



О. В. Кафарський\*

## ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО ТУРИЗМУ

Згідно із Законом України “Про туризм”<sup>1</sup>, до суб'єктів, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність, зокрема і діяльність у сфері сільського туризму, належать як туроператори та турагенти, так і інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг, а також фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.

Оподаткування діяльності суб'єктів господарської діяльності в сфері сільського туризму варто, перш за все, виокремити в групи: юридичні особи (туроператори, турагенти); фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи (сільські господарі, що зареєстровані як приватні підприємці) та фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Щодо оподаткування діяльності юридичних осіб — суб'єктів господарської діяльності в сфері туризму, як такого, та сільського туризму зокрема, які є платниками податків за загальною системою оподаткування, встановлений певний порядок нарахування податку на додану вартість (ПДВ). Так, порядок нарахування ПДВ при здійсненні операцій з поставки туристичного продукту залежить від того:

- ким є суб'єкт туристичної діяльності — туроператором чи турагентом;
- кому саме постачається туристичний продукт — безпосередньому споживачу (туристу) або іншим особам (зокрема, юридичним особам чи фізичним особам — суб'єктам підприємницької діяльності, які з урахуванням положення Закону України “Про податок на додану вартість”<sup>2</sup> виступають у якості турагентів).

У розумінні Закону України “Про туризм” туристичний продукт включає як мінімум дві туристичні послуги — з перевезення та з розміщення туристів. Цей міні-комплекс може доповнюватися й іншими турпослугами, не пов'язаними з перевезенням та розміщенням. Водночас у Законі України “Про податок на додану вартість” наголошується: турпродукту достатньо об'єднати в собі послугу з розміщення туристів і ще хоча б одну будь-яку з турпослуг (зовсім не обов'язково, щоб це була послуга з перевезення)<sup>3</sup>.

Порядок визначення бази оподаткування внутрішнього туризму з використанням посередницьких схем за участю турагенств є однією із нагальних проблем сільського туризму. У цьому випадку посередник не тільки отримує винагороду за договором комісії, доручення або агентською угодою, але через нього транзитом проходять кошти для оплати вартості туристичного продукту або інших послуг.

Щодо самої посередницької винагороди, то особливих складностей тут немає: податкові зобов'язання у посередника збільшуються за загальними правилами п. п. 7.3.1 ст. 7 Закону України “Про податок на додану вартість”. При цьому у продавця або покупця туристичних послуг (залежно від того, хто з них є комітентом, довірителем або принципалом, тобто виплачує винагороду) за

© Кафарський О. В., 2007

\* юрист (м. Київ)

<sup>1</sup> Про туризм: Закон України від 15.09.1995 р. // ВВР. — 1995. — № 31. — Ст. 241.

<sup>2</sup> Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. // ВВР. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

<sup>3</sup> Белова Н. Туристическая деятельность: налоговый и бухгалтерский учет // Налоги и бухгалтерский учет. — 2005. — № 43. — С. 27-42.



наявності податкової накладної виникає право на податковий кредит відповідно до п. п. 7.5.1 ст. 7 Закону України “Про податок на додану вартість”. У такому самому порядку здійснюється й податковий облік операцій з надання додаткових послуг самим посередником.

Значно складніша є ситуація з транзитними сумами. Це питання врегульовано тільки щодо договорів на придбання послуг через посередника (ч. 3. п. 4.7 ст. 4 Закону України “Про податок на додану вартість”), і то чомусь тільки щодо договорів доручення (ні договори комісії, ні агентські угоди прямо у цьому пункті не згадані).

У цьому випадку датою збільшення податкового кредиту посередника є дата перерахування коштів (надання документів, що засвідчують відносини боргу) на користь продавця таких послуг або надання інших видів компенсацій вартості таких послуг, а датою збільшення податкових зобов’язань є дата передачі таких товарів (результатів робіт, послуг) довірителю. При цьому довіритель не збільшує податковий кредит на суму коштів, перерахованих (переданих) посереднику, але має право на збільшення податкового кредиту в податковий період отримання послуг, придбаних повіреним за його дорученням.

У п. 4.7 ст. 4 Закону України “Про податок на додану вартість” визначено порядок податкового обліку в усіх учасників посередницьких схем. Однак у частині другій цього пункту (на відміну від більшості статей Закону) щодо договорів, предметом яких є посередництво у сфері продажу, йдеться виключно про посередницькі операції з продажу товарів, а про надання послуг через посередника взагалі не згадується.

Існує три принципово різних варіанти податкового обліку таких операцій.

Перший варіант базується на тому, що податковий облік посередницьких операцій з надання послуг відповідає обліку аналогічних операцій з товарами. Інакше кажучи, моменти виникнення податкових зобов’язань і права на податковий кредит у разі надання послуг у межах посередницьких схем повинні визначатися відповідно до п. 4.7 ст. 4 Закону України “Про податок на додану вартість”.

При цьому, якщо посередницький договір укладено між “виробником” туристичного продукту та турагентством, базою оподаткування є продажна вартість туристичних послуг, що передаються в межах посередницького договору, а дата збільшення податкових зобов’язань комісіонера визначається за загальними правилами п. 7.3 ст. 7 Закону України “Про податок на додану вартість”. Датою збільшення суми податкового кредиту комісіонера є дата перерахування коштів на користь комітента або надання останньому інших видів компенсації вартості таких послуг. Щодо комітента, то його податкові зобов’язання збільшуються тільки в момент отримання коштів або інших видів компенсації вартості предмета договору від комісіонера, тобто правило “першої події” щодо нього не застосовується.

Другий варіант полягає в тому, що транзитні суми та вартість послуг, які передаються, взагалі не повинні відображатися у податковому обліку посередника, оскільки таку операцію не можна класифікувати як операцію з продажу послуг від “виробника” посереднику (відсутній сам факт переходу права власності на послуги).

І, нарешті, третій варіант впливає із загального юридичного принципу, відповідно до якого, якщо якийсь питання не врегульоване спеціальною нормою (у цьому випадку — п. 4.7 ст. 4 Закону України “Про податок на додану вартість”), то необхідно керуватися загальними нормами законодавчого акта. Інакше кажучи, відповідно до такого підходу дати виникнення податкових зобов’язань і права на податковий кредит повинні визначатися за загальними правилами п. 7.3 і п. 7.4 ст. 7 Закону України “Про податок на додану вартість”.

На відміну від ПДВ, облік податку на прибуток за операціями суб’єктів туристичної діяльності не має такої суттєвої специфіки, хоч на певних його моментах все-таки необхідно зупинитися детальніше.



При використанні посередницьких схем існує значна відмінність у податковому обліку посередницької винагороди та транзитних сум, що надходять у зв'язку з такими договорами від покупця послуг на користь комітента (довірителя або принципала).

Суму посередницької винагороди включають до валового доходу туристичного посередника на загальних підставах, передбачених п. 11.3 ст. 11 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”<sup>4</sup>, тобто за першою з подій: зарахування коштів на банківський рахунок комісiонера (повіреного, агента) або за датою фактичного надання посередницької послуги. Такий самий порядок збільшення валового доходу застосовується й щодо сум компенсації вартості витрат, понесених посередником при виконанні доручення. Валові витрати посередника збільшуються на відповідні витрати також за загальними правилами (за датою списання коштів з рахунку або за датою оприбуткування товарів, а у разі придбання результатів робіт або послуг — за датою фактичного їх отримання).

Щодо транзитних сум, то у цьому випадку так само, як і в ПДВ, існують певні складності. Якщо предметом посередницької операції є майно, то і його вартість, а також суми інших витрат, пов'язаних з його реалізацією третім особам, у податковому обліку з податку на прибуток не відображаються згідно з п. 7.9 ст. 7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (на відміну від ПДВ, за яким вартість товарів та відповідні кошти беруть участь у формуванні бази оподаткування). Разом із тим ситуація, в якій предметом посередницького договору є послуги, ні в п. 7.9, ні в інших статтях цього Закону прямо не згадується.

Втім ДПАУ поширює такий підхід і на операції з надання (отримання) послуг через посередників. Так, у листі від 30.06.98 р. № 7832/10/15-2117 ДПАУ роз'яснює, що кошти, які надходять платнику податку — повіреному для закупівлі обладнання на підставі договору доручення, залишаються у власності довірителя і “не є оплатою товарів (робіт, послуг)”. Як бачимо, замість терміна “майно” у цьому листі застосовано інший термін: товари (роботи, послуги). У іншому листі (від 19.01.98 р. № 449-10-16-1321) ДПАУ роз'яснила, що базою оподаткування експедиційних послуг є отримана експедитором компенсація за надані ним послуги після його розрахунків з усіма учасниками транспортного процесу. Інакше кажучи, вартість послуг, які проходять через посередника, так само як і оплата за такі послуги, в податковому обліку посередника відобразитися не повинні.

І ще один момент, який стосується особливостей формування валових витрат суб'єктів туристичної діяльності. Відповідно до п. 5.4.10 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування сторонніх громадян, дозволено включати до валових витрат витрати на утримання та експлуатацію тих, що належать їм (крім тих, що підлягають амортизації): приміщень житлового фонду; легкових автомобілів; побутових літальних апаратів; моторних човнів, катерів та яхт, призначених для відпочинку. За останніми двома групами майна Законом про прибуток установлено також обмеження щодо їх цільового використання.

Далі в цьому самому пункті міститься й обмеження у вигляді заборони на включення до валових витрат витрат на паливно-мастильні матеріали, стоянку та паркування легкових автомобілів. Причому обмеження це сформульовано так, що зробити висновок про те, чи поширюється воно на юридичних осіб, основною діяльністю яких є туристична діяльність, досить складно. У листі від 11.11.99 р. № 9365/4/15-1216 ДПАУ зазначила, що обмеження із включення до валових витрат витрати на пально-мастильні матеріали (ПММ), стоянку та паркування легкових автомобілів здійснюються тільки за рахунок прибутку, що залишається

<sup>4</sup> Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. // ВВР. — 1995. — № 4. — Ст. 28.



у розпорядженні підприємства після сплати до бюджетів обов'язкових зборів та платежів. Інакше кажучи, згідно з цим листом зазначене обмеження не залежить від виду діяльності платника.

Однак пізніше (лист від 07.03.2000 р. № 1157/6/15-1116) ДПАУ змінила свою позицію і роз'яснила, що у випадку, якщо легкові автомобілі належать платникам податку, основною діяльністю яких є надання платних послуг з транспортного або туристичного обслуговування сторонніх громадян, то витрати таких платників на утримання та експлуатацію легкових автомобілів, у тому числі й витрати на ПММ, належать до їх валових витрат. Щоправда, далі у цьому листі ДПАУ зробила ще більш ліберальний висновок, дозволивши таким платникам відносити до валових витрат вартість ПММ, використаних у процесі утримання та експлуатації не тільки власних легкових автомобілів (що передбачено Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”), а й тих, які належать платнику тимчасово на підставі договору оперативної оренди.

На відміну від юридичних осіб, що провадять свою діяльність за загальною системою оподаткування, суб'єктам підприємницької діяльності, які перейшли на спрощену систему оподаткування, Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”<sup>5</sup> надано право: обирати ставку єдиного податку; реєстрації або не реєстрації як платника ПДВ.

Отже, згідно вищезазначеного Указу Президента право на застосування спрощеної системи оподаткування мають юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн. гривень.

Виручкою в контексті даного Указу вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Перехід на спрощену систему оподаткування дає суб'єкту підприємницької діяльності значно менше податкове навантаження, що дозволяє більшу частину прибутку спрямувати на розвиток власного підприємства та розширення бізнесу.

Так, зокрема, суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

- 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України “Про податок на додану вартість”;

- 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Отже, юридичні особи, які сплачують єдиний податок за ставкою 10 відсотків, не є платниками ПДВ незалежно від обсягу оподатковуваних операцій. Платниками ПДВ вони ставатимуть лише в тому разі, якщо за власним бажанням перейдуть на ставку 6 відсотків.

У той же час суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником таких видів податків і зборів (обов'язкових платежів): податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків; податку на прибуток підприємств; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації

<sup>5</sup> Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. (в редакції Указу Президента від 28.06.99 р. № 746/99) // ОВУ. — 1999. — № 26. — Ст. 1.



наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору до Державного інноваційного фонду; збору на обов'язкове соціальне страхування; відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; комунального податку; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів; внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення; плати (податку) за землю (що актуально для суб'єктів підприємництва, що займаються сільським туризмом); збору на спеціальне використання природних ресурсів; податку на промисел; збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; плати за патенти згідно із Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності".

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності юридичній особі — суб'єкту малого підприємництва необхідно подати письмову заяву до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації із обов'язковим зазначенням ставки єдиного податку ним обраного.

У разі порушення вимог, установлених ст. 1 цього Указу, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності.

Щодо оподаткування діяльності в сфері сільського туризму фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, то, відповідно до Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", у разі, якщо у трудових відносинах з ними, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень, вони мають право переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, подавши до державної податкової служби за місцем їх реєстрації відповідну заяву.

В свою чергу орган державної податкової служби зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати безоплатно свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову.

Відповідно до ст. 2 Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва — фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 грн. та більше 200 грн. на місяць.

Позитивним моментом у переході на спрощену систему оподаткування фізичним особам — суб'єктам малого підприємництва є те, що у здійсненні кількох видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, потребується лише одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки.

Проте у випадку коли платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї, ставка єдиного податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу. Ця особливість обмежує підприємця у залученні найманих працівників, оскільки в такому разі зростатиме величина суми відрахування єдиного податку.

З іншого боку, цим же Указом суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа, яка сплачує єдиний податок, звільняється від обов'язку нарахування, відрахування та перерахування до державних цільових фондів зборів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї.

Суми єдиного податку перераховуються відділенням Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів.



Варто також зазначити, що доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладається єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Отже, при невеликому обсязі виручки підприємець однозначно незацікавлений у залученні додаткових трудових ресурсів, проте норма Указу звільняє його від сплати зборів до державних цільових фондів при нарахуванні та виплаті заробітної платні найманим працівникам. У разі, якщо підприємець перебуває у трудових відносинах з членами своєї сім'ї (що, безперечно, властиве для сільських господарів, які працюють у сфері сільського туризму), сплачуючи досить помірну суму єдиного податку, який вже безпосередньо відділенням Державного казначейства розподіляється і перераховується до відповідних фондів, він тим самим здійснює пенсійне забезпечення та соціальне страхування для членів своєї родини.

Як вище вже зазначалося, сьогодні однією з правових форм організації діяльності щодо надання послуг у сфері сільського туризму є особисте селянське господарство.

Так ч. 1 ст. 1 Закону України "Про особисте селянське господарство"<sup>6</sup> визначає, що діяльність у сфері сільського туризму в рамках особистого селянського господарства може здійснюватися у межах "... виробництва, переробки сільськогосподарської продукції, реалізації її надлишків та надання послуг з використанням майна особистого селянського господарства..."

У даному контексті одразу постає питання про механізми оподаткування доходів осіб, які належать до категорії особистих селянських господарств. При цьому зазначена проблема загострилася з прийняттям Закону України від 4 березня 2004 року "Про внесення змін до статті 4 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб"<sup>7</sup> (щодо оподаткування доходів особистих селянських господарств). Внесеними цим Законом змінами п. 4.3 ст. 4 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб"<sup>8</sup> доповнено пп. 4.3.36, згідно з якими не включаються до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку доходи від продажу сільськогосподарської продукції, вирощеної (виробленої), зокрема, на земельних ділянках, наданих для ведення особистого селянського господарства, якщо її розмір не було збільшено в результаті отриманої в натурі (на місцевості) земельної частки (паю). Проте чіткого механізму застосування цієї норми в Законі не визначено, тому, на думку фахівців<sup>9</sup>, необхідне запровадження певного стандартного документообігу, щоб не провадити зайвого утримання податку у джерелах виплати доходу.

Відповідно до ст. 1 Закону України "Про особисте селянське господарство" діяльність членів особистого селянського господарства, у тому числі у сфері сільського туризму, не належить до підприємницької діяльності.

Проте без реєстрації сільського господаря як суб'єкта підприємницької діяльності оподаткування прибутку, отриманого, зокрема, від діяльності в сфері

<sup>6</sup> Про особисте селянське господарство: Закон України від 15.05.2003 р. // ВВР. — 2003. — № 29. — Ст. 232.

<sup>7</sup> Про внесення змін до статті 4 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб": Закон України від 04.03.2004 р. // ВВР. — 2004. — № 25. — Ст. 345.

<sup>8</sup> Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. // ВВР. — 2003. — № 37. — Ст. 308.

<sup>9</sup> Хмельов Г. Методологічні та правові проблеми Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [Електронний ресурс]: Режим доступу — <http://www.visnuk.com.ua>.



сільського туризму, відбувається на загальних засадах. Реєстрація ж фізичної особи в якості суб'єкта підприємницької діяльності значно розширює можливості господаря садиби вільно планувати свою діяльність щодо збільшення обсягу послуг, а отже, надає також можливість збільшення отриманого прибутку.

У контексті вищесказаного варто окремо виділити такий суб'єкт господарської діяльності як фермерське господарство. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про фермерське господарство"<sup>10</sup>, фермерське господарство є формою підприємницької діяльності із створенням юридичної особи. Отже, діяльність фермерського господарства щодо надання послуг сільському туризму підпадає під дію вищезазначених нормативно-правових актів. У такому разі фермерське господарство при дотриманні умов, наведених в ст. 1 Указу Президента "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", може бути класифіковане як юридична особа — суб'єкт малого підприємництва, платник єдиного податку.

Питання про те, чи необхідно господарям сільських садиб, що приймають у себе відпочиваючих, реєструватися як суб'єктам підприємницької діяльності, має вирішитися із прийняттям закону про сільський туризм. Проте, на нашу думку, правильніше було б визначити діяльність у сфері сільського туризму як вид підприємницької діяльності — тоді під таке визначення можна було б підвести вже чинну законодавчу базу, яка стосується підприємницької діяльності, лише з дещо іншими умовами оподаткування.

До того ж, важливим фактором, який впливає на діяльність у сфері сільського туризму, є його сезонність. Отже, варто врахувати, що встановлення певної фіксованої ставки податку, що не мала б чіткої прив'язки до ліжко-місць, які можуть обслуговуватися в садибі сільського господаря, та величини отримуваної виручки від даного виду діяльності, спричинить до ще більшого відходу цього виду туризму "в тінь".

Безумовно, слід звернути увагу на законодавчий досвід інших країн. Згідно із законодавством Польщі, діяльність у сфері сільського туризму не належить до підприємницької діяльності. Тому грошові кошти, що отримані за такі послуги, не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість. При цьому за наявності певних умов можливе звільнення отриманих доходів і від податку на доходи фізичних осіб. Відповідно до п. 43 ст. 21 Закону "Про оподаткування доходів фізичних осіб" від 26.07.1991 р. передбачено звільнення від оподаткування доходів, які отримані фізичними особами від здачі кімнат, за наступних умов:

- житловий будинок, у якому здаються кімнати, належить до сільського господарства;
- житлові кімнати здаються відпочиваючим, тобто не сезонним робітникам або іншим особам на тривалий термін;
- кімнати, які здаються, знаходяться у житловому будинку, а не в іншій спеціально пристосованій будівлі;
- житловий будинок знаходиться на сільській території;
- число кімнат, які здаються, не перевищує 5.

Особа, яка отримує дохід від здачі кімнат відпочиваючим та відповідає вищенаведеним критеріям, звільняється від оплати податку з таких доходів незалежно від величини доходу, отриманого з інших джерел<sup>11</sup>.

У Королівстві Швеція прийом відпочиваючих у сільській місцевості господарями сільських садиб здійснюється у рамках спеціальної програми

<sup>10</sup> Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. // ВВР. — 2003. — № 45. — Ст. 363.

<sup>11</sup> Товт М. Правове регулювання сільського туризму. Досвід окремих країн, проблеми законодавства України [Електронний ресурс]: Режим доступу — <http://icr.org.ua>.



“Сільська гостинність”, участь в якій є обов’язковою для набуття права здійснювати діяльність у сфері сільського туризму. Для вступу до організації Програми “Сільська гостинність” сільське господарство повинно бути платником податку як сільськогосподарське підприємство. При цьому окремо врегульовані питання оподаткування в цій сфері сільського туризму. Так, доходи від здачі житла відпочиваючим обкладаються податком у розмірі 12 %. Доходи, отримані у сфері сільського туризму від надання інших послуг та продажу товарів, наприклад, продуктів харчування, оподатковуються у розмірі 25 %<sup>12</sup>.

Оптимальне вирішення проблеми оподаткування в сфері сільського туризму знайшли угорські законодавці. Відповідно до п. 4.12 Додатку до Закону від 1995 року CXVII. “Про податок на особисті доходи” до таких, що не підлягають оподаткуванню, віднесені: “доходи, отримані від використання для відпочинку, рекреації власного житла, розташованого у такій сільській та у вже формалізованій хутірській місцевості, яка не віднесена до санаторно-курортних зон, при умові, якщо таке використання не перевищує 10 (десять) ліжко-місць, а річний дохід від цієї діяльності не перевищує 300 тис. форинтів (10 мінімальних місячних зарплат) та місце постійного помешкання особи знаходиться у нерухомості, яка використовується”<sup>13</sup>.

Чітке юридичне відмежування сільського туризму від інших видів діяльності як у галузі сільського господарювання, так і в галузі туризму, складовою частиною яких вони, безперечно, є, простежується у законодавствах більшості європейських країн. Це відмежування відбувається за досить простими критеріями — за кількістю кімнат або ліжко-місць, які можуть бути надані для цілей прийому відпочиваючих, та/або за величиною отриманого річного доходу від цієї діяльності. Таке відмежування здійснюється з метою максимального спрощення бюрократичних процедур, необхідних для легалізації діяльності в сфері сільського туризму, що робить її доступною для осіб фактично без спеціальної підготовки. Чітке відмежування від решти господарської діяльності дає можливість надання пільгових умов оподаткування або цілковитого звільнення від податків з доходів, отриманих від діяльності у сфері сільського туризму. А ці податкові преференції, у свою чергу, виступають головним чинником для селян щодо надання послуг відпочиваючим.

На даний час оптимальною, на наш погляд, для сільських господарів, які бажають працювати у сфері сільського туризму та приймати відпочиваючих, є їх державна реєстрація як фізичних осіб — суб’єктів малого підприємництва для отримання можливості користуватися спрощеною системою оподаткування.

При цьому одразу слід наголосити на доцільності запровадження сприятливого (пільгового) режиму розвитку в сільській місцевості малого підприємництва в несільськогосподарських видах діяльності. Зокрема, розробити адресну державну програму підтримки малого бізнесу на сільських територіях, передбачивши відповідне бюджетне фінансування та надання пільгових кредитів<sup>14</sup>, стимулювання за рахунок державного фінансування запроваджених проєктів у сфері сільського туризму.

Однією із складових оподаткування сільських господарів (сімейних домогосподарств), що зайняті додатковим видом діяльності — сільським туризмом, є фіксований сільськогосподарський податок. Проблеми оподаткування зайнятих у сфері сільського туризму ще раз підтверджують необхідність прийняття Закону “Про сільський туризм”.

<sup>12</sup> Там само.

<sup>13</sup> Там само.

<sup>14</sup> Міщенко О. Село — це економічна основа держави // Голос України. — 2006. — № 36. — С. 11.