюється рішення про його устанавлення, то далі «включається імператив», обов'язково визначаються елементи податково-правового механізму тощо. Зважаючи на періодичність внесення, туристичний збір належить до групи разових платежів. Теза щодо віднесення туристичного збору до систематичних місцевих податків і зборів [16, с. 7] є сумнівною, адже зазначений податковий платіж певною мірою має хаотичний та непередбачуваний характер. Варто зауважити, що така властивість, як нерегулярність (спорадичний, епізодичний характер), притаманна саме зборам.

**Висновки.** Отже, аналіз чинного податкового та бюджетного законодавства України, наукових праць сучасних правознавців дозволяє нам констатувати, що в податково-таксономічній площині туристичний збір є місцевим (за назвою, правовою природою, територією справляння, бюджетом-адресатом, рівнем уповноважених органів публічної влади), прямим, акордним, грошовим, цільовим, закріпленим, умовно обов'язковим податковим платежем, що справляється у сфері туризму, який сплачують фізичні особи-туристи через податкового агента. Забезпечення ефективної законодавчої регламентації туристичного збору потребує невідкладного вдосконалення чинного податкового законодавства нашої держави, зокрема: а) зміни назви р. XII ПК України («Місцеві податки і збори» замість «Податок на майно»); б) відмови від квазідиспозитивності у введенні цього платежу, від невизначеності в його податково-правовому механізмі; в) усунення дублювання (щодо п. 10.2 ст. 10 ПК України).

#### Список використаних джерел:

1. Скоробагач В. Правове регулювання місцевих податків та зборів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 20 с.
2. Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510.
3. Кучерявенко Н. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Х.: Фирма «Консум», 1997. 256 с.
4. Відомості Верховної Ради України. 2011. № № 13–17. Ст. 112.
5. Податкове право України: підручн. / О. Головашевич, А. Котенко, Є. Смичок та ін.; за ред. М. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.
6. Податкове право України: альбом схем / Л. Касьяненко, А. Цимбалюк, Ю. Аністратенко, Н. Блашук; за заг. ред. Л. Касьяненко. К.: Алерта, 2013. 112 с.

7. Податкова система: навч. посібн. / за заг. ред. В. Андрущенко. К.: Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
8. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
9. Відомості Верховної Ради України. 2010. № № 50–51. Ст. 572.
10. Запорожан В. Класифікація податків в Україні. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: мат. X Всеукр. науково-практичної конфер. Одеса, 2016.
11. Михайленко О., Козаченко В. Місце та аналіз місцевих податків і зборів з урахуванням особливостей змін законодавчо-нормативної бази. Економіка і суспільство. 2017. № 10. С. 781–785.
12. Волохова І. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації. Одеса: Атлант, 2014. 462 с.
13. Проць Н. Сутність та фіскальна роль місцевих податків та зборів в умовах реформування бюджетного та податкового законодавства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 13. С. 536–541.
14. Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Х.: Фактор, 2017. 80 с.
15. Бандурка О., Понікаров В., Попова С. Податкове право: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
16. Вікторчук М. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2016. 18 с.
17. Коломієць П. До питання вдосконалення правового регулювання податкових норм. Право і суспільство. 2014. № 6–2. С. 97–103.
18. Фінансове право: підручн. / Ю. Жорнокуй, О. Кашкарьова, Т. Колесник та ін.; за заг. ред. О. Бандурки, О. Гетманець. Х.: Екограф, 2015. 500 с.
19. Мальська М., Жук І. Особливості оподаткування туристичної діяльності в Україні. Управлінські науки в сучасному світі: збірн. матер. II Міжнар. науково-практичн. конфер. К., 2015. Т. 1. С. 129–131.

УДК 342.951

КОНДРАТЕНКО В.М.

#### ОСНОВНІ ЧИННИКИ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСОБІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ І СВОБОД ОСІБ З ІНВАЛІДНІСТЮ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ

У статті розкрито зміст ключових понять, як-от «особи з інвалідністю», «права та свободи осіб з інвалідністю», «адміністративно-правові засоби забезпечення прав і свобод осіб з інвалідністю». З'ясовано сутність та основні риси правозахисної моделі інвалідності та людиноцентричного підходу в публічному адмініструванні. Обґрунтовується необхідність ухвалення Закону України «Про забезпечення прав і свобод осіб з інвалідністю», який на суб'єкти публічної адміністрації покладає обов'язок щодо створення належних умов у соціальній сфері для цієї категорії громадян з урахуванням конкретних основоположних приписів.

**Ключові слова:** адміністративно-правові засоби, європейська інтеграція, людиноцентризм, права і свободи, правозахисна модель інвалідності, суб'єкти публічної адміністрації, особи з інвалідністю.

В статье раскрыто содержание ключевых понятий, в том числе «лица с инвалидностью», «права и свободы лиц с инвалидностью», «административно-правовые средства обеспечения прав и свобод лиц с инвалидностью». Выяснена сущность

---

© КОНДРАТЕНКО В.М. – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри галузевого права та правоохоронної діяльності (Центральноукраїнський державний педагогічний університет імені Володимира Винниченка)