

Концепція системи правового

регулювання туризму в Україні та проблеми правореалізації



Борис Вихристенко

кандидат юридичних наук, заслужений юрист України, президент Туристичної асоціації України



Наталія Опанасюк

кандидат юридичних наук, доцент кафедри Київського національного торговельно-економічного університету

Проаналізовано нормативно-правові акти, що регулюють відносини в галузі туризму та формують систему законодавства України про туризм. Запропоновано авторську концепцію системи законодавства України про туризм та його класифікацію за юридичною силою, предметом регулювання, характером правового регулювання тощо.

Зроблено висновок про низький стимулюючий потенціал, недосконалість, а в ряді випадків і безсистемність нормативно-правової бази вітчизняного туризму, наявність прогалин і колізій в регулюванні деяких аспектів розвитку туризму.

Ключові слова: система законодавства України про туризм, туризм, туристична діяльність.

Проанализированы нормативно-правовые акты, регулирующие отношения в сфере туризма и формирующие систему законодательства Украины о туризме. Предложена авторская концепция системы законодательства Украины о туризме и его классификация по юридической силе, предметом регулирования, характером правового регулирования.

Сделан вывод о низком стимулирующем потенциале, несовершенстве, а в ряде случаев и бессистемности нормативно-правовой базы отечественного туризма, наличии пробелов и коллизий в регулировании отдельных аспектов развития туризма.

Ключевые слова: система законодательства Украины о туризме, туризм, туристическая деятельность.

Analysis of legal acts that regulate relations in the tourism industry and create a system of legislation of Ukraine on tourism. An author's concept of the legislation of Ukraine on tourism and its classification by legal force, subject to regulation, the nature of regulation and so on.

The conclusion of low stimulatory capacity, inadequate, and in some cases and unsystematic legal basis of domestic tourism, the presence of gaps and conflicts in the regulation of some aspects of tourism development.

Keywords: legal system of Ukraine on tourism, tourism, tourist activity.

Ефективність розвитку туризму потребує сучасного законодавства, яке регулює однорідну групу суспільних відносин, що виникають в процесі здійснення туристичної діяльності.

Йдеться про наявність певної групи нормативно-правових актів, що регламентують провадження туристичної діяльності.

Основи правового регулювання туризму в Україні закладені Законом України «Про туризм», прийнятим у 1995 р. Верховною Радою України [1], який окреслив стратегічну лінію й конкретні завдання розвитку сфери туризму.

Цей Закон став фундаментом як для будови демократичного суспільства і туристичного законодавства. Він був першим законодавчим актом, який забезпечив системне правове регулювання туризму в Україні, визначив базові терміни й поняття, пов'язані з провадженням туризму та наданням туристичних послуг, чітко окреслив межі державного регулювання туризму. Саме в Законі, за відсутності конституційного закріплення, було забезпечено реалізацію одного з основних загальнолюдських природних прав, що передбачене Загальною декларацією прав людини 1948 р.: право на свободу пересування, право покинути будь-яку країну, включаючи й свою власну, і повертатися у свою країну (ст. 13) як суб'єктивного права особи на туризм.

Закон врегульовував відносини у галузі туризму і був спрямований на утвердження ринку туристичних послуг та посилення за-

хисту прав і свобод людини та громадянина на свободу пересування, відпочинок, безпечне для життя і здоров'я довкілля, охорону здоров'я, інтересів держави та майнових прав і професійних інтересів підприємств і організацій у галузі туризму [2].

Ситуація, коли спеціальні закони передували конституюванню відповідного правового інституту, в Основному Законі пояснюється об'єктивними історичними чинниками. Проголошення незалежності та дотримання загальнолюдських цінностей вимагало розроблення належної нормативно-правової бази, яка б забезпечила реалізацію нового курсу України на побудову демократичної, правової й соціальної держави. Такою базою й виступали відповідні законодавчі акти.

Головним надбанням Закону стало й те, що він закріпив основні принципи регулювання вітчизняного туризму і слугує джерелом для напрацювання інших законодавчих актів, які покликані розвивати й доповнювати основні його положення. Закон створив реальні передумови для здійснення заходів, що забезпечують захист прав, свобод та інтересів усіх учасників відносин у сфері туризму, структурувавши галузь.

Попри всі позитивні зміни в правовому регулюванні туризму в Україні, законодавчо не вирішені усі правові питання, що існують у цій сфері. Однією з основних проблем на сьогодні є відсутність чіткого «юридизованого» визначення понять «туризм» і «туристична діяльність» (наприклад, як виду господарської діяльності), а відтак – наукового осмислення кола туристичних відносин і формулювання точного уявлення про галузеву природу відповідного правового інституту.

Вбачається, що через відсутність чіткої позиції законодавця з питання понять туризму й туристичної діяльності полягає причина недостатньої визначеності правового статусу суб'єктів, які здійснюють туристичну діяльність, та безсистемності прийняття нормативних актів у цій сфері.

Враховуючи те, що відносини, які виникають у сфері туризму, мають свій предмет (вони покликані задовольнити суспільні потреби та виконувати важливі функції в суспільстві), туризм об'єктивно потребує належного правового впорядкування, що й зумовило формування в Україні законодавства про туризм як спеціального напрямку (правового інституту) в системі джерел конституційного права. Це спеціальне законодавство має свій специфічний об'єкт регулювання – діяльність у сфері туризму, який (об'єкт регулювання) має бути чітко окреслений за змістом, колом осіб, умовами функціонування.

З метою усунення хаотичності у розробці й прийнятті законів та підзаконних нормативних актів, що регулюють питання туризму, вважаємо за доцільне сформулювати концепцію системи правового регулювання туризму в Україні.

За юридичною силою нормативно-правових актів законодавство, що регулює туризм, представляє собою вертикальну ієрархічну систему. Структура цієї системи обумовлена структурою органів законодавчої та виконавчої влади, що мають нормотворчі повноваження щодо регулювання питань у сфері туризму.

У науці конституційного права виділяють трирівневий підхід у питанні визначення конституційно-правового регулювання будь-якого інституту галузі конституційного права. Такий підхід, на нашу думку, за аналогією, можливо застосувати й до регулювання відносин у сфері туризму, оскільки вони виникають з конституційних прав і свобод людини й громадянина на свободу пересування, відпочинок, охорону здоров'я, на безпечне для життя і здоров'я довкілля, задоволення духовних потреб та інших прав при здійсненні туристичних подорожей.

Отже, на нашу думку, існує три рівні правового регулювання туризму залежно від юридичної сили нормативно-правових актів: конституційні, законодавчі та підзаконні.

За предметом регулювання нормативно-правові акти України в сфері туризму поділяються на загальні й спеціальні. Загальні характеризуються тим, що предмет їх регулювання досить широкий та охоплює як туристичні, так і інші суспільні відносини. Спеціальні акти – це акти, які цілком присвячені питанням туризму.

За характером правового регулювання – на матеріальні та процесуальні.

Нормативно-правові акти України в сфері туризму матеріального характеру – акти, що містять матеріальні норми права: встановлюють права й обов'язки, а також відповідальність учасників відповідних відносин. Джерела системи законодавства України про туризм процесуального характеру регулюють процесуальні відносини в сфері туризму.

Значна частина матеріальних норм у сфері туризму може бути реалізована лише за допомогою здійснення й відповідно регулювання низки процесуальних норм. Вони стосуються, наприклад, надання дозволів на право здійснення туристичного супроводу; ліцензування діяльності в галузі туризму (зокрема, туроператорської діяльності); сертифікації турпослуг; порядку в'їзду та виїзду громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства з метою туризму, а також вимоги щодо дотримання інших туристичних формальностей (візові, санітарні, митні тощо); надання земель в користування для забудови туристичною інфраструктурою; захисту прав і свобод людини та громадянина в сфері туризму тощо. Слід наголосити також, що матеріальні та процесуальні норми в сфері туризму нерідко містяться в одних і тих самих нормативно-правових актах.

За своїм характером нормативно-правові акти також умовно можна поділити на кодифіковані та некодифіковані.

Таким чином, система правового регулювання туризму в Україні – це система норм права, закріплених у Конституції

України, законах України, указах Президента України, постановах Кабінету Міністрів України та інших нормативно-правових актах. Цю систему формують й окремі норми актів адміністративного, цивільного, господарського, податкового, міжнародного та інших галузей права, що регулюють відносини в сфері туризму.

Правове регулювання туризму як поняття охоплює як нормативно-правову базу туризму, так і весь правовий механізм реалізації юридичних норм, що регулюють туристичну діяльність в Україні.

Отже, існуючий правовий масив створює значне підґрунтя для подальшого формування і розвитку національного законодавства про туризм, однак ще не охоплює всіх суспільних відносин у сфері забезпечення суб'єктивного права на туризм. На нашу думку, потребують свого врегулювання відносини за основними традиційними видами туризму (в'їзний, внутрішній, сільський (зелений) туризм, екскурсійна діяльність тощо), а також відносини у сфері надання послуг з тимчасового розміщення (проживання) шляхом розробки й прийняття відповідних інституційних законів України.

Поряд з цим нормативно-правові акти з питань туризму поділяються на окремі групи. До першої групи належить Конституція України, норми якої регламентують найважливіші відносини в сфері туризму: права і свободи людини й громадянина та їх гарантії; норми про компетенцію вищих органів державної влади у нормативному регулюванні туризму, про підприємництво, власність, застосування норм міжнародного права тощо (ст. ст. 3, 8, 16, 21, 22, 33, 42, 45, 49, 50, 54, 55, 85, 89, 92, 93, 101, 106, 113, 116, 117 і 119) [3].

Другу групу становить законодавство, що регламентує як туристичні, так і інші суспільні відносини, тобто т. зв. законодавство загальної дії, регулює туризм як вид господарської діяльності та створює умови для реалізації людиною і громадянином

своїх прав на свободу пересування, відпочинку та інших суміжних прав і свобод у туристичних подорожах. Це, насамперед:

1) Цивільний кодекс України [4], що регламентує договірні відносини, забезпечення виконання зобов'язань у туризмі, а також захист прав споживачів туристичних послуг;

2) Господарський кодекс України [5], норми якого регулюють діяльність всіх суб'єктів незалежно від виду підприємницької діяльності, яку вони здійснюють, а також Закони України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», «Про акціонерні товариства» та ін. Перелічені закони визначають організаційно-правову форму та порядок створення підприємств, у тому числі й туристичних, обсяг прав і обов'язків суб'єктів підприємництва, порядок їх реалізації, умови провадження туризму, відповідальність за порушення прав і свобод людини та громадянина в галузі туризму тощо [6];

3) Податковий кодекс України [7], який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування, права та обов'язки суб'єктів туристичної діяльності як платників податків та зборів, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства; особливості оподаткування туристичних послуг тощо;

4) Укази і розпорядження Президента України, постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України, нормативні акти міністерств і відомств. Такі нормативні акти в теорії права визначаються як підзаконні.

Знаковим актом у регулюванні питань туризму є Цивільний кодекс України, що регламентує договірні відносини, а також захист прав споживачів туристичних послуг. До договорів на туристичне обслуговування застосовуються загальні умо-

ви цивільного законодавства щодо договорів про надання послуг (ст. 901 ЦК України) з урахуванням особливостей, характерних для договорів на туристичне обслуговування. За цим договором одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором.

Водночас на відміну від багатьох інших видів договорів про надання послуг туристичні послуги, в тому числі й міжнародні, мають свою специфіку. Це полягає в тому, що поряд з цивільним законодавством, туристична діяльність регулюється Законом України «Про туризм» та низкою інших. Наприклад, адміністративним законодавством регламентується питання отримання в'їзних віз, валютним – форма розрахунків, митним – порядок перевезення через кордон задекларованих товарів, актами антимонопольних органів – про застосування законодавства в сфері захисту прав споживачів від проявів недобросовісної конкуренції тощо. Всі ці нюанси повинні бути зафіксовані й відображені в договорі на туристичне обслуговування, або, насамкінець, умови укладеного договору між турпідприємством і туристом не повинні їм суперечити.

Специфіка туристичного бізнесу полягає також у тому, що турпідприємство, як правило, самостійно не проводить міжнародні поїздки, екскурсії, подорожі тощо, а тільки їх організовує, тобто виконує для замовника послуги з організації туристичної подорожі через третіх осіб – своїх партнерів. Щоб сформувати турпродукт, тобто комплекс послуг з розміщення, перевезення, харчування туристів, екскурсійних послуг, а також послуг гідів-перекладачів й інших послуг, що надаються в залежності від мети туристичної подорожі, турпідприємство самостійно вступає в правовідносини з ба-

гатьма організаціями – перевізником, страховою компанією, консульськими установами, готелями, іншими турфірмами, які приймають туристів у місцях відпочинку тощо.

Це не виключає зобов'язань і повної відповідальності турпідприємства, яке уклало договір на реалізацію турпродукту, оскільки право туриста на весь турпродукт (ненадання або неякісне надання послуг за договором) або його частину було якимось чином порушено.

Підприємства, що надають туристичні послуги туристам і укладають відповідно договори з ними, займаються підприємницькою діяльністю, а отже несуть підвищену відповідальність за порушення зобов'язань за договором, у тому числі й допущених тими особами, з якими турпідприємство має договірні відносини на обслуговування туриста. Така відповідальність настає незалежно від вини самого турпідприємства.

Відповідно до статті 617 ЦК України, якщо інше не передбачено законом або договором, особа, яка не виконала або неналежно виконала зобов'язання при здійсненні підприємницької діяльності, несе відповідальність, якщо не доведе, що це порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили. Не вважається випадком, зокрема, недодержання своїх обов'язків контрагентом турпідприємства.

Підвищена відповідальність турпідприємства впливає зі змісту самого договору, що укладається між ним і туристом, відповідно до якого турпідприємство не тільки реалізує туристу тур (або як нами з'ясовано – право на тур), а й формує та забезпечує просування туристичного продукту. Крім того, згідно зі ст. 25 Закону про туризм турист має право на забезпечення під час туру або після нього своїх прав як споживача та відшкодування матеріальних і моральних збитків у разі невиконання або неналежного виконання умов договору турпідприємством. Турист впра-

ві вимагати від туроператора або турагента надання йому всіх послуг, передбачених договором, причому, на нашу думку, незалежно від того, ким безпосередньо ці послуги надаються.

Споживчі права туриста вміщені також у Законі України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. № 1023-ХІІ (із змінами та доповненнями), статтею 15 якого передбачено, що турист (споживач) має право за своїм вибором вимагати від продавця або виробника (у даному випадку – туроператора чи турагента) безоплатного усунення недоліків або відшкодування витрат на їх виправлення споживачем чи третьою особою; відповідного зменшення ціни послуги; заміни на аналогічну послугу належної якості; відшкодування збитків, яких він зазнав тощо.

Оскільки наведені норми мають імперативний характер, відсилання до договору, що обмежує відповідальність, передбачені п. 1 ст. 614 ЦК України та частиною 34 ст. 20 Закону України «Про туризм», не застосовується. Отже, спеціальна норма, вміщена у ст. 20 Закону про туризм щодо обмеження відповідальності турпідприємства, на нашу думку, має бути вилучена. Таким чином, турпідприємство при укладенні договору з туристом не має права знімати або обмежувати свою відповідальність (крім випадків форс-мажору) за недоліки в наданні туристичних послуг, що виникли через недбалість партнерів або з інших, залежних від них, обставин.

В даному випадку, вважаємо, туроператор при формуванні й просуванні туристичного продукту фактично придбає право на послуги, що входять в тур, на підставі договору з іншими особами (партнерами). Тобто при реалізації турпродукту безпосередньо туристу турпідприємство стає відповідальним перед останнім з усіх статей укладеного з ним договору. Отже, обмеження або усунення такої відповідальності в договорі з туристом можна розцінювати

згідно з вимогами Закону України «Про захист прав споживачів» як обмеження прав споживачів (туристів) порівняно з правилами, встановленими законом, а відтак – ці положення визнаються недійсними.

Реалізація туристичного продукту здійснюється відповідно до ст. 20 Закону про туризм на підставі договору, який укладається в письмовій формі. В обов'язковому порядку як умова захисту прав споживачів-туристів у договорі повинні бути відображені перш за все суттєві умови реалізації турпродукту. Інші умови договору визначаються за згодою сторін.

Не менш важливими актами для регулювання туризму є Господарський кодекс України, норми якого регламентують діяльність всіх суб'єктів незалежно від виду підприємницької діяльності, яку вони здійснюють, захист прав споживачів-туристів від проявів недобросовісної конкуренції, а також Закони України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про господарські товариства», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», з питань оподаткування та інші. Зазначені загальні закони визначають організаційно-правову форму та порядок створення підприємств, у тому числі й туристичних, обсяг прав і обов'язків суб'єктів підприємництва, порядок їх реалізації, особливості провадження ліцензованих видів діяльності тощо.

Новий етап розвитку правової основи про туризм відзначився прийняттям спеціального законодавчого акта щодо ліцензування видів підприємницької діяльності на території України – Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. №1775-III [8]. Згідно з його нормами ліцензуванню підлягала діяльність з надання послуг з в'їзного, внутрішнього та виїзного туризму, а також – екскурсійна діяльність.

Розглянемо лише проблему здійснення ліцензування туристичної діяльності (ту-

роператорської) відповідно до внесених 18 листопада 2003 р. змін до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності». На нашу думку, запропонована система ліцензування не враховує специфіки провадження діяльності у сфері туризму за його видами (в'їзний, внутрішній, виїзний туризм і екскурсійна діяльність). Тобто нині ліцензується не вид підприємницької діяльності, а вид суб'єкта господарювання – туроператор. Ця норма є колізійною, оскільки суперечить принципам державної ліцензійної політики (ст. 3 Закону «Про ліцензування певних видів господарської діяльності») та державній туристичній політиці пріоритетів розвитку й державного стимулювання, насамперед, в'їзного та внутрішнього туризму. Сьогоднішня практика ліцензування не дозволяє збалансувати туристичні потоки між в'їздом (надходження валюти в країну) та виїздом (відтік значних валютних коштів за межі України), тим самим не забезпечується державний захист національних економічних інтересів України, контроль за вивезенням валютних коштів тощо. На нашу думку, реалізуючи державницький підхід щодо розвитку вітчизняного туризму (насамперед, в'їзного й внутрішнього) і враховуючи світову практику, потрібно посилювати контроль та запровадити міжнародний досвід державного регулювання туристичної діяльності. Вказане дасть можливість забезпечити співвідношення туристичних підприємств, які займаються в'їзним та виїзним туризмом, скоригувавши надходження валюти та її вивезення (нині це співвідношення відповідно 1 до 10).

У цьому випадку доцільно було б запропонувати врегулювати цю позицію шляхом внесення відповідних змін до Законів України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» та «Про туризм» в частині отримання спеціальних дозволів (ліцензій) на право здійснення туристичної діяльності. По-перше, за видами ту-

ризму, по-друге, надавати право підприємствам займатися виїзним туризмом лише у разі досягнення ними відповідних обсягів наданих послуг з в'їзного туризму, і, як наслідок, валютних надходжень до державного бюджету. Показовим є досвід ряду країн (Туреччина, Єгипет тощо), де існує практика: підприємство отримує дозвіл на провадження туристичної діяльності лише на певний період. По закінченню цього терміну, якщо це підприємство не надало послуг іноземним туристам на своїй території на відповідну (фіксовану) суму, згада на ліцензія анулюється. Загальновизнаною є світова практика, коли держава пропонує й опікується лише національним турпродуктом, тобто однозначно надається перевага економічно вигідному для країни – в'їзному туризму.

Величезний пласт проблем у регулюванні питань туризму містить податкове законодавство. Вважаємо, це спричинено, насамперед відсутністю загальнодержавної підтримки розвитку пріоритетного виду туризму – в'їзного (іноземного), що завдає значної шкоди економічним і міжнародним відносинам та інтересам нашої держави.

Раціональному та ефективному розв'язанню ряду проблем сприятиме, на нашу думку, спеціальний законодавчий акт про державну підтримку розвитку в'їзного туризму, який врегулював би відносини з надання туристичних послуг іноземним туристам, порядок і умови провадження цього виду діяльності суб'єктами підприємництва, права та обов'язки учасників таких відносин тощо.

Зокрема, до цього часу не визначено на законодавчому рівні поняття «експорт/імпорт» туристичних послуг, а звідси відсутність справедливого механізму їх оподаткування податком на додану вартість і численні колізії в законодавстві у зв'язку з цим. Наприклад, у Податковому кодексі України [9], а до 2011 року й у Законі України «Про податок на додану вартість»

від 03.04.1997 р. №168/97-ВР (втратив чинність) [10] запроваджено некоректне оподаткування туристичних послуг податком на додану вартість, без урахування загального механізму оподаткування в нашій державі ПДВ експорту та імпорту. Це, в свою чергу, порушує права туристів на свободу туристичних подорожей, оскільки дане право обмежується завеликою вартістю турпослуг через обкладення податком на додану вартість.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ (ст.1) під класичним поняттям «експорт товарів» мається на увазі його продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності з подальшим вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України. Під імпортом товару – закупівля його в іноземних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України [11]. Якщо говорити про такий специфічний товар, як туристичні послуги (туристичний продукт), то торгівля такими послугами відрізняється від торгівлі іншими товарами, оскільки вони не мають уречевленої форми і в бухгалтерському значенні кордон не перетинають. Ця невизначеність та неврахування специфіки торгівлі туристичними послугами й спричинила некоректність формулювання норм з оподаткування податком на додану вартість турпослуг, не розмежовуючи експорт та імпорт послуг з туризму.

Враховуючи вищенаведені загальні дефініції «експорт/імпорт» товарів, під експортом туристичних послуг (турпродукту) слід розуміти послуги, що реалізуються українськими суб'єктами туристичної діяльності іноземним суб'єктам господарювання. Під імпортом туристичних послуг (турпродукту) – їх придбання українськими суб'єктами туристичної діяльності в іноземних суб'єктів господарювання. Водночас, нульова ставка податку

на додану вартість застосовується щодо операцій з поставки послуг, призначених для споживання за межами митної території України. В туристичній галузі це положення слід трактувати навпаки. Турпродукт (турпродукт) поставляється за межі митної території України безпосередньо або при посередництві нерезидентів, а споживається іноземцями вже на території України, оскільки послуги з туризму неможливо перевезти через митний кордон України (туристична інфраструктура, природні ресурси, історико-культурні об'єкти показу тощо). Отже, при наданні туристичних послуг (турпродукту) на території України нульова ставка податку застосовується у разі їх поставки за межі України безпосередньо або за посередництвом нерезидентів із застосуванням безготівкових розрахунків.

Такий підхід повністю відповідає міжнародній практиці, оскільки згідно з п. 2 ст.1 Генеральної угоди про торгівлю послугами (ГАТС) від 15.04.1994 р. під експортом послуг розуміється надання на митній території однієї держави (наприклад, України) послуги замовнику (споживачу) іншої держави. Тобто послуги з в'їзного туризму є експортом послуг, а відповідно до нашого законодавства експорт оподатковується за нульовою ставкою ПДВ [12].

Водночас, відсутність нульової ставки ПДВ для послуг з в'їзного туризму суперечить і нормам вітчизняного законодавства щодо дотримання принципів єдності системи оподаткування, в тому числі «принципу рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання...» (ст. 4 Податкового кодексу України). Таким чином, турпідприємства дискриміновано по відношенню до інших суб'єктів господарювання, порушено рівність в оподаткуванні експорту туристичного продукту/послуг (щодо них діє ставка ПДВ 20% до бази оподаткування) та ек-

порту товарів і послуг у інших сферах господарської діяльності, щодо яких продовжує застосовуватися нульова ставка ПДВ.

Отже, послуги по прийому і обслуговуванню іноземних туристів в Україні (в'їзний туризм) згідно з існуючою практикою мають оподатковуватися за нульовою ставкою, як і будь-які операції з експорту товарів (послуг), що справедливо передбачено для ряду інших галузей, а також до 2005 року існувало відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (п.6.2.2. ст. 6) [13].

Послуги з організації поїздок за межі України (виїзний туризм) є імпортом туристичних послуг і повинні оподатковуватися на загальних підставах. Для таких операцій відповідно до існуючої практики законопроект запроваджено чітку схему оподаткування – на загальних підставах суми комісійної винагороди суб'єкта підприємства (маржі).

У зв'язку з викладеним вважаємо за доцільне вдосконалити чинне законодавство з цих питань, врахувавши специфіку надання туристичних послуг (турпродукту) шляхом внесення відповідних змін і доповнень до Податкового кодексу України. Визначити поняття експорт/імпорт туристичних послуг (турпродукту) та за цим принципом встановити порядок їх оподаткування ПДВ. Це підтверджено нинішньою практикою оподаткування турпослуг, відповідає загальноновизначеним поняттям експорту та імпорту товарів і правилам їх оподаткування податком на додану вартість.

Серйозною проблемою для туроператорів і турагентів сьогодні є питання застосування ними реєстраторів розрахункових операцій (РРО) відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. №265/95-ВР (із змінами та доповненнями) [14]. Саме нечіткість та неоднозначність виписаних норм пунк-

ту 1 статті 9 даного Закону призводить до подвійного трактування їх на практиці та численних фактів неправомірного застосування податковими органами штрафних санкцій до туроператорів і турагентів у разі, якщо турпідприємства реалізують турпослуги/турпродукт без проведення їх через РРО.

Згідно з пунктом 1 статті 9 вказаного Закону РРО дозволено не застосовувати підприємствам усіх форм власності при наданні будь-яких видів послуг, крім підприємств торгівлі та громадського харчування. Більше того, в цій статті законодавець не виділяє «власні» послуги, застосовуючи

загальне поняття «послуг», а виокремлює лише «товари власного виробництва».

Туроператор і турагент не є ні підприємством торгівлі, ні підприємством громадського харчування. Згідно зі статтею 20 Закону України «Про туризм», туроператор і турагент надає туристичні послуги на підставі договору на туристичне обслуговування, який є договором про надання послуг незалежно від того, реалізується власний турпродукт чи продукт інших туроператорів. Отже, реалізація турпослуг/турпродукту може здійснюватися турагентами і турагентами без застосування РРО і розрахункових книжок.

Продовження статті читайте в наступному номері журналу.

Список використаної літератури

1. Про внесення змін до Закону України «Про туризм»: Закон України №1282-IV від 18.11.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – №31. – Ст. 241.
2. Опанасюк Н. А. Формування та розвиток туристичного законодавства в Україні // Держава і право: Зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. Вип. 16. – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2002. – С. 115-120.
3. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№40-44. – Ст. 356.
5. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18. – Ст. 144.
6. Туризм в Україні: Зб. нормативно-правових актів: В 5 т. – Ужгород: ІВА, 1999.– Т. 1-2. – 280 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Офіційний вісник України від 10.12.2010. – Ст. 3248.
8. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України №1775-III від 01.06.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36. – Ст. 299.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Офіційний вісник України від 10.12.2010. – Ст. 3248.
10. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР [Електр. ресурс] / Верховна Рада України. – [К., 2009]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. №959-XII [Електр. ресурс] / Верховна Рада України. – [К., 2009]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
12. Генеральна угода про торгівлю послугами від 15.04.1994 р. [Електр. ресурс] / Верховна Рада України. – [К., 2009]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
13. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР [Електр. ресурс] / Верховна Рада України. – [К., 2009]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
14. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. №265/95-ВР [Електр. ресурс] / Верховна Рада України. – [К., 2010]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>