

Налоги и налогообложение

УДК 338.24

АРТЕМЬЕВА Ольга Александровна

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Ленинградский проспект, 49, Москва, 125993, Россия.

<https://orcid.org/0000-0003-4099-2329>

Артемьева Ольга Александровна, кандидат экономических наук,
доцент, Департамент менеджмента, Москва, Россия.

E-mail: OArtemyeva@fa.ru

ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ГОСТИНИЦ

Аннотация

Предмет/тема. Неясность российского отраслевого законодательства вызывает сложности при определении показателей, формирующих налогооблагаемую базу гостиниц. Разноплановый характер оказания услуг значительно усложняет формирование налоговой базы и введение налогового учёта. Становится очевидной актуальность изучения особенностей исчисления налога на имущество гостиниц в России и за рубежом, с поиска эффективных решений.

Цели/задачи. Цель исследования - на основе систематизации теории и анализа современной практики функционирования российских и зарубежных гостиниц и аналогичных организаций, а также анализа отраслевого законодательства выявить особенности исчисления налога на имущество, определить проблемы и предложить возможные пути их решения.

Методология. При написании работы применялись общие и специальные методы исследования, в частности, анализ, синтез, обобщение, статистический метод и прочие.

Вывод. В РФ при уплате налога с «выручки от оказания услуг за минусом обязательных платежей» имеется существенный риск переплаты отчислений. Предложены пути решения проблемы, среди которых - фиксация раздельного учёта облагаемых ЕНВД и не облагаемых ЕНВД объектов, упрощение камеральной налоговой проверки. Сделан вывод, что применение данных рекомендаций даст возможность снизить налоговые отчисления для гостиниц.

Ключевые слова: *гостиничный бизнес, система налогообложения, прибыль (доход), налог на имущество, риски, сфера услуг*

JEL classification: E62

Taxes and taxation

Olga A. Artemyeva, PhD, Associate Professor,
Department of Management, Finance University under the Government of
Russian Federation, Moscow

ISSUES OF PROPERTY TAX CALCULATION IN HOTELS

Abstract

Subject/Topic The ambiguity of the Russian industry legislation results in difficulties in determining the taxable base of hotels. The diverse nature of provided services significantly complicates the calculation of the tax base and the implementation of tax accounting. The relevance of studying the specifics of calculation of property tax in hotels in Russia and abroad and searching for effective solution becomes obvious.

Goals/Objectives Based on systematization of theory and analysis of current practice of Russian and foreign hotels and similar organizations functioning, as well as on the analysis of sectoral legislation, to identify features of calculation of property tax and problems in calculation and to offer possible solutions.

Methodology In the work general and special research methods were used, in particular, analysis, synthesis, generalization, statistical method, and others.

Conclusion and Relevance In the Russian Federation, when paying a tax on "revenue from the provision of services less mandatory payments," there is a significant risk of overpayment. The ways to solve this problem were offered, with keeping separate accounting of УТII taxable and non-taxable objects among them, simplifying the desk audit. It is concluded that the application of these recommendations will provide an opportunity to reduce tax payments for hotels.

Keywords: *hotel business, taxation system, profit (income), property tax, risks, services.*

Гостиничное дело представляет собой одну из наиболее чувствительных к колебаниям рынка и политическим ситуациям сфер. Предприятия данной отрасли постоянно отслеживают экономическую и социальную ситуации в стране и за рубежом, с целью минимизации возможных рисков. Вместе с тем по оценкам различных международных институтов, в ближайшее время н крупнейших мировых курортах следует ожидать более низкие темпы прироста ночевки и посещаемости [9], что не может не сказаться на стабильности доходов гостиничного сектора. По этой причине, а также по причине существенных рисков её снижения, хозяйствующие субъекты наиболее заинтересованы в снижении возможных расходов по всем направлениям. Но так как снижение расходов в сфере средств производства (форменная одежда, ремонт основных средств, расходы на содержание здания) неминуемо повлечёт за собой снижение уровня бренда, и, как следствие, падение доходности, предприятия данной сферы ищут спасения в снижении иного типа расходов, например, таких как налоговые отчисления. [2,4]

В связи с необходимостью реформирования налогообложения в сфере налога на имущество в Российской Федерации, необходимо рассмотреть опыт других стран, успешно применяющих практику налогообложения недвижимого имущества. Налог на недвижимость является источником формирования всех уровней бюджетов страны и по этой причине очень важно получить чёткую информацию, относительно того, как соотносятся налоги на имущество с ВВП и общей суммой налоговых поступлений, общую сумму налогового дохода и по отдельному виду налога, стабильность поступления сборов и в какие бюджеты они поступают.

Во всех странах ОЭСР, за исключением Швеции, налоги на

недвижимость представляют собой источник образования местных бюджетов. При этом, более чем в восемнадцати странах (больше половины) налог на имущество почти полностью поступают в бюджеты органов местного самоуправления, но тем не менее в некоторых государствах разделяются между уровнями БС, а именно: местными и федеральным — в Франции, Норвегии и Великобритании, по местными и региональными — в Австрии, Канаде, Швейцарии и США.

В среднем по странам ОЭСР наибольшую часть в налогах на имущество составляют налоги на недвижимость (49%), затем налоги на операции с капиталом (33%), налоги на чистое богатство (9%), налоги на наследство и дарение (7%) и другие налоги (2%). В состав имущественных налогов также входят налоги, связанные с владением, использованием, переходом прав собственности на имущество. Выявленные различия в объемах поступлений от имущественных налогов вероятно, связаны с применением различных моделей налогообложения недвижимости. К примеру, в мировой практике встречаются различные варианты определения налоговой базы.

Система «единых налогов» в расчёте на единицу имущества. На данный момент применяются в странах Центральной Африки. В качестве основных плюсов таких систем заключаются в относительной простоте администрирования, поскольку имеет значение только факт владения домом, квартирой, землёй и т.д., при этом, не важна стоимость имущества. В качестве минусов можно выделить: несправедливость налогообложения по причине регрессии, это означает, что дорогая несет меньшую налоговую нагрузку.

Системы, основанные на площади, бывают простыми (вне зависимости от иных характеристик) или градуированными (скорректированные при учёте месторасположения или способа использования). Используются в странах Восточной Европы или Африки. Главными плюсами можно выделить то, что размер налога зависит от площади объекта и его расположения. По этой причине невозможны претензии налогоплательщиков по поводу определения налогооблагаемой базы. В качестве минусов можно выделить регрессию налогообложения, идентичную первому случаю.

Системы рыночной стоимости. В качестве объектов налогообложения выделяются: земля, земля и здания совместно, земля и здания отдельно, здания, имущество в рамках стоимостных групп. (Применяется преимущественно развитыми странами. Плюсами подобных систем можно считать: справедливость налогообложения, обеспечиваемая использованием фактической рыночной стоимости объектов, минусами являются высокие затраты на поддержание актуальности системы.

Системы, рассчитывающие базу, основываясь на стоимость аренды имущества: земля и здания совместно или одних зданий. Применяется большей частью в развитых странах. Плюсы и минусы соответствуют

принципам системы рыночной стоимости.

Исходя из практики, продуктивность налога на недвижимое имущество определяется не только качественной системой оценки стоимости объектов, но и периодичностью переоценки данной стоимости. Регулярные процедуры по переоценке поддерживают легитимность налога в ситуациях, связанных с значительным ростом, либо падением рыночной стоимости объектов. По этим причинам цикл стоимостной оценки должен быть довольно коротким. Для Сингапура, к примеру, является типичным ежегодная переоценка стоимости объектов. Для стран Западной Европы обычные сроки переоценки имущества составляют порядка четырёх-девяти лет. Из этого следует, что рыночная система оценки стоимости объектов, применяемая в развитых странах, не отражает в полной мере рыночную стоимость или реальную годовую арендную плату.

В России вследствие постоянной склонности предприятий гостиничного бизнеса к оптимизации применяемой системы налогообложения, происходит угроза баланса на «границе закона». Это влечёт за собой реальную возможность наступления последствий в виде штрафов, налоговой, административной и уголовной ответственности за различные способы уклонения от уплаты налогов. Неясность, возможность двойного толкования, а также неточности отраслевого законодательства вызывают сложности при исчислении налоговых обязательств. Сложности исчисления налогов в большей мере связаны с порядком ведения бухгалтерского учёта в различных отраслях хозяйствования, в том числе и в сфере обслуживания. Во многом данный факт обусловлен спецификой порядка признания и оценки хозяйственно-финансовой деятельности (выручка от реализации, объём продаж, прибыль и т.д.), а также определении стоимости имущества организации и иных показателей, формирующих налогооблагаемую базу.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налоги классифицируются по источникам их уплаты. Также в законодательстве установлено, что объектами налогообложения предприятий гостиничного типа являются: прибыль (доход), стоимостное выражения оказания гостиничных услуг, имущество гостиничного комплекса, его передача/продажа, отдельные виды деятельности, а также другие объекты, установленные законом. Разноплановый характер оказания услуг также значительно усложняет формирование налоговой базы и введение налогового учёта на предприятиях гостиничного бизнеса. [6,8]

Налогом на имущество, согласно классификатору отраслей народного хозяйства, облагается такое имущество гостиниц, как: административные здания, имущество, сданное в аренду по заключительному договору без права последующего выкупа, используемое арендаторами для целей, не связанных с жилищно-коммунальной и социально-культурной сферой, автомобили, стоимость имущества ресторанов, находящихся на балансе гостиниц. В классификаторе данные виды имущества относятся к отрасли

«Торговля и общественное питание», отражено в таблице 1.

Таблица 1 – Налог на имущество организаций¹⁾

Название	Объект налогообложения	Ставка	Законодательная база
Налог на имущество	Основные средства	Не может превышать 2,2% налогооблагаемой базы. Конкретные ставки устанавливаются субъектами РФ.	Налоговый кодекс, Часть 2, глава 30, «Налог на имущество организаций»

Рассмотрим подробнее налог на имущество организаций. Согласно Части 2, Главе 30 Налогового Кодекса РФ, данный сбор представляет собой налог на движимое и недвижимое имущество и относится к категории региональных налогов. Из 374 статьи НК РФ следует, что объектом налогообложения признаётся имущество, переданное во временное пользование, распоряжение или доверительное управление, внесённое в совместную деятельность или имущество, полученное по концессионному соглашению. 373 статья устанавливает в качестве налогоплательщиков российские и иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории РФ через представительства и (или) имеющие в собственности имущество на территории РФ. [1]

Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется, как среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения. При формировании налогооблагаемой базы следует учитывать и то, что наряду с основным видом деятельности, гостиница может осуществлять и иные виды деятельности, переведённые или не переведённые на ЕНВД. Законодательством Российской Федерации устанавливается, что налогоплательщики, осуществляющие вместе с предпринимательской деятельностью, облагаемой единым налогом, иную предпринимательскую деятельность, обязаны вести отдельный учёт имущества, обязательств и операций относительно деятельности, облагаемой ЕНВД, а также иной предпринимательской деятельности по отношению к которой налогоплательщики выплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. (п 7 ст. 346.26 НК РФ). [1] Тем не менее порядок организации отдельного учёта в Налоговом кодексе не устанавливается. По этой причине гостиницы самостоятельно разрабатывают методику отдельного учёта. Следует отметить, что отсутствие базы для уплаты налога на имущество организаций на данный момент предусмотрено только для объектов гостиничного бизнеса, которые располагаются в объектах Федерального архитектурного наследия. Как правило, применяются следующие способы определения подобных

¹⁾ Составлено автором

активов:

– в случае, если возможно точное определение той части основных средств, которое предприятие использует в различных видах деятельности (площадь помещений), следует рассчитывать пропорцию площади, используемой для деятельности, облагаемой ЕНВД в общей площади помещения, после чего умножить на среднегодовую стоимость помещения на отчётную дату;

– если точное определение невозможно, рассчитывают стоимость пропорционально выручке от реализации.

В больших гостиницах, состоящих из нескольких сооружений или оказывающих несколько дополнительных услуг, применяется второй способ. В случаях, если имущество гостиницы используется в областях как переведённых на единый налог, так и нет, и по этому типу имущества сложно обеспечить реальный учёт, в данном случае, стоимость имущества, как объекта налогообложения определяют пропорционально объёму выручки от услуг (работ или продукции) организации. [2,3,5,7] При этом при вычислении выручки от реализации услуг используется показатель «выручка (нетто) от продажи товаров, продуктов или услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей)» формируемый в соответствии с требованиями нормативно правовых актов бухгалтерского учёта и отражаемые в отчёте о прибылях и убытках.

Перечисленные способы используются для уплаты данного вида сбора объектами гостиничного бизнеса в Российской Федерации. Данные приёмы сложились стихийно, постоянно совершенствовались и корректировались организациями. Тем не менее методика раздельного учёта при наличии объектов, облагаемых ЕНВД не закреплена в Налоговом Кодексе ни в статье 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности», ни в 30 главе «Налог на имущество организаций». На данный момент, выпущено всего одно письмо Минфина от 26.10.2006 №04-06-01-04/1995 дающее некоторые рекомендации. [1]

При исчислении налога на имущество, как и при исчислении любого другого налога, налоговая база формируется при учёте особенностей, зачастую имеющих непосредственное отношение к организациям гостиничного бизнеса. К примеру, гостиницы в своей производственной деятельности нередко осуществляют строительные и ремонтно-строительные работы, как по номерному фонду, так и по всем вспомогательным помещениям. По данной причине следует отметить особенности включения в налогооблагаемую базу при расчёте налога на имущество организаций затрат на капитальные вложения, которые отражаются на счёте 8 «Вложение во внеоборотные активы». В конкретном случае речь идёт о затратах на капитальное строительство, монтаж оборудования, в том числе и полученного в лизинг на приобретение основных средств и нематериальных активов. Любые расходы гостиниц по

возведению зданий, сооружений, монтажу оборудования, предусмотренные сметами и расчётами, включаются в расчёт среднегодовой стоимости имущества организации на 1-е число каждого квартала, следующего за месяцем, в котором было завершено строительство.

При отнесении некоторых зданий и сооружений, в которые произошли вложения к объектам, облагаемых ЕНВД, происходит большая сложность при уплате налога на имущество, при записи вложений в объекты с разным режимом налогообложения в один счёт. Для минимизации рисков по переплате данного налога, также, как вариант, следует рассмотреть ведение раздельного учёта организациями.

Очевидно, что данные пробелы в законодательстве оставляют некоторые лазейки для недобросовестной уплаты налога на имущество по которому невозможно осуществить реальный учёт, с одной стороны. С другой стороны, при уплате налога с «выручки от оказания услуг за минусом обязательных платежей» имеется существенный риск переплаты отчислений.

В качестве возможных путей решения проблемы можно предложить следующие:

- совершенствование налогового законодательства в сфере выпуска дополнительных нормативно правовых актов, регламентирующих порядок уплаты налогов при наличии объектов облагаемых и не облагаемых ЕНВД. В данных актах следует закрепить порядок раздельного учёта, для минимизации рисков ухода от уплаты налогов при использовании неточностей законодательства;

- выпуск дополнительных писем Минфином, учитывающим изменения, произошедшие в сфере гостиничного бизнеса и налогового права с 2006 года. В данных письмах следует осветить порядок учёта товаров и услуг, сложно поддающихся или не поддающихся учёту при уплате организацией налога на имущество и ЕНВД.

Таким образом, при учёте данных требований, в расчёте налога на имущество гостиниц произойдут следующие изменения: произойдёт фиксация раздельного учёта облагаемых ЕНВД и не облагаемых ЕНВД объектов, что приведёт к упрощению камеральной налоговой проверки, более чёткой возможности отслеживания уплаты налогов на имущество, минимизации рисков недобросовестной уплаты и стандартизации для всех предприятий гостиничной сферы порядка уплаты. Данные изменения скажутся положительно не только на порядке учёта и проверки, но также дадут возможность снизить налоговые отчисления для организаций гостиничного типа, при уплате налога на имущество не с совокупной выручки за минусом налоговых отчислений, а отдельно учтённых объектов.

Список источников:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс] URL: (дата обращения: 27.12.2017).

2. Артемьева, Морозов, Морозова, Розанова, Стыцук 2017 - *Артемьева О.А., Морозов М.А., Морозова Н.С., Розанова Т.П., Стыцук Р.Ю.* Дестинация услуги в контексте феномена рыночного хозяйства / глава в книге Феномен рыночного хозяйства: векторы и особенности эволюции - Лондон: LSP. 2017. С. 404-425.

3. Браймер 1995 - *Браймер Р.А.* Основы управления в индустрии гостеприимства. — М.: Аспект Пресс. 1995. С. 382.

4. Чудновский 1999 - *Чудновский А.Д.* Гостиничный и туристический бизнес. М.: Тандем. ЭКМОС. 1999. С. 352.

5. Попова 1998 - *Попова Р.Ю.* Государственное регулирование становления и развития туризма в РФ (региональный аспект), диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, Москва 1998. С.282.

6. Стыцук, Артемьева, Рожков 2014 - *Стыцук Р.Ю., Артемьева О.А., Рожков И.В.* Развитие и усиление конкурентных преимуществ предприятий посредством целенаправленной рекламной деятельности (информационный аспект) // Экономика и управление в машиностроении. 2014. № 5. С. 53–58.

7. Стыцук, Артемьева, Рожков 2014 - *Стыцук Р.Ю., Артемьева О.А., Рожков И.В.* Методологические аспекты ресурсного обеспечения развития туризма в регионах // под редакцией профессора Стыцук Р.Ю.: [монография] Архангельск: Архангельский институт открытого образования. 2014. С. 230.

8. Стыцук 2014 - *Стыцук Р.Ю.* Методические подходы к повышению уровня конкурентоспособности российских организаций на национальном и глобальном рынках // Российское предпринимательство. 2014. № 22 (268). С. 183–191

9. Стыцук, Мотагали 2014 - *Стыцук Р.Ю., Мотагали Я.Б.* Проблемы и перспективы развития приключенческого туризма на базе горно-оздоровительных курортов // Экономика. Бизнес. Банки. Т.2 2014. С. 106-115.

References:

The Tax Code of the Russian Federation. [Electronic resource] URL: (date of circulation: 27.12.2017). [Nalogovyyiy Kodeks Rossiyskoy Federatsii. [Elektronnyiy resurs] URL: (data obrascheniya: 27.12.2017).]

Artemyeva, Morozov, Morozova, Rozanova, Stytsiuk (2017) - *Artemyeva O.A., Morozov M.A., Morozova N.S., Rozanova T.P., Stytsiuk R.Y.* Destination of service in the context of market economy phenomenon / chapter in the book "The phenomenon of market economy: vectors and features of evolution" [Destinatsiya uslugi v kontekste fenomena ryinochnogo hozyaystva / glava v knige «Fenomen ryinochnogo hozyaystva: vektoryi i osobennosti evolyutsii»] 2017. p. 404-425 [in London: LSP]

Braimer (1995) - *Braymer R.A.* Basics of management in the hospitality industry [Osnovyi upravleniya v industrii gostepriimstva], Aspect Press [Aspekt Press] 1995. p. 382 [in Russian]

Chudnovsky 1999 - *Chudnovsky A.D.* Hotel and tourist business. [Gostinichnyiy i turisticheskiy biznes], Tandem; EK MOS [Tandem; EK MOS] 1999. p. 352 [in Russian]

Popova (1998) - *Popova R.Y.* State regulation of formation and development of tourism in the Russian Federation (regional aspect), thesis for the degree of Doctor of Economic Sciences [Gosudarstvennoe regulirovanie stanovleniya i razvitiya turizma v RF (regionalnyiy aspekt), dissertatsiya na soiskanie uchenoy stepeni doktora ekonomicheskikh nauk], Moscow State University, Moscow, [Moskovskiy gosudarstvennyiy universitet im. M.V. Lomonosova, Moskva] 1998/ p. 282 [in Russian]

Stytsyuk, Artemyeva, Rozhkov 2014 - Stytsyuk R.Y., Artemyeva O.A., Rozhkov I.V. Development and strengthening of competitive advantages of enterprises through targeted advertising activities (informational aspect) [Razvitie i usilenie konkurentnyih preimuschestv predpriyatiy posredstvom tselenapravlennoy reklamnoy deyatel'nosti (informatsionnyiy aspekt)], Economics and management in mechanical engineering [Ekonomika i upravlenie v mashinostroenii] 2014 # 5. p. 53-58 [in Russian]

Stytsiuk, Artemyeva, Rozhkov (2014) - *Stytsiuk R.Y., Artemyeva O.A., Rozhkov I.V.* Methodological Aspects of Resource Support for Tourism Development in the Regions [Metodologicheskie aspektyi resursnogo obespecheniya razvitiya turizma v regionah], Arkhangelsk Institute of Open Education [Arhangel'skiy institut otkryitogo obrazovaniya] 2014 p. 230 [in Russian]

Stytsiuk (2014) - *Stytsiuk R.Y.* Methodological approaches to increasing the level of competitiveness of Russian organizations in the national and global markets [Metodicheskie podhodyi k povyisheniyu urovnya konkurentosposobnosti rossiyskikh organizatsiy na natsionalnom i globalnom ryinkah], Journal of Russian Entrepreneurship [Rossiyskoe predprinimatel'stvo] 2014. # 22 (268). p. 183-191[in Russian]

Stytsiuk, Motagali (2014) - *Stytsiuk R.Y., Motagali Y.B.* Problems and prospects of development of adventure tourism on the basis of mountain-health resorts [Problemyi i perspektivyi razvitiya prikl'yuchencheskogo turizma na baze gorno-ozdorovitel'nyih kurortov], Economy. Business. Banks. [Ekonomika. Biznes. Banki], # 2. 2014. P. 106-115 [in Russian]