

практическое руководство

BKR-Интерком-Аудит

ТУРИСТИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Под общей редакцией В.В. Семенихина

ПОРТФЕЛЬ
БУХГАЛТЕР

Б

- ✓ Лицензирование, сертификация, правовое регулирование
- ✓ Операции с денежной наличностью
- ✓ Формирование туристского продукта
- ✓ Продажа туристского продукта в кредит

BKR-Интерком-Аудит

ТУРИСТИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Под общей редакцией В.В. Семенихина

ПОРТФЕЛЬ
БУХГАЛТЕРА



- ✓ Лицензирование, сертификация, правовое регулирование
- ✓ Операции с денежной наличностью
- ✓ Формирование туристского продукта
- ✓ Продажа туристского продукта в кредит
- ✓ Турагентская и туроператорская деятельность

МОСКВА



2005

75.81

УДК 338.48/657
ББК 75.81/65:052
Т 86

Издание выпускается в рамках совместного проекта Эксмо – ВКР-Интерком-Аудит

ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит» основано в 1994 году и специализируется на аудите, консалтинге и оценке организаций и банков Москвы и регионов России. Фирма занимает ведущие позиции в общероссийских рейтингах по налоговому консалтингу, по оказанию услуг по трансформации отчетности МСФО, банковскому аудиту.

Авторский коллектив:

Семенихин В. В., Емельянова Ю. В. — заместители генерального директора ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит»; Маканова И. Н., Симоненко И. Н. — начальники отделов; сотрудники: Абрамова Э. В., Акилова Е. В., Базарова А. С., Беляева Н. А., Божанова Н. Г., Бухарова Т. В., Васильев А. А., Веремеенко В. В., Горбатых Т. С., Зачесова Е. А., Кожедубова И. И., Кузнецова В. В., Кулаева Н. С., Макушина Л. А., Матвеенко П. В., Матонин С. В., Матонина И. В., Менчинская Я. Э., Мякинина Л. Н., Олейник С. Б., Полякова Е. В., Потемина Е. О., Пшеничная Н. А., Селюжицкая Т. И., Семенов М. А., Скробов Б. В., Соколова И. Н., Тихонова И. В., Умрихин А. В., Унароков Т. К., Яковleva E. V., Яценко O. B.

Т 86 **Туристическая деятельность**/Под общей ред. В. В. Семенихина. — М.: Изд-во Эксмо, 2005. — 176 с. — (Портфель бухгалтера).

ISBN 5-699-13352-6

Основу книги составляет изложение принципов организации бухгалтерского и налогового учета операций в туристической деятельности. В издании подробно изложены порядок лицензирования и сертификации туристических услуг, правила заключения и расторжения договора на их предоставление. Многочисленные примеры с проводками позволят понять, как правильно учесть операции с денежной наличностью и при продаже путевок в кредит.

Пособие поможет разобраться в особенностях формирования туристского продукта, понять тонкости взаимоотношений между туроператорами и турагентами.

Книга предназначена для руководителей и бухгалтеров организаций, также она будет полезна студентам экономических вузов и слушателям бухгалтерских курсов.

УДК 338.48/657
ББК 75.81/65.052

SamISI

ISBN 5-699-13352-6 Inv № 437873

© ООО «Издательство «Эксмо», 2005

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ ТУРИСТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	13
2. СЕРТИФИКАЦИЯ ТУРИСТИЧЕСКИХ УСЛУГ	29
3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТНОШЕНИЙ В СФЕРЕ ТУРИЗМА	34
4. ДОГОВОР НА ОКАЗАНИЕ ТУРИСТСКИХ УСЛУГ (С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ПОТРЕБИТЕЛЯ)	37
5. БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСТОРЖЕНИЮ ДОГОВОРА НА ОКАЗАНИЕ ТУРИСТСКИХ УСЛУГ	40
6. ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНОЙ НАЛИЧНОСТЬЮ	45
7. ПРОДАЖА ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА В КРЕДИТ . . .	51
8. ТУРОПЕРАТОРСКАЯ И ТУРАГЕНТСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	60
8.1. Туроператоры	62
8.2. Турагенты	64
8.3. Взаимоотношения между туроператорами и турагентами	65
8.3.1. Договор комиссии с точки зрения гражданского законодательства	65
8.3.2. Договор поручения	80
8.3.3. Агентский договор с точки зрения гражданского законодательства	87
8.3.4. Особенности организации работы со страховыми компаниями	90

9. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В ТУРИСТИЧЕСКОЙ ФИРМЕ	93
9.1. Налог на прибыль организаций	93
9.2. Налог на добавленную стоимость	103
9.3. Налог на имущество организаций	120
9.4. Транспортный налог	121
9.5. Налог на доходы физических лиц	122
9.6. Упрощенная система налогообложения для туристических фирм.	123
10. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА	136
НОРМАТИВНАЯ БАЗА	140
ПРИЛОЖЕНИЯ	144
<i>Приложение 1. Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации»</i>	144
<i>Приложение 2. Постановление Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. №95 «О лицензировании туроператорской и турагентской деятельности»</i>	155
<i>Приложение 3. Постановление Правительства РФ от 10 октября 2002 г. №753 «О лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых»</i>	162
<i>Приложение 4. Письмо Минфина РФ от 16 июня 1994 г. №16-30-65 «Об утверждении бланков строгой отчетности»</i>	166
<i>Приложение 5. Письмо Минфина РФ от 10 апреля 1996 г. №16-00-30-19 «Об утверждении форм документов строгой отчетности»</i>	170

ВВЕДЕНИЕ

Туризм и путешествия являются неотъемлемой частью индустрии гостеприимства. Путешествия — основная часть туризма. Время, расстояния, места проживания, цели и продолжительность пребывания — все это отличительные элементы туризма. В целом туризм сочетает в себе элементы приключений, романтику дальних странствий, некоторую тайну, посещение экзотических мест и т.д.

Туризм занимает определенное место в мировой экономике (обеспечивает десятую часть мирового валового национального продукта), развивается быстрыми темпами и в ближайшие годы станет наиболее важным ее сектором. Ежегодный рост инвестиций в индустрию туризма составит около 30%. В последние годы туризм стал одним из самых прибыльных видов бизнеса в мире. Он эксплуатирует примерно 7% мирового капитала. В начале 1990-х гг. доля туризма составляла 10% от мировой торговли товарами и услугами, что позволило ему занять третье место после экспорта нефти и автомобилей, в 2005 г. туризм должен выйти на первое место.

Международный туризм способствует занятости населения. По оценкам специалистов, в этой индустрии в настоящее время работают 100 млн. человек, а в 2005 г. в ней будет занят каждый восьмой трудоспособный человек в мире. Туризм — трудоемкая отрасль, поэтому в ней заняты в основном неквалифицированные работники. Однако это не означает, что здесь не используется высококвалифицированный труд. В данной сфере экономики новые рабочие места в географическом плане создаются быстрее, чем в других развивающихся секторах экономики.

С одной стороны, международный туризм является активным источником поступлений иностранной валюты и оказывает положительное влияние на платежный баланс многих стран, а с другой стороны — на их социальную, культурную среду и экологию, причем иногда негативно: растет инфляция, разрушается окружающая среда,

меняются традиции местного населения. Это особенно сильно проявляется в развивающихся странах, где туристы из более богатых и индустриально развитых стран навязывают присущий им образ жизни и уровень потребления. Следовательно, своевременная и всесторонняя оценка последствий международного туризма очень важна для планирования такого его развития, которое позволило бы извлекать максимальную выгоду и предупреждать отрицательные последствия.

Как правило, к категории туристов относят путешественников, выезжающих из мест постоянного проживания, если пребывание в месте туристического назначения превышает сутки.

Туристический продукт — это комплекс услуг, которые предоставляются туристско-экскурсионными организациями гражданам (туристам).

Комплексная система организации производства такого туристического продукта называется индустрией туризма. В систему индустрии туризма входят специализированные организации и учреждения, предоставляющие следующие услуги:

- размещение (гостиницы, мотели, кемпинги, пансионаты);
- питание (рестораны, кафе, бары);
- транспортное обслуживание (автотранспортные организации, авиационные организации, железнодорожные ведомства, организации морского и речного транспорта);
- разработка и реализация туристского продукта (туристские бюро, экскурсионные бюро, туристские агентства, бюро реализации путевок);
- рекламно-информационное обслуживание (рекламные агентства, рекламные бюро, информационные агентства).

В эту систему входят также органы управления туризмом (комитеты и департаменты туризма, общественные туристские организации и объединения).

Развитие туристской индустрии зависит от множества факторов:

- наличия в ней туристско-рекреационных ресурсов;
- развитой инфраструктуры;
- квалифицированных кадров;
- государственной поддержки отрасли;
- наличия факторов риска;
- различных традиций и др.

В настоящее время сложилась определенная классификация туризма по видам и формам в зависимости от основного признака: главной цели путешествия, характера его организации, интенсивности туристского потока, продолжительности тура (путешествия), возрастного признака, используемого транспорта, формы сотрудничества.

В зависимости от главной цели путешествия выделяются следующие виды туризма:

- рекреационный;
- познавательный;
- научный;
- деловой.

Рекреационный туризм — туризм с целью отдыха, оздоровления и лечения, при этом пребывание граждан в специальных санаториях, оздоровительных центрах (как при наличии, так и при отсутствии больничного листа) не относится к туризму, поскольку санаторий — это разновидность больницы.

Познавательный (культурный) туризм — путешествие по стране с целью ознакомления с историко-культурными достопримечательностями и уникальными природными объектами по определенной программе.

Научный туризм — посещение конгрессов, симпозиумов с последующими экскурсионными поездками.

Деловой туризм — поездки бизнесменов с деловыми целями, он представляет собой организованный, самодеятельный (неорганизованный) туризм.

По степени мобильности различают следующие виды туризма:

- стационарный;
- передвижной;
- социальный.

Путешествие человека (семьи) по собственному плану, включающему определение районов посещения, продолжительности остановок, условий ночлега и т.п., называется **индивидуальным** туризмом, а путешествие в составе группы по плану туристического хозяйствующего субъекта называется **групповым** туризмом.

Путешествие одного или группы туристов по точному маршруту и регламенту, установленным туристским хозяйствующим субъектом, — это **организованный** туризм. Организованные туристы обеспечиваются комплексом туристских услуг по заранее приобретенной путевке на определенный срок (отдыхающие на турбазах, в санаториях, домах отдыха, по путевкам). К организованным туристам также относятся те, кто на определенный срок приобрел лишь часть туристских услуг (например, путевку только на питание).

По интенсивности продаж туристических путевок различают **постоянный и сезонный** туризм. Если посещение туристских регионов происходит круглый год и относительно равномерно, то это постоянный туризм. Некоторые регионы привлекают туристов в определенное время года, т.е. здесь развит сезонный туризм. Регионы, посеща-

мые только в определенное время года (например, летом или зимой), характеризуются как односезонные, а регионы, посещаемые в любое время года (и летом, и зимой), как двухсезонные. Сезоны по степени интенсивности посещения туристами данного региона делятся на пиковые (наиболее загруженные), тихие (со средней степенью загрузки) и мертвые (незагруженные, почти не посещаемые туристами).

По продолжительности пребывания в путешествии выделяются кратковременный и продолжительный туризм.

Кратковременный туризм — это туризм, продолжительность путешествия при котором не более трех суток.

Продолжительный туризм — это туризм, при котором срок путешествия составляет более трех суток.

В зависимости от продолжительности пребывания в путешествии (однодневный, многодневный, транзитный туризм) существенным образом изменяются потребности туриста. При сокращении времени путешествия на определенном (постоянном) маршруте увеличивается доля затрат туриста на транспорт.

В зависимости от возраста туристов туризм подразделяется на детский, молодежный, зрелый, смешанный; в зависимости от используемых транспортных средств для передвижения туристов — на автомобильный, железнодорожный, авиационный, водный, комбинированный; в зависимости от географической направленности — на межконтинентальный, международный (межрегиональный), региональный, местный, приграничный.

Туристы потребляют основные, дополнительные и сопутствующие услуги.

Основные туристские услуги регулируются договором на туристическое обслуживание и путевкой. К этим услугам относятся: размещение, питание, транспортное обслуживание (включая трансферт) и проведение экскурсий.

Дополнительными услугами являются дополнительные экскурсии, не вошедшие в перечень основных; физкультурно-оздоровительные и медицинские услуги; культурно-зрелищные и игровые мероприятия.

К **сопутствующим** услугам относятся: обеспечение сувенирной продукцией, туристской символикой; торговое, валютно-кредитное, информационное и прочее обслуживание; услуги специальных видов связи; предоставление индивидуальных сейфов и др.

Формирование маршрутов, туров, экскурсионных программ, предоставление основных и сопутствующих услуг составляют технологию туристского обслуживания, т.е. таким образом формируется конкретный туристический продукт для удовлетворения потребности в туристской услуге.

Приведем некоторые основные термины, необходимые для того, чтобы разобраться в особенностях туристической деятельности.

Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» (приложение 1) содержит следующие понятия:

туризм — временные выезды (путешествия) граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства (далее — граждане) с постоянного места жительства в оздоровительных, познавательных, профессионально-деловых, спортивных, религиозных и иных целях без занятия оплачиваемой деятельностью в стране (месте) временного пребывания;

туристская деятельность — туроператорская и турагентская деятельность, а также иная деятельность по организации путешествий;

туризм внутренний — путешествия в пределах Российской Федерации лиц, постоянно проживающих в Российской Федерации;

туризм выездной — путешествия лиц, постоянно проживающих в Российской Федерации, в другую страну;

туризм въездной — путешествия в пределах Российской Федерации лиц, не проживающих постоянно в Российской Федерации;

туризм социальный — путешествия, субсидируемые из средств, выделяемых государством на социальные нужды;

туризм самодеятельный — путешествия с использованием активных способов передвижения, организуемые туристами самостоятельно;

турист — гражданин, посещающий страну(место) временного пребывания в оздоровительных, познавательных, профессионально-деловых, спортивных, религиозных и иных целях без занятия оплачиваемой деятельностью в период от 24 часов до 6 месяцев подряд или осуществляющий не менее одной ночевки;

туристские ресурсы — природные, исторические, социально-культурные объекты, включающие объекты туристского показа, а также иные объекты, способные удовлетворить духовные потребности туристов, содействовать восстановлению и развитию их физических сил;

туристская индустрия — совокупность гостиниц и иных средств размещения, средств транспорта, объектов общественного питания, объектов и средств развлечения, объектов познавательного, делового, оздоровительного, спортивного и иного назначения, организаций, осуществляющих туроператорскую и турагентскую деятельность, а также организаций, предоставляющих экскурсионные услуги и услуги гидов-переводчиков;

тур — комплекс услуг по размещению, перевозке, питанию туристов, экскурсионные услуги, а также услуги гидов-переводчиков и другие услуги, предоставляемые в зависимости от целей путешествия;

туристский продукт — право на тур, предназначенное для реализации туриstu;

продвижение туристского продукта — комплекс мер, направленных на реализацию туристского продукта (реклама, участие в специализированных выставках, ярмарках, организация туристских информационных центров по продаже туристского продукта, издание каталогов, буклетов и др.);

туроператорская деятельность — деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее — туроператор);

турагентская деятельность — деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее — турагент);

услуги гида-переводчика — деятельность профессионально подготовленного физического лица по ознакомлению туристов с туристскими ресурсами в стране (месте) временного пребывания;

туристская путевка — документ, подтверждающий факт передачи туристского продукта;

туристский ваучер — документ, устанавливающий право туриста на услуги, входящие в состав тура, и подтверждающий факт их оказания;

туроператор выполняет функции организатора и создателя комплексного продукта для группового туризма, предлагает путешествия различной стоимости и продолжительности по разным направлениям и в разное время года.

Потребитель платит за поездку фиксированную цену. Начало маршрута предварительно оговаривается и является местом сбора группы. В стоимость поездки включаются и услуги гида-переводчика, который в зависимости от условий может сопровождать группу в течение всей или части поездки.

Туристские поездки становятся все более популярными. Обязательным элементом обслуживания является пакет информационной литературы, которая содержит перечень видов обслуживания, включенных в стоимость, а также подробную информацию по всем вопросам, которые чаще всего возникают во время путешествия. Таким образом, будущий участник туристской группы может выяснить заранее условия поездки, а также ее приблизительную стоимость.

Туроператоров часто называют «оптовиками», потому что они продают свои туры оптом в турагентства, которые, в свою очередь, выступают как розничные продавцы туристского продукта. При этом турагенту выплачивается комиссия.

Турагент — это физическое или юридическое лицо, выступающее посредником по продаже сформированных туроператором туров. Компании, создающие туристский продукт, например, такие, как организации транспорта и размещения, нуждаются в торговых агентах, которые представляли бы их интересы в каждом населенном пункте, где имеются покупатели их услуг. Это удобно и потребителю, так как турагентство продаёт, как правило, комплекс услуг, представляя все организации сферы услуг одновременно.

Туристическое агентство предлагает два основных своих продукта: предварительное бронирование мест с продажей транспортных документов; консультации и рекомендации клиентам относительно предполагаемых маршрутов и видов обслуживания, связанных с этими маршрутами. Консультации очень важны, если клиент планирует дальнюю поездку и незнаком с маршрутом или желает посетить определенные места и не знает, каким видом транспорта можно воспользоваться.

Агентства не подразделяют клиентов на консультирующихся и оформляющих поездку, поскольку считается, что они имеют право получать объективную информацию по всем интересующим вопросам, затрагивающим их интересы, связанные с путешествием. Оказание консультационной помощи, оформление проездных билетов, гостиничного бронирования и других услуг выполняется там же в кратчайшие сроки.

Расходы агентства компенсируются транспортными и гостиничными организациями в форме комиссионного вознаграждения, определенного в процентном отношении к стоимости реализованного обслуживания.

В настоящее время в России сформировались четыре группы туристических фирм по виду и формам предоставляемых клиентам услуг:

минимальный набор услуг (несколько постоянных маршрутов без достаточного выбора);

достаточный выбор (10—15 маршрутов);

полный выбор («Куда угодно и когда угодно!»);

экзотические маршруты (необычные путешествия и экскурсии).

Разработка маршрутов — сложная многоступенчатая процедура, требующая достаточно высокой квалификации и являющаяся основным элементом технологии туристского обслуживания. После разработки и утверждения маршрута формируется тур.

Разрабатываются два основных вида туров:

— **пакет-тур**, включающий комплексные туристические услуги: питание, размещение, экскурсионное обслуживание, транспортные, бытовые, спортивно-оздоровительные, физкультурные, медицинские и прочие услуги;

— инклюзив-тур, включающий отдельные туристические услуги: питание, размещение, экскурсионное обслуживание, транспорт (по выбору).

Большой популярностью пользуются инклюзив-туры, так как турист заказывает минимально-достаточный набор основных услуг, покупая дополнительные услуги по необходимости. Это расширяет возможности туриста в планировании собственного времени и в ряде случаев удешевляет стоимость путевки.

Дополнением при формировании туров являются товары туристического назначения, т.е. тур — это совокупный продукт, состоящий из услуги и товара. Сформированный на основании маршрута и конкретного спроса тур не может сразу стать товарным продуктом, подходящим для продажи, он должен пройти следующие этапы: формирование; экспериментальное внедрение; реклама и презентация; продажа.

Формирование тура включает «сборку» ряда услуг и товаров в одну «оболочку», называемую туром. Кроме механического составления такого набора формирование тура предусматривает его технико-экономическое обоснование, так как низкорентабельный тур в конечном счете является несостоительным.

Таким образом, формирование тура имеет две границы:

- верхнюю — максимально активный пакет услуг и товаров;
- нижнюю — экономическую эффективность, влияющую на его цену.

Если тур соответствует данным критериям, он проходит стадию экспериментального внедрения. Оно может быть совмещено с рекламным бесплатным (или льготным) круизом, автобусным путешествием и т.д. По результатам рекламного тура организуется его презентация и последующая рекламная кампания. После этого производится калькуляция затрат. Определяется (задается) норма прибыли, рассчитывается цена и формируется система льгот (скидок). Сформированный в виде туристической путевки товарный продукт реализуется через турагентов, бюро по реализации или через бюро путешествий и экскурсий, которые являются посредниками между туристом и организациями, оказывающими ему услуги (гостиницы, организация питания, экскурсионные службы, музеи, спортивно-оздоровительные комплексы и т.д.).

При формировании тура следует учитывать его основные свойства: привлекательность; надежность; безопасность; обоснованность; целостность (завершенность); адресную направленность; информативность; гибкость.

1. ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ ТУРИСТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Основным нормативным актом, регулирующим порядок лицензирования в Российской Федерации, является Федеральный закон от 8 августа 2001 г. №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее — Закон о лицензировании). Данный Закон регулирует отношения, возникающие в связи с осуществлением лицензирования отдельных видов деятельности, и направлен на обеспечение единой государственной политики при осуществлении лицензирования, регулировании и защите прав граждан, защиты их законных интересов, нравственности и здоровья, обеспечении обороны страны и безопасности государства, а также на установление правовых основ единого рынка.

Кроме того, при регулировании лицензирования в части, не противоречащей указанному Закону, применяется постановление Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. №135 «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее — Постановление Правительства РФ о лицензировании). Данным постановлением наряду с перечнем деятельности, подлежащей лицензированию, закрепляется также перечень органов, уполномоченных на ведение лицензионной деятельности.

По сути, Закон о лицензировании и Постановление Правительства РФ о лицензировании содержат лишь положения, касающиеся общих вопросов лицензирования отдельных видов деятельности, а также перечень видов деятельности, подлежащих лицензированию. Непосредственно же порядок и условия лицензирования каждого вида деятельности регулируются специальными нормативными актами.

Так, например, ст. 17 Закона о лицензировании установлено, что лицензированию подлежит в том числе туристическая деятельность.

Непосредственно же лицензирование туристической деятельности регулируется постановлением Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. №95 «О лицензировании туроператорской и турагентской деятельности» (далее — Постановление о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности) (приложение 2).

Итак, под лицензированием понимаются мероприятия, связанные с выдачей лицензий, переоформлением документов, подтверждающих наличие лицензий, приостановлением и аннулированием лицензий и надзором лицензирующих органов за соблюдением лицензиатами при осуществлении лицензируемых видов деятельности соответствующих лицензионных требований и условий (ст. 2 Закона о лицензировании).

Таким образом, **лицензирование** — это мероприятия государства, связанные непосредственно с его функциями — защитой интересов и прав граждан.

На основании ст. 4 Закона о лицензировании к лицензируемым относятся виды деятельности, осуществление которых может повлечь за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, нравственности и здоровью граждан, обороне страны и безопасности государства и регулирование которых не может осуществляться иными методами, кроме как лицензированием.

Заметим, что специальные нормативные акты (регулирующие лицензирование конкретного вида деятельности) конкретизируют и определяют непосредственные объекты лицензирования. Так, например, объектом лицензирования туристической деятельности являются международный и внутренний туризм, а также клубный отдых.

При осуществлении лицензирования соответствующие органы руководствуются рядом принципов:

- защита свобод, прав, законных интересов, нравственности и здоровья граждан, обеспечение обороны страны и безопасности государства;
- обеспечение единства экономического пространства на территории Российской Федерации;
- утверждение единого перечня лицензируемых видов деятельности и единого порядка лицензирования на территории Российской Федерации;
- гласность и открытость лицензирования;
- соблюдение законности при лицензировании.

Таким образом, лицензирование — это инструмент, используемый государством в лице полномочных органов для защиты непосредственно интересов граждан и самого государства.

В настоящее время стоит вопрос о замене лицензирования туроператорской и турагентской деятельности и деятельности по продаже клубных билетов иным способом государственного регулирования (например, ввести учетную регистрацию и финансовые гарантии). Но пока этот вопрос находится на стадии разработки, и до 2006 г. туристическим фирмам не придется работать без лицензий.

Лицензия — разрешение (право) на осуществление лицензируемого вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю.

К лицензионным можно отнести обязательные и специальные требования и условия.

К обязательным лицензионным требованиям и условиям при осуществлении лицензиатами лицензируемых видов деятельности относится соблюдение законодательства Российской Федерации, экологических, санитарно-эпидемиологических, гигиенических, противопожарных норм и правил, а также положений о лицензировании конкретных видов деятельности.

Кроме обязательных есть еще специальные требования и условия. Если для осуществления лицензируемого вида деятельности необходимы специальные знания, то в лицензионные требования и условия могут дополнительно включаться квалификационные требования к соискателю лицензии и лицензиату, в частности к работникам юридического лица или гражданину — индивидуальному предпринимателю.

Если для осуществления лицензируемого вида деятельности необходимы специальные условия, то в лицензионные требования и условия могут дополнительно включаться требования о соответствии указанным специальным условиям объекта, в котором или с помощью которого осуществляется такой вид деятельности.

Перечень дополнительных лицензионных требований и условий в отношении лицензируемого вида деятельности определяется положением о лицензировании конкретного вида деятельности.

Действие лицензии ограничивается сроком, территорией, субъектом, получившим лицензию, а также деятельностью, на которую получена лицензия.

Лицензия выдается отдельно на каждый лицензируемый вид деятельности.

Вид деятельности, на осуществление которого получена лицензия, может выполняться только получившим лицензию юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем. Т. е. передача лицензии иному юридическому лицу или предпринимателю законодателем исключена. Это объясняется тем, что при получении лицензии лицензиат выполняет ряд индивидуальных лицензионных требований.

При ликвидации юридического лица или прекращении действия свидетельства о государственной регистрации физического лица — индивидуального предпринимателя выданная лицензия теряет юридическую силу.

В случае реорганизации, изменения наименования юридического лица, его юридического адреса, изменения паспортных данных индивидуального предпринимателя, утраты лицензии лицензиат обязан в 15-дневный срок подать заявление о переоформлении лицензии (ст. 11 Закона о лицензировании). Переоформление лицензии осуществляется в том же порядке, что и ее получение. До переоформления лицензии лицензиат осуществляет деятельность на основании ранее выданной лицензии и документа, подтверждающего подачу заявления о переоформлении лицензии, в случае утраты лицензии — на основании временного разрешения, выданного органом лицензирования.

Деятельность, на осуществление которой федеральными органами государственной власти выдана лицензия, может осуществляться на всей территории Российской Федерации.

Деятельность, на осуществление которой лицензирующим органом субъекта Российской Федерации выдана лицензия, может осуществляться на территории данного субъекта Российской Федерации. На территориях иных субъектов Российской Федерации такая деятельность согласно общему правилу может осуществляться при условии уведомления лицензиатом лицензирующих органов соответствующих субъектов Российской Федерации.

При нарушении этого правила, т.е. за осуществление деятельности на основании лицензии, выданной лицензирующим органом субъекта Российской Федерации, на территориях иных субъектов Российской Федерации без уведомления лицензирующих органов данных субъектов Российской Федерации, лицензиат несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При изменении перечня территориально обособленных объектов, на которых осуществляется деятельность лицензиата, дополнительные экземпляры лицензии выдаются по заявлению лицензиата с приложением документов, предусмотренных Постановлением о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности.

Лицензия является срочным разрешением, т.е. ограничена во времени.

Сроком действия лицензии является тот промежуток времени с момента ее выдачи, в течение которого лицензиат может осуществлять предусмотренную лицензией деятельность.

Срок действия лицензии устанавливается положением о лицензировании конкретного вида деятельности, но не может быть менее чем три года. Федеральными законами и положениями о лицензировании конкретных видов деятельности может быть предусмотрено бессрочное действие лицензии.

Лицензия выдается на срок менее чем три года только по заявлению соискателя лицензии. Так, например, лицензия на осуществление туристической деятельности в соответствии с Постановлением о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности выдается сроком на пять лет.

Срок действия лицензии может быть продлен по заявлению лицензиата, если иное не предусмотрено положением о лицензировании конкретного вида деятельности.

В продлении срока действия лицензии может быть отказано в случае, если за время действия лицензии зафиксированы нарушения лицензионных требований и условий.

Следует также отметить, что бланки лицензий имеют степень защищенности на уровне ценной бумаги на предъявителя, учетную серию и номер. Они являются документом строгой отчетности. Приобретение, учет и хранение бланков лицензий осуществляется органом лицензирования.

Положение о лицензировании туристической деятельности предусматривает получение лицензий на осуществление и туроператорской, и турагентской деятельности, хотя ранее на эти виды деятельности выдавалась одна лицензия.

Пунктом 4 Постановления о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности для получения лицензии установлены следующие требования:

«а) наличие в штате туроператора — юридического лица не менее 7 работников, осуществляющих туроператорскую деятельность;



б) наличие у туроператора (структурного подразделения, которое осуществляет туроператорскую деятельность) не менее 30 процентов работников (по штатному расписанию), имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в туризме не менее 5 лет, а также наличие у руководителя туроператора (руководителя структурного подразделения, осуществляющего туроператорскую деятельность) высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 5 лет;

в) наличие сертификата соответствия туристических услуг требованиям безопасности;

г) повышение не реже 1 раза в 3 года квалификации работников юридического лица, осуществляющих туроператорскую деятельность, а также туроператора – индивидуального предпринимателя;

д) доведение в установленном порядке до каждого туриста исчерпывающей информации об особенностях выезда, въезда и пребывания в иностранном государстве, о специфике поведения во время туристической поездки, в том числе о необходимости уважения местных традиций и обычая, бережном отношении к культурному наследию и окружающей среде и других правилах пребывания в каждой конкретной стране;

е) оказание туристических услуг только после заключения с клиентом договора, соответствующего требованиям законодательства Российской Федерации;

ж) предоставление клиенту исчерпывающей информации о режиме работы туроператора, месте его нахождения, наличии лицензии, сертификатов на услуги, подлежащие обязательной сертификации, фамилии, имени и отчестве должностных лиц, ответственных за ведение соответствующих направлений туристической деятельности».

Для турагентов:

«а) наличие у турагента (структурного подразделения, осуществляющего турагентскую деятельность) не менее 20 процентов работников (по штатному расписанию), имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в области туризма не менее 3 лет, а также наличие у руководителя турагентства (руководителя структурного подразделения, осуществляющего турагентскую деятельность) высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 3 лет;

б) наличие сертификата соответствия туристических услуг требованиям безопасности;

в) повышение не реже 1 раза в 3 года квалификации работников юридического лица, осуществляющих турагентскую деятельность, а также турагента — индивидуального предпринимателя;

г) доведение в установленном порядке до каждого туриста исчерпывающей информации об особенностях выезда, въезда и пребывания в иностранном государстве, о специфике поведения во время туристической поездки, в том числе о необходимости уважения местных традиций и обычаяев, бережном отношении к культурному наследию и окружающей среде и других правилах пребывания в каждой конкретной стране;

д) оказание туристических услуг только после заключения с клиентом договора, соответствующего законодательству Российской Федерации;

е) предоставление клиенту исчерпывающей информации о режиме работы турагента, месте его нахождения, наличии лицензии, сертификатов на услуги, подлежащие обязательной сертификации, фамилии, имени и отчестве должностных лиц, ответственных за ведение конкретных направлений туристической деятельности».

Лицензия выдается соответствующими государственными органами. Например, лицензирование туристической деятельности (турагентской и туроператорской) в соответствии с Постановлением о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности осуществляется Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации (или его территориальными органами).

Лицензирующие органы — федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, наделенные в соответствии с законодательством о лицензировании правом осуществлять лицензирование на территории Российской Федерации.

За лицензирующими органами законодательством закреплены соответствующие функции и полномочия.

Так, например, одна из основных функций лицензирующих органов — надзор за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий, предусматривающий систему мер, осуществляемых лицензирующими органами, государственными надзорными и контрольными органами в пределах их компетенции в целях обеспечения соблюдения лицензиатами при осуществлении

лицензируемых видов деятельности соответствующих лицензионных требований и условий.

Для получения лицензии соискатель представляет в соответствующий лицензирующий орган необходимые документы (п. 5 Постановления о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности). Если копии документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригинала.

Размер платы за рассмотрение заявления соискателя лицензии устанавливается Правительством РФ. Суммы платы за рассмотрение заявлений соискателей лицензий зачисляются в соответствующие бюджеты.

Итак, после получения заявления от туристической фирмы лицензирующий орган согласно ст. 9 Закона о лицензировании принимает решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии в срок, не превышающий 60 дней со дня получения заявления соискателя лицензии со всеми необходимыми документами.

После принятия заявления и рассмотрения вопроса о выдаче лицензии лицензирующий орган обязан уведомить соискателя лицензии о принятом решении — о выдаче или об отказе в выдаче лицензии.

Уведомление о выдаче лицензии направляется (вручается) соискателю лицензии в письменной форме.

Уведомление об отказе в выдаче лицензии направляется (вручается) соискателю лицензии в письменной форме с указанием причин отказа.

Документ, подтверждающий наличие лицензии, выдается в течение трех дней после представления соискателем лицензии документа, подтверждающего оплату лицензионного сбора.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В Постановлении о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности не указаны причины, по которым может быть отказано в выдаче лицензии туристической организации, однако эти основания изложены в п. 3 ст. 9 Закона о лицензировании:

- наличие в документах, представленных соискателем лицензии, недостоверной или искаженной информации;
- несоответствие соискателя лицензии лицензионным требованиям и условиям.

Соискатель лицензии имеет право обжаловать в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, отказ лицензирующего органа в выдаче лицензии или бездействие лицензирующего органа.

При обжаловании отказа лицензирующего органа в выдаче лицензии в административном порядке соискатель лицензии имеет право требовать проведения независимой экспертизы, порядок проведения которой и ее оплата определяются в положениях о лицензировании конкретных видов деятельности.

Не допускается требовать от соискателя лицензии представления документов, не предусмотренных Законом о лицензировании и иными федеральными законами.

За предоставление недостоверных или искаженных сведений соискатель лицензии несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Контроль соблюдения лицензиатом лицензионных требований и условий, определенных положением о лицензировании конкретного вида деятельности, осуществляется лицензирующим органом в пределах его компетенции.

Лицензирующий орган имеет право:

- проводить проверки деятельности лицензиата на предмет ее соответствия лицензионным требованиям и условиям;
- запрашивать у лицензиата необходимые объяснения и документы при проведении проверок;
- составлять на основании результатов проверок акты (протоколы) с указанием конкретных нарушений;
- принимать решения, обязывающие лицензиата устранить выявленные нарушения, устанавливать сроки их устранения;
- выносить предупреждение лицензиату.

Согласно п. 6 Постановления о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности лицензиат (его представитель) должен быть ознакомлен с результатами проверки, а в акте должна быть сделана соответствующая запись о факте ознакомления. Если лицензиат не согласен с результатами проверки, он имеет право отразить в акте свое мнение. Если лицензиат отказывается ознакомиться с результатами проверки, члены комиссии фиксируют этот факт в акте и заверяют его своими подписями.

Лицензирующий орган обязан установить срок устранения лицензиатом нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии. Указанный срок не может превышать шести ме-

сяцев. Если в установленный срок лицензиат не устранил указанные нарушения, лицензирующий орган обязан обратиться в суд с заявлением об аннулировании лицензии.

Срок проведения проверки устранения лицензиатом нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии, не должен превышать 15 дней со дня получения от лицензиата уведомления об устранении указанных нарушений.

Лицензирующие органы вправе приостанавливать действие лицензии в случае выявления лицензирующими органами неоднократных нарушений или грубого нарушения лицензиатом лицензионных требований и условий. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 25 ноября 2002 г. по делу №КА-А40/7609-02 дело о признании недействительным ненормативного акта государственного органа в части приостановления действия лицензии на международную туристическую деятельность передано на новое рассмотрение, поскольку суду необходимо установить наличие или отсутствие нарушений лицензионных требований и условий.

Лицензиат обязан уведомить в письменной форме лицензирующий орган об устранении им нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии. Лицензирующий орган, приостановивший действие лицензии, принимает решение о возобновлении ее действия и сообщает об этом в письменной форме лицензиату в течение трех дней после получения соответствующего уведомления и проверки устранения лицензиатом нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии (ст. 13 Закона о лицензировании).

Плата за возобновление действия лицензии не взимается. Срок действия лицензии на время приостановления ее действия не продлевается.

Лицензия теряет юридическую силу в случае ликвидации юридического лица или прекращения его деятельности в результате реорганизации (за исключением преобразования) либо прекращения действия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя.

Лицензирующий орган может аннулировать лицензию без обращения в суд в случае неуплаты лицензиатом в течение трех месяцев лицензионного сбора за предоставление лицензии (ст. 13 Закона о лицензировании).

Лицензия может быть аннулирована решением суда на основании заявления лицензирующего органа в случае, если нарушение

лицензиатом лицензионных требований и условий повлекло за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, здоровью граждан, обороне и безопасности государства, культурному наследию народов Российской Федерации и (или) в случае, предусмотренном абзацем вторым п. 1 ст. 13 Закона о лицензировании. Одновременно с подачей заявления в суд лицензирующий орган вправе приостановить действие указанной лицензии на период до вступления в силу решения суда.

Решение о приостановлении действия лицензии, об аннулировании лицензии или о направлении заявления об аннулировании лицензии в суд доводится лицензирующим органом до лицензиата в письменной форме с мотивированным обоснованием такого решения. Решение о приостановлении действия лицензии и об аннулировании лицензии может быть обжаловано в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Лицензирующий орган не вправе проводить проверки по предмету ведения иных органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Приостановление действия и аннулирование лицензии на право осуществления определенной деятельности, как виды административных взысканий, применяются в порядке, определенном в разделе IV Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ). Органами, уполномоченными рассматривать дела о совершении правонарушений, за которые предусмотрена ответственность в виде приостановления действия лицензии, являются соответствующие лицензионные органы.

Согласно Постановлению о лицензировании туроператорской и турагентской деятельности лицензия выдается туристической фирме на пять лет.

Следовательно, суммы лицензионных сборов, уплаченные туристической фирмой, необходимо сначала учесть в составе расходов будущих периодов, а затем ежемесячно в течение пяти лет равными долями списывать в состав общехозяйственных расходов.

Пример 1.

В июле ООО «Летур» получило лицензию на право вести турагентскую деятельность в течение пяти лет. Сборы составили: за рассмотрение заявления о выдаче лицензии — 300 руб., за выдачу лицензии — 1000 руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
76	51	300	Отплачено рассмотрение заявления о выдачи лицензии
76	51	1 000	Оплачен лицензионный сбор
97	76	1 300	Отражены в составе расходов будущих периодов расходы, связанные с получением лицензии
Ежемесячно в течение срока действия лицензии			
26	97	21,67	Отражено списание расходов, связанных с получением лицензии

В целях налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтверждены затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ). Поскольку на осуществление туристической деятельности на территории Российской Федерации требуется получение лицензии, расходы организации, связанные с ее получением, являются экономически оправданными и могут быть отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Порядок признания расходов при методе начисления установлен ст. 272 НК РФ, согласно п. 1 которой расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Даты возникновения расходов при методе начисления определены ст. 272 НК РФ. При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся, исходя из условий сделки. А именно при осуществлении расходов период их учета (возникновения) определяется документом, в соответствии с которым эти расходы осуществлены. В частности, при приобретении лицензии на срок три года эти расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно равномерно по 1/36 от общей стоимости лицен-

зии. Если период, к которому расходы относятся, не может быть определен исходя из документов, в соответствии с которыми эти расходы осуществлены, то они относятся к периоду их возникновения (начисления). В расходы текущего периода они включаются в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ в части особой группировки возникших расходов.

Таким образом, в целях бухгалтерского и налогового учета расходы туристической организации, напрямую связанные с приобретением лицензии, признаются одинаково. Сопутствующие расходы (например, затраты на консультации по вопросам лицензирования) в бухгалтерском учете списываются равномерно, в налоговом учете — единовременно.

Лицензирование клубного отдыха.

В настоящее время клубный отдых выделен в отдельный вид деятельности в сфере туристического бизнеса.

До принятия постановления Правительства РФ от 10 октября 2002 г. №753 «О лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых» (далее — Постановление о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых) (приложение 3) данное направление туристического бизнеса не было урегулировано нормативными актами, хотя признавалось, что на территории Российской Федерации клубный отдых существует и процветает. Так как законодательством этот вид туристической деятельности не был закреплен, возникало много вопросов.

Постановлением о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых определен порядок лицензирования этой деятельности, осуществляющей на территории Российской Федерации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

Под деятельностью по продаже прав на клубный отдых понимается деятельность по продаже юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями права использования в целях туризма и отдыха в течение определенного срока и в определенный период года принадлежащих им на праве собственности или аренды объектов недвижимости, являющихся средством размещения туристов и (или) местом предоставления туристических услуг (п. 1 Постановления о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых).

Органом, лицензирующим деятельность по продаже прав на клубный отдых, является Минэкономразвития РФ.

Лицензия на осуществление деятельности по продаже прав на клубный отдых выдается на 5 лет.

Особенности лицензионных требований и условий при осуществлении деятельности по продаже прав на клубный отдых установлены п. 4 Постановления о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых:

«а) наличие в штате юридического лица (структурного подразделения юридического лица, осуществляющего деятельность по продаже прав на клубный отдых) не менее 30 процентов работников, имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в области туризма не менее 3 лет;

б) наличие у руководителя юридического лица (руководителя структурного подразделения юридического лица, осуществляющего деятельность по продаже прав на клубный отдых) или у индивидуального предпринимателя высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 5 лет;

в) предоставление в установленном порядке клиентам информации о порядке приобретения и использования прав на клубный отдых, о средствах размещения, об особенностях въезда, выезда и пребывания в иностранном государстве, в том числе о местных традициях и обычаях;

г) заключение с клиентом договора, соответствующего законодательству Российской Федерации;

д) наличие в договоре купли-продажи прав на клубный отдых положения, предусматривающего право клиента отказаться в одностороннем порядке без объяснения причин от исполнения договора в течение 14 календарных дней со дня подписания договора клиентом без применения штрафных санкций;

е) предоставление клиенту следующей информации:

сведения о месте нахождения и режиме работы юридического лица или индивидуального предпринимателя, осуществляющего деятельность по продаже прав на клубный отдых;

сведения о лицензии и сертификатах на оказание услуг, подлежащих обязательной сертификации;

фамилия, имя, отчество должностного лица, ответственного за продажу прав на клубный отдых».

Следует обратить особое внимание на приведенный выше пункт «д». Чаще всего на практике встречались ситуации, когда агенты по продаже клубного отдыха отказывались возвращать

клиентам средства не только на 10-й день с момента подписания договора, а и утром следующего дня. Теперь у клиентов появилась возможность в течение 14 дней расторгнуть данный договор без оплаты комиссионного вознаграждения.

Для получения лицензии необходимо представить в лицензирующий орган документы, предусмотренные п. 5 Постановления о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых.

Если копии документов не заверены нотариусом, то они представляются с предъявлением оригинала.

Контроль за соблюдением требований и условий клубного отдыха осуществляется на основании предписания руководителя лицензирующего органа, в котором определяются лицензиат, срок проведения проверки и состав комиссии, осуществляющей проверку.

По результатам проверки оформляется акт с указанием конкретных нарушений, который подписывается всеми членами комиссии. Лицензиат должен быть ознакомлен с результатами проверки, о чем в акте должна быть сделана соответствующая запись. Если лицензиат не согласен с результатами проверки, то он имеет право отразить в акте свое мнение. Если он отказывается от ознакомления с результатами проверки, то члены комиссии фиксируют этот факт в акте и заверяют его своей подписью.

Срок проведения проверки устранения лицензиатом нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии, не должен превышать 15 дней со дня получения от лицензиата уведомления об устранении указанных нарушений (п. 6 Постановления о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых).

В течение 15-дневного срока лицензиат обязан поставить в известность лицензирующий орган об изменении своего почтового адреса и (или) адресов используемых им для осуществления лицензируемой деятельности зданий и помещений, а также обеспечивать условия для проведения проверок, в том числе предоставить необходимую информацию и документы (п. 7 Постановления о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых).

Минэкономразвития РФ ведет реестр лицензий, в котором указываются:

- а) наименование лицензирующего органа;
- б) лицензируемая деятельность;

в) сведения о лицензиате с указанием его кода по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций и идентификационного номера налогоплательщика;

наименование, организационно-правовая форма, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица, место нахождения (с указанием места нахождения территориально обособленных подразделений) — для юридического лица;

фамилия, имя, отчество, место жительства, данные документа, удостоверяющего личность, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя — для индивидуального предпринимателя;

г) адреса зданий или помещений, используемых для осуществления лицензируемой деятельности;

д) дата принятия решения о выдаче лицензии;

е) номер лицензии;

ж) срок действия лицензии;

з) сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий;

и) сведения о продлении срока действия лицензии;

к) сведения о переоформлении лицензии;

л) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии;

м) основание и дата аннулирования лицензии.

Законом о лицензировании определен порядок принятия решений о предоставлении, переоформлении, приостановлении и возобновлении действия и аннулировании лицензии, а также о взимании лицензионных сборов.

2. СЕРТИФИКАЦИЯ ТУРИСТИЧЕСКИХ УСЛУГ

С вступлением в силу Федерального закона от 27 декабря 2002 г. №184-ФЗ «О техническом регулировании» сертификация услуг в сфере туристической деятельности носит добровольный характер, поэтому никаких штрафов и санкций за ее отсутствие не предусмотрено. Но туристические фирмы чаще всего стараются получить сертификат на оказание туристических услуг, чтобы предъявить своему клиенту еще одну документально оформленную дополнительную гарантию своей качественной работы и заверить его в том, что услуги будут оказаны на соответствующем уровне.

В настоящее время действуют аккредитованные органы по сертификации туристических услуг в Москве, Санкт-Петербурге и во многих других регионах, республиканских, краевых и областных центрах субъектов Российской Федерации, в которых можно получить сертификат.

Государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов осуществляется федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, подведомственными им государственными учреждениями, уполномоченными на проведение государственного контроля (надзора) в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Сертификация товаров (работ, услуг) осуществляется в целях удостоверения соответствия работ, услуг или иных объектов техническим регламентам, стандартам, условиям договоров, содействия приобретателям в компетентном выборе продукции (работ, услуг), повышения конкурентоспособности работ, услуг на российском и международном рынках.

Нарушение требований технических регламентов влечет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации, что отражено в ст. 36 Закона о техническом регулировании.

Достоверность оценки качества туристического продукта становится все более необходимой по мере расширения международного туристического рынка. Высший уровень такого признания — сертификация, гарантирующая, что продукт (услуга) отвечает определенным требованиям и имеет заданное качество.

Сертификация — совокупность действий и процедур с целью подтверждения (посредством соответствия или знака соответствия) того, что продукт или услуга соответствует определенным стандартам или техническим условиям.

Сертификация бывает трех видов:

- самосертификация (проводится самой организацией, изготавливающей продукцию (выполняющей работы, оказывающей услуги));
- сертификация, осуществляемая потребителем;
- сертификация, осуществляемая третьей стороной — специальной организацией, независимой от потребителя и изготовителя.

Наибольшее доверие в международной и отечественной практике вызывает сертификация, осуществляемая третьей стороной.

В сертификации отмечается смещение акцента от сертификации продукции к сертификации используемых в организации систем обеспечения качества. В последнем случае она может осуществляться по трем моделям, установленным международной системой ИСО 9001-87, 9002-87, 9003-87 и соответствующими государственными стандартами ГОСТ 40.9001—ГОСТ 40.9003. Российская организация может выбрать модель в соответствии с потребностями рынка и конкретных потребителей.

Сертификация системы качества услуг туристической организации позволяет расширить круг ее надежных партнеров, повысить ее конкурентоспособность.

Сертификация в условиях рыночных отношений — признанный в мире способ независимого подтверждения (оценки) соответствия продукции (работ и услуг) установленным требованиям.

Правила сертификации туристских услуг основываются на единых Правилах сертификации работ и услуг в Российской Федерации, утвержденных постановлением Госстандарта РФ от 5 августа 1997 г. №17. Данные Правила применяются при добровольной сертификации работ (услуг) в Российской Федерации.

Сертификация работ (услуг) включает:

- подачу заявки на сертификацию;
- рассмотрение и принятие решения по заявке;
- оценку соответствия работ (услуг) установленным требованиям;
- принятие решения о выдаче (об отказе в выдаче) сертификата;
- выдачу сертификата;
- инспекционный контроль сертифицированных работ (услуг).

Для проведения сертификации и получения сертификата заявитель направляет заявку на сертификацию в орган по сертификации в соответствии с областью его аккредитации.

При сертификации туристического бизнеса таким органом является Минэкономразвития РФ.

Орган по сертификации не позднее одного месяца после получения заявки сообщает заявителю решение, содержащее основные условия сертификации.

Оценка соответствия работ (услуг) установленным требованиям включает:

- оценку выполнения работ (оказания услуг);
- проверку, испытание результатов выполнения работ (оказания услуг).

В соответствии с Правилами сертификации оценка выполнения работ (оказания услуг) в туристическом бизнесе проводится по схеме №5 (оценка системы качества).

Проверку результатов работ (услуг) выполняет орган по сертификации в соответствии с нормативными документами.

Орган по сертификации на основании анализа актов, протоколов и других документов, подтверждающих соответствие работ (услуг) установленным требованиям, принимает решение о выдаче сертификата, оформляет его и регистрирует.

Сертификат может иметь приложение, содержащее перечень конкретных однородных работ (услуг), на которые распространяется его действие.

При отрицательном результате анализа орган по сертификации принимает решение об отказе в выдаче сертификата с указанием причин отказа и доводит его до сведения заявителя.

Инспекционный контроль сертифицированных работ (услуг) проводит орган по сертификации, выдавший сертификат, не реже одного раза в год в форме периодических и внеплановых проверок с целью установления соответствия выполняемых работ (оказы-

ваемых услуг) требованиям, подтвержденным при сертификации. Объем и периодичность инспекционного контроля зависят от степени потенциальной опасности работ (услуг), стабильности их качества, объема выполняемых работ (оказываемых услуг), наличия системы качества, затрат на проведение контроля, результатов сертификации или предыдущего инспекционного контроля.

Внеплановый инспекционный контроль проводится в случаях поступления информации о претензиях к качеству сертифицированных работ (услуг) от потребителей, федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих контроль за качеством и безопасностью работ (услуг), общественных объединений потребителей.

Результаты инспекционного контроля оформляются актом, в котором приводится заключение о возможности (невозможности) сохранения действия выданного сертификата.

В случае несоответствия работ (услуг) установленным требованиям, отказа держателя сертификата от проведения инспекционного контроля орган по сертификации может приостановить или отменить действие сертификата.

Решение о приостановлении действия сертификата принимается, если путем корректирующих мероприятий, согласованных с органом по сертификации, можно устраниТЬ обнаруженные причины указанного несоответствия.

После выполнения корректирующих мероприятий и получения положительных результатов их оценки (проверки, контроля) орган по сертификации принимает решение о возобновлении действия сертификата и информирует об этом заинтересованных участников сертификации.

В случае невыполнения корректирующих мероприятий или их неэффективности орган по сертификации отменяет действие сертификата и информирует об этом заинтересованных участников сертификации.

Туристическая фирма обязана указать в документации (в техническом паспорте, на этикетке, в наряд-заказе, в описании работы или услуги и т.д.) сведения о проведении сертификации (номер сертификата, срок его действия, орган, его выдавший).

Согласно Правилам сертификации работ и услуг сертификат соответствия выдается туристической фирме на три года. Следовательно, суммы сертификационных сборов, уплаченные туристической фирмой, необходимо сначала учесть в составе расходов будущих лет.

ших периодов, а затем ежемесячно в течение трех лет равными долями списывать в состав общехозяйственных расходов.

Аналогично отражаются затраты на получение сертификата и в налоговом учете. Согласно подп. 2 п. 1 ст. 264 НК РФ данные затраты равномерно относятся на прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Пример 2.

В июле ООО «Летур» провело сертификацию, дающую право вести турагентскую деятельность в течение трех лет. Затраты на проведение сертификации составили 1500 руб.

В бухгалтерском учете данные операции отражаются проводками:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
76	51	1 500	Оплачено получение сертификата
97	76	1 500	Отражены в составе расходов будущих периодов расходы, связанные с получением сертификата
Ежемесячно в течение срока действия лицензии			
26	97	41,67	Списаны расходы, связанные с получением сертификата

Одновременно в налоговом учете списываются затраты на прочие расходы, связанные с производством и реализацией, — по 41,67 руб. ежемесячно.

3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТНОШЕНИЙ В СФЕРЕ ТУРИЗМА

Туристическая деятельность в Российской Федерации регулируется Федеральным законом от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристической деятельности в Российской Федерации».

В полной мере на туристическую деятельность оказывают регулирующее воздействие нормы других отраслей права: таможенного, страхового, административного, экологического, о защите прав потребителей и др., но особое место отводится гражданскому праву. Нормы ГК РФ как основного закона рыночной экономики распространяются и на туризм. Так, в ст. 2 ГК РФ изложены основные определения, напрямую связанные с туристической деятельностью:

«Гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием, исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.»

Правила, установленные гражданским законодательством, применяются к отношениям с участием иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом».

Спецификой этой сферы бизнеса является то, что форма собственности на туристическом рынке представлена во всем многообразии, как частными предпринимателями, так и юридическими лицами, в том числе некоммерческими организациями.

В ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав отнесены в том числе работы и услуги, следовательно, туристический бизнес как деятельность по оказанию услуг подпадает под действие этой статьи.

Туристическая деятельность относится к услугам, предусматривающим заключение договора возмездного оказания услуг, с одной стороны, и непосредственно связана с договором комиссии — с другой как отрасль, основанная на перепродаже услуг сторонних организаций. **Договор возмездного оказания услуг** — это совершение действий по заданию заказчика. В нем отсутствует материальный результат действия, а значит, оплачивается услуга как таковая, соответственно стадии сдачи и приемки, как правило, не выделяются. В этой связи в обязанности исполнителя входит совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности, а в обязанности заказчика — их оплата.

Применительно к договору услуг законодатель проявляет большую заботу об интересах заказчика. В частности, п. 1 ст. 782 ГК РФ предоставляет заказчику право отказаться от договора. По договору возмездного оказания услуг заказчику в указанном случае достаточно будет оплатить исполнителю фактически понесенные им расходы.

Другая особенность этого договора состоит в предоставлении не только заказчику, но и исполнителю права на отказ от договора. Но тогда речь идет о полном возмещении убытков (п. 2 ст. 782 ГК РФ). При этом следует обратить внимание на характер этих убытков: в отличие от компенсационных убытков, призванных возместить причиненный нарушением договора ущерб, при данных обстоятельствах подразумеваются убытки, аналогичные тем, которые возникли в связи с незаключением договора.

Примерный перечень соответствующих услуг приведен в п. 2 ст. 779 ГК РФ: услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, консультационные, информационные услуги, услуги по обучению, **туристическому обслуживанию** и др. В ряде случаев отдельные виды договоров на возмездное оказание регулируются нормативными правовыми актами, как правило, на уровне Правительства РФ, например Правила предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации, утвержденные постановлением Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. №490.

В правилах, регламентирующих предоставление отдельных видов услуг, обычно указываются порядок заключения соответствующих договоров, права потребителя услуг (заказчика) и исполнителя.

нителя, обязанности сторон, а также их ответственность за нарушение договора. В Правилах, в том числе и указанных выше, в качестве потребителей называются либо граждане, либо граждане и юридические лица, либо только юридические лица.

Правовое регулирование договоров с участием потребителей-граждан имеет некоторые особенности. Прежде всего отметим, что такие договоры относятся к категории публичных, следовательно, на них распространяется режим, установленный ст. 426 «Публичный договор» ГК РФ.

Вместе с тем следует иметь в виду, что ко всем видам услуг бытового характера, а туристическая деятельность в силу специфики своего товарного продукта относится именно к таковым, применяется Закон РФ от 7 февраля 1992 г. №2300-1 «О защите прав потребителей» (далее — Закон о защите прав потребителей).

Указанный Закон не различает режимы выполнения работ и оказания услуг. Соответственно в каждой из его норм, относящихся к работам, в скобках указаны услуги. Вместе с тем на основании и в развитие Закона о защите прав потребителей изданы специальные Правила бытового обслуживания населения в Российской Федерации (утверждены постановлением Правительства РФ от 15 августа 1997 г. №1025), которые призваны регулировать исключительно отношения между предпринимателями, с одной стороны, и потребителями-гражданами — с другой стороны, по выполнению работ и оказанию услуг.

Правила детализируют порядок приема и оформления заказов на услуги (работы), оказания услуг (выполнения работ), порядок и форму оплаты оказанных услуг (выполненных работ). В частности, заслуживают внимания положения, относящиеся к обязательному объему информации, предоставляемой предпринимателем, выдаче документов, которые служат формой договора (квитанция, талон, кассовый чек и т.п.), набору обязательных условий договора, ответственности потребителя за переданный им материал, исчислению срока и последствиям его нарушения, правам потребителя при обнаружении недостатков в исполненном заказе. Здесь же содержится перечень услуг, по которым расчеты производятся полностью при заключении договора (покупка, доставка или пересылка подарков, доставка грузов, посреднические услуги и др.), услуг, оплата которых при заказе предполагается в размере 50%, и др. Нормы перечисленных Правил являются обязательными для предпринимателей, кроме норм диспозитивного характера и допускающих в договоре иное.

4. ДОГОВОР НА ОКАЗАНИЕ ТУРИСТСКИХ УСЛУГ (С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ПОТРЕБИТЕЛЯ)

Договор — это не обязательно документы с надписью «договор», подписанные двумя сторонами. Это может быть туристский ваучер или путевка, выданные на имя конкретного гражданина. При заключении договора важна не форма, а содержание.

Необходимо иметь в виду, что в договоре две стороны, и если клиента что-то не устраивает в стандартном договоре, предлагаемом туристической фирмой, он имеет право изменить договор в соответствии со своими пожеланиями, оговорить некоторые особые условия.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В какой бы форме ни заключался договор, в нем должна содержаться информация, о которой речь пойдет ниже.

Стороны договора.

Согласно действующему гражданскому законодательству сторонами договора являются лица, у которых возникают права и обязанности по данному договору и которые несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение договорных обязательств.

Условия договора.

В договоре стороны должны четко оговорить взаимные права и обязанности. Можно сделать и так: указать в договоре, что все условия отдыха содержатся в каталоге (при этом надо привести название каталога, страницу, отель и приложить к договору ксерокопию страницы каталога).

Организация отдыха — деятельность по предоставлению комплекса услуг, которые зачастую не укладываются в рамки одного договора. Но некоторые вопросы, связанные с оказанием услуг, требуют обязательного согласования.

Дорога.

Многие туристические фирмы организуют проезд к месту отдыха и обратно. Иногда эта услуга включается в стоимость путевки, иногда оплачивается отдельно.

В договоре должно быть указано:

- кто приобретает билеты, на какой вид транспорта и какой категории (бизнес-класс, экономкласс и т.д.);
- когда и каким образом клиент получит купленные фирмой билеты;
- как будет решен вопрос о доставке клиента к месту отдыха из аэропорта или с вокзала и обратно. Это условие договора называется «трансфер».

Визовая поддержка.

В договоре может быть предусмотрена возможность оформления виз (оплата данной услуги может включаться в стоимость путевки или вноситься дополнительно) с перечислением необходимых документов, которые для этого потребуются.

Условия отдыха:

- гостиница;
- питание.

Медицинская страховка.

При выезде за рубеж страхование производится по законам той страны, в которую направляется турист, и во многом зависит от желания туристической фирмы предоставить дополнительные услуги выезжающим.

Договор включает следующие условия медицинского страхования:

- сроки страхования;
- виды медицинских услуг;
- процедуру получения медицинских услуг (можно ли с полисом обратиться к любому, или только определенному врачу, или к представителю страховой фирмы за рубежом и т.п.);
- порядок компенсации расходов;

— ответственность туристической фирмы за неисполнение условий договора.

Ответственность сторон.

В договоре должна быть обозначена ответственность сторон за нарушение договора. Установленная договором ответственность за нарушение обязательств не может быть меньше установленной законом. Если предусмотренная ответственность туристической фирмы ниже, чем установленная законодательством, то при судебном разбирательстве считается действующей норма, установленная законом.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В соответствии с гражданским законодательством в случае невыполнения туристической фирмой условий по подбору требуемого тура клиент имеет право получить свой аванс обратно в двойном размере. Так, в постановлении ФАС Поволжского округа от 20 ноября 2003 г. по делу №A57-13363/2002-3 суд вынес решение о взыскании с ответчика предварительно оплаченной стоимости не оказанных туристической фирмой услуг, поскольку факт оказания услуг по перевозке туристов ответчик не смог подтвердить путевыми листами.

При расторжении договора на оказание услуг по инициативе заказчика организация обязана возвратить уплаченную сумму за вычетом реально понесенных расходов (например, на бронирование билетов, гостиницы и т.д.).

5. БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСТОРЖЕНИЮ ДОГОВОРА НА ОКАЗАНИЕ ТУРИСТСКИХ УСЛУГ

Напомним, что при заключения договора между клиентом (туристом) и туристической фирмой необходимо оговорить, какую ответственность будут нести стороны за расторжение договора. При этом следует учитывать, что эта ответственность не может быть меньше ответственности, установленной в законодательстве.

Согласно ст. 16 Закона о защите прав потребителей излишне заложенные в договоре условия ответственности признаются ничтожными:

«1. Условия договора, ущемляющие права потребителя по сравнению с правилами, установленными законами или иными правовыми актами Российской Федерации в области защиты прав потребителей, признаются недействительными.

Если в результате исполнения договора, ущемляющего права потребителя, у него возникли убытки, они подлежат возмещению изготавителем (исполнителем, продавцом) в полном объеме.

2. Запрещается обуславливать приобретение одних товаров (работ, услуг) обязательным приобретением иных товаров (работ, услуг). Убытки, причиненные потребителю вследствие нарушения его права на свободный выбор товаров (работ, услуг), возмещаются продавцом (исполнителем) в полном объеме.

Запрещается обуславливать удовлетворение требований потребителей, предъявляемых в течение гарантийного срока, условиями, не связанными с недостатками товаров (работ, услуг).

3. Продавец (исполнитель) не вправе без согласия потребителя выполнять дополнительные работы, услуги за плату. Потребитель вправе отказаться от оплаты таких работ (услуг), а если они опла-

чины, потребитель вправе потребовать от продавца (исполнителя) возврата уплаченной суммы».

Основные причины расторжения договора изложены и в Законе о защите прав потребителей, и в ст. 10 Федерального закона от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристической деятельности в Российской Федерации».

Согласно Закону о защите прав потребителей турист может в одностороннем порядке досрочно расторгнуть договор, при этом туристическая фирма обязана вернуть ему стоимость тур. За туристической фирмой остается право удержать сумму фактически понесенных убытков при формировании туристического пакета по договору.

Любые расходы, понесенные туристической фирмой, должны быть фактически подтверждены.

Турист также может расторгнуть договор с туристической фирмой, если обнаружатся существенные недоработки в организации заказанного тур. Это может быть сделано как до поездки, так и досрочно до ее окончания. В этой ситуации согласно ст. 29 Закона о защите прав потребителей стоимость тур. возвращается целиком без удержания понесенных расходов.

Рассмотрим несколько ситуаций.

Аннулирование заказа на этапе формирования тур.

Пример 3.

Господин Иванов А.А. обратился в ООО «Веста-Тур» (туроператор) с просьбой организовать ему туристическую поездку на минеральные источники Кисловодска. По условиям договора была внесена 100%-ная предоплата за тур в сумме 18 000 руб. (в том числе НДС – 2746 руб.). По независящим от туристической фирмы причинам Иванов А.А. через неделю аннулировал договор и потребовал вернуть ему аванс.

На момент расторжения договора туристической фирмой фактически были понесены следующие расходы:

- приобретены билеты в авиакомпании: 1500 руб. × 2 = 3000 руб. (в том числе НДС – 458 руб.);
- оплачена стоимость медицинской страховки — 450 руб.;
- оплачено проживание в гостинице — 9000 руб. (в том числе НДС – 1373 руб.).

На момент расторжения договора затраты туроператора составили 12 450 руб.

Туристической фирме удалось снять заказ на проживание в гостинице и оплатить неустойку в сумме 1000 руб. После сдачи билета в авиакомпанию удалось вернуть 2500 руб., былодержано 500 руб. подтвержденных расходов за аннулирование заказа.

Таким образом, сумма затрат туроператора составила: 1000 руб. + 500 руб. + 450 руб. = 1950 руб.

Господину Иванову было возвращено 16 050 руб.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций в ООО «Веста-Тур» ведется с использованием субсчетов 1 «Расчеты с поставщиками, авиакомпания», 2 «Расчеты с поставщиками, гостиница», 3 «Расчеты с поставщиками, страховая компания» к счету 60 и субсчета 1 «Авансы полученные» к счету 62.

Операции ООО «Веста-Тур» отражаются следующими проводками:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
50	62-1	18 000	Отражена предоплата от покупателя
62-1	68	2 746	Начислен НДС с суммы предоплаты
60-1	51	3 000	Перечислены денежные средства за авиабилеты
60-2	51	9 000	Перечислены денежные средства за проживание
60-3	51	450	Перечислены денежные средства страховой компании
20	60	10 619	Списаны произведенные затраты по формированию тура
19	60	1 831	Отражен НДС, учтенный при формировании тура $(3000 \text{ руб.} + 9000 \text{ руб.}) \times 18\% : 118\%$)
68	19	1 831	Принят к вычету НДС, уплаченный гостинице и авиакомпании
После извещения о расторжении договора			
51	60-1	2 500	Возвращены денежные средства за авиабилеты (3000 руб. — 500 руб.)
51	60-2	8 000	Возвращены денежные средства за бронирование проживания (9000 руб. — 1000 руб.)
68	19	1 831	СТОРНО! Восстановлен НДС, уплаченный гостинице и авиакомпании

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
19	60-1	382	СТОРНО! Восстановлен НДС в части стоимости билета, компенсированного авиакомпанией ($2500 \text{ руб.} \times 18\% : 118\%$)
19	60-2	1221	СТОРНО! Восстановлен НДС в части стоимости билета, компенсированного авиакомпанией ($8000 \text{ руб.} \times 18\% : 118\%$)
91	19	228	Списан НДС, не компенсированный после расторжения договора ($1831 \text{ руб.} - 382 \text{ руб.} - 1221 \text{ руб.}$)
20	60	8 897	СТОРНО! Восстановлены затраты туроператора в части стоимости, компенсированной авиакомпанией и гостиницей ($8000 \text{ руб.} + 2500 \text{ руб.} - 382 \text{ руб.} - 1221 \text{ руб.}$)
91	20	1 722	Списаны расходы туристической фирмы ($10\ 619 \text{ руб.} - 8897 \text{ руб.}$)
62-1	50	16 050	Возвращены деньги клиенту за вычетом расходов туроператора
62-1	91	1 950	Погашены убытки туристической фирмы за счет средств клиента ($18\ 000 \text{ руб.} - 16\ 050 \text{ руб.}$)
68	62-1	2 746	Восстановлен НДС, начисленный ранее с аванса

Возврат средств клиенту при нарушении обязательств туристической фирмой.

На основании ст. 29 Закона о защите прав потребителей за туристом остается право в случае нарушения условий договора со стороны туристической фирмы расторгнуть с ней договор, не компенсируя последней расходы.

Затраты по аннулированным турам для целей как налогового, так и бухгалтерского учета туристические фирмы включают в состав внереализационных расходов.

В этом случае следует руководствоваться п. 20 ст. 265 НК РФ (для целей налогового учета, при этом расходы должны быть экономически оправданы, документально подтверждены и направлены на получение дохода) и п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н (для целей бухгалтерского учета).

Пример 4.

Иванов А.А. обратился в ООО «Остап» (туроператор) с просьбой организовать ему туристическую поездку в Кисловодск. ООО «Остап» из-за халатности менеджера несвоевременно забронировала авиабилет, поэтому начало тура было перенесено.

На основании ст. 28 Закона о защите прав потребителей Иванов А.А. расторг договор с туроператором и потребовал вернуть ему деньги, внесенные в качестве аванса.

Туроператор средства вернул, а 1950 руб. (см. условие примера 3) отнесены на убытки туристической фирмы.

Таким образом, сумма понесенных убытков включена в состав внереализационных убытков, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (п. 20 ст. 265 НК РФ).

6. ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНОЙ НАЛИЧНОСТЬЮ

Особенность работы туристических фирм состоит в том, что практически 80% туров продаются физическим лицам, поэтому чаще всего расчеты осуществляются в наличной денежной форме.

Для приема, хранения, выдачи денежных средств туристическая фирма должна иметь кассу. Порядок организации кассы и учета наличных денежных средств в организациях установлен письмом Банка России от 4 октября 1993 г. №18 «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации».

Предельный расчет наличными средствами между юридическими лицами.

С 21 ноября 2001 г. предельный размер расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами (указание ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. №1050-У) составляет 60 000 руб. по одной сделке.

Согласно ст. 153 ГК РФ сделками признаются действия лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

Внесение наличных денег в кассу (в порядке оплаты товара) является действием, но не сделкой. Это действие по исполнению обязательства по оплате товара.

Следует иметь в виду, что любой договор, заключенный сторонами, является сделкой (только односторонняя сделка не является договором). Поэтому фактически предельный размер расчетов наличными деньгами в сумме 60 000 руб. установлен по одному договору. Если заключен договор на 100 000 руб. (или не определена сумма договора), уплатить по нему наличными деньгами можно только 60 000 руб., остальная сумма вносится путем безналичных расчетов. С одним лицом можно заключить неограниченное число

договоров. Пределный размер расчетов установлен для одной сделки (договора), сумму денег, которую можно принять от одного контрагента в течение одного дня, определяется только количеством заключенных с ним договоров, если предметы договоров отличаются.

При этом следует учитывать, что за нарушение порядка работы с денежной наличностью КоАП РФ предусмотрены штрафные санкции — от 400 до 500 МРОТ.

Контроль расчетов наличными денежными средствами возложен на банки и органы, осуществляющие проверки соблюдения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, которые передают сведения в налоговые органы, рассматривающие дела об административных правонарушениях и наложении штрафов.

Банк России, устанавливая предельный размер расчетов наличными деньгами, реализовал свои полномочия по установлению правил осуществления расчетов (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 10 июля 2002 г. №86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»).

Применение ККТ при расчетах с населением.

Письмом Минфина РФ от 16 июня 1994 г. №16-30-65 утверждены бланки строгой отчетности для организаций Российской ассоциации социального туризма (приложение 4). Также Минфином РФ утверждена форма ТУР-1 «Туристическая путевка», используемая при расчетах с населением как бланк строгой отчетности (см. письмо от 10 апреля 1996 г. №16-00-30-19 «Об утверждении форм документов строгой отчетности») (приложение 5).

Туристическая путевка — это документ, который подтверждает факт передачи права на получение полностью сформированного пакета (комплекса) туристических услуг. Поэтому, чтобы составить (выписать) путевку, необходимо полностью сформировать пакет (комплекс) услуг и отразить его в путевке, т.е. на момент выдачи туристу путевки туроператор должен иметь счет от подрядчиков на все оказываемые туристу услуги.

Как правило, туроператоры выписывают путевки по форме ТУР-1, являющейся бланком строгой отчетности и позволяющей работать без применения контрольно-кассовой техники. Порядок использования бланков определяется внутренними распорядительными документами туристической организации.

Однако форма ТУР-1 имеет существенный недостаток: в ней предусмотрен один отрывной талон, поэтому наличные денежные средства, оформленные таким бланком, могут быть приняты только один раз.

Операции с бланками строгой отчетности отражаются в бухгалтерском учете так:

Корреспонденция счетов		Содержание операций
Дебет	Кредит	
60	51	Оплачены бланки строгой отчетности
10	60	Получены бланки строгой отчетности
19	60	Учен НДС по полученным бланкам
26	10	Переданы для использования бланки
006		Сделана запись в журнале регистрации бланков строгой отчетности по номерам и запись на забалансовом счете при получении бланков
	006	Списана стоимость бланков строгой отчетности с забалансового счета после их использования

Туристические фирмы часто получают от туристов частичную предоплату, так возникает необходимость применения контрольно-кассовой техники (ККТ) (бланки приходных кассовых ордеров, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. №88 «Об утверждении форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации», не являются бланками строгой отчетности и не могут применяться в данном случае).

Необходимость применения контрольно-кассовой техники при расчетах установлена Федеральным законом от 22 мая 2003 г. №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Также является обязательным применение ККТ при реализации авиабилетов населению выше цены, указанной в билете или в случае оказания дополнительных услуг населению.

Пример 5.

Туристическая фирма «Евразия-Тур» оказывает услуги физическим лицам по оформлению загранпаспортов. Принимая денежные средства от клиентов, фирма использует бланки строгой отчетности. Правомерны ли действия туристической фирмы?

Согласно письму Минфина РФ от 29 декабря 2003 г. №16-00-24/56 «О применении документов строгой отчетности при расчетах с населением для учета наличных денежных средств»:

«До вступления в силу Федерального закона от 22.05.2003 №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» формы документов строгой отчетности (квитанции, путевки, билеты, талоны и тому подобное), которые подлежат использованию при расчетах с населением для учета наличных денежных средств, утверждались Минфином России по согласованию с Государственной межведомственной комиссией по контрольно-кассовым машинам по представлению соответствующих министерств и ведомств, а также организаций.

Организации, не входящие в систему отраслевых министерств и ведомств, комитетов, но осуществляющие соответствующий вид деятельности, вправе использовать в своей деятельности бланки строгой отчетности, утвержденные Минфином России.

В соответствии с вышеназванным Федеральным законом порядок утверждения форм бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, и порядок их учета, хранения и уничтожения должен быть установлен Правительством Российской Федерации.

До выхода соответствующих актов Правительства Российской Федерации в связи с федеральным законом действуют утвержденные (постановление Правительства Российской Федерации от 30 июля 1993 года №745) Минфином России по согласованию с Государственной межведомственной комиссией по контрольно-кассовым машинам формы документов строгой отчетности (квитанции, путевки, билеты, талоны и тому подобное), которые подлежат использованию при расчетах с населением для учета наличных денежных средств».

Таким образом, в настоящее время не предусмотрены бланки строгой отчетности, которые можно было бы применять при расчетах с населением за оформление загранпаспортов. Следовательно, в соответствии с п. 2 ст. 2 указанного Федерального закона от 22 мая 2003 г. №54-ФЗ туристическая фирма обязана применять ККТ.

При осуществлении расчетов без применения ККМ налогоплательщик должен учитывать следующее (ст. 14.5 КоАП РФ):

«Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, осуществляющих реализацию товаров, выполняющих работы либо оказывающих услуги, а равно гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин — влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц — от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц — от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда».

В частности, в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 8 апреля 2003 г. по делу №Ф08-1014/2003-391А суд принял решение о привлечении учреждения к административной ответственности за осуществление денежных расчетов с населением без применения бланков строгой отчетности или контрольно-касовой машины.

Организации, осуществляющие расчеты с помощью контрольно-касовой техники, обязаны выдавать покупателям (заказчикам) чеки, подтверждающие прием от них наличных денежных средств.

На каждую кассовую машину администрация туристической организации должна завести Журнал кассира-операциониста, который должен быть прошнурован, пронумерован и заверен подписями налогового инспектора, директора и главного бухгалтера организации и печатью. Согласно Типовым правилам эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утверждены письмом Минфина РФ от 30 августа 1993 г. №104) допускается ведение общей книги на все машины. Паспорт кассовой машины, Журнал кассира-операциониста, акты и другие документы хранятся у руководителя организации или главного бухгалтера.

Показания суммирующих денежных и контрольных счетчиков записываются в Журнал кассира-операциониста, причем данные на начало и окончание рабочего дня заверяются подписями представителя администрации и кассира-операциониста.

Таким образом, разница между показателями счетчика на начало и конец дня является дневной выручкой, принятие ее к учету подтверждается главной кассой в кассовом отчете. Данная сумма должна совпадать с суммой, сданной кассиром-операционистом старшему кассиру и уложенной в инкассаторскую сумку. При рас-

ходжении фактическая сумма выручки определяется путем сложения сумм на контрольной ленте. При расхождении результатов сложения сумм на контрольной ленте с выручкой, определенной по счетчикам, представитель администрации с кассиром должны выявить его причину. Выявленные недостачи или излишки заносятся в соответствующие графы Журнала кассира-операциониста.

Журнал кассира-операциониста должен заполняться ежедневно.

По результатам проверки администрация организации в случае недостачи денежных средств должна принять меры к взысканию ее с виновных лиц в установленном порядке, а при наличии излишков денежных средств — принять их по учету с отнесением на результаты хозяйственной деятельности.

7. ПРОДАЖА ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА В КРЕДИТ

В настоящее время туристические фирмы все чаще предлагают продажу туров в кредит. При такой продаже туристическая организация может заключить договор на продажу тура непосредственно с клиентом. Но в случае возникновения проблем с клиентом фирме придется самостоятельно решать их. Поэтому чаще всего фирмы сотрудничают с банками, через которые производят расчеты по продаже туристических путевок в кредит.

При такой форме расчетов фирма может сама самостоятельно оформлять кредит и туристу удобнее, так как все необходимые документы на получение кредита рассматриваются непосредственно в фирме.

Однако чаще всего банки самостоятельно рассматривают заявку на предоставление кредита. В таких случаях туристическая фирма выписывает покупателю счет (или другой документ) с указанной суммой тура, а банк принимает решение о выдаче кредита.

С туристической фирмой банк может рассчитываться путем перечисления либо всей стоимости туристической путевки сразу, либо частями.

В случае перечисления сразу всей стоимости путевки на расчетный счет туристической фирмы ей необходимо заключить договор с банком, в котором будет оговорено данное условие. Дальнейшие расчеты с туристом производятся без участия туристической организации.

В данном случае банк взыскивает с клиента (туриста) проценты за пользование кредитом, так как он инвестирует свои средства единовременно (перечислив на счет туристической фирмы полную стоимость тура), а получает оплату от клиента (туриста) частями в течение установленного времени.

Если туристическая организация самостоятельно заключает договор с клиентом (туристом), то сначала он обращается в туристическую фирму и выбирает тур.

Затем сотрудник туристической фирмы определяет стоимость тура и заполняет договор по форме, заранее утвержденной банком. Далее клиент (турист) делает первый взнос (в кассу банка или туристической фирмы, если банк предоставляет ей такую возможность). При этом один экземпляр договора туристическая организация отдает в банк, который перечисляет на ее расчетный счет полную стоимость туристической путевки. Теперь клиент (турист) будет периодически вносить в кассу банка платежи за свой тур в соответствии с графиком, определенным договором.

Если банк самостоятельно оформляет кредит клиенту (туристу), то сначала клиент (турист) обращается в туристическую фирму и выбирает тур.

Затем сотрудник туристической фирмы определяет стоимость тура и выписывает клиенту (туристу) счет или иной документ. Далее клиент (турист) предъявляет в банк счет туристической фирмы и пакет необходимых документов для получения кредита.

Если принято решение в пользу клиента, то сотрудник банка оформляет договор с клиентом (туристом), который вносит первый взнос в кассу банка (если договором не предусмотрена отсрочка по уплате первого взноса), и банк перечисляет всю стоимость тура на расчетный счет туристической организации. Далее клиент (турист) будет периодически вносить в кассу банка платежи за свой тур в соответствии с графиком, определенным договором.

Данная форма расчета не очень выгодна банку, так как он оплачивает полную стоимость тура туристической фирме, а сам при этом получает от клиента (туриста) только часть его стоимости. Поэтому чаще всего банк перечисляет денежные средства туристической фирме после получения очередного платежа от клиента (туриста).

Следовательно, в стоимость путевки туристическая фирма заложивает проценты за рассрочку платежа. Банк также возьмет проценты за посреднические услуги по взысканию денежных средств с клиента (туриста).

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по продаже туров в кредит.

При расчетах с банком туристическая фирма использует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком по турам, проданным в кредит».

Пример 6.

ООО «Тессо» заключило с банком «Русский стандарт» договор о продаже туристических путевок в кредит. В договоре указано, что банк на основании счета фирмы и пакета необходимых документов, представляемых клиентом (туристом), заключает с ним договор о реализации тура в кредит и сразу перечисляет туристической фирме всю стоимость путевки.

В ноябре ООО «Тессо» выписало клиенту (туристу) счет за путевку в дом отдыха стоимостью 20 000 руб. Банк «Русский стандарт» заключил с клиентом (туристом) договор о продаже тур в кредит. В договоре сказано, что клиент (турист) оплачивает путевку в дом отдыха в течение 6 месяцев, при этом окончательная стоимость путевки для клиента (туриста), включая проценты банка, составила 22 000 руб.

Бухгалтерский учет в туристической организации ведется с использованием субсчета 1 «Расчеты с банком по турам, проданным в кредит» к счету 76 и субсчета 1 «Выручка» к счету 90.

В ноябре в бухгалтерском учете ООО «Тессо» будут сделаны следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
62	90-1	20 000	Отражена сумма выручки от продажи путевки
76-1	62	20 000	Отражена задолженность банка по оплате стоимости путевки согласно заключенному договору о продаже туров в кредит
51	76-1	20 000	Получены от банка денежные средства в счет оплаты путевки, проданной в кредит

Пример 7.

По договору между ООО «Остап» и банком «Русский стандарт» фирма сама заключает договоры о продаже туров в кредит с клиентами и получает первый взнос в кассу. Далее клиенты (туристы) вносят соответствующие взносы в кассу банка, и при их получении банк перечисляет соответствующие суммы на счет ООО «Остап».

Если туристическая фирма получает от банка плату за путевку частями, то она зкладывает в стоимость путевки проценты за рассрочку платежа, т.е. проценты за коммерческий кредит. Сумма

этих процентов будет увеличивать выручку фирмы от продажи путевки (п. 6.2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н).

С учетом процентов по коммерческому кредиту стоимость туристической путевки составила 21 100 руб. Вознаграждение банка за посреднические услуги — 900 руб. Следовательно, общая стоимость путевки для клиента (туриста) составляет также 22 000 руб. (21 100 руб. + 900 руб.).

При этом первый взнос в размере 3667 руб. клиент внес в кассу ООО «Остап». Дальнейшие платежи перечисляются туристической фирме уже через банк.

В бухгалтерском учете ООО «Остап» данные операции отражаются следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
В ноябре			
62	90-1	21 100	Отражена сумма выручки от продажи путевки
50	62	3 667	Получен первый взнос за путевку от туриста
76-1	62	17 433	Отражена задолженность банка по оплате стоимости путевки (21 100 руб. — 3667 руб.)
Ежемесячно в декабре—апреле следующего года			
51	76-1	3486,6	Получены от банка денежные средства в счет оплаты стоимости путевки, проданной туристу в кредит (17 423 руб. : 5 месяцев)

Учет курсовых и суммовых разниц.

В бухгалтерском учете туристических фирм могут возникнуть как положительные, так и отрицательные курсовые разницы.

Учет курсовых разниц в целях бухгалтерского учета ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденным приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. №2н.

Положительные курсовые разницы возникают:

- при пересчете доходов денежных средств на валютном счете или валюты в кассе, если на дату осуществления операции с валютой (дату составления отчетности) ее курс вырос;
- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (дату составления отчетности) курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (дату составления отчетности) курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения.

Сумма положительных курсовых разниц отражается в бухгалтерском учете туристических фирм проводкой:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
50, 52, 60, 62, 66, 76	91-1	Отражена положительная курсовая разница

Отрицательные курсовые разницы возникают:

- при пересчете денежных средств на валютном счете или валюты в кассе, если на дату осуществления операции с валютой (дату составления отчетности) ее курс снизился;
- при пересчете кредиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (дату составления отчетности) курс валюты оказался выше, чем на дату ее возникновения;
- при пересчете дебиторской задолженности, если на дату погашения задолженности (дату составления отчетности) курс валюты оказался ниже, чем на дату ее возникновения.

В бухгалтерском учете туристической фирмы делается проводка:

Корреспонденция счетов		Содержание операций
Дебет	Кредит	
91-2	50, 52, 60, 62, 66, 76	Сумма отрицательной курсовой разницы включена в состав внереализационных расходов

Учет суммовых разниц у продавцов.

В соответствии с п. 6.6 ПБУ 9/99:

«Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату

принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете».

Для туристических организаций выручкой от реализации туристических путевок признается доход от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений п. 3 ПБУ 9/99) (п. 6 ПБУ 9/99), исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (пользователем активов организации). Размер поступления определяется (увеличивается или уменьшается) с учетом суммовой разницы, возникшей в случаях, когда оплата осуществляется в рублях в сумме, эквивалентной сумме иностранной валюты.

В соответствии со ст. 169 НК РФ и Порядком ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденному постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914, все плательщики НДС обязаны составлять счета-фактуры при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Согласно п. 7 ст. 169 НК РФ:

«В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте».

При оформлении поставщиком счета-фактуры в рублях по курсу, действующему на дату отгрузки (выполнения работ, оказания услуг), при получении оплаты в счет погашения задолженности на сумму положительной разницы должен быть оформлен счет-фактура в одном экземпляре. В графе 1 счета-фактуры кроме наименования товаров (работ, услуг) необходимо указать: «пересчет по суммовой разнице по счету №____; дата».

В бухгалтерском учете туристической фирмы будут сделаны проводки (учетная политика для целей НДС — по отгрузке):

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
62	90	Отражена выручка
90	68	Учен НДС с суммы выручки

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
50, 51	62	Произведена оплата
62	90	Учтена положительная суммовая разница (оплата больше продажи)
90	62	Учтена отрицательная суммовая разница (отгрузка больше оплаты) без НДС
90	68	Скорректирован НДС по положительной суммовой разнице
91.1	62	Не подлежит корректировке НДС по отрицательной суммовой разнице (налог на прибыль не уменьшает)

Учет суммовых разниц у покупателей.

В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99:

«Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг».

Туристическими фирмами данные расходы принимаются к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Размер оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих в случае, когда оплата путевок осуществляется в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте.

Согласно п. 6.6. ПБУ 10/99:

«Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете».

В бухгалтерском учете турагентской организации будут сделаны записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
41	60	Получены путевки
19	60	Учен НДС по приобретенным путевкам
60	51	Перечислены денежные средства на расчетный счет поставщика (туроператора)
60	41	Учтена положительная суммовая разница (оплата меньше, чем стоимость приобретенных путевок)
41	60	Учтена отрицательная суммовая разница
19	60	Доначислен НДС с отрицательной суммовой разницей
60	19	Уменьшен НДС с положительной суммовой разницей
68	19	Вычен НДС по приобретенным путевкам

Рассмотрим конкретный пример.

Пример 8.

Туристическая фирма «Летур» реализовала туристическую путевку на сумму 1500 долл. США. За путевку внесена предоплата в размере 50%.

Курс доллара США составляет:

на момент предоплаты — 29 руб.;

на момент передачи путевки — 30 руб.;

на момент ее последующей оплаты — 31 руб.

Перечисленные операции в бухгалтерском учете следует отразить так:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
50	62	21 750	Отражена предоплата от покупателя (29 руб. × 750 долл. США)
62	68	3 318	Начислен НДС с суммы предоплаты
62	90	44 250	Отражена выручка за реализованную путевку (29 руб. × 750 долл. США + 30 руб. 750 долл. США)
68	62	3 318	Восстановлен НДС с суммы предоплаты

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
90	68	6 750	Начислен НДС с оборота по реализации путевки
51	62	23 250	Поступила доплата за путевку (31 руб. × 750 долл. США)
62	90	750	Отражена положительная суммовая разница у поставщика в части последующей оплаты (доплаты) на момент погашения кредиторской задолженности ((31 руб. — 30 руб.) × 750 долл. США)
90	68	115	Донаучислен НДС с положительной суммовой разницы

8. ТУРОПЕРАТОРСКАЯ И ТУРАГЕНТСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Организации, занимающиеся составлением и продажей туров, называются туристско-экскурсионными организациями.

На практике они могут иметь любое название — от туристического бюро до ассоциации туристов и путешественников.

Однако с точки зрения вида предпринимательства на туристическом рынке их можно подразделить на туристические агентства и туристических операторов.

Термины «турагент» и «туроператор» определяют направление предпринимательской деятельности туристической фирмы или компании.

Туристический продукт формируется из услуг организаций, обслуживающих людей на отдыхе и в путешествии. Это транспортные фирмы и компании, гостиницы, рестораны, кафе, экскурсионные фирмы, музеи и выставочные залы, парки аттракционов, азартные мероприятия и заведения, спортивные и курортные организации.

Комплектацией туристического продукта, т.е. формированием набора услуг под названием «тур», занимаются туроператоры.

Туроператор составляет дифференцированные туристические продукты из входящих в них услуг в соответствии с требованиями и пожеланиями клиентов.

Туроператор разрабатывает туристические маршруты, насыщает их услугами посредством взаимодействия с поставщиками услуг, обеспечивает функционирование туров и предоставление услуг, готовит рекламно-информационные издания по своим туркам, рассчитывает цены на туры, передает туры турагенту для их последующей реализации туристам.

Турагент реализует туристический продукт клиенту в виде комплексов (инклюзив-туров) или свободного набора услуг (заказных туров).

Турагент добавляет к приобретаемому туре проезд туристов от места их проживания до первого по маршруту пункта размещения, от последнего на маршруте пункта размещения обратно.

Основная задача этих организаций — соединение поставщиков услуг с клиентами (туристами). Это специфический туристический вид бизнеса. Здесь важен правильный выбор поставщиков услуг, основанный на профессиональных знаниях туристического рынка, бизнеса, особенностей и рычагов его развития и управления.

Основные функции туристических организаций:

- комплектующая;
- сервисная;
- гарантийная.

Комплектующая функция — это комплектация тура из отдельных услуг — для рецептивного туроператора; комплектация комбинированных туров из рецептивных туров — для инициативного туроператора; комплектация пакетов туров с транспортными и некоторыми другими видами услуг — для турагентств.

Сервисная функция — это обслуживание туристов на маршрутах и в офисе при продаже пакетов туров.

Гарантийная функция — это предоставление туристам гарантий по заранее оплаченным туристическим услугам в обусловленном количестве и на обусловленном уровне. Согласно действующему международному и российскому законодательству за качество предоставленной услуги полную ответственность перед туристом несет та организация, которая сформировала и продала ему пакет услуг, независимо от того, сама она предоставляет эти услуги или третье лицо (поставщик услуг).

Туроператор — обычно более крупная компания, чем турагент. Она имеет головной туроператорский офис и несколько филиалов — агентскую сеть. При этом независимо от наличия собственной агентской сети туроператор заключает агентские соглашения с независимыми турагентствами на продажу своих туров.

Турагенты и туроператоры могут иметь разнообразные формы собственности. Они могут быть частными, государственными, акционерными обществами — суть предпринимательской деятельности и рыночные функции от этого не меняются.

Основные задачи как турагента, так и туроператора — обеспечение устойчивого положения на туристском рынке и получение устойчивой прибыли.

Турагенты и туроператоры различаются между собой:

— **по системе доходов.**

Туроператор имеет некоторый туристический продукт, его прибыль формируется из разницы между затратами на его формирование и ценой продажи. Туроператор часто приобретает отдельные услуги, из которых затем формирует комплексный туристический продукт со своим механизмом ценообразования.

В то же время турагент действует как розничный продавец, его прибыль образуется либо из комиссионных за продажу чужого туристического продукта, либо как разница между ценами покупки и продажи. Турагент реализует туристический продукт (часто и отдельные услуги: авиабилеты, номера в гостиницах и т.д.) по реальным ценам туроператоров или производителей услуг;

— **по принадлежности туристического продукта.**

Туроператор всегда имеет запас туристического продукта для продажи, а турагент запрашивает определенный продукт (услугу) только тогда, когда клиент выражает покупательский интерес.

8.1. ТУРОПЕРАТОРЫ

На практике бывает очень трудно определить различие между туроператорами и турагентами. Чаще всего обе функции выполняет одна организация. Законом об основах туристической деятельности это не запрещено, и на практике фирма может сама разрабатывать маршруты как туроператор и продавать их туристам и другим агентам одновременно как турагент, приобретая туры у других фирм для своих клиентов.

Интенсивное развитие индустрии туризма, возникновение и усиление конкуренции оказали влияние на формирование структуры туроператоров и предопределили их дальнейшую специализацию:

по виду деятельности:

— операторы массового рынка — продают большое число туристических пакетов, в которые часто включаются чартерные авиарейсы в определенные пункты назначения, главным образом в места развития массового туризма;

— специализированные операторы — специализируются на определенном продукте или сегменте рынка (на определенной стране, определенном виде туризма и т.д.).

В свою очередь, специализированные операторы подразделяются на туроператоров:

- специального интереса (например, организация сафари в Африке);
- специального места назначения (например, фирмы, специализирующиеся только на Англии или Испании);
- определенной клиентуры (молодежные, бизнес-туры, семейные туры и т.д.);
- специальных мест назначения (например, турбазы и т.п.);
- использующих определенный вид транспорта (автобусы, теплоходы и т.д.);

по месту деятельности:

- местные (внутренние) — ориентируют туристические пакеты в пределах страны происхождения;
- выездные — ориентируют туристические пакеты на зарубежные страны;
- операторы на приеме — базируются в месте назначения (в стране назначения) и обслуживают прибывающих иностранных туристов в пользу других операторов и агентов.

Кроме того, в более общем смысле принято разделять туроператоров на инициативных и рецептивных.

Инициативные туроператоры — это операторы, отправляющие туристов за рубеж или в другие регионы по договоренности с принимающими (рецептивными) операторами или с туристскими организациями. От туристских агентств, занимающихся исключительно продажей чужих туров, они отличаются тем, что занимаются комплектацией туристического продукта, состоящего (по нормам Всемирного туристического объединения) из не менее чем трех услуг:

- размещение;
- транспортировка туристов;
- любая другая, не связанная с вышенназванными услуга.

Классический инициативный туроператор формирует сложные маршрутные туры, комплектуя их из услуг местных туроператоров в разных местах посещения (по маршруту), обеспечивает проезд к месту начала путешествия и обратно и организует предоставление внутримаршрутного транспорта. К таким туроператорам относятся выездные туроператоры и внутренние туроператоры, занимающиеся отправкой внутренних туристов в другие регионы страны.

Рецептивные туроператоры — это туроператоры на приеме, т.е. комплектующие туры и программы обслуживания туристов с использованием прямых договоров с поставщиками услуг (гостиницами, организациями питания, развлекательными учреждениями и т.д.).

8.2. ТУРАГЕНТЫ

Турагентство — достаточно распространенный вид туристического бизнеса. Конкуренция стимулирует туристические фирмы к поиску своей ниши в туристическом бизнесе, с учетом реального спроса отдельных групп потребителей. Значительная часть фирм действует как розничные турагентства, которые работают с клиентами напрямую.

Основные задачи турагентства:

- полное и широкое освещение возможностей отдыха и путешествий по всем имеющимся турам, курортам, туристическим центрам и т.д.;
- продвижение этой информации с помощью рекламы;
- организация продажи туристического продукта в соответствии с современными методами торговли, с учетом специфики и особенностей туристического бизнеса.

Туристические агентства могут иметь разнообразные формы:

- чисто туристические агентства по продаже туров, сформированных туроператорами, на условиях комиссионного вознаграждения;
- транспортно-туристические агентства по организации трансферов. Причем такие агентства имеют перспективы для создания совместных фирм с транспортными организациями: авиационно-транзитными организациями, авиакомпаниями, железными дорогами. Вариантом взаимодействия с перевозчиками являются также агентские соглашения по реализации транспортных билетов.

С точки зрения специфики деятельности турагентства могут быть:

- многопрофильными (наиболее распространены), т.е. осуществляющими комплексное обслуживание любых клиентов, включая отпускников, командированных и др.;
- специализированными. Наиболее распространенными из них являются коммерческие турагентства, организующие деловые поездки для крупных компаний, включая обслуживание конгрессов, а также специализирующиеся в организации отдыха.

8.3. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ МЕЖДУ ТУРОПЕРАТОРАМИ И ТУРАГЕНТАМИ

8.3.1. Договор комиссии с точки зрения гражданского законодательства

Договор комиссии является одним из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при ведении предпринимательской деятельности.

Договор комиссии регулирует глава 51 «Комиссия» ГК РФ.

Определение договора комиссии дано в ст. 990 ГК РФ:

«1. По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки».

Таким образом, из данного определения следует (для туристической деятельности):

1) турагент действует по поручению туроператора, в соответствии с его указаниями.

Однако на практике может возникнуть ситуация, когда турагент предварительно не мог согласовать свои действия с туроператором или получить ответ на свой запрос в разумные сроки. В этом случае турагент вправе отступить от указаний туроператора, если того требуют обстоятельства дела и интересы туроператора.

Туроператор может предоставить турагенту право отступать от указаний туроператора без предварительного запроса. В такой ситуации турагент обязан в разумные сроки сообщить туроператору о допущенных отступлениях (п. 1 ст. 995 ГК РФ).

Согласно договору комиссии турагент обязан исполнить принятые на себя поручение на наиболее выгодных для туроператора условиях и в соответствии с его указаниями, а при отсутствии таких — в соответствии с обычаями делового оборота. Обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано оно в каком-либо документе или нет.

Если турагент совершил сделку на более выгодных условиях, чем те, которые предполагались туроператором, то дополнитель-

ная выгода делится между туроператором и турагентом поровну, если иное не предусмотрено договором комиссии;

2) турагент от своего имени заключает сделки с третьими лицами, при этом именно он приобретает права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом, даже если туроператор и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

Таким образом, все документы по сделке (договора купли-продажи, счета-фактуры и т.д.) оформляются на турагента, при этом он не обязан указывать, что он действует по указанию туроператора.

Турагент становится обязанным по сделкам, заключенным с третьими лицами, однако он не несет ответственности за неисполнение сделок, вызванное действием или бездействием третьих лиц, кроме случаев, когда турагент не проявил необходимой осмотрительности при выборе этого лица либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере).

Допустим, турагент заключил договор купли-продажи с покупателем, а покупатель срывает сроки оплаты турпутевки. В данной ситуации необходимо руководствоваться п. 2 ст. 993 ГК РФ:

«В случае неисполнения третьим лицом сделки, заключенной с ним комиссионером, комиссионер обязан немедленно сообщить об этом комитенту, собрать необходимые доказательства, а также по требованию комитента передать ему права по такой сделке с соблюдением правил об уступке требования»;

3) договор, который заключают между собой туроператор и турагент, направлен на предоставление турагентом **только одного вида услуг** — совершение сделок купли-продажи от своего имени, но за счет туроператора. Иначе говоря, договор комиссии не предполагает выполнение турагентом каких-либо других возмездных услуг.

Если договором комиссии предусмотрено, что турагент оказывает какие-то дополнительные услуги собственными силами, то такой договор нужно понимать как смешанный договор;

4) туристические путевки, поступившие к турагенту от туроператора, являются собственностью туроператора. Тогда согласно п. 1 ст. 996 ГК РФ:

«1. Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего.

2. Комиссионер вправе в соответствии со статьей 359 настоящего Кодекса удерживать находящиеся у него вещи, которые подле-

жат передаче комитенту либо лицу, указанному комитентом, в обеспечение своих требований по договору комиссии».

Турагент от начала до конца исполнения своих обязательств по договору распоряжается туристическими путевками, **но не является их собственником**.

Право собственности на туристические путевки в момент продажи переходит от туроператора к покупателю;

5) турагент совершаet сделки за счет туроператора.

В соответствии со ст. 1001 ГК РФ:

«Комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях и дополнительного вознаграждения за делькредере, возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Комиссионер не имеет права на возмещение расходов на хранение находящегося у него имущества комитента, если в законе или договоре комиссии не установлено иное».

Это означает, что туроператор обязан кроме комиссионного вознаграждения возместить турагенту израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы (таможенные расходы и т.п.).

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Денежные средства, поступившие турагенту от туроператора в счет возмещения израсходованных турагентом сумм при исполнении договора комиссии, не учитываются у туроператора в составе доходов при определении базы по налогу на прибыль.

Такое правило установлено подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ, согласно которому при определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик не учитывает следующие доходы:

«в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение».

Кроме того, указанные суммы не являются объектом обложения НДС. Этот вывод следует из п. 1 ст. 156 НК РФ:

«Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров».

Возмещаемые туроператором расходы учитываются турагентом как средства в расчетах. Затраты, связанные с самостоятельной хозяйственной деятельностью турагента, **не подлежат возмещению**, а учитываются им в составе расходов по обычным видам деятельности;

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Суммовые и курсовые разницы по стоимости путевок являются доходами и расходами туроператора, соответственно относить их на расходы комиссионера нельзя.

6) по договору комиссии турагент оказывает услуги туроператору за вознаграждение.

Согласно п. 1 ст. 991 ГК РФ:

«Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии».

Размер комиссионного вознаграждения может быть установлен в виде:

– фиксированной суммы, которая не зависит от цены сделки, совершенной комиссионером;

– в виде разницы между назначенней комиссионером ценой и более выгодной ценой, по которой комиссионер совершит сделку (данная технология формирования вознаграждения невыгодна, так как в момент получения аванса комиссионер уплачивает НДС со всей поступившей суммы);

– в процентах от цены сделки, совершенной комиссионером;

– каким-либо иным способом, согласованным сторонами.

Согласно п. 1 ст. 423 ГК РФ договор комиссии является возмездным.

Если договор комиссии не был исполнен по причине, зависящей от туроператора, турагент сохраняет за собой право на комиссионное вознаграждение.

Если из условий договора следует, что турагент оказывает услуги безвозмездно, то безвозмездность договора комиссии квалифицируется как признак договора дарения в соответствии со ст. 572 ГК РФ.

Договоры комиссии, которые заключаются между хозяйствующими субъектами, как правило, являются договорами двух видов, в соответствии с которыми комитент передает право комиссионеру распоряжаться своим имуществом:

1) договор комиссии на продажу туристического продукта предусматривает, что комитент поручает комиссионеру продать свой туристический продукт на оговоренных условиях за определенное вознаграждение;

2) договор комиссии на приобретение туристического продукта предусматривает, что комиссионер обязуется за вознаграждение приобрести туристический продукт для комитента на оговоренных условиях.

В любом случае турагент выступает стороной как минимум в двух обязательствах:

— **в качестве комиссионера по договору комиссии**, т.е. осуществляет предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением доходов от посреднических операций (получение комиссионного вознаграждения);

— **в качестве продавца или покупателя по договорам купли-продажи** или стороны в другом договоре (в зависимости от вида совершаемой сделки).

В зависимости от того, как составлен договор между участниками сделки, расчеты по нему могут осуществляться двумя способами: с участием турагента в расчетах или без его участия.

При исполнении поручения с участием в расчетах туроператор производит расчеты только с турагентом, который, в свою очередь, рассчитывается с покупателями (поставщиками) туристических путевок по заключенным с ними договорам, т.е. в кассу турагента поступают денежные средства, принадлежащие как туроператору (оплата путевок), так и турагенту (комиссионное вознаграждение).

При исполнении договора комиссии без участия в расчетах туроператор самостоятельно рассчитывается с покупателями (поставщиками) туристических путевок по сделкам, которые для него за-

ключил турагент. При этом в кассу турагента поступают только суммы комиссионного вознаграждения, причитающегося ему по договору комиссии.

В зависимости от того, принимает турагент участие в расчетах, или нет, различаются формы расчета между туроператором и турагентом.

В первом случае турагент вправе удержать свое комиссионное вознаграждение из всех поступающих к нему сумм, предназначенных для туроператора. Это право закреплено в ст. 997 ГК РФ.

В соответствии со ст. 410 ГК РФ:

«Обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны».

Таким образом, в момент поступления от покупателя денежных средств за приобретенные туристические путевки турагент получает право удержать причитающуюся ему сумму комиссионного вознаграждения (и сумму возмещаемых расходов), однако, чтобы реализовать это право, турагенту необходимо зачесть взаимные требования или осуществить свое право на основании закона (или договора) в момент перечисления денежных средств туроператору. При этом указание на зачет взаимных требований может содержаться в платежном поручении, в котором турагент указывает, что оплата произведена по договору комиссии с учетом взаимных требований в части комиссионного вознаграждения.

Если договором комиссии не предусмотрен срок, когда турагент должен перечислить туроператору денежные средства, полученные от покупателей, то турагент должен сделать это непосредственно после получения на свой расчетный счет оплаты туристических путевок, полученных по договору комиссии.

При исполнении договора комиссии без участия в расчетах турагента туроператор оплачивает комиссионное вознаграждение отдельно непосредственно со своего расчетного счета или из кассы.

Согласно ст. 999 ГК РФ после исполнения поручения по договору комиссии турагент должен предоставить туроператору отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

На сегодняшний день форма отчета ни гражданским, ни каким-либо иным законодательством не установлена. Поэтому турагент может составлять такой отчет в произвольном виде.

При этом следует учитывать, что первичные документы должны содержать обязательные реквизиты в соответствии с п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В отчет турагенту необходимо включить следующие данные:

— количество и стоимость реализованных (приобретенных) турагентом путевок с выделением соответствующих сумм НДС (к отчету должны быть приложены копии договоров и т.п.);

— стоимость фактически произведенных расходов, подлежащих возмещению, с приложением первичных документов, подтверждающих факт возникновения и уплаты указанных расходов (при отсутствии первичных документов туроператор не имеет права включить эти суммы в состав затрат и отнести в состав налоговых вычетов соответствующие суммы НДС);

— сумму комиссионного вознаграждения турагента (включая НДС), которая исчисляется в соответствии с условиями договора;

— если в момент составления отчета турагентом (при реализации путевок) получены от покупателей денежные средства, поступившие в оплату проданных туристических путевок или в качестве предоплаты, турагенту следует указать их сумму;

— если в соответствии с договором комиссии на приобретение туристических путевок турагент получает от туроператора денежные средства (аванс) в счет оказания посреднических услуг, турагент также должен отразить это в отчете.

Необходимо указать на состояние расчетов с туроператором: все ли полученные от туроператора денежные средства израсходованы, имеет ли какая-либо из сторон задолженность.

Таким образом, сторонам по договору комиссии следует в момент заключения договора подробно оговорить содержание отчета турагента, а при возможности и утвердить его форму.

Если туроператор имеет возражения по отчету, то он обязан сообщить о них турагенту в течение 30 дней со дня получения отчета (если договором не установлено иное). Если возражений со стороны туроператора нет, то отчет турагента считается принятым.

Содержание договора комиссии.

При заключении договоров комиссии туроператору и турагенту необходимо как можно грамотнее составить такой договор, оговорить все возможные нюансы, чтобы в дальнейшем не возникли ситуации, когда из-за неточностей в договоре его нельзя будет

рассматривать как договор комиссии и соответственно все сделки по этому договору в бухгалтерском и налоговом учете будут отражены неправильно.

В любом хозяйственном договоре можно выделить три основные части:

- вводную;
- основную;
- заключительную.

Вводная часть договора содержит информацию о сторонах договора и их представителях, а также согласованную волю сторон на заключение договора.

В вводной части должны быть обязательно указаны: место подписания договора, дата подписания договора (число, месяц, год), стороны договора и их наименование (организационно-правовая форма и название организации, которые должны совпадать с соответствующими сведениями, указанными в учредительных документах), фамилии, имена, отчества и должности представителей сторон (полномочия представителей на подписание договора должны быть подтверждены различными документами, в частности доверенностью, уставом, протоколом, приказом и т.п.).

При составлении договора необходимо иметь в виду, что упоминание в тексте договора какого-либо документа предполагает ознакомление с ним сторон и известность сторонам фактов, подтверждаемых таким документом.

Основная часть договора регламентирует его основные условия и включает предмет и цель договора, основные права и обязанности сторон, содержит нормы, устанавливающие ответственность сторон за неисполнение либо ненадлежащее исполнение договора. При составлении договора комиссии следует обратить внимание на определение места судебного разрешения споров по договору, это особенно важно при составлении договоров между сторонами, находящимися в разных субъектах Российской Федерации. В зависимости от особенностей заключаемого договора он может содержать иные разделы и пункты. В частности, в договоре, как правило, указываются срок его действия, а также возможность и порядок изменения, продления, расторжения.

Согласно п. 2 ст. 990 ГК РФ:

«2. Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за

его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии».

Из вышеприведенной нормы следует, что договор комиссии может быть заключен:

— на определенный срок или без указания срока действия.

Если в договоре срок не указан, отношения по договору носят бессрочный характер. При этом даже если в договоре указан срок действия, туроператор вправе в любое время отказаться от исполнения договора, отменив данное турагенту поручение, а турагент вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения;

— с указанием или без указания территории его исполнения.

Если туроператор не ограничивает территорию, турагент вправе совершать сделки на любой территории;

— с обязательством туроператора не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено турагенту.

Если такого ограничения нет, то туроператор может заключать аналогичные сделки и с другими турагентами.

Заключая договор комиссии, необходимо учитывать следующее.

Турагент вправе заключать договоры субкомиссии в целях исполнения договора, если это право не ограничивается туроператором (ст. 994 ГК РФ).

Туроператор вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное турагенту поручение (ст. 1002 ГК РФ).

Турагент вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения.

Порядок прекращения действия договора комиссии зависит от того, был ли заключен договор комиссии на определенный срок или без указания срока его действия.

Если договор заключен на определенный срок, то прекращение договора следует незамедлительно после получения турагентом уведомления туроператора об отмене поручения.

Если же в договоре не указан срок его действия, то туроператор должен уведомить турагента о прекращении договора не позднее чем за 30 дней, если более продолжительный срок уведомления не предусмотрен договором.

Отменяя поручение, туроператор обязан распорядиться своим имуществом, находящимся у турагента, при этом туроператор может забрать лично принадлежащее ему имущество, либо передать его третьему лицу.

Если от туроператора не поступает никаких распоряжений, то турагент вправе сдать имущество на хранение за счет туроператора либо продать его по возможно более выгодной для туроператора цене (п. 3 ст. 1003 ГК РФ).

Турагент вправе удерживать имущество туроператора до момента исполнения обязательства туроператора оплатить вознаграждение за сделки, совершенные до прекращения договора, и возместить расходы, понесенные турагентом до отмены поручения (п. 2 ст. 996 ГК РФ).

По общему правилу турагент не вправе отказаться от исполнения договора комиссии в одностороннем порядке, за исключением следующих случаев:

- если такая ситуация была предусмотрена договором;
- если договор носит бессрочный характер, т.е. в договоре не указан срок его действия. Данная ситуация регулируется ст. 1004 ГК РФ.

Заключительная часть договора должна содержать реквизиты, подписи и печати сторон. В качестве реквизитов указываются полные наименования сторон, ИНН, юридические и почтовые адреса, банковские реквизиты и другие сведения, позволяющие идентифицировать стороны. От имени сторон договор подписывают законные представители с указанием должностей и обязательной расшифровкой подписей.

Бухгалтерский учет при договоре комиссии.

Рассмотрев гражданско-правовые основы договоров комиссии, можно сделать такой вывод: от различных аспектов таких договоров зависит не только порядок отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, но и режим налогообложения, поскольку именно хозяйственные операции или их результаты являются объектами налогообложения.

Исходя из юридической квалификации каждой части договора, бухгалтер отражает соответствующие операции на счетах бухгалтерского учета и рассчитывает налоги, подлежащие уплате в бюджет.

Бухгалтерский учет направлен на сбор, регистрацию и обобщение фактов хозяйственной деятельности, налоговый учет — на правильное исчисление налогов и сборов.

Рассмотрим подробнее порядок ведения туристическими фирмами бухгалтерского и налогового учета операций по договору комиссии, имея в виду, что оба вида учета представляют собой самостоятельные системы, преследующие разные цели, регулируемые соответственно бухгалтерским и налоговым законодательством.

Бухгалтерский учет у туроператора.

При продаже туристических путевок по договору комиссии оборот по их реализации образуется у туроператора (турагент только оказывает услуги по реализации путевок). В этом случае право собственности на проданные путевки переходит непосредственно от туроператора к покупателю. В этот момент туроператору следует отразить на счетах бухгалтерского учета выручку от реализации турпутевок по продажной цене, указанной турагентом.

В то же время туроператор может отразить в бухгалтерском учете выручку от реализации комиссионных путевок и сумму НДС, исчисленную с оборота по их реализации и подлежащую взносу в бюджет (на соответствующем счете в зависимости от метода учета реализации в целях налогообложения), только после получения отчета турагента о факте выполнения им обязанности передать покупателю обусловленные договором купли-продажи туристические путевки и о фактической продажной стоимости реализованных комиссионных турпутевок.

Поскольку комиссионное поручение для турагента считается исполненным после перехода права собственности на туристические путевки к покупателю, одновременно с получением отчета, в котором, как правило, указывается сумма комиссионного вознаграждения турагента, туроператор может включить в состав затрат, связанных с реализацией путевок, оказанные услуги турагента (без учета НДС).

НДС по оказанным услугам может быть отнесен в состав налоговых вычетов только после оплаты комиссионного вознаграждения или зачета взаимных требований между туроператором и турагентом (что равносильно оплате).

Если турагент не принимает участия в расчетах, то туроператор самостоятельно производит расчеты с покупателями (поставщиками) туристических путевок по сделкам, заключенным турагентом, при этом на расчетный счет (в кассу) турагента поступают только суммы, причитающиеся по договору комиссии.

При исполнении поручения с участием турагента в расчетах туроператор производит расчеты только с турагентом, который,

в свою очередь, рассчитывается с покупателями (поставщиками) туристических путевок по заключенным с ними договорам. При этом денежные средства, полученные турагентом от покупателей, не являются его собственностью, а принадлежат туроператору и подлежат перечислению ему.

По мере перехода к покупателю права собственности на туристические путевки по договору купли-продажи, заключенному турагентом от своего имени, выполняются все условия, необходимые для признания выручки в бухгалтерском учете.

Соответственно туроператору необходимо выполнить следующие проводки на счетах бухгалтерского учета:

- отразить выручку от реализации турпутевок по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» по цене договора купли-продажи, заключенного турагентом;

- начислить в бюджет сумму НДС с оборота по реализации турпутевок;

- списать в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» суммы в размере фактической себестоимости реализованных услуг.

Расчеты с турагентом по оплате комиссионного вознаграждения ведутся на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», например на субсчете «Расчеты с турагентом по комиссионному вознаграждению».

Бухгалтерский учет у турагента.

Турагент осуществляет предпринимательскую деятельность, которая направлена на получение прибыли от оказания посреднических услуг по заключению сделок купли-продажи туристических путевок, принадлежащих туроператору.

Вознаграждение, причитающееся турагенту по договору, является для него доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99).

Следовательно, по договору комиссии у турагента, оказывающего туроператору возмездные услуги, всегда возникает и отражается на счетах бухгалтерского учета только выручка от реализации посреднических услуг (комиссионное вознаграждение).

При реализации посреднической услуги у турагента возникает оборот по реализации услуг (на сумму комиссионного вознаграждения), который отражается по кредиту счета 90 «Продажи, субсчет 1 «Выручка».

При отражении комиссионного вознаграждения в учете тур-агента делается запись: Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комитентом» — Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты субсчета:

- 1 «Расчеты с покупателями»;
- 2 «Расчеты с туроператором».

При отражении выручки от посреднических операций на счетах бухгалтерского учета турагента необходимо иметь в виду, что не признаются доходами турагента поступления от других юридических и физических лиц по договорам комиссии в пользу туроператора (п. 3 ПБУ 9/99).

В бухгалтерском учете делаются записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
51	76-1	Получены денежные средства от покупателей
76-1	76-2	Отражена задолженность перед туроператором
76-2	51	Перечислены денежные средства туроператору

Исполняя договор комиссии, турагент несет затраты, связанные с исполнением поручения, которые осуществляются за счет комиссионного вознаграждения и включаются в состав затрат туроператора. Затраты, понесенные турагентом в процессе осуществления им посреднической деятельности (заработкая плата рабочих, стоимость коммунальных услуг, арендная плата и т.д., в сумме представляющие собой себестоимость услуги), учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», предназначенном для обобщения информации о расходах, связанных с продажей товаров (работ, услуг).

Ежемесячно обороты по счету 44 «Расходы на продажу» закрываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

В учете такие затраты отражаются проводкой: Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — Кредит 44 «Расходы на продажу».

При этом не признаются расходами организации выбытия активов по договорам комиссии в пользу туроператора (п. 3 ПБУ 10/99).

Порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета турагента зависит от того, какой вид договора заключен сторонами по договору комиссии — на продажу или приобретение туристических путевок, а также от условий заключенного договора, в частности от того, участвует турагент в расчетах между туроператором и покупателями или не участвует.

Налоговый учет при договоре комиссии.

Доходы и расходы, произведенные турагентом в рамках агентского договора, квалифицируются согласно нормам главы 25 НК РФ. При рассмотрении правил формирования налогооблагаемой базы (приведены ниже) исходят из того, что налогоплательщик-турагент применяет метод начисления.

Вознаграждение турагента рассматривается как доход от реализации услуг (ст. 249 НК РФ), расходы турагента в целях реализации агентского договора — как расходы, связанные с производством и реализацией услуг (ст. 253 НК РФ), а расходы в виде отрицательной курсовой или суммовой разницы (только с суммы вознаграждения) (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ), расходы по комиссии банка (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ) и убытки от продажи иностранной валюты (подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ) — как внеуточненные расходы.

Дата признания доходов от реализации услуг определяется на основании п. 3 ст. 271 НК РФ — это дата перехода права собственности к покупателю независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату.

Если цена реализуемых услуг выражена в иностранной валюте, то сумма выручки пересчитывается в рубли на дату реализации (ст. 316 НК РФ).

Напомним, что аналогичные правила признания выручки от оказания услуг, полученной в валюте иностранного государства, действуют и в бухгалтерском учете.

Статьей 313 НК РФ определено, что при формировании показателей налогового учета (налоговой декларации) могут быть использованы данные бухгалтерского учета, если они совпадают с показателями налогового учета.

Подпунктом 9 п. 1 ст. 251 НК РФ установлено, что не признаются доходом средства, поступившие агенту в счет возмещения затрат, произведенных агентом, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов согласно условиям договоров. К та-

ким средствам могут относиться: суммовые и курсовые разницы со стоимости тура, расходы, произведенные на таможне при отправке туристов турагентом и возмещенные позже туроператором.

Расходы подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся:

— материальные затраты, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;

— расходы на оплату труда персонала, участвующего в производстве услуг, а также суммы ЕСН, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда (без взносов на обязательное пенсионное страхование);

— суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве услуг.

Косвенными расходами признаются все иные суммы расходов, за исключением внереализационных.

Механизм признания прямых и косвенных расходов для целей налогообложения разный.

Сумма косвенных расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Сумма прямых расходов отчетного (налогового) периода распределяется между остатками незавершенных услуг и реализованными услугами. При этом абзацем четвертым п. 1 ст. 319 НК РФ установлено, что для налогоплательщиков, производство которых связано с оказанием услуг, сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропорционально доле незавершенных заказов на оказание услуг в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на эти цели.

Правила группировки расходов на прямые и косвенные и даты признания их для целей налогообложения отличаются от правил признания для целей бухгалтерского учета. Поэтому налогоплательщику следует произвести перегруппировку бухгалтерских расходов, произведенных в рассматриваемых отчетных периодах для целей налогового учета. Такая перегруппировка может быть произведена, например, в специальном регистре или с использованием дополнительных реквизитов в регистрах бухгалтерского учета, понятных налогоплательщику и налоговым органам.

Базой для начисления НДС у турагента является его вознаграждение, полученное при исполнении договора.

8.3.2. ДОГОВОР ПОРУЧЕНИЯ

Договор поручения, как и договор комиссии, является посредническим договором. Но если комиссионное соглашение используется субъектами хозяйственной деятельности, как правило, при осуществлении сделок по купле-продаже имущества, то договор поручения представляет собой, пожалуй, самый распространенный вид договора в сфере оказания каких-либо услуг. В хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства нередко возникает необходимость в посреднике, который может представлять интересы субъекта, например в суде, или выступать представителем при заключении сделок, т.е. выполнять те или иные юридические действия. Для этого гражданским законодательством и предусмотрен **договор поручения**. Хотя договор поручения как институт гражданского законодательства достаточно универсален, в соответствии со ст. 971 ГК РФ его основой является в первую очередь одна из разновидностей обязательств — обязательство по оказанию услуг.

Правовые особенности договора поручения установлены главой 49 ГК РФ.

Сторонами по договору поручения являются **поверенный** (исполнитель) и **доверитель** (заказчик). Для туристической деятельности поверенный — турагент, доверитель — туроператор.

Определение договора поручения дано в ст. 971 ГК РФ:

«1. По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

2. Договор поручения может быть заключен с указанием срока, в течение которого поверенный вправе действовать от имени доверителя, или без такого указания».

Как видим, из указанной статьи гражданского законодательства вытекает сама сущность договора поручения, а именно — договор поручения является договором о представительстве одного лица от имени другого. Поэтому рассматривать правовую конструкцию договора поручения необходимо с учетом правил главы 10 «Представительство. Доверенность» ГК РФ.

Для того чтобы договор поручения состоялся, туроператор обязан выдать турагенту **доверенность** на совершение действий, обусловленных договором поручения (п. 1 ст. 975 ГК РФ):

«Доверитель обязан выдать доверенному доверенность (доверенности) на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения, за исключением случаев, предусмотренных абзацем вторым пункта 1 статьи 182 настоящего Кодекса».

Т.е. турагент может быть признан как уполномоченный представитель туроператора третьими лицами только в том случае, если он предъявит соответствующую доверенность.

Согласно ст. 185 ГК РФ:

«Доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Письменное уполномочие на совершение сделки представителем может быть представлено представляемым непосредственно соответствующему третьему лицу».

Доверенность, выдаваемая туроператором турагенту, должна быть оформлена в соответствии с ГК РФ:

- доверенность от имени юридического лица должна быть подписана его руководителем или иным лицом, имеющим право подписи, и заверена печатью этой организации;
- доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, должна быть подписана также главным бухгалтером этой организации. К таким организациям относятся муниципальные и государственные унитарные предприятия и учреждения.

Доверенность — документ срочный, т.е. срок действия доверенности ограничен определенным периодом времени. Сроки действия доверенности регламентированы ст. 186 ГК РФ:

«Срок действия доверенности не может превышать трех лет. Если срок в доверенности не указан, она сохраняет силу в течение года со дня ее совершения.

Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна».

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Из п. 2 ст. 971 ГК РФ следует, что договор поручения может заключаться как с указанием срока его действия, так и без такого. А так как турагент может действовать только на основании доверенности (причем срок доверенности не может превышать трех лет), то следует следить за тем, чтобы срок действия доверенности у турагента не истек. Иначе говоря, если договор поручения превышает три года, то необходимо выдать новую доверенность.

Итак, дата выдачи доверенности является ее обязательным реквизитом. Дата совершения доверенности и срок ее действия должны указываться прописью.

Действие доверенности согласно ст. 188 ГК РФ может быть прекращено вследствие:

- истечения срока доверенности;
- отмены доверенности лицом, выдавшим ее;
- отказа лица, которому выдана доверенность;
- прекращения юридического лица, от имени которого выдана доверенность;
- прекращения юридического лица, которому выдана доверенность.

Лицо, выдавшее доверенность, может в любой момент отменить доверенность или передоверие, а лицо, которому доверенность выдана, — отказаться от нее. Стороны, участвующие в соглашении, не могут отказаться от этих своих прав. Такой отказ является ничтожным.

Последствия прекращения доверенности регламентируются статьей 189 ГК РФ:

«1. Лицо, выдавшее доверенность и впоследствии отменившее ее, обязано известить об отмене лицо, которому доверенность выдана, а также известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми дана доверенность».

Права и обязанности, возникшие в результате действий лица, которому выдана доверенность, в данном случае — турагента, до того, как это лицо узнало или должно было узнать о ее прекращении, сохраняют силу для туроператора в отношении третьих лиц. Это правило не применяется, если третье лицо знало или должно было знать, что действие доверенности прекратилось.

По прекращении доверенности лицо, которому она выдана, или его правопреемники обязаны немедленно вернуть доверенность.

С прекращением доверенности теряет силу и передоверие.

Из вышеизложенного следует, что договор поручения как документ призван регулировать взаимоотношения его сторон, т.е. туроператора и турагента. Его наличие или отсутствие не имеет решающего значения во взаимоотношениях турагента с третьими лицами, когда последний выступает от имени туроператора. Другими словами, договор поручения — это внутренний документ, в то время как доверенность — документ, ориентированный вовне, предназначенный для третьих лиц.

Поскольку документом, адресованным третьим лицам, является доверенность, при наличии противоречий между условиями договора поручения и доверенностью приоритет имеет доверенность.

Как правило, при договоре поручения в соответствии со ст. 974 ГК РФ турагент обязан лично исполнять данное ему поручение. Однако турагент вправе передоверить исполнение возложенного на него поручения.

Такая возможность при договоре поручения предусмотрена ст. 976 ГК РФ:

«1. Поверенный вправе передать исполнение поручения другому лицу (заместителю) лишь в случаях и на условиях, предусмотренных статьей 187 ГК РФ».

Т.е., как видим, гражданское законодательство предусматривает возможность передоверия только в том случае, если это предусмотрено доверенностью, выданной турагенту туроператором. В противном случае, даже если возможность передоверия предусмотрена договором поручения, турагент может исполнить поручение только лично.

Таким образом, если договором поручения предусматривается возможность передоверия, то данное условие обязательно должно быть включено в текст доверенности. Если доверенность не содержит никаких указаний в отношении возможности или запрета передоверия, то считается, что турагент не может передоверить исполнение.

Как уже отмечалось, при договоре поручения доверенность имеет приоритет над договором, поэтому если в тексте договора отсутствуют условия о передоверии, то таковые могут быть установлены доверенностью.

В этом случае турагент получает возможность передать свои обязанности (или их часть) заместителю.

Ответственность в отношениях между туроператором и турагентом в связи с действиями заместителя турагента осуществляется в соответствии с пунктом 3 статьи 976 ГК РФ:

«3. Если возможный заместитель поверенного поименован в договоре поручения, поверенный не отвечает ни за его выбор, ни за ведение им дел.

Если право поверенного передать исполнение поручения другому лицу в договоре не предусмотрено либо предусмотрено, но заместитель в нем не поименован, поверенный отвечает за выбор заместителя».

Договор поручения применяется не только в предпринимательской деятельности, но и в большинстве других гражданских правоотношений, т.е. сторонами по договору поручения могут выступать любые дееспособные граждане и юридические лица. Однако для коммерческих представителей гражданским законодательством установлено, что в их роли могут выступать только коммерческие организации или индивидуальные предприниматели.

НДС по сделкам в рамках договора поручения.

При отражении операций, связанных с начислением налога на добавленную стоимость в рамках договора поручения, необходимо учитывать, что по договору поручения турагент выступает от имени туроператора и за его счет.

Следовательно, он не выставляет третьим лицам документы от своего имени, как в случае комиссионного договора или возможно при заключении агентского договора.

В письме МНС РФ от 21 мая 2001 г. № ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» четко указано, что при реализации товаров (работ, услуг) в рамках договора поручения счет-фактура на имя покупателя выставляется от имени доверителя.

Турагент выставляет туроператору отдельный счет-фактуру на сумму своего вознаграждения, установленного договором поручения. Указанный счет-фактура регистрируется турагентом в установленном законом порядке в журнале выставленных счетов-фактур и в книге продаж. Туроператор же, получив данный счет-фактуру от турагента, регистрирует его в журнале полученных счетов-фактур и в книге покупок.

Причем данный порядок действует и в том случае, если между сторонами заключен агентский договор, в котором агент выступает от имени принципала и за его счет.

Т.е., как видим, при договоре поручения порядок отражения документов, связанных с исчислением налога на добавленную стоимость, более простой, чем при договоре комиссии. Фактически в рамках договора поручения туроператор и третье лицо (покупатель или продавец) обмениваются документами, минуя турагента.

Бухгалтерский и налоговый учет операций в рамках договора поручения.

Гражданским законодательством установлено, что по договору поручения права и обязанности возникают не у турагента, а непо-

средственно у туроператора, так как турагент действует от имени собственника и за его счет. Следовательно, для туроператора любая сделка, заключенная турагентом с третьим лицом, является обычной сделкой. Поэтому такие операции в учете туроператора отражаются в обычном порядке.

Причем следует отметить, что при договоре поручения возможность участия турагента в расчетах исключена. Такое правило установлено Указом Президента РФ от 18 августа 1996 г. №1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения», согласно п. 6 которого:

«Все расчеты по сделкам на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), совершаемым представителем (агентом, доверенным) от имени доверителя (принципала), осуществляются исключительно с расчетного счета доверителя. Не допускается зачисление представителем на свои счета доходов (вознаграждения) по указанным сделкам ранее зачисления выручки от указанных сделок на расчетный счет доверителя»

Следовательно, все расчеты по договору поручения ведутся исключительно через туроператора, именно этот факт определяет порядок ведения бухгалтерского учета по договору поручения.

Рассмотрим на примере, когда туристическая организация реализует свои туристические путевки через турагента по договору поручения.

Пример 9.

На основании доверенности, полученной от туристической организации, турагент реализует покупателю туристические путевки от имени туроператора на сумму 23 600 руб., в том числе НДС — 3600 руб. Себестоимость реализуемых турпутевок составляет 15 000 руб.

В учете туроператора (туристической организации) данные операции отражаются следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	23 600	Переданы путевки покупателю
90-3	68	3 600	Начислен НДС с оборотов по реализации путевок

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
90-2	41	15 000	Списана себестоимость путевок
90-9	99	5 000	Отражен финансовый результат от продажи путевок
51	62	23 600	Поступила оплата путевок от покупателя

За оказанные услуги туроператор обязан начислить турагенту вознаграждение. Момент возникновения такой обязанности у туроператора стороны должны отметить в договоре поручения. По договоренности между туроператором и турагентом обязанность начислить вознаграждение турагенту может возникнуть в момент:

- совершения сделки с третьим лицом (например, заключения договора купли-продажи или возмездного оказания услуг);
- передачи туристических путевок туроператором;
- поступления оплаты от покупателей.

На практике используется, как правило, первый из перечисленных вариантов, т.е. обязанность турагента считается исполненной после совершения им сделки с третьим лицом.

Исполнив свои обязательства по договору поручения, турагент оказал туроператору услугу, что подтверждается актом об оказании услуг, который подписывается туроператором и турагентом.

Предположим, что в данном примере сумма вознаграждения турагента составляет 3% от суммы сделки, совершенной с третьим лицом.

Тогда в учете вышеуказанные операции отражаются так:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
44	76	600	Начислено вознаграждение турагенту (23 600 руб. × 3% за минусом НДС)
19	76	108	Учен НДС с суммы вознаграждения
76	51	708	Перечислена турагенту сумма вознаграждения
68	19	108	Принят к вычету НДС по услугам турагента

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Характер сделки, заключенной турагентом с третьим лицом, может быть различным, например по поручению туроператора турагент может продавать туристические путевки. Начисляемое турагенту вознаграждение отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с поверенным» в корреспонденции с другими счетами в зависимости от вида заключаемых турагентом сделок.

В целях налогового учета сумма вознаграждения, выплачиваемая туроператором, учитывается у него в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Согласно подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

«суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги)».

Операции по реализации услуг в бухгалтерском учете турагента отражаются в обычном порядке. В момент оказания посреднической услуги (т.е. когда стороны подписали акт об оказании услуг) турагент в учете формирует выручку от оказания посреднической услуги, что отражается проводками:

Корреспонденция счетов		Содержание операций
Дебет	Кредит	
62, субсчет «Расчеты с доверителем»	90, субсчет 1 «Выручка»	Оказаны услуги туроператору
90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»	68, субсчет «Налог на добавленную стоимость»	Начислен НДС к уплате в бюджет с оборотов по реализации путевок

8.3.3. Агентский договор с точки зрения гражданского законодательства

Правовые особенности агентских договоров установлены главой 52 ГК РФ.

Определение агентского договора дано в п. 1 ст. 1005 ГК РФ:

«По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обяза-

занным агентом, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала».

Исходя из определения, **сторонами** по агентскому договору выступают агент (исполнитель) и принципал (заказчик). Для туристической деятельности агентом является турагент, принципалом — туроператор.

По агентскому договору турагент обязуется за вознаграждение совершать по поручению туроператора **юридические и иные действия** от своего имени, но за счет туроператора либо от имени и за счет туроператора.

В зависимости от того, как заключен агентский договор, различаются права и обязанности каждой из сторон договора.

По сделке, совершенной турагентом с третьим лицом от своего имени и за счет туроператора, приобретает права и становится обязанным турагент, хотя туроператор и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

В данном случае к отношениям, вытекающим из агентского договора, применимы правила главы 51 «Комиссия» ГК РФ, т.е. правила договора комиссии.

По сделке, совершенной турагентом с третьим лицом от имени и за счет туроператора, права и обязанности возникают непосредственно у туроператора.

В данном случае применимы правила главы 49 «Договор поручения» ГК РФ. Следует иметь в виду, что если агентское соглашение реализовано в порядке, предусмотренном для договора поручения, то к нему, так же как и к договору поручения, применяются общие нормы о представительстве, установленные главой 10 «Представительство. Доверенность» ГК РФ. Т.е. агентский договор представляет собой форму посреднического договора, включающего элементы договора поручения и комиссионного договора.

В рамках одного договора на турагента могут быть возложены поручения разного характера: одни он исполняет, выступая от своего имени, другие — от имени своего туроператора.

Туроператор уплачивает турагенту вознаграждение в размере и в порядке, определенном в агентском договоре.

Это положение установлено в ст. 1006 ГК РФ:

«Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленном в агентском договоре.

Если в агентском договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и он не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение подлежит уплате в размере, определяемом в соответствии с пунктом 3 статьи 424 настоящего Кодекса.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения».

Агентский договор, так же как и договор комиссии, предполагается возмездным. Вне зависимости от того, выступает турагент от имени туроператора или от своего имени, туроператор **обязан уплатить вознаграждение**, даже если положение об уплате упущено в договоре.

Агентский договор может ограничивать права туроператора и турагента.

Такое положение закреплено в ст. 1007 ГК РФ:

«1. Агентским договором может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, либо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора.

2. Агентским договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

3. Условия агентского договора, в силу которых агент вправе продавать товары, выполнять работы или оказывать услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) либо исключительно покупателям (заказчикам), имеющим место нахождения или место жительства на определенной в договоре территории, являются ничтожными».

Из вышеизложенного можно сделать следующие выводы.

Действуя в рамках посреднических договоров, хозяйствующие субъекты могут осуществлять туристическую деятельность. Как видим, туристическая деятельность достаточно сложна с точки

зрения гражданского законодательства. На сегодняшний день многие вопросы, связанные с этой деятельностью, остаются нормативно не урегулированными. Наряду с посредническими договорами в туристической деятельности может применяться и договор купли-продажи сформированного между туроператором и турагентом туристического продукта.

8.3.4. Особенности организации работы со страховыми компаниями

Оказывать страховые услуги на территории Российской Федерации могут только организации, имеющие специальную лицензию на право осуществления данного вида деятельности, что установлено Законом РФ от 27 ноября 1992 г. №4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации». Туристическая фирма такой лицензии не имеет, поэтому она заключает договоры поручения (или агентский договор) на страхование своих клиентов со страховыми компаниями.

После этого от имени и за счет страховой компании туристическая фирма подписывает договоры страхования со своими клиентами. В договорах указывается следующее: если турист заболеет или с ним произойдет несчастный случай, то его расходы будут компенсированы страховой компанией.

От страховой компании туристическая фирма получает страховые полисы, являющиеся бланками строгой отчетности. Страховой полис заполняется и выдается на руки туристу с бланком туристической путевки и является документом, подтверждающим страхование.

Получая от туристов денежные средства (так называемые страховые премии), туристическая фирма выдает им квитанции на получение страхового взноса (форма №А-7, утвержденная письмом Минфина РФ от 16 июня 1994 г. №16-30-63). Далее начинает действовать классическая схема договора комиссии. Иногда туристическим фирмам выгоднее заключать не посреднический договор, а договор страхования в пользу третьих лиц. На основании этого договора страховщиком является страховая компания, а страхователем — туристическая фирма, которая передает страховой компании списки туристов на страхование. Туристическая фирма перечисляет страховой компании страховую премию за счет своих средств, а туристам продаются путевки, в калькуляцию которых уже заложена страховая сумма. В этом случае при наступлении страхового случая турист обращается не в страховую компанию за компенсацией издержек, а в туристическую фирму. В свою оче-

редь, туристическая фирма сообщает о наступлении страхового случая в страховую компанию, а последняя либо оплачивает туриstu медицинскую помощь, либо возмещает убытки.

Получив страховые полисы, как и в случае заключения договора оказания посреднических услуг, туристическая фирма должна отчитаться перед страховой компанией, так же как и в случае посреднического договора. Неиспользованные или испорченные бланки полисов возвращаются в страховую компанию, и независимо от вариантов заключения договора бланки учитываются за балансом на 006 счете «Бланки строгой отчетности».

Рассмотрим на примерах варианты учета затрат по договорам страхования, заключенным туристической фирмой со страховой компанией по договору:

- на оказание посреднических услуг;
- в пользу третьих лиц.

Пример 10.

Туристическое агентство «Мистер Фогг» занимается организацией горно-лыжных туров на Домбай. В январе туристической фирмой был заключен агентский договор со страховой компанией «Африка».

На основании условий этого договора ООО «Африка» предоставляет медицинское страхование и страхование от несчастных случаев туристам, выезжающим на горно-лыжный курорт в текущем году. Страховая премия составляет 1000 руб., а агентское вознаграждение туристического агентства — 10% от страхового вознаграждения, т.е. 100 руб. с каждого полиса. ООО «Африка» передало туристической фирме 40 бланков страховых полисов.

В феврале—марте было реализовано 20 туров по цене 37 800 руб. (в том числе НДС — 5767 руб.). Себестоимость туров составила 540 000 руб.

По условиям агентского договора отчет представляется страховой компании ежемесячно. В конце марта туристическое агентство «Мистер Фогг» отчиталось перед страховой компанией ООО «Африка» об использованных страховых полисах и перечислило ей страховую премию за вычетом агентского вознаграждения.

Бухгалтерский учет в туристическом агентстве ведется с использованием субсчета 1 «Расчеты со страховой компанией» к счету 76 и субсчетов 1 «Выручка», 2 «Себестоимость продаж», 3 «НДС», 9 «Прибыль, убыток от продаж» к счету 90.

В учете туристического агентства «Мистер Фогг» будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
006		40 000	Приняты к учету страховые полисы (1000 руб. × 40 полисов)
	006	20 000	Списаны реализованные полисы (1000 руб. × 20 полисов)
50	90-1	756 000	Отражена выручка за реализованные туры
90-3	68	115 322	Начислен НДС (756 000 руб. × 18 : 118)
90-2	43	540 000	Отражена себестоимость реализованных туров
90-9	99	500 678	Отражен финансовый результат от реализации (756 000 руб. — 115 322 руб. — 140 000 руб.)

Расчеты со страховой компанией

50	76-1	20 000	Получена страховая премия по договорам страхования туристов
76-1	51	18 000	Перечислена страховая премия ООО «Африка» по договорам страхования туристов за минусом комиссионного вознаграждения (20 000 руб. — 2000 руб.)
76-1	90-1	2 000	Отражено комиссионное вознаграждение
90-3	68	305	Начислен НДС с агентского вознаграждения (2000 руб. × 18 : 118)
90-9	99	1695	Отражен финансовый результат от посреднической деятельности (2000 руб. — 305 руб.)

Если со страховой компанией заключен договор в пользу третьих лиц, то туристическая фирма уже не выполняет обязанности посредника. Страховая премия от реализации страхового полиса рассматривается как расходы по обычным видам деятельности и включается в себестоимость туристического продукта.

Стоимость проданных путевок, включая страховку, отражается на счете 90 «Продажи».

9. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В ТУРИСТИЧЕСКОЙ ФИРМЕ

9.1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Согласно подп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты организации-налогоплательщика на приобретение работ (услуг) производственного характера, которые выполняют сторонние организации, индивидуальные предприниматели или структурные подразделения организации-налогоплательщика.

Следовательно, у туроператора полученные агентские услуги как услуги сторонних организаций, связанные с реализацией турпакетов, являются косвенными материальными расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль в полном объеме.

Расходы, совершенные турагентом с третьими лицами в пользу туроператора, также включаются в себестоимость туристических путевок и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Чтобы правильно рассчитывать налоговую базу по налогу на прибыль, все хозяйствующие субъекты обязаны вести налоговый учет.

Согласно п. 1 ст. 247 НК РФ прибылью признается для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

В соответствии с главой 25 НК РФ хозяйствующие субъекты при расчете налога на прибыль имеют право применять один из методов учета доходов и расходов: метод начисления или кассовый метод. От выбранного организацией метода зависит момент признания доходов и расходов при расчете налогооблагаемой базы.

Рассмотрим оба метода учета доходов и расходов при расчете налога на прибыль.

Метод начисления.

По общему правилу, исчисляя налог на прибыль, все налогоплательщики при учете доходов и расходов применяют метод начисления.

В соответствии со ст. 271 НК РФ порядок признания доходов при методе начисления следующий:

«1. В целях настоящей главы доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

2. По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов;

3. Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено настоящей главой, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 настоящего Кодекса, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента)»

В отношении договоров комиссии это означает, что в налоговом учете туроператора доход формируется в момент реализации туристической путевки турагентом. Датой признания доходов и расходов турагентом при методе начисления будет дата фактического оказания посреднической услуги туроператору, и эта дата не зависит от фактического поступления денежных средств в оплату данной услуги.

Однако туроператор может узнать о факте получения дохода только после того, как турагент известит его об исполнении поручения.

Согласно абзацу пятому ст. 316 НК РФ:

«В случае если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реа-

лизации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитетента о дате реализации принадлежавшего ему имущества».

Необходимо иметь в виду, что при методе начисления при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются суммы предварительной оплаты туристических путевок. Это могут быть суммы, полученные как от туроператора, так и от покупателей (подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При исполнении поручения по договорам комиссии каждая из сторон осуществляет предпринимательскую деятельность, формируя расходы, связанные с ее осуществлением согласно ст. 272 НК РФ.

В ряде случаев турагент может фактически осуществлять расходы за туроператора, выступая в качестве организации, через которую ведутся расчеты между третьим лицом и туроператором. При этом такие расходы не являются ни доходом, ни расходом турагента. Они включаются в состав расходов туроператора и подлежат возмещению туроператором турагенту. То есть в соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

«в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитетента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение».

Кассовый метод.

Порядок учета доходов и расходов при кассовом методе регламентирован ст. 273 НК РФ.

Кассовый метод связывает момент возникновения доходов и расходов с фактическим поступлением (выбытием) денежных средств и (или) иного имущества (имущественных прав).

Принимая решение о применении кассового метода, налогоплательщику целесообразно оценить риски негативных последствий этого действия. Указанные риски связаны с тем, что при превышении предельного размера выручки налогоплательщику необходимо будет внести изменения в налоговый учет с начала года. При игнорировании этой обязанности у налогоплательщика может возникнуть недоимка по налогу, что, в свою очередь, приведет к начислению пеней и штрафов.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В состав доходов при кассовом методе включаются суммы поступившей предварительной оплаты туристических путевок в части, приходящейся на комиссионное вознаграждение.

Если между сторонами заключен договор комиссии, то после исполнения комиссионного поручения турагент обязан отчитаться перед туроператором, для чего ему следует составить и передать туроператору отчет (ст. 999 ГК РФ). При этом стороны могут согласовывать любые другие сроки и периодичность представления отчета турагента. Заметим, что гражданское законодательство никак не ограничивает такие сроки в отношении договора комиссии (при условии достижения сторонами соглашения по их установлению).

В то же время сроки и периодичность составления отчета могут быть ограничены иными законодательными актами, в том числе действующими в области налогового учета.

Если реализация производится через турагента, то согласно ст. 316 НК РФ он обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить туроператора о дате реализации принадлежавших ему путевок.

Чтобы турагенту не делать одно и то же дважды, ему следует:

— известить туроператора о дате реализации и стоимости реализованных туристических путевок согласно налоговому законодательству,

— представлять отчет в соответствии с гражданским законодательством. При составлении договора комиссии сторонам целесообразно оговорить сроки представления отчета, поскольку и в том, и в другом случае турагенту придется указывать одни и те же данные.

Извещение может понадобиться туроператору только в том случае, если договором установлен срок представления турагентом отчета более длительный, чем сроки представления деклараций по налогам.

В отношении налога на прибыль датой представления отчета турагента может быть любая дата, ограниченная сроком представления налоговой декларации либо датой уплаты авансовых платежей по итогам отчетного (налогового) периода. Несоблюдение этого условия приведет к налоговым ошибкам в отражении доходов за соответствующий налоговый период.

Рассмотрим на конкретном примере порядок отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете у каждой из сторон договора.

Учет у турагента.

Пример 11.

ООО «Летур» поручило ООО «Остап» в феврале реализовать 20 туристических туров по цене 12 000 руб. (в том числе НДС — 1831 руб.) за каждый тур.

Согласно договору ООО «Остап» участвует в расчетах и его вознаграждение составляет 10% от стоимости каждого проданного тура. Кроме того, ООО «Летур» возмещает ООО «Остап» расходы по рекламе туров.

В феврале ООО «Остап» заключило договор с покупателем на реализацию одновременно 4 туристических путевок.

Покупатель перечислил в феврале ООО «Остап» предоплату в сумме 48 000 руб., в том числе НДС — 7322 руб.

Реализация путевок покупателю осуществлена в марте. Турагент оплатил организации СМИ услуги рекламы туров — 1200 руб., в том числе НДС — 183 руб.

Денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения и затрат по доставке были перечислены ООО «Летур» в марте.

ООО «Остап» определяет доходы и расходы для целей исчисления налога на прибыль по методу начисления, а выручку для целей исчисления НДС — по оплате.

Бухгалтерский учет в организации ведется с использованием субсчетов 0 «Расчеты с покупателями» и 1 «Расчеты по полученным авансам» к счету 62, субсчета 1 «Расчеты по налогу на прибыль» к счету 68, субсчетов 1 «Расчеты с комитентом», 2 «Расчеты с организацией СМИ», 3 «Расчеты с комиссионером» к счету 76 и субсчетов 1 «Выручка», 2 «Себестоимость продаж», 3 «НДС» к счету 90.

Бухгалтерские проводки у ООО «Остап» в феврале:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
004		240 000	Приняты к учету путевки от туроператора (12 000 × 20)
51	62-0	48 000	Поступила предоплата от покупателя за реализованные туры

Так как ООО «Остап» определяет доходы и расходы для целей исчисления налога на прибыль по методу начисления, полученная от покупателя предоплата не включается в налоговую базу по прибыли, в том числе в части суммы комиссионного вознаграждения. В налоговых регистрах учета доходов она не отражается.

Если бы ООО «Остап» применяло кассовый метод учета доходов, то в налоговые регистры в феврале была бы включена сумма полученного авансом вознаграждения 4067 руб. ((48 000 руб. × 10%) за минусом НДС — 733 руб.).

В бухгалтерском учете ООО «Остап» определяет выручку для целей исчисления НДС по оплате, поэтому оно обязано уплатить в бюджет НДС с поступившего покупателя авансом в части, приходящейся на свое вознаграждение:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	68	732	Начислен НДС к уплате в бюджет с поступившего аванса в части, приходящейся на сумму комиссионного вознаграждения (48 000 руб. × 10% × 18 : 118)

ООО «Остап» выписало счет-фактуру в одном экземпляре на сумму 4800 руб., зарегистрировав его в книге продаж.

Бухгалтерские проводки в марте:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
004		48 000	Реализованы покупателю путевки (12 000 руб. × 4 путевки)
62-0	76-1	48 000	Отражена задолженность перед ООО «Летур» за проданные туры

Далее ООО «Остап» выписало от своего имени счет-фактуру покупателю на 48 000 руб., в том числе НДС — 7322 руб. (этот счет-фактура выписывается в двух экземплярах). В связи с тем, что от покупателя был получен авансовый платеж в счет реализованных туристических путевок, в счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа (п. 5 ст. 169 НК РФ). Первый экземпляр счета-фактуры отдан покупателю, второй — подшит в журнал учета выставленных счетов-фактур ООО «Остап».

Расходы, возмещаемые по договору комиссии ООО «Летур», которые не включаются в налоговые регистры турагента в качестве расходов, отражаются проводками:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
76-2	51	1200	Оплачены услуги по рекламе туров
76-1	76-2	1200	Отражены расходы, связанные с выполнением комиссионного поручения, возмещаемые собственником туров

В момент реализации туров покупателю (исполнения договора комиссии) должно быть начислено вознаграждение по договору, которое отражается в регистре налогового учета выручки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
76-1	90-1	4 800	Начислено комиссионное вознаграждение за реализацию переданных на комиссию туров (48 000 руб. × 10%)
90-3	68	732	Начислен к уплате в бюджет НДС с комиссионного вознаграждения (4800 руб. × 18 : 118)

В марте ООО «Остап» выписало счет-фактуру в двух экземплярах. Один из них передан ООО «Летур», второй подшит в журнал учета выставленных счетов-фактур. В книге продаж турагента счет-фактура регистрируется в марте.

В соответствии с п. 8 ст. 171 НК РФ начисленные с сумм авансовых платежей в счет реализованных туристических путевок суммы НДС подлежат налоговому вычету, который производится после даты реализации соответствующих туров (п. 6 ст. 172 НК РФ):

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
68	62-0	732	Предъявлен к вычету НДС, начисленный ранее в бюджет при поступлении аванса

В книге продаж в марте делается сторнировочная запись, уменьшающая сумму налога, начисленную в феврале при поступлении аванса от покупателя, — 732 руб.:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
76-1	51	42 000	Погашена задолженность комитенту за реализованные туры (за минусом комиссионного вознаграждения и возмещаемых затрат) (48 000 руб. — 4800 руб. — 1200 руб.)

Затраты по рекламе туров покупателям не включаются в налоговые регистры комиссионера в качестве доходов (подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В бухгалтерском учете сделаны записи:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
44	70, 69...	2000	Отражены расходы ООО «Остап», связанные с продажей туров по договору комиссии
90-2	44	2000	Списаны затраты на реализацию туров по договору комиссии
90-9	99	2067	Финансовый результат от оказания услуг по договору комиссии
99	68-1	496	Начислен налог на прибыль

После продажи туров ООО «Остап» представляет отчет ООО «Летур». Если собственник туристических путевок имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них ООО «Остап» в течение

30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым.

Таким образом, гражданское законодательство не ограничивает сроки и периодичность представления отчета турагента.

В соответствии со ст. 316 НК РФ ООО «Остап» обязано в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором реализованы туристические путевки, известить ООО «Летур» о дате их реализации.

Поэтому ООО «Остап» обязано направить ООО «Летур» отчет не позднее 3 апреля. После утверждения отчета ООО «Остап» выписывает счет-фактуру ООО «Летур» на сумму реализованных туристических путевок согласно отчету на сумму 48 000 руб., в том числе НДС — 7322 руб.

Этот счет-фактуру ООО «Остап» регистрирует и подшивает в журнале учета счетов-фактур.

Учет у туроператора.

Пример 12.

ООО «Летур» поручило ООО «Остап» в июле реализовать 20 туристических путевок по цене 12 000 руб. (в том числе НДС — 1831 руб.) за каждую путевку.

В договоре указано, что ООО «Остап» участвует в расчетах и его вознаграждение составляет 10% от стоимости каждой проданной путевки.

ООО «Летур» возмещает ООО «Остап» суммы, оплаченные организации СМИ за рекламу туров.

Туристические путевки были переданы ООО «Остап» 15 июля.

В июле же ООО «Остап» заключило договор с покупателем на реализацию 4 путевок на условиях 100%-ной предоплаты, которая перечислена покупателем 28 июля в сумме 48 000 руб.

Туристические путевки переданы покупателю 8 августа.

ООО «Остап» оплатило организации СМИ услуги по рекламе туристического отдыха в сумме 1200 руб., в том числе НДС — 183 руб. Выручка ООО «Летур» за минусом комиссионного вознаграждения и расходов по доставке была перечислена 15 августа.

ООО «Летур» определяет доходы и расходы для целей исчисления налога на прибыль по методу начисления; обязанность по уплате НДС возникает по оплате. Допустим, что себестоимость одного тура для туроператора составляет 7000 руб.

Бухгалтерские проводки у ООО «Летур» в июле:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
76-1	62-1	48 000	Отражена предоплата, полученная от покупателя (на основании сообщения турагента и копии платежного поручения покупателя)
62-1	68	7 322	Начислен НДС к уплате в бюджет с поступившего аванса в июле ($48\ 000\text{ руб.} \times 18 : 118$)

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ налоговая ставка по НДС определяется как процентное отношение налоговой ставки (18 и 10%) к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Согласно сказанному проводки будут такими:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
62-0	90-1	48 000	Отражена выручка за реализованные путевки
90-3	68	7 322	Отражен НДС по реализованным путевкам
68	62-1	7 322	Предъявлен к вычету НДС, начисленный в бюджет при поступлении аванса
62-1	62-0	48 000	Зачтена сумма аванса, полученного от покупателя
90-2	43	28 000	Списана себестоимость реализованных путевок ($7000\text{ руб.} \times 4$ путевки)
44	76-1	4 067	Начислено комиссионное вознаграждение за реализацию переданного на комиссию тура ($48\ 000\text{ руб.} \times 10\% - 732\text{ руб.}$)
19	76-1	733	Учен НДС по комиссионному вознаграждению
44	76-2	1 017	Учтены затраты по рекламе тура
19	76-2	183	Учен НДС по услугам СМИ

В качестве расходов, которые несет собственник туристических путевок — ООО «Летур», могут быть учтены расходы по транспортировке, страхованию, таможенному оформлению, сопровождению, рекламе туров как расходы, связанные непосредственно с предметом договора комиссии.

Эти расходы не могут быть учтены в качестве затрат ООО «Остап»:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
90-2	44	5084	Расходы на продажу включены в себестоимость продаж (4067 руб. + 1017 руб.)
68	19	916	Принят к вычету НДС по оказанным и оплаченным посредническим услугам (733 руб. + 183 руб.)
90-9	99	7594	Заключительными оборотами отражен финансовый результат от продаж за отчетный месяц (48 000 руб. — 7322 руб. — 28 000 руб. — 5084 руб.)
51	62-0	42 000	Получена от ООО «Остап» плата за реализованные путевки с учетом взаимных требований в части вознаграждения и возмещаемых затрат (48 000 руб. — 4800 руб. — 1200 руб.)
76-3	62-0	6000	Зачтены услуги комиссионера и возмещаемые затраты в счет причитающихся платежей от него (4800 руб. + 1200 руб.)
99	68	1822,5	Начислен налог на прибыль к уплате в бюджет (7594 руб. × 24%)

9.2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Суммы НДС по услугам турагента, а также по перевыставленным турагентом расходам согласно п. 1 ст. 171 НК РФ подлежат вычету у туроператора при соблюдении следующих условий:

- услуги приняты к учету;
- на оказанные услуги имеются счета-фактуры;
- полученные услуги оплачены.

Как уже отмечалось, агентский договор имеет место и тогда, когда турагент по одному и тому же договору выступает как от своего имени, так и от имени туроператора. Допустим, предметом данного договора является задание турагента, согласно которому он должен в интересах туроператора одновременно заключить сделки с третьими лицами и осуществить фактические или юридические действия в интересах туроператора. В такой ситуации агентский договор является единственным возможным вариантом.

Согласно ст. 153 ГК РФ сделка представляет собой действие юридических или физических лиц, направленное на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей. Следует обратить внимание на то, что проведение маркетингового исследования не является сделкой и не может быть предметом договора комиссии. В этом случае стороны должны заключить договор в письменной форме с указанием полномочий турагента.

Как видим, договор комиссии имеет ряд аспектов, каждый из которых имеет свои особенности исчисления налогов и оформления расчетных документов.

Описанный ниже порядок исчисления НДС применяется к отношениям, при которых турагент действует как от своего имени, так и от имени туроператора.

Базой для исчисления НДС у турагента, действующего как от своего имени, так и от имени туроператора, является его вознаграждение, полученное при исполнении договора (ст. 156 НК РФ).

У туроператора налоговой базой для исчисления НДС является стоимость реализованных через турагента туров. Однако согласно п. 7 ст. 156 НК РФ, если реализация данных туров в соответствии со ст. 149 НК РФ не облагается НДС, то на доходы турагента данное освобождение не распространяется.

Моментом определения налоговой базы по НДС является:

- день передачи туристических путевок покупателю, если туроператор определяет выручку для целей исчисления НДС «по отгрузке»;
- день поступления денежных средств на счет или в кассу туроператора или турагента, если туроператор определяет выручку для целей исчисления НДС «по оплате».

Порядок оформления счетов-фактур и ведения книги продаж и книги покупок.

В соответствии со ст. 169 НК РФ налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры, вести книги учета полученных и выданных счетов-фактур, книги продаж и книги покупок.

При реализации туристических путевок через турагента нужно обратить внимание на ряд моментов. В частности, порядок оформления счетов-фактур при исполнении агентского договора разъяснен в письме МНС РФ от 21 мая 2001 г. № ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур по налогу на добавленную стоимость».

Далее рассмотрим правила ведения документооборота по расчетам НДС при использовании двух схем исполнения агентских договоров.

1. Турагент действует от своего имени.

При реализации туристических путевок агент выставляет счет-фактуру в двух экземплярах на имя покупателя. Один экземпляр передается покупателю, второй подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур у турагента без регистрации в книге продаж. Счет-фактуру, полученную от туроператора, на сумму реализованных туристических путевок турагент подшивает в журнал учета полученных счетов-фактур, не регистрируя в своей книге покупок.

Турагент выписывает на имя туроператора и регистрирует в своей книге продаж счет-фактуру на сумму вознаграждения.

Туроператор выставляет на имя турагента счет-фактуру, в котором отражаются показатели счета-фактуры, выставленного турагентом покупателю. Счет-фактура, выставленный туроператором турагенту, регистрируется в книге продаж туроператора.

Счет-фактура на сумму вознаграждения турагента регистрируется в книге покупок.

2. Турагент действует от имени туроператора.

При реализации туристических путевок по данному варианту агентского договора счет-фактура на реализуемые туры выставляется от имени туроператора на имя покупателя и регистрируется в книге продаж туроператора в момент передачи туристических путевок покупателю (при учетной политике «по отгрузке») или в момент поступления денежных средств за туристические путевки (при учетной политике «по оплате»).

После представления отчета турагент выставляет туроператору счет-фактуру на сумму вознаграждения, который регистрируется в книге покупок туроператора и в книге продаж турагента.

Согласно п. 1 ст. 1008 ГК РФ в ходе исполнения договора турагент должен представить отчет, приложив документы, подтверждающие расходы. Если договором не предусмотрен срок представления турагентом отчета, он представляется по исполнении договора или по окончании срока его действия.

В бухгалтерском учете турагента будут сделаны записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
62-1	90-1	Начислено агентское вознаграждение
90-3	68	Начислен НДС с агентского вознаграждения

Особый порядок учета счетов-фактур.

С вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ ситуация с исчислением НДС при посреднических операциях более или менее стала логичной.

Рассмотрев детально гражданско-правовую основу договора комиссии, можно понять, что является налогооблагаемой базой по НДС для туроператора (собственника услуг) и для турагента (посредника).

Налогооблагаемая база для турагента определяется согласно п. 1 ст. 156 НК РФ:

«Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров».

Таким образом, налогооблагаемая база по НДС у турагента — это стоимость оказанных посреднических услуг (т.е. сумма комиссионного вознаграждения). При этом применяется ставка налога 18 %.

Налогооблагаемая база для туроператора определяется согласно ст. 154 НК РФ:

«Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога».

То есть у туроператора налогооблагаемой базой по НДС является стоимость реализованных комиссионером услуг.

Сумма налога, исчисленная с соответствующей налоговой базой, уменьшается на сумму налоговых вычетов, т.е. на суммы НДС по приобретенным и оплаченным материальным ценностям, а также по оказанным и оплаченным услугам, стоимость которых относится на издержки обращения.

Таким образом, глава 21 НК РФ четко определяет порядок исчисления налогооблагаемой базы. Чтобы правильно рассчитать налог на добавленную стоимость, бухгалтеру необходимо еще определить, когда у туроператора и турагента возникает **обязанность по уплате НДС** и в каком порядке составляются счета-фактуры.

Для целей исчисления НДС в учетной политике налогоплательщики могут предусматривать два варианта определения даты возникновения обязанности по уплате налога — по мере отгрузки или по мере оплаты (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Таким образом, при исчислении НДС важным условием является то, какой метод используется хозяйствующим субъектом при исчислении выручки для целей налогообложения. Кроме того, правильность исчисления НДС будет зависеть от того, участвует турагент в расчетах или нет.

Рассмотрим случай, когда налогоплательщики (туроператор и турагент) определяют выручку для целей обложения НДС «по оплате».

В общем случае выручка в целях налогообложения считается оплаченной в момент фактического поступления денежных средств в оплату туров или услуг на расчетный счет (кассы) организации либо погашения встречной задолженности иным путем. Такая ситуация возникает в том случае, когда при договоре комиссии турагент не участвует в расчетах.

Выручка считается оплаченной:

- у туроператора — в момент поступления на расчетный счет или в кассу организации денежных средств от покупателей тура;
- у турагента — в момент поступления на расчетный счет от туроператора оплаты за посреднические услуги (комиссионного вознаграждения).

Ситуация усложняется, если договором комиссии предусмотрено, что турагент участвует в расчетах. В данной ситуации покупатели перечисляют денежные средства на расчетный счет турагента, затем турагент перечисляет их туроператору с учетом взаимных требований в части комиссионного вознаграждения. У бухгалтера сразу возникают вопросы: можно ли в момент поступления денежных средств на расчетный счет турагента считать, что для туроператора произведена оплата реализованного тура, и какая из сторон договора должна уплачивать НДС с поступивших денежных средств?

В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 167 НК РФ для туроператора оплатой тура признается:

«поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу налогоплательщика (комиссионера, поверенного или агента)».

При этом плательщиком НДС является туроператор, тогда как турагент освобожден от уплаты налога с суммы выручки, поступившей от покупателей туров.

А если турагент своевременно не известил туроператора о поступлении на его расчетный счет денежных средств от покупателей за реализованную туристическую путевку?

Тем более что ни нормами гражданского права, ни налоговыми законодательством не определена обязанность турагента, участвующего в расчетах, информировать туроператора о поступлении на свой расчетный счет денежных средств от покупателей туров. Турагент обязан в соответствии с ГК РФ только по исполнении комиссионного поручения представить туроператору отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

В этом случае туроператор рискует попасть в очень неприятную ситуацию: налоговый орган вряд ли примет во внимание его доводы о том, что он не знал о поступлении денежных средств и поэтому не представил декларацию по НДС в срок. То есть налоговых санкций и пеней туроператору не избежать.

Если турагент участвует в расчетах, при заключении договора комиссии туроператору следует предусмотреть обязанность турагента своевременно извещать туроператора о поступлении выручки от реализации (или аванса) от третьих лиц.

В отношении турагента также возникает немало сложностей.

В какой момент у турагента возникает обязанность по уплате НДС в бюджет?

Можно ли считать, что в момент поступления на расчетный счет турагента денежных средств от покупателей произведена оплата комиссионного вознаграждения турагента и он обязан начислить НДС с этой суммы и уплатить его в бюджет?

Если реализация туров осуществляется в розницу, тогда момент его оплаты совпадает с моментом передачи тура, и при составлении отчета об исполнении поручения турагент одновременно производит зачет взаимных требований. Аналогичная ситуация складывается и при реализации туров с предварительной оплатой.

А если туры реализуются не в розницу и без предварительной оплаты?

Все полученное по договору комиссии принадлежит туроператору. Однако не следует забывать, что оплатой тура или услуг при-

знается не только фактическое поступление денежных средств, но и иные основания, вызывающие прекращение обязательств по договору (зачет взаимных требований, уступка требования и т.п.).

Таким образом, для хозяйствующих субъектов, определяющих выручку для целей налогообложения «по оплате», оплата считается поступившей в момент зачета взаимных обязательств по договору комиссии в части комиссионного вознаграждения, т.е. уведомление турагентом туроператора о зачете взаимных обязательств является непременным условием для того, чтобы зачесть выручку.

Если уведомление от турагента не получено, то лучше всего при составлении договоров комиссии предусмотреть обязанность турагента составлять и передавать туроператору уведомление о зачете взаимных требований в момент получения турагентом денежных средств в оплату реализованного тура (или на конец отчетного периода).

Налоговый учет по НДС ведется на основании счетов-фактур в соответствии со ст. 169 НК РФ.

На основании п. 3 ст. 169 НК РФ обязанность по оформлению счетов-фактур возникает у налогоплательщиков только при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, т.е. в случаях реализации товаров, работ, услуг (в том числе на безвозмездной основе).

В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ:

«Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе».

По договору комиссии между туроператором и турагентом происходит передача туристических путевок турагенту для дальнейшей реализации, т.е. право собственности на путевки не передается, следовательно, у их собственника не возникает обязанности ни по начислению к уплате НДС, ни по оформлению счетов-фактур.

Обязанность у туроператора по выписке счета-фактуры возникает в тот момент, когда турагент передает право собственности на

реализованные туры покупателю, а у туроператора возникают обороты по реализации.

Турагенту в момент получения туристических путевок также не требуется счет-фактура от туроператора. У плательщиков НДС счета-фактуры служат основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету. Налогоплательщики-посредники, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основании договоров поручения, комиссии или агентских договоров, определяют налогооблагаемую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений при исполнении любого из указанных договоров.

Таким образом, при реализации туров через турагента обязанность по выписке счетов-фактур возникает у сторон по договорам комиссии в тот момент, когда имеет место переход права собственности на комиссионный товар покупателю, так как:

- у туроператора в этот момент появляется оборот по реализации;
- у турагента в этот же момент договор комиссии считается исполненным.

Порядок оформления и регистрации счетов-фактур установлен постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Льготы по налогу на добавленную стоимость.

У турагента.

Льготы по НДС установлены ст. 149 НК РФ.

Посреднической деятельности касаются положения п. 7 ст. 149 НК РФ:

«Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями настоящей статьи не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Исключения из этого правила установлены п. 2 ст. 156 НК РФ.

Поскольку собственником туристических путевок является туроператор, то их реализация облагается налогом на добавленную стоимость, даже если путевки реализуются через турагента. Значит, турагент должен выписывать счета-фактуры с учетом налога

на добавленную стоимость, даже если сам он плательщиком НДС не является. Чтобы за турагентом сохранилось право не облагать услуги налогом на добавленную стоимость, порядок оформления счетов-фактур должен быть иным.

Сначала турагент должен сообщить туроператору о цене, по которой туристическая путевка реализована. Затем туроператор выставляет турагенту счет-фактуру, в котором указывает ту цену (а следовательно, и НДС), по которой была осуществлена фактическая продажа туристической путевки, с учетом посреднического вознаграждения. Полученный от туроператора счет турагент регистрирует в своем журнале учета полученных счетов-фактур.

В счете-фактуре должна быть указана стоимость туристической путевки, определенная турагентом. Затем турагент регистрирует в своем журнале выставленных счетов-фактур счет-фактуру, выписанный покупателю туристической путевки. Цена туристической путевки (и соответственно НДС), указанная в нем, соответствует цене, указанной в счете-фактуре, полученном от контрагента.

В учете турагента это отражается так:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
004		Отражена стоимость полученной путевки
	004	Путевка реализована покупателю
62	76	Отражена задолженность покупателя за полученные путевки (с учетом НДС) и задолженность турагента перед туроператором (по цене, по которой товар продается турагентом)
51	62	Оплачены путевки покупателем
76	51	Перечислены денежные средства, причитающиеся туроператору за проданную путевку (с учетом НДС, но без вознаграждения турагенту)
62	90-1	Начислено вознаграждение
90-2	44	Списаны издержки обращения, приходящиеся на выручку от оказания услуг
90-9	99	Выявлен финансовый результат сделки
76	62	Отражена оплата услуг турагента

Согласно подп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению:

«услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности».

Санаторные путевки могут быть реализованы санаторными учреждениями:

- самостоятельно;
- через посредника;
- по договорам купли-продажи.

Рассмотрим более подробно каждый вариант.

1. Реализация санаторных путевок санаторными учреждениями самостоятельно или по договорам купли-продажи.

Формы путевок и курсовок, утвержденные в качестве документов строгой отчетности приказом Минфина РФ от 10 декабря 1999 г. №90н, приравниваются к формам бланков строгой отчетности.

Данным приказом утверждены следующие формы бланков:
«Санаторно-курортная путевка»;
«Путевка» (форма №1);
«Путевка» (форма №2);
«Курсовка» (форма №3).

В вышеприведенных формах обязательно указывается наименование санаторно-курортной организации или оздоровительного учреждения, оказывающих соответственно санаторно-курортные или оздоровительные услуги.

Таким образом, согласно вышеприведенной норме НК РФ освобождению от обложения НДС подлежат услуги, оказанные расположенные на территории Российской Федерации санаторно-курортными и оздоровительными организациями (учреждениями), оформленные путевками или курсовками, формы бланков которых утверждены вышеуказанным приказом Минфина РФ.

2. Реализация санаторных путевок через посредника.

В соответствии с п. 7 ст. 149 НК РФ:

«Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями настоящей статьи не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Организации-налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров (п. 1 ст. 156 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 156 НК РФ:

«На операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 настоящего Кодекса, не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1, подпунктах 1 и 8 пункта 2 и подпункте 6 пункта 3 статьи 149 настоящего Кодекса».

Следовательно, не подлежит обложению НДС реализация услуг санаторно-курортных организаций, оформленных путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности. При этом услуги турагентов по реализации санаторно-курортных путевок (курсовок), в том числе оформленные бланками строгой отчетности, облагаются НДС (п. 7 ст. 149 НК РФ, ст. 156 НК РФ).

Таким образом, сумма дохода, полученная в виде комиссионного вознаграждения, при реализации турагентами услуг по продаже санаторно-курортных путевок населению по договору комиссии (агентскому, поручения) подлежит налогообложению в общепринятом порядке.

Рассмотрим ситуацию, когда место реализации посреднических услуг находится за пределами Российской Федерации.

В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Следовательно, услуги, реализованные за пределами Российской Федерации, не являются объектом обложения НДС. Критерии, по которым определяется место реализации услуг (в том числе посреднических), регламентируются ст. 148 НК РФ.

Поскольку местом оказания услуг международного туризма является территория иностранного государства, стоимость путевки в данном случае не подлежит обложению НДС, если местом дея-

тельности организации, ее оказывающей, не является территория Российской Федерации.

В соответствии со ст. 148 НК РФ:

«2. Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих работы (оказывающих услуги), не предусмотренные подпунктами 1 – 4 пункта 1 настоящей статьи, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

3. Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

4. Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;*
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг)».*

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Если туристическая фирма является посредником при реализации путевок, то НДС подлежит исчислению с величины полученного этой фирмой комиссионного вознаграждения.

У туроператоров, осуществляющих деятельность в сфере международного выездного туризма, в части стоимости услуг, оказанных принимающей стороной за пределами территории Российской Федерации, не возникает объекта налогообложения при документальном подтверждении фактического места оказания туристических услуг согласно п. 4 ст. 148 НК РФ. Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, ус-

лут), в случае их использования при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Другие туристические услуги, оказанные туристической фирмой и включенные в стоимость туристической путевки, подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке.

Налогообложение туристических организаций, осуществляющих турагентскую деятельность, в том числе в рамках выездного туризма, производится в соответствии с п. 1 ст. 156 НК РФ (см. Методические рекомендации по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации», утвержденные приказом МНС РФ от 20 декабря 2000 г. №БГ-3-03/447).

Пример 13.

Туристическая организация оказывала услуги по индивидуальным турам в Швейцарию, Францию, Испанию, Италию, в том числе услуги по авиаперелету из России в указанные государства и обратно, проживанию в гостиницах зарубежных стран и предоставлению питания.

При проверке налоговый орган выставил туристической организации требование об уплате НДС с полной стоимости туристических путевок. Организация не согласилась с данным решением и обжаловала его в суд.

При принятии решения Федеральный арбитражный суд Московского округа (постановление от 18 декабря 2002 г. по делу №КА-А40/8212-02) исходил из того, что туристические услуги (авиаперелет, проживание в гостиницах, питание и др.) оказывались за пределами территории Российской Федерации. Туристическая фирма доказала это наличием контрактов на оказание услуг, заключенных с иностранными и российскими организациями, и документов, подтверждающих факт оказания услуг.

Суд отклонил довод налоговой инспекции о том, что продажа туристических путевок на территории Российской Федерации подтверждает, что местом оказания туристических услуг признается территория Российской Федерации. При этом суд учел, что приобретение туристической путевки подтверждало получение права на туристическую поездку за пределы России. Суд отметил, что туристические услуги, включающие авиаперелет, проживание в гостинице, питание и др., фактически оказывались за пределами терри-

тории Российской Федерации. Таким образом, суд вынес решение в пользу налогоплательщика.

При этом суд уклонился от решения самого главного вопроса — о четкой квалификации правоотношений, возникающих при реализации путевки. Первоначально они были определены как получение прав, а впоследствии — как оказание услуг.

Налоговые вычеты.

Налоговая база определяется с учетом сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих приобретенных туров (ст. 162 НК РФ).

Порядок применения налоговых вычетов установлен ст. 171, 172 НК РФ. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов.

Порядок распределения «входного» НДС.

Если туристическая организация ведет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС, то согласно НК РФ она должна вести раздельный учет.

В противном случае в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ:

«При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается».

О том, каким должен быть раздельный учет в организации, налоговое законодательство умалчивает.

В связи с этим каждая туристическая фирма, у которой возникает такая необходимость, должна предусмотреть в своей учетной политике порядок ведения раздельного учета. Это требование закреплено в Методических рекомендациях по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС РФ от 20 декабря 2000 г. №БГ-З-03/447.

Для ведения раздельного учета организация может ввести дополнительные субсчета к счетам по НДС, выручке, затратным счетам.

Итак, согласно п. 4 ст. 170 НК РФ:

«Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость».

Порядок расчета сумм НДС, принимаемых к вычету и учитываемых в стоимости товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов определен в соответствии с настоящей статьей:

«принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период».

Таким образом, в НК РФ четко определено, что при расчете учитывается стоимость реализованных путевок, а не объем выручки от их реализации, как было указано ранее. Налогоплательщики, определяющие выручку в целях исчисления НДС «по оплате», при расчете должны учитывать выручку не в момент оплаты, а в момент отгрузки.

Турагент имеет право на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость на основании НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 145 НК РФ:

«Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика,

связанных с исчислением и уплатой налога (далее — освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности один миллион рублей».

При осуществлении посреднической деятельности в соответствии со ст. 156 НК РФ турагенты, осуществляющие предпринимательскую деятельность на основе договоров комиссии, поручения либо агентских договоров, определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений за оказанные посреднические услуги.

Таким образом, определяя выручку для целей освобождения от уплаты НДС, посреднические организации должны учитывать не оборот по сделкам, а только посредническое вознаграждение.

Правила освобождения налогоплательщика от уплаты налога на добавленную стоимость устанавливаются в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Рассмотрим конкретный пример.

Пример 14.

В 2004 г. туристическая фирма ООО «Тессо» на основании ст. 145 НК РФ получила освобождение от уплаты НДС. В 2005 г. фирма не представила в налоговый орган документы, подтверждающие льготу по НДС. Имеет ли фирма право в данном случае пользоваться льготой по НДС?

Согласно п. 3 ст. 145 НК РФ туристической фирме нужно было представить в налоговый орган необходимые документы не позднее 20 января 2005 г. Так как ООО «Тессо» не предоставило необходимые документы, то в январе оно обязано уплачивать НДС в общеустановленном порядке.

Пользоваться льготой по НДС туристическая фирма сможет с любого следующего месяца. Для этого обязательно не позднее 20-го числа месяца, в котором туристическая фирма будет пользоваться освобождением от уплаты НДС, она обязана представить в налоговый орган уведомление об этом (п. 3 ст. 145 НК РФ). Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждается Минфином РФ.

Туристические организации, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобожде-

ния до истечения 12 месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с п. 5 ст. 145 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 145 НК РФ по истечении 12 месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца туристическая фирма, которая использовала право на освобождение, обязана представить в налоговый орган:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации путевок, исчисленная в соответствии с п. 1 ст. 145 НК РФ, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн. руб.;

- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования такого права.

Турагент перешел на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, уплату налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, единого социального налога заменяют уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организации за налоговый период.

Турагенты, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. При этом организации, перешедшие на применение упрощенной системы налогообложения, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Другие налоги организации уплачивают в соответствии с общим режимом налогообложения.

Таким образом, организации-турагенты, применяющие упрощенную систему налогообложения, не является плательщиком налога на добавленную стоимость на основании п. 2 ст. 346.11 НК РФ. Поэтому они не должны составлять счета-фактуры при оказании посреднических услуг туроператорам. Аналогичные разъяснения по данному вопросу даны в п. 1.2 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации.

При принятии решения о применении положений ст. 145 или главы 26.2 НК РФ турагенты должны обязательно учитывать необходимость в исчислении НДС у туроператоров.

9.3. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество определяется главой 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

Плательщиками данного налога согласно ст. 373 НК РФ являются российские организации и иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Объектом обложения налогом на имущество признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Согласно п. 4 ст. 374 НК РФ не признаются объектами налогообложения:

«1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации».

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведенного соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Налоговые ставки устанавливаются в соответствии с законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 %.

В течение налогового периода плательщики налога на имущество уплачивают авансовые платежи по налогу, по истечении налогового периода организации-налогоплательщики обязаны уплатить сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 382 НК РФ. В отношении имущества, находящегося на балансе

российской организации, налог и авансовые платежи по налогу на имущество подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации с учетом особенностей, предусмотренных ст. 384 и 385 НК РФ.

Согласно ст. 264, 272 НК РФ исчисленный налог уменьшает налогооблагаемую прибыль как прочие расходы на дату начисления.

9.4. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Большинство туристических фирм используют транспортные средства для трансфера туристов на территории Российской Федерации. Транспортные средства могут принадлежать туристическим фирмам как на праве собственности, так и на праве аренды.

С 1 января 2003 г. вступила в силу глава 28 «Транспортный налог» НК РФ. Транспортный налог вводится региональными законами. Региональные органы власти устанавливают ставки этого налога, порядок и сроки его уплаты, формы отчетности по нему. При этом они обязаны учитывать требования НК РФ.

В главе 28 НК РФ определены плательщики транспортного налога, объекты налогообложения и порядок его расчета.

Туристическая фирма должна платить транспортный налог, если у нее на балансе имеется транспортное средство (машина, катер, вертолет, лодка и т.д.), а также если транспортное средство получено по доверенности от физического лица до 30 июля 2002 г. Особое внимание при этом следует обратить на следующее: если физическое лицо передало фирме автомобиль после этой даты, то транспортный налог оно будет платить само.

Объектами налогообложения являются следующие виды транспорта:

- наземный (автомобили, мотоциклы, снегоходы и т.д.);
- воздушный (самолеты, вертолеты и т.д.);
- водный (яхты, парусные суда, катера, моторные лодки и т.д.).

Транспортный налог зависит от мощности двигателя в лошадиных силах и ставки налога. Мощность двигателя указывается в техническом паспорте транспортного средства. Некоторые транспортные средства не имеют двигателя (например, парусные яхты). В этом случае подлежит налогообложению транспортное средство.

Как указано выше, ставки транспортного налога устанавливают региональные органы власти. При этом они руководствуются базовыми ставками, приведенными в НК РФ, и не вправе увели-

чить или уменьшить их более чем в пять раз. Согласно НК РФ размер ставок зависит от вида транспортного средства и его мощности. Чем больше мощность двигателя, тем выше налог с каждой лошадиной силы.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства, категории транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности его двигателя, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

Месяц, в котором зарегистрировано или снято с учета транспортное средство, считается полным.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Если транспортное средство куплено и в этом же месяце продано, то налог уплачивается за один месяц. Если транспортное средство использовалось целый год, то коэффициент равен 1. После того как рассчитан налог по каждому транспортному средству, полученные суммы следует сложить — это и будет итоговой величиной, которую необходимо уплатить в бюджет.

9.5. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В соответствии с п. 9 ст. 217 НК РФ если туристическая организация за счет своих средств предоставляет работникам путевки (санаторно-курортные, туристические и т.д.), то необходимо учитывать, что налогом не облагаются:

«суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;

за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации».

аким образом, если работникам и (или) членам их семей будут предоставлены именно туристические путевки, их стоимость должна быть включена в объект налогообложения по налогу на доход физических лиц.

Для целей налогообложения такие доходы должны оцениваться розничным ценам (ст. 211 НК РФ).

налогичные разъяснения по данному вопросу даны в письме Минфина РФ от 19 января 2004 г. №04-04-06/10.

9.6. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ ТУРИСТИЧЕСКИХ ФИРМ

С 1 января 2003 г. вступила в силу глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ. В соответствии с данной главой применять упрощенную систему налогообложения (УСН) могут как организации, так и отдельные предприниматели (ст. 346.12 НК РФ).

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями добровольно (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Как говорилось выше, применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль, налога на имущество организаций, НДС, единого социального налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности, единым налогом (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). При этом организации обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации со всех освобожденных налогов и сборов, исчисляемых в соответствии с общим режимом налогообложения.

Согласно п. 1 ст. 346.12 НК РФ плательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Рассмотрим ограничения на применение упрощенной системы налогообложения.

1. По величине дохода от реализации.

Организации имеют право перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации, определяемый в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превысил 11 млн. руб. (без учета НДС) (п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

При применении данного ограничения следует иметь в виду следующее: если по итогам отчетного периода доход организации превысил 15 млн. руб., то она теряет право на применение упрощенной системы налогообложения и переводится на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

2. По видам деятельности.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единий сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НК РФ.

3. По структуре организаций.

Упрощенную систему налогообложения не вправе применять организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Согласно ст. 55 ГК РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Согласно ст. 11 НК РФ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (на срок более одного месяца).

Таким образом, право перехода на УСН не предоставляется только тем организациям, которые имеют обособленные подразделения, наделенные всеми функциями филиалов и представительств и указанные в качестве таковых в учредительных документах создавших их организаций. Организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе применять УСН.

4. По составу учредителей.

Не вправе применять УСН организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — 25%.

Под средней численностью работников за налоговый (отчетный) период следует понимать среднюю численность работников организации в целом (включая структурные подразделения, на которые не распространяется понятие «филиал»), определяемую налогоплательщиком по состоянию на 1 октября года, в котором им подано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в установленном порядке, а в следующем году — по итогам за I квартал, первое полугодие, 9 месяцев и в целом за налоговый период.

Если совокупная доля участия федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации или муниципальных образований в организациях (в том числе в некоммерческих организациях) составляет более 25 %, то такие организации не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

Пример 15.

В октябре в туристической фирме сменился состав учредителей, при этом доля участия юридического лица превысила 25%.

С какого времени туристическая фирма обязана вернуться к общему режиму налогообложения?

В НК РФ нет конкретного разъяснения, как должны действовать организации, которые нарушили условие, установленное п. 3 ст. 346.12 НК РФ, после того как перешли на упрощенную систему налогообложения.

В письме Минфина РФ от 9 июня 2004 г. №03-02-05/1/52 «О смене состава учредителей» по данному вопросу дано следующее разъяснение:

«Согласно подпункту 14 пункта 3 статьи 346.12 главы 262 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 процентов.

Статьей 346.13 Кодекса не установлено особого порядка и условий прекращения применения упрощенной системы налогообложения в случае, если у организации в течение налогового периода, в котором она применяла упрощенную систему налогообложения, произошла смена состава учредителей, вследствие чего доля непосредственного участия в данной организации других организаций превысила 25 процентов.

Таким образом, по нашему мнению, в описанной ситуации организация должна перейти к общему порядку налогообложения с начала того налогового периода, в котором произошло это изменение».

Однако налоговые органы считают, что перейти на общий режим налогообложения организации должны с начала того квартала, в котором было нарушено ограничение, установленное ст. 346.12 НК РФ.

Такое разъяснение дано в письме Управления МНС РФ по городу Москве от 28 января 2004 г. №21-09/05568:

«Согласно подпункту 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%.

При этом если организациями в момент перехода на упрощенную систему налогообложения были соблюдены все условия, предусмотренные статьями 346.12 и 346.13 Кодекса, но в период применения этого специального налогового режима они нарушили хотя бы одно из них, например доля участия других организаций стала у них более 25%, то начиная с того квартала, в котором было нарушено это условие, такие налогоплательщики должны перейти на общий режим налогообложения, о чем необходимо уведомить налоговую инспекцию».

Из сказанного выше можно сделать такой вывод: лучше уточнить данный вопрос в налоговом органе, так как проверять туристическую фирму будет именно он.

5. По средней численности работников.

Не вправе переходить на УСН организации, средняя численность которых за отчетный период превышает 100 человек.

6. По остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов.

Организации, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов которых, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. руб., не вправе применять УСН.

Под стоимостью амортизируемого имущества понимается остаточная стоимость такого имущества, сложившаяся на 1-е число месяца, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на применение УСН, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Порядок учета основных средств регламентирован Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н.

Порядок учета нематериальных активов определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденным приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. №91н.

Статьей 346.14 НК РФ установлены объекты налогообложения: доходы; доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

Если объектом налогообложения являются доходы организации, то налоговая ставка устанавливается в размере 6%. При этом сумма налога, причитающаяся к уплате, уменьшается на величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

Пример 16.

Туристической фирмой по итогам 9 месяцев текущего года начислен квартальный авансовый платеж по единому налогу в сумме 10 000 руб. За этот же период сумма уплачиваемых туристической фирмой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование составила 5400 руб.

Туристическая фирма вправе уменьшить сумму исчисленного авансового платежа по единому налогу лишь на 5000 руб. ($10\ 000$ руб. $\times 50 : 100$).

Общая сумма платежей за отчетный период равна 10 400 руб., в том числе:

- сумма квартального авансового платежа по единому налогу 5000 руб. ($10\ 000$ руб. — 5000 руб.);

- сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование — 5400 руб.

Если объектом налогообложения являются доходы организации, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой признаются доходы в денежном выражении, уменьшенные на величину расходов.

В этом случае налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Причем, если сумма налога, исчисленного в указанном порядке, составляет менее 1% от общей величины доходов, налогоплательщики обязаны уплачивать минимальный налог в размере 1% от общей величины доходов.

Минимальный налог уплачивается налогоплательщиками по итогам налогового периода.

Пример 17.

По итогам года туристическая фирма получила доход в сумме 500 000 руб., сумма расходов составила 490 000 руб.

Сумма единого налога составит: $(500\ 000$ руб. — 490 000 руб.) $\times 15\% = 1\ 500$ руб.

Сумма минимального налога составит:

$500\ 000$ руб. $\times 1\% = 5000$ руб.

Таким образом, туристическая фирма обязана уплатить минимальный налог в сумме 5000 руб. При этом 3500 руб. (5000 руб. — 1500 руб.) она включит в расходы при исчислении единого налога следующего года.

Если по итогам года, в котором фирма применяла упрощенную систему налогообложения, получен убыток, то на сумму убытка она может уменьшить доходы, подлежащие налогообложению в следующем налоговом периоде.

При этом необходимо соблюдение двух обязательных условий:

1) туристическая организация уплачивает единый налог с разницей между доходами и расходами;

2) размер полученного убытка не превышает 30% от налогооблагаемой базы за отчетный год (в противном случае непокрытый убыток опять переносится на следующий год).

Пример 18.

Туристическая фирма по итогам 2004 г. получила доходы в сумме 900 000 руб., расходы за указанный налоговый период составили 1 100 000 руб.

Таким образом, по итогам 2004 г. фирма получила убыток в сумме 200 000 руб.

Сумма подлежащего уплате минимального налога:

$$900\,000 \text{ руб.} \times 1\% = 9000 \text{ руб.}$$

В связи с отсутствием налоговой базы для исчисления единого налога разница между исчисленной суммой минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога составляет 9000 руб. (9000 руб. — 0).

Итого за 2004 г. сумма полученного фирмой убытка составила 209 000 руб. (200 000 руб. + 9000 руб.).

По итогам 2005 г. фирма получила доходы в сумме 1 300 000 руб., расходы составили 800 000 руб. Налоговая база по единому налогу за 2005 г. составляет:

$$1\,300\,000 \text{ руб.} - 800\,000 \text{ руб.} = 500\,000 \text{ руб.}$$

Сумма минимального налога: $1\,300\,000 \text{ руб.} \times 1\% = 13\,000 \text{ руб.}$

Сумма единого налога от исчисленной налоговой базы:

$$500\,000 \text{ руб.} \times 15\% = 75\,000 \text{ руб.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного в общем порядке единого налога превышает сумму исчисленного минимального налога, фирма уплачивает единый налог.

Сумма убытка, принимаемая к уменьшению налоговой базы за 2005 г., — 150 000 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 30\%$).

Сумма единого налога, подлежащая уплате за 2005 г.: $(500\,000 \text{ руб.} - 150\,000 \text{ руб.}) \times 15\% = 52\,500 \text{ руб.}$

Оставшаяся часть неучтенного убытка в сумме 59 000 руб. ($209\,000 \text{ руб.} - 150\,000 \text{ руб.}$) учитывается фирмой при исчислении налоговой базы за 2006 г.

Статья 346.19 НК РФ устанавливает, что налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года.

Согласно п. 1 ст. 346.23 НК РФ налогоплательщики-организации по истечении отчетного (налогового) периода обязаны пред-

ставлять налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Порядок определения доходов.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить (ст. 41 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 346.18 НК РФ доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. В таких случаях доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на момент получения доходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам (п. 4 ст. 346.18 НК РФ). Для оценки таких доходов применяются правила, установленные ст. 250 НК РФ. Налогоплательщик — получатель имущества (работ, услуг) должен документально или путем проведения независимой оценки подтвердить информацию о рыночных ценах.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода (п. 5 ст. 346.18 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 346.15 НК РФ:

«Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса;

внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 настоящего Кодекса.

При определении объекта налогообложения организациями не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 настоящего Кодекса».

Следовательно, для туристических организаций доходом будет являться:

- для туроператора — вся сумма полученной оплаты за туры;
- для турагента — сумма комиссионного вознаграждения.

Если турагент покупает у туроператора туристические путевки по договору купли-продажи для последующей реализации, то выручка от их реализации признается доходом в целях налогообложения согласно подп. 1 и 2 ст. 249, ст. 346.15 НК РФ.

Таким образом, вся сумма денежных средств, поступающих от покупателей, подлежит включению в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы по единому налогу при применении упрощенной системы налогообложения.

Налогоплательщики-организации обязаны учитывать в составе доходов от предпринимательской деятельности все поступления, выраженные как в денежной, так и в натуральной форме, от реализации туристических путевок, используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

Данные доходы можно не включать в состав доходов, учитываемых при упрощенной системе налогообложения, в случаях, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Таким образом, в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения, порядок определения доходов такой же, как и в организациях, уплачивающих налог на прибыль.

Порядок определения расходов.

Согласно ст. 346.16 НК РФ:

«1. При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение основных средств (с учетом положений пункта 3 настоящей статьи)».

Расходы на приобретение основных средств уменьшают доходы организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, в момент ввода этих объектов в эксплуатацию. Если основные средства были приобретены до момента перехода на упрощенную систему налогообложения, то их стоимость включается в расходы в следующем порядке.

Если срок полезного использования основных средств не превышает трех лет, то стоимость такого имущества списывается на расходы в течение года применения упрощенной системы налогообложения. Если срок использования основных средств составляет от 3 до 15 лет включительно, то 50% стоимости такого имущества списывается на расходы в течение первого года, 30% — в течение второго года и 20% — в течение третьего года применения упрощенной системы налогообложения.

Если срок полезного использования основного средства превышает 15 лет, то расходы на его приобретение списываются равными долями в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения.

В случае продажи основного средства, приобретенного во время применения упрощенной системы налогообложения, до истечения срока его полезного применения организация должна пересчитать налоговую базу за весь период пользования таким имуществом и доплатить в бюджет налог и пени;

«2) расходы на приобретение нематериальных активов;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятые в лизинг) имущество;

5) материальные расходы».

В состав материальных расходов включаются:

— стоимость покупных материалов, используемых в производстве туристического продукта (специальные бланки-билеты, туристические путевки, ваучеры и т.д.);

— затраты на содержание, ремонт и эксплуатацию зданий, сооружений, вычислительной техники и т.д.:

— затраты на приобретение прав на услуги по размещению, перевозке, питанию и пр. у сторонних организаций;

— стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;

«6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

8) суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам);

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охран-

но-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности»

Последнее — в соответствии с Законом РФ от 11 марта 1992 г. №2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации», Федеральным законом от 21 декабря 1994 г. №69-ФЗ «О пожарной безопасности», Законом РФ от 18 апреля 1991 г. №1026-1 «О милиции»;

«11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации».

Последнее — в соответствии с постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией», согласно которому за легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см. включительно — 1200 руб. в месяц, легковые автомобили с рабочим объемом двигателя выше 2000 куб. см. — 1500 руб. в месяц;

«13) расходы на командировки, в частности на:

проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации;

оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы».

Порядок направления работников в служебную командировку регулируется ст. 168 Трудового кодекса Российской Федерации.

Нормы оплаты суточных, установленные при командировке на территории Российской Федерации, — 100 руб., за пределами Российской Федерации — в зависимости от страны пребывания определены постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

Командировки должны быть связаны с производством или управлением организаций. Не считается командировкой служебная поездка работника, постоянная работа которого протекает в пути или имеет разъездной характер;

«14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на аудиторские услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в подпункте 8 настоящего пункта)».

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организаций, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета.

Туристические организации, перешедшие на УСН, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов (п. 1 ст. 346.24 НК РФ).

Следует отметить, что за туристическими организациями остается право отказаться от упрощенной системы налогообложения и вернуться к общему режиму налогообложения, подав в налоговую инспекцию соответствующее заявление не позднее 15 января года, в котором возможен переход на общий режим налогообложения.

10. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА

Калькулирование себестоимости туристского продукта.

В письме Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)» разъяснено, что до завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с изменениями в налоговом и бухгалтерском законодательстве организациям надлежит руководствоваться действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями, указаниями.

Таким образом, туристические организации продолжают руководствоваться приказом ГКФТ РФ от 8 июня 1998 г. №210 «Об утверждении особенностей состава затрат,ываемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью» (согласованы с Минфином РФ и Минэкономики РФ) в части, не противоречащей действующему законодательству.

Все расходы,ываемые в себестоимость продукции (работ, услуг) туристских организаций, подразделяются следующим образом:

- по отношению к производственному процессу:
 - а) производственные (затраты, связанные с производством туристического продукта);
 - б) коммерческие (затраты, связанные с продвижением и продажей туристического продукта);
- в зависимости от способа включения в себестоимость:

а) прямые (затраты, связанные с производством туристического продукта, которые можно прямо и непосредственно включать в себестоимость соответствующего объекта калькулирования);

б) косвенные (накладные) (затраты, связанные с организацией и управлением производством туристического продукта, относящиеся к деятельности туристической организации в целом, которые включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с использованием специальных методов).

Учет затрат на производство организуется по заказному методу, при котором объектом учета затрат является отдельный заказ на производство конкретного туристического продукта или группы типовых туристических продуктов, либо совокупность заказов на производство туристических продуктов, которые можно объединить по определенному качественному признаку (географическое направление, сезонность, поставщик комплекса прав на услуги сторонних организаций — туроператоров по приему и т.п.).

К прямым расходам относятся в том числе затраты на приобретение в целях производства туристического продукта прав на следующие услуги туристам:

по размещению и проживанию;

по транспортному обслуживанию (перевозке);

по питанию;

по экскурсионному обслуживанию;

по медицинскому обслуживанию, лечению и профилактике заболеваний;

по визовому обслуживанию и иные затраты, связанные с оформлением туристической поездки;

по добровольному страхованию от несчастных случаев, болезней и медицинскому страхованию в период туристической поездки;

по обслуживанию гидами-переводчиками и сопровождающими.

При наличии у организации обособленных подразделений, выполняющих отдельные работы (услуги), которые используются при производстве туристического продукта (гостиницы, дома отдыха, специальный туристический транспорт и т.д.), их затраты учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные (накладные) расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в целом за всю организацию.

Ученные косвенные расходы распределяются между расходами, связанными с функционированием точек реализации (турагенств), и отражаются проводкой: Дебет 44 «Расходы на продажу» — Кредит 26 «Общехозяйственные расходы», а между объек-

тами учета затрат (объектами калькулирования) — Дебет счета 20 «Основное производство» — Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Распределение накладных расходов между отдельными объектами учета затрат производится на основании одного из специальных методов (расчетов), закрепляемых в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета:

- пропорционально прямым затратам, отнесенными на соответствующий объект учета;
- пропорционально сумме оплаты труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
- пропорционально плановой себестоимости объектов учета.

В учетной политике туристической организации должно быть предусмотрено положение, в соответствии с которым учтенные накладные расходы могут ежемесячно в полном объеме списываться непосредственно на счета учета продаж: Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Коммерческие расходы в туристических организациях отражаются на счете 44 «Расходы на продажу» и ежемесячно относятся на себестоимость проданных туристических продуктов: Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — Кредит 44 «Расходы на продажу».

К коммерческим расходам относятся расходы, связанные с деятельностью специализированных точек по продаже путевок (тур-агенств):

комиссионные;

агентские и иные вознаграждения турагентам;

оплата труда работников, непосредственно занятых продвижением туристического продукта;

рекламные расходы;

расходы по организации или участию в выставках.

Если с продвижением и продажей туристического продукта собственного производства туристическая организация осуществляет продвижение и продажу туристического продукта других туристических организаций и оказывает прочие коммерческие услуги (в том числе агентские услуги по продаже авиабилетов), то в данном случае она выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности. Расходы, связанные с оказанием посреднических услуг, отражаются по счету 44 «Расходы на продажу».

Туристическая организация обязана вести раздельный учет затрат по осуществляемым видам деятельности (туроператорская, посредническая).

При реализации билетов на чартерный рейс как в составе туристического продукта, так и в свободной продаже при непосредственном формировании стоимости путевки туристической фирме следует из общей суммы расходов по оплате чартерных рейсов выделить стоимость мест (авиабилетов), реализованных как отдельные услуги обособленно от туристического продукта. Такое распределение можно осуществлять, например, методом пропорционального деления стоимости чартера на количество мест (авиабилетов).

Стоимость билетов, реализованных сторонним организациям, в себестоимость путевки не включается, а составляет себестоимость отдельных услуг туристической фирмы:

Корреспонденция счетов		Содержание операций
Дебет	Кредит	
20	60	Отражены затраты по оплате чартера
43	20	Включены в стоимость путевки затраты на транспортное обслуживание
90-2	43	Списана стоимость путевки при ее реализации
90-2	20	Отражена стоимость отдельно реализованных билетов

Стоимость услуги списывается после ее фактической реализации: по размещению и проживанию у организаций гостиничной сферы и иных организаций, оказывающих такие услуги, а также у обладателей прав на такие услуги.

НОРМАТИВНАЯ БАЗА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
5. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».
6. Федеральный закон от 27 декабря 2002 г. №184-ФЗ «О техническом регулировании».
7. Федеральный закон от 10 июля 2002 г. №86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации».
8. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».
9. Федеральный закон от 30 марта 1999 г. №52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения».
10. Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ «Об основах туристической деятельности в Российской Федерации».
11. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
12. Федеральный закон от 21 декабря 1994 г. №69-ФЗ «О пожарной безопасности».
13. Закон РФ от 27 ноября 1992 г. №4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации».
14. Закон РФ от 11 марта 1992 г. №2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации».
15. Закон РФ от 7 февраля 1992 г. №2300-1 «О защите прав потребителей».
16. Закон РФ от 18 апреля 1991 г. №1026-1 «О милиции».

17. Указ Президента РФ от 18 августа 1996 г. №1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения».

18. Постановление Правительства РФ от 10 октября 2002 г. №753 «О лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых».

19. Постановление Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. №95 «О лицензировании туроператорской и турагентской деятельности».

20. Постановление Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. №135 «О лицензировании отдельных видов деятельности».

21. Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

22. Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

23. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

24. Постановление Правительства РФ от 15 августа 1997 г. №1025 «Об утверждении Правил бытового обслуживания населения в Российской Федерации».

25. Постановление Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. №490 «Об утверждении Правил предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации».

26. Приказ ГКФТ РФ от 8 июня 1998 г. №210 «Об утверждении особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта, организациями, занимающимися туристской деятельностью».

27. Постановление Госстандарта РФ от 5 августа 1997 г. №17 «О принятии и введение в действие правил сертификации».

28. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

29. Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. №91н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000».

30. Приказ Минфина РФ от 10 января 2000 г. №2н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000».

31. Приказ Минфина РФ от 10 декабря 1999 г. №90н «Об утверждении бланков строгой отчетности».

32. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

33. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

34. Письмо Минфина РФ от 9 июня 2004 г. №03-02-05/1/52 «О смене состава учредителей».

35. Письмо Минфина РФ от 19 января 2004 г. №04-04-06/10.

36. Письмо Минфина РФ от 29 декабря 2003 г. №16-00-24/56 «О применении документов строгой отчетности при расчетах с населением для учета наличных денежных средств».

37. Письмо Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)».

38. Письмо Минфина РФ от 10 апреля 1996 г. №16-00-30-19 «Об утверждении форм документов строгой отчетности».

39. Письмо Минфина РФ от 16 июня 1994 г. №16-30-65 «Об утверждении бланков строгой отчетности».

40. Письмо Минфина РФ от 16 июня 1994 г. №16-30-63.

41. Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утверждены письмом Минфина РФ от 30 августа 1993 г. №104.

42. Приказ МНС РФ от 21 ноября 2003 года №БГ-3-22/647 «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и порядка ее заполнения».

43. Приказ МНС РФ от 20 декабря 2000 г. №БГ-3-03/447 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации».

44. Письмо МНС РФ от 21 мая 2001 г. №ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

45. Указание ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. №1050 — У «Об установлении предельного размера расчета наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке».

46. Письмо ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. №18 «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации».

47. Письмо Управления МНС РФ по городу Москве от 22 июня 2004 г. №24-11/41512.

48. Письмо Управления МНС РФ по городу Москве от 28 января 2004 г. №21-09/05568.

49. Постановление ФАС Московского округа от 5 апреля 2004 г. по делу №КГ-А40/1391-04.

50. Постановление ФАС Поволжского округа от 20 ноября 2003 г. по делу №А57-13363/2002-3.

51. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 8 апреля 2003 г. по делу №Ф08-1014/2003-391А.

52. Постановление ФАС Московского округа от 18 декабря 2002 г. по делу №КА-А40/8212-02.

53. Постановление ФАС Московского округа от 25 ноября 2002 г. по делу №КА-А40/7609-02.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН
от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ**

«ОБ ОСНОВАХ ТУРИСТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

*Принят Государственной Думой 4 октября 1996 года
Одобрен Советом Федерации 14 ноября 1996 года*

Настоящий Федеральный закон определяет принципы государственной политики, направленной на установление правовых основ единого туристского рынка в Российской Федерации, и регулирует отношения, возникающие при реализации права граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства на отдых, свободу передвижения и иных прав при совершении путешествий, а также определяет порядок рационального использования туристских ресурсов Российской Федерации.

Глава I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1. Основные понятия

В настоящем Федеральном законе используются следующие основные понятия:

туризм — временные выезды (путешествия) граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства (далее — граждане) с постоянного места жительства в оздоровительных, познавательных, профессионально-деловых, спортивных, религиозных и иных целях без занятия оплачиваемой деятельности в стране (месте) временного пребывания;

туристская деятельность — туроператорская и турагентская деятельность, а также иная деятельность по организации путешествий;

туризм внутренний — путешествия в пределах Российской Федерации лиц, постоянно проживающих в Российской Федерации;

туризм выездной — путешествия лиц, постоянно проживающих в Российской Федерации, в другую страну;

туризм въездной — путешествия в пределах Российской Федерации лиц, не проживающих постоянно в Российской Федерации;

туризм социальный — путешествия, субсидируемые из средств выделяемых государством на социальные нужды;

туризм самодеятельный — путешествия с использованием активных способов передвижения, организуемые туристами самостоятельно;

турист — гражданин, посещающий страну (место) временного пребывания в оздоровительных, познавательных, профессионально-деловых, спортивных, религиозных и иных целях без занятия оплачиваемой деятельностью в период от 24 часов до 6 месяцев подряд или осуществляющий не менее одной ночевки;

туристские ресурсы — природные, исторические, социально-культурные объекты, включающие объекты туристского показа, а также иные объекты, способные удовлетворить духовные потребности туристов, содействовать восстановлению и развитию их физических сил;

туристская индустрия — совокупность гостиниц и иных средств размещения, средств транспорта, объектов общественного питания, объектов и средств развлечения, объектов познавательного, делового, оздоровительного, спортивного и иного назначения, организаций, осуществляющих туроператорскую и турагентскую деятельность, а также организаций, предоставляющих экскурсионные услуги и услуги гидов-переводчиков;

тур — комплекс услуг по размещению, перевозке, питанию туристов, экскурсионные услуги, а также услуги гидов-переводчиков и другие услуги, предоставляемые в зависимости от целей путешествия;

туристский продукт — право на тур, предназначенное для реализации туристу;

продвижение туристского продукта — комплекс мер, направленных на реализацию туристского продукта (реклама, участие в специализированных выставках, ярмарках, организация туристских информационных центров по продаже туристского продукта, издание каталогов, буклетов и другое);

туроператорская деятельность — деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляется на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее — туроператор);

турагентская деятельность — деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляется на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее — турагент);

услуги гида-переводчика — деятельность профессионально подготовленного физического лица по ознакомлению туристов с туристскими ресурсами в стране (месте) временного пребывания;

туристская путевка — документ, подтверждающий факт передачи туристского продукта;

туристский ваучер — документ, устанавливающий право туриста на услуги, входящие в состав тур, и подтверждающий факт их оказания.

Статья 2. Законодательство Российской Федерации о туристской деятельности

Законодательство Российской Федерации о туристской деятельности состоит из настоящего Федерального закона, принятых в соответствии с ним федеральных законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, а также законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации.

Законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации, регулирующие туристскую деятельность, не могут противоречить настоящему Федеральному закону и принятым в соответствии с ним федеральным законам.

Содержащиеся в других законах и нормативных правовых актах нормы, регулирующие туристскую деятельность, не должны противоречить настоящему Федеральному закону.

Глава II. ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ТУРИСТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Статья 3. Принципы государственного регулирования туристской деятельности

Государство, признавая туристскую деятельность одной из приоритетных отраслей экономики Российской Федерации,

содействует туристской деятельности и создает благоприятные условия для ее развития;

определяет и поддерживает приоритетные направления туристской деятельности;

формирует представление о Российской Федерации как стране, благоприятной для туризма;

осуществляет поддержку и защиту российских туристов, туроператоров, туроператоров и их объединений.

Статья 4. Цели, приоритетные направления и способы государственного регулирования туристской деятельности

Основными целями государственного регулирования туристской деятельности являются:

обеспечение права граждан на отдых, свободу передвижения и иных прав при совершении путешествий;

охрана окружающей природной среды;

создание условий для деятельности, направленной на воспитание, образование и оздоровление туристов;

развитие туристской индустрии, обеспечивающей потребности граждан при совершении путешествий, создание новых рабочих мест, увеличение доходов государства и граждан Российской Федерации, развитие международных контактов, сохранение объектов туристского показа, рациональное использование природного и культурного наследия.

Приоритетными направлениями государственного регулирования туристской деятельности являются поддержка и развитие внутреннего, въездного, социального и самодеятельного туризма.

Государственное регулирование туристской деятельности осуществляется путем:

создания нормативных правовых актов, направленных на совершенствование отношений в сфере туристской индустрии;

содействия в продвижении туристского продукта на внутреннем и мировом туристских рынках;

защиты прав и интересов туристов, обеспечения их безопасности;

лицензирования туроператорской и турагентской деятельности, стандартизации в туристской индустрии, сертификации туристского продукта;

установления правил въезда в Российскую Федерацию, выезда из Российской Федерации и пребывания на территории Российской Федерации с учетом интересов развития туризма;

создания благоприятных условий для инвестиций в туристскую индустрию;

налогового и таможенного регулирования;

содействия кадровому обеспечению туристской деятельности; развития научных исследований в сфере туристской индустрии;

содействия участию российских туристов, туроператоров, турагентов и их объединений в международных туристских программах;

обеспечения картографической продукцией;

иными способами, применяемыми в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Координацию туристской деятельности в Российской Федерации осуществляет федеральный орган исполнительной власти в сфере туризма.

Статья 5. Лицензирование туроператорской и турагентской деятельности, стандартизация в туристской индустрии, сертификация туристского продукта

Лицензирование туроператорской и турагентской деятельности, стандартизация в туристской индустрии, сертификация туристского продукта осуществляются в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Глава III. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ТУРИСТА

Статья 6. Права туриста

При подготовке к путешествию, во время его совершения, включая транзит, турист имеет право на:

необходимую и достоверную информацию о правилах въезда в страну (место) временного пребывания и пребывания там, об обычаях местного населения, о религиозных обрядах, святынях, памятниках природы, истории, культуры и других объектах туристского показа, находящихся под особой охраной, состоянии окружающей природной среды;

свободу передвижения, свободный доступ к туристским ресурсам с учетом принятых в стране (месте) временного пребывания ограничительных мер;

обеспечение личной безопасности, своих потребительских прав и сохранности своего имущества, беспрепятственное получение неотложной медицинской помощи;

возмещение убытков и компенсацию морального вреда в случае невыполнения условий договора розничной купли-продажи туристского продукта (далее — договор) туроператором или турагентом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

содействие органов власти (органов местного самоуправления) страны (места) временного пребывания в получении правовой и иных видов неотложной помощи;

беспрепятственный доступ к средствам связи.

Статья 7. Обязанности туриста

Во время совершения путешествия, включая транзит, турист обязан:

соблюдать законодательство страны (места) временного пребывания, уважать ее социальное устройство, обычаи, традиции, религиозные верования;

сохранять окружающую природную среду, бережно относиться к памятникам природы, истории и культуры в стране (месте) временного пребывания;

соблюдать правила въезда в страну (место) временного пребывания, выезда из страны (места) временного пребывания и пребывания там, а также в странах транзитного проезда;

соблюдать во время путешествия правила личной безопасности.

Статья 8. Утратила силу. — Федеральный закон от 22.08.2004 №122-ФЗ.

Глава IV. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ, ПРОДВИЖЕНИЯ И РЕАЛИЗАЦИИ ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА

Статья 9. Формирование и продвижение туристского продукта

Туристский продукт формируется исходя из конъюнктуры туристского рынка или по конкретному заказу туриста.

Туроператор приобретает право на услуги, входящие в тур, на основании договоров с лицами, предоставляющими отдельные услуги, или с туроператором по приему туристов, обеспечивающим предоставление всех видов услуг, входящих в тур.

Конкретный заказ туриста или лица, уполномоченного представлять группу туристов, на формирование туристского продукта туроператору оформляется в письменной форме как соглашение, имеющее характер предварительного договора.

При продвижении туристского продукта туроператор и тур-агент несут ответственность за достоверность информации о туристском продукте в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Если письменная информация о туристском продукте содержит все существенные условия договора, предусмотренные Гражданским кодексом Российской Федерации, а также настоящим Федеральным законом, и оформлена как предложение, из которого усматривается воля туроператора или тур-агента заключить договор на указанных в предложении условиях с любым, кто отзовется, такое предложение признается офертой (публичная оферта).

Статья 10. Особенности реализации туристского продукта

Реализация туристского продукта осуществляется на основании договора. Договор заключается в письменной форме и должен соответствовать законодательству Российской Федерации, в том числе законодательству в области защиты прав потребителей.

К существенным условиям договора относятся:

информация о туроператоре или турагенте (продавце), включая данные о лицензии на осуществление туроператорской или турагентской деятельности, его юридический адрес и банковские реквизиты;

сведения о туристе (покупателе) в объеме, необходимом для реализации туристского продукта;

информация о туроператоре, включая данные о лицензии на осуществление туроператорской деятельности, его юридический адрес и банковские реквизиты;

достоверная информация о потребительских свойствах туристского продукта, включая информацию о программе пребывания и маршруте путешествия, об условиях безопасности туристов, о результатах сертификации туристского продукта;

дата и время начала и окончания путешествия, его продолжительность;

порядок встречи, проводов и сопровождения туристов;

права, обязанности и ответственность сторон;

розничная цена туристского продукта и порядок его оплаты;

минимальное количество туристов в группе, срок информирования туриста о том, что путешествие не состоится по причине недобора группы;

условия изменения и расторжения договора, порядок урегулирования возникших в связи с этим споров и возмещения убытков сторон;

порядок и сроки предъявления претензий туристом.

Иные условия договора определяются по соглашению сторон.

Турист вправе требовать от туроператора или турагента оказания ему всех услуг, входящих в тур, независимо от того, кем эти услуги оказываются.

Каждая из сторон вправе потребовать изменения или расторжения договора в связи с существенными изменениями обстоятельств, из которых стороны исходили при заключении договора.

К существенным изменениям обстоятельств относятся:

ухудшение условий путешествия, изменение сроков совершения путешествия;

недобор указанного в договоре минимального количества туристов в группе, необходимого для того, чтобы путешествие состоялось;

непредвиденный рост транспортных тарифов;

введение новых или повышение действующих ставок налогов и сборов;

резкое изменение курса национальных валют.

Туроператор или турагент не несет ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязательств по договору, если докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы.

Возмещение убытков при расторжении договора осуществляется в соответствии с фактическими затратами сторон. При этом сумма, выплачиваемая в качестве возмещения убытков, не может превышать два размера стоимости туристского продукта. Претензии к качеству туристского продукта предъявляются туристом туроператору или турагенту в письменной форме в течение 20 дней с момента окончания действия договора и подлежат удовлетворению в течение 10 дней после получения претензии.

Конкретные условия путешествия, розничная цена туристского продукта указываются в туристской путевке, выдаваемой туристу туроператором или турагентом. Туристская путевка является письменным акцептом оферты туроператора или турагента на продажу туристского продукта и неотъемлемой частью договора, а также документом первичного учета туроператора или турагента.

Урегулирование взаиморасчетов между туроператором или турагентом, направляющим туриста, и туроператором по приему или лицами, предоставляющими конкретные услуги, входящие в тур, осуществляется на основании туристского ваучера.

Дополнительные требования к организации путешествий лиц с ограниченной дееспособностью устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Глава V. ОБЪЕДИНЕНИЯ ТУРОПЕРАТОРОВ И ТУРАГЕНТОВ, ОБЪЕДИНЕНИЯ ТУРИСТОВ

Статья 11. Объединения туроператоров и турагентов

Туроператоры и турагенты в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов могут создавать объединения в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Статья 12. Объединения туристов

Туристы в целях реализации права на отдых, свободу передвижения и иных прав при совершении путешествий на основе общности интересов могут создавать общественные объединения в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Деятельность объединения туристов может быть направлена на организацию и содействие развитию самодеятельного туризма, просвещение населения в сфере туризма, защиту прав и интересов туристов, формирование общественного мнения о деятельности организаций туристской индустрии и решение иных задач.

Глава VI. ТУРИСТСКИЕ РЕСУРСЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Статья 13. Туристские ресурсы Российской Федерации

Классификация и оценка туристских ресурсов Российской Федерации, режим их охраны, порядок сохранения целостности туристских ресурсов Российской Федерации и меры по их восстановлению, порядок использования туристских ресурсов Российской Федерации с учетом предельно допустимых нагрузок на окружающую природную среду определяются в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Глава VII. БЕЗОПАСНОСТЬ ТУРИЗМА

Статья 14. Обеспечение безопасности туристов

Под безопасностью туризма понимаются личная безопасность туристов, сохранность их имущества и ненанесение ущерба окружающей природной среде при совершении путешествий.

Федеральный орган исполнительной власти в сфере туризма информирует туроператоров, турагентов и туристов об угрозе безопасности туристов в стране (месте) временного пребывания.

Средства массовой информации, учредителями (соучредителями) которых являются государственные органы, незамедлительно и безвозмездно предоставляют федеральному органу исполнительной власти в сфере туризма возможность публиковать информацию об угрозе безопасности туристов.

Туроператоры и турагенты обязаны предоставить туристам исчерпывающие сведения об особенностях путешествий, а также об опасностях, с которыми они могут встретиться при совершении путешествий, и осуществить предупредительные меры, направленные на обеспечение безопасности туристов.

Туроператоры и турагенты обязаны незамедлительно информировать органы исполнительной власти и заинтересованных лиц о чрезвычайных происшествиях с туристами во время путешествия, а также о не возвратившихся из путешествия туристах.

Туристы, предполагающие совершение путешествие в страну (место) временного пребывания, в которой они могут подвергнуться повышенному риску инфекционных заболеваний, обязаны проходить профилактику в соответствии с международными медицинскими требованиями.

Статья 15. Специализированные службы по обеспечению безопасности туристов

Оказание необходимой помощи туристам, терпящим бедствие в пределах территории Российской Федерации, осуществляется специализированными службами, определяемыми Правительством Российской Федерации.

Статья 16. Защита интересов российских туристов за пределами Российской Федерации в случаях возникновения чрезвычайных ситуаций

В случаях возникновения чрезвычайных ситуаций государство принимает меры по защите интересов российских туристов за пределами Российской Федерации, в том числе меры по их эвакуации из страны временного пребывания.

Статья 17. Страхование при осуществлении туристской деятельности

В случае, если законодательством страны (места) временного пребывания установлены требования предоставления гарантий оплаты медицинской помощи лицам, временно находящимся на ее территории, туроператор (турагент) обязан предоставить такие гарантии. Страхование туристов на случай внезапного заболевания и от несчастных случаев является основной формой предоставления таких гарантий.

Страховым полисом должны предусматриваться оплата медицинской помощи туристам и возмещение их расходов при наступлении страхового случая непосредственно в стране (месте) временного пребывания.

Страховой полис оформляется на русском языке и государственном языке страны временного пребывания. По требованию ту-

риста туроператор (турагент) оказывает содействие в предоставлении услуг по страхованию иных рисков, связанных с совершением путешествия.

Глава VIII. МЕЖДУНАРОДНОЕ СОТРУДНИЧЕСТВО

Статья 18. Международные договоры Российской Федерации в сфере туризма

Правовую основу международного сотрудничества в сфере туризма составляют международные договоры Российской Федерации, заключаемые в соответствии с Федеральным законом «О международных договорах Российской Федерации».

Статья 19. Представительство федерального органа исполнительной власти в сфере туризма за пределами Российской Федерации

В целях продвижения туристского продукта на мировом туристском рынке федеральный орган исполнительной власти в сфере туризма создает представительства за пределами Российской Федерации. Порядок создания, деятельности и ликвидации указанных представительств определяется Правительством Российской Федерации в соответствии с международными договорами Российской Федерации.

Глава IX. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 20. Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации о туристской деятельности

Нарушение законодательства Российской Федерации о туристской деятельности влечет за собой ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 21. О вступлении в силу настоящего Федерального закона

Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

Статья 22. Приведение нормативных правовых актов в соответствие с настоящим Федеральным законом

Предложить Президенту Российской Федерации и поручить Правительству Российской Федерации привести свои нормативные правовые акты в соответствие с настоящим Федеральным законом.

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 11 февраля 2002 г. №95
«О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ТУРОПЕРАТОРСКОЙ
И ТУРАГЕНТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Правительство Российской Федерации постановляет:

1. Утвердить прилагаемые Положение о лицензировании туроператорской деятельности и Положение о лицензировании турагентской деятельности.
2. Установить, что лицензии на осуществление международной туристической деятельности, полученные в установленном порядке до принятия настоящего Постановления, действуют в отношении международной туроператорской и турагентской деятельности согласно указанному в них сроку, но не дольше 10 апреля 2002 г., и подлежат переоформлению в соответствии с настоящим Постановлением.

*Утверждено Постановлением Правительства
Российской Федерации от 11 февраля 2002 года №95*

**ПОЛОЖЕНИЕ О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ
ТУРОПЕРАТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

1. Настоящее Положение определяет порядок лицензирования туроператорской деятельности, осуществляющейся на территории Российской Федерации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.
2. Лицензирование туроператорской деятельности осуществляется Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации (далее именуется — лицензирующий орган).
3. Срок действия лицензии на осуществление туроператорской деятельности (далее именуется — лицензия) — 5 лет.
4. Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении туроператорской деятельности являются:
 - а) наличие в штате туроператора — юридического лица не менее 7 работников, осуществляющих туроператорскую деятельность;
 - б) наличие у туроператора (структурного подразделения, которое осуществляет туроператорскую деятельность) не менее 30 про-

центов работников (по штатному расписанию), имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в туризме не менее 5 лет, а также наличие у руководителя туроператора (руководителя структурного подразделения, осуществляющего туроператорскую деятельность) высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 5 лет;

в) наличие сертификата соответствия туристических услуг требованиям безопасности;

г) повышение не реже 1 раза в 3 года квалификации работников юридического лица, осуществляющих туроператорскую деятельность, а также туроператора — индивидуального предпринимателя;

д) доведение в установленном порядке до каждого туриста исчерпывающей информации об особенностях выезда, въезда и пребывания в иностранном государстве, о специфике поведения во время туристической поездки, в том числе о необходимости уважения местных традиций и обычаев, бережном отношении к культурному наследию и окружающей среде и других правилах пребывания в каждой конкретной стране;

е) оказание туристических услуг только после заключения с клиентом договора, соответствующего требованиям законодательства Российской Федерации;

ж) предоставление клиенту исчерпывающей информации о режиме работы туроператора, месте его нахождения, наличии лицензии, сертификатов на услуги, подлежащие обязательной сертификации, фамилии, имени и отчестве должностных лиц, ответственных за ведение соответствующих направлений туристической деятельности.

5. Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы:

а) заявление о выдаче лицензии с указанием:

наименования, организационно-правовой формы и места нахождения — для юридического лица;

фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность, — для индивидуального предпринимателя;

лицензируемой деятельности, которую юридическое лицо или индивидуальный предприниматель намерены осуществлять;

б) копии учредительных документов и копия документа, подтверждающего факт внесения записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц, — для юридического лица;

копия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя — для индивидуального предпринимателя;

в) копия свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе;

г) документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о выдаче лицензии;

д) копии документов, подтверждающих соответствующую лицензионным требованиям и условиям квалификацию соискателя лицензии — индивидуального предпринимателя или работников соискателя лицензии — юридического лица;

е) информация о наличии у соискателя лицензии на праве собственности или на ином законном основании зданий и помещений, используемых им для осуществления туроператорской деятельности, с указанием наименования и иных реквизитов документов, на основании которых соискатель лицензии их использует.

Если копии документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригинала.

6. Контроль за соблюдением лицензиатом лицензионных требований и условий осуществляется на основании предписания руководителя лицензирующего органа, в котором определяются лицензиат, сроки проведения проверки и состав комиссии, осуществляющей проверку. По результатам проверки оформляется акт с указанием конкретных нарушений, который подписывается всеми членами комиссии. Лицензиат (его представитель) должен быть ознакомлен с результатами проверки, и в акте должна быть сделана соответствующая запись о факте ознакомления. Если лицензиат не согласен с результатами проверки, он имеет право отразить в акте свое мнение. Если лицензиат отказывается ознакомиться с результатами проверки, члены комиссии фиксируют этот факт в акте и заверяют его своими подписями.

Срок проведения проверки устранения лицензиатом нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии, не должен превышать 15 дней со дня получения от лицензиата уведомления об устранении указанных нарушений.

7. Лицензиат обязан проинформировать в 15-дневный срок (в письменной форме) лицензирующий орган об изменении своего почтового адреса и (или) адресов используемых им для осуществления туроператорской деятельности зданий и помещений, а также обеспечивать условия для проведения проверок, в том числе предоставлять необходимую информацию и документы.

8. Лицензирующий орган ведет реестр лицензий, в котором указываются:

а) наименование лицензирующего органа;

б) лицензируемая деятельность;

в) сведения о лицензиатах с указанием их кода по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций и идентификационного номера налогоплательщика:

наименование, организационно-правовая форма, номер документа, подтверждающего факт внесения записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц, место нахождения (с указанием места нахождения территориально обособленных подразделений) — для юридического лица;

фамилия, имя, отчество, место жительства, данные документа, удостоверяющего личность, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя — для индивидуального предпринимателя;

г) адреса зданий или помещений, используемых для осуществления туроператорской деятельности;

д) дата принятия решения о выдаче лицензии;

е) номер лицензии;

ж) срок действия лицензии;

з) сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий;

и) сведения о продлении срока действия лицензии;

к) сведения о переоформлении лицензии;

л) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии;

м) основание и дата аннулирования лицензии.

9. Лицензирующий орган при принятии решения о выдаче лицензии, переоформлении, приостановлении и возобновлении действия, аннулировании лицензии, ведении реестра лицензий и взимании лицензионных сборов руководствуется соответствующими статьями Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» и настоящим Положением.

ПОЛОЖЕНИЕ О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ТУРАГЕНТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1. Настоящее Положение определяет порядок лицензирования турагентской деятельности, осуществляющейся на территории Российской Федерации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

2. Лицензирование турагентской деятельности осуществляется Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации (далее именуется — лицензирующий орган).

3. Срок действия лицензии на осуществление турагентской деятельности (далее именуется — лицензия) — 5 лет.

4. Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении турагентской деятельности являются:

а) наличие у турагента (структурного подразделения, осуществляющего турагентскую деятельность) не менее 20 процентов работников (по штатному расписанию), имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в области туризма не менее 3 лет, а также наличие у руководителя турагентства (руководителя структурного подразделения, осуществляющего турагентскую деятельность) высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 3 лет;

б) наличие сертификата соответствия туристических услуг требованиям безопасности;

в) повышение не реже 1 раза в 3 года квалификации работников юридического лица, осуществляющих турагентскую деятельность, а также турагента — индивидуального предпринимателя;

г) доведение в установленном порядке до каждого туриста исчерпывающей информации об особенностях выезда, въезда и пребывания в иностранном государстве, о специфике поведения во время туристической поездки, в том числе о необходимости уважения местных традиций и обычаев, бережном отношении к культурному наследию и окружающей среде и других правилах пребывания в каждой конкретной стране;

д) оказание туристических услуг только после заключения с клиентом договора, соответствующего законодательству Российской Федерации;

е) предоставление клиенту исчерпывающей информации о режиме работы турагента, месте его нахождения, наличии лицензии, сертификатов на услуги, подлежащие обязательной сертификации, фамилии, имени и отчество должностных лиц, ответственных за ведение конкретных направлений туристической деятельности.

5. Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы:

а) заявление о выдаче лицензии с указанием:

наименования, организационно-правовой формы и места нахождения — для юридического лица;

фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность, — для индивидуального предпринимателя;

лицензируемой деятельности, которую юридическое лицо или индивидуальный предприниматель намерены осуществлять;

б) копии учредительных документов и копия свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица — для юридического лица;

копия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя — для индивидуального предпринимателя;

в) копия свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе;

г) документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии;

д) копии документов, подтверждающих соответствующую лицензионным требованиям и условиям квалификацию соискателя лицензии — индивидуального предпринимателя или работников соискателя лицензии — юридического лица;

е) информацию о наличии у соискателя лицензии на праве собственности или на ином законном основании зданий и помещений, используемых им для осуществления турагентской деятельности, с указанием наименования и иных реквизитов документов, на основании которых соискатель лицензии их использует.

Если копии документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригиналов.

6. Контроль за соблюдением лицензиатом лицензионных требований и условий осуществляется на основании предписания руководителя лицензирующего органа, в котором определяются лицензиат, сроки проведения проверки и состав комиссии, осуществляющей проверку. По результатам проверки оформляется акт с указанием конкретных нарушений, который подписывается всеми членами комиссии. Лицензиат (его представитель) должен быть ознакомлен с результатами проверки, и в акте должна быть сделана соответствующая запись о факте ознакомления. Если лицензиат не согласен с результатами проверки, он имеет право отразить в акте свое мнение. Если лицензиат отказывается ознакомиться с результатами проверки, члены комиссии фиксируют этот факт в акте и заверяют его своими подписями.

Срок проведения проверки устранения лицензиатом выявленных нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии, не должен превышать 15 дней с даты получения от лицензиата уведомления об устранении указанных нарушений.

7. Лицензиат обязан проинформировать в 15-дневный срок (в письменной форме) лицензирующий орган об изменении своего почтового адреса и (или) адресов используемых им для осуществления турагентской деятельности зданий и помещений, а также обеспечивать условия для проведения проверок, в том числе предоставлять необходимую информацию и документы.

8. Лицензирующий орган ведет реестр, в котором указываются:

- а) наименование лицензирующего органа;
- б) лицензируемая деятельность;
- в) сведения о лицензиатах с указанием их кода по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций и идентификационного номера налогоплательщика:

наименование, организационно-правовая форма, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица, место нахождения (с указанием места нахождения территориально обособленных подразделений), почтовый адрес — для юридического лица;

фамилия, имя, отчество, место жительства, данные документа, удостоверяющего личность, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя — для индивидуального предпринимателя;

- г) адреса зданий и помещений, используемых для осуществления лицензируемой деятельности;
- д) дата принятия решения о выдаче лицензии;
- е) номер лицензии;
- ж) сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий;
- з) срок действия лицензии;
- и) сведения о продлении срока действия лицензии;
- к) сведения о переоформлении лицензии;
- л) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии;
- м) основание и дата аннулирования лицензии.

9. Лицензирующий орган при принятии решения о выдаче лицензии, переоформлении, приостановлении и возобновлении действия, аннулировании лицензии, ведении реестра лицензий и взимании лицензионных сборов руководствуется соответствующими статьями Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» и настоящим Положением.

Приложение 3

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 10 октября 2002 г. №753**

**«О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ПРОДАЖЕ ПРАВ
НА КЛУБНЫЙ ОТДЫХ»**

В соответствии с Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности» Правительство Российской Федерации постановляет:

Утвердить прилагаемое Положение о лицензировании деятельности по продаже прав на клубный отдых.

*Утверждено Постановлением Правительства
Российской Федерации от 10 октября 2002 года №753*

**ПОЛОЖЕНИЕ
О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ПРОДАЖЕ ПРАВ
НА КЛУБНЫЙ ОТДЫХ**

1. Настоящее Положение определяет порядок лицензирования деятельности по продаже прав на клубный отдых, осуществляемой на территории Российской Федерации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

Под деятельностью по продаже прав на клубный отдых в настоящем Положении понимается деятельность по продаже юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями права использования в целях туризма и отдыха в течение определенного срока и в определенный период года принадлежащих им на праве собственности или аренды объектов недвижимости, являющихся средством размещения туристов и (или) местом предоставления туристических услуг.

2. Лицензирование деятельности по продаже прав на клубный отдых осуществляется Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации (далее именуется — лицензирующий орган).

3. Срок действия лицензии на осуществление деятельности по продаже прав на клубный отдых (далее именуется — лицензия) — 5 лет.

4. Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении деятельности по продаже прав на клубный отдых являются:

а) наличие в штате юридического лица (структурного подразделения юридического лица, осуществляющего деятельность по продаже прав на клубный отдых) не менее 30 процентов работников, имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в области туризма не менее 3 лет;

б) наличие у руководителя юридического лица (руководителя структурного подразделения юридического лица, осуществляющего деятельность по продаже прав на клубный отдых) или у индивидуального предпринимателя высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 5 лет;

в) предоставление в установленном порядке клиентам информации о порядке приобретения и использования прав на клубный отдых, о средствах размещения, об особенностях въезда, выезда и пребывания в иностранном государстве, в том числе о местных традициях и обычаях;

г) заключение с клиентом договора, соответствующего законодательству Российской Федерации;

д) наличие в договоре купли-продажи прав на клубный отдых положения, предусматривающего право клиента отказаться в од-

ностороннем порядке без объяснения причин от исполнения договора в течение 14 календарных дней со дня подписания договора клиентом без применения штрафных санкций;

е) предоставление клиенту следующей информации:

сведения о месте нахождения и режиме работы юридического лица или индивидуального предпринимателя, осуществляющего деятельность по продаже прав на клубный отдых;

сведения о лицензии и сертификатах на оказание услуг, подлежащих обязательной сертификации;

фамилия, имя, отчество должностного лица, ответственного за продажу прав на клубный отдых.

5. Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы:

а) заявление о предоставлении лицензии с указанием:

наименования, организационно-правовой формы и места нахождения — для юридического лица;

фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность, — для индивидуального предпринимателя;

лицензируемой деятельности, которую юридическое лицо или индивидуальный предприниматель намерены осуществлять;

б) копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица;

копия свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве индивидуального предпринимателя;

в) копия свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе;

г) документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии;

д) копии документов, подтверждающих соответствующую лицензионным требованиям и условиям квалификацию индивидуального предпринимателя или работников юридического лица;

е) сведения о наличии у соискателя лицензии на праве собственности или аренды зданий и помещений, используемых им для осуществления лицензируемой деятельности, с указанием наименования и иных реквизитов документов, на основании которых соискатель лицензии их использует.

Если копии документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригинала.

6. Контроль за соблюдением лицензиатом лицензионных требований и условий осуществляется на основании предписания руководителя лицензирующего органа, в котором определяются лицензиат, срок проведения проверки и состав комиссии, осуществляющей проверку.

По результатам проверки оформляется акт с указанием конкретных нарушений, который подписывается всеми членами комиссии. Лицензиат (его представитель) должен быть ознакомлен с результатами проверки, и в акте должна быть сделана соответствующая запись о факте ознакомления. Если лицензиат не согласен с результатами проверки, он имеет право отразить в акте свое мнение. Если лицензиат отказывается от ознакомления с результатами проверки, члены комиссии фиксируют этот факт в акте и заверяют его своей подписью.

Срок проведения проверки устранения лицензиатом нарушений, повлекших за собой приостановление действия лицензии, не должен превышать 15 дней со дня получения от лицензиата уведомления об устранении указанных нарушений.

7. Лицензиат обязан проинформировать в 15-дневный срок (в письменной форме) лицензирующий орган об изменении своего почтового адреса и (или) адресов используемых им для осуществления лицензируемой деятельности зданий и помещений, а также обеспечивать условия для проведения проверок, в том числе предоставлять необходимую информацию и документы.

8. Лицензирующий орган ведет реестр лицензий, в котором указываются:

- а) наименование лицензирующего органа;
- б) лицензируемая деятельность;

в) сведения о лицензиате с указанием его кода по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций и идентификационного номера налогоплательщика:

наименование, организационно-правовая форма, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица, место нахождения (с указанием места нахождения территориально обособленных подразделений) — для юридического лица;

фамилия, имя, отчество, место жительства, данные документа, удостоверяющего личность, номер свидетельства о государствен-

ной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя — для индивидуального предпринимателя;

г) адреса зданий или помещений, используемых для осуществления лицензируемой деятельности;

д) дата принятия решения о предоставлении лицензии;

е) номер лицензии;

ж) срок действия лицензии;

з) сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий;

и) сведения о продлении срока действия лицензии;

к) сведения о переоформлении лицензии;

л) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии;

м) основание и дата аннулирования лицензии.

9. Принятие решений о предоставлении, переоформлении, приостановлении и возобновлении действия и аннулировании лицензии, а также о взимании лицензионных сборов осуществляется лицензирующим органом в порядке, определенном Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Приложение 4

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 16 июня 1994 г. №16-30-65

«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Министерство финансов Российской Федерации утверждает представленные Российской ассоциацией социального туризма формы документов строгой отчетности, используемые при расчетах с населением для учета наличных денежных средств:

туристические путевки (три вида);

накладная — счет для получения наличных денежных средств за путевки;

талоны на питание.

Зарегистрировано в Минюсте РФ 30 января 1997 года №1236

Утверждено письмом Министерства финансов Российской Федерации от 16.06.94 №16-30-65

**ТУРИСТСКАЯ
ПУТЕВКА № 000000**

Маршрут

Количество туристов,
обслуживаемых по путевке

Туристы

(организатор маршрута)

ТУРИСТСКАЯ ПУТЕВКА № 000000

Маршрут

Количество туристов,
обслуживаемых по путевке

Туристы

**ОБРАТНЫЙ ТАЛОН
К ПУТЕВКЕ № 000000**
(Заполняется и выдается
на руки туриstu или
руководителю группы
по месту приобретения
путевки)

по туристическому маршруту

(фамилия, имя, отчество)

или

Руководитель группы

Срок действия путевки с _____ по _____ 19 ____ г.

Место жительства

Цена путевки _____ рублей

(подпись ответственного лица, выпустившего путевку)

М. П.

Путевка выдана _____

М. П.
Подпись ответственного лица

(дата выдачи)

Срок обслуживания
с _____ по _____ 19 ____ г.

Подпись ответственного лица

Срок действия путевки
с _____ по _____ 19 ____ г.
Цена путевки _____ рублей

(подпись лица, выдавшего
путевку, и дата выдачи)

Талон № 1
к путевке
№ 000000
по маршруту

Количество
туристов

Талон № 2
к путевке
№ 000000
по маршруту

Количество
туристов

Талон № 3
к путевке
№ 000000
по маршруту

Количество
туристов

Талон № 4
к путевке
№ 000000
по маршруту

Количество
туристов

Талон № 5
к путевке
№ 000000
по маршруту

Количество
туристов

Количество
туристов

Количество
туристов

(организатор маршрута)	ОБРАТНЫЙ ТАЛОН К ПУТЕВКЕ № 000000	
ТУРИСТСКАЯ ПУТЕВКА № 000000	(заполняется и выдается на руки туристу или руководителю группы для возврата по месту приобретения путевки)	
Маршрут	по маршруту _____	
(наименование маршрута)	(Ф. И. О. (турист (ы))	
Срок действия с _____ по _____ 19____ г.	или руководитель группы)	
Цена путевки	Срок обслуживания с _____ по _____ 19____ г. Подпись ответственного лица	
	М. П.	
Талон № 1 к путевке № 000000 по маршруту	Талон № 2 к путевке № 000000 по маршруту	Талон № 3 к путевке № 000000 по маршруту
Количество туристов	Количество туристов	Количество туристов

оборотная сторона

Фамилия, и., о. туриста (ов) _____
или руководителя группы _____

Количество туристов в группе _____

(подпись ответственного лица, выпустившего путевку)

М. П.

Дата выдачи путевки _____

М. П.

Подпись ответственного лица _____

Утверждено письмом Министерства финансов Российской Федерации от 16.06.94 №16-30-65

ТУРИСТСКАЯ
ПУТЕВКА № 000000

Маршрут

Количество туристов,
обслуживаемых по путевке

Туристы

Ответственное лицо _____
(фамилия, имя, отчество)

Место жительства

получившее путевку по
доверенности № _____
Срок действия путевки
с _____ по _____ 19____ г.

Цена путевки _____ рублей
(подпись лица, выдавшего
путевку, и дата выдачи)

Маршрут
(организатор маршрута)

ТУРИСТСКАЯ ПУТЕВКА № 000000

Маршрут

Количество туристов, обслуживаемых по путевке, _____ чел.

Турист (ы) _____

или
(фамилия, имя, отчество)

Руководитель группы _____

Срок действия путевки с _____ по _____ 19____ г.

Цена путевки _____ рублей

получившее путевку по
доверенности № _____
Срок действия путевки
с _____ по _____ 19____ г.

М. П.

Путевка выдана _____
(дата выдачи)

М. П.

Подпись ответственного лица
(подпись лица, выдавшего
путевку, и дата выдачи)

ОБРАТНЫЙ ТАЛОН
К ПУТЕВКЕ № 000000
(Заполняется и выдается
на руки туриstu или
руководителю группы
для возврата
по месту приобретения
путевки)

по туристическому маршруту

Турист (ы) _____
(руководитель группы)

(Ф. И. О.)

Срок обслуживания
с _____ по _____ 19____ г.

Подпись ответственного лица

М. П.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 10 апреля 1996 г. №16-00-30-19

**«ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМ ДОКУМЕНТОВ
СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

Министерство финансов Российской Федерации утверждает по согласованию с Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно-кассовым машинам представленную форму ТУР-1 «Туристская путевка», используемую при расчетах с населением для учета наличных денежных средств без применения контрольно-кассовых машин, как бланк строгой отчетности.

Зарегистрировано в Минюсте РФ 30 января 1997 года №1239

Типовая форма ТУР-1 Утверждена Министерством финансов Российской Федерации от 10.04.96 №16-00-30-19

Продавец:	наименование, юридический адрес, тел. / факс, ФИО	(наименование продавца)
код ОКПО, лицензия на международную туристскую деятельность №	отрывной талон	
ТУРСКАЯ ПУТЕВКА № 000000	к туристической путевке № 000	
ТУР	наименование тура, код по ОКУН, по кодификатору, номер сертификата	
Покупатель: юридическое лицо:	наименование, ФИО руководителя, юридический адрес банковские реквизиты, тел. / факс	наименование тура, ФИО руководителя – для юр. лиц; ФИО, данные ОП, адрес тел. – для физ. лиц.
физическое лицо:	ФИО, данные ОП, ОЗП, адрес, тел. (служ., дом.)	Продолжительность путешествия с « ____ » по « ____ » 199__ г. Список туристов:
Список туристов:	ФИО, данные ОП, ОЗП, адрес, тел. (служ., дом.)	ФИО Оплаченные услуги: _____ полный перечень услуг
Наличие руководителя группы:	Приобретение путевки с « ____ » по « ____ » 199__ г.	Стоймость путевки: сумма прописью _____ руб.
Продолжительность путешествия с « ____ » по « ____ » 199__ г.	Маршрут поездки и страны (пункты) пребывания: начало путешествия (город РФ, а/п, ж/д, авт., речн., мор. вокз. Отъезда) пункты пребывания окончание маршрута (город РФ, а/п, ж/д, авт., речн., мор. вокз. Прибытия) Пакет услуг: катер. Проезд. Билета виза страховка	Продавец: _____ М. П. С условиями предоставления туристских услуг ознакомлен и согласен Покупатель: _____ М. П. (для организаций)
Экскурсионная программа:	кол-во экскурсий, способ передвижения	
Дополнительные оплаченные услуги:	наименование	руб.
Стоимость путевки:	сумма прописью	
Дата продажи: « ____ » 199__ г.	Покупатель: _____	
Продавец: _____ М. П.	М. П. (для организаций)	

ТУРИСТИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Особенности бухгалтерского учета и налогообложения

Практическое руководство

Под общей редакцией В. В. Семенихина

Ответственный редактор *Т. Скуратова*
Художественный редактор *С. Силин*
Технический редактор *Н. Тростянская*
Компьютерная верстка *С. Терентьева*
Корректор *Е. Быструхина*

ООО «Издательство «Эксмо»
127299, Москва, ул. Клары Цеткин, д. 18/5. Тел.: 411-68-86, 956-39-21.
Home page: www.eksmo.ru E-mail: info@eksmo.ru

**По вопросам размещения рекламы в книгах издательства «Эксмо»
обращаться в рекламный отдел. Тел. 411-68-74.**

Оптовая торговля книгами «Эксмо» и товарами «Эксмо-канц»:
ООО «ТД «Эксмо», 142700, Московская обл., Ленинский р-н, г. Видное,
Белокаменное ш., д. 1. Тел./факс: (095) 378-84-74, 378-82-61, 745-89-16,
многоканальный тел. 411-50-74.
E-mail: reception@eksmo-sale.ru

Мелкооптовая торговля книгами «Эксмо» и товарами «Эксмо-канц»:
117192, Москва, Мичуринский пр-т, д. 12/1. Тел./факс: (095) 411-50-76.
127254, Москва, ул. Добролюбова, д. 2. Тел.: (095) 745-89-15, 780-58-34.
www.eksmo-kanc.ru e-mail: kanc@eksmo-sale.ru

**Полный ассортимент продукции издательства «Эксмо» в Москве
в сети магазинов «Новый книжный»:**

Центральный магазин — Москва, Сухаревская пл., 12
(м. «Сухаревская», ТЦ «Садовая галерея»). Тел. 937-85-81.
Москва, ул. Ярцевская, 25 (м. «Молодежная», ТЦ «Трамплин»). Тел. 710-72-32.
Москва, ул. Декабристов, 12 (м. «Отрадное», ТЦ «Золотой Вавилон»). Тел. 745-85-94.
Москва, ул. Профсоюзная, 61 (м. «Калужская», ТЦ «Калужский»). Тел. 727-43-16.
Информация о других магазинах «Новый книжный» по тел. 780-58-81.

В Санкт-Петербурге в сети магазинов «Буквоед»:
«Книжный супермаркет» на Загородном, д. 35. Тел. (812) 312-67-34
и «Магазин на Невском», д. 13. Тел. (812) 310-22-44.

Полный ассортимент книг издательства «Эксмо»:
В Санкт-Петербурге: ООО СЗКО, пр-т Обуховской Обороны, д. 84Е.
Тел. отдела реализации (812) 265-44-80/81/82/83.
В Нижнем Новгороде: ООО ТД «Эксмо НН», ул. Маршала Воронова, д. 3.
Тел. (8312) 72-36-70.
В Казани: ООО «НКП Казань», ул. Фрезерная, д. 5. Тел. (8432) 70-40-45/46.
В Киеве: ООО ДЦ «Эксмо-Украина», ул. Луговая, д. 9.
Тел. (044) 531-42-54, факс 419-97-49; e-mail: sale@eksmo.com.ua

Подписано в печать 26.08.2005
Формат 60×90 $\frac{1}{16}$. Гарнитура «Таймс». Печать офсетная.
Бумага тип. Усл. печ. л. 11,0. Тираж 3000 экз. Заказ 4739

Отпечатано во ФГУП ИПК «Ульяновский Дом печати»
432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14



BKR•ИНТЕРКОМ•АУДИТ

**ВАШ КОМПЕТЕНТНЫЙ КОНСУЛЬТАНТ И НАДЕЖНЫЙ ЛОЦМАН В СФЕРЕ
ОБЩЕГО И БАНКОВСКОГО АУДИТА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ОЦЕНКИ БИЗНЕСА
И ЮРИДИЧЕСКОГО СОПРОВОЖДЕНИЯ**

НАШ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ СТАТУС

- Мы входим в Международную ассоциацию независимых бухгалтеров и консультантов "BKR-International"
- Мы состоим в Союзе профессиональных аудиторских организаций (СПАО)
- Мы являемся Учредителем и членом Совета Института профессиональных аудиторов (ИПАР)
- Мы представляем Ассоциацию региональных банков "Россия" в качестве официального консультанта
- Наша профессиональная ответственность застрахована в ОСАО "Ингосстрах"

МЫ АККРЕДИТОВАНЫ

- Министерством имущественных отношений РФ
- Федеральной службой России по финансовому оздоровлению и банкротству (ФСФО)
- Агентством по реструктуризации кредитных организаций (АРКО)
- Федеральным агентством по Промышленности (ФАП)
- Федеральным фондом поддержки малого предпринимательства
- Комиссией по координации аудиторской деятельности при Мэре Москвы
- Российским фондом федерального имущества
- Департаментом имущества г. Москвы
- Государственной корпорацией "Агентство по страхованию вкладов"
- ОАО "Российские железные дороги"

НАШИ ЛИЦЕНЗИИ

- Лицензия Минфина России № Е 001162 от 24 июля 2002 года сроком на пять лет на аудиторскую деятельность (общий аудит, страховщиков, бирж, внебюджетных фондов, кредитных организаций и инвестиционных институтов)
- Лицензия Минимущества РФ № 000075 от 14 августа 2001 года, срок действия — по 14 августа 2007 г. на оценочную деятельность
- Лицензия ФСБ, № Б 312795 от 17 апреля 2000 года, срок действия — по 28 августа 2006 г. на право проведения работ со сведениями, составляющими государственную тайну

НАШ ИМИДЖ ПОДТВЕРЖДЕН ОБЩЕРОССИЙСКИМИ ИНТЕГРИРОВАННЫМИ РЕЙТИНГАМИ

ПЕРВОЕ МЕСТО ПО НАЛОГОВОМУ КОНСАЛТИНГУ

ОБЩИЙ РЕЙТИНГ ПО ОКАЗАНИЮ УСЛУГ

- **1 место по числу клиентов (более 10 000)**
- **1 место по размеру региональной сети (76)**
- **1 место по количеству аттестованных аудитов**
- **2 место по банковскому аудиту**
- **3 место по общему аудиту**
- **3 место в предоставлении услуг в области МСФО (аудит и трансформация отчетности)**
- **4 место по аудиту страховых организаций и обществ взаимного страхования**
- **7 место по оценочной деятельности**

ОТРАСЛЕВОЙ РЕЙТИНГ

- **1 место** в сфере строительства
- **2 место** в областях сельского хозяйства и фармацевтики
- **3 место** в сфере легкой, пищевой промышленности, строительных материалов, предприятий связи и торговли.

РЕГИОНАЛЬНЫЙ РЕЙТИНГ

- **1 место** — в Центральном и Сибирском округах
- **3 место** — в Северо-Западном и Южном округах
- **4 место** — в Приволжском округе

ВОСЬМОЕ МЕСТО среди крупнейших аудиторско - консалтинговых групп России

125124, г. Москва,
3-я улица Ямского Поля,
влад. 2, корп. 12А, этаж 7
Tel /Fax: (095) 9373451
(многоканальный)
E-mail: intercom-audit@rosek.ru
Сайт: www.rosee.ru

МЫ ПРЕДЛАГАЕМ

- Все виды аудита
- Оценку стоимости бизнеса, имущества и обязательств
- Консультационное обслуживание по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения
- Корпоративное управление и финансы, кадровый консалтинг
- Услуги по постановке бухгалтерского и налогового учета
- Комплексный экспертный анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций
- Правовое обеспечение бизнеса
- Консультационные услуги по подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО
- Консалтинг по вопросам трудового законодательства, оформлению кадровых документов и созданию локальных нормативных актов

ЕСЛИ ВЫ РЕШИЛИ ЭКОНОМИТЬ

- деньги и оптимизировать систему налогообложения предприятия
- силы и усовершенствовать систему бухучета
- время и получать ответы на вопросы, как только они возникли
- нервы и защитить свой бизнес законом

ЭКОНОМЬТЕ С НАМИ!

- Мы предлагаем Вам устные телефонные консультации в течение года
- Мы разрабатываем для Вас информационно-нормативное сопровождение
- Мы учтываем Вашу специфику и оберегаем от рисков
- Мы поможем Вам своевременно подготовиться к проверке государственной трудовой и налоговой инспекции

АБОНЕМЕНТНОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ

- Стоимость комплекса услуг: от 600 рублей до 30 000 000 руб. (в том числе НДС) в год в зависимости от объема оборотных средств и рентабельности Вашего предприятия
- Оплата возможна поквартально или помесячно

ПРИ ДОГОВОРЕ 20 000 РУБЛЕЙ В ГОД

- Количество телефонных консультаций не ограничено
- Встречи в офисе
ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ"
- Участие в 50 бесплатных семинарах, проводимых авторами книг из серии «Портфель бухгалтера»
- Регулярное обновление более 50 тысяч электронных страниц книг и методических разработок
- 25 000 нормативно-правовых документов российского и регионального законодательства с удобной системой поиска

Вы не оплачиваете договор, пока Вас не устроит его содержание и качество консультаций

ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ" ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ОФИС
125124, г. Москва, 3-я улица Ямского Поля, владение 2, корпус 12А, этаж 7
Tel /Fax: (095) 9373451 (многоканальный)
E-mail: intercom-audit@rosek.ru; Сайт: www.rosec.ru

НАШИ ПАРТНЕРЫ В РЕГИОНАХ

Астрахань	(8512) 336 248	Мурманск	(8152) 426 189
Барнаул	(3852) 624 557	Нижний Новгород	(8312) 255 232
Владивосток	(4232) 436 409	Новосибирск	(3832) 214 334
Волгоград	(8442) 240 353	Омск	(3812) 237 755
Екатеринбург	(343) 2 179 080	Пермь	(3422) 199 259
Ижевск	(3412) 635 388	Саратов	(8452) 529 475
Иркутск	(3952) 209 521	Ставрополь	(8652) 281 565
Краснодар	(861) 2 537 275	Тольятти	(8482) 407 359
Красноярск	(3912) 680 505	Челябинск	(351) 2 361 976
Курск	(0712) 534 141		

**ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ" ПРИГЛАШАЕТ ВАС НА СЛЕДУЮЩИЕ
КОНСУЛЬТАЦИОННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ В 2005 ГОДУ:**

**ПЕРЕЧЕНЬ БЕСПЛАТНЫХ СЕМИНАРОВ ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ"
НА 2005 ГОД**

№	ДАТА (У - утро, Д - день)	ТЕМА СЕМИНАРА
132	3 марта (У)	Командировочные расходы: учет и налогообложение
133	3 марта (Д)	Подотчет с точки зрения бухгалтерского и налогового учета. Представительские расходы
134	10 марта (У)	Порядок исчисления заработной платы
135	10 марта (Д)	Добровольное страхование: учет и налогообложение
138	24 марта (У)	Традиционное налогообложение и специальные налоговые режимы (или что необходимо знать руководителю)
139	24 марта (Д)	Налоговые проверки и правила поведения руководителей во время их проведения
142	14 апреля (У)	Расходы будущих периодов
143	14 апреля (Д)	Рекламные расходы организаций
148	19 мая (У)	Иностранные организации и их представительства
149	19 мая (Д)	Порядок ведения трудовой деятельности и налогообложение иностранных физических лиц
150	26 мая (У)	Налогообложение некоммерческих и общественных организаций
151	26 мая (Д)	Обособленные подразделения: особенности учета и налогообложения
152	2 июня (У)	Отпуска: виды, расчет, учет в целях налогообложения
153	2 июня (Д)	Больничные листы и иные пособия по социальному страхованию
154	9 июня (У)	УСН: правовые, бухгалтерские и налоговые вопросы
155	9 июня (Д)	Единый налог на вмененный доход
156	16 июня (У)	Кассовые операции: особенности ведения, учет и налогообложение
157	16 июня (Д)	Особенности ведения раздельного учета
158	23 июня (У)	Налогообложение производственных предприятий
159	23 июня (Д)	Налогообложение НИИ и проектных организаций
160	30 июня (У)	Операции с векселями: особенности ведения, учет и налогообложение
161	30 июня (Д)	Безналичные расчеты
162	7 июля (У)	Лизинговые операции
163	7 июля (Д)	Налогообложение предприятий общественного питания
164	14 июля (У)	Практика контроля бухгалтерских служб (или как обезопасить организацию от финансовых хищений)
165	14 июля (Д)	Управленческий учет и техника бюджетирования для руководителя
166	22 сентября (У)	Расчеты с использованием пластиковых карт
167	22 сентября (Д)	Списание дебиторской и кредиторской задолженности
168	29 сентября (У)	Автомобильный транспорт: правовые вопросы, учет, налогообложение
169	29 сентября (Д)	Договор подряда: особенности и различия
170	6 октября (У)	Предоставление услуг: правовые вопросы и налогообложение
171	6 октября (Д)	Договор проката: особенности заключения, учет и налоговые последствия
172	13 октября (У)	Налогообложение организаций торговли
173	13 октября (Д)	Инвентаризация имущества
174	20 октября (У)	Скидки
175	20 октября (Д)	Налогообложение бюджетных организаций
176	3 ноября (У)	Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных
177	3 ноября (Д)	Доверительное управление. Паевые инвестиционные фонды
178	10 ноября (У)	Налогообложение редакций, издательств и полиграфических организаций
179	10 ноября (Д)	Налогообложение организаций связи и телекоммуникаций
180	17 ноября (У)	Налогообложение образовательной деятельности
181	17 ноября (Д)	Налогообложение ломбардов
182	24 ноября (У)	Налогообложение учреждений культуры
183	24 ноября (Д)	Льготы
184	2 декабря (У)	Долевое участие в строительстве
185	2 декабря (Д)	Налогообложение туристической деятельности
186	8 декабря (У)	Безвозмездное пользование. Беспроцентные займы
187	8 декабря (Д)	Налогообложение гостиниц
188	15 декабря (У)	Налогообложение организаций по реализации фармацевтических товаров и медицинской техники
189	15 декабря (Д)	Налогообложение организаций игорного бизнеса
190	22 декабря (У)	Положение об учетной политике
191	22 декабря (Д)	Налогообложение риэлтерских организаций

Место проведения семинаров: Москва, Измайловское шоссе, 71 (станция метро "Измайлово парк"), ТГК "Измайлово", корпус Бета, второй этаж, конференц-зал.

**ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ" ПРИГЛАШАЕТ ВАС НА СЛЕДУЮЩИЕ
КОНСУЛЬТАЦИОННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ В 2005 ГОДУ:**

**ПЕРЕЧЕНЬ ПЛАТНЫХ СЕМИНАРОВ ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ"
НА 2005 ГОД**

№	ДАТА	ПЛАТНЫЙ СЕМИНАР 2005 ГОДА	СТОИМОСТЬ: Клиент/ Не клиент (в руб., в т.ч. НДС)
196	21 марта	Современные технологии внутреннего контроля и аудита в коммерческой организации	2000/4000
197	11 - 12 апреля	Техника бюджетирования и управленческий учет на предприятии	4000/8000
198	25 - 26 апреля	Практика проведения контрольно-ревизионных мероприятий правоохранительными и налоговыми органами	4000/8000
199	24 мая	Строительные организации: особенности учета и налогообложения	2000/4000
200	31 мая	Организации игорного бизнеса: особенности учета и налогообложения	2000/4000
201	20-21 июня	Актуальные вопросы финансового управления в санаторно-курортных организациях	4000/8000
202	20-21 июня	Актуальные вопросы финансового управления учреждений здравоохранения при оказании платных медицинских услуг	4000/8000
203	5 июля	Новое в налогообложении и налоговой отчетности предприятий и организаций: налог на прибыль и доходы, НДС, налог на имущество, НДФЛ и ЕСН	2000/4000
204	12 июля	Особенности отчетности предприятий и организаций за 1-е полугодие 2005 года (Шнайдерман)	2000/4000
205	19-21 июля	Практические вопросы финансового управления на предприятиях нефтегазового комплекса	6000/12000
206	26-27 сентября	Актуальные вопросы финансового управления на предприятиях агропромышленного комплекса	4000/8000
207	4 октября	Особенности отчетности предприятий и организаций за 9 месяцев 2005 года	2000/4000
208	25 октября	Налогообложение экспортно-импортных операций	2000/4000
209	15 ноября	Профессиональные комментарии по использованию, учету и налогообложению предприятиями автотранспортных средств и ГСМ	2000/4000
210	19 декабря	Особенности отчетности предприятий и организаций за 2005 год	2000/4000
211	20 декабря	Новое налогообложение и налоговой отчетности предприятий и организаций: налог на прибыль и доходы, НДС, налог на имущество, НДФЛ и ЕСН	2000/4000

Место проведения семинаров: Москва, Измайловское шоссе, 71 (станция метро "Измайлово парк"). ТГК "Измайлово", корпус Бета, второй этаж, конференц-зал.

**ПЕРЕЧЕНЬ ЗАРУБЕЖНЫХ СЕМИНАРОВ ЗАО "ВКР-ИНТЕРКОМ-АУДИТ"
НА 2005 ГОД**

№	ДАТА	ЗАРУБЕЖНЫЙ СЕМИНАР 2005 ГОДА	СТОИМОСТЬ: Клиент/Не клиент (в Евро, в т.ч. НДС)
215	29 мая - 5 июня	ОСОБЕННОСТИ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА (ЛИЗИНГ) КАК ИНВЕСТИЦИОННЫЙ МЕХАНИЗМ (совмещенный с популярным экскурсионным туром по "ПАРИЖ И ЗАМКИ ЛУАРЫ", Франция)	2150/2350
213	23 - 30 октября	СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ КОММЕРЧЕСКИМ БАНКОМ (с посещением европейской торговой выставки банковских технологий European Banking 2005, Франкфурт-На-Майне, Германия)	2150/2350
214	23 - 30 октября	УПРАВЛЕНИЕ ФИНАНСАМИ СТРАХОВОЙ КОМПАНИИ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАКТИКИ(с посещением международного форума финансовых и страховых компаний DKM-2005, Дортмунд, Германия)	2150/2350

8160 - 00

75.81

T 878

Основу книги составляет изложение принципов организации бухгалтерского и налогового учета операций в туристической деятельности. Она поможет разобраться в особенностях формирования туристского продукта, понять тонкости взаимоотношений между туроператорами и турагентами.

