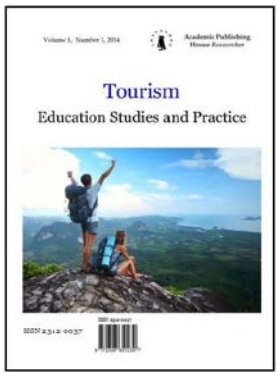
Copyright © 2015 by Academic Publishing House *Researcher*

Published in the Russian Federation
Tourism Education Studies and Practice
Has been issued since 2014.
ISSN: 2312-0037
E-ISSN 2409-2436
Vol. 6, Is. 2, pp. 73-82, 2015

DOI: 10.13187/tesp.2015.6.73
www.ejournal10.com



UDC 33

The Optimization of Taxation in Organizations of the Tourism Sphere

Elena K. Vorobei

Sochi state university, Russian Federation
Sovetskaya Str., 26 a, Sochi city 354000
PhD, Associate Professor
E-mail: e.vorobei@mail.ru, vorobei.sochi@yandex.ru

Abstract

In article taxation mode choice questions by the organizations of the sphere of tourism in Russia are considered. The comparative characteristic of a general system of the taxation and the simplified system of the taxation is given. The main features of activity of tour operator and the travel agent are marked out.

Keywords: the taxation, the organizations of the sphere of tourism, the general system of the taxation, the simplified system of the taxation, tour operator, the travel agent.

Введение

Оптимизация налогообложения организаций сферы туризма имеют важное значения, позволяя сократить собственные расходы, снизить стоимость турпродукта и сделать его более конкурентоспособным.

Прежде чем туристская организация начнет работать, необходимо выбрать режим налогообложения либо это следует сделать оптимизируя налоговую нагрузку. При налогообложении организаций сферы туризма возможно применение различных вариантов налогообложения:

- общая система налогообложения (ОСН);
- общая система налогообложения и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- упрощенная система налогообложения (УСН) и ЕНВД;
- применение специального режима в виде ЕНВД;
- упрощенная система налогообложения,
- патентную систему налогообложения (ПСН) в части оказания экскурсионных услуг, услуг по пассажирским перевозкам водным транспортом.

Материалы и методы

В отношении организаций сферы туризма не всегда является обоснованным совмещение нескольких режимов.

Установленная главой 26.2 НК РФ Упрощенная система налогообложения представляет собой специальный налоговый режим, применяемый организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно наряду с иными режимами

налогообложения. [1] Основные условия применения ОСН, УСН и ЕНВД в Российской Федерации приведены на рисунке 1.

Краткую характеристику налоговых режимов приведем в таблице 1 [2].

На общей системе налогообложения находятся все юридические лица, в том числе и организации сферы туризма. При этом возможно добровольно избрать другие (специальные) режимы налогообложения, при условия не превышения критериев и соблюдения условий . установленных НК РФ.

На общей системе налогообложения подлежат уплате все виды федеральных, региональных и местных налогов. Организации сферы туризма должны уплачивать налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость (если не получают освобождение), налог на имущество организаций, транспортный налог (при наличии транспортных средств на балансе), земельный налог (в случае возникновения права собственности на землю), кроме этого они являются налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц.

Таблица 1

Краткая характеристика налоговых режимов

Налоговый режим/система	База	НДС	Налог на имущество организаций	Номинальная ставка	Гибкость
Общая система налогообложения (ОСНО)	Прибыль	+	+	20% (для юридических лиц)	Гибкий
УСН (6%)	Доходы	-	+	6%	Гибкий
УСН (15%)	Доходы уменьшенные на величину расходов	-	+	15%	Гибкий

ЕСХН	Доходы уменьшенные на величину расходов	-	-	6%	Гибкий
ЕНВД	Вмененный доход	-	-	15%	Негибкий
ПСН	Потенциально возможный доход	-	-	6%	Негибкий

Организации сферы туризма, которые применяют специальный налоговый режим в виде ЕНВД, должны составлять и представлять бухгалтерскую отчетность, как и при применении других режимов, предусмотренных законодательством для малого предпринимательства. Состав и формы отчетности у организаций сферы туризма применяющих специальные налоговые режимы является упрощенной.

Основное отличие общей и упрощенной системы налогообложения состоит в размере налоговой нагрузки и при определении доходов и расходов.

Довольно большое количество туристских предприятий применяют УСН, поэтому рассмотрим порядок учета доходов и расходов в организациях сферы туризма, применяющих УСН, более подробно.

При выборе упрощенной системы следует учитывать ограничения, установленные Н РФ в ст. 346.12. В частности, на УСН не могут перейти организации чей доход за 9 месяцев предшествующих году перехода составил более 45 000 000 руб. индексированных на коэффициент дефлятор. В 2015 году этот показатель составляет 45 000 000 * 1,147 = 51 615 000 руб. С упрощенной системы налогообложения вынуждены перейти налогоплательщики, чей доход составит более 60 000 000 руб. с учетом индексации на коэффициент-дефлятор, т.е. 60 000 000 * 1,147 = 68 820 000 руб. в год. Если доход превысит эту сумму, то организация теряет право на применение УСН. Не могут применять упрощенную систему и те организации, доля участия которых в деятельности других организаций составляет более 25%., средняя численность работников более 100 чел. и т.д. Существуют и другие ограничения, соблюдения которых обязательно при условии перехода на УСН.

На УСН находятся практически все малые предприятия сферы туризма, но с ростом предприятия многие из них теряют право на применение УСН, либо регистрируют еще одно предприятие, чтобы разделить доходы и не выйти за установленные лимиты.

При УСН организация не признается налогоплательщиком НДС, освобождена от обязанности по уплате налога на прибыль организаций за исключением остальных налогов, уплачивающихся аналогично с общим режимом налогообложения. Кроме этого уплачиваются взносы во внебюджетные фонды (30% в 2015 г.) и единый налог при УСН, исчисляемый по результатам их хозяйственной деятельности за год. Для наглядности представим изложенное в таблице 2.

Таблица 2

Налоги, уплачиваемые при общей и упрощенной системах налогообложения в 2015 г.

Налоговые обязательства	Общий режим	УСН
Налог на прибыль организаций	20%	освобождено от обязанности по уплате налога
Налог на имущество организаций	2,2% (макс.)	2,2% (макс.), возможно освобождено от обязанности по уплате налога на региональном уровне
НДС	0%; 10%; 18%	не признается

		налогоплательщиком
Единый налог, уплачиваемый в связи с применением УСН	не является налогоплательщиком	6%; 5%-15%
Взносы во внебюджетные фонды	30%	30%

Плательщиками единого налога при УСН являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на этот специальный налоговый режим и применяющие его в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ. Применение УСН носит заявительный порядок. Для этого необходимо подать в налоговый орган заявление в период с 1 октября по 31 декабря года, предшествующего году, с которого он переходит на УСН. В заявлении указываются показатели выручки, среднесписочной численности и т.д., а также прикладываются документы, подтверждающие эти показатели. Вновь созданные организации вправе применять УСН с начала своей экономической деятельности, подав вместе с документа о постановки на учет заявление с просьбой разрешить применять специальный налоговый режим.

Упрощенная система налогообложения - достаточно «комфортный» налоговый режим, причем учитывает интересы и тех, кто имеет бизнес с высокой долей затрат (производство и торговля), и тех, кто занимается деятельностью с высокой долей прибыли (аренда и некоторые услуги). Для первых выгоден режим УСН с объектом налогообложения «доходы уменьшенные на величину расходов» и ставкой налога 15 % (региональными законами могут быть установлены пониженные налоговые ставки в пределах от 5 % до 15 %). В случае, если сли сумма налога, исчисленного в указанном порядке, составляет менее 1 % общей величины доходов, налогоплательщики обязаны уплачивать минимальный налог в размере 1 % общей величины доходов (пункт 6 статьи 346.18 НК РФ), минимальный налог уплачивается налогоплательщиками по итогам налогового периода. Для вторых – УСН с объектом налогообложения «доходы» и ставкой 6 %.[2]

В общем виде схему исчисления и уплаты единого налога в связи с применением УСН можно представить на рисунке 2.

Основными характеристиками объекта налогообложения «доходы» при применении УСН являются следующие: учитываются доходы от реализации и внереализационные доходы, ставка 6 %, исчисленную сумму налога можно уменьшить до 50 % на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, медицинское страхование и т.д.Согласно статье 346.15 НК РФ налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают доходы, представленные на рисунке 3.

Рис. 2. Схема исчисления и уплаты налога при УСН

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ. При исчислении и уплате единого налога при УСН доходы и расходы определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

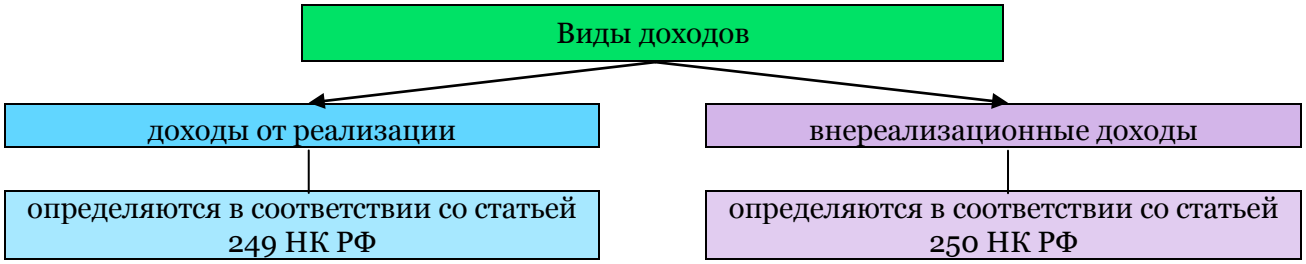


Рис. 3. Виды доходов при определении объекта налогообложения при УСН

В составе доходов не учитываются дивиденды, если налоговый агент произвел их налогообложение руководствуясь статьями 214 и 275 НК РФ. Можно сделать вывод что для туроператора доходом будет являться вся сумма полученная в виде оплаты за тур, а для турагента доход – это комиссионное вознаграждение выплачиваемое ему туроператором. При покупке турагентом у туроператора путевок для последующей реализации (на основании договора купли-продажи), выручка от их реализации будет являться доходом для целей налогообложения. Основанием являются статьи 249 и 346.15 НК РФ. В этом

случае вся сумма денежных средств подлежит включению в налоговую базу при исчислении единого налога при УСН.

Таким образом, в организациях, применяющих УСН, порядок определения доходов такой же, как и в организациях, уплачивающих налог на прибыль организаций.

Рассмотрим порядок определения выручки от реализации туристской путевки у туроператора и турагента. Выручка у туроператора отражается (определяется) в момент окончания тура. Документом при этом выступает ваучер, подтверждающий оказание услуг. Момент реализации турпродукта можно отражать в учете туроператора на основании отчета турагента о продаже путевок на день передачи ее туристу.

При формировании учетной политики туроператор закрепляет, метод, каким он будет рассчитыватт выручку для исчисления налога на прибыль организаций – «кассовым методом» или «методом начисления». При использовании «метода начисления» выручка считается в день продажи турпродукта (путевки), а датой считается дата, указанная в отчете комиссионера. Основанием является п. 3 ст. 271 НК РФ. При применении «кассового метода» выручка будет исчислена в тот день, когда будут получены средства за реализованный турпродукт (путевку), т.е. когда на расчетный счет туроператора поступят денежные средства от турагента. Расходы будут учтены по факту их оплаты, на основании п. 1 ст. 273 НК РФ.

В случае, если турагент применяет общий режим налогообложения, то момент реализации путевок может определятся по разному, в зависимости от выбранного метода определения выручки при исчислении налога на прибыль организаций. При применении «кассового метода» моментом реализации будет считаться день поступления денежных средств за реализуемый турпродукт (путевку). При использовании «метода начисления», датой реализации будет считаться дата утверждения отчета по реализованному турпродукту.

Доходом турагента является сумма вознаграждения, получаемая по посреднеческому договору. При отсутствии освобождения эта сумма облагается НДС, на основании п. ст. 156 НК РФ.

Пример 1. *Туристическое агентство применяет УСН. В марте текущего года приобретает у туроператора тур в Италию с 10 мая по 16 мая стоимостью 100000 руб. Агентское вознаграждение составляет 9000 руб. Турист перечислил полную стоимость тура на расчетный счет турагента 5 марта текущего года.*

Доходом турагента является агентское вознаграждение согласно счету - 9000 руб. Перечислено туроператору на расчетный счет 91000 руб. Момент реализации тура – 5 марта текущего года (день получения от покупателя денежных средств). А 16 мая текущего турагент составляет отчет агента, направляемый туроператору. Заверенный отчет агента является подтверждением полученного дохода.

Обсуждения. Выделим основные особенности деятельности туроператора и турагента. Туристическая путевка представляет собой документ, по которому предоставляется не товар, а комплекс услуг. Туроператор занимается формированием тура, а турагент приобретает данный комплекс услуг и реализует его туристу. Большинство туристских предприятий применяет УСН, что значительно оптимизирует налоговую нагрузку.

Рассмотрим различные методы оптимизации УСН с объектом налогообложения «доходы».

Первая группа методов – методы, не позволяющие превысить предельно допустимый уровень дохода, к которым можно отнести договорную политику предприятия:

1. Заключение договора комиссии – наиболее популярный вариант оптимизации налогообложения с использованием УСН, который достаточно широко используется предприятиями туризма (рисунок 4).

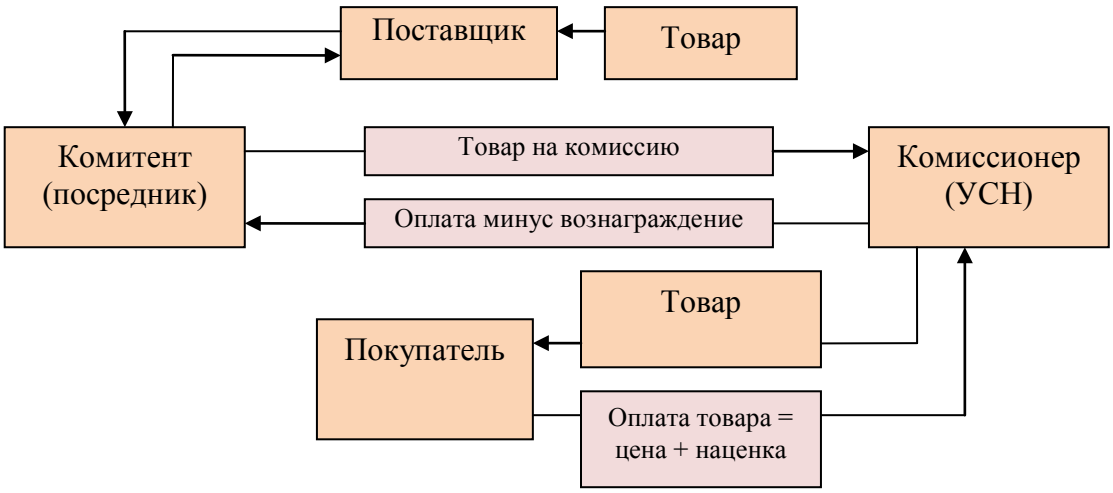


Рис. 4. Оптимизации налогообложения при УСН с объектом «доходы» с использованием договора комиссии

На рисунке 4 отражена схема оптимизации налогообложения организации сферы туризма, с использованием договора комиссии. Оформление договора комиссии подразумевает замену им договора поставки, выступая в роли посредника. В этом случае основная сумма прибыли турагента (посредника) фиксируется у комиссионера (принципала, доверителя). Турагент получает комиссионное вознаграждение, которое будет облагаться единым налогом при УСН.

2. Работая по договору простого товарищества, участники этого товарищества, объединяют свои вклады для осуществления совместного проекта, при этом образование «нового» юридического лица не происходит. Целью такой деятельности является либо извлечение прибыли, либо достижение определенной цели.

В случае осуществления деятельности в рамках простого товарищества доходом товарищей будет являться прибыль товарищества, распределенная между товарищами пропорционально их вкладам в товарищество. Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются. Разумеется, прибыль меньше выручки, поэтому оба товарища смогут занижать свои доходы, работая сообща, и таким образом они смогут контролировать объем своих доходов и следить, чтобы он не превысил предельно допустимого уровня (рисунок 5).

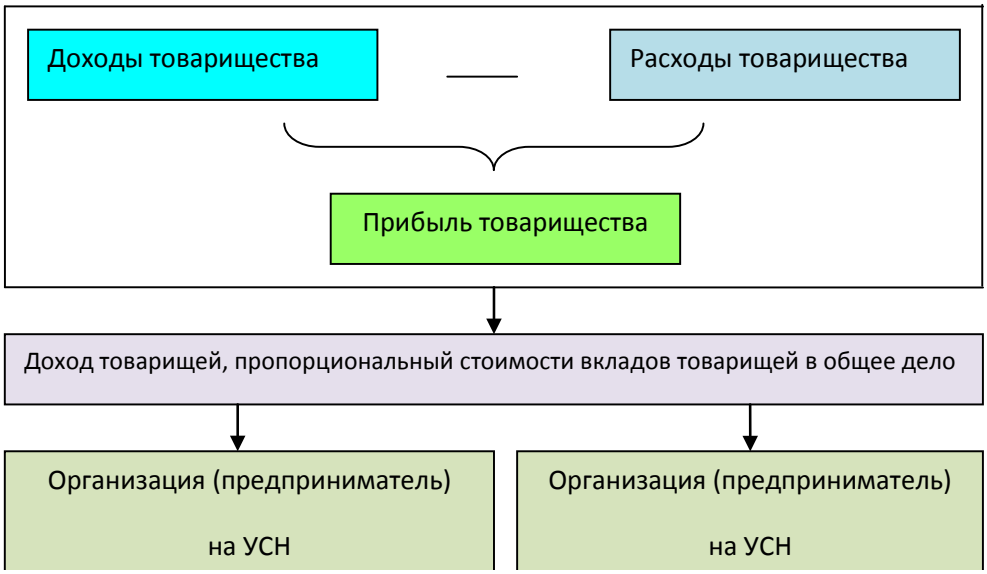


Рис. 5. Схема оптимизации единого налога при УСН с помощью договора простого товарищества

3. Работа по договору займа – данный способ может применяться, если налогоплательщик ожидает поступление в конце налогового периода некоторой суммы выручки, которая может превысить установленный лимит при УСН. Чтобы этого не произошло, предприятие, применяющее УСН, заключает с покупателем два договора: первый – договор купли-продажи, а второй – договор займа с этим же покупателем (рисунок 6). Таким образом, сумму выручки предприятие, применяющее УСН, получит под видом займа, а данные суммы не учитываются в составе дохода предприятия, применяющего УСН, т.е. он не превысит установленный лимит (п.1 ст.251 НК РФ). Однако в данном случае налоговые инспекторы могут установить взаимосвязь между договором купли-продажи и договором займа. Можно установить что покупатель и заимодавец являются одним лицом, а стоимость товара равна сумме займа и посчитать вторую сделку ничтожной. Чтобы этого не произошло, нужно выдержать промежуток между датой оформления договора купли-продажи и датой оформления договора займа. Наиболее приоритетно оформление договора займа более ранним числом по сравнению с договором купли-продажи товара.

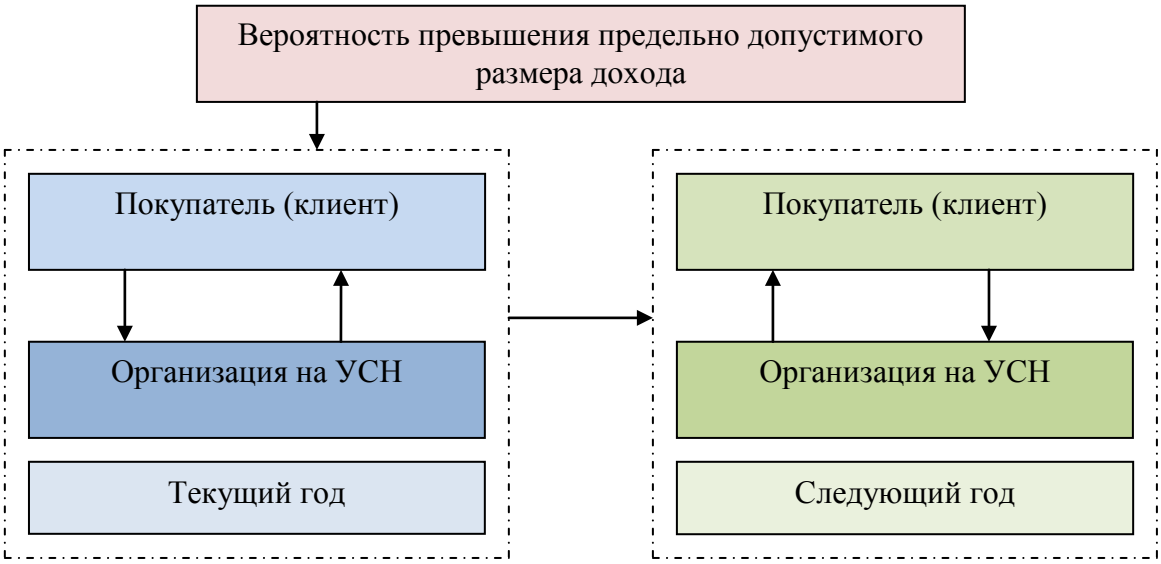


Рис. 6. Оптимизация налога при УСН с помощью договора займа

Заключение

Таким образом, прежде чем сделать выбор в пользу того или иного режима налогообложения необходимо провести налоговое планирование. Базой для проведения налогового планирования являются как данные реально действующего предприятия, планирующего оптимизировать налоговую нагрузку, так и прогнозные показатели, если организация только начинает свою работу либо планирует ее. Необходимо отметить, что при формировании данных для анализа следует доходы учитывать неоправданно «занижая» их, а расходы неоправданно «завышая». В этом случая налоговое планировано будет максимально приближено в экономической ситуации с высоким уровнем инфляции. При различных режимах налогообложения различные налоги будут включены в цену, в результате чего цена турпродукта может оказаться выше, ниже или на уровне цен конкурентов.

Примечания:

1. Воробей Е.К. Актуальные вопросы применения упрощенной системы налогообложения субъектами малого бизнеса в 2012 г. Налоги и финансовое право. 2012. № 3. С. 233-236.

2. Гварлиани Т.Е., Воробей Е.К. Эффективность налоговых режимовсубъектов малого предпринимательства. Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 109-114.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.01.2015) (ИПС Консультант плюс http ://www.consultant.ru/).

4. Финансово-кредитный энциклопедический словарь (Научное издание). Научное издание. Под общ. ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002.

5. Гварлиани Т.Е., Готаидзе Д., Максимов С. Исследование теории налоговедения и тенденции ее развития. М.: Финансы и статистика, 2009.

6. Научный альманах экономических исследований. Социально-экономическое исследование организации и проведения зимних олимпийских игр 2014 года в городе-курорте Сочи. Сборник научных трудов под ред. д-ра экон. наук. профессора Т.Е. Гварлиани. М.: Финансы и статистика, 2010.

7. Современная оценка экономического и налогового потенциала малого предпринимательства: региональный аспект: науч. издание. Т.А. Волкова-Гончарова, Е.К. Воробей, Т.Е. Гварлиани, В.П. Мулыкина, С.В. Сивкова; под ред. проф. Т.Е. Гварлиани [цифровой ресурс]. М.: Литературное агентство «Университетская книга», 2013. 320 с.: ил. (Б-ка молодого ученого).

8. Гварлиани Т.Е. К вопросу о необходимости реформирования налога на доходы физических лиц. Налоги и финансовое право журнал для бухгалтера и налогового юриста №3 2012. С. 172-176. Издательство «Налоги и финансовое право».

9. Гварлиани Т.Е. Проблемы управления курортными и экономическими ресурсами Черноморского побережья. Известия Сочинского государственного университета. 2011. № 3. С. 42-45.

10. Гварлиани Т.Е., Воробей Е.К. Малый и средний бизнес: европейский опыт и российская действительность. Научно-аналитическое издание TERRA ECONOMICUS. Экономический вестник Ростовского государственного университета. 2011 №4 (том 9) . С. 48-51.

References:

1. Vorobei E.K. Aktual'nye voprosy primeneniya uproshchennoi sistemy nalogooblozheniya sub"ektami malogo biznesa v 2012 g. Nalogi i finansovoe pravo. 2012. № 3. S. 233-236.

2. Gvarliani T.E., Vorobei E.K. Effektivnost' nalogovykh rezhimovsub"ektov malogo predprinimatel'stva. Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2014. № 3. S. 109-114.

3. Nalogovyi kodekc Pocciickoi Fedepatsii (chact' vtopaya) ot 05.08.2000 № 117-FZ (ped. ot 01.01.2015) (IPS Konsul'tant plyus http ://www.consultant.ru/).

4. Finansovo-kreditnyi entsiklopedicheskii slovar' (Nauchnoe izdanie). Nauchnoe izdanie. Pod obshch. red. A.G. Gryaznovoi. M.: Finansy i statistika, 2002.

5. Gvarliani T.E., Gotaidze D., Maksimov S. Issledovanie teorii nalogovedeniya i tendentsii ee razvitiya. M.: Finansy i statistika, 2009.

6. Nauchnyi al'manakh ekonomicheskikh issledovanii. Sotsial'no-ekonomicheskoe issledovanie organizatsii i provedeniya zimnikh olimpiiskikh igr 2014 goda v gorode-kurorte Sochi. Sbornik nauchnykh trudov pod red. d-ra ekon. nauk. professora T.E. Gvarliani. M.: Finansy i statistika, 2010.

7. Sovremennaya otsenka ekonomicheskogo i nalogovogo potentsiala malogo predprinimatel'stva: regional'nyi aspekt: nauch. izdanie. T.A. Volkova-Goncharova, E.K. Vorobei, T.E. Gvarliani, V.P. Mulykina, S.V. Sivkova; pod red. prof. T.E. Gvarliani [tsifrovoi resurs]. M.: Literaturnoe agentstvo «Universitetskaya kniga», 2013. 320 s.: il. (B-ka molodogo uchenogo).

8. Gvarliani T.E. K voprosu o neobkhodimosti reformirovaniya naloga na dokhody fizicheskikh lits. Nalogi i finansovoe pravo zhurnal dlya bukhgaltera i nalogovogo yurista №3 2012. S. 172-176. Izdatel'stvo «Nalogi i finansovoe pravo».

9. Gvarliani T.E. Problemy upravleniya kurortnymi i ekonomicheskimi resursami Chernomorskogo poberezh'ya. Izvestiya Sochinskogo gosudarstvennogo universiteta. 2011. № 3. S. 42-45.

10. Gvarliani T.E., Vorobei E.K. Malyi i srednii biznes: evropeiskii opyt i rossiiskaya deistvitel'nost'. Nauchno-analiticheskoe izdanie TERRA ECONOMICUS. Ekonomicheskii vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo universiteta. 2011 №4 (tom 9) . S. 48-51.

УДК 33

Оптимизация налогообложения в организациях сферы туризма

Елена Константиновна Воробей

Сочинский государственный университет, Российская Федерация
354000 г. Сочи, ул. Советская 26 а
Кандидат экономических наук, доцент
E-mail: e.vorobei@mail.ru, vorobei.sochi@yandex.ru

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы выбора режима налогообложения в организациях сферы туризма в России. Дана сравнительная характеристика общей системы налогообложения и упрощенной системы налогообложения. Выделены основные особенности деятельности туроператора и турагента.

Ключевые слова: налогообложение, организации сферы туризма, общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения, туроператор, турагент.