

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТУРИСТИЧНОГО ЗБОРУ: ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ

Татаренко О. Ю.,
*аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

Татаренко О. Ю. Правове регулювання туристичного збору: окремі проблеми.

Пошуки ефективних джерел наповнення місцевих бюджетів зумовлюють різноманітність місцевих податкових платежів. Законодавець визначив туристичний збір, як місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Чи можна при наявності ознак належності та спрямування коштів визнати певний платіж «туристичним збором»? Стаття присвячена окремим проблемам правового регулювання туристичного збору в Україні. У статті зосереджено увагу на встановленні правового змісту й сутності туристичного збору, а також норм, що регулюють справляння цього податкового платежу. Розглянуто погляди науковців стосовно правового змісту туристичного збору. На підставі аналізу положень законодавства розкрито особливості й встановлено деякі недоліки правового регулювання справляння туристичного збору. З'ясовано, що закріплене в Податковому кодексі України визначення «туристичний збір» не дає можливості розкрити сутність і виокремити специфічні риси цього обов'язкового платежу. Туристичний збір не належить до податкових платежів, що підлягають обов'язковому встановленню органами місцевого самоврядування, прийняття рішення щодо цього платежу залежить від розсуду органу місцевого самоврядування. Обґрунтування встановлення туристичного збору має відповідати об'єктивним потребам певної територіально-адміністративної одиниці, а визначення кола платників цього податкового платежу — узгоджуватись із конституційними основами гарантування права власності. У статті наводиться перелік чинних норм, що регламентують справляння туристичного збору. Розкриваються особливості та критерії визначення передумов виникнення обов'язку зі сплати туристичного збору. Зазначається про необхідність визначення й формування понятійного апарату, що характеризує сутність туристичного збору та внесення зміни до Податкового кодексу України, які відобразатимуть оновлену модель туристичного збору. Результати дослідження може бути використано у правотворчій та правозастосовчій діяльності, а також подальших наукових дослідженнях.

Ключові слова: місцевий збір, туристичний збір, правове регулювання.

Tatarenko O.Yu. Legal regulation of tourist tax: some problems.

The search for effective sources of filling local budgets leads to the establishment of various local tax payments. The legislator defined the tourist tax as a local tax, the funds from which are credited to the local budget. Is it possible to recognize a certain payment as a «tourist tax» if there are signs of belonging and direction of funds? The article is devoted to some problems of legal regulation of tourist tax in Ukraine. The work focuses on establishing the legal content and essence of the tourist tax, as well as the rules governing the collection of this tax payment. The views of scholars on the legal content of the tourist tax are considered. Based on the analysis of the provisions of the legislation, the peculiarities and some shortcomings of the legal regulation of the collection of tourist tax are revealed. It was found that the normatively defined definition of «tourist tax» does not allow to reveal the essence and highlight the specific features of this mandatory payment. The tourist tax does not belong to the tax payments that are subject to mandatory establishment by local governments, the decision on this payment depends on the discretion of the local government. The substantiation of the establishment of the tourist tax should correspond to the objective needs of a certain territorial-administrative unit, and the definition of the circle of payers of this tax payment should be in accordance with the constitutional bases of guaranteeing the right of ownership. The article provides a list of current regulations governing the collection of tourist tax. The peculiarities and criteria for determining the preconditions for the obligation to pay the tourist tax are revealed. It is noted the need to define and form a conceptual framework that characterizes the essence of the tourist tax and amendments to the Tax Code of Ukraine, which will reflect the updated model of tourist tax. The results of the study can be used in lawmaking and law enforcement, as well as further research.

Key words: local tax, tourist tax, legal regulation.

Постановка проблеми. Правове регулювання податкових відносин має певні особливості, що зумовлено специфікою їх виникнення. Цілком логічно, що для задоволення суспільних потреб держава має на законодавчому рівні чітко регламентувати передумови виникнення, зміни і/або припинення податкових відносин. Варто пам'ятати, що ці відносини існують виключно на підставі закону. Невипадково, ще наприкінці XIX століття академік І. І. Янжул зазначив, що система взаємних прав і обов'язків держави і її підданих змушує владу запроваджувати і справляти податки і в той же час становить їх юридичну підставу, що відрізняє їх від інших джерел державного доходу [1, с.242]. Потреби держави в пошуках нових джерел наповнення бюджетів, зокрема місцевих, спонукають законодавчий орган ухвалювати закони, вносити зміни, скасувати окремі податкові норми, якими, наприклад, встановлюються місцеві податки і збори. Часом при обговоренні таких нововведень чи припиненні дії певної норми виникають спірні питання (теоретичного і практичного характеру), точаться жваві дискусії, суперечки. До кола останніх можна віднести дослідження проблем правового регулювання такого місцевого збору, як туристичний.

Стан дослідження. Приступаючи до розгляду питання, вкажемо, що правовому регулюванню місцевих податків і зборів у своїх роботах приділяли увагу В. Л. Андрущенко, Л. К. Воронова, А. І. Крисоватий, В. М. Кофлан, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, А. М. Соколовська, Н. І. Хімичева та ін. Окремі правові аспекти оподаткування туристичним збором висвітлені в наукових статтях А. А. Калінічева, Л. В. Товкун. Нагальність детального вивчення окресленого питання підтверджується й тим, що останнім часом до законодавства було внесено багато змін.

Метою статті є встановлення правового змісту й сутності цього обов'язкового платежу, а також норм, що регулюють справляння туристичного збору. Для досягнення мети поставлено наступні завдання: вивчити погляди науковців стосовно правового змісту туристичного збору, його місця в системі податків і зборів України, встановити значення і специфіку вказаного платежу на підставі аналізу правових норм; дослідити правові критерії, що визначають передумови виникнення податкового обов'язку та відповідність правових норм, що регулюють оподаткування туристичним збором, цим критеріям; запропонувати шляхи усуненню недоліків і прогалин у податковому законодавстві щодо оподаткування туристичним збором.

Виклад основного матеріалу. Податкова система України складається з загальних і місцевих податків і зборів. Завдяки проведенню адміністративної й податкової (яка, до речі, анонсується майже кожного року) реформ податкова система України набула сучасного вигляду.

Зокрема, одним із наслідків такого реформування варто визнати формування дворівневої структури системи оподаткування, а також значне розширення компетенції органів місцевого самоврядування. Таким чином, у результаті дій законодавця місцеві ради отримали право встановлювати місцеві податки і збори в порядку й з урахуванням меж (йдеться про вичерпність переліку місцевих податків і зборів), закріплених у ст.10 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Так, відповідно до приписів ПК України:

- 1) до місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок;
- 2) до місцевих зборів віднесено: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Водночас, туристичний збір не належить до податкових платежів, що підлягають обов'язковому встановленню органами місцевого самоврядування, як, наприклад, введення єдиного податку чи податку на майно. Тож, запровадження цього платежу залежить від розсуду органів місцевого самоврядування.

Оскільки справляння цього збору передбачає обмеження права власності платника, законодавчий акт, яким він встановлюється, повинен чітко, без протиріч визначити підстави виникнення обов'язку по його сплаті й порядок виконання. Вказане дозволить виключити можливість безпідставного позбавлення особи власності [2, с.3].

Зрозуміло, що у зв'язку із стягненням у законному порядку цих податків із фізичних осіб й організацій виникають податкові правовідносини, основний зміст яких у цьому випадку визначає обов'язок платника податків внести до відповідного бюджету суму згідно із встановленими ставками і в передбачені строки, а також обов'язок компетентних органів забезпечити сплату податків [3, с.391].

Так, у розділі IX «Майнові податки» цього Кодексу туристичному збору присвячена окрема стаття 268, в якій закріплено: визначення поняття «туристичний збір», перелік платників, ставку збору, базу справляння, податкових агентів; особливості справляння і порядок сплати збору. Крім того, деякі питання щодо порядку надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) регламентовано Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку надання послуг з тимчасового розміщення (проживання)» від 15 березня 2006 р. N 297.

Отже, спробуємо з'ясувати суть і зміст туристичного збору. Для цього проаналізуємо законодавчі приписи.

Передусім вкажемо, що назва цього податкового платежу, на наш погляд, є доволі дискусійною. Пояснимо власну точку зору. За правилами словотворення замість «туристичний» законодавцю потрібно було застосувати «туристський», однак вживання в побуті - надало певну рівнозначність поняттям «туриський» і «туристичний». Сутність цих термінів вивчали багато науковців, особливо ті, хто працював над вирішенням проблемних питань туристичної галузі, знань теорії туризму, її нормативного врегулювання, досліджував міжнародні й національні правові норми. Після тривалих дискусій науковці на питання, чи можна застосувати термін «туристичний», висловили компромісно-погоджувальну позицію, однак акцентували на важливості єдності термінів, відповідності законодавчим актам [10]. Враховуючи застереження пункту 5.2. ст. 5 Податково кодексу України [4] щодо використання термінів у подальшому в тексті статті буде використано словосполучення «туристичний збір».

Спробуємо проаналізувати визначення туристичного збору, закріплене у пункту 268.1 статті 268 Податкового кодексу України.

Для цього, пропонуємо поділити вказане поняття на дві частини. Так, як першу частину умовно будемо розглядати посилання на те, що «туристичний збір» є місцевим збором; під другою – «кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету».

На наше переконання, у першій частині відбулося своєрідне дублювання пункту 10.2 статті 10 ПК України, де наведено перелік місцевих податків і зборів, серед яких названо й туристичний як місцевий збір, що належить до місцевих податкових платежів. Це означає, що на «туристичний збір» поширюються вимоги оподаткування, закріплені в положеннях Податкового кодексу України, і загального обов'язку з його сплати.

У другій вказується нам рух, спрямованість коштів від платника до місцевого бюджету. У цій частині також має місце дублювання положень пункту 10.5 статті 10 ПК України, де зазначено, що зарахування місцевих податків і зборів здійснюється до відповідних місцевих бюджетів.

Отже, із визначення, наведеного у ст. 268 ПК України, можна зробити висновок, що цьому податковому платежу притаманні наступні ознаки:

видова – належність до місцевих податків і зборів;

публічний характер, що зумовлено спрямуванням коштів до місцевого бюджету.

Виникає питання, а чи можна при наявності лише перерахованих ознак прирівняти й визнати певний платіж «туристичним збором»? Як приклад наведемо збір за місця для паркування транспортних засобів (ст. 268¹ ПК України). Передусім зауважимо, що у ПК України визначення поняття цього платежу не надано, щоправда, його теж віднесено до місцевих податків і зборів, а також наголошено, що кошти від його сплати є джерелом наповнення місцевого бюджету (питання про збір за місця для паркування транспортних засобів буде розглянуто нами у наступних публікаціях). Уважно вивчивши приписи закону, можна зробити висновок, що в дефініції поняття «туристичного збору» не міститься ознак, які дозволили б відмежувати цей місцевий збір від інших (у даному випадку від збору за місця для паркування транспортних засобів), а лише дублюються положення інших наведених нами вище статей ПК України.

Невипадково А. А. Калінічев звернув увагу на поверхневий підхід законодавця до дотримання правил юридичної техніки, щоправда, науковець про це вів мову, розглядаючи обрані вітчизняним законодавцем новації у регулюванні туристичного збору, включення статті, що регулює туристичний збір, до розділу XII «Податок на майно» ПК України [6, с.130].

Однак у даному випадку важливо те, що спроба законодавця надати формальне визначення «туристичний збір» виявилася марною, оскільки тлумачення не полегшує розуміння суті і встановлення специфіки даного платежу, а навпаки, вносить плутанину. Вказане можна було б списати на недогляд законодавця, що пов'язано із значною кількістю змін й глобальним характером реформатування оподаткування, прийняттям Податкового кодексу України. Утім, відколи Верховною Радою України прийнято ПК України (2010), у законодавця була можливість доповнити його ст. 268 і внести ясність щодо характерних ознак цього збору.

Наступним питанням є встановлення об'єкта оподаткування. Першим, що впадає в око при аналізі переліку місцевих податків і зборів (ст. 10 ПК України) і ст. 268 ПК України, де містяться положення щодо цього збору, так це назва «туристичний збір». По суті, даний податковий платіж має опосередкований зв'язок із туризмом, туристичною діяльністю, вони схожі лише назвою. На підтвердження висловленого додамо, що поняття «внутрішній та виїзний туризм», наведене в підпункті 14.1.277 пункту 14.1. ПК України, з позицій як найменування збору, так і його визначення, далеке від самої суті туризму. Зокрема, при закріпленні об'єкта оподаткування цього збору законодавець обмежився тим, що визнав його як послугу з тимчасового розмі-

щення особи у місцях проживання (ночівлі), щодо оподаткування цим збором будь-яких інших туристичних послуг у ст. 268 ПК України не йдеться.

На наш погляд, для узгодження назви з цілями оподаткування таким платежем варто змінити найменування цього збору. Пояснимо. Так, якщо законодавець як об'єкт оподаткування розуміє послуги з розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), то точніше було б цей збір назвати як збір за послуги з розміщення особи у місцях проживання (ночівлі).

Суть послуги з тимчасового розміщення (проживання) розкривається в Порядку надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 15 березня 2006 р. № 297 [7]. Зокрема, послуги з тимчасового розміщення (проживання) – це діяльність юридичної й фізичної особи з надання місця для ночівлі у засобі розміщення за плату, а також інша діяльність, пов'язана з тимчасовим розміщенням (проживанням), передбачена законом.

Перелік місць, що визначаються як місця для тимчасового розміщення (проживання) для цілей оподаткування, міститься у підпункті 268.5. 1 пункту 268.5 статті 268 ПК України. Так, справляння збору може здійснюватися з тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі): а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади; б) житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

Удруге порівнюємо наведене з механізмом збору за місця для паркування, який ми розглянемо пізніше (у наступних публікаціях). Так, на відміну від збору за місця для паркування, у положеннях ПК України, що регулюють туристичний збір, мова не йде про те, що місця для розташування (ночівлі) забезпечуються у приміщеннях, що перебувають у комунальній власності місцевих рад чи об'єктах, збудованих, обладнаних на кошти територіальної громади.

На нашу думку, приписи ст. 268 суперечать ст. 6.2. ПК України з огляду на те, що не містять важливої умови, за якою настає обов'язок, а саме отримання платником спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами й особами юридично значимих дій.

Крім того, законодавець порушує допустимі межі правового регулювання без об'єктивних підстав, зумовлених «публічним інтересом». Так, у підпункті 268.5. 1 пункту 268.5 статті 268 ПК України законодавець перераховує об'єкти, придатні для цілей оподаткування, і не розрізняє їх залежно від права на такі об'єкти у платників цього збору. Йдеться, зокрема, про те, що приміщення, в якому знаходяться місця для розміщення (ночівлі), належить на праві приватної власності юридичних осіб та фізичних осіб- підприємців.

Попри намагання законодавця винайти джерела наповнення місцевих бюджетів, ігнорується узгодженість норм податкових, що регулюють туристичний збір, із конституційними і спонукають до порушень основоположних прав, як-от:

- 1) права власності. По-перше, законодавчо не врегульовано порядок створення умов органами місцевого самоврядування для забезпечення діяльності з надання послуг розміщення (місць ночівлі) для цілей оподаткування. По-друге, держава умовно користується можливостями, які є в операторів (власників об'єктів розміщення (місць ночівлі)) юридичних і фізичних осіб- підприємців для обкладання місць для розташування (ночівлі), що перебувають у приватній власності юридичних і фізичних осіб, обов'язковим платежем;
- 2) права свободи переміщення. Обов'язок сплати туристичного збору поширюється на громадян України, у цьому вбачається обмеження пересування за фіскальною ознакою (грошовою ознакою).

Вкажемо, що А. М. Чвалюк пропонує обмежити у встановленні туристичного збору місцеві органи влади, виключивши території, де немає туристичної інфраструктури і недоцільно її розвивати [8, с.140].

По-іншому питання доцільності введення туристичного збору розкриває М. В. Готич, зазначаючи, що запровадження туристичного збору не лише на території курортів і рекреаційних зон, а й на іншій території України не зовсім доцільно. В обґрунтування науковець зауважує, що на території України є такі області, у межах яких розвиток туристичної інфраструктури не є перспективним. Виходячи з цього, впевнені, що законодавець мав би ввести не туристичний, а курортний збір, і стягувати його тільки в тих населених пунктах, які офіційно визнані курортами [9].

Повертаючись до поняття й об'єкта оподаткування туристичним збором, закріпленого законодавцем, ми не можемо погодитися з позицією М. В. Готіч. Законодавець не розмежовує населенні пункти, не враховує типи територій (наприклад, курортні міста або за будь-якою іншою ознакою), нічого не вказує й про спрямування збору за цільовою ознакою. На відміну від курортного збору, що діяв до набрання чинності ПК

України, при оподаткуванні туристичним збором, у податковій нормі акцентується на оподаткуванні перебування на території окремої адміністративно-територіальної одиниці будь-якої особи (за винятком закритого переліку осіб, які не є платниками цього збору).

На наш погляд, для усунення суперечностей законодавцем має бути проведена наступна законодавча робота. З одного боку, йдеться про визначення й формування понятійного апарату, що характеризують сутність туристичного збору. У зв'язку з цим необхідно внести зміни до ст. 268 ПК України, які відобразатимуть оновлену модель туристичного збору.

Із другого – доцільним було б, як показує аналіз податкових норм, взагалі докорінно змінити концепцію й модель туристичного збору, зокрема:

- а) змінити назву цього збору відповідно до об'єкта оподаткування;
- б) виключити з кола платників громадян України й осіб без громадянства, що постійно проживають на території України, від сплати туристичного збору;
- в) доповнити підпункт 268.5. 1 пункту 268.5 статті 268 ПК України застереженням про пільги для власників об'єктів, в яких знаходяться місця для розташування (ночівлі);
- г) внести зміни до ПК України, вказавши, що «кошти від сплати туристичного збору зараховуються до місцевого бюджету певної територіальної громади для цілей розвитку її інфраструктури».

Вивчивши норми ПК України, можна виокремити передумови, з якими законодавець пов'язує підстав виникнення обов'язку зі сплати туристичного збору:

- 1) нормативне закріплення в ПК України сплати цього платежу й прийняття відповідним органом місцевого самоврядування рішення про встановлення місцевих податків і зборів (у тому числі туристичного);
- 2) настання юридичного факту, визначеного у гіпотезі податкової норми.

Законодавець виникнення або припинення податкового обов'язку зі сплати туристичного збору з певними обставинами. Так, у податковій нормі як такі обставини законодавець вказав:

- прибуття на територію певної адміністративно-територіальної одиниці;
- тимчасове розміщення в місцях проживання (ночівлі);
- дострокове залишення особою, яка сплатила туристичний збір, території адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір.

Розглянемо настання процедурного строку, тобто часового строку, з яким відповідно до податкової норми пов'язується початок відліку і перебіг часу щодо виникнення обов'язку зі сплати туристичного збору.

Слід зауважити, що для платника податку туристичного збору і податкових агентів сплата цього податкового платежу здійснюється у різні проміжки часу.

На відміну від платника податку, який сплачує суму збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам (пп.268.6.1. п.268.1 ст.268 ПК України), до податкового агента застосовується інший строк сплати, визначений для квартального звітного (податкового) періоду (пп.268.7.1. П.268.7 ст.268 ПК України).

Варто звернути увагу на правове регулювання туристичного збору в частині зв'язку між визначенням платника цього платежу й юридичними фактами, за умови настання яких для платника виникає обов'язок зі сплати податкового платежу. Зокрема, платником податку визнаються особа, яка прибула на відповідну територію, й особа, яка отримала послугу тимчасового розміщення у місці проживання має бути однією особою.

Законодавець створив конструкцію з наступними обов'язковими умовами: а) факт прибуття особи на певну територію; б) факт надання послуги, визначеної ст. 268 ПК України, конкретній особі; в) особа, яка прибула на відповідну територію і отримала послуги з розміщення (ночівлі), є однією особою, тобто особа не може бути визнана платником туристичного збору в разі неприбуття до певної адміністративно-територіальної одиниці та/або неотримання послуги з розміщення (ночівлі). Крім того, до такої особи й податкового агента (наприклад, у разі оплати за місце тимчасового розташування) не можуть бути застосовані юридичні наслідки у вигляді обов'язку – сплатити туристичний збір.

Висновки. Отже, на наш погляд, на сьогодні можна відзначити позитивні зрушення на шляху удосконалення правового регулювання правовідносин із приводу оподаткування туристичним збором. Однак не можна залишити поза увагою і прорахунки в унормуванні деяких аспектів цього платежу. Доволі важливим є закріплення туристичного збору в переліку податків і зборів, що надає йому легітимності, а віднесення до місцевих платежів зумовило спрямованість коштів від сплати і змогу органів місцевого самоврядування вирішувати питання щодо туристичного збору в межах їх компетенції, що цілком відповідає концепції

оподаткування. Разом із тим залишаються питання, що потребують ретельного дослідження теоретичних і практичних правових аспектів. По-перше, важливо виокремити ознаки туристичного збору й визначити правову природу об'єкта оподаткування (належність об'єктів, що використовуються податковими агентами в цілях оподаткування, до комунальної власності та/або визнання пільг для податкових агентів при використанні власного майна). По-друге, слід переглянути коло платників податку (наприклад, виключити з нього громадян України).

Вищенаведене, дає підстави стверджувати, що вивчення правового регулювання туристичного збору має теоретичне і практичне значення, що зумовлює інтерес і є підставою проведення подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел:

1. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555с.
2. Чуркин А. В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук:12.00.12. Москва, 2002. 178с.
3. Химичева Н. И. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. Москва: ИНФА, 2012.752с.
4. Биржаков М. Б. Введение в ТУРИЗМ. Санкт-Петербург : Торговый дом "Герда", 2000, 192 с. URL: <http://library.asue.am/open/5919.pdf> (дата останнього звернення 29.08.2021 р.).
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n140> (дата останнього звернення 29.08.2021 р.).
6. Калінічев А. А. Проблеми законодавчого регулювання справляння туристичного збору (у розрізі новел податкового кодексу України). *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2019. Т. 30 (69). № 4. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:YzLrxxQU5OkJ:www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/4_2019/23.pdf+&cd=1&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата останнього звернення 29.08.2021 р.).
7. Про затвердження Порядку надання послуг з тимчасового розміщення (проживання): Постанова Кабінету Міністрів України від 15.03.2006 р. № 297. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/297-2006-%D0%BF#Text> (дата останнього звернення 29.08.2021 р.).
8. Чвалюк А. М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. Вип. 2 (5). С .133–140.
9. Готич М. В. Впровадження у податкову практику туристичного збору. URL:http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2012/Economics/15_111510.doc.htm (дата останнього звернення 29.08.2021 р.).