

---

## **НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕКРЕАЦИОННЫХ УСЛУГ В САНАТОРИЯХ**

---

**Мингазинова Елена Рудольфовна,**

кандидат экономических наук Пермского института (филиала)  
Российского государственного торгово-экономического универ-  
ситета; mer6795@rambler.ru

**Оборин Матвей Сергеевич,**

кандидат географических наук Пермского института (филиала)  
Российского государственного торгово-экономического универ-  
ситета; recreachin@rambler.ru

В статье рассмотрены рекреационные услуги как составная часть формирования и развития санаторно-курортного комплекса. В ходе проведенного исследования сделан анализ осуществления рекреационной деятельности на курортах Пермского края. Авторами рассмотрены особенности применения различных режимов налогообложения при оказании рекреационных услуг в санаториях и проблемы их применения.

**Ключевые слова:** рекреационная услуга, курорт, налоги, режим налогообложения.

В соответствии со статьей 41 Конституции Российской Федерации поощряется деятельность, способствующая укреплению здоровья человека. Безусловно, к такой деятельности можно отнести и услуги санаторно-курортных учреждений, которые включают (код 85.11.16.210 «Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности») не только услуги, связанные с проведением лечения, но и обеспечение условий пребывания в санаторно-курортных учреждениях (проживание, питание и т.п.) [7].

В последнее время среди населения России и Пермского края наблюдается постепенное увеличение спроса на санаторно-курортное лечение и отдых, что связано с возросшей культурой на здоровый образ жизни и повышением семейных и индивидуальных доходов людей после завершения мирового финансового кризиса. С 2007-2010 гг. возрастает общее количество отдыхающих, посетивших российские санатории и курорты с ежегодным ростом примерно 3-3,5% (более 5,6 млн чел.). Например, по данным Росстата [9], общее количество отдыхающих, которые отдохнули и получили лечение в пермских санаториях и на курортах, изменилось с 107410 чел. (2002 г.) до 144750 чел. (2012 г.). Следовательно, наблюдается средний региональный

рост за последние 10 лет около 35% и ежегодный прирост немного больше российского уровня – 4-4,5%.

Ранее авторами рассматривались санаторно-курортные услуги как услуги санаторно-курортного комплекса, получаемые как по месту проживания, так и за его пределами, направленные на лечение, оздоровление и профилактику заболеваний населения, сопровождающиеся организацией отдыха [8]. То есть рекреационная составляющая – это неотъемлемая часть санаторно-курортных услуг. При этом следует отметить, что рекреационный потенциал санаторно-курортных организаций может развиваться при наличии не только природно-климатических, но и инфраструктурных условий. Однако необходимы и достаточные материальные средства для приобретения дополнительных услуг и организации свободного времени отдыхающими, которые могут существенно повысить доходы санаториев.

Расширение спектра рекреационных занятий в санаторно-курортных учреждениях продиктовано социально-экономическими реалиями, так как потенциальных отдыхающих сейчас все больше интересует не только качественное лечение и оздоровление за счет использования природных курортных факторов, но и получение полноценного отдыха в гармонии с природой. Все это позволит увеличить структуру предложения санаторно-курортного лечения и отдыха, а также значительно повысить наполняемость курортной сети.

Дополнительные услуги, оказываемые в санаторно-курортных организациях и учреждениях, направленные на обеспечение досуга отдыхающих, могут включать в себя:

- отдых на оборудованных пляжах;
- посещение интересных или эксклюзивных природных объектов, памятников истории и культуры;
- занятия физкультурой, для чего организуется прокат спортивного инвентаря;
- услуги спа-комплексов;
- услуги кинозалов, библиотек и т.п.

При этом стоимость рекреационных услуг может как включаться в стоимость путевки, так и оплачиваться отдыхающими отдельно.

Так же к дополнительным услугам можно отнести услуги общественного питания в санаториях. При этом стоимость питания, включаемого в стоимость путевки, к услугам общественного питания не относится, что следует из приведенного выше состава санаторно-курортной услуги по коду 85.11.16.210 «Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности». Услуги по организации питания отдыхающих по путевкам можно отнести к сопутствующим санаторно-курортным услугам (код 8514040). Однако практически все санатории имеют на своей территории бары, кафе и рестораны. В них могут оказываться услуги общественного питания отдыхающим по курсовкам и тем, кто отдыхает по путевкам, но имеет дополнительный спрос на услуги, например, баров, ресторанов.

В июле-августе 2013 г., то есть период наибольшей наполненности сана-

ториев, нами было проведено социологическое исследование на курортах «Ключи» и «Усть-Качка» Пермского края. Одной из задач исследования было определение востребованности дополнительных рекреационных услуг, предоставляемых отдыхающим в санаториях. Всего было опрошено 250 чел., из них 66% женщины. Основная часть опрошенных находятся в возрастной группе от 36 до 65 лет (53,2%), имеет высшее образование (69,6%). При этом 40,4% имеет доход на одного члена семьи от 10 до 30 тыс. руб., а 44,8% – более 30 тыс. руб. Как показал опрос 77,2% респондентов, приобрели путевки либо за счет собственных средств, либо за счет средств других членов семьи (детей). Уровень доходов населения, безусловно, влияет на востребованность дополнительных рекреационных услуг. Большинство отдыхающих пользуется дополнительными услугами, оказываемыми предприятиями общественного питания:

- фитобары – 55,2%;
- бары – 28,8%;
- рестораны – 70%;
- кафе – 32,8%.

Как видно из приведенных данных, многие отдыхающие пользуются дополнительными услугами предприятий общественного питания различных типов.

Порядка 24% отдыхающих пользуются услугами проката спортивного инвентаря и 28% – услугами тренажерного зала.

Таким образом, как показали исследования, значительная часть отдыхающих пользуется в санаториях услугами, не входящими в стоимость путевки.

Данные рассуждения можно подтвердить данными по дополнительным услугам предприятий общественного питания, предоставленными крупнейшими курортами Пермского края.

Информация, касающаяся реализации услуг подразделениями ЗАО «Курорт Ключи», представлена на рис. 1 и в табл. 1.

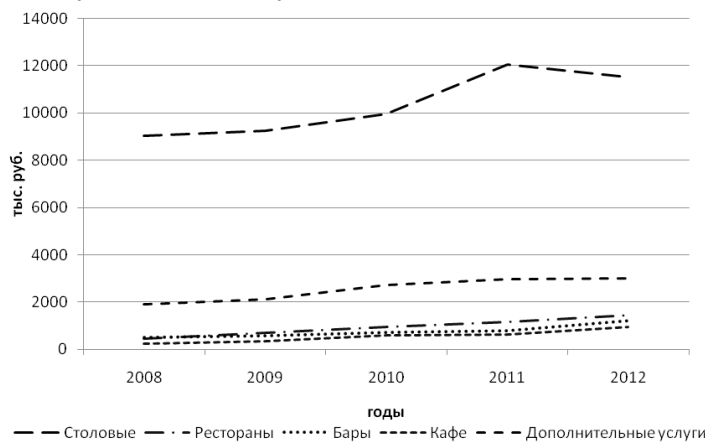


Рис. 1. Товарооборот предприятий общественного питания и дополнительных услуг вне путевок ЗАО «Курорт Ключи»

Как видно из приведенных данных, доходы от реализации данных услуг значительны, увеличиваются, при этом оборот предприятий общественного питания составляет порядка 10% от стоимости услуг питания в целом по курорту (по данным курорта).

Количество посадочных мест в предприятиях позволяет судить о площади торгового зала, исходя из приведенных данных можно сделать вывод о том, что она не превышает в каждом из предприятий 150 кв. м.

Таблица 1

Вместимость предприятий общественного питания вне путевок  
ЗАО «Курорт Ключи», мест

Тип	2008	2009	2010	2011	2012
Столовые (1)	40	40	40	40	40
Рестораны (1)	10	10	10	10	10
Бары (3)	45	45	45	45	62
Кафе (3)	45	45	80	110	110

Информация, касающаяся реализации услуг подразделениями ЗАО «Курорт Усть-Качка», представлена на рис. 2 и в табл. 2.

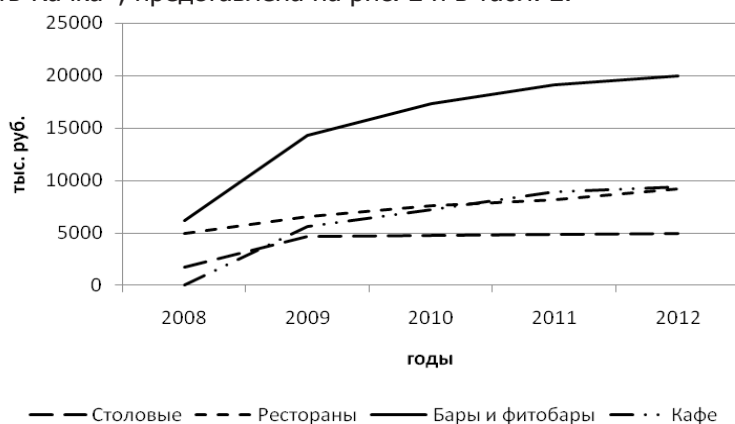


Рис. 2. Товарооборот предприятий общественного питания вне путевок ЗАО «Курорт Усть-Качка»

Оборот услуг общественного питания, оказываемых вне путевок, по данным, предоставленным курортом ЗАО «Усть-Качка», также значителен.

Таблица 2

Вместимость предприятий общественного питания вне путевок  
ЗАО «Курорт Усть-Качка», мест

Тип	2008	2009	2010	2011	2012
Столовые	80	80	80	80	80
Рестораны	-	70	70	70	70
Бары (8)	144	314	338	338	338
Кафе (1)	-	200	200	200	200

Если, исходя из количества посадочных мест, делать вывод о площади торгового зала, то можно предположить, что в ЗАО «Курорт Усть-Качка»

предприятия, которые оказывают услуги питания и досуга, имеют, кроме кафе, площадь торгового зала не более 150 кв. м.

Таким образом, помимо услуг по проживанию, лечению и обслуживанию (входящему в стоимость путевки) в санаториях оказываются прочие услуги, которые могут попадать под иные режимы налогообложения, чем основные. Рассмотрим некоторые проблемы, возникающие в этих случаях при исчислении налогов.

С нашей точки зрения вопрос является достаточно актуальным в связи с тем, что существенной проблемой санаторно-курортной сферы деятельности является возможность сокрытия реального оборота денежных средств от реализации услуг общественного питания, оказываемых в санаториях вне путевок. Эта проблема относится и к реализации услуг сервиса и индустрии развлечений.

Согласно ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, учреждения здравоохранения не переводятся на уплату ЕНВД в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м при условии, что оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования данных учреждений, и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями. Санатории, в соответствии с приказом Минздравсоцразвития РФ от 07.10.2005 № 627 (ред. от 19.11.2008) «Об утверждении Единой номенклатуры государственных и муниципальных учреждений здравоохранения», относятся к учреждениям здравоохранения. Следовательно, доходы от реализации услуг общественного питания, входящих в стоимость путевки, учитываются в составе доходов от реализации путевок и облагаются налогами в соответствии с общим режимом налогообложения.

Однако, как рассмотрено выше, если в структуре санатория есть бар, кафе, либо предприятия общественного питания других типов, услуги которых не включены в стоимость путевки и оплачиваются отдыхающими отдельно (как правило, за наличный расчет), их деятельность уже нельзя считать неотъемлемой частью функционирования санатория, а следовательно, оказание таких услуг подпадает под возможность их обложения единым налогом на вмененный доход (ЕНВД). При этом до 2013 г. применение ЕНВД было обязательным, если данный режим налогообложения вводился в муниципальном образовании, на территории которого располагается санаторий. Данный вывод содержится и в письме Минфина России от 12.02.2008 № 03-11-04/3/64.

Услуги проката инвентаря, косметического кабинета, спа-комплексов, кинозалов и иные, аналогичные предоставляемым санаториями, обычно не входят в стоимость санаторно-курортной путевки и оплачиваются отдыхающими отдельно. При этом большинство из них, в соответствии с классификатором «ОК 002-93. Общероссийский классификатор услуг населению» (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 № 163) (ред. от 23.12.2010),

относится к бытовым услугам (код 019000: услуги бань, душевых и саун, парикмахерские и косметические услуги, услуги предприятий по прокату).

Оказание бытовых услуг, так же как и услуг общественного питания при площади торгового зала не более 150 кв. м, входит в перечень видов деятельности, подпадающих под обложение ЕНВД в соответствии со ст. 346.26 НК РФ.

Таким образом, до 1 января 2013 г. санатории, средняя численность персонала в которых не превышала 100, обязаны были применять (в настоящее время – имеют право) по рассматриваемой деятельности ЕНВД.

Чаще всего, так как уплата ЕНВД заменяет по рассматриваемой деятельности уплату налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и освобождает от обложения НДС, применение данного специального режима приводит к снижению налоговых платежей и налоговой нагрузки. Однако у плательщика возникает ряд дополнительных обязанностей по ведению учета. Статьей 346.26 Налогового кодекса РФ определено, что при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности. Налогоплательщики, осуществляющие наряду с деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом плательщик должен самостоятельно определить порядок раздельного учета имущества и расходов, которые нельзя однозначно отнести к какому-либо виду деятельности. Как показывает практика, у плательщиков возникают ошибки в данной части бухгалтерского и налогового учета, зачастую это может привести к нарушению налогового законодательства, а следовательно – доначислению налогов по результатам проверки, начислению пени и штрафов. Но даже если нарушение в учете и не привели к нарушению налогового законодательства и бюджет не пострадал, то плательщику по результатам проверки могут быть начислены штрафные санкции по статье 120 НК РФ – 10 тыс. руб., если нарушение правил учета доходов, расходов и (или) иных объектов налогообложения совершены в течение одного налогового периода. Если же указанные нарушения совершены в течение более одного налогового периода, то они влекут взыскание штрафа в размере 30 тыс. руб.

Как уже отмечалось выше, обязательность применения ЕНВД по указанным видам деятельности, которые в санаториях являются в основном услугами, обеспечивающими рекреационную составляющую, с 1 января 2013 г. отменена. Таким образом, санаторно-курортные организации могут не организовывать ведение раздельного учета операций, связанных с реализацией услуг по путевкам, и прочих услуг, применяя общий режим налогообложения по всем видам деятельности. Что при этом необходимо учесть при планировании налоговых платежей?

Организации, осуществляющие медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0% при условии включения их услуг в перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 10.11.2011 № 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций». Однако, несмотря на то, что санатории относятся к учреждениям здравоохранения, их услуги не включены в указанный перечень, следовательно, налог на прибыль организаций исчисляется по ставке 20% в соответствии со ст. 284 «Налоговые ставки» НК РФ. При этом необходимо учитывать положения регионального законодательства, так как налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%. Так, например, в Пермском крае в соответствии со ст. 15 Закона Пермской области от 30.08.2001 № 1685-296 «О налогообложении в Пермском крае» для налогоплательщиков со среднесписочной численностью, превышающей 10 чел. или совокупным доходом более 100 тыс. руб., в части налога, зачисляемого в региональный бюджет, предусмотрена возможность применять пониженную ставку 13,5% вместо 18%. То есть санаторные организации, расположенные на территории края, уплачивают налог на прибыль организаций, исчисленный по ставке 15,5%. С нашей точки зрения это делает их привлекательными для инвесторов.

Что касается налога на имущество организаций, то недвижимое имущество санаторно-курортных организаций, используемое как для оказания услуг, оказываемых в рамках путевки, так и дополнительно, в том числе рекреационных, облагается данным налогом в общеустановленном порядке по ставке 2,2%.

В части НДС, то в соответствии с п. 2 ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» НК РФ от обложения налогом на добавленную стоимость освобождаются в обязательном порядке услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации. При этом Постановление Правительства РФ от 20.02.2001 № 132 (ред. от 16.09.2002) «Об утверждении перечня медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» включает в себя услуги по диагностике, профилактике и лечению, непосредственно оказываемые населению в санаторно-курортных учреждениях. Таким образом, рекреационные услуги и дополнительные услуги предприятий общественного питания в санаториях, облагаются НДС в общеустановленном порядке по ставке 18%. Следовательно, не-



обходима организация их отдельного учета, в противном случае даже если не будут занижены платежи налога в бюджет, в соответствии со ст. 120 НК РФ, как было указано выше, будут начислены штрафные санкции.

Подводя итог, следует отметить, что с ростом объемов реализации санаторно-курортных услуг растет значимость оказываемых в санаториях рекреационных услуг. При этом важной составляющей, оказывающей влияние на финансовые результаты деятельности санаториев, является применяемые режимы налогообложения. С 1 января 2013 г. у организаций появилась возможность выбора системы налогообложения по рекреационным услугам, не включенным в путевку, что позволяет планировать налоговые платежи и минимизировать их. Но независимо от выбранных режимов необходимо организовать отдельный учет по операциям, включаемым в стоимость путевки, и прочим с целью избежания нарушения налогового законодательства в части нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

#### **Список источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2013). СПС КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013). СПС КонсультантПлюс.
3. Закон Пермской области от 30.08.2001 № 1685-296 «О налогообложении в Пермском крае». СПС КонсультантПлюс
4. Постановление Правительства РФ от 20.02.2001 № 132 (ред. от 16.09.2002) «Об утверждении перечня медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость». СПС КонсультантПлюс.
5. Постановление Правительства РФ от 10.11.2011 № 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0% по налогу на прибыль организаций». СПС КонсультантПлюс.
6. Приказ Минздравсоцразвития РФ от 07.10.2005 № 627 (ред. от 19.11.2008) «Об утверждении Единой номенклатуры государственных и муниципальных учреждений здравоохранения». СПС КонсультантПлюс.
7. ОК 034-2007 (КПЕС 2002). Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (т. 1, кл. 01 – 23; т. 2, кл. 24 – 28; т. 3, кл. 29 – 45; т. 4, кл. 50 – 99) (ред. от 22.12.2011) (принят и введен в действие Приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 № 329-ст) (дата введения 01.01.2008). СПС КонсультантПлюс.
8. Мингазинова, Е.Р. Развитие санаторно-курортных услуг, как составляющей социально-экономического потенциала Пермского края [текст] / Е.Р. Мингазинова, М.С. Оборин // Современная экономика: проблемы и решения. – 2013. – № 2 (38). – С. 59 – 67.
9. Число санаторно-курортных организаций и их характеристика [электронный ресурс]. – URL: <http://www.fedstat.ru/indicator/data>.



---

## **SOME TAX QUESTIONS OF RECREATIONAL SERVICES IN SANATORIA**

---

**Mingazinova Elena Rudolfovna,**

Ph. D. of Economics, The State Educational Establishment of Higher Professional Education Russian State University of Trade and Economics, Perm Institute (branch); mer6795@rambler.ru

**Oborin Matvei Sergeevich,**

Cand. Sc. of Geography, The State Educational Establishment of Higher Professional Education Russian State University of Trade and Economics, Perm Institute (branch); recreachin@rambler.ru

In the article recreational services as a component of formation and development of a sanatorium complex are considered. During the conducted research the analysis of implementation of recreational activity in resorts of Perm Krai is made. Authors considered features of application of various taxes environment when rendering recreational services in sanatoria and problems of their application.

**Keywords:** recreational service, resort, taxes, tax environment.