

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України на звернення Товариства щодо практичного застосування нових положень податкового законодавства в частині туристичного збору (далі – Збір), керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Товариство, посилаючись на Закон України від 23 листопада 2018 року №2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» (далі – Закон № 2628) запитує (1) який документ та в якій формі (оригінал, копію, сканкопію) повинен отримати податковий агент від особи, яка розміщується у готелі, щоб підтвердити резидентський статус останньої (резидент/нерезидент) та достовірно визначити форму туризму: внутрішнього чи в'їзного; (2) який документ повинен мати податковий агент для підтвердження розміщення у готелі пільгових категорій осіб, які не являються платниками Збору; (3) чи є підставою для визначення особи неплатником туристичного збору, відповідно до абзацу «а» п.п. 268.2.2 п.268.2 ст. 286 Кодексу, наявність укладеного між податковим агентом і такою особою – резидентом та нерезидентом договору найму/оренди або договору про надання послуг проживання; (4) яким чином і на підставі якого документу особа повинна підтвердити те, що вона постійно проживає у селі, селищі або місті, радами яких встановлено Збір; (5) хто вважатиметься податковим агентом у разі укладення договору оренди/суборенди між юридичною особою, яка є власником об'єкта розміщення та юридичною особою/фізичною особою – підприємцем, якою фактично здійснюється діяльність з надання послуг тимчасового розміщення; (6) чи правомірна оплата певною юридичною особою (Туроператором) шляхом безготівкового перерахунку на рахунок готелю суми Збору за фізичних осіб, які будуть розміщуватись у готелі на підставі укладених з такою юридичною особою (Туроператором) договорів; (7) чи правомірна оплата суми Збору юридичною особою за фізичних осіб – платників збору на підставі укладених між ними договору доручення/довіреності; (8) що вважається добою тимчасового розміщення при визначенні бази справляння Збору; (9) чи визначається доба тимчасового розміщення фізичної особи у готелі пропорційно фактичному часу перебування особи у готелі при ранньому заїзді чи пізньому виїзді; (10) який порядок повернення надмірно сплачених авансом сум Збору у випадку дострокового залишення готелю фізичною особою; (11) за якою ставкою справлятиметься Збір в період з 01.01.2019 року до моменту прийняття органом місцевого самоврядування рішення про встановлення Збору; (12) який документ має видати податковий агент платнику збору для підтвердження його сплати; (13) чи правомірно справляння податковим агентом (Готелем) туристичного збору платника податку (Гостя) шляхом прийняття готівкових коштів в оплату суми Збору із застосуванням реєстратора розрахункових операцій за окремим фіскальним чеком, наприклад: при здійсненні окремої оплати готельних послуг банківською карткою через системи но-лайн бронювання та окремої оплати готівковими коштами суми Збору перед розміщенням під час реєстрації; (14) коли відбувається сплата збору платником збору: при бронюванні чи перед

поселенням; (15) яким чином буде здійснюватись повернення помилково та/або надміру сплаченої суми збору виникла у межах одного звітного кварталу і податковим агентом не здійсненні нарахування збору за цей звітний квартал та сплата збору до місцевого бюджету; (16) чи є платниками збору іноземці та особи без громадянства, які отримали посвідку про постійне проживання.

Товариство не повідомило, чи є воно податковим агентом зі справляння Збору.

За даними ІТС «Податковий блок» основним видом діяльності Товариства є «Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщення» (клас 55.10 КВЕД-2010). Протягом 2018 року Товариство подавало до контролюючого органу податкову звітність зі Збору як податковий агент.

1. Відповідно до п.п. 14.1.277 п. 14.1 ст. 14 Кодексу внутрішній туризм для цілей розділу XII Кодексу – переміщення в межах території України громадян України та/або осіб, які постійно проживають на території України, в пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях. В'їзний туризм для цілей розділу XII Кодексу - прибуття на територію України та/або переміщення в межах території України осіб, які постійно не проживають на території України, в пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях.

У своїй діяльності готелі керуються чинним законодавством України та Правилами користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затвердженими наказом Державної туристичної адміністрації від 16.03.2004 №19, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 2 квітня 2004 року за № 413/9012 (далі – Правила), які регламентують основні вимоги щодо користування готелями та аналогічними засобами розміщення (далі – готелі) усіх форм власності, що здійснюють діяльність на території України у сфері надання послуг розміщення (готельних послуг) споживачам.

Пунктом 4.1 Правил передбачено, що номер (місце) в готелі надається споживачу при пред'явленні паспорта або іншого документа, який засвідчує особу (паспорт громадянина України, паспорт громадянина України для виїзду за кордон, дипломатичний чи службовий паспорт, посвідчення особи моряка, посвідка на проживання особи, яка мешкає в Україні, але не є громадянином України, національний паспорт іноземця або документ, що його замінює, та віза на право перебування в Україні (якщо інше не передбачено чинними двосторонніми угодами), свідоцтво про народження неповнолітніх, які не досягли 16 років, посвідчення водія, для військових – особове посвідчення або військовий квиток, посвідчення, яке видане за місцем роботи споживача, та ін.), і заповненні анкети встановленого центральним органом виконавчої влади з питань туризму зразка.

Статус резидента та нерезидента в Україні визначається відповідно до положень пп.14.1.213, пп.14.1.122 п.14.1 ст.14 Кодексу, зокрема, фізична особа - резидент – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні, а нерезидент – це фізична особа, яка не є резидентом України.

З метою підтвердження правомірності визначення форми туризму (внутрішній, в'їзний) податковий агент повинен мати копії відповідних документів, що підтверджують належність особи (резидент та нерезидент).

2. З метою визначення осіб, які не є платниками Збору відповідно до

п.п. 268.2.2. п. 268.2 ст. 268 Кодексу необхідно отримати від особи підтверджуючі документи про віднесення її до певної категорії у вигляді посвідчення, наказу про відрядження, путівки (курсівки) на лікування, оздоровлення, реабілітацію, інші документи в залежності від категорії.

3. Відповідно до п.п. 268.2.1 п. 268.2 ст. 268 Кодексу платниками Збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад (далі – Рада), про встановлення Збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Кодексу.

Платниками Збору не можуть бути особи, які постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір (п. «а» п.п. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 Кодексу).

Водночас згідно з п. 4 Порядку надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 березня 2006 року № 297, до послуг з тимчасового розміщення (проживання) не належить розміщення осіб, з якими укладається договір про наймання житла на строк, що перевищує один місяць (для курортів строк визначається місцевими органами виконавчої влади).

Отже, проживання осіб, якими з податковими агентами укладено договір найму/оренди житла на строк, що перевищує один місяць, не відноситься до послуг з тимчасового проживання.

4. Місцем проживання фізичної особи є житло, в якому вона проживає постійно або тимчасово (п. 1 ст. 29 Цивільного кодексу України).

Відповідно до ст. 3 Закону України від 11.12.2003 № 1382-IV «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» (далі – Закон № 1382) документи, до яких вносяться відомості про місце проживання – паспорт громадянина України, тимчасове посвідчення громадянина України, посвідка на постійне проживання, посвідка на тимчасове проживання, посвідчення біженця, посвідчення особи, яка потребує додаткового захисту, посвідчення особи, якій надано тимчасовий захист.

Громадянин України, а також іноземець чи особа без громадянства, які постійно або тимчасово проживають в Україні, зобов'язані протягом тридцяти днів після прибуття до нового місця проживання зареєструвати місце проживання (ст. 6 Закону №1382).

Законними підставами перебування на території України для іноземців та осіб без громадянства є підстави, встановлені Законом України від 22.09.2011 № 3773-IV «Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства».

5. У контексті п.п. 268.5.2 п. 268.5 ст. 268 Кодексу згідно з рішенням Ради податковими агентами можуть бути такі особи:

а) юридичні особи, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи юридичних осіб згідно з п.п. 268.7.2 п. 268.7 цієї статті, фізичні особи - підприємці, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268.5 цієї статті;

б) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих

осіб з метою їх тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. «б» п.п. 268.5.1 п. 268.5 цієї статті, що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичні особи, які уповноважуються Радою справляти Збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Отже, Кодексом не встановлено вимог щодо наявності у податкового агента – юридичної особи права власності або права користування на місця проживання (ночівлі).

Податковим агентом визнається особа, яка надає послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі).

Повноваження щодо визначення податкових агентів належить сільським, селищним, міським радам (п.п. 268.5.2 п. 268.5 ст. 268 Кодексу). Перелік податкових агентів та інформація про них розміщуються та оприлюднюються на офіційному веб-сайті Ради.

6,7. Відповідно п.п. 268.2.1 п. 268.2 ст. 286 Кодексу платниками Збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення Ради про встановлення Збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі).

Згідно з п.п. 268.6.1 п. 268.6 ст. 286 Кодексу платники Збору сплачують суму Збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють Збір за ставками, у місцях справляння Збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної Ради. За один і той самий період перебування платника Збору на території однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено Збір, повторне справляння Збору, вже сплаченого таким платником, не допускається.

Форма сплати Збору Кодексом не регулюється.

У податкового агента як суб'єкта ведення бухгалтерського обліку та нарахування податкових зобов'язань зі Збору, зважаючи на норму п. 44.1 ст. 44 Кодексу, має бути підтверджуючий первинний документ, який містить відомості про господарську операцію щодо сплати цьому податковому агенту певної суми коштів платником Збору.

Згідно з пунктом 1.3 Правил замовником готельних послуг є фізична або юридична особа, в тому числі суб'єкт туристичної діяльності, яка укладає відповідний договір на надання готельних послуг від імені та на користь споживача та здійснює оплату за цим договором (надає гарантії щодо оплати за цим договором).

Споживач – фізична особа, яка придбаває, замовляє, використовує або має намір придбати чи замовити товари, роботи, послуги для власних (побутових) потреб.

Пунктом 3.6 Правил передбачено, що договір про надання основних готельних послуг споживачу вважається укладеним після оформлення документів на проживання (заповнення анкети, реєстрації) та засвідчується розрахунковою квитанцією або іншим розрахунковим документом, що підтверджує укладення договору і містить у собі інформацію, передбачену цим пунктом.

Особливість справляння Збору полягає у тому, що обов'язок щодо

нарахування податкового зобов'язання зі Збору та сплати його до відповідного місцевого бюджету у встановлені Кодексом терміни має податковий агент, а платник Збору сплачує його податковому агенту.

Право юридичних осіб (туроператорів) сплачувати Збір замість туристів (платників Збору) Кодексом не обмежується, але на момент розміщення туриста у місці проживання (ночівлі) має бути здійснена оплата Збору та наявний документ, що підтверджує таку сплату від імені туриста як платника Збору.

8,9. Базою справляння Збору відповідно до п.п. 268.4.1 п. 268.4 ст. 268 Кодексу є загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Кодексу.

Кодексом не передбачений інший, ніж доба, період проживання для визначення бази оподаткування Збором.

Вказані вище (п. 1) Правила регламентують основні вимоги щодо користування готелями та аналогічними засобами розміщення усіх форм власності, що здійснюють діяльність на території України у сфері надання послуг розміщення споживачам, і регулюють відносини між споживачами (фізичними особами, які проживають у готелях або мають намір скористатися готельними послугами), та готелями, виконавцями цих послуг.

Так, п. 1.3 глави 1 Правил визначено, що розрахункова година – година, яка встановлена в готелі та при настанні якої споживач повинен звільнити номер у день виїзду й після якої здійснюється заселення в готель.

Згідно з п. 3.8. глави 3 Правил плата за надання готельних послуг стягується відповідно до єдиної розрахункової години – 12 год. 00 хв. поточної доби за місцевим часом. Готель з урахуванням місцевих особливостей вправі змінити єдину розрахункову годину. Як правило, розрахункова година зазначається у внутрішніх правилах готелю.

Пунктом 3.7 глави 3 Правил встановлено, що договір про надання готельних послуг може бути укладений на визначений або невизначений термін. При укладанні договору на невизначений термін погодженим вважається найбільш короткий термін, як правило одна доба; дія договору в такому разі завершується о 12 год. 00 хв. дня, наступного за днем прибуття споживача.

Враховуючи викладене вище, відлік доби проживання розпочинається з 12 год. 00 хв. дня прибуття (заїзду) та триває 24 години до розрахункової години, встановленої готелем.

Кодексом не встановлена залежність тривалості доби від фактичного терміну проживання у місці розміщення (ночівлі).

У разі раннього заїзду до місця проживання (до 12 год. 00 хв. дня прибуття) та пізнього виїзду (після 12 год. 00 хв. дня виїзду) для цілей оподаткування Збором до кількості днів проживання додається дві доби (по одній добі за перевищення розрахункової години при заїзді та виїзді з місця проживання).

10, 15. Відповідно до п.п. 268.6.3 п. 268.6 ст. 286 Кодексу у разі дострокового залишення особою, яка сплатила Збір, території адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено Збір, сума надмірно Збору підлягає поверненню такій особі у встановленому Кодексом порядку.

Згідно з п. 43.3 ст. 43 Кодексу обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви про

таке повернення протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та/або надміру сплаченої суми.

Разом з цим грошовим зобов'язанням відповідно до п.п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 Кодексу є сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання.

Особливість справляння Збору полягає у тому, що обов'язок щодо нарахування податкового зобов'язання зі збору та сплати його до відповідного місцевого бюджету у встановлені Кодексом терміни має податковий агент, а платник Збору сплачує його податковому агенту.

Якщо сплата Збору та необхідність у поверненні помилково та/або надміру сплаченої суми збору виникла у межах одного звітного кварталу (податковим агентом не здійснені нарахування збору за цей звітний квартал та сплата збору до місцевого бюджету), то повернення податковим агентом платнику Збору зайво сплаченої ним суми відбувається в межах взаємовідносин, що регулюються Цивільним кодексом України.

Відповідно до п. 44.1 ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування ведення обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, має здійснюватися на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених визначеними вище документами.

Отже, у податкового агента, як суб'єкта ведення бухгалтерського обліку та нарахування податкових зобов'язань, має бути підтверджуючий первинний документ, який містить відомості про господарську операцію щодо сплати цьому податковому агенту певної суми коштів платником туристичного збору.

11. Обов'язок з прийняття рішень про встановлення місцевих податків та зборів відповідно до п. 12.3. ст. 12 Кодексу покладено на Ради. При прийнятті рішень обов'язково визначаються всі елементи податку або збору, передбачені ст. 7 Кодексу, з дотриманням критеріїв, встановленим розділом XII Кодексу для відповідного місцевого податку чи збору (п.п. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 Кодексу).

У 2019 році справляння Збору здійснюватиметься згідно зі ст. 268 Кодексу, норми якої змінено Законом № 2628, який набрав чинності 01 січня 2019 року.

Серед передбачених ст. 7 Кодексу елементів, що обов'язково відповідно до п.п. 12.4.3 п. 12.4 ст. 12 Кодексу визначаються Радами при встановленні податків, у ст. 268 Кодексу частково або повністю змінено для Збору визначення бази оподаткування, ставок, платників, податкових агентів (перелік яких має оприлюднюватися на офіційному веб-сайті Ради), порядку обчислення та сплати податкових зобов'язань.

Таким чином для забезпечення умов справляння Збору у 2019 році встановленими Кодексом необхідними умовами, що мають бути реалізованими у рішеннях Рад, є не тільки затвердження ставок Збору, але й запровадження (або не запровадження) авансових внесків, визначення та оприлюднення переліку податкових агентів.

Рішення Рад щодо справляння Збору, діючи до 01.01.2019, не містять

елементи Збору, які б відповідали нормам Кодексу у редакції Закону № 2628.

Водночас п. 5.2 ст. 5 Кодексу визначено, що у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для врегулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу.

Отже, на територіях, по яким Радами не прийнято рішення про встановлення туристичного збору, з 01.01.2019 до дати прийняття відповідного рішення не виникає зобов'язань щодо сплати туристичного збору.

12. Відповідно до п. 44.1 ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування ведення обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, має здійснюватися на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених визначеними вище документами.

Отже, у податкового агента, як суб'єкта ведення бухгалтерського обліку та нарахування податкових зобов'язань, має бути підтверджуючий первинний документ, який містить відомості про господарську операцію щодо сплати цьому податковому агенту певної суми коштів платником Збору.

Порядок надання податковим агентом платнику Збору документів на підтвердження сплати ним Збору Кодексом не регулюється.

13. Згідно з п.п. 268.6.1 п. 268.6 ст. 268 Кодексу платники Збору сплачують суму Збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють Збір за ставками, у місцях справляння Збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної Ради. В свою чергу, розміщення платника Збору у місцях проживання (ночівлі) здійснюється виключно за наявності у платника збору документа, що підтверджує сплату ним Збору, та рішення відповідної Ради (п.п. 268.6.2 п. 268.6 ст. 268 Кодексу).

Форма сплати Збору Кодексом не регулюється.

Сплата Збору податковому агенту туристом (платником Збору) здійснюється в межах взаємовідносин, що регулюються Цивільним кодексом України.

14. Відповідно до п.п. 268.6.1 п. 268.6 ст. 268 Кодексу платники Збору сплачують суму Збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють Збір за ставками, у місцях справляння Збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної Ради. В свою чергу, розміщення платника Збору у місцях проживання (ночівлі) здійснюється виключно за наявності у платника збору документа, що підтверджує сплату ним Збору (п.п. 268.6.2 п. 268.6 ст. 268 Кодексу).

Отже, сплата платником Збору здійснюється перед розміщенням у місцях проживання (ночівлі).

16. Відповідно до п.п. 14.1.277 п. 14.1 ст. 14 Кодексу внутрішній туризм для цілей розділу XII Кодексу – переміщення в межах території України громадян України та/або осіб, які постійно проживають на території України, в

пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях.

В'їзний туризм для цілей розділу XII Кодексу – прибуття на територію України та/або переміщення в межах території України осіб, які постійно не проживають на території України, в пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях.

Разом з тим ст. 4 Закону України від 15 вересня 1995 року № 325/95-ВР «Про туризм» також визначено, що внутрішнім туризмом є подорожі в межах території України громадян України та осіб, які постійно проживають на її території.

Таким чином, іноземці та особи без громадянства, які отримали посвідку на постійне проживання, та які переміщуються в межах території України є платниками туристичного збору.

Законними підставами перебування на території України для іноземців та осіб без громадянства є підстави, встановлені Законом України від 22 вересня 2011 року № 3773-IV «Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства».

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.