

## Маркетинговая политика санаторно-курортной организации как арендодателя

Татьяна Ивановна Кисилевич

Сочинский государственный университет, Россия  
354000, г. Сочи, ул. Советская, 26а  
Доктор экономических наук, профессор  
E-mail: audit@iai-audit.ru

**Аннотация.** В современных условиях хозяйствования санаторно-курортная организация заинтересована не только получить прибыль, но и повысить качества предоставляемых услуг. Это может достигаться разнообразием их ассортимента. Некоторые виды услуг требуют дополнительных затрат по сертификации и лицензированию, по подбору опытных кадров и т.п. В этой связи одни организации привлекают аутсорсеров, другие приглашают специалистов, сдавая площади в аренду для осуществления определенных видов экономической деятельности как дополнительных услуг для контингента отдыхающих. Вопрос калькулирования себестоимости арендной платы квадратного метра является при этом очень важным, так как у санаториев часто отсутствует маркетинговая политика. Автором рассматриваются вопросы защиты механизма ценообразования на примере сдачи санаторно-курортной организацией площадей в аренду для целей налогообложения. Одним из веских аргументов для обоснования позиции налогоплательщика является наличие маркетинговой ценовой политики у санатория.

**Ключевые слова:** маркетинговая политика, отклонения в ценах, арендодатель, применение цен.

УДК  
[657+336.22  
1]: 615.83

Предоставление имущества в аренду как вид экономической деятельности получило широкое развитие в организациях рекреационной сферы. Необходимость предоставления широкого перечня сопутствующих и прочих услуг гостиницами, санаториями и другими организациями как фактора повышения сервиса и роста доходов приводит к целесообразности привлечения контрагентов на условиях сдачи им в аренду площадей. Анализируя акты выездных проверок, арбитражную практику, тематику проводимых семинаров и наиболее часто задаваемые консалтинговым и аудиторским фирмам вопросы, мы пришли к выводу об актуальности составления маркетинговой политики организации для целей защиты организации-арендодателя от положений ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» Налогового кодекса РФ. Проблема ситуации заключается в следующем.

В соответствии с указанной ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля над полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам только в случаях:

- 1) между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Если цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются более чем на 20 % от рыночной цены идентичных товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом. При этом результаты сделки оцениваются исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

При определении рыночной цены учитываются обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Необходимо отметить, что в тексте НК РФ, кроме рассмотренной ст. 40, термин «маркетинговая политика» нигде больше не рассматривается и не применяется. Можно сделать вывод о том, что целесообразно рассмотреть этот термин с точки зрения возможной защиты деятельности санаторно-курортной организации от претензий налоговых органов.

Несмотря на то, что в Методических рекомендациях по реформе предприятий (организаций), утвержденных Приказом Минэкономки России от 01.10.1997 № 118 полно изложен подход к формированию положений маркетинговой политики, включающей не только ценовую, но и сбытовую и снабженческо-сбытовую, каждый санаторий должен сам решать, насколько необходима разработка маркетинговой политики и какой.

Для отношений арендатор (индивидуальный предприниматель или юридическое лицо) – арендодатель (санаторно-курортная организация), рассматриваемых нами в рамках статьи, остановимся на подходах и рекомендациях для ценовой составляющей маркетинговой политики. Следует отметить, что в ценовой составляющей маркетинговой политики целесообразно предусмотреть систему отклонения в ценах и на санаторно-курортные путевки, так как отклонения более чем на 20 % часто имеют место при продвижении путевок к потребителю.

В соответствии со ст.40 НК РФ налоговой инспекцией могут быть доначислены налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организации:

- продавцу (исполнителю, подрядчику) – до уровня рыночных цен, если он продал товар (работу, услуг) по цене ниже рыночной;
- покупателю (заказчику) – организации, если она приобрела товар (работу, услугу) по цене выше рыночной.

Покупателю (заказчику) – физическому лицу, купившему товар (работу, услугу) у взаимозависимого лица, разница между рыночной ценой и фактической ценой сделки включается в налоговую базу по налогу на доходы физического лица в качестве материальной выгоды.

Необходимо иметь в виду тот факт, что независимо от норм ст. 40 НК РФ налоговые органы могут оспаривать налоговые последствия в случаях, когда цена приобретения товаров (работ, услуг) существенно завышена по сравнению с рыночными ценами.

Для того чтобы избежать налогового контроля по ст. 40 НК РФ, можно рекомендовать налогоплательщикам неуклонно соблюдать следующее правило: прежде чем заключить договор аренды, следует собрать и проанализировать информацию о рыночных ценах применительно к предмету договора, например, расценки за один квадратный метр сдаваемой в аренду площади.

При разработке санаторием комплекса мер защиты ценообразования при арендных отношениях целесообразно предусмотреть, по нашему мнению, следующее:

- 1) перечень предоставляемых дополнительных услуг, входящих в стоимость аренды;
- 2) сроки внесения арендной платы, в том числе по графику арендных платежей;
- 3) предоставление скидок при авансировании платежей по аренде;
- 4) сроки заключения и продолжительность договоров аренды;
- 5) наличие индивидуальных скидок конкретным арендаторам и их обоснование;
- 6) различия в этажности сдаваемых площадей;
- 7) индивидуальные характеристики помещений в зависимости от их внутреннего расположения;
- 8) внутреннее состояние сдаваемых помещений;
- 9) наличие в договоре условий проведения сторонами текущего и капитального ремонта (кем и какого именно ремонта);

- 10) наличие порядка возмещения отдельных и неотделимых капитальных вложений;
- 11) наличие в договоре возможности его пролонгации, что снижает риски арендодателя;
- 12) необходимость госрегистрации договора при его заключении на срок более года и порядок распределения расходов по его регистрации;
- 13) включение в калькуляцию стоимости арендной платы доли земельного налога или арендной платы за землю;
- 14) наличие в договоре существенного условия о размере площади, сдаваемой в аренду.

В соответствии со ст. 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору за плату имущество во временное владение и пользование или во временное пользование.

Из определения договора аренды, установленного ст. 606 ГК РФ, следуют его существенные условия: условия об объекте договора, а также о размере арендной платы.

Согласно ст. 432 ГК РФ договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Кроме того, согласно ч. 3 ст. 607 ГК РФ в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным. Например, в Постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 15.10.2007, 22.10.2007 № А41-К1-4953/07 указано, что договор является незаключенным, поскольку сторонами не было достигнуто согласование такого существенного условия договора аренды, как площадь объекта аренды.

Приведем примеры мотивации доначисления налоговыми органами налогов при арендных отношениях. В Постановлении ФАС Московского округа от 19.11.2003 по делу № КА-А41/9209-03 констатируется, что подобные выводы налогового органа не соответствуют требованиям п. п. 2, 3 ст. 40 НК РФ, поскольку налоговый орган не установил идентичность сделок по сдаче однородных помещений в аренду, что лишает его права использовать расчетный метод. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 16.12.2004 по делу № А12-12899/03-С42 по аналогичному налоговому спору отмечено:

- налоговая инспекция оценивала сделки аренды как идентичные, а не однородные;
- в силу п. 6 ст. 40 НК РФ идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки, в частности учитываются их физические характеристики. В рассматриваемом случае таковыми являются эксплуатационные характеристики сдаваемых в аренду площадей. Как правильно указали суды, при принятии оспариваемого решения налоговой инспекцией не принято во внимание то обстоятельство, что арендатору сдавались в аренду не только торговые, но и подвальные помещения, лифты, составляющие более 50 % от всей арендуемой площади; другие же арендаторы занимали только торговую площадь;

- давая сравнительный анализ арендованных площадей, невозможно признать их идентичными и однородными по отношению к площадям, сдаваемым в аренду другим лицам. Торговые площади нельзя заменить площадью, например, подсобного помещения. Кроме того, площадь для торговли в несколько метров не способна заменить площадь в несколько десятков метров. Налоговым органом также не принято во внимание, что согласно договору с арендатором отдельно возмещаются арендодателю затраты на предоставляемые коммунальные услуги по действующим ценам текущего года (электроэнергия, отопление, водоснабжение, канализация и т.п.). Установление сторонами платы в таком порядке не противоречит действующему законодательству и означает, что с изменением цен на электроэнергию, отопление, водоснабжение и прочие услуги корректируется арендная плата, в то время как по иным договорам стоимость коммунальных услуг включена в арендную плату. Указанное обстоятельство также существенным образом влияет на цену и определение идентичности оказанных услуг.

Таким образом, маркетинговую ценовую политику можно рассматривать как документ в системе бухгалтерского учета, являющийся приложением к Учетной политике организации,

который не только определяет способы и методы ценообразования на реализуемые санаторно-курортные путевки, товары, работы и предоставляемые услуги, но и позволяет обосновать порядок разницы в ценах с точки зрения 40 статьи Налогового кодекса РФ, рассмотреть все факторы, влияющие на ценообразование.

Необходимо напомнить, что порядок определения рыночных цен фактически утрачивает силу, поскольку будет применяться в отношении только тех сделок, доходы и расходы по которым в целях налога на прибыль будут признаны до 1 января 2012 г. В отношении сделок, по которым доходы и расходы будут учтены начиная с указанной даты, будет применяться новый порядок. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» изменил правила, согласно которым налоговые органы проверяют цены сделок на предмет их соответствия рыночным ценам. В связи с этим с 1 января 2012 г. Налоговый кодекс РФ будет дополнен новым разделом V.1, который вводит понятие контролируемых сделок, расширяет понятие «взаимозависимые лица». В этой связи санаторно-курортным организациям, получающим прочие доходы от сдачи площадей в аренду (субаренду), особенно важно проверить соответствие сложившихся сумм по сделкам требованиям ст. 40 НК РФ и при необходимости снизить предпринимательские риски разработанной маркетинговой ценовой политикой с учетом изменений в налоговом законодательстве в 2012 году.

**Примечания:**

1. Налоговый Кодекс РФ (СПС «КонсультантПлюс»).
2. Кисилевич Т.И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. 128 с.: ил.
3. [www.aup.ru/books/m21/5.htm](http://www.aup.ru/books/m21/5.htm) (дата последнего посещения - 21.09.2011).

**Landlord Marketing Strategy by Resort Organizations**

Tatyana I. Kisilevich

Sochi State University, Russia  
26a Sovetskaya Str., Sochi 354000  
Doctor of Economics, Professor  
E-mail: [audit@iai-audit.ru](mailto:audit@iai-audit.ru)

**Abstract:** Currently, any resort organization is not purely focused on getting some profits but to enhance the quality of services offered. This can be achieved through variety of services. Some of them require additional costs like certification, license and staff recruitment. Thus, some organizations attract the outsource companies while the others hire skilful staff give their spaces for lease. Since a lot of sanatoria don't have their own marketing policy, the unit price (m<sup>2</sup>) calculation is very important. The Author considers the pricing model and how it must be secured for taxation, bringing up as an example the landlord strategy by a Sanatorium-Resort Organization.

**Keywords:** marketing policy, deviation of price, landlord, pricing.

UDC  
[657+336.2  
21]: 615.83