

image not found or type unknown



Основным нормативным документом для таких организаций как гостиница, в нашей стране является Постановление Правительства Российской Федерации от 25 апреля 1997 года №490 «Об утверждении правил предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации». Исходя из требований, предъявляемых этим документом, хозяйствующие субъекты оказывают и организуют процесс оказания гостиничных услуг.

Сначала отметим, что необходимо знать хозяйствующему субъекту по поводу лицензирования гостиничной деятельности. Нужно ли получать лицензию?

В настоящее время основным нормативным актом, на основании которого производится лицензирование того или иного вида деятельности, является Федеральный закон от 8 августа 2001 года №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее - Федеральный закон №128-ФЗ). Виды деятельности, которые в обязательном порядке попадают под лицензирование, перечислены в статье 17 данного закона. Однако гостиничная деятельность там не упоминается. Следовательно, гостиничная деятельность может осуществляться без лицензии.

Однако, при этом следует обратить внимание на следующее.

Все гостиницы делятся на категории. Для справки: в мире существует более 30 различных систем классификации гостиниц, причем в каждой стране существуют свои национальные стандарты. Введению единой мировой классификационной системы препятствует наличие факторов, связанных с культурой и историческим развитием различных государств, их национальные особенности.

Самыми распространенными системами классификации гостиниц являются:

- система звезд;
- система букв;
- система «корон» или «ключей».

Наиболее распространенной системой классификации является, так называемая, система звезд, предполагающая пять категорий гостиниц. Данная система используется в России, Франции, Австрии, Египте и других государствах.

Причем, чем выше звездность гостиницы, тем шире набор услуг, который она может предложить своим клиентам. Гостям предлагаются услуги салонов красоты, массажного кабинета, автотранспортные услуги (доставка клиентов до аэропорта или железнодорожного вокзала), услуги общественного питания.

В Греции используется система букв, согласно которой все гостиницы делятся на четыре категории: А, В, С, D. Гостиница категории А соответствует четырехзвездному уровню, В – трех звездному. Хотя, справедливости ради, нужно отметить, что сегодня, наряду с буквами на фасаде греческой гостиницы можно увидеть и привычные звезды.

Великобритания использует «язык корон». Чтобы перейти к привычным для нас звездам, нужно от общего числа корон, которые Вы увидите при входе в гостиницу, отнять одну.

Таким образом, для каждой страны характерна своя классификация предприятий гостиничной индустрии. Поэтому гостиницы, относящиеся к одной категории, но расположенные в разных странах, могут иметь достаточно существенные различия.

Деление гостиниц на категории предполагает различный набор предоставляемых услуг. Естественно, что гостиницы высших категорий предоставляют гостям более комфортабельные номера и соответственно больший набор услуг, среди которых могут быть и услуги, на осуществление которых необходима лицензия, например, медицинские или транспортные услуги.

Если гостиница предоставляет своим клиентам услуги, на осуществление которых необходима лицензия, то на такую деятельность она обязана ее получить. Причем, в соответствии с законом о лицензировании, срок действия такой лицензии не может быть менее пяти лет. Это следует из статьи 8 Федерального закона №128-ФЗ:

*«Срок действия лицензии не может быть менее чем пять лет. Срок действия лицензии по его окончании может быть продлен по заявлению лицензиата».*

Естественно, что получение лицензии для ведения определенного вида деятельности неизменно связано с затратами для организации:

- за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии взимается лицензионный сбор в размере 300 рублей;

· за предоставление лицензии взимается лицензионный сбор в размере 1000 рублей.

В бухгалтерском учете стоимость лицензии первоначально отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов». А затем в течение пяти лет равными долями списывается в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В налоговом учете суммы, уплаченные гостиницей при получении лицензии, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Делается это равномерно в течение всего срока действия лицензии. Правда все вышесказанное относится лишь к тем организациям, которые рассчитывают налог на прибыль методом начисления. Те же, кто использует кассовый метод, могут списать на расходы всю стоимость лицензии сразу после того, как ее оплатили в соответствии с требованиями статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

### **Пример.**

Предположим, что гостиница ООО «Турист» относится к высшей категории, следовательно, наличие медицинского кабинета в ООО «Турист» обязательно. Чтобы оказывать медицинские услуги, организация должна получить лицензию. Допустим, что гостиница получила лицензию на медицинскую деятельность сроком на пять лет. При этом ООО «Турист» заплатило 300 рублей за рассмотрение заявления и 1000 рублей за получение лицензии.

Учетной политикой ООО «Турист» предусмотрено, что организация, в целях налогообложения, доходы и расходы определяет методом начисления.

Тогда, в бухгалтерском учете данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

### **Корреспонденция счетов**

**Сумма, рублей Содержание операции**

**Дебет**

**Кредит**

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетный счет»	1 300	Перечислены лицензионный сбор и плата за получение лицензии
97 «Расходы будущих периодов»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	1 300	Получена лицензия

Затем ежемесячно в течение пяти лет ООО «Турист» будет включать в состав общехозяйственных расходов часть стоимости лицензии:

26 «Общехозяйственные расходы»	97 «Расходы будущих периодов»	21,66	Часть стоимости лицензии включена в состав общехозяйственных расходов
--------------------------------	-------------------------------	-------	---

В налоговом учете бухгалтер гостиницы будет ежемесячно включать данную сумму в состав прочих расходов на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

## **СЕРТИФИКАЦИЯ ГОСТИНИЧНЫХ УСЛУГ**

Как и любой коммерческой организации, гостинице также приходится думать о том, как повысить эффективность своей деятельности. Ведь в условиях рыночной экономики, чтобы «удержаться на плаву» и увеличить приток клиентов, необходимо повышать качество обслуживания и постоянно расширять перечень услуг. Только в этих условиях гостиница сможет добиться присвоения ей более высокой категории по итогам сертификации или пройти международную аттестацию.

В настоящее время нормативным документом, на основании которого осуществляется сертификация гостиниц, является Приказ Минэкономразвития и торговли Российской Федерации от 21 июня 2003 года №197 «Об утверждении положения о государственной системе классификации гостиниц и других средств

размещения».

Нужно отметить, что сертификация услуг гостиниц осуществляется в **добровольном порядке**. По итогам данной сертификации гостинице присваивается категория, которая обозначается звездами (\*). Низшая из присваиваемых категорий обозначается одной звездой, а высшая – пятью звездами (\*\*\*\*\*).

Кроме того, при сертификации номеров гостиницы также устанавливается их категория: высшая, первая, вторая и третья. Причем высшая категория номеров в свою очередь делится на следующие виды:

- «сюит»;
- «апартамент»;
- «студия»;
- «кинг-сайз»;
- «люкс».

Добровольная сертификация осуществляется на основании договора, который гостиница заключает с органом по добровольной сертификации услуг средств размещения на категорию.

Чтобы пройти сертификацию и получить категорию, гостиница должна оформить заявку и заполнить анкету-вопросник. Получив данные документы, орган по сертификации определяет порядок, в соответствии с которым будет происходить процедура сертификации.

Классификация средств размещения проводится в три этапа.

**Первый этап** представляет собой экспертную оценку соответствия средства размещения определенной категории. Проводится он в следующем порядке:

хозяйствующий субъект подает в орган по сертификации заявку, которая оформляется по специальной форме. К заявке прилагается анкета-вопросник, содержащая необходимые сведения о структуре номерного фонда средства размещения. Эти данные необходимы для определения объемов работ по классификации и их стоимости. Получив эти документы, орган по сертификации определяет процедуру оценки и составляет проект договора на выполнение работ

по сертификации.

### **Обратите внимание!**

В ходе сертификации администрация гостиницы должна представить документы, которые подтверждают соблюдение требований пожарной безопасности, санитарно-гигиенических и противоэпидемиологических норм и требований охраны окружающей среды.

После внесения заявителем оплаты создается специальная экспертная комиссия, которая и осуществляет процедуру оценки соответствия средства размещения и его номерного фонда соответствующей категории. При этом, средство размещения должно удовлетворять минимальным требованиям, установленным данной системой классификации. Далее производится специальная бальная оценка, результаты которой оформляются протоколом. Одновременно производится оценка соответствия номеров гостиницы категориям. Результаты также отражаются в протоколе.

По результатам работы экспертной комиссии составляется акт, который подписывается председателем и членами комиссии, а также представителем заявителя. К акту прикладываются вышеуказанные протоколы.

**Второй этап** представляет аттестацию средства размещения.

Орган по классификации, получив результаты работы первого этапа, направляет один экземпляр акта в Центральный орган сертификации (далее - ЦОС) для заключения и передачи в Аттестационную комиссию для принятия решения о присвоении средству размещения категории.

Если Аттестационная комиссия принимает положительное решение, то сертификат с приложениями подписывается председателем Аттестационной комиссии и направляется ЦОС для регистрации в едином реестре. Одновременно заявителю направляется уведомление о вручении не позднее 30 дней со дня принятия решения. Сертификат выдается на срок не более 5 лет.

Если принимается решение об отказе в выдаче сертификата категории, то такое решение направляется заявителю с обязательным указанием причин отказа в срок не позднее 30 дней со дня принятия решения Аттестационной комиссией.

**Третий этап** - инспекционный контроль классифицированных средств размещения.

Получив на руки сертификат категории, администрация гостиницы не должна забывать о том, что в течение всего срока действия сертификата существующая система классификации гостиниц предусматривает инспекционный контроль классифицированных средств размещения. Время проведения таких проверок устанавливается Аттестационной комиссией при принятии решения о выдаче сертификата. Если при проведении подобной проверки будут выявлены существенные нарушения в работе гостиницы, в технологии оказания услуг и так далее, то Аттестационная комиссия может принять решение о приостановлении или отмене действия сертификата категории. Данное решение передается в ЦОС для направления заявителю с уведомлением о вручении.

По окончании срока действия сертификата категории повторная классификация проводится в аналогичном порядке.

Нужно отметить, что сертификация - процедура не бесплатная. Мы уже отмечали, что при подаче заявки составляется договор на оказание услуг по сертификации, в котором оговаривается стоимость работ.

В бухгалтерском учете затраты на проведение сертификации представляют собой расходы по обычным видам деятельности и включаются в расходы гостиницы в том отчетном периоде, к которому они относятся. Таковы нормы Приказа Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

Однако, так как сертификат выдается на определенное количество лет, то и затраты на сертификацию нужно включать в состав затрат гостиницы в течение всего этого срока. Следовательно, в бухгалтерском учете затраты на сертификацию, бухгалтер гостиницы первоначально должен учесть на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем в течение срока действия сертификата будет включать в состав общехозяйственных расходов часть его стоимости. Как видим, в бухгалтерском учете учет затрат на сертификацию производится аналогично учету затрат на получение лицензии.

В отношении налогового учета, затраты на сертификацию относятся к прочим расходам организации, которые уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Это следует из подпункта 2 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

**Обратите внимание!**

Текст подпункта 2 пункта 1 статьи 264 НК РФ не содержит оговорки в отношении добровольной сертификации, то есть учесть по этой статье расходов можно расходы, как на обязательную, так и на добровольную сертификацию. Напомним, что сертификация гостиниц осуществляется именно на добровольной основе.

Правда, иногда на практике налоговые органы занимают в отношении добровольной сертификации отрицательную позицию, мотивируя свою точку зрения тем, что уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль могут только расходы по обязательной сертификации.

Однако, на наш взгляд, такая позиция не является правомерной.

В соответствии со статьей 252 НК РФ под расходами понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Если у налогоплательщика выполняются все требования статьи 252 НК РФ, то такие расходы можно учесть при исчислении прибыли. В отношении расходов на добровольную сертификацию все требования статьи 252 НК РФ выполняются, следовательно, гостиница – плательщик налога на прибыль имеет право учесть такие расходы в целях налогообложения.

Если в целях налогообложения прибыли организация использует метод начисления, то затраты на сертификацию в налоговом учете необходимо относить на расходы равными частями в течение действия всего срока сертификата. Такое правило вытекает из пункта 1 статьи 272 НК РФ.

Однако по этому поводу есть и совершенно противоположная точка зрения. Некоторые специалисты считают, что расходы на сертификацию организация может не распределять по отчетным периодам, а списать их единовременно. И ссылаются они при этом на все ту же статью 272 НК РФ. А именно, на подпункт 3

пункта 7, где сказано, что расходы в виде средств, потраченных на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы, принимаются к налоговому учету на дату:

- расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
- последний день отчетного (налогового) периода.

В случае сертификации мы имеем договор между организацией и сертифицирующим органом, согласно которому последний выполняет некий перечень работ (статья 20 и статья 25 Федерального закона от 27 декабря 2002 года №184-ФЗ «О техническом регулировании»). Следовательно, когда эти работы будут завершены, и налогоплательщик получит документы, подтверждающие его расходы, сделка будет закончена, организация имеет право уменьшить налогооблагаемый доход на эти расходы.

Заметьте: как правило, налоговые органы придерживаются того мнения, что расходы на сертификацию нужно списывать равными частями в течение действия всего срока сертификата. Поэтому, если организация, оказывающая гостиничные услуги, спишет данные расходы единовременно, то, возможно, что свою правоту ей придется отстаивать в суде.

Если же организация, оказывающая гостиничные услуги, использует кассовый метод, то данные затраты можно учесть в составе расходов единовременно после их фактической оплаты. Такой порядок установлен статьей 273 НК РФ.

И еще на один момент хотелось бы обратить внимание.

Услуги по сертификации попадают под налогообложение по налогу на добавленную стоимость, в связи с этим орган по сертификации выдает заявителю счет-фактуру на стоимость своих услуг, увеличенных на сумму налога.

НДС, уплаченный за проведение работ по сертификации, налогоплательщик НДС имеет право возместить из бюджета, на основании статей 171 и 172 НК РФ.

Однако при использовании права на вычет, как правило, у бухгалтера возникает вопрос: можно ли возместить из бюджета сразу всю сумму «входного» НДС или же это нужно делать частями по мере отнесения части стоимости сертификата на

расходы?

Нужно сказать, что по этому вопросу существует две точки зрения: одна - принять к вычету «входной» НДС по услугам сертифицирующего органа можно сразу, вторая – сумма «входного» налога необходимо возмещать поэтапно.

Мы приведем обе точки зрения, а какую из них выбрать, организация, оказывающая гостиничные услуги, решает сама.

### **НДС по услугам сертификации возмещается поэтапно.**

Гостиница, получившая сертификат категории, первоначально отражает затраты, связанные с его получением, на счете 97 «Расходы будущих периодов». В соответствии со статьей 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы (налога на прибыль) организации.

Это означает, что по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» должна быть учтена сумма расходов на сертификацию за минусом НДС (при наличии соответствующей счет - фактуры). НДС по приобретенной услуге учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Списываются расходы будущих периодов на издержки производства и обращения равными частями в течение срока действия сертификата. Следовательно, и суммы НДС должны приниматься к вычету аналогичным образом. Такая точка зрения высказывается налоговыми органами.

### **НДС возмещается по услугам сертификации в полном объеме одномоментно.**

Текст главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ не содержит прямого указания, что принимать к вычету НДС по расходам будущих периодов следует только в момент списания таких расходов на себестоимость продукции (работ, услуг), то есть поэтапно. Налоговое законодательство предъявляет четыре требования, которые обязан выполнить налогоплательщик НДС, претендующий на вычет:

- приобретенные товары (работы, услуги) должны использоваться налогоплательщиком для осуществления налогооблагаемых операций;

- товары (работы, услуги) должны быть приняты налогоплательщиком к учету;
- приобретенные товары (работы, услуги) должны быть оплачены;
- на руках у налогоплательщика должны быть документы, оформленные надлежащим образом.

В случае получения гостиницей сертификата категории, что мы имеем:

- сертификат требуется организации, оказывающей гостиничные услуги, для осуществления налогооблагаемой деятельности;
- сертифицирующий орган оказал услугу по сертификации (на основании подписания акта выполнения услуги);
- гостиница приняла ее к учету (бухгалтер отразил стоимость услуги на балансе в составе расходов будущих периодов);
- на руках у гостиницы имеется счет-фактура и документы об оплате.

То есть у организации – налогоплательщика НДС выполнены все требования, поэтому можно поставить к вычету весь «входной» НДС одновременно.

### **Обратите внимание!**

Приведенные аргументы можно использовать только в отношении настоящих расходов будущих периодов, представляющих собой расходы организации на лицензирование, сертификацию и тому подобное.

### **Обратите внимание!**

Использование второй точки зрения, может привести к судебному разбирательству, аргументы, которые помогут налогоплательщику отстоять свою правоту, мы привели. Если Вы не готовы вступить в возможный спор с налоговым органом, воспользуйтесь первой точкой зрения.

### **Пример.**

Гостиница «Турист» подала заявку на получение сертификата категории. Согласно договору с органом по сертификации, стоимость работ составила 23 600 рублей (в том числе НДС 18%- 3600 рублей).

После процедуры сертификации гостинице «Турист» был выдан сертификат сроком на 5 лет.

Учетной политикой организации предусмотрено использование метода начисления.

В бухгалтерском учете гостиницы бухгалтер данные хозяйственные операции отразит следующим образом:

### Корреспонденция счетов

<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Сумма, рублей</b>	<b>Содержание операции</b>
97 «Расходы будущих периодов»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	20 000	получен сертификат
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	3 600	учтен НДС по услугам сертификации
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетный счет»	23 600	оплачены услуги сертифицирующего органа

При использовании одномоментного вычета по НДС

68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	3 600	НДС по услугам сертификации принят к вычету
--	--	-------	---

При поэтапном возмещении НДС (3 600 рублей : 60 месяцев)

68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	60	НДС по услугам сертификации принят к вычету
--	--	----	---

В течение 5 лет ежемесячно в учете делается проводка:

26 «Общехозяйственные расходы»	97 «Расходы будущих периодов»	333,33	списана на затраты часть стоимости сертификата
--------------------------------	-------------------------------	--------	--

В налоговом учете гостиницы бухгалтер будет ежемесячно включать в расходы также по 333,33 рубля.

## **МЕЖДУНАРОДНАЯ АТТЕСТАЦИЯ ГОСТИНИЦ**

Для справки отметим, что международная аттестация гостиниц носит рекомендательный характер. Она проводится различными международными ассоциациями и объединениями в сфере туризма (в том числе Всемирной торговой организацией), а также специализированными международными организациями по сертификации систем качества товаров, работ, услуг.

Международная аттестация услуг гостиницы позволяет значительно повысить ее конкурентоспособность. Ведь получить признание на мировом рынке довольно сложно, если услуги не прошли международную сертификацию. Иностранцы, прибывающие в нашу страну в качестве гостей, прежде всего, обращают внимание на то, есть ли у гостиницы международный сертификат или нет, ведь он свидетельствует об определенном уровне обслуживания в гостинице.

Поэтому, несмотря на то, что российские гостиницы не обязаны получать международный сертификат, многим он просто необходим, чтобы увеличить приток клиентов из-за рубежа.

Согласно международным стандартам гостиница категории «\*\*\*» (три звезды) должна иметь конференц-зал, парикмахерскую или салон красоты, сауну, бассейн, ресторан, ночной клуб, предоставлять услуги по обмену валюты, бронированию

билетов, организации экскурсий. Кроме того, гостиница любой категории должна иметь собственную службу безопасности, обеспечивать неотложную медицинскую помощь, гарантировать сохранность вещей.

Следует отметить, что требование обеспечения сохранности вещей постояльцев содержится не только в международных стандартах, а закреплено и в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее – ГК РФ). На это указывает статья 925 ГК РФ:

*«1. Гостиница отвечает как хранитель и без особого о том соглашения с проживающим в ней лицом (постояльцем) за утрату, недостачу или повреждение его вещей, внесенных в гостиницу, за исключением денег, иных валютных ценностей, ценных бумаг и других драгоценных вещей.*

*Внесенной в гостиницу считается вещь, вверенная работникам гостиницы, либо вещь, помещенная в гостиничном номере или ином предназначенном для этого месте.*

2. Гостиница отвечает за утрату денег, иных валютных ценностей, ценных бумаг и других драгоценных вещей постояльца при условии, если они были приняты гостиницей на хранение либо были помещены постояльцем в предоставленный ему гостиницей индивидуальный сейф независимо от того, находится этот сейф в его номере или в ином помещении гостиницы. Гостиница освобождается от ответственности за несохранность содержимого такого сейфа, если докажет, что по условиям хранения доступ кого-либо к сейфу без ведома постояльца был невозможен либо стал возможным вследствие непреодолимой силы.

3. *Постоялец, обнаруживший утрату, недостачу или повреждение своих вещей, обязан без промедления заявить об этом администрации гостиницы. В противном случае гостиница освобождается от ответственности за несохранность вещей.*

4. *Сделанное гостиницей объявление о том, что она не принимает на себя ответственности за несохранность вещей постояльцев, не освобождает ее от ответственности.*

5. *Правила настоящей статьи соответственно применяются в отношении хранения вещей граждан в мотелях, домах отдыха, пансионатах, санаториях, банях и других подобных организациях».*

**Обратите внимание!**

Часто встречающееся в гостиницах объявление о том, что она не отвечает за сохранность вещей постояльцев, не имеет юридической силы.

Схема международной аттестации выглядит следующим образом. Гостиница, желающая пройти такую процедуру, обращается с запросом в одно из международных агентств с просьбой присвоить ей определенную категорию, подтверждающую качество ее услуг. В отель приезжает эксперт, который проживает там инкогнито некоторое время. Затем данный представитель составляет отчет, на основании которого агентство принимает решение о присвоении гостинице определенной категории и выдаче ей международного сертификата качества.

Если гостиница не соответствует требованиям международного класса, агентство указывает на все недостатки в работе гостиницы, которые должны быть ею устранены. После устранения недочетов в работе экспертиза проводится еще раз.

### **Обратите внимание!**

Большинство международных агентств, которые занимаются подобными экспертизами, не имеют официального представительства в нашей стране и не зарегистрировано на территории России в качестве налогоплательщиков. Поэтому, заключая договор с таким агентством, российская гостиница будет выступать в роли налогового агента по налогу на прибыль и НДС.