

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

ОСТРОВСКАЯ Наталия Борисовна

**ГОСУДАРСТВЕННЫЕ (МУНИЦИПАЛЬНЫЕ)
МЕДИЦИНСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ
КАК УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ:
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор

Покачалова Елена Вячеславовна

Саратов – 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ С УЧАСТИЕМ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) МЕДИЦИНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ	
1.1. Государственные (муниципальные) медицинские организации: общая характеристика, классификация, правовые основы деятельности.....	17
1.2. Общие положения о налоговых правоотношениях с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций.....	39
1.3. Налогово-правовой статус государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых правоотношений.....	61
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВООТНОШЕНИЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) МЕДИЦИНСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ	
2.1. Проблемы функционирования налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями налога на прибыль.....	95
2.2. Особенности реализации налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями косвенных налогов.....	108
2.3. Специфика налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями региональных и местных налогов.....	123
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	138
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	145
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	189

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Задачи превращения Российской Федерации в глобального лидера мировой экономики и выхода на уровень развитых стран по показателям социального благосостояния предписывают новые требования к сфере здравоохранения. Однако в условиях современно выстроенной модели экономики большинство государственных (муниципальных) медицинских организаций¹ испытывает недостаток финансового обеспечения, что обуславливает необходимость поиска новых подходов к организации их деятельности.

Как известно, воздействие на социально-экономические процессы может происходить не только посредством прямого выделения средств на соответствующие мероприятия, но и косвенно, в том числе путем предоставления налоговых льгот.

Если суть предоставления налоговых льгот для коммерческих структур очевидна: собственники предприятий, получая в распоряжение дополнительные средства и увеличивая с их помощью объемы производства, в дальнейшем смогут обеспечить увеличение налоговых платежей, то, применяя различные виды стимулов к государственным (муниципальным) медицинским организациям, государство должно исходить из иных приоритетов, а именно из необходимости создания таких условий, которые бы позволили настоящим субъектам функционировать в наиболее благоприятном экономическом режиме, а также способствовали привлечению дополнительных финансовых средств, не облагаемых налогом.

Несмотря на значимость государственных (муниципальных) медицинских организаций для развития и функционирования Российской

¹ В тексте диссертации понятия «государственные (муниципальные) медицинские организации», «государственные (муниципальные) медицинские учреждения» и «государственные (муниципальные) учреждения здравоохранения» используются в качестве синонимов. Для оптимизации изложения материала в работе предпочтительным является употребление понятия «медицинские организации». Использование терминов «медицинские учреждения» и «учреждения здравоохранения» связано с организационно-правовыми формами исследуемых субъектов (бюджетные, казенные или автономные).

Федерации как социального государства, вопросы, связанные со спецификой их налогово-правового статуса и участием в налоговых правоотношениях на современном этапе развития, недостаточно исследованы в рамках науки налогового и финансового права.

Создавшаяся ситуация осложняется отсутствием единой унифицированной терминологии, а также многообразием изменений, происходящих в отечественном законодательстве.

В связи с изложенным необходимо привести акты, касающиеся налогообложения государственных (муниципальных) медицинских организаций, в стройную систему законодательства, разрешить юридические конфликты и ликвидировать имеющиеся пробелы.

Совокупность указанных факторов обуславливает актуальность и своевременность настоящего исследования.

Степень теоретической разработанности темы. На настоящий момент в доктрине финансового права отсутствуют монографические научные изыскания, посвященные теоретико-правовым основам налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций.

Изучением правового положения медицинских организаций в области гражданского права занималась Х.А. Расаева («Правовое положение медицинских организаций по законодательству Российской Федерации», 2013 г.). Исследование специфики участия государственных учреждений в налоговых правоотношениях проводилось Е.Г. Писаревой в рамках диссертационной работы «Государственные учреждения в системе субъектов финансового права» (2011 г.), особенности налогообложения бюджетных учреждений в Российской Федерации рассматривались И.Ю. Карандаевым («Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации», 2014 г.). Значимой для развития финансово-правовой науки по данному направлению является диссертация

Е.Г. Беликова («Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства», 2016 г.).

Острая нехватка системных научных изысканий, посвященных специфике налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций и их участию в налоговых правоотношениях на современном этапе развития, повышает актуальность и важность новаторских теоретических исследований.

Объект и предмет исследования. *Объектом* диссертационного исследования являются общественные отношения, связанные с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях.

Предметом настоящего исследования выступают нормы российского законодательства (финансового, налогового и т.д.), регулирующие правовое положение государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых отношений; научные концепции и положения, раскрывающие теоретические основы и содержание данных правоотношений; материалы правоприменительной практики судебных и налоговых органов.

Цель и задачи диссертационного исследования. *Цель* работы состоит в формировании концептуальных основ правового регулирования участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых отношениях, а также в разработке рекомендаций по совершенствованию регламентирующих их законодательных положений.

Обозначенная цель предопределила необходимость решения следующих *задач*:

– определить юридическую природу ключевых для настоящего исследования понятий «медицинская деятельность», «медицинская услуга», «медицинская помощь»;

– выявить черты, отличающие статус государственных (муниципальных) медицинских организаций от статусов иных участников налоговых правоотношений;

– раскрыть структуру налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций;

– установить особенности и проблемы реализации налогово-правовых статусов автономных, бюджетных и казенных государственных (муниципальных) медицинских учреждений;

– определить специфику правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями обязательных платежей (налогов, сборов и страховых взносов), выявить недостатки правового регулирования таких отношений;

– выработать практические рекомендации по совершенствованию налогообложения государственных (муниципальных) медицинских организаций;

– разработать проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность» раздела «Налогообложение медицинских организаций», входящего в инкорпорацию сферы здравоохранения.

Методологическая основа диссертационной работы представлена комплексом общенаучных (системно-структурный, анализ, синтез, индукция, дедукция и др.) и частнонаучных (сравнительно-правовой, формально-юридический, правового моделирования и др.) исследовательских методов. Их применение позволило изучить специфику участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях во взаимосвязях и взаимозависимостях с другими субъектами таких правоотношений, выявить определенные тенденции, а также сформулировать авторские выводы в части совершенствования текущего законодательства.

Использование системно-структурного метода обеспечило возможность определить место государственных (муниципальных) медицинских организаций в системе участников налоговых правоотношений.

С помощью сравнительно-правового метода было установлено соотношение статусов государственных (муниципальных) медицинских организаций и иных участников налоговых правоотношений, а также выявлена специфика участия в налоговых правоотношениях каждого из типов государственных (муниципальных) медицинских учреждений (автономных, бюджетных и казенных).

Применение методов формальной логики (анализ, синтез, дедукция, индукция и т.п.) позволило сформулировать и обосновать выводы по результатам проведенного исследования. В частности, вышеуказанные методы способствовали установлению наличия проблемных аспектов в механизме реализации налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций, а также отдельных нерешенных вопросов, возникающих в правоприменительной практике налоговых органов, связанных с существующими на данном этапе пробелами в законодательстве.

При анализе действующего законодательства и выработке предложений по его совершенствованию автор обращался к формально-юридическому методу и методу правового моделирования.

Теоретическая основа исследования. Вопросы, составляющие объект настоящего исследования, изучены посредством обращения к работам в области общей теории права С.С. Алексеева, О.С. Иоффе, Н.М. Коркунова, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, В.С. Нерсесянца, О.Ю. Рыбакова, И.Н. Сенякина и др.

Базовыми при рассмотрении проблем в области налогового права стали исследования А.С. Алимбековой, А.В. Брызгалина, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, А.В. Демина, А.С. Жутаева, Ю.А. Крохиной, М.В. Кустовой, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, Н.Н. Лайченковой, Д.М. Мошковой,

О.А. Ногиной, С.Г. Пепеляева, М.Б. Разгильдиевой, Д.А. Смирнова, Н.И. Химичевой, И.А. Цинделиани, Н.А. Шевелевой и др. Кроме того, использовались работы Д.В. Винницкого, М.В. Карасевой, Е.В. Покачаловой и др., в которых отражены налоговые обязательственные правоотношения.

При исследовании вопросов, связанных с функционированием государственных (муниципальных) медицинских организаций, существенное значение имели труды таких специалистов, как М.В. Амалицкая, Г.Ю. Бударин, М.А. Вахрушина, Т.В. Ерохина, Ю.В. Зозуля, З.В. Каменева, Г.Р. Колоколов, В.В. Комарова, Н.И. Махонько, А.А. Мохов, С.А. Нефедова, О.Г. Печникова, Н.С. Посулихина, Х.А. Расаева, Е.И. Савинова, Л.Б. Ситдикова, М.Ю. Старчиков, Ш.У. Степанян, А.В. Тихомиров, Н.Ш. Хзанян, С.М. Цыганкова, А.Н. Чашин и др.

При освещении вопросов, связанных с экономической сущностью налоговых платежей, использовались выводы ученых-экономистов И.А. Бланка, М.Г. Колосницыной, М.Е. Прокушевой, О.В. Сизовой, А. Смита и др.

Нормативно-правовая база исследования образована Конституцией РФ, международными правовыми актами, Бюджетным кодексом РФ, Налоговым кодексом РФ, Гражданским кодексом РФ, федеральными законами «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации», «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», приказами Минздравсоцразвития России, Минздрава России, а также другими актами, регулирующими налоговые отношения с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций.

С целью проведения сравнительного анализа в настоящем исследовании использованы нормативно-правовые акты, утратившие юридическую силу.

Эмпирическую базу исследования составляют правовые акты различных судов судебной системы Российской Федерации, в том числе акты Верховного Суда РФ, арбитражных судов, мировых судей; материалы правоприменительной практики Федеральной налоговой службы и т.д.

Научная новизна исследования заключается в разработке концептуальных основ правового регулирования участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых отношениях. Исследование теоретико-правовых основ участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях, а также выявление структуры и особенностей их налогово-правового статуса позволило обеспечить научную основу для выработки практических рекомендаций по совершенствованию законодательства в данной сфере.

В результате проведенного исследования **на защиту выносятся** новые или содержащие элементы новизны положения:

1. Правоприменительная практика в сфере налогообложения медицинских организаций характеризуется сложностями при отграничении медицинских услуг от услуг смежного характера.

Медицинская услуга – это комплекс мероприятий диагностического, лечебно-профилактического, медико-реабилитационного характера, оказываемых пациенту медицинскими организациями или индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, цель которых заключается в лечении, спасении жизни, укреплении здоровья, формировании у пациентов навыков жизни для поддержания их здоровья после проведенного лечения.

Особенности медицинской услуги:

особая сфера применения, связанная с лечением и профилактикой заболеваний, здравоохранением и социальным обеспечением;

уникальность (или индивидуальность), обусловленная специфическим состоянием здоровья каждого пациента, особенностями заболевания;

профессиональный характер;

ограниченная оборотоспособность (необходимо специальное разрешение – лицензия);

направленность на улучшение состояния здоровья;

отсутствие гарантированного результата;

стоимостной характер;

особые условия оказания (гигиенические, психологические и т.д.);

специфически значимый характер объекта воздействия;

незримость;

публичный характер.

2. Государственные (муниципальные) медицинские организации, являясь самостоятельными субъектами налогового права и обладая свойством налоговой правосубъектности, имеют потенциальную возможность стать субъектами налоговых правоотношений; вступая же в конкретные налоговые правоотношения и реализуя при этом принадлежащие им налоговые права и исполняя налоговые обязанности, они становятся участниками налоговых правоотношений.

Налоговую правосубъектность государственных (муниципальных) медицинских организаций следует определить как признаваемую налоговым законодательством их способность как субъектов налогового права (потенциальных участников налоговых правоотношений) быть участниками конкретных налоговых правоотношений.

Содержание налоговой правосубъектности государственных (муниципальных) медицинских организаций позволяет им участвовать в правоотношениях в роли налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, а также плательщиков обязательных страховых взносов.

3. Особенности функционирования государственных (муниципальных) медицинских организаций позволяют определить их налогово-правовой статус через цели, задачи, принципы, функции, формы и методы деятельности, систему гарантий деятельности, налоговые права и обязанности, налогово-правовую ответственность.

4. Специфика финансирования расходов государственных (муниципальных) автономных, бюджетных и казенных медицинских учреждений предопределяет различия в содержании их налогово-правовых статусов.

5. Государственные (муниципальные) медицинские организации наделены «особым» налогово-правовым статусом, определяющим специфику в исчислении налога на добавленную стоимость (далее – НДС), акцизов, налога на прибыль организаций, транспортного налога, налога на имущество организаций и земельного налога. При исчислении налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), государственной пошлины и обязательных страховых взносов какие-либо индивидуальные особенности, предусмотренные для государственных (муниципальных) медицинских организаций на данном этапе их функционирования, отсутствуют.

6. С целью поддержания финансовой устойчивости большинство государственных (муниципальных) медицинских организаций осуществляет деятельность по привлечению дополнительных источников финансирования (в том числе путем оказания платных услуг), в рамках ведения которой у исследуемых субъектов может возникать обязанность уплачивать законно установленные налоги. Роль государственных (муниципальных) медицинских организаций предопределяет потребность в их дистанцировании от предпринимательской активности, чем объясняется постепенная замена на законодательном уровне понятия «предпринимательская деятельность», используемого в отношении некоммерческих организаций, более нейтральным термином «приносящая доход деятельность». Однако отказ от прежней терминологии не решает проблему коммерциализации такой деятельности.

Приносящая доход деятельность государственных (муниципальных) медицинских организаций должна осуществляться в рамках их правоспособности с учетом основной цели их создания. В случае если приносящая доход деятельность исследуемых организаций приближена к

основным видам их деятельности и способствует более полной реализации задач и функций, ради которых они созданы, следует ставить вопрос о нецелесообразности ее налогообложения.

7. Государственные (муниципальные) медицинские бюджетные и автономные учреждения следует классифицировать на осуществляющие деятельность, приносящую доход, и не осуществляющие такой деятельности. Важность подобной дифференциации государственных (муниципальных) медицинских учреждений обусловлена тем, что на учреждения, осуществляющие деятельность, приносящую доход, по сравнению с учреждениями, которые такой деятельности не выполняют, возлагается больший объем налоговых обязанностей.

8. Учитывая социальную значимость услуг, оказываемых в рамках приносящей доход деятельности государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями, необходимо обеспечить снижение финансовой нагрузки на автономные и бюджетные учреждения путем предоставления им представительными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований налоговых льгот по региональным и местным налогам.

9. Целесообразно проведение инкорпорации сферы здравоохранения в системно-предметном порядке, включающем следующие разделы:

- лицензирование медицинской деятельности;
- налогообложение медицинских организаций;
- лекарственное обеспечение;
- медицинские изделия;
- кадровое обеспечение системы здравоохранения;
- финансовое обеспечение в сфере охраны здоровья;
- профилактика заболеваний и формирование здорового образа жизни;
- организация первичной медико-санитарной помощи;
- организация специализированной медицинской помощи;

организация скорой медицинской помощи;
организация паллиативной медицинской помощи;
медицинская реабилитация и др.

Предложен авторский проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность» раздела «Налогообложение медицинских организаций»¹.

Предложения по совершенствованию законодательства.

В развитие положений, выносимых на защиту, предложены изменения в действующее законодательство, способствующие более эффективному соблюдению прав государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых правоотношений:

1. В качестве стимулирующей меры для государственных (муниципальных) медицинских организаций необходимо пролонгировать льготу по налогу на прибыль до 1 января 2030 г. В связи с этим необходимо внести изменения в часть 6 статьи 5 Федерального закона от 28 декабря 2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ)², заменив цифры «2020» цифрами «2030».

2. В целях уменьшения размеров налогооблагаемой прибыли государственных (муниципальных) медицинских организаций требуется применение института ускоренной амортизации в отношении амортизируемых основных средств, используемых для осуществления медицинской деятельности, в связи с чем необходимо внести изменения в пункт 2 статьи 259.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), предусматривающий применение к основной норме амортизации

¹ Настоящий проект представлен в приложении к диссертации.

² См.: СЗ РФ. 2011. № 1, ст. 7; Российская газета. 2018. № 270. 30 нояб.

специального коэффициента, но не выше 3, дополнив его подпунктом 5 следующего содержания:

«5) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для осуществления медицинской деятельности».

3. Для снижения финансовой нагрузки на государственные (муниципальные) медицинские организации подпункт 33 пункта 2 статьи 149 НК РФ, предусматривающий освобождение от обложения НДС, следует изложить в новой редакции:

«услуг по передаче медицинских изделий, указанных в абзаце четвертом подпункта 1 настоящего пункта, имеющих соответствующее регистрационное удостоверение, по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа, договорам аренды с правом выкупа, договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), договорам пользования, а также контрактам жизненного цикла».

4. Со вступлением в силу Федерального закона от 7 марта 2017 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹, предусматривающего полное освобождение от обложения НДС операций по реализации любых медицинских изделий, а не только важнейших и жизненно необходимых, возникает юридическая коллизия между данной нормой и абзацем 3 подпункта 4 пункта 2 статьи 164 НК РФ, в котором установлено, что в отношении медицинских изделий, за исключением медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 149 НК РФ, применяется льготная ставка НДС в размере 10 процентов.

В целях устранения данной коллизии необходимо исключить абзац 3 подпункта 4 пункта 2 статьи 164 НК РФ.

Теоретическая значимость исследования. Разработанные теоретические положения призваны углубить сложившиеся в науке

¹ См.: СЗ РФ. 2017. № 11, ст. 1534.

финансового и налогового права представления относительно участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях и могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях данной проблематики и иных смежных проблем.

Практическая значимость диссертационной работы. Содержащиеся в исследовании выводы и рекомендации могут представлять интерес для законодательных (представительных) органов государственной власти и местного самоуправления, работников налоговых органов, государственных (муниципальных) медицинских организаций, а также могут быть использованы в процессе преподавания учебных курсов «Финансовое право» и «Налоговое право» в юридических вузах и на юридических факультетах.

Степень достоверности результатов исследования. Полученные результаты обеспечены непротиворечивостью взятых за основу теоретических положений, логикой исследования, научно-теоретическим аргументированием, комплексом общенаучных и частнонаучных исследовательских методов, выбор которых обусловлен поставленной целью и решаемыми задачами. Основные значимые положения, касающиеся специфики участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях, проанализированы с позиции их соответствия положениям правовой теории, действующего законодательства и правоприменительной практики.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена и рекомендована к защите кафедрой финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Отдельные положения диссертации отражены в докладах на международных научно-практических мероприятиях: «Право, наука, образование: традиции и перспективы» (г. Саратов, 2016 г.), «Оптимизация российского права в контексте экономических и социальных преобразований» (г. Саратов, 2016 г.), «Механизм правового регулирования:

вопросы теории и практики» (г. Саратов, 2017 г.), «Право XXI века» (г. Тула, 2017 г.) «Значение российского и международного права в процессе повышения гражданской активности в Российской Федерации: вопросы теории и практики» (г. Саратов, 2017 г.), «Вопросы современного российского права: перспективы и решения» (г. Саратов, 2017 г.), «Комфортная правовая среда в современной России: проблемы и перспективы формирования» (г. Саратов, 2017 г.), «Современная юридическая наука и практика: актуальные проблемы» (г. Саратов, 2017 г.), «Традиции и новации в системе современного российского права» (г. Москва, 2018 г.), а также научных форумах всероссийского уровня: «Современная юридическая наука и практика: актуальные проблемы» (г. Саратов, 2016 г.), «Актуальные вопросы современной юридической науки» (г. Балаково, 2017 г.).

Основные положения и выводы диссертации отражены в 15 научных статьях общим объемом 4,3 а.л., четыре из которых опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для опубликования основных научных результатов диссертаций.

Выводы диссертационного исследования применяются в образовательной деятельности ФГБОУ ВО «Саратовский государственный медицинский университет им. В.И. Разумовского» Минздрава России, что подтверждается актом внедрения.

Структура диссертационного исследования обусловлена целью, задачами и логикой проведенного исследования. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников и приложения.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ С УЧАСТИЕМ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) МЕДИЦИНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Государственные (муниципальные) медицинские организации: общая характеристика, классификация, правовые основы деятельности

Исходя из необходимости формирования исчерпывающего представления о субъектах, реализующих на территории Российской Федерации медицинские услуги, как участниках налоговых правоотношений отдельного внимания заслуживает рассмотрение вопросов об их понятии, возможности классификации, а также правовых основах деятельности.

Федеральным законом от 21 ноября 2011 г. № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» (с изм. от 3 августа 2018 г. № 323-ФЗ)¹ (далее – Закон об основах охраны здоровья граждан) в п. 11 ст. 2 определено, что «медицинская организация – это юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы, осуществляющее в качестве основного (уставного) вида деятельности медицинскую деятельность на основании лицензии, выданной в порядке, установленном российским законодательством». Таким образом, закрепляя независимость статуса медицинской организации от организационно-правовой формы юридического лица, данный Закон создает предпосылки к интеграции государственной и частной систем здравоохранения.

К медицинским организациям с точки зрения Закона об основах охраны здоровья граждан приравниваются индивидуальные предприниматели, осуществляющие медицинскую деятельность.

Положения, регулирующие деятельность медицинских организаций, распространяются на юридические лица, осуществляющие наряду с основной (уставной) деятельностью медицинскую деятельность, и применяются к таким организациям в части, касающейся медицинской деятельности.

¹ См.: СЗ РФ. 2011. № 48, ст. 6724; 2018. № 32, ч. 2, ст. 5116.

Согласно ст. 79 Закона об основах охраны здоровья граждан медицинская организация обязана организовывать и осуществлять медицинскую деятельность в соответствии с законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, в том числе порядками оказания медицинской помощи¹, а также руководствоваться стандартами медицинской помощи².

Медицинская организация может быть включена в реестр медицинских организаций, осуществляющих деятельность в сфере медицинского страхования, на основании уведомления, направляемого ею в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (далее – ТФОМС).

При этом определение медицинской организации, данное в Законе об основах охраны здоровья граждан, не совпадает по своему правовому значению с понятием, содержащимся в ст. 15 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (с изм. от 29 июля 2018 г. № 268-ФЗ)³ (далее – Закон об обязательном медицинском страховании): «...к медицинским организациям в сфере обязательного медицинского страхования относятся

¹ См., напр.: Приказ Минздрава России от 7 ноября 2012 г. № 606н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи населению по профилю «аллергология и иммунология»» // Российская газета (спецвыпуск). 2013. № 78/1. 11 апр.; Приказ Минздрава России от 12 ноября 2012 г. № 901н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи населению по профилю «травматология и ортопедия»» // Российская газета (спецвыпуск). 2013. № 78/1. 11 апр.; Приказ Минздрава России от 15 ноября 2012 г. № 922н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи взрослому населению по профилю «хирургия»» // Российская газета (спецвыпуск). 2013. № 122/1. 7 июня.

² См., напр.: Приказ Минздрава России от 20 декабря 2012 г. № 1156н «Об утверждении стандарта первичной медико-санитарной помощи при злокачественных новообразованиях щитовидной железы 0-IV стадии (обследование в целях установления диагноза заболевания и подготовки к противоопухолевому лечению)» // Российская газета (спецвыпуск). 2013. № 124/1. 11 июня; Приказ Минздрава России от 24 декабря 2012 г. № 1457н «Об утверждении стандарта скорой медицинской помощи при травме позвоночника» // Российская газета (спецвыпуск). 2013. № 128/1. 17 июня; Приказ Минздрава России от 5 июля 2016 г. № 461н «Об утверждении стандарта скорой медицинской помощи при обмороке (синкопе) и коллапсе» // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2016. 25 июля.

³ См.: СЗ РФ. 2010. № 49, ст. 6422; 2018. № 31, ст. 4857.

организации, имеющие право на осуществление медицинской деятельности и включенные в реестр медицинских организаций, осуществляющих деятельность в сфере обязательного медицинского страхования...».

Особый правовой статус медицинских организаций, осуществляющих деятельность в сфере обязательного медицинского страхования, заключается в том, что их деятельность осуществляется на основании договора на оказание и оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию и они не вправе отказать застрахованным лицам в такой помощи в соответствии с территориальной программой обязательного медицинского страхования.

Порядок включения медицинской организации в реестр медицинских организаций, осуществляющих деятельность в сфере медицинского страхования, является уведомительным: медицинская организация включается в реестр медицинских организаций на основании уведомления, направляемого ею в ТФОМС до 1 сентября года, предшествующего году, в котором эта организация намерена осуществлять деятельность в сфере обязательного медицинского страхования. При этом медицинские организации, включенные в реестр медицинских организаций, имеют право выйти из числа медицинских организаций, осуществляющих деятельность в сфере обязательного медицинского страхования, с 1 января следующего года.

В условиях динамичного развития законодательства и обогащения судебной практики представляются необходимыми исследование и обобщение существующего понятийного аппарата в данной сфере. Как показывают результаты социологических опросов, большая часть опрошенных работников органов исполнительной власти, ученых и представителей медицинских организаций регулярно сталкиваются с теми или иными сложностями при использовании норм, регулирующих

отношения в области здравоохранения, по причине имеющих пробелов и противоречий понятийного и терминологического характера¹.

Так, в настоящее время ни один нормативно-правовой акт не содержит определения терминов «медицинские учреждения» и «учреждения здравоохранения», в связи с чем представляется необходимым обобщить и проанализировать существующие нормы в данной сфере.

Ранее в Основах законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан от 22 июля 1993 г. № 5487-1 (с изм. от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ)² закреплялось, что в государственную систему здравоохранения входят медицинские организации, в том числе лечебно-профилактические учреждения, фармацевтические предприятия и организации, аптечные учреждения, понятия же «медицинское учреждение» и «медицинская организация» хотя и использовались, но не раскрывались. Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации 27 января 1999 г. в первом чтении был принят проект Федерального закона «О здравоохранении в Российской Федерации» № 3571-II ГД³, в котором предлагалось считать медицинскими организациями такие организации здравоохранения, в уставе которых в качестве основного вида деятельности указывается медицинская деятельность, однако, федеральным законом названный проект не стал.

В период действия Приказа Минздравсоцразвития России от 7 октября 2005 г. № 627 «Об утверждении Единой номенклатуры государственных и муниципальных учреждений здравоохранения» (с изм. от 19 ноября 2008 г. № 653н)⁴ использовалось понятие «учреждения здравоохранения», категория

¹ См.: Чеснокова М.Д. Правовой мониторинг в социальной сфере // Журнал российского права. 2009. № 4. С. 12.

² См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 33, ст. 1318; СЗ РФ. 2011. № 50, ст. 7362. Документ утратил силу с 1 января 2012 г. в связи с принятием Закона об основах охраны здоровья граждан.

³ См.: Постановление ГД ФС РФ от 27 января 1999 г. № 3571-II ГД «О проекте Федерального закона «О здравоохранении в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 6, ст. 813.

⁴ См.: Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. № 42; 2008. № 52. Документ утратил силу в связи с изданием Приказа Минздрава

же «медицинские организации» стала применяться со вступлением в законную силу Приказа Минздрава России от 6 августа 2013 г. № 529н «Об утверждении номенклатуры медицинских организаций»¹ (далее – Номенклатура медицинских организаций).

Очевидно, что употребление терминов «медицинские учреждения» и «учреждения здравоохранения» на данном этапе связано исключительно с организационно-правовой формой исследуемых субъектов². Как уже подчеркивалось, медицинская организация признается таковой вне зависимости от ее организационно-правовой формы и представляет собой не только государственные (муниципальные) медицинские учреждения, но и организации частной системы здравоохранения, а также индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность. Таким образом, отличие категорий «медицинские организации» и «медицинские учреждения» состоит исключительно в организационно-правовых формах, в которых они существуют.

Терминологические тонкости разграничения категорий «государственные (муниципальные) медицинские организации», «государственные (муниципальные) медицинские учреждения» и «государственные (муниципальные) учреждения здравоохранения» для целей настоящей работы не имеют существенного значения, в связи с этим рассматриваемые понятия признаются равнозначными.

В Российской Федерации в настоящий момент функционируют государственная, муниципальная и частная системы здравоохранения³.

Для обеспечения доступности медицинской помощи в медицинских

России от 6 августа 2013 г. № 529н «Об утверждении номенклатуры медицинских организаций» // Российская газета. 2013. № 224. 7 окт.

¹ См.: Российская газета. 2013. № 224. 7 окт.

² Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 3 августа 2018 г. № 339-ФЗ) в ст. 123.21 определяет учреждение как унитарную некоммерческую организацию, созданную для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера (См.: СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301; 2018. № 32, ч. 2, ст. 5132).

³ См. ст. 29 Закона об основах охраны здоровья граждан.

организациях государственной системы здравоохранения и муниципальной системы здравоохранения и их структурных подразделениях¹ на данный момент разработаны Требования к размещению медицинских организаций государственной системы здравоохранения и муниципальной системы здравоохранения исходя из потребностей населения².

В период реформирования систем здравоохранения многие страны стоят перед сложным выбором оптимального соотношения частных и государственных медицинских организаций³, Российская Федерация не является исключением.

Развитие конкретных форм организации деятельности медицинских организаций может быть обусловлено различными факторами.

Так, одним из наиболее значимых негативных макроэкономических факторов, влияющих на рынок частных медицинских услуг в Российской Федерации, является падение реальных располагаемых доходов населения, продолжавшееся в период 2014–2016 гг. По прогнозам исследователей, в ближайшие годы темпы увеличения доходов населения будут достаточно низкими, чтобы ощутимо стимулировать спрос на частные медицинские услуги⁴.

В свою очередь, оказание медицинских услуг посредством

¹ За исключением медицинских организаций, подведомственных федеральным органам исполнительной власти.

² См.: Приказ Минздрава России от 27 февраля 2016 г. № 132н «О Требованиях к размещению медицинских организаций государственной системы здравоохранения и муниципальной системы здравоохранения исходя из потребностей населения» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2016. № 18. 2 мая.

³ См. подробнее: Экономика здравоохранения / под ред. М.Г. Колосницыной, И.М. Шеймана, С.В. Шишкина. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2018. С. 105-106; Цыганкова С.М., Левкевич М.М. Формирование механизма государственного регулирования в сфере здравоохранения. М., 2013. С. 6; Швец Ю.Ю. Влияние соотношения частного и государственного секторов в системе здравоохранения на качество предоставляемых медицинских услуг // Экономика и управление народным хозяйством. Серия: Экономика и право. 2017. № 2. С. 44-48.

⁴ См.: Взгляд на перспективы развития рынка частных медицинских услуг в Российской Федерации в 2017–2019 гг. Результаты исследования. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/03/ru-ru-research-on-development-of-the-private-medical-services-market-v1.pdf> (дата обращения: 03.09.2018).

деятельности государственных и муниципальных организаций продолжает играть огромную роль в обеспечении прав граждан на охрану здоровья.

С момента вступления в силу Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (с изм. от 27 ноября 2017 г. № 347-ФЗ)¹ (далее – Закон о внесении изменений) и до настоящего времени в Российской Федерации существуют три типа государственных и муниципальных учреждений: казенные, автономные, бюджетные. Таким образом, государственные и муниципальные медицинские учреждения могут быть казенными, автономными или бюджетными, что предполагает определенные различия, в том числе в содержании их налогово-правовых статусов².

Исходной позицией, без которой рассмотрение темы настоящего диссертационного исследования не представляется возможным, является определение юридической природы медицинской деятельности, медицинской услуги и медицинской помощи.

В действующем законодательстве категория «медицинская деятельность» раскрывается через ее основные виды. Так, в соответствии с п. 10 ст. 2 Закона об основах охраны здоровья граждан медицинская деятельность представляет собой профессиональную деятельность по оказанию медицинской помощи, проведению медицинских экспертиз, медицинских осмотров и медицинских освидетельствований, санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий и профессиональную деятельность, связанную с трансплантацией (пересадкой) органов и (или) тканей, обращением донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях.

¹ См.: СЗ РФ. 2010. № 19, ст. 2291; 2017. № 49, ст. 7319.

² Данное положение аргументируется в параграфе 1.3 диссертации.

Полный перечень видов медицинской деятельности отображен в Постановлении Правительства РФ от 16 апреля 2012 г. № 291 «О лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково»)» (вместе с «Положением о лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково»)» (с изм. от 8 декабря 2016 г. № 1327)¹ (далее – Положении о лицензировании медицинской деятельности).

Следует пояснить, что оказание медицинской помощи с применением телемедицинских технологий не является самостоятельным видом медицинской деятельности².

Медицинские организации могут осуществлять медицинскую деятельность исключительно при наличии лицензии. Цель лицензирования заключается в оценке возможностей оказания медицинской помощи в тех объемах, которые соответствовали бы уровню подготовки персонала и состоянию материально-технической базы организации.

Принципиальными критериями отнесения медицинской деятельности к лицензируемой, по мнению Н.С. Посулихиной, являются следующие: во-первых, наличие потенциальной возможности причинения вреда здоровью, правам и законным интересам граждан, вероятности нанесения ущерба обороне и безопасности государства, культурному наследию; во-вторых,

¹ См.: СЗ РФ. 2012. № 17, ст. 1965; 2016. № 51, ст. 7379.

² См. подробнее: Приказ Минздрава России от 30 ноября 2017 г. № 965н «Об утверждении порядка организации и оказания медицинской помощи с применением телемедицинских технологий» // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2018. 10 янв.; Письмо Минздрава России от 9 апреля 2018 г. № 18-2/0579 «О порядке организации и оказания медицинской помощи с применением телемедицинских технологий». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

именно лицензирование служит единственно возможным методом регулирования медицинской деятельности¹.

Процедура лицензирования медицинской деятельности гарантирует становление и функционирование рынка медицинских услуг, а также ограничивает распространение на нем недобросовестных организаций и предпринимателей. Благодаря процедуре лицензирования на рынке медицинских услуг формируется благоприятный климат, позволяющий общественным отношениям в сфере здравоохранения функционировать и развиваться в правильном направлении.

Согласно п. 16 Положения о лицензировании медицинской деятельности за предоставление лицензирующим органом лицензии, ее переоформление и выдачу дубликата лицензии на бумажном носителе уплачивается государственная пошлина в размере и порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Определив понятие медицинской деятельности, необходимо перейти к рассмотрению категорий «медицинская помощь» и «медицинская услуга». Проблема соотношения указанных терминов не является новой². В соответствии с нормами Закона об основах охраны здоровья граждан под медицинской помощью следует понимать комплекс мероприятий, направленных на поддержание и (или) восстановление здоровья и включающих в себя предоставление медицинских услуг (п. 3 ст. 2), а под услугой – медицинское вмешательство или комплекс медицинских вмешательств, направленных на профилактику, диагностику и лечение заболеваний, медицинскую реабилитацию и имеющих самостоятельное законченное значение (п. 4 ст. 2). Как указывает В.В. Комарова, сегодня

¹ См.: *Посулихина Н.С.* Правовой анализ лицензирования медицинской деятельности в системе административных процедур // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2013. № 5. С. 100.

² См. подробнее: *Островская Н.Б.* К вопросу о понятиях «медицинская помощь» и «медицинская услуга», применяемых в сфере налоговых правоотношений // Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых: тезисы докладов III Всероссийской научно-практической конференции магистрантов и аспирантов (Саратов, 6 октября 2016 г.). Саратов, 2016. С. 239-241.

пробельность нормативного закрепления позволяет плавно переводить «бесплатную медицинскую помощь» в «платные медицинские услуги»¹. Вместе с тем следует учитывать, что применение понятий «медицинская помощь» и «медицинская услуга» в качестве тождественных² противоречит нормам Конституции Российской Федерации³ и Гражданского кодекса Российской Федерации⁴ (далее – ГК РФ).

Обзор текущего законодательства позволяет обозначить ряд отличительных особенностей медицинской помощи:

во-первых, медицинская помощь юридически является бесплатной (ст. 41 Конституции РФ), поскольку оказывается гражданам за счет средств соответствующего бюджета или иных поступлений;

во-вторых, объем предоставления медицинской помощи регулируется государством⁵.

Понятие же медицинской услуги так или иначе сводится к ее

¹ См.: Комарова В.В. Медицинское право. Взгляд конституционалиста // Актуальные проблемы медицинского права: материалы II Всероссийской научно-практической конференции (Москва, 17-18 апреля 2015 г.) / отв. ред. А.А. Мохов. М., 2015. С. 70-75.

² Так, например, С.И. Бояркина и Г.М. Бояркин считают, что на данный момент сущностные различия между понятиями «медицинская помощь» и «медицинская услуга» отсутствуют (см.: Бояркина С.И., Бояркин Г.М. О соотношении понятий «услуга» и «помощь» в контексте врачебной практики в системе обязательного медицинского страхования // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. 2010. № 3 (5). С. 174).

³ См.: Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Российская газета. 1993. № 237 (853). 25 дек.; СЗ РФ. 2014. № 30, ч. 1, ст. 4202.

⁴ См.: Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 3 августа 2018 г. № 339-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301; 2018. № 32, ч. 2, ст. 5132; Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. от 29 июля 2018 г. № 225-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 5, ст. 410; 2018. № 31, ст. 4814.

⁵ Данное положение относится к первичной медико-санитарной помощи, в том числе первичной доврачебной, первичной врачебной и первичной специализированной; специализированной, в том числе высокотехнологичной, медицинской помощи; скорой, в том числе скорой специализированной, медицинской помощи; паллиативной медицинской помощи, оказываемой медицинскими организациями (см. подробнее: Постановление Правительства РФ от 10 декабря 2018 г. № 1506 «О Программе государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» // СЗ РФ. 2018. № 51, ст. 8013).

платности, которая обусловлена возмездным характером экономической деятельности в здравоохранении. Сама услуга, по справедливому замечанию А.В. Тихомирова, трактуется в качестве товара особого рода, который не имеет материального воплощения и результата¹.

Правоприменительная практика в сфере налогообложения медицинских организаций характеризуется сложностями при разграничении медицинских услуг от услуг смежного характера. Например, это касается такого вида услуг, как выписка амбулаторной карты. Разъяснения по данному вопросу были даны в Письме УМНС РФ по г. Москве от 24 декабря 2003 г. № 24-11/71239 «О налогообложении услуг по выписке и оформлению больничного листа, рецепта и др.»², в соответствии с которым такая услуга медицинской не является.

Исходя из существующего законодательного определения медицинской услуги и определений, разработанных теорией права, медицинскую услугу следует понимать как комплекс мероприятий диагностического, лечебно-профилактического, медико-реабилитационного характера, оказываемых пациенту медицинскими организациями или индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, цель которых заключается в лечении, спасении жизни, укреплении здоровья, формировании у пациентов навыков жизни для поддержания их здоровья после проведенного лечения.

Возможно выделение некоторых особенностей, характерных для медицинской услуги:

особая сфера применения, связанная с лечением и профилактикой заболеваний, здравоохранением и социальным обеспечением. В.Ю. Кулькова подчеркивает, что медицинские услуги воплощают свой результат непосредственно в самом человеке, в связи с этим расходы на

¹ См.: Тихомиров А.В. Законодательные проблемы регулирования рынка медицинских услуг // Российская юстиция. 2010. № 5. С. 50-52.

² См.: Московский налоговый курьер. 2004. № 8.

здравоохранение выступают важнейшим направлением инвестиций в развитие человеческого капитала¹;

уникальность (или индивидуальность), обусловленная специфическим состоянием здоровья каждого пациента, особенностями заболевания;

профессиональный характер, из которого следует профессиональный риск и возможность наступления как позитивных, так и негативных последствий;

ограниченная оборотоспособность (необходимо специальное разрешение – лицензия);

направленность на достижение определенной цели (улучшение состояния здоровья);

отсутствие гарантированного результата услуги, который зависит в том числе от поведения самого пациента, от его следования рекомендациям врачей²;

стоимостной характер;

особые условия оказания услуги (гигиенические, психологические и т.д.);

специфически значимый характер объекта воздействия. Ш.У. Степанян указывает, что жизнь и здоровье человека не обладают свойствами устойчивости и многократности восстановления, зачастую медицинское воздействие имеет характер необратимости, а прекращение оказания медицинской услуги не всегда может прекратить ее последствия³;

незримость (невещественный характер услуги). Данная особенность означает невозможность предварительного показа услуги;

¹ См.: *Кулькова В.Ю.* Методологические принципы и механизм предоставления государственных услуг здравоохранения на основе развития межбюджетных отношений: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 11.

² Так, *Ю.В. Зозуля* отмечает непостоянство качества и «несохраняемость» медицинских услуг (см. подробнее: *Зозуля Ю.В.* Методологические аспекты совершенствования российского здравоохранения: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2011. С. 8).

³ См.: *Степанян Ш.У.* Медицинская услуга – специфический объект правового регулирования в российском законодательстве // *Медицинское право.* 2015. № 6. С. 14.

публичный характер, обусловленный конституционным положением о том, что охрана здоровья граждан является одной из основных конституционных функций государства, установленных в нормах Конституции РФ.

С целью унификации и систематизации государственных (муниципальных) услуг, оказываемых государственными (муниципальными) медицинскими организациями в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями, данные услуги объединены в Приказе Минздрава России от 13 октября 2017 г. № 804н «Об утверждении номенклатуры медицинских услуг» (с изм. от 12 июля 2018 г. № АКПИ18-473)¹. Дополнительно в зависимости от вида, форм и условий оказания медицинской помощи Приказом Минздрава России от 11 марта 2013 г. № 121н «Об утверждении Требований к организации и выполнению работ (услуг) при оказании первичной медико-санитарной, специализированной (в том числе высокотехнологичной), скорой (в том числе скорой специализированной), паллиативной медицинской помощи, оказании медицинской помощи при санаторно-курортном лечении, при проведении медицинских экспертиз, медицинских осмотров, медицинских освидетельствований и санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий в рамках оказания медицинской помощи, при трансплантации (пересадке) органов и (или) тканей, обращении донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях» (с изм. от 13 июня 2017 г. № 121н)² (далее – Приказ об утверждении требований к организации и выполнению работ (услуг) в рамках оказания медицинской помощи) утверждены подвиды медицинских услуг. В настоящее время следует констатировать отсутствие нормативно-правовых актов, исчерпывающим образом устанавливающих требования к организации

¹ См.: Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 8 нояб.; СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Российская газета. 2013. № 101. 15 мая; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 10 июля.

каждого из подвидов медицинских услуг, вследствие чего Минздраву было вменено нарушение антимонопольных правил¹.

Законом об основах охраны здоровья граждан не названы виды медицинских организаций, однако обозначены первичная, специализированная, скорая, а также паллиативная² виды медицинской помощи, в связи с чем можно предположить наличие четырех видов медицинских организаций. Однако при этом следует согласиться с мнением О.Г. Печниковой о том, что такая классификация не может отразить всю многоступенчатую систему органов здравоохранения³, поэтому вопрос о возможности классификации медицинских организаций является актуальным и требует осмысления.

Номенклатура медицинских организаций классифицирует их по виду медицинской деятельности и по территориальному признаку.

По виду медицинской деятельности:

- 1) лечебно-профилактические организации;
- 2) медицинские организации особого типа;
- 3) медицинские организации по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека.

По территориальному признаку:

- 1) федеральные;
- 2) краевые, республиканские, областные, окружные;
- 3) муниципальные;

¹ См. подробнее: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 августа 2018 г. № 09АП-35420/2018, 09АП-35422/2018 по делу № А40-9755/2018. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² В соответствии со ст. 36 Закона об основах охраны здоровья граждан паллиативная медицинская помощь представляет собой комплекс медицинских вмешательств, направленных на избавление от боли и облегчение других тяжелых проявлений заболевания, в целях улучшения качества жизни неизлечимо больных граждан.

³ См.: Печникова О.Г. К вопросу определения правосубъектности медицинской организации // Право и бизнес: сборник статей I ежегодной международной научно-практической конференции, приуроченной к 80-летию со дня рождения профессора В.С. Мартемьянова / под ред. И.В. Ершовой. М., 2012. С. 501.

- 4) межрайонные;
- 5) районные;
- 6) городские.

Согласно разделу I Приказа Росстата от 29 сентября 2017 г. № 646 «Об утверждении статистического инструментария для организации Министерством здравоохранения Российской Федерации федерального статистического наблюдения в сфере охраны здоровья»¹ медицинские организации по подведомственности делятся на:

- 1) медицинские организации, находящиеся в муниципальной собственности;
- 2) медицинские организации, находящиеся в собственности субъекта Российской Федерации;
- 3) медицинские организации, находящиеся в федеральной собственности, подведомственные Минздраву России, Федеральному медико-биологическому агентству России, Федеральному агентству научных организаций, другим распорядителям средств федерального бюджета.

Огромная работа в данном направлении проделана З.В. Каменевой, которая проводит классификацию в зависимости от степени специализации медицинской деятельности:

- 1) поликлинические учреждения;
- 2) профильные (терапевтические, хирургические, педиатрические и т.д.);
- 3) узкоспециализированные (ожоговые, гематологические, кардиологические учреждения и т.д.)².

В соответствии с классификацией, предложенной Х.А. Расаевой, медицинские организации подразделяются на однопрофильные

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: *Каменова З.В.* Общая характеристика субъектов медицинской деятельности // Адвокат. 2016. № 1. С. 16.

(специализированные), двух- и многопрофильные¹.

Медицинские организации могут иметь в своей структуре собственные аптеки. Согласно п. 35 ст. 4 Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств» (с изм. от 4 июня 2018 г. № 140-ФЗ)² (далее – Закон об обращении лекарственных средств) аптечная организация – «организация, структурное подразделение медицинской организации, осуществляющие розничную торговлю лекарственными препаратами, хранение, перевозку, изготовление и отпуск лекарственных препаратов для медицинского применения в соответствии с требованиями настоящего Закона».

Несмотря на значимость государственных (муниципальных) медицинских организаций для развития государства и общества, в настоящее время отсутствует единая унифицированная терминология для всех нормативных актов, содержащих те или иные вопросы, касающиеся налогообложения медицинской деятельности, которая могла бы соответствовать практике общественного развития.

Как отмечают Г.Р. Колоколов и Н.И. Махонько, отечественное законодательство в сфере здравоохранения формировалось на протяжении нескольких столетий. Правовое положение врачей было определено еще в XI в. Уставом великого князя Владимира Святославовича. В XII в. в Русской Правде Ярослава Мудрого получило свое закрепление право медицинской практики на территории Киевской Руси.

Первые упоминания, касающиеся нормативной регламентации медицинской помощи, связываются с законодательным сборником «Стоглав», разработанным в XVI в. Данный документ содержал отдельный раздел, касающийся правил содержания больниц.

Большое значение в становлении дореволюционного законодательства

¹ См.: *Расаева Х.А.* Правовое положение медицинских организаций по законодательству Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 18.

² См.: СЗ РФ. 2010. № 16, ст. 1815; 2018. № 24, ст. 3407.

сыграл Свод законов Российской империи (1833 г.), содержащий Врачебный устав.

Для советского периода истории было характерно принятие декретов, постановлений, законов, указов и других нормативных актов, в которых вопросы здравоохранения полностью регламентировались государством¹.

Современное законодательство о регулировании сферы здравоохранения представляет собой совокупность нормативно-правовых актов, обладающих различной юридической силой. Медицинская деятельность регулируется положениями Конституции РФ, федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, подзаконными актами, а также международными правовыми актами.

Важным событием в развитии сферы охраны здоровья населения стало принятие Основ законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан от 22 июля 1993 г. № 5487-1 (с изм. от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ), разработанных Научно-исследовательским институтом социальной гигиены, экономики и управления здравоохранением им. Н.Е. Семашко РАМН. Документ утратил силу в связи с принятием в 2011 г. Закона об основах охраны здоровья граждан, который на данный момент, являясь базовым нормативным актом для всей сферы здравоохранения, устанавливает правовые основы ее регулирования. В частности, в нем содержатся нормы, касающиеся понятий медицинской организации и медицинской деятельности, особенностей финансового обеспечения в сфере охраны здоровья, полномочий федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в сфере охраны здоровья и ряд других положений.

В данное время действует ряд законов и подзаконных актов, регламентирующих отдельные направления медицинской деятельности: Федеральный закон от 20 июля 2012 г. № 125-ФЗ «О донорстве крови и ее

¹ См.: Медицинское право: учебное пособие / Г.Р. Колоколов, Н.И. Махонько. М., 2009. С. 98-100.

компонентов» (с изм. от 7 марта 2018 г. № 56-ФЗ)¹, Положение о лицензировании медицинской деятельности, Закон об обязательном медицинском страховании, Закон об обращении лекарственных средств, Закон РФ от 2 июля 1992 г. № 3185-1 «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании» (с изм. от 3 июля 2016 г. № 227-ФЗ)² и др. Имея собственные цели и задачи, данные нормативные правовые акты выполняют назначение по обеспечению правовой базы медицинской деятельности как комплекса мероприятий по сохранению организма человека в целом.

Следует признать, что система отношений в сфере здравоохранения является сложной и многогранной.

Согласно результатам исследования Всемирной организации здравоохранения в данной области «стыкуются» более ста различных научных дисциплин³.

Как подчеркивает И.Н. Сенякин, «в последнее время в системе российского законодательства, наряду с традиционными, появился ряд новых отраслей: о здравоохранении, страховании, банковской системе, правовой кибернетике и других»⁴.

Бесспорно, нормативные акты данных отраслей должны регулярно пополняться новым содержанием и соответствовать практике общественного развития. Поэтому следует поддержать точку зрения А.А. Мохова, о том, что «законодательство только тогда может с наибольшей эффективностью проявить свой творчески-созидательный характер, стать действенным фактором, способствующим успешному развитию и совершенствованию социальной действительности, когда оно оперативно реагирует на

¹ См.: СЗ РФ. 2012. № 30, ст. 4176; 2018. № 11, ст. 1591.

² См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 33, ст. 1913; СЗ РФ. 2016. № 27, ч. 1, ст. 4160.

³ См.: *Мохов А.А.* Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании медицинской деятельности. СПб., 2003. С. 64.

⁴ *Сенякин И.Н.* Проблемы спецификации и унификации российского законодательства // Государство и право. 1993. № 5. С. 21.

происходящие в общественной жизни изменения и заменяет устаревшие нормы новыми, соответствующими требованиям позитивной практики»¹.

Потребности сегодняшней реальности требуют приведения законодательства, регулирующего сферу медицинской деятельности, во взаимосогласованную систему, полно и всесторонне охватывающую многообразные общественные отношения, в связи с чем в научной литературе все чаще высказываются мнения о необходимости разработки кодифицированного медицинского законодательства. Принятие медицинского кодекса, по мнению ряда авторов², устранило бы существующие коллизии и пробелы.

Отдельными исследователями также высказываются мнения о необходимости разработки нормативных правовых актов, регулирующих те или иные вопросы здравоохранения (например, Закона РФ «О лечебных (больничных учреждениях)», на основании которого могут быть разработаны одноименные законы субъектов Российской Федерации)³, либо единого нормативного правового акта, регулирующего статус, виды, порядок образования, деятельность, права и обязанности медицинских учреждений⁴.

Действительно, законодательство в сфере медицинской деятельности далеко от системного состояния, однако попытки изменить сложившуюся систему отношений путем разработки и принятия отдельных нормативных правовых актов являются на данном этапе нецелесообразными, а путем проведения кодификации – преждевременными.

¹ *Мохов А.А.* Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании медицинской деятельности. СПб., 2003. С. 165.

² См., напр.: *Чащин А.Н.* История, становление и перспективы кодификации медицинского законодательства России // *Медицинское право.* 2007. № 1 (17). С. 3-5; *Стеценко С.Г.* Медицинское право. СПб., 2004. С. 115; *Каменева З.В.* Современное состояние нормативного регулирования медицинской деятельности // *Законодательство и экономика.* 2015. № 12. С. 20-21.

³ См.: *Старчиков М.Ю.* Правовой статус и организационно-правовые формы медицинских организаций: законодательные положения и судебная практика. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ См.: *Мальшева Е.И.* Учреждения здравоохранения // *Юридическая наука.* 2013. № 1. С. 14-17.

Думается, что наиболее приемлемым в данном случае было бы обращение к инкорпорации законодательства. В связи с этим уместно привести позицию Е.Н. Пастушенко относительно аналогичной проблемы в сфере банковского законодательства. Автор делает вывод о преждевременности кодификации банковского законодательства, отмечая, что кодификация возможна лишь после устранения имеющихся пробелов соответствующими правовыми актами, а также проработки научных подходов к определению предмета и метода банковского права. При этом исследователь указывает на возможность применения другой формы систематизации нормативных актов – инкорпорации¹. Видится вполне обоснованным применение такой формы систематизации и для сферы здравоохранения.

Как известно из общей теории права, инкорпорация подразумевает объединение нормативных актов полностью либо частично в разного рода сборники или собрания в определенном порядке². Такой порядок может быть хронологическим, алфавитным, а также системно-предметным³.

В связи с необходимостью использования материалов в повседневной деятельности органов государственной власти и местного самоуправления, а также в целях обеспечения широкого доступа сотрудников медицинских организаций к правовой информации и повышения эффективности правотворческой и правоприменительной практики предлагается применение

¹ См.: *Пастушенко Е.Н.* Правовые акты Центрального банка Российской Федерации: финансово-правовые аспекты теории: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2006. С. 202.

² По мнению В.А. Сивицкого, тщательно проводимая инкорпорация должна влечь не только механическое объединение нормативных правовых актов в некую единую систему, но и переработку инкорпорируемых актов, их увязку между собой (см.: *Сивицкий В.А.* Систематизация как сфера применения юридико-технического инструментария // *Юридическая техника.* 2007. № 1. С. 66). А.Н. Козырин уточняет, что внешняя обработка акта при инкорпорации предполагает корректировку нормативного материала – исключения из текста ненормативных предписаний, временных норм, срок действия которых на момент систематизации уже истек (см.: *Козырин А.Н.* Формы систематизации налогового законодательства // *Публично-правовые исследования: электронный журнал.* 2015. № 4. С. 64-84).

³ См., напр.: *Проблемы теории и права: учебник для вузов / под общ. ред. В.С. Нерсесянца.* М., 2004. С. 352.

системно-предметного порядка инкорпорации сферы здравоохранения, включающего следующие разделы:

- лицензирование медицинской деятельности;
- налогообложение медицинских организаций;
- лекарственное обеспечение;
- медицинские изделия;
- кадровое обеспечение системы здравоохранения;
- финансовое обеспечение в сфере охраны здоровья;
- профилактика заболеваний и формирование здорового образа жизни;
- организация первичной медико-санитарной помощи;
- организация специализированной медицинской помощи;
- организация скорой медицинской помощи;
- организация паллиативной медицинской помощи;
- медицинская реабилитация и др.

В целях оперативного информирования по вопросам, касающимся налогообложения медицинских организаций, в приложении к настоящему диссертационному исследованию предложен авторский проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность» раздела «Налогообложение медицинских организаций», включающий в себя акты законодательства о здравоохранении и акты, имеющие информационно-разъяснительный характер по вопросам применения такого законодательства.

Важнейшее преимущество системно-предметного порядка инкорпорации заключается в том, что нормативно-правовые акты располагаются системно: по схеме, определяемой по предметному принципу, объединяя тем самым действующее законодательство по одному и тому же вопросу в одном месте. Это представляется наиболее удобным при пользовании правовым материалом, поскольку позволяет сопоставить принятые в разное время нормативные акты и выявить противоречия, внести изменения и дополнения.

Подводя итог исследованию, проведенному в данном параграфе, следует резюмировать:

основная деятельность государственных (муниципальных) медицинских организаций – медицинская (т.е. профессиональная деятельность по оказанию медицинской помощи, проведению медицинских экспертиз, медицинских осмотров и медицинских освидетельствований, санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий и профессиональная деятельность, связанная с трансплантацией (пересадкой) органов и (или) тканей, обращением донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях). Рассматриваемая деятельность является лицензируемой;

государственные (муниципальные) медицинские организации являются некоммерческими организациями. Создаются в целях охраны здоровья граждан;

медицинские организации, осуществляющие деятельность в сфере обязательного медицинского страхования, имеют особый правовой статус: их деятельность осуществляется на основании договора на оказание и оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию и они не вправе отказать застрахованным лицам в такой помощи в соответствии с территориальной программой обязательного медицинского страхования. Порядок включения медицинской организации в реестр медицинских организаций, осуществляющих деятельность в сфере медицинского страхования, носит уведомительный характер: медицинская организация включается в реестр медицинских организаций на основании уведомления, направляемого ею в ТФОМС.

Обосновывается сложность и многогранность системы отношений в сфере здравоохранения. Представляется, что системно-предметный порядок инкорпорации сферы здравоохранения позволит устранить устаревшие и неэффективные нормы права, будет способствовать разрешению юридических конфликтов и ликвидации имеющихся пробелов, в том числе в

сфере налогово-правового регулирования, а также обеспечит доступность обозрения и понимания действующего законодательства.

1.2. Общие положения о налоговых правоотношениях с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций

В условиях стремительного развития финансово-правовой и налогово-правовой науки необходимость исследования вопросов об участии государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях ощущается особо остро.

На основе имеющихся научных взглядов следует сделать вывод о существовании двух подходов к изучению категории налогового правоотношения.

Первый подход носит описательный характер и основывается на нормах ст. 2 НК РФ. Так, по мнению отдельных авторов, налоговые правоотношения следует рассматривать как общественные отношения, которые возникают на основе реализации норм налогового права¹. А.В. Брызгалин, продолжая данную мысль, под налоговыми правоотношениями понимает общественные отношения, которые возникают по поводу установления, введения и взимания налогов².

Наиболее цельным представляется определение налоговых правоотношений как «урегулированных нормами налогового права общественных финансовых отношений, возникающих по поводу установления, введения в действие и взимания налогов с физических лиц и организаций», данное Н.И. Химичевой и Е.В. Покачаловой – представителями Саратовской школы финансового права³.

Второй подход основан на характеристике налоговых правоотношений

¹ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 191.

² См.: Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1998. С. 130.

³ Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 254.

как определенных экономических и организационных отношений, включенных в сферу налогово-правового регулирования и охраны. Его сторонником является Д.В. Винницкий, в исследованиях которого под налоговыми правоотношениями понимаются «общественные отношения по распределению бремени публичных расходов среди членов общества, основанные на принципах равенства, всеобщности, экономической обоснованности (соразмерности), имеющие организационно-имущественный характер, способные существовать только в правовой форме, складывающиеся между субъектами, обладающими властными полномочиями (публичными субъектами) и не обладающими таковыми (частными субъектами)»¹.

Заслуживающей поддержки представляется первая позиция, являющаяся традиционной. В настоящем исследовании налоговые правоотношения будут исследоваться как вид общественных отношений, специфика которых обуславливается текущим законодательством о налогах и сборах.

Особо следует подчеркнуть, что данные правоотношения являются частью финансово-правовых отношений². Финансовая деятельность охватывает большой объем общественных отношений, которые не могут существовать изолированно, соответственно налоговые правоотношения находятся в определенной связи с бюджетными, банковскими и другими

¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 141.

² Согласно общей теории права многообразие существующих общественных отношений обуславливает специализацию правовых норм и их разделение по субинститутам, институтам, подотраслям, отраслям. Следует согласиться с мнением Н.И. Химичевой, согласно которому «финансовое право стало крупной отраслью права с определившимися в его структуре подотраслями – бюджетным и налоговым правом, с детализированной системой правовых институтов, многие из которых появились именно в его современной версии» (Химичева Н.И. Проблемы финансового права на новом этапе развития Российского государства // Финансовое право. 2006. № 4. С. 27). Важнейшим критерием выделения налогового права в качестве подотрасли финансового права является наличие собственного предмета регулирования. Бесспорно, налоговое право имеет довольно высокий уровень обособленности, однако делать выводы о том, что оно представляет собой самостоятельную отрасль права, на данном этапе не представляется возможным.

видами финансовых отношений.

Для возможности участия в налоговых правоотношениях государственные (муниципальные) медицинские организации наделяются правоспособностью и дееспособностью, которые в совокупности представляют собой налоговую правосубъектность¹.

В научной юридической литературе неоднократно предпринимались попытки дать определение налоговой правосубъектности. Так, В.С. Белых и Д.В. Винницкий под данной категорией понимают установленную нормами права способность быть носителем прав и обязанностей в отношениях по установлению, введению и уплате налогов и сборов, а также иных неразрывно связанных с ними отношений². Похожие взгляды у М.Ю. Орлова, рассматривающего налоговую правосубъектность как совокупность качественных характеристик, которые определяют возможность выступать как стороне в налоговых правоотношениях³.

Налоговую правосубъектность государственных (муниципальных) медицинских организаций следует определить как признаваемую налоговым законодательством их способность как субъектов налогового права (потенциальных участников налоговых правоотношений) быть участником конкретных налоговых правоотношений. При этом необходимо подчеркнуть публичный характер настоящей правосубъектности, который заключается в том, что самостоятельное участие государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях обусловлено требованиями должного поведения, непременно установленными правовыми

¹ Думается, что деликтоспособность правильнее рассматривать в рамках налоговой дееспособности в связи с тем, что участник правоотношений несет обязанности, исходя из совершения соответствующего правонарушения (см. подробнее: Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С. 101; Печёнкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2018. С. 67).

² См.: Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М., 2004. С. 177.

³ См.: Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: учебное пособие. М., 2009. С. 123.

связей с соответствующими публичными субъектами права.

Возникновение налоговой правосубъектности связано с постановкой на налоговый учет в порядке, предусмотренном ст. 84 НК РФ.

С.Г. Пепеляев обращает внимание на то, что «учет налогоплательщиков позволяет получить государству сведения, необходимые для решения различных задач, например, сведения об общем числе налогоплательщиков и их налоговых обязательствах позволяют прогнозировать налоговые платежи, могут быть использованы при разработке налоговой политики государства, анализа ее эффективности»¹.

В соответствии с п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми настоящий Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Государственные (муниципальные) медицинские организации регистрируются в налоговых органах в качестве возможных участников налоговых правоотношений, «иначе невозможно объяснить, кем является лицо, надлежаще зарегистрированное в качестве налогоплательщика, но у которого так и не возникло реальной обязанности по уплате налогов и сборов»².

Возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций возможно исключительно на основе норм законодательства о налогах и сборах. По справедливому замечанию, налоговые отношения начинают фактически существовать лишь после их законодательного закрепления, в результате реализации правовых норм³.

¹ Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 496.

² Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск, 2006. С. 142.

³ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: учебник. М., 2001. С. 12-13.

Основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений связаны с наступлением определенных юридических фактов, которые понимаются как «действия и события, закрепленные государством в нормах налогового права, влекущие соответствующие правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений, а также воздействующие на правовой режим налогообложения»¹. Юридические факты должны быть четко законодательно закреплены, не давая возможностей для свободного усмотрения субъектов, что связано с публичным характером налогового правоотношения².

Следует учитывать, что нередко для возникновения, изменения или прекращения налогового правоотношения наступления одного юридического факта недостаточно, для этого требуется совокупность юридических фактов, которая в науке определяется как фактический состав. Так, для возникновения у государственных (муниципальных) медицинских организаций обязанности по уплате налога, необходимо наличие налоговой обязанности, установленной на законодательном уровне, а также отсутствие у рассматриваемых субъектов льгот по уплате данного налога.

Таким образом, для возникновения налогового правоотношения с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций, помимо наличия у данных участников налоговой правосубъектности, необходимо наступление определенных юридических фактов.

Ю.К. Толстой справедливо отмечает: не может быть бессубъектных правоотношений, поскольку «всякое правоотношение существует между

¹ *Бабанова Ю.В.* Юридические факты в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 6.

² Большой вклад в исследование данного вопроса внес Н.П. Кучерявенко, по мнению которого налоговые правоотношения могут развиваться только под воздействием нормативных (нормы права, регулирующие отношения в сфере налогообложения), правосубъектных (способность лица участвовать в правоотношениях) и фактических (факты реальной действительности, предусмотренные нормами права и влекущие наступление определенных юридических последствий) оснований (см.: *Кучерявенко Н.П.* Финансовое право: учебное пособие для студентов юрид. вузов и факультетов. Харьков, 2006. С. 161).

людьми или группами людей»¹.

В научной среде наряду с понятием «субъект правоотношения» применяются «субъект права» и «участник правоотношения», что обуславливает необходимость разграничения данных категорий между собой.

Относительно понятий «субъект права» и «субъект правоотношения» в общей теории права сложилось несколько мнений.

Так, Н.И. Матузов, А.В. Малько и В.М. Серых с определенными оговорками приходят к выводу об их относительной равнозначности². Иной точки зрения придерживаются В.Л. Кулапов, В.С. Нерсесянц и ряд других ученых, которые считают, что субъект права – это потенциальный участник правоотношения, «абстрактный» субъект, который нельзя смешивать с субъектом правоотношения³.

Позиция о нетождественности указанных терминов представляется предпочтительной, поскольку «субъект права», обладающий абстрактным характером, вступая в конкретные правоотношения, реализует способность участвовать в них и становится субъектом данных правоотношений, сохраняя при этом свои свойства, а также приобретая новые.

В юридической литературе встречается понятие «участник правоотношения». Под участником принято понимать «того, кто участвует в чем-нибудь»⁴. Анализируя соотношение категории «участник правоотношения» с «субъектом права» и «субъектом правоотношения», Р.О. Халфина подчеркивает, что «...в понятии субъекта права, в его традиционном понимании сливаются две основные характеристики:

¹ Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л., 1959. С. 67.

² См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2001. С. 517-518; Серых В.М. Теория государства и права: учебник. М., 2004. С. 314.

³ См., напр.: Кулапов В.Л. Теоретические основы государства и права: методические рекомендации для повторения курса. Саратов, 2002. С. 128; Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства: учебник. М., 1999. С. 504-505.

⁴ Ожегов С.И. Словарь русского языка / под ред. Н.Ю. Шведовой. 18-е изд. М., 1986. С. 734.

возможность участвовать в различных правоотношениях и реальное участие в них...»¹. В случае, когда субъект права участвует реально в правоотношениях, вместо термина «субъект правоотношения» следует использовать понятие «участник правоотношения». Следовательно, субъект права, обладая свойством правосубъектности, имеет потенциальную возможность стать субъектом правоотношения, вступая же в конкретные правоотношения и реализуя при этом свои права и исполняя обязанности, он становится участником правоотношения². Данные положения в равной мере применимы к категориям «субъект налогового права», «субъект налогового правоотношения», «участник налогового правоотношения» и позволяют сформулировать вывод о том, что государственные (муниципальные) медицинские организации, являясь самостоятельными субъектами налогового права и обладая свойством налоговой правосубъектности, имеют потенциальную возможность стать субъектами налоговых правоотношений, вступая же в конкретные налоговые правоотношения, они становятся участниками налоговых правоотношений.

Необходимой составляющей в исследовании налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций выступает также выявление структуры таких правоотношений.

Налоговые правоотношения с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций, как и любые другие, состоят из:

субъектов (ими признаются индивидуально определенные участники конкретных правоотношений, являющиеся носителями налоговых прав и обязанностей);

объекта (то, по поводу чего субъекты правоотношений в сфере налогообложения вступают в правовую связь);

содержания (права и обязанности его участников).

¹ Халфина Р.О. *Общее учение о правоотношении*. М., 1974. С. 115-116.

² См.: Халфина Р.О. *Общее учение о правоотношении*. М., 1974. С. 116.

Вопросы, связанные с определением объекта правоотношения, исследуются как в общей теории права, так и в отраслевых науках. Сложный характер правоотношения и его объекта, а также сложившаяся неоднозначность в терминологии препятствуют формированию единого понимания данной категории.

Традиционно объект является элементом любого правоотношения¹. В науке существуют подходы, критикующие данное положение (например, Р.О. Халфина отрицает объект правоотношения в качестве обязательного элемента его структуры²), однако, поскольку без категории объекта становится невозможным определить, для чего участники наделяются правами и обязанностями и каковы мотивы их поведения, наиболее удачной представляется позиция о рассмотрении объекта правоотношения как его структурного элемента.

Изучение теоретических представлений, существующих в общей теории права и в науке финансового права, позволяет сделать вывод о существовании двух взглядов на проблему исследования объекта правоотношений. Первая группа ученых рассматривают объект правоотношений как поведение его участников³. В частности, И.Н. Ильюшихин считает, что поведение участников направлено на исполнение обязанности по уплате налога, соответственно объектом налогового правоотношения является деятельность по перечислению налога⁴.

¹ См.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 2-е изд. М., 2003. С. 514.

² См.: Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 212-217.

³ См., напр.: Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л., 1959. С. 64-65; Карасева М.В. Финансовое правоотношение: дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 1998. С. 134; Ткаченко Ю.Г. Социалистические правоотношения // Лекции по курсу теории государства и права / под ред. К.А. Мокичева. Вып. 19. М., 1961. С. 27; Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: учебник. М., 2001. С. 29.

⁴ См.: Ильюшихин И.Н. Понятие и признаки налогового правоотношения // Правоведение. 2000. № 2. С. 141.

Однако объект налогового правоотношения¹ нельзя сводить исключительно к поведению его участников, поскольку решающим при определении вида того или иного отношения выступает его материальный объект. Наглядно это иллюстрирует В.А. Яговкина на следующем примере: если использовать единственным критерием определения вида налогового правоотношения только поведение, то правоотношения по уплате налогов и правоотношения, складывающиеся при осуществлении налогового контроля, следует считать различными видами, однако названные правоотношения регулируются нормами налогового права и имеют общий материальный объект – налог. Таким образом, следует говорить о том, что решающую роль в определении вида того или иного отношения играет материальный объект, которым в данном примере выступает налог, ведь именно он, в отличие от юридического объекта, в данных правоотношениях остается неизменным².

Согласно второй позиции объектом правоотношения выступают материальные и нематериальные блага, на которые направлено поведение участников³. Так, И.И. Кучеров к объекту налоговых правоотношений относит «денежные средства, которые должны быть внесены в бюджет или во внебюджетные фонды»⁴. Данный подход дополняют В.А. Парыгина и А.А. Тедеев, которые указывают на недостаточное внимание автора «к таким материальным и нематериальным благам, которые также могут являться объектом налогового правоотношения, как, например, денежные средства в виде пени за несвоевременное выполнение обязанности по уплате налога,

¹ Объект налогового правоотношения следует отграничивать от объекта налогообложения, поскольку последний является видом объекта финансовой деятельности государства, который, в свою очередь, представляет собой экономическую категорию. Объект налогового правоотношения является юридической категорией (См. подробнее: *Смирнов Д.А.* О понятии объекта налогообложения (на примере налогов на имущество) // *Вестник СГАП.* 2009. № 3. С. 158-162).

² См.: *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 127.

³ См., напр.: *Дудин А.П.* Объект правоотношения (вопросы теории). Саратов, 1980. С. 68; *Теория государства и права / отв. ред. А.В. Малько.* 4-е изд. М., 2010. С. 229; *Кучеров И.И.* Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 87.

⁴ *Кучеров И.И.* Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 87.

штрафа за нарушение налогового законодательства, а также публичный правопорядок в сфере налогообложения, сохранность сведений, составляющих налоговую тайну, права и законные интересы участников таких правовых отношений, их защита»¹.

Наиболее обоснованной видится позиция М.Б. Разгильдиевой о том, что объектом налогового правоотношения являются урегулированные правом отношения по поводу налога². Как подчеркивает автор, основу объекта правоотношений составляют общественные отношения, которые впоследствии облакаются в правовую форму посредством воздействия субъектов в процессе реализации ими своих прав и обязанностей³.

Налоговые правоотношения как разновидность финансовых правоотношений имеют имущественный характер, соответственно существенные черты понятия объекта налогового правоотношения будут связаны с формированием, распределением и использованием денежных фондов. В связи с этим немаловажное значение приобретает позиция Н.П. Кучерявенко о том, что правовая связь между участниками налоговых отношений формируется именно по поводу денежных средств⁴. Направленность на формирование денежных фондов государства также отмечает М.Б. Разгильдиева⁵.

Отдельного внимания при определении сущности объекта правоотношения заслуживает исследование Е.В. Ермолаевой, в котором была учтена связь сущности объекта правоотношения с правовыми характеристиками явления объективной действительности и в концепции

¹ Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации. URL: <http://lib.sale/pravo-nalogovoe/nalogovoe-pravo-rossiyskoy-federatsii-seriya.html> (дата обращения: 14.01.2017).

² См.: Разгильдиева М.Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 159.

³ См.: Разгильдиева М.Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 158.

⁴ См.: Кучерявенко Н.П. Финансовое право: учебное пособие для студентов юрид. вузов и факультетов. Харьков, 2006. С. 34.

⁵ См.: Разгильдиева М.Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 159.

объекта правоотношения выделены юридический и фактический аспекты¹. При этом фактический аспект понятия объекта представляет собой явление объективной действительности (то, по поводу чего и в связи с чем возникает и развивается правоотношение), а юридический аспект понятия объекта – правовой режим такого явления².

Похожей точки зрения придерживается В.А. Яговкина, делая выводы о том, что материальным объектом налогового правоотношения выступает сам налог, поскольку именно он придает отношению имущественный характер, а юридическим – поведение его участников³. Такое поведение будет отличаться в зависимости от вида отношений, но, как подчеркивает автор, в итоге «направлено на один конечный материальный объект – налог»⁴. На необходимость выделения фактического и юридического аспектов объекта правоотношения также указывает Е.В. Афолина при анализе объектов бюджетных правоотношений⁵.

Надо отметить, что данная мысль соотносится с разделением самого содержания правоотношения на материальное и юридическое. Традиционно в науке под материальным содержанием понимается «фактическое жизненное волевое отношение, которое лежит в основе правоотношения, из которого собственно и возникает правоотношение»⁶, а под юридическим – «взаимные субъективные права (полномочия) и корреспондирующие им юридические обязанности его субъектов»⁷.

¹ См.: *Ермолаева Е.В.* Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2004. С. 10, 24.

² *Ермолаева Е.В.* Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань, 2004. С. 24.

³ См.: *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 126.

⁴ *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 132.

⁵ См.: *Афолина Е.В.* Объекты бюджетных правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2016. С. 29.

⁶ *Байтин М.И.* Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). 2-е изд. М., 2005. С. 213.

⁷ *Байтин М.И.* Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). 2-е изд. М., 2005. С. 213.

Представляется, что именно такой подход позволяет максимально раскрыть содержание категории объекта правоотношения как для общей теории права, так и для науки финансового права. Учитывая многообразие существующих налоговых объектов правоотношений, имеющих различную материальную и правовую природу, особое значение приобретает дальнейшее развитие данной идеи применительно к налоговой сфере.

На основании изложенного под объектом налогового правоотношения с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций следует понимать объективное явление налоговой сферы в единстве с установленным правовым режимом, на которое направлены интересы данных субъектов, реализуемые в рамках предоставленных им субъективных прав и обязанностей. Такое определение позволяет дать общее представление о специфике объектов налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций, более узкое определение может быть получено при глубоком анализе конкретного вида налогового правоотношения.

Государство наделяет государственные (муниципальные) медицинские организации определенным объемом налоговых прав и обязанностей, посредством реализации которых названные субъекты участвуют в налоговых правоотношениях.

Как отмечается в юридической науке, «корреспондирование прав и обязанностей является условием создания уравновешенного состояния общества, сбалансированности и гармонизации интересов всех субъектов, достижения согласия, взаимопонимания между ними»¹.

Поскольку субъективное право немислимо без соответствующей корреспондирующей обязанности, Ю.К. Толстой делает вывод, что оно немислимо и вне правоотношения².

¹ Хохлова Е.М. Субъективное право и юридическая обязанность в механизме правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 9.

² См.: Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л., 1959. С. 68.

Согласно иной концепцией субъективное право может возникать из закона и существовать вне правоотношения. Например, Д.А. Керимов рассматривает правомочие как «реализацию субъективного права в действиях лица, вступившего в конкретное правоотношение»¹. По его мнению, нельзя отождествлять субъективное право с правомочием в качестве одного из элементов конкретного правоотношения².

Первая точка зрения представляется логичной и обоснованной, в связи с чем в настоящем исследовании субъективное право рассматривается как элемент правоотношения.

Вопросы, связанные с особенностями регламентации прав и обязанностей государственных (муниципальных) медицинских организаций как налогоплательщиков и тех потенциальных участников налоговых правоотношений, которые взаимодействуют с ними, будут детально исследованы в параграфе 1.3 диссертации.

Участие государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях в связи с исполнением ими обязанностей по уплате налогов имеет свои специфические особенности, важность выявления и анализа которых обусловлена возникающими спорами, а также необходимостью совершенствования законодательства в рассматриваемой сфере.

Учитывая тот факт, что «реализация внешней и внутренней политики государством, обеспечение выполнения социально-экономических программ невозможны без соответствующих финансовых ресурсов»³, на данном этапе развития Российской Федерации как социального государства доходы, поступающие в бюджет посредством взимания налогов, имеют особую значимость. Государство, выступая в данных правоотношениях в лице налоговых органов, вправе требовать от государственных (муниципальных)

¹ Керимов Д.А. Обеспечение законности в СССР. М., 1956. С. 26.

² См.: Керимов Д.А. Обеспечение законности в СССР. М., 1956. С. 26.

³ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2000. С. 12.

медицинских организаций исполнения ими обязанностей по уплате налогов, исчисленных в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Ключевым в рамках рассмотрения исследуемого вопроса является определение категории налога. В связи с этим следует отметить, что легальное определение налога содержится в п. 1 ст. 8 НК РФ и носит самый общий характер, однако по справедливому замечанию И.И. Кучерова «определение налога как искомого понятия может быть получено не столько из текстов актов соответствующего законодательства, а на основе результатов соответствующих теоретических изысканий»¹.

Как показывает анализ общетеоретических положений, касающихся определения сущности налога и его правовой квалификации, все исследователи сходятся во мнении о необходимости закрепить в дефиниции все ключевые принципы и признаки налога, перечисляя их в различных комбинациях². Данный факт связан не только с наличием законодательного определения налога, но и со сложностью данной категории, поскольку, как указывает А.А. Батарин, если не обозначить исчерпывающий перечень всех его составляющих, налог может «раствориться среди других государственных доходов»³.

Существенной чертой налога выступает то, что он является частью собственности налогоплательщика, которая при наступлении определенных сроков подлежит передаче на законном основании в пользу государства.

Государственные (муниципальные) медицинские организации, неся фискальную нагрузку, уплачивают налоги путем отчуждения имущества, тем

¹ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003. С. 95.

² См., напр.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2009. С. 372-373; Покачалова Е.В. Правовое регулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1991. С. 16-17; Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 26; Воронова Л.К., Кривицкий И.Е., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: учебное пособие для студентов юрид. вузов и факультетов. Харьков, 2006. С. 139.

³ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. М., 2014. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

самым обеспечивая деятельность государства и муниципальных образований, поскольку именно налоги составляют более 90 процентов всех бюджетных доходов государства и муниципальных образований¹.

Важно отметить, что обязанности налогоплательщиков устанавливается исключительно в целях удовлетворения интересов государства и общества. А.С. Алимбекова подчеркивает: «...несмотря на то, что основная масса обязанностей налогоплательщиков реализуется в отношениях с теми или иными государственными (муниципальными) органами, они направлены на обеспечение интересов государства, а не органов»².

Развитие государства всегда сопровождается изменениями налоговой системы, при этом одни налоговые конструкции сохраняются практически неизменными, другие же претерпевают существенные изменения или упраздняются под влиянием различных процессов (социальных, экономических, политических и др.)³. Трудно не согласиться с существующей точкой зрения о том, что с развитием цивилизации налоги обретают первостепенное значение в финансовой системе государства⁴.

Анализ действующего законодательства о налогах и сборах позволяет констатировать, что государственные (муниципальные) медицинские организации, обладая свойством налоговой правосубъектности, обязаны уплачивать следующие налоги:

федеральные – НДС, акцизы, налог на прибыль организаций;

региональные – транспортный налог, налог на имущество организаций;

местный – земельный налог.

Наряду с общей системой налогообложения в отношении

¹ См.: *Алимбекова А.С.* Налоговое право: учебно-методический комплекс / А.С. Алимбекова, А.С. Жугаев, М.Н. Садчиков; отв. ред. Е.В. Покачалова. М., 2017. С. 69.

² *Алимбекова А.С.* Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2011. С. 86.

³ См.: *Кучеров И.И.* Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003. С. 7.

⁴ См.: *Львов Д.М.* Курс финансового права. Казань, 1887. С. 286.

государственных (муниципальных) медицинских организаций может быть применена упрощенная система.

В Налоговом кодексе РФ (п. 2 ст. 346.11) установлено, что применение упрощенной системы налогообложения предусматривает освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пп. 1.6, 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с настоящим Кодексом). Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым Кодексом РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 161 и 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы и обязательные страховые взносы уплачиваются в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется налогоплательщиками добровольно при наличии определенных критериев данной системы. Заявление (уведомление) подается в налоговый орган. Переход на упрощенную систему налогообложения допускается только для автономных учреждений.

Следует учитывать, что такой переход возможен лишь для относительно небольших автономных учреждений, поскольку в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом

федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать 100 человек.

Кроме того, п. 2 ст. 346.12 НК РФ установлено, что получить право применять данную систему возможно, если доходы за девять месяцев года, в котором подается уведомление о переходе на специальный режим, не превысили 112,5 млн рублей¹), поэтому подавляющая часть учреждений будет использовать общий режим налогообложения.

Следует согласиться с мнением Д.М. Мошковой о том, что важным показателем развития политики государства является система налогообложения, которая может как стимулировать, так и подавлять активность в той или иной сфере экономической деятельности². Российское государство, находясь у истоков процесса построения обоюдновыгодных отношений между государством и субъектами в сфере здравоохранения³, наделяет их особым налогово-правовым статусом, определяющим особенности в исчислении НДС, акцизов, налога на прибыль, налога на имущество, транспортного налога, земельного налога. Особенности правоотношений по уплате названных налогов будут рассмотрены в гл. 2 настоящей диссертации.

Государственные (муниципальные) медицинские организации обязаны исполнять обязанности по уплате государственной пошлины в случае, если они обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, или выступают ответчиками

¹ Установленное ограничение по доходам не применяется в отношении организаций, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц на основании ст. 19 Федерального закона от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (с изм. от 5 декабря 2017 г. № 383-ФЗ), подающих уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2015 г. (СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3302; 2017. № 50, ч. 3, ст. 7554).

² См.: Мошкова Д.М. Образовательные и научные организации как субъекты финансового права Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 249.

³ См.: Лайченкова Н.Н., Нефедова С.А. Проблемы становления института государственно-частного партнерства в системе здравоохранения Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 1. С. 118-125.

(административными ответчиками) в судах общей юрисдикции, Верховном Суде РФ, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец (административный истец) освобожден от уплаты государственной пошлины (ст. 333.17 НК РФ). При исчислении государственной пошлины какие-либо специфические особенности, предусмотренные для государственных (муниципальных) медицинских организаций, отсутствуют.

Государственные (муниципальные) медицинские организации участвуют в налоговых отношениях также в статусе налоговых агентов, который является производным от их функций работодателей.

Налоговый кодекс РФ (ст. 24) определяет налоговых агентов как лиц, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В юридической литературе существуют точки зрения о том, что налоговые агенты являются «представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками»¹ или «квазиуполномоченными налоговыми органами»². Проведя анализ содержания прав и обязанностей данного невластного субъекта, с указанными точками зрения трудно согласиться. Более обоснованным видится подход И.И. Кучерова, который предполагает включение налоговых агентов в состав налогоплательщиков³, при этом следует пояснить, что удерживая налог, налоговый агент исполняет не обязанность налогоплательщика, а свою собственную публично-правовую обязанность по своевременному и полному перечислению налога в бюджет.

Являясь налоговыми агентами, государственные (муниципальные) медицинские организации уплачивают НДФЛ не со своих доходов, а с

¹ Кузнеценкова В.Е. Особенности процессуального статуса налоговых агентов. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Жутаев А.С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 8.

³ См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. М., 2009. С. 246.

доходов, которые выплачивают другим лицам (т.е. со своих расходов). При этом налог начисляется с валовой суммы дохода, а не с чистой прибыли, налог взимается немедленно при выплате дохода, а не после истечения налогового периода. При исчислении НДФЛ какие-либо специфические особенности, предусмотренные для государственных (муниципальных) медицинских организаций, отсутствуют.

Кроме того, государственные (муниципальные) медицинские организации признаются плательщиками обязательных страховых взносов.

Действующим налоговым законодательством страховые взносы выведены в отдельный обязательный платеж и их определение, как и понятие налогов и сборов, закреплено в ст. 8 НК РФ.

Изменения, связанные с передачей администрирования страховых взносов в налоговые органы, отразившиеся в законодательстве об обязательном пенсионном, социальном и медицинском страховании, а также в Налоговом кодексе РФ, в котором с 1 января 2017 г. появилась гл. 34 «Страховые взносы»¹, по-прежнему не позволяют отнести страховые взносы к налоговым платежам в собственном смысле слова, поскольку они не включены законодателем в перечень налогов и сборов (ст. 13–15 НК РФ).

В финансово-правовой литературе существует мнение о том, что

¹ См.: Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» (с изм. от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ) // СЗ РФ. 2016. № 27, ч. 1, ст. 4176; 2016. № 49, ст. 6844; Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» (с изм. от 19 декабря 2016 г. № 438-ФЗ) // СЗ РФ. 2016. № 27, ч. 1, ст. 4183; 2016. № 52, ч. 5, ст. 7487. При этом положения Налогового кодекса РФ не применяются к отношениям по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, которые, как и ранее, регулируются отдельными законами.

страховые взносы нельзя признавать налогами, ибо они не характеризуются всеми присущими данному платежу признаками¹. В обоснование вывода о различной природе страховых взносов на обязательное социальное страхование и налогов указывается на то, что из сравниваемых платежей только налогам присущ признак возмездности². Однако данное утверждение не безусловно, поскольку, по мнению Е.Г. Беликова, «индивидуальная возмездность обязательного платежа рассматривается как обязанность государства предоставить плательщику встречное предоставление за оказанную именно ему государственным органом, должностным лицом услугу публично-правового характера (юридически значимое действие). При этом самые многочисленные плательщики страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – работодатели при их уплате взамен ничего не получают ни от государства, ни от работника»³.

Исследование происходящих изменений, касающихся страховых взносов, свидетельствует об отсутствии у законодателя последовательности и единой позиции по вопросу их правовой природы. Следует констатировать, что страховые взносы претерпели значительные изменения, переходя из неналоговых платежей в налоговые, и обратно.

Основываясь на анализе гл. 2.1 и 34 НК РФ, а также положений, выработанных юридической наукой⁴, можно сделать следующие выводы:

страховые взносы, как и налоги, являются общеобязательными;

¹ См., напр.: *Бит-Шабо И.В.* Использование сравнительно-правового метода при исследовании природы и сущности налогов и страховых взносов // *Налоги.* 2014. № 1. С. 17; *Гриценко В.В.* К дискуссии о правовой природе страховых взносов // *Вестник Саратовской государственной юридической академии.* 2015. № 4. С. 225-228.

² См.: *Шафигуллин Э.Н.* Правовая природа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование // *Социальное и пенсионное право.* 2011. № 1. С. 29; *Стрельников В.В.* Финансово-правовые отношения в сфере страхования // *Журнал российского права.* 2006. № 2. С. 52-53.

³ *Беликов Е.Г.* Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2016. С. 377.

⁴ См. подробнее: *Беликов Е.Г.* Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2016. С. 356-381; *Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева.* 5-е изд., перераб. и доп. М., 2012. С. 519-521.

обязанность их уплаты установлена законом;
и страховые взносы, и налоги взимаются в публичных целях;
уплачиваются периодически;
имеют схожий механизм взыскания рассматриваемых платежей;
подлежат обязательной регистрации (учету) плательщиков;
за полнотой и своевременностью их исчисления и уплаты
осуществляется контроль со стороны уполномоченных государством
органов.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что обязательные страховые взносы имеют налоговую природу (за исключением страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, к отношениям по установлению и взиманию которых законодательство о налогах и сборах не применяется).

Уплата страховых взносов государственными (муниципальными) медицинскими организациями на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование осуществляется по общим тарифам, установленным ст. 425 и 426 НК РФ.

Резюмируя вышеизложенное в настоящем параграфе, следует отметить, что государственные (муниципальные) медицинские организации, являясь самостоятельными субъектами налогового права и обладая свойством налоговой правосубъектности, имеют потенциальную возможность стать субъектами налоговых правоотношений; вступая же в конкретные налоговые правоотношения и реализуя при этом налоговые права и исполняя налоговые обязанности, они становятся участниками налоговых правоотношений.

Налоговую правосубъектность государственных (муниципальных) медицинских организаций следует определить как признаваемую налоговым законодательством их способность как субъектов налогового права (потенциальных участников налоговых правоотношений) быть участниками

конкретных налоговых правоотношений. Налоговая правосубъектность носит публичный характер, который заключается в том, что самостоятельное участие государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях обусловлено требованиями должного поведения, непременным установлением правовых связей с соответствующими публичными субъектами права. Возникновение налоговой правосубъектности связано с постановкой на налоговый учет, осуществляемой независимо от наличия обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Для возникновения налогового правоотношения с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций, помимо наличия у данных участников налоговой правосубъектности, необходимо наступление определенных юридических фактов.

Государственные (муниципальные) медицинские организации являются плательщиками НДС, акцизов, налога на прибыль, государственной пошлины, транспортного налога, налога на имущество, а также земельного налога. Поскольку рассматриваемые субъекты выступают источником выплаты доходов физическим лицам, на них возложены обязанности налоговых агентов по исчислению и удержанию НДФЛ. Кроме того, государственные (муниципальные) медицинские организации признаются плательщиками обязательных страховых взносов.

Учитывая социальную значимость услуг, оказываемых государственными (муниципальными) медицинскими организациями, налоговое законодательство наделяет их особым налогово-правовым статусом, предполагающим специфику исчисления НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, транспортного налога, земельного налога.

1.3. Налогово-правовой статус государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых правоотношений

Проблема определения налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций является теоретической основой, без которой цель настоящего исследования не может считаться раскрытой полностью.

Кроме того, учитывая важность системы здравоохранения как основного звена социальной сферы, необходимым представляется формирование авторской позиции относительно структуры и содержания налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций.

Очевидно, что и финансово-правовой, и налогово-правовой статус являются модификациями правового статуса субъекта права, в связи с чем прежде всего необходимо обратиться к сущности понятия «юридический (правовой) статус».

С позиции общей теории права юридический (правовой) статус отражает ту систему правоотношений, в которой находится или может находиться субъект¹.

В целом, на основе имеющихся в науке исследований понятия юридического статуса следует сделать вывод о существовании двух подходов к определению правового статуса. Так, одни исследователи приравнивают правовой статус к совокупности принадлежащих субъекту прав и обязанностей², другие отстаивают позицию о необходимости включения в категорию статуса также ответственности, важнейших

¹ См.: *Явич Л.С.* Сущность права: социально-философское понимание генезиса, развития и функционирования юридической формы общественных отношений. Л., 1985. С. 58.

² См., напр.: *Административное право: учебник / под ред. Л.Л. Попова, М.С. Студеникиной.* М., 2008. С. 88; *Конин Н.М.* Административное право России: учебник. М., 2010. С. 23.

принципов организации и деятельности, ряда других элементов¹. Вторая точка зрения представляется более предпочтительной, поскольку позволяет реально отразить положение того или иного субъекта в существующем механизме государства.

Как отмечает Н.Ш. Хзаян, правовой статус медицинского учреждения является сложной категорией, состоящей из множества отраслевых правовых статусов². Необходимо согласиться с данной точкой зрения по причине того, что для обеспечения основной (медицинской) деятельности в медицинском учреждении действительно осуществляется ряд других функций: финансовых, хозяйственных, кадровых и т.п., которые регулируются финансовым, гражданским, трудовым и другими отраслями права.

Являясь участниками финансовых правоотношений, государственные (муниципальные) медицинские организации обладают определенным финансово-правовым статусом, который по аналогии с правовым статусом складывается из нескольких элементов.

В отечественной науке исследовался финансово-правовой статус различных субъектов: таможенных органов³, государственных учреждений⁴, Пенсионного фонда РФ⁵, государственных внебюджетных фондов⁶,

¹ См., напр.: *Россинский Б.В., Стариков Ю.Н.* Административное право: учебник. М., 2009. С. 207; *Проблемы общей теории права и государства: учебник / под общ. ред. В.С. Нерсесянца.* М., 2010. С. 252.

² См.: *Хзаян Н.Ш.* Развитие правового статуса медицинских учреждений // *Журнал российского права.* 2015. № 11. С. 143.

³ См., напр.: *Бакаева О.Ю.* Финансово-правовой статус как юридическая категория (на примере таможенных органов) // *Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой.* М.; Харьков, 2011. С. 188; *Ее же.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2004. С. 107; *Аверичева И.Л.* Реализация финансово-правового статуса таможенных органов Российской Федерации // *Реформы и право.* 2014. № 4. С. 62-69.

⁴ См., напр.: *Писарева Е.Г.* Государственные учреждения в системе субъектов финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 16.

⁵ См., напр.: *Зубанова О.Я.* К вопросу о финансово-правовом статусе Пенсионного фонда Российской Федерации // *Ленинградский юридический журнал.* 2015. № 4. С. 261-266.

⁶ См., напр.: *Широкова Е.К.* Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2008. С. 41.

субъектов Российской Федерации¹, микрофинансовых организаций² и многих других. Отдельные вопросы финансово-правового статуса муниципальных медицинских учреждений здравоохранения освещались ранее Е.И. Савиновой³, однако можно констатировать, что научные работы, которые бы комплексно раскрывали финансово-правовой статус государственных (муниципальных) медицинских организаций на современном этапе их функционирования, отсутствуют.

Поскольку структура финансово-правового статуса одинакова для всех субъектов, различно лишь его наполнение, представляется возможным исследование совокупности входящих в данную категорию элементов, основанное на разработках специалистов в области финансового права.

Анализ теории данного вопроса позволяет сделать вывод о том, что цельной и заслуживающей поддержки является позиция тех авторов, которые, поэлементно раскрывая финансово-правовой статус различных субъектов, называют цели, задачи, принципы, функции, права и обязанности, формы и методы деятельности, гарантии, меры ответственности (бюджетные меры принуждения и налогово-правовую ответственность).

На основе изложенного логичным будет перейти к анализу специфических особенностей налогово-правового статуса как части финансово-правового статуса.

Понятие «налогово-правовой статус» активно используется в научной литературе как правило применительно к конкретным участникам налоговых правоотношений⁴, однако его цельное восприятие находится на стадии

¹ См., напр.: *Смирникова Ю.Л.* Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

² См., напр.: *Ефимов Д.А.* Финансово-правовой статус микрофинансовых организаций // *Этносоциум и межнациональная культура*. 2016. № 3 (93). С. 40.

³ См.: *Савинова Е.И.* Правовые основы финансового обеспечения деятельности муниципальных учреждений здравоохранения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008.

⁴ См., напр.: *Жутаев А.С.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 7; *Попов В.В.* Об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков // *Банковское право*. 2013. № 6. С. 42-46; *Тихонов К.А.* Кредитный потребительский кооператив как субъект финансового

формирования.

Содержание налогово-правового статуса во многом зависит от того, какому именно субъекту он принадлежит, структуру же налогово-правового статуса следует определять по аналогии с финансово-правовым и юридическим статусом в целом:

- 1) цели и задачи деятельности;
- 2) принципы;
- 3) функции;
- 4) права и обязанности;
- 5) формы и методы деятельности;
- 6) гарантии;
- 7) налогово-правовая ответственность.

Очевидно, что включение в категорию налогово-правового статуса исключительно совокупности прав и обязанностей¹ либо прав, обязанностей и ответственности² не представляется достаточным для характеристики участников налоговых правоотношений.

При этом анализ налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций невозможно проводить без исследования некоторых особенностей их бюджетно-правового статуса, что свидетельствует о неразрывности налоговых и бюджетных правоотношений как составных частей финансовых правоотношений.

Рассматривая вопрос о целях и задачах государственных

права: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2017. С. 160; *Бурова А.С.* Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. С. 9.

¹ См., напр.: *Гаврилина Т.А.* К вопросу о налоговой правосубъектности государственных (муниципальных) организаций по специализированному обслуживанию населения и иных субъектов, оказывающих ритуальные услуги // *Налоги.* 2016. № 3. С. 12-15; *Сергиенко Р.А.* Налоговая правосубъектность организации // *Финансовое право.* № 2. 2002. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» и др.

² См., напр.: *Бурова А.С.* Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. С. 9; *Ее же.* Особенности налогово-правового статуса частнопрактикующего нотариуса // *Нотариус.* 2014. № 2. С. 19-23.

(муниципальных) медицинских организаций, в первую очередь следует отметить важность соответствия данных категорий существующим потребностям населения в получении медицинской помощи. Т.В. Ерохина характеризует цель как результат, на достижение которого направлены действия, и делает выводы о том, что цели медицинских организаций состоят в снижении заболеваемости, инвалидности и смертности¹. Основной целью деятельности государственных (муниципальных) медицинских организаций согласно уставам является оказание бесплатной квалифицированной медицинской помощи населению. Во исполнение этого положения организации не могут отказаться от оказания бесплатной медицинской помощи гражданам по причине их ненадлежащего финансирования².

Основными задачами государственных (муниципальных) медицинских организаций служит активное использование прогрессивных форм организации медицинской помощи, а также современных средств профилактики, диагностики и лечения и т.д.

В соответствии с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. №1662-р «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (с изм. от 10 февраля 2017 г. № 172)³, предполагается обеспечить снижение уровня смертности от болезней системы кровообращения не менее чем в 1,4 раза, от несчастных случаев, отравлений и травм - примерно в 2 раза, снизить показатели младенческой и материнской смертности до показателей развитых стран, уменьшить в 1,5 раза заболеваемость социально значимыми заболеваниями.

¹ См.: *Ерохина Т.В.* Государственное управление здравоохранением в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 143.

² См.: *Ковалевский М.А.* Конституционно-правовой режим платной медицинской помощи // Менеджмент качества в сфере здравоохранения и социального развития. 2008. № 4. С. 3-24.

³ См.: СЗ РФ. 2008. № 47, ст. 5489; 2017. № 8, ст. 1245.

Кроме того, планируется примерно в 1,3 раза увеличить объем амбулаторной помощи, в первую очередь профилактической, позволяющей выявлять заболевания на ранних стадиях, значительно повысить эффективность использования коечного фонда (увеличить оборот и занятость койки, снизить среднюю длительность пребывания в стационаре и т.д.), обеспечить в полном объеме потребность населения в высокотехнологичной медицинской помощи и т.д.

Текущие задачи государственных (муниципальных) медицинских организаций отличаются непродолжительными сроками и решаются в зависимости от уровня заболеваемости, региональной конъюнктуры и других факторов в конкретный момент времени.

Определяющим принципом медицинской деятельности является профессионализм¹, однако, проанализировав первый кодекс медицинской этики («Клятву Гиппократу»), становится возможным выделить принцип добросовестности медицинской деятельности, который отражает внутреннее субъективное отношение врача к своим пациентам.

Медицинскую деятельность также характеризует принцип приоритета моральных ценностей, на который указывает в своем исследовании Г.Ю. Бударин. Данный принцип означает, что фактическое регулирование медицинской деятельности происходит морально-нравственными нормами, правовыми же нормами можно урегулировать лишь отдельные вопросы в целях устранения юридических конфликтов, врачебных ошибок, некоторых других проблем и в конечном итоге – обеспечить защиту прав граждан².

З.В. Каменева в качестве основополагающих называет принципы самостоятельности, систематичности, рискованности, инновационности,

¹ Данный принцип следует из смысла п. 10 ст. 2 Закона об основах охраны здоровья граждан, на него также указывают Ю.В. Зозуля и ряд других исследователей (См., напр.: *Зозуля Ю.В.* Методологические аспекты совершенствования российского здравоохранения: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2011. С. 8; *Каменева З.В.* Понятие и принципы медицинской деятельности // Законодательство и экономика. 2016. № 1. С. 12).

² См.: *Бударин Г.Ю.* Социальные принципы нормативного регулирования медицинской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2013. С. 7.

законности осуществления медицинской деятельности, ответственности медицинских работников¹.

К важнейшим элементам статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций относятся их функции. Исследуемые организации, являясь некоммерческими, призваны выполнять социально значимые функции. Е.И. Савинова подчеркивает, что смысл определения функций состоит в нормативном закреплении того, что «должны выполнять администрации и коллектив учреждения здравоохранения для достижения целей и задач»².

Государственные (муниципальные) медицинские организации реализуют свои функции посредством специальных форм и методов деятельности.

Рассматриваемые субъекты осуществляют свою деятельность и в правовой, и в неправовой формах. Правовая форма подразумевает принятие правовых актов по тем или иным вопросам их деятельности. Неправовые формы (совещания, заседания, круглые столы) не обладают правовыми последствиями, однако при этом нельзя недооценивать их роль, поскольку проведение различных научных, организационных мероприятий способствует выработке приемлемых решений и поиску оптимальных путей развития в различных областях деятельности.

Неотъемлемым элементом налогово-правового статуса организаций государственной и муниципальной систем здравоохранения также являются методы их деятельности. Необходимо отметить, что для сферы налоговых правоотношений характерен императивный метод, предполагающий подчинение субъектов налоговых отношений императивным нормам, установленным государством. По справедливому замечанию Ю.А. Крохиной,

¹ См.: *Каменева З.В.* Понятие и принципы медицинской деятельности // Законодательство и экономика. 2016. № 1. С. 12.

² *Савинова Е.И.* Правовые основы финансового обеспечения деятельности муниципальных учреждений здравоохранения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 39-40.

императивный метод (метод властных предписаний) налогового права представляет собой отражение императивного метода финансового права¹. Указанный метод, как подчеркивает И.В. Рукавишникова, «позволяет осуществлять управление финансами, обеспечивая социально-экономические интересы общества в целом и отдельных лиц, в частности»².

Права и обязанности государственных (муниципальных) медицинских организаций в сфере налоговых правоотношений наряду с целями, задачами, принципами, функциями, формами и методами деятельности являются элементами их налогово-правового статуса. Такие права и обязанности определены законодательно, что обеспечивает интересы как государства, так и самих организаций, поскольку установленные обязанности имеют свои пределы и не могут быть истолкованы произвольно.

Наиболее традиционным подходом к пониманию субъективного права является его определение как признанной и предоставленной законом возможности того или иного поведения³.

Под субъективным правом налогоплательщика понимают, как правило, гарантированную Налоговым кодексом РФ и иными нормативно-правовыми актами меру его возможного (дозволенного) поведения в налоговом правоотношении⁴.

Наделяя налогоплательщиков – государственные (муниципальные) медицинские организации правами, государство обеспечивает им возможность более эффективного осуществления публичных интересов.

Важным при изучении сущности понятия «налоговые субъективные права» является рассмотрение вопроса о вариантах поведения государственных (муниципальных) медицинских организаций как

¹ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб., М., 2006. С. 41.

² Рукавишникова И.В. Метод финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 23.

³ См.: Фомин В.А. Финансовые и бюджетные правоотношения в системе правовых категорий // Финансовое право. 2004. № 4. С. 7

⁴ См., напр.: Теория государства и права / отв. ред. А.В. Малько. 4-е изд. М., 2010. С. 108.

управомоченных лиц.

А.С. Алимбекова отмечает, что в первую очередь реализация преимущественного числа прав осуществляется в результате активного поведения управомоченного лица, «содействия» со стороны других лиц не требуется¹. Кроме того, существует возможность удовлетворения интересов за счет благоприятного поведения других лиц, другими словами, управомоченное лицо имеет «право на чужие действия»².

Следует признать, что субъективное налоговое право государственных (муниципальных) учреждений здравоохранения отражает возможность выбора определенного поведения и включает в себя способность удовлетворения собственных интересов за счет благоприятного поведения других субъектов. При этом казенные учреждения здравоохранения обладают субъективным правом требовать обеспечения выполнения их функций, которое включает в том числе уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 70 Бюджетного кодекса Российской Федерации³ (далее – БК РФ)), а бюджетные и автономные – финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания с учетом расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки (абз. 2 п. 6 ст. 9.2 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (с изм. от 29 июля 2018 г. № 260-ФЗ)⁴ (далее – Закон о некоммерческих организациях), ч. 3 ст. 4 Федерального закона от 3 ноября 2006 г. № 347-ФЗ «Об автономных учреждениях» (с изм. от 27 ноября 2017 г. № 149-ФЗ)⁵

¹ См.: Алимбекова А.С. Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2011. С. 80-82.

² Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 2001. С. 490.

³ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. от 3 августа 2018 г. № 328-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2018. № 32, ч. 2, ст. 5121.

⁴ См.: СЗ РФ. 1996. № 3, ст. 145; 2018. № 31, ст. 4849.

⁵ См.: СЗ РФ. 2006. № 45, ст. 4626; 2017. № 49, ст. 7319.

(далее – Закон об автономных учреждениях)). Субъективная обязанность по обеспечению выполнения функций казенных учреждений, а также финансовому обеспечению выполнения государственного (муниципального) задания бюджетных и автономных учреждений возложены на Российскую Федерацию, субъекты Российской Федерации либо муниципальные образования.

При непредоставлении (несвоевременном предоставлении) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств и (или) недоведении (несвоевременном доведении) предельных объемов финансирования расходов до заинтересованного лица – получателя бюджетных средств в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также неперечислении (несвоевременном перечислении) из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг для государственных, муниципальных нужд (подп. 2 п. 2 ст. 64 НК РФ), государственным (муниципальным) медицинским организациям может быть предоставлена отсрочка или рассрочка. Предоставление инвестиционного налогового кредита для медицинских организаций не предусмотрено, поскольку не выполняется ни одно из оснований, обозначенных п. 1 ст. 67 НК РФ.

Исходя из положений подп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ государственные (муниципальные) медицинские организации как налогоплательщики имеют право требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении действий в отношении них. Данное право требования обеспечивается соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. В частности, государственным (муниципальным) медицинским организациям принадлежит право на возврат излишне взысканных денежных средств налоговыми органами. Так, согласно Постановлению Арбитражного суда

Восточно-Сибирского округа от 9 июня 2017 г. по делу № А69-110/2017¹ федеральному бюджетному учреждению здравоохранения «Центр гигиены и эпидемиологии в Республике Тыва» были возвращены излишне взысканные пени в размере 10 446 рублей 47 копеек и проценты в размере 191 694 рублей 11 копеек.

Судебная практика свидетельствует также о случаях признания учреждениями здравоохранения действий налоговых органов незаконными. В частности, Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 24 декабря 2015 г. по делу № А65-24475/2015² были признаны незаконными действия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Республике Татарстан, выразившиеся в отказе возратить государственному автономному учреждению здравоохранения «Дрожжановская центральная районная больница» 650 707 рублей 44 копеек излишне уплаченного налога.

Для внесения ясности в содержание корреспондирующих правам государственных (муниципальных) медицинских организаций обязанностей второй стороны правоотношений, а также определения надлежащего ответчика в случае осуществления защиты их интересов представляется целесообразной классификация прав государственных (муниципальных) медицинских организаций относительно второго субъекта, участвующего в налоговом правоотношении, на:

- 1) право требования от государства;
- 2) право требования от иных участников налоговых правоотношений.

Исходя из норм Налогового кодекса РФ государственные (муниципальные) медицинские организации имеют ряд преимуществ по федеральным налогам по сравнению с другими налогоплательщиками Российской Федерации. В частности, такие субъекты имеют возможность применения нулевой ставки по налогу на прибыль при выполнении

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² URL: <http://sudact.ru/> (дата обращения: 14.10.2018).

определенных условий. Налоговым законодательством предусмотрено освобождение от налогообложения НДС в отношении реализации медицинских услуг, ввоза медицинских товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также ряд других льгот по НДС. Закрепляя правовое регулирование взимания акцизов, Налоговый кодекс РФ не предусматривает льгот для медицинских организаций, однако ст. 183 определяет перечень операций с подакцизными товарами, освобождаемых от налогообложения, что фактически является налоговой льготой, так как предоставляет определенные преимущества по сравнению с иными плательщиками акцизов. Кроме того, законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в отношении государственных (муниципальных) медицинских организаций могут быть установлены льготы по региональным и местным налогам¹.

Перечень прав, принадлежащих государственным (муниципальным) медицинским организациям как налогоплательщикам, не ограничен ст. 21 НК РФ. Например, для автономных медицинских учреждений предусмотрена возможность перехода на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.11 НК РФ).

Определив субъективные права государственных (муниципальных) медицинских организаций как налогоплательщиков, следует перейти к содержанию их коррелята – субъективным обязанностям.

В общей теории права обязанность понимается как «обусловленная требованием юридической нормы и обеспеченная возможностью государственного принуждения необходимость определенного поведения, определенных действий»². С.Ф. Кечекьян подчеркивает, что обязанность

¹ См. подробнее гл. 2 настоящей диссертации.

² Общая теория государства и права / под ред. В.В. Лазарева. 3-е изд. М., 2003. С. 232.

может простирается только на будущее время¹. Другими словами, содержание обязанности – это то поведение, которое предписано субъекту, а не то, которое им уже совершено.

Как отмечает В.В. Лукьянов, обязанность налогоплательщика представляет собой меру юридически необходимого поведения, которая детерминирована публично-правовым характером налоговых правоотношений и установлена в целях удовлетворения интересов государства в целом и муниципальных образований².

Основной обязанностью государственных (муниципальных) медицинских организаций как налогоплательщиков является уплата законно установленных налогов (п. 1 ст. 3, подп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ). Конституционный Суд РФ отмечает, что данная обязанность имеет публично-правовой характер, поскольку налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования³.

Помимо обязанности по уплате законно установленных налогов, государственные (муниципальные) медицинские организации исполняют иные обязанности налогоплательщиков, которые предусмотрены ст. 23 НК РФ.

Обязанности налогоплательщиков – государственных (муниципальных) медицинских организаций соотносятся с правами налоговых органов контролировать и принимать меры для принуждения к их исполнению.

Так, Инспекцией федеральной налоговой службы России по Фрунзенскому району г. Саратова было выявлено несвоевременное представление государственным учреждением здравоохранения

¹ См.: Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 60.

² См.: Лукьянов В.В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 6.

³ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О // СЗ РФ. 2009. № 14, ст. 1772.

«Саратовский областной центр медицинской профилактики» декларации по налогу на добавленную стоимость, вследствие чего мировой судья постановил признать главного врача настоящего учреждения виновным и назначить административное наказание в виде административного штрафа в размере 300 рублей¹.

Необходимо также отметить, что в случае, если государственные (муниципальные) медицинские организации приобретают за счет собственных средств недвижимое имущество, то на них возлагается дополнительная обязанность по уплате налогов на такое имущество.

На казенные, автономные и бюджетные медицинские учреждения возлагаются разные по своему объему права и обязанности, в связи с чем представляется важным исследование специфики каждого из перечисленных типов учреждений.

Деятельность казенных учреждений регламентируется Бюджетным кодексом РФ.

В бюджетном процессе учреждения данного типа имеют статус получателя бюджетных средств, что определяет особенности формирования и исполнения их расходов. Так, для казенных учреждений характерен правовой порядок сметно-бюджетного финансового обеспечения для осуществления основной деятельности, направленной на оказание государственных (муниципальных) услуг и в целом на выполнение государственного (муниципального) задания. Их финансирование осуществляется в форме бюджетных ассигнований на обеспечение функций. Согласно ст. 70 БК РФ обеспечение выполнения функций казенных учреждений включает в том числе уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

¹ См.: Постановление мирового судьи судебного участка № 2 Фрунзенского района города Саратова от 10 января 2017 г. по делу № 5-20/2017. URL: <http://sudact.ru/> (дата обращения: 29.03.2018).

В соответствии с п. 48.11 ст. 270 НК РФ расходы казенных учреждений, понесенные в связи с исполнением государственных заданий, не учитываются в расходах в целях обложения налогом на прибыль организации.

Следует подчеркнуть, что казенным учреждениям принадлежит право на осуществление деятельности, приносящей доходы (если это предусмотрено в учредительных документах). При этом доходы от осуществления такой деятельности должны быть перечислены в бюджет (ст. 161 БК РФ). Согласно подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ средства, полученные казенными учреждениями от оказания услуг, не учитываются при определении налоговой базы.

Законом о внесении изменений в ч. 1 ст. 31 установлено: на федеральном уровне статус казенных учреждений должны иметь психиатрические больницы (стационары) специализированного типа с интенсивным наблюдением, лепрозории¹, а также противочумные учреждения.

По типу казенных учреждений не могут быть созданы государственные учреждения субъектов Российской Федерации и муниципальные учреждения, участвующие в реализации территориальных программ обязательного медицинского страхования. В Письме Минфина России от 22 октября 2013 г. № 12-08-06/44036² подчеркивается, что на федеральные учреждения данное требование не распространяется.

Особенности правового статуса автономных и бюджетных медицинских учреждений определяются соответственно Законом об автономных учреждениях и Законом о некоммерческих организациях.

¹ Лепрозорий – лечебно-профилактическое учреждение, осуществляющее профилактику и лечение больных лепрой (хронической генерализованной инфекционной болезнью человека, вызываемой микобактериями лепры, характеризующейся поражением кожи, слизистых оболочек, периферической нервной системы, внутренних органов) (см.: Большая медицинская энциклопедия. URL: <http://бмэ.орг/index.php/> (дата обращения: 16.01.2018)).

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Автономные учреждения, в отличие от других типов, вправе: осуществлять кассовые операции по счетам, открытым в кредитных организациях¹; осуществлять закупки товаров, работ и услуг без соблюдения процедур и ограничений, установленных Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (с изм. от 3 августа 2018 г. № 311-ФЗ)² (далее – Закон о контрактной системе); привлекать займы; осуществлять операции с ценными бумагами и т.п. При этом нужно подчеркнуть, что на отношения, возникающие при планировании и осуществлении автономными учреждениями закупок за счет предоставленных средств из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на осуществление капитальных вложений в объекты государственной и муниципальной собственности, применяются положения, регулирующие мониторинг закупок, аудит в сфере закупок и контроль в сфере закупок³.

Для автономных учреждений существует возможность перехода на

¹ При этом следует учитывать, что в соответствии с п. 6 Приказа Казначейства России от 17 октября 2016 г. № 21н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» (с изм. от 28 декабря 2017 г. № 36н) для учета операций, осуществляемых автономным учреждением, органами Федерального казначейства открываются и ведутся следующие виды лицевых счетов: лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами автономных учреждений (за исключением субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность, предоставленных автономным учреждениям из соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации); лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами, предоставленными автономным учреждениям из соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в виде субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность, а также лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами обязательного медицинского страхования, поступающими автономному учреждению (см.: Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2016. 2 дек.; 2018. 14 марта).

² См.: СЗ РФ. 2013. № 14, ст. 1652; 2018. № 32, ч. 1, ст. 5104.

³ См. ч. 4 ст. 15 Закона о контрактной системе.

упрощенную систему налогообложения согласно ст. 346.11 НК РФ, в то время как бюджетные и казенные учреждения в соответствии с подп. 17 п. 3 ст. 346.12 и подп. 4 п. 6 ст. 346.2 настоящего Кодекса упрощенную систему налогообложения применять не вправе.

Следует признать справедливость утверждения М.И. Канкуловой о промежуточном положении бюджетных учреждений по объему прав и степени самостоятельности в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности между казенными и автономными учреждениями¹.

Бюджетные, как и казенные учреждения, осуществляют операции с бюджетными средствами через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства или финансовых органах субъекта Российской Федерации (муниципального образования)². На бюджетные учреждения распространяется законодательство о контрактной системе. Учреждения данного типа не имеют права предоставлять или получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги и т.п.

Бюджетным и автономным учреждениям в соответствии с Бюджетным кодексом РФ (абз.1 п. 1 ст. 78.1) предоставляются субсидии на финансовое

¹ См.: *Канкулова М.И.* Финансы государственных и муниципальных учреждений: учебное пособие. СПб., 2016. С. 9.

² Согласно п. 5 Приказа Казначейства России от 17 октября 2016 г. № 21н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» (с изм. от 28 декабря 2017 г. № 36н) для учета операций, осуществляемых бюджетным учреждением, органами Федерального казначейства открываются и ведутся следующие виды лицевых счетов: лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами бюджетных учреждений (за исключением субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность, предоставленных бюджетным учреждениям из соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации); лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами, предоставленными бюджетным учреждениям из соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в виде субсидий на иные цели, а также субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность; лицевой счет, предназначенный для учета операций со средствами обязательного медицинского страхования, поступающими бюджетному учреждению // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2016. 2 дек.; 2018. 14 марта.

обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания с учетом нормативных затрат на оказание ими государственных (муниципальных) услуг, а также нормативных затрат на содержание государственного (муниципального) имущества. Кроме того, согласно абз. 2 п. 1 ст. 78.1 БК РФ бюджетным и автономным учреждениям могут предоставляться субсидии на иные цели (в частности, на капитальный ремонт, на реализацию специальных проектов и т.п.), однако их выделение не гарантировано.

Следует особо подчеркнуть, что в соответствии с разъяснениями Минфина России, данными в Письме от 22 октября 2013 г. № 12-08-06/44036¹, в отношении медицинской помощи, оказываемой в рамках обязательного медицинского страхования, утверждение государственных (муниципальных) заданий для медицинских организаций не осуществляется.

Аналогичное положение продублировано также на региональном уровне. Так, в соответствии с Постановлением Правительства Саратовской области от 31 декабря 2015 г. № 699-П «Об утверждении Положения о порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении государственных учреждений Саратовской области и финансового обеспечения выполнения государственного задания» (с изм. от 2 июля 2018 г. № 362-П)² нормативные затраты, на основе которых рассчитывается объем финансового обеспечения выполнения государственного задания, подлежат уменьшению в размере затрат, включенных в структуру тарифа на оплату медицинской помощи, установленную базовой программой обязательного медицинского страхования, в случае, если учреждение оказывает государственные услуги в рамках установленного государственного задания и получает средства в рамках участия в территориальных программах обязательного медицинского

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: СЗ Саратовской области. 2015. № 1; Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). 2018. 6 июля.

страхования.

При этом бюджетное законодательство (абз. 5 п. 1 ст. 78.1 БК РФ) содержит исключение из данного правила, предусматривающее в бюджете Федерального фонда обязательного медицинского страхования (далее – ФФОМС) субсидии федеральным бюджетным и автономным медицинским учреждениям на выполнение задания по оказанию населению высокотехнологичной медицинской помощи.

На данный момент объем финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания рассчитан на основании нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, утвержденных Приказом Минздрава России от 25 июня 2015 г. № 366н «Об утверждении Общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в сфере здравоохранения, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением» (с изм. от 7 марта 2018 г. № 100н)¹.

Полученные учреждением целевые средства на осуществление основной (уставной) деятельности не являются объектом налогообложения по НДС. При этом в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ бюджетные и автономные учреждения, являясь получателями средств целевого финансирования в виде субсидий, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), которые были получены (произведены) в условиях целевого финансирования. Отсутствие такого учета у налогоплательщика влечет определенные последствия: указанные средства будут подлежать налогообложению с даты их получения (Письмо Минфина России от

¹ См.: Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). 2015. 31 июля; 2018. 30 марта.

28 декабря 2012 г. № 03-03-06/4/124¹).

В условиях современно выстроенной модели экономики Российской Федерации большинство государственных (муниципальных) медицинских организаций нуждается в дополнительном финансовом обеспечении, в связи с чем активное развитие получает деятельность по привлечению дополнительных источников финансирования, в рамках ведения которой у рассматриваемых субъектов может возникать обязанность уплачивать законно установленные налоги.

Н.И. Химичева и Е.В. Покачалова подчеркивают, что привлечение дополнительных источников финансирования государственными (муниципальными) учреждениями может осуществляться двумя путями².

Первый путь привлечения специальных дополнительных средств связан с осуществлением приносящей доход деятельности государственными (муниципальными) организациями. К данной категории следует относить доходы от платных услуг, оказываемых государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями.

Второй путь не связан с результатами деятельности учреждений напрямую и заключается во взаимодействии с юридическими и физическими лицами, способными осуществлять благотворительную деятельность³, либо в использовании возможности получения доходов от ценных бумаг. В настоящее время получила развитие деятельность по поиску и привлечению дополнительных источников финансирования на безвозмездной и безвозвратной основе для реализации программ и проектов, а также для

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Гарант».

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 710.

³ Например, Государственным бюджетным учреждением Республики Дагестан «Республиканский перинатальный центр – Мама Патимат» получен лазерный коагулятор, сбор средств для приобретения которого был организован в рамках благотворительной акции «Малыш». URL: <http://federationfund.com/2017/08/23/koagulyator-dostavlen-v-machakalu/> (дата обращения: 11.02.2018).

обеспечения текущей деятельности организаций, которая получила название фандрайзинг¹.

Особое значение среди источников обеспечения деятельности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных медицинских учреждений имеют доходы от осуществления приносящей доход деятельности.

Доходы от приносящей доход деятельности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных медицинских учреждений являются их собственностью, поступают в самостоятельное распоряжение² и влекут за собой обязанность в общем порядке уплачивать законно установленные налоги. Казенные учреждения также вправе осуществлять приносящую доход деятельность, однако доходы, полученные данным типом государственных (муниципальных) учреждений, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации и не подлежат налогообложению.

Побудительными мотивами к расширению источников финансового обеспечения деятельности государственных (муниципальных) учреждений стала, во-первых, «реформа управления государственным сектором экономики, которая расширяет хозяйственную и финансовую самостоятельность государственных (муниципальных) учреждений»³; во-вторых, современное состояние государственных финансов, характеризующееся ограниченными возможностями бюджета⁴. Основным

¹ Фандрайзинг не следует отождествлять со сбором средств на некоммерческую деятельность, поскольку сбор пожертвований – лишь одно из направлений фандрайзинга, дополнительные источники финансирования могут привлекаться также для реализации коммерческих проектов.

² Однако вносить денежные средства и иное имущество в уставный капитал других организаций или иным образом передавать это имущество другим юридическим лицам бюджетные и автономные учреждения могут только с согласия учредителя.

³ Вахрушина М.А. Управленческий учет деятельности медицинских (муниципальных) учреждений: перспектива или реальность? // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 43. С. 2.

⁴ См. подробнее: *Островская Н.Б.* К вопросам о финансово-правовом статусе и особенностях финансирования субъектов, осуществляющих медицинскую деятельность в

недостатком государственных медицинских учреждений традиционно называют именно недостаточное финансирование, что может приводить к снижению уровня качества оказываемых услуг. Деятельность муниципальных медицинских учреждений, по словам А.П. Веденеевой, аналогична деятельности федеральных с поправкой на то, что муниципальные учреждения финансирует власть в конкретном регионе, в связи с чем увеличивается вероятность более рационального использования бюджетных средств¹.

Роль и функции, которые призваны выполнять государственные (муниципальные) медицинские организации, подразумевают их дистанцирование от предпринимательской активности. Такую деятельность уместно назвать вспомогательной, дополнительной, поэтому по отношению к некоммерческим организациям в течение последних лет происходит полная замена понятия «предпринимательская деятельность» более нейтральным термином «приносящая доход деятельность»².

Следует отметить, что такая деятельность не должна идти в ущерб основной. Для того чтобы не возникло вероятности сокращения гарантированной медицинской помощи населению вследствие увеличения объемов оказания платных услуг, со стороны руководства государственных (муниципальных) медицинских учреждений могут быть установлены разного рода ограничения. В частности, в государственном учреждении здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 14» оказание

Российской Федерации // Бюджетное законодательство Российской Федерации: теоретические и практические проблемы совершенствования: сборник статей по материалам международной научно-практической конференции (г. Саратов, 22 мая 2015 г.). Саратов, 2017. С. 97-100.

¹ См.: Веденеева А.П. Оценка эффективности правового регулирования государственных муниципальных учреждений в России // Право. 2011. № 11. С. 12.

² Данная тенденция стала достаточно четкой с момента реформирования правового положения государственных и муниципальных учреждений (см.: Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (с изм. и доп. от 27 ноября 2017 г. № 347-ФЗ) // СЗ РФ. 2010. № 19, ст. 2291; 2017. № 49, ст. 7319).

платных медицинских услуг населению сотрудниками учреждения осуществляется в свободное от основной работы время с обязательным составлением отдельных графиков работы по основной работе и по оказанию платных медицинских услуг. Оказание платных медицинских услуг населению персоналом в основное рабочее время допускается в порядке исключения при условии первоочередного предоставления медицинской помощи гражданам, по программе обязательного медицинского страхования, по целевым комплексным программам, а также при нагрузке ниже установленных нормативов¹.

Для реализации платных медицинских услуг в структуре государственных (муниципальных) медицинских организаций может быть создано специализированное подразделение, существующее сверх установленного штатного расписания и являющееся самостоятельным в пределах своей компетенции. Например, в государственном учреждении здравоохранения «Саратовская городская клиническая больница № 5» функционирует структурное подразделение, осуществляющее исключительно оказание платных медицинских услуг населению, получившее название «внебюджетное отделение»², в государственном учреждении здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 2» – «отделение платных услуг»³. Такая форма организации деятельности в государственных (муниципальных) медицинских организациях

¹ См. п. 2.20 Положения о порядке оказания платных медицинских услуг в государственном учреждении здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 14» от 1 августа 2016 г. URL: http://sargp14.medportal.saratov.gov.ru/media/cms_page_media/2327/polozhenie-ob-okazan-platnyih-med-uslug.pdf (дата обращения: 26.11.2018).

² См.: Положение о внебюджетном отделении государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская клиническая больница № 5» от 9 января 2018 г. URL: http://sargkb5.medportal.saratov.gov.ru/media/cms_page_media/6301/polozhenie-o-vnebyudzhethnom-otdelenii_1.pdf (дата обращения: 26.11.2018).

³ См.: Приказ государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 2» об организации работы отделения платных медицинских услуг государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 2» в 2018 году от 9 января 2018 г. URL: http://sargp2.medportal.saratov.gov.ru/media/cms_page_media/882/prikaz-ob-organizatsii-raboty-i-opmu-v-2018g.pdf (дата обращения: 26.11.2018).

минимизирует риски нарушения налогового законодательства, поскольку исключает возможность нарушения отчетных данных, а также двойную оплату медицинских услуг из разных источников.

С момента распространения термина «приносящая доход деятельность» в науке были сформулированы следующие теоретические концепции:

об отнесении приносящей доход деятельности к некоммерческой деятельности¹;

о том, что по своей сути деятельность, приносящая доход, остается предпринимательской деятельностью².

Представляется, что законодательное закрепление категории «приносящая доход деятельность» не повлекло полного отказа от квалификации такой деятельности в качестве предпринимательской, поскольку, как следует согласиться с высказанной в науке точкой зрения, «иное название предпринимательской деятельности не меняет экономическую суть такой деятельности»³.

Исходя из п. 4 ст. 50 ГК РФ приносящая доход деятельность одновременно должна отвечать двум условиям: служить достижению целей и соответствовать этим целям. Однако отсутствие на законодательном уровне понятия «приносящая доход деятельность», а также перечня видов деятельности, которые могут осуществлять медицинские организации, позволяет включать в их уставы любые виды деятельности, которые не запрещены законом, что приводит к усилению интереса в коммерциализации

¹ См.: Российское предпринимательское право: учебник / Л.В. Андреева, Т.А. Андреева, Н.Г. Апросова и др.; отв. ред. И.В. Ершова, Г.Д. Отнюкова. 4-е изд. М., 2012. С. 73, 223.

² См.: Звездина Т.М. К вопросу о соотношении понятий предпринимательской и приносящей доход деятельности некоммерческих организаций // Бизнес, менеджмент и право. 2014. № 2. С. 75; Гросул Ю.В. О праве некоммерческих организаций на занятие предпринимательской деятельностью // Предпринимательское право. Приложение «Бизнес и право в России и за рубежом». 2013. № 3. С. 16-18.

³ Звездина Т.М. К вопросу о соотношении понятий предпринимательской и приносящей доход деятельности некоммерческих организаций // Бизнес, менеджмент и право. 2014. № 2. С. 75.

деятельности исследуемых субъектов и расширяет пределы их правоспособности. Например, Уставом государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская клиническая больница № 9» разрешены такие виды деятельности, приносящей доход, как: сбор и сдача лома и отходов драгоценных металлов, образующихся в процессе деятельности учреждения; создание информационных ресурсов по профилю деятельности; проведение фармакоэкономических, фармакоэпидемиологических, демографических и социологических исследований и пр.¹, соответствующие только одному из законодательно установленных условий – служат достижению целей (получаемый от такой деятельности доход идет на обеспечение основной деятельности).

Полагаем, что приносящая доход деятельность государственных (муниципальных) медицинских организаций должна осуществляться в рамках их правоспособности с учетом основной цели их создания. Со стороны учредителя необходим усиленный контроль за включением в уставы только тех видов деятельности, приносящей доход, которые одновременно служат достижению целей и соответствуют таким целям.

В случае если приносящая доход деятельность исследуемых организаций приближена к их основным видам деятельности и способствует более полной реализации задач и функций, ради которых они созданы, следует ставить вопрос о нецелесообразности ее налогообложения.

На данном этапе на государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения здравоохранения, имеющие дополнительные доходы от приносящей доход деятельности, возлагается большой объем налоговых обязанностей. В связи с этим предлагается дифференцировать учреждения указанных типов на те, которые осуществляют деятельность,

¹ См., напр. п. 2.4 Устава государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская клиническая больница № 9» (URL: http://sargkb9.medportal.saratov.gov.ru/media/uploads/sar_gkb9_admin/2018/08/29/%D0%A3%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%B2%20%D1%81%20%D0%B8%D0%B7%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%D0%BC%D0%B8.pdf (дата обращения: 16.11.2018)).

приносящую доход, и учреждения, которые не занимаются такой деятельностью.

Кроме обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль, в случае если бюджетные и автономные учреждения оказывают государственные (муниципальные) услуги сверх установленного государственного (муниципального) задания за плату, на них возлагается обязанность по уплате нормативных затрат на содержание государственного (муниципального) имущества в части уплаты налогов на имущество. Их расчет целесообразно производить пропорционально доходам, полученным учреждениями от платной деятельности, и размеру субсидии (абз. 3 п. 3 Методических рекомендаций по установлению общих требований к порядку расчета объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), доведенных Письмом Минфина России от 1 октября 2014 г. № 02-01-09/49180¹ (далее – Методические рекомендации по установлению общих требований к порядку расчета объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания)).

В случае если деятельность, приносящую доход, осуществляет федеральное бюджетное или автономное учреждение, затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения, рассчитываются с применением коэффициента платной деятельности, который определяется как отношение планируемого объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания к общей сумме планируемых поступлений, включающей поступления от субсидии и доходов от платной деятельности, определяемых исходя из объемов указанных поступлений, полученных в отчетном финансовом году (п. 33 Постановления Правительства РФ от 26 июня 2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» (с изм. от 9 декабря 2017 г. № 1502)¹ (далее – Постановление Правительства РФ о порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг в отношении федеральных государственных учреждений).

Учитывая тот факт, что деятельность государственных (муниципальных) медицинских организаций направлена на реализацию общественно значимых задач, возникает необходимость в предоставлении системы гарантий их деятельности. Но поскольку в настоящий момент государство не в состоянии финансировать рассматриваемую сферу в необходимых объемах, требуется создание таких условий, которые позволили бы исследуемым организациям функционировать в наиболее благоприятном экономическом режиме и реализовывать те функции и задачи, ради которых они созданы.

Как известно, воздействие на социально-экономические процессы может происходить не только посредством прямого выделения средств на соответствующие мероприятия, но и косвенно, в том числе путем предоставления налоговых льгот². В связи с этим значительная роль в обеспечении системы гарантий деятельности государственных (муниципальных) медицинских организаций отводится законодательным органам субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления, которые вправе устанавливать льготы по налогам, зачисляемым в бюджет субъекта Российской Федерации или местный бюджет соответственно³.

Система гарантий деятельности государственных (муниципальных) медицинских организаций проявляется также в их оснащении необходимым оборудованием.

¹ См.: СЗ РФ. 2015. № 28, ст. 4226; 2017. № 51, ст. 7812.

² См.: Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2005. С. 99.

³ Данное положение аргументируется в параграфе 2.3 настоящей диссертации.

Несмотря на важность оснащения и переоснащения оборудованием государственных (муниципальных) медицинских организаций для обеспечения достойного уровня медицинского обслуживания, на данный момент существует ряд проблем, препятствующих этому процессу.

Так, в силу предписаний ч. 7 ст. 35 Закона об обязательном медицинском страховании структура тарифа базовой программы обязательного медицинского страхования на оплату медицинской помощи включает в себя расходы на приобретение основных средств (оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь) стоимостью до 100 тыс. рублей за единицу. Приобретение оборудования стоимостью свыше 100 тыс. рублей является основанием для обращения ТФОМС с заявлением об использовании учреждением средств фонда обязательного медицинского страхования не по целевому назначению и восстановлении средств. Необходимо отметить, что существует мнение об исключении ограничения «до 100 тыс. рублей за единицу» на приобретение основных средств (оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь)¹, однако в настоящее время норма продолжает действовать.

При этом, как свидетельствует судебная практика, данные действия нецелевым расходованием денежных средств не признаются. Так, Арбитражным судом Пермского края было рассмотрено дело по заявлению ТФОМС Пермского края к государственному бюджетному учреждению здравоохранения Пермского края «Пермская краевая клиническая инфекционная больница» о взыскании расходов учреждения, произведенных в 2011 г. в размере 1 945 000 рублей, направленных на приобретение аппарата искусственной вентиляции легких с увлажнителем и монитором параметров дыхания. Поскольку данные расходы учреждения были согласованы с учредителем – Агентством по управлению учреждениями

¹ См., напр.: Проект Федерального закона № 508665-6 «О внесении изменения в статью 35 Федерального закона «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации», внесенный Костромской областной Думой. URL: <http://asozd.duma.gov.ru> (дата обращения: 13.04.2018).

здравоохранения Пермского края и по состоянию на 13 февраля 2012 г. отсутствовал порядок приобретения оборудования стоимостью свыше 100 тыс. рублей, утвержденный Министерством здравоохранения Пермского края, суд сделал выводы о том, что в данном случае нецелевое использование средств Фонда обязательного медицинского страхования учреждением не допущено, оснований для восстановления 1 945 000 рублей и возврата в бюджет ТФОМС Пермского края, уплаты штрафа и пени на данную сумму не имеется¹.

Согласно материалам другого дела Московским городским фондом обязательного медицинского страхования были выявлены следующие нарушения в части расходов, не входящих в структуру тарифа в рамках территориальной программы обязательного медицинского страхования: в 2013 г. государственным бюджетным учреждением здравоохранения г. Москвы «Городская поликлиника № 23 Департамента здравоохранения города Москвы» было закуплено оборудование стоимостью свыше 100 тыс. рублей за единицу, в частности были заключены государственные контракты на поставку оборудования стоимостью свыше 100 тыс. рублей (всего медицинской организацией было закуплено оборудование на сумму 104 882 921 рубль 12 копеек, что подтверждается государственными контрактами, счетами на оплату, платежными поручениями и актом проверки).

Суд подчеркнул, что основной целью использования медицинскими организациями средств обязательного медицинского страхования является оказание застрахованному лицу медицинской помощи при наступлении страхового случая в рамках территориальной программы, для чего в 85 процентах случаев требуется надлежащее и качественное медицинское оборудование, при этом указания, содержащиеся в ст. 35 Закона об обязательном медицинском страховании и территориальной программе «до

¹ См.: Решение Арбитражного суда Пермского края от 20 марта 2014 г. по делу № А50-23908/2013. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

100 тыс. рублей за единицу», не меняют цели использования выделенных средств «приобретение медицинского оборудования для оказания застрахованному лицу медицинской помощи», а всего лишь устанавливают лимиты расходования средств по конкретному виду расходования «не свыше 100 тыс. рублей».

Таким образом, ответчик, приобретая медицинское оборудование по цене, превышающей 100 тыс. рублей за единицу на общую сумму 104 882 921 рублей 12 копеек действовал в рамках основных целей, определенных ст. 4 Закона об обязательном медицинском страховании, используя приобретенное оборудование для оказания застрахованным лицам медицинской помощи; вид произведенных расходов включен в тариф, установленный в ст. 35 Закона об обязательном медицинском страховании и территориальной программе, в связи с чем отсутствует нецелевое расходование денежных средств фонда, а имеется только превышение лимитов расходования, которое не влечет применение ответственности в виде возврата в фонд всех израсходованных на покупку медицинского оборудования средств, соответственно требования фонда удовлетворению не подлежат¹.

Поскольку медицинские организации не имеют возможности приобрести требуемое оборудование в собственность, оно становится предметом договора финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа или договора аренды, предоставляется в рассрочку. На данный момент существует ряд организаций, предлагающих различные схемы финансирования покупки дорогостоящего медицинского оборудования².

По сложившейся практике ФФОМС расходы учреждения по оплате лизинговых платежей подлежат оплате за счет средств обязательного

¹ См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27 февраля 2015 г. по делу № А40-122171/14. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См., напр.: Нордан Медикал. URL: <http://nordmed.org> (дата обращения: 14.04.2017), Medford Medical Solutions. URL: <http://Medford.ru> (дата обращения: 14.04.2017), Приволжская медицинская компания. URL: <http://volgamedcomp.ru> (дата обращения: 14.04.2017).

медицинского страхования без ограничения размера платежа, однако, в случае если договором предусматривается условие о выкупе арендованного имущества или передаче его в собственность арендатору, средства обязательного медицинского страхования на такие цели направлены быть не могут.

Изложенное означает, что учреждения здравоохранения могут оплачивать за счет средств обязательного медицинского страхования арендные платежи независимо от стоимости арендованного имущества только при условии, что договором аренды не предусмотрен переход права собственности на арендованное имущество к арендатору. Поэтому следует согласиться с мнением М.Б. Разгильдиевой, озвученном в рамках выступления «Правовые аспекты финансового обеспечения бюджетных учреждений здравоохранения», данная практика противоречит Закону об обязательном медицинском страховании, не предусматривающему такого ограничения, принципу обязательного медицинского страхования, согласно которому оно направлено на создание условий для обеспечения доступности и качества медицинской помощи, а также принципу эффективного использования бюджетных средств в части направления их на приобретение имущества, обладающего специальным режимом обеспечения сохранности¹.

Представляется, что ограничение прав государственных (муниципальных) медицинских организаций на осуществление аренды дорогостоящего оборудования с последующим его выкупом в условиях недостаточного финансирования сферы здравоохранения не имеет экономической целесообразности, поскольку приобретение необходимого оборудования путем выкупа арендованного имущества позволило бы решать

¹ См. подробнее: *Покачалова Е.В., Петрова И.В.* Обзор всероссийской научно-практической конференции «Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы», 31 октября 2017 г., Москва – Саратов // *Актуальные проблемы российского права.* 2018. № 3 (88). С. 196-197.

проблемы недостаточной технической оснащенности без значительной разовой нагрузки на бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Кроме того, в рамках предоставляемой государственным (муниципальным) медицинским организациям системы гарантий существует возможность признания недействительными нормативных актов государственных органов, не соответствующих законам и нормативным правовым актам и нарушающих их права и законные интересы в судебном порядке, а также возмещения вреда, причиненного в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов либо их должностных лиц.

Еще одним самостоятельным элементом налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций является налогово-правовая ответственность.

Государственные (муниципальные) медицинские организации, являясь полноценными участниками налоговых правоотношений, в процессе осуществления своей деятельности могут посягать на установленный и охраняемый законодательством о налогах и сборах порядок исчисления и уплаты налогов, сборов и обязательных страховых платежей, ведения отчетности, а также совершать иные нарушения законодательства о налогах и сборах. Для пресечения и предупреждения таких нарушений в соответствии с п. 5 ст. 23 НК РФ предусмотрено наступление ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации, однако законодателем не уточняется, какой именно вид ответственности будет применяться в данном случае.

Разграничение налоговой, административной, уголовной и иной ответственности проводится в п. 4 ст. 108 НК РФ, в соответствии с которым привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает их должностных лиц при наличии соответствующих оснований от конкретного вида ответственности.

Таким образом, государственные (муниципальные) медицинские организации могут быть привлечены к налоговой ответственности за

налоговые правонарушения в виде налоговых санкций, при этом на них распространяются общие положения Налогового кодекса РФ, характерные для юридических лиц. Должностные лица организаций, при наличии в их действиях (бездействии) признаков нарушения законодательства, регламентирующего вопросы налогообложения в Российской Федерации, могут нести административную или уголовную ответственность.

Если нарушение законодательства о налогах и сборах совершено в результате несоблюдения работником государственной (муниципальной) медицинской организации трудовой дисциплины, такой работник может быть привлечен к дисциплинарной ответственности.

Типизация государственных (муниципальных) медицинских учреждений на бюджетные, казенные и автономные предполагает отличия в том, как каждое из них отвечает по своим обязательствам.

Так, бюджетное учреждение здравоохранения «отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, в том числе приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности, за исключением особо ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением собственником этого имущества или приобретенного бюджетным учреждением за счет средств, выделенных собственником его имущества, а также недвижимого имущества независимо от того, по каким основаниям оно поступило в оперативное управление бюджетного учреждения и за счет каких средств оно приобретено»¹.

Казенное учреждение здравоохранения «отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам казенного учреждения несет собственник его имущества»².

¹ Пункт 5 ст. 123.22 ГК РФ.

² Пункт 4 ст. 123.22 ГК РФ.

Автономное учреждение здравоохранения «отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него на праве оперативного управления имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за автономным учреждением собственником этого имущества или приобретенных автономным учреждением за счет средств, выделенных собственником его имущества»¹.

Подводя краткий итог изложенному, следует констатировать, что особенности функционирования государственных (муниципальных) медицинских учреждений позволяют определить их налогово-правовой статус через цели, задачи, принципы, функции, формы и методы деятельности, систему гарантий деятельности, основные права и обязанности, реализуемые на практике через конкретные правоотношения, а также налогово-правовую ответственность.

На основе исследования действующего законодательства выявляется, что специфика финансирования расходов государственных (муниципальных) автономных, бюджетных и казенных медицинских учреждений предопределяет различия в содержании их налогово-правовых статусов.

Представляется целесообразным классифицировать государственные (муниципальные) автономные и бюджетные медицинские учреждения на: осуществляющие деятельность, приносящую доход, и не осуществляющие такой деятельности. Предложенная дифференциация важна в рамках настоящего исследования, ибо учреждения, имеющие дополнительные доходы от приносящей доход деятельности, обязаны уплачивать налог на прибыль организаций, а также нести затраты на содержание используемого для оказания платных услуг государственного (муниципального) имущества, в том числе в части уплаты налогов на имущество.

¹ Пункт 6 ст. 123.22 ГК РФ.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВООТНОШЕНИЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) МЕДИЦИНСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

2.1. Проблемы функционирования налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями налога на прибыль

Исследование теоретико-правовых основ налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций позволяет перейти к выявлению особенностей обложения данных организаций конкретными налогами.

Особенности уплаты государственными (муниципальными) медицинскими организациями налога на прибыль возникают в рамках осуществления деятельности, приносящей доход.

Механизм налогообложения прибыли организаций отличается чрезмерной сложностью, гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ является самой большой и трудна для понимания налогоплательщиками. Еще А. Смит подчеркивал, чем сложнее налог, тем больше возможностей для уклонения от уплаты или неполной его уплаты (не случайно одним из четырех основных принципов налогообложения, предложенных классиком, служит принцип простоты)¹.

Прибыль выступает побудительным мотивом деятельности, приносящей доход.

Как отмечает И.А. Бланк, чем выше уровень генерирования прибыли организации в процессе ее хозяйственной деятельности, тем меньше потребность в привлечении финансовых средств из внешних источников и при прочих равных условиях – тем выше уровень самофинансирования развития, обеспечения реализации стратегических целей этого развития,

¹ См.: *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: в 2 т. М., 1935. Т. 2. С. 341-343.

повышения конкурентной позиции на рынке¹.

Преломляя данные выводы в сферу медицинской деятельности, можно констатировать: чем больше сумма полученной прибыли у государственных (муниципальных) медицинских организаций, тем больше возможностей для расширения деятельности, которое возможно в том числе путем приобретения нового высокотехнологического оборудования.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций на основании ст. 247 НК РФ признается полученная налогоплательщиком прибыль, представляющая собой разницу между доходами и расходами.

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль необходимо уменьшить полученные доходы на сумму осуществленных расходов (абз. 1 п. 1 ст. 252 НК РФ).

Все доходы, полученные организацией, подразделяются на:

доходы, учитываемые при налогообложении прибыли (ст. 249, 250 НК РФ);

доходы, не учитываемые при налогообложении прибыли (ст. 251 НК РФ).

Доходы, учитываемые при налогообложении, – на:

доходы от реализации;

внереализационные доходы.

Доход от реализации подразумевает выручку от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. В Налоговом кодексе РФ уточняется, что к доходам от реализации (п. 1 ст. 249) может быть отнесена выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных; к внереализационным доходам (абз. 1 ст. 250) – поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав.

Например, к внереализационным доходам причисляются:

доходы от сдачи имущества в аренду (включая земельные участки),

¹ См.: *Бланк И.А.* Управление прибылью. 2-е изд., расш. и доп. Киев, 2002. С. 137.

если они не относятся к доходам от реализации (п. 4 ст. 250 НК РФ);

штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба, признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу (п. 3 ст. 250 НК РФ). В Письме Минфина России от 16 августа 2010 г. № 03-07-11/356¹ подчеркивается, что к образованию внереализационного дохода не приводит просрочка исполнения обязательства, при наступлении которой должнику могут быть предъявлены соответствующие претензии или подан иск в суд.

К доходам государственных (муниципальных) медицинских организаций, не учитываемым для целей налогообложения прибыли, необходимо отнести следующие виды доходов, перечисленные в ст. 251 НК РФ:

в виде имущества, полученного в рамках целевого финансирования;

в виде средств, полученных медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

в виде средств и иного имущества, полученных в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» (с изм. от 24 ноября 2008 г. № 160-ФЗ)², и др.

При этом к средствам целевого финансирования относится имущество,

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: СЗ РФ. 1999. № 18, ст. 2221; 2008. № 30, ч. 2, ст. 3616.

полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному источником целевого финансирования или федеральными законами. Положения подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ обязывают налогоплательщиков, ставших обладателями средств целевого финансирования, вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Поступившие средства считаются целевыми поступлениями, в случае если они являются безвозмездными и будут использованы в соответствии с назначением, определенным передающим лицом, и отвечать целям и задачам организации. Несоблюдение этих условий влечет необходимость включения поступивших средств в налогооблагаемую базу на общих основаниях.

Расходами в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. В случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, к расходам относят также понесенные налогоплательщиком убытки.

Важно подчеркнуть необходимость разграничения понятий «затраты организаций по налогу на прибыль» и «расходы по налогу на прибыль организаций», поскольку трактовка понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» включает помимо обоснованных и документально подтвержденных затрат возможные убытки, в результате чего представляется более широкой, чем «затраты организаций по налогу на прибыль»¹.

Произведенные расходы в целях исчисления налога на прибыль подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ). Расходы, связанные с производством и реализацией, складываются из материальных расходов, расходов на оплату труда, сумм начисленной амортизации и прочих расходов (п. 2 ст. 253 НК РФ). Расходы, не учитываемые в целях налогообложения, перечислены в ст. 270 НК РФ. Для медицинских организаций какие-либо

¹ См. подробнее: *Жестков И.А.* Расходы по налогу на прибыль организаций: финансово-правовые аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 10-11.

особенности в части учета таких расходов не предусмотрены.

В соответствии с п. 4 ст. 252 НК РФ если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты. Кроме того, в п. 1 ст. 272 НК РФ указывается, что расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Определяя ставки налога на прибыль организаций, Налоговый кодекс РФ (ст. 284) устанавливает, что медицинские организации могут применять налоговую ставку 0 процентов при выполнении ряда условий, закрепленных п. 3 ст. 284.1 НК РФ.

Для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль медицинской организацией необходимо выполнить 5 условий.

1-е условие: лицензия (лицензии) на осуществление медицинской деятельности, выданная (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2-е условие: доходы медицинской организации за налоговый период от осуществления медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, должны составлять не менее 90 процентов ее доходов. Названное условие также будет выполняться, если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы.

3-е условие: медицинская организация не должна совершать в налоговом периоде операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

Вексель согласно п. 2 ст. 142 ГК РФ относится к ценным бумагам и означает «абстрактное денежное обязательство, выраженное в письменной,

строго установленной законом форме»¹. Как подчеркивается в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 марта 2000 г. № 7430/99 по делу № А50-3038/99-Г16², предметом векселя не может быть неденежное обязательство.

В свою очередь, под производным финансовым инструментом следует понимать договор, за исключением договора репо, предусматривающий одну или несколько из обязанностей, перечисленных в ч. 29 ст. 2 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с изм. от 3 августа 2018 г. № 295-ФЗ)³. Производными финансовыми инструментами на данный момент согласно Указанию Банка России от 16 февраля 2015 г. № 3565-У «О видах производных финансовых инструментов»⁴ признаются опционный договор, фьючерсный договор, форвардный договор, своп-договор.

Как разъясняется в Письме УФНС России по г. Москве от 17 августа 2012 г. № 16-15/076202@⁵, выдача денежных средств по договору займа, не предусматривающему выдачу заемщиком заимодавцу векселя, не относится к операциям, с ведением которых ст. 284.1 НК РФ связывает невозможность применения налоговой ставки в размере 0 процентов.

Кроме того следует учитывать, что начисление процентов по договорам банковского вклада (депозита) также не относится к операциям, с ведением которых ст. 284.1 НК РФ связывает невозможность применения налоговой ставки в размере 0 процентов (Письмо Минфина России от 24 мая 2018 г. № 03-03-06/1/35013⁶).

4-е условие: в штате медицинской организации непрерывно в течение налогового периода должно числиться не менее 15 работников. Согласно

¹ Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия. М., 1997. С. 62.

² См.: Вестник ВАС РФ. 2000. № 6.

³ См.: СЗ РФ. 1996. № 17, ст. 1918; 2018. № 32, ч.1, ст. 5088.

⁴ См.: Вестник Банка России. 2015. № 28. 31 марта.

⁵ См.: Московский налоговый курьер. 2012. № 21/22.

⁶ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Письму Минфина России от 15 марта 2012 г. № 03-03-10/23¹ соблюдение данного условия также должно выполняться непрерывно на любую дату в течение налогового периода. Для расчета численности необходимо использовать списочную численность работников, которая применяется для определения среднесписочной численности работников (Письма Минфина РФ от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/580² и от 16 декабря 2016 г. № 03-03-06/1/75475³). При этом в списочную численность не включаются работники, принятые на работу по совместительству из других организаций. Работник, получающий в одной организации две, полторы или менее одной ставки или оформленный в одной организации как внутренний совместитель, учитывается в списочной численности работников как один человек (целая единица) (п. 78 Приказа Росстата от 22 ноября 2017 г. № 772 «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» (с изм. от 5 апреля 2018 г.)⁴).

5-е условие: численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста⁵, в общей численности работников медицинской организации непрерывно в течение налогового периода должна составлять не

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Сертификат специалиста свидетельствует о достижении его обладателем уровня теоретических знаний, практических навыков и умений, достаточных для самостоятельной профессиональной (медицинской или фармацевтической) деятельности. Условия и порядок выдачи сертификата специалиста медицинским и фармацевтическим работникам утверждены Приказом Минздрава России от 29 ноября 2012 г. № 982н «Об утверждении условий и порядка выдачи сертификата специалиста медицинским и фармацевтическим работникам, формы и технических требований сертификата специалиста» (с изм. от 10 февраля 2016 г. № 82н) // Российская газета. 2013. № 80. 12 апр.; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2016. № 17. 25 апр.

менее 50 процентов. Соблюдение условия о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, должно выполняться непрерывно в течение налогового периода по состоянию на любую дату¹.

Приравнивание к сертификату специалиста других документов, полученных работниками об окончании медицинских учебных заведений, в целях применения нулевой ставки не допускается².

Пункт 6 ст. 284.1 НК РФ устанавливает дополнительное требование о представлении в налоговый орган сведений о доле доходов организации от осуществления медицинской деятельности в общей сумме доходов организации, учитываемых при определении налоговой базы, сведений о численности работников в штате организации, а также сведений о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации. Разъяснения по данному вопросу даны в Письме Минфина России от 16 декабря 2016 г. № 03-03-06/1/75475³.

Несоблюдение хотя бы одного из названных условий с начала налогового периода, в котором оно имело место, влечет за собой необходимость применения налоговой ставки, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, то есть 20 процентов. Например, Арбитражный суд Волго-Вятского округа установил, что Государственным бюджетным учреждением здравоохранения «Балахнинская центральная районная больница» при представлении сведений, подтверждающих правомерность применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль, не соблюдено условие о доле дохода от медицинской деятельности (согласно материалам дела доля доходов от осуществления медицинской деятельности в общей сумме доходов составляла только 70 процентов)⁴.

¹ См.: Письмо Минфина России от 23 марта 2012 г. № 03-03-06/1/154. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Письмо УФНС России по г. Москве от 2 июля 2012 г. № 16-15/057950@ // Московский налоговый курьер. 2012. № 17/18.

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17 декабря 2014 г. № Ф01-5369/14 по делу № А43-591/2014. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Если такие сведения будут представлены несвоевременно, то медицинская организация также утратит право на применение пониженной ставки.

Сумма налога на прибыль подлежит восстановлению и уплате в бюджет, кроме того с государственной (муниципальной) медицинской организации – налогоплательщика будут взысканы соответствующие суммы пеней, начисляемых со дня, следующего за днем уплаты налога на прибыль (авансового платежа по налогу) согласно ст. 287 НК РФ.

В случае утраты права на применение исследуемой льготы, организации теряют право повторно перейти на применение пониженной налоговой ставки в течение пяти лет, начиная с налогового периода, в котором они перешли на применение налоговой ставки, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ.

Следует подчеркнуть, что, несмотря на законодательное закрепление условий, позволяющих применять налоговую ставку в размере 0 процентов для медицинских организаций, налогоплательщики продолжают обращаться в Минфин России за разъяснениями¹. Некоторые сложности могут возникать, например, в вопросе применения ставки 0 процентов по налогу на прибыль организацией, деятельность которой связана с санаторно-курортным лечением. Минфин России в Письме от 18 мая 2012 г. № 03-03-06/1/252² указывает, что деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности, в связи с этим для организаций, осуществляющих санаторно-курортную деятельность, применение положений ст. 284.1 НК РФ не предусмотрено.

Определенные трудности при расчете и уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями налога на прибыль

¹ См., напр.: Письмо Минфина России от 23 августа 2017 г. № 03-03-06/1/53976. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Письмо Минфина России от 5 сентября 2017 г. № 03-03-07/56918. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Письмо Минфина России от 6 июля 2017 г. № 03-03-07/42963. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

встречаются также при решении вопроса о переносе убытков на будущее для целей налогообложения прибыли. Положения абз. 1 п. 1 ст. 283 НК РФ предписывают, что налогоплательщики, понесшие убыток, исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Однако указанная норма не распространяется на убытки, полученные, в частности, медицинскими организациями в период применения ими ставки 0 процентов по налогу на прибыль (абз. 2 п. 1 ст. 283 НК РФ). Таким образом, медицинские организации не вправе переносить на будущее убытки, полученные ими в период применения ставки 0 процентов по налогу на прибыль.

При этом, как подчеркивает Минфин России в Письме от 14 февраля 2017 г. № 03-03-06/1/8073¹, запрет на перенос убытков, полученных до применения нулевой ставки по налогу на прибыль, в последующие налоговые периоды после перехода с нулевой на общую ставку налога на прибыль организаций ст. 283 НК РФ не установлен.

Для оперативного информирования по вопросам, касающимся применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль медицинскими организациями, в Приложении к настоящей диссертации предлагается авторский проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность» раздела «Налогообложение медицинских организаций», включающий акты законодательства о здравоохранении и акты, имеющие информационно-разъяснительный характер по вопросам применения такого законодательства.

Согласно ч. 6 ст. 5 Федерального закона от 28 декабря 2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

изм. от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ)¹ льгота по налогу на прибыль может быть предоставлена в период с 1 января 2011 г. до 1 января 2020 г.

Применение настоящей льготы имеет немаловажное значение в стимулировании деятельности государственных (муниципальных) медицинских организаций, в связи с чем требуется ее пролонгировать до 1 января 2030 г. Для этого необходимо внести изменения в ч. 6 ст. 5 Федерального закона от 28 декабря 2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ), заменив цифры «2020» цифрами «2030». Данная мера позволит государственным (муниципальным) медицинским организациям направлять средства, сэкономленные в результате применения налоговой ставки 0 процентов, на развитие и расширение их основной деятельности.

В целях уменьшения размеров налогооблагаемой прибыли государственных (муниципальных) медицинских организаций предлагается рассмотреть возможность применения института ускоренной амортизации в отношении амортизируемых основных средств, используемых государственными (муниципальными) медицинскими организациями для осуществления своей деятельности.

При этом следует пояснить, что под основными средствами понимаются являющиеся активами материальные ценности независимо от их стоимости со сроком полезного использования более двенадцати месяцев (если иное не предусмотрено федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденным Приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»², иными нормативными

¹ См.: СЗ РФ. 2011. № 1, ст. 7; Российская газета. 2018. № 270. 30 нояб.

² См.: Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 2 мая.

правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности), предназначенные для неоднократного или постоянного использования субъектом учета на праве оперативного управления (праве владения и (или) пользования имуществом, возникающем по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования) в целях выполнения им государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета.

Согласно требованиям п. 39 Инструкции № 157н, утвержденной Приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (с изм. от 31 марта 2018 г. № 64н)¹ к основным средствам не относятся предметы, служащие менее двенадцати месяцев, независимо от их стоимости, материальные объекты имущества, относящиеся в соответствии с положениями настоящей Инструкции к материальным запасам, находящиеся в пути или числящиеся в составе незавершенных капитальных вложений, готовой продукции (изделий), товаров.

С позиции экономистов суть ускоренной амортизации заключается в списании стоимости основных фондов увеличенными темпами задолго до их реального физического износа², т.е. государство разрешает списывать амортизацию в масштабах, существенно превышающих реальный износ

¹ См.: Российская газета. 2011. № 8. 19 янв.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2018. 27 апр.

² См., напр.: Экономическая теория / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича: учебник для вузов. 4-е изд. СПб., 2009. С. 416; Соколов М.М. О насущной необходимости более активного использования ускоренной амортизации в развитии экономики России // Мир перемен. 2013. № 4. С. 38-50.

основных средств. По сути, это не что иное, как налоговое стимулирование, поскольку повышение амортизационных отчислений уменьшает сумму прибыли, облагаемой налогом.

Следует обратить внимание на то, что ускоренная амортизация одновременно начинает работать как на восполнение износа основных фондов, так и на их расширенное воспроизводство. Механизм ускоренной амортизации позволяет быстрее накапливать денежные средства, которые могут быть направлены на интенсивное развитие производственных мощностей учреждений на новой технической основе¹.

Основываясь на изложенном, можно констатировать, что применение ускоренной амортизации в отношении основных средств государственных (муниципальных) медицинских организаций не только повлечет уменьшение суммы прибыли, облагаемой налогом, но и будет обеспечивать действие стимулирующей функции расширения их деятельности, в связи с чем необходимо внести изменения в п. 2 ст. 259.3 НК РФ, предусматривающий применение к основной норме амортизации специального коэффициента, но не выше 3, дополнив его подп. 5 следующего содержания:

«5) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для осуществления медицинской деятельности».

Первоначальные потери бюджета, связанные с предоставлением такой льготы, будут восполнены путем увеличения налоговых поступлений за счет расширения государственными (муниципальными) медицинскими организациями своей деятельности.

В заключение настоящего параграфа необходимо резюмировать, что государственные (муниципальные) медицинские организации являются плательщиками налога на прибыль, обязанность по исчислению и уплате которого возникает в рамках осуществления деятельности, приносящей доход. При выполнении ряда условий, установленных в п. 3 ст. 284.1 НК РФ,

¹ См.: Экономическая теория / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича: учебник для вузов. 4-е изд. СПб., 2009. С. 416.

исследуемые организации могут применять налоговую ставку 0 процентов. Невыполнение хотя бы одного из таких условий влечет необходимость обложения прибыли налогом на общих основаниях.

В целях уменьшения размеров налогооблагаемой прибыли требуется применение института ускоренной амортизации в отношении основных средств, используемых для осуществления государственными (муниципальными) медицинскими организациями медицинской деятельности.

2.2. Особенности реализации налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями косвенных налогов

Помимо уплаты налога на прибыль на государственные (муниципальные) медицинские организации возложены обязанности по уплате косвенных налогов, к которым относятся НДС и акцизы.

Особенность косвенного налогообложения состоит во включении налога в стоимость товаров, работ, услуг, что обуславливает завуалированность его уплаты для налогоплательщиков: при их приобретении сумма косвенного налога уплачивается покупателем автоматически.

Широкое распространение косвенных налогов обусловлено фискальной направленностью и высокой доходностью для государственной казны, однако правоприменительная практика исчисления и взимания НДС и акцизов является весьма конфликтной. Во многом это связано со сложностью и противоречивостью норм о налогах и сборах, а в ряде случаев – с наличием пробелов в законодательстве.

Исходя из подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ реализация медицинских услуг, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-

эпидемиологических¹, не подлежит обложению НДС на территории Российской Федерации, однако, несмотря на то, что данная льгота действует не первый год, до настоящего времени не решен ряд спорных моментов, связанных с ее использованием. Поэтому так важно заострить внимание на специфике реализации государственными (муниципальными) медицинскими организациями обязанности плательщика НДС.

В первую очередь, следует подчеркнуть, что медицинские услуги, оказываемые казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, не образуют объекта налогообложения по НДС. Иными словами, сумма налога по таким операциям не начисляется и не уплачивается в бюджет. Суммы «входного» НДС (т.е. суммы НДС, предъявленные налогоплательщику поставщиками) по ресурсам, используемым в таких операциях, учитываются организацией в стоимости приобретаемых ресурсов.

В случае если государственные (муниципальные) медицинские организации оказывают медицинские услуги вне рамок государственного (муниципального) задания, порядок исчисления НДС зависит от того, какие операции осуществляются:

1) если все операции оказываются в льготном режиме (перечень льготных операций установлен в п. 2 ст. 149 НК РФ и является закрытым), то налог также фактически не уплачивается, а суммы «входного» налога по ресурсам, используемым в льготных операциях, учитываются в стоимости приобретенных ресурсов, на что указывает п. 2 ст. 170 НК РФ;

2) если осуществляются операции, на которые льготы не распространяются, то налогообложение таких операций производится в общем порядке. При исчислении суммы налога с таких операций государственные (муниципальные) медицинские организации, как и иные налогоплательщики, определяют налоговую базу в порядке, установленном

¹ Данное ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета.

ст. 154 НК РФ. Здесь следует подчеркнуть, что Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»¹ с 1 января 2019 г. предусмотрено повышение ставки НДС до 20 процентов. В Письмах Минфина России от 2 августа 2018 г. № 03-07-14/54349² и от 2 августа 2018 г. № 03-07-14/54365³ разъясняется, что повышение ставки НДС осуществлено в целях получения дополнительных доходов федерального бюджета, средства которого будут направлены на развитие инфраструктуры, новых секторов экономики, а также на выполнение принятых обязательств по финансированию расходов на социально значимые программы;

3) если одновременно осуществляются налогооблагаемые операции и операции, освобожденные от налогообложения, то на основании п. 4 ст. 149 НК РФ государственные (муниципальные) медицинские организации обязаны вести отдельный учет таких операций. Необходимость ведения отдельного учета обусловлена применением разных источников покрытия сумм «входного» налога при осуществлении операций, облагаемых налогом, и операций, освобожденных от налогообложения. В Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 17 августа 2011 г. № А53-19990/2010⁴ отмечено, что ведение такого учета может осуществляться любыми способами (например, представляя первичные документы, регистры бухгалтерского учета или иные документы).

Решая вопрос о предоставлении льготы по НДС в отношении тех или иных медицинских услуг, следует учитывать, что налогоплательщик вправе ей воспользоваться при условии, что у него есть на нее подтвержденное право – действующая лицензия на осуществление медицинской деятельности. Исключение составляют медицинские организации, оказывающие услуги на территории инновационного центра «Сколково» (п. 6

¹ См.: Российская газета. 2018. № 171. 7 авг.

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

ст. 149 НК РФ, п. 46 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с изм. от 30 октября 2018 г. № 386-ФЗ)¹.

При этом для освобождения от НДС не имеет значения, кто является заказчиком медицинских услуг и кто их оплачивает: пациент, его работодатель или страховая компания (ч. 2 ст. 84 Закона об основах охраны здоровья граждан, Письма Минфина России от 17 июня 2015 г. № 03-07-07/35004² и от 26 февраля 2013 г. № 03-07-07/5466³, Письмо ФНС России от 27 марта 2013 г. № ЕД-18-3/313@⁴).

Во-первых, от обложения НДС освобождаются услуги, предоставляемые в рамках обязательного медицинского страхования.

Перечень услуг, предоставляемых медицинскими организациями по обязательному медицинскому страхованию, определяется с учетом особенностей половозрастного состава населения, уровня и структуры заболеваемости, основанных на данных медицинской статистики, и отражается в Программе государственных гарантий бесплатного оказания гражданам Российской Федерации медицинской помощи, утверждаемой Правительством РФ ежегодно⁵.

Во-вторых, под действие льготы по НДС подпадают платные медицинские услуги по диагностике, профилактике и лечению, оказываемые населению, входящие в Перечень медицинских услуг, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. № 132 «Об утверждении перечня медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от

¹ См.: СЗ РФ. 2011. № 19, ст. 2716; 2018. № 45, ст. 6841.

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Действующая Программа государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи утверждена Постановлением Правительства РФ от 10 декабря 2018 г. № 1506 «О Программе государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» (СЗ РФ. 2018. № 51, ст. 8013).

формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» (с изм. от 16 сентября 2002 г. № 675)¹ (далее – Перечень медицинских услуг). Однако названный Перечень определяет исключительно виды медицинской помощи, в рамках которой оказываются платные услуги, и не содержит конкретных видов услуг, освобождаемых от обложения НДС, в связи с чем, решая вопрос об освобождении от налогообложения той или иной услуги, налогоплательщику следует обращаться к иным нормативным актам, в частности, к Положению о лицензировании медицинской деятельности. Поскольку медицинская деятельность относится к лицензируемым видам деятельности, для того чтобы определить, освобождается ли конкретная медицинская услуга от налогообложения в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ, следует выяснить, нужна ли лицензия на ее оказание.

В-третьих, от обложения НДС освобождаются услуги по сбору у населения крови. В случае оказания услуг по заготовке крови и ее компонентов следует руководствоваться разъяснениями, данными в Письме Минфина России от 19 ноября 2015 г. № 03-07-07/66900², в соответствии с которыми данные услуги не подлежат налогообложению НДС.

Кроме того, под освобождение от налогообложения НДС подпадают услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению, услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного, услуги патолого-анатомические, а также услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным.

Вопросы о возможности применения освобождения от НДС по конкретным медицинским услугам не всегда решаются просто, о чем свидетельствует практика. Например, возникают сложности при применении льготы в случае предоставления пациентам палат повышенной комфортности в стационаре. Разъяснения по данному вопросу даны УФНС России по

¹ См.: СЗ РФ. 2001. № 9, ст. 869; 2002. № 38, ст. 3605.

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

г. Москве в письме от 28 апреля 2006 г. № 19-11/34945¹, в соответствии с которым реализация услуг по предоставлению улучшенных комфортных условий пребывания в стационаре должна облагаться НДС в общем порядке.

Отдельного внимания заслуживает вопрос о возможности использовании льготы в отношении косметических услуг по пластической хирургии. В соответствии с разъяснениями МНС России², использование льготного режима налогообложения в отношении услуг по пластической хирургии возможно в случае если услуга имеет любой иной код, кроме 081501 по Общероссийскому классификатору услуг населению³.

В противовес данной точке зрения Минфин России указывает: услуги пластической хирургии не облагаются льготой ни при каких условиях⁴. Сотрудники ведомства ссылаются на Общероссийский классификатор видов экономической деятельности⁵, относящий косметологические услуги к «Прочей деятельности по охране здоровья» (код 85.14) и делают вывод о том, что прочая деятельность по охране здоровья не поименована в Перечне медицинских услуг, поэтому льготный режим не применяется.

Помимо названной проблемы, на практике нередко возникают сложности с применением льготы по налогообложению при оказании «косметических» и «косметологических» услуг.

Согласно Общероссийскому классификатору услуг населению косметические услуги являются одним из видов услуг, которые оказываются косметологическими подразделениями, на основании чего можно сделать вывод о том, что понятие «косметологические услуги» шире, чем

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

² См.: Письмо МНС России от 8 февраля 2002 г. № 03-1-09/18/291-Д504. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Общероссийский классификатор услуг населению (утв. Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. № 163). Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Письмо Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 03-07-07/77. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ См.: Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утв. Приказом Росстандарта от 31 января 2014 г. № 14-ст) (с изм. от 10 июля 2018 г. № 405-ст). Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

«косметические услуги». Порядок оказания косметологических услуг закреплен Приказом Минздравсоцразвития России от 18 апреля 2012 г. № 381н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи населению по профилю «косметология»¹. В указанном документе медицинская помощь по профилю «косметология» рассматривается в качестве комплекса лечебно-диагностических и реабилитационных мероприятий, которые направлены на сохранение и восстановление структурной целостности и функциональности покровных тканей человеческого организма, однако не содержится перечня услуг, относимых к косметологическим.

Минфин России в одном из писем указывает, что освобождение от налогообложения НДС в отношении косметологических услуг не применяется². Позже ФНС России делает следующий вывод о том: реализация населению косметологических услуг в рамках первичной специализированной медицинской помощи в амбулаторных условиях может быть освобождена от НДС при наличии лицензии³.

Однако указание на то, что косметологические услуги, за исключением услуг косметических, подпадают под налоговое освобождение⁴, не решает всех проблем, поскольку на данный момент отсутствует перечень услуг, относимых к косметическим и косметологическим, а это лишает возможности разграничить названные понятия.

Создавшееся положение приводит к тому, что налоговые органы испытывают затруднения при квалификации тех или иных услуг в рассматриваемой области.

¹ См.: Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2012. № 38. 17 сент.

² См.: Письмо Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 03-07-07/77. Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Письмо ФНС от 20 марта 2015 г. № ГД-4-3/4474@. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Письмо ФНС от 20 марта 2015 г. № ГД-4-3/4474@. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Анализ положений, выработанных наукой¹, позволяет констатировать: в отличие косметологических, косметические услуги являются процедурами (мероприятиями, применяемыми в целях личной гигиены и для коррекции косметических недостатков с помощью средств декоративной косметики), которые оказываются учреждениями коммунально-бытового назначения и спортивно-оздоровительными учреждениями и не требуют осуществления медицинского контроля.

Определенные сложности также имеются в вопросе об освобождении от налогообложения НДС услуг по проведению медицинских осмотров. В Перечне медицинских услуг такая услуга не указана, в связи с чем, налоговые органы довольно часто занимают в подобных случаях отказную позицию, считая, что законодателем не предусмотрено применение льготы по данной услуге. В противовес им выступают материалы судебной практики, в которых в качестве обоснований принятых решений имеются ссылки на перечень работ (услуг) по оказанию медицинской помощи, содержащийся в приложении к лицензии на осуществление медицинской деятельности, который включает в себя проведение различных видов медицинских осмотров². Данная проблема окончательно была разрешена в Письме Минфина России от 14 октября 2015 г. № 03-07-07/58775³ при рассмотрении вопроса об освобождении от НДС медицинских услуг по предрейсовым и послерейсовым медицинским осмотрам, оказываемым автотранспортным предприятием: выполнение работ (оказание услуг) по предварительным, периодическим и профилактическим медосмотрам, а также медицинскому освидетельствованию на наличие противопоказаний к управлению транспортным средством предусмотрено Приказом об

¹ См., напр: Крутякова Т.Л. НДС: практика исчисления и уплаты. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Стебекова М.П. Вопрос качества косметологической услуги по договору возмездного оказания медицинских услуг // Вестник магистратуры. Тюмень, 2012. № 5 (8). С. 112-115.

² См., напр.: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 8 мая 2007 г. № А19-25411/06-56-Ф02-2681/07 по делу № А19-25411/06-56. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

утверждении требований к организации и выполнению работ (услуг) в рамках оказания медицинской помощи, в связи с чем в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ услуги по медосмотрам не должны облагаться НДС. При этом ведомством подчеркивается, что для применения данной льготы обязательно наличие лицензии.

Помимо освобождения от обложения НДС реализации медицинских услуг государственными (муниципальными) медицинскими организациями, обложению НДС не подлежат услуги данных организаций по передаче медицинских изделий.

На данный момент на основании подп. 33 п. 2 ст. 149 НК РФ в редакции Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 161-ФЗ «О внесении изменений в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»¹ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДС услуги по передаче медицинских изделий по перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2015 г. № 1042 «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость» (с изм. от 22 ноября 2017 г. № 1404)² (далее – Постановление Правительства об утверждении перечня медицинских товаров), по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа.

Проработка вопроса об установлении освобождения от НДС услуг по передаче медицинского изделий в целях обеспечения гарантий деятельности медицинских организаций имеет немаловажное значение. Однако, как следует подчеркнуть, положение подп. 33 п. 2 ст. 149 НК РФ не применяется в отношении услуг по передаче медицинских изделий по договорам аренды с

¹ См.: СЗ РФ. 2017. № 30, ст. 4441.

² См.: СЗ РФ. 2015. № 41, ч. 2, ст. 5655; 2017. № 48, ст. 7228.

правом выкупа, договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), договорам пользования, а также контрактам жизненного цикла¹, в связи с этим, операции по оказанию услуг по передаче медицинских изделий по названным договорам подлежат обложению НДС в общем порядке.

В целях снижения финансовой нагрузки на государственные (муниципальные) медицинские организации подп. 33 п. 2 ст. 149 НК РФ, предусматривающий освобождение от обложения НДС, следует изложить в новой редакции:

«услуг по передаче медицинских изделий, указанных в абзаце четвертом подпункта 1 настоящего пункта, имеющих соответствующее регистрационное удостоверение, по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа, договорам аренды с правом выкупа, договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), договорам пользования, а также контрактам жизненного цикла».

В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ от налогообложения НДС освобождается реализация (а также передача) на территории Российской Федерации следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному Постановлением Правительства об утверждении перечня медицинских товаров:

- 1) медицинских изделий;
- 2) протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- 3) технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

¹ Согласно ч. 16 ст. 34 Закона о контрактной системе под контрактом жизненного цикла понимается контракт, предусматривающий закупку товара или работы (в том числе проектирование, конструирование объекта, который должен быть создан в результате выполнения работы), последующие обслуживание, ремонт и при необходимости эксплуатацию и (или) утилизацию поставленного товара или созданного в результате выполнения работы объекта. Является разновидностью закупок для государственных и муниципальных нужд.

4) очков корректирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корректирующих (для коррекции зрения).

Со вступлением в силу Федерального закона от 7 марта 2017 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹ полное освобождение от обложения НДС распространяется на любое медицинское изделие, а не только на важнейшие и жизненно необходимые. При этом возникает юридическая коллизия между данной нормой и абз. 3 подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, в котором установлено, что в отношении медицинских изделий, за исключением медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, применяется льготная ставка НДС в размере 10 процентов. В целях устранения данной коллизии необходимо исключить абз. 3 подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ.

С 1 июля 2017 г. для освобождения медицинских изделий от обложения НДС необходимо подтвердить право на льготу путем представления в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, а на период до 31 декабря 2021 г. – регистрационного удостоверения на медицинское изделие (регистрационного удостоверения на изделие медицинского назначения (медицинскую технику), выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В силу подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС также реализация на территории Российской Федерации продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми медицинских организаций и реализуемых ими в указанных организациях. В Письме Минфина России от 16 декабря 2015 г. № 03-07-07/73871 уточняется, что «от налогообложения НДС освобождаются операции по реализации продуктов питания, непосредственно произведенных столовой медицинского учреждения,

¹ См.: СЗ РФ. 2017. № 11, ст. 1534.

независимо от того, кому (лицам, получающим медицинские услуги, или иным лицам) в этом учреждении реализуются данные продукты питания»¹.

В соответствии с подп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ от обложения НДС также освобождаются услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности.

Услуги аптечных организаций по изготовлению лекарственных препаратов для медицинского применения, по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных в подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи НДС также не облагаются (подп. 24 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Кроме того государственные (муниципальные) медицинские организации имеют ряд льгот по НДС при ввозе медицинских товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Так, ст. 150 НК РФ предусмотрено, что не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз:

медицинских изделий, протезно-ортопедических изделий, технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, очков корригирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корригирующих (для коррекции зрения), а также сырья и комплектующих изделий, которые предназначены для производства данных товаров и аналоги которых не производятся в Российской Федерации²(подп. 2);

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

² Положения данного абзаца применяются при условии представления в таможенные органы документа, подтверждающего целевое назначение таких сырья и

материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний по перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 29 апреля 2002 г. № 283 «Об утверждении перечня материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, ввоз которых в Российскую Федерацию не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» (с изм. от 9 августа 2016 г. № 766)¹ (подп. 3);

незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации² (подп. 16).

На основании гл. 22 НК РФ государственные (муниципальные) медицинские организации, имеющие в своей структуре собственные аптечные организации, признаются плательщиками акцизов. Обязанность по уплате названного налога возникает при совершении операций по реализации произведенных подакцизных товаров; передаче на территории Российской Федерации произведенных подакцизных товаров для собственных нужд; ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и др.³

комплектующих изделий и отсутствие их аналогов, которые производятся в Российской Федерации, выданного федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного и оборонно-промышленного комплексов, в установленном указанным федеральным органом исполнительной власти порядке. В случае ввоза таких сырья и комплектующих изделий с территории государства – члена Евразийского экономического союза данный документ представляется в налоговый орган.

¹ См.: СЗ РФ. 2002. № 18, ст. 1770; 2016. № 33, ст. 5191.

² Налоговый кодекс РФ уточняет, что данные положения применяются при условии представления в таможенные органы соответствующего разрешения, выданного федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере здравоохранения, обращения лекарственных средств для медицинского применения.

³ См. подробнее ст. 182 НК РФ.

Обложению акцизами подлежат подакцизные товары и минеральное сырье, перечисленные в ст. 181 НК РФ. Из подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ следует, что к подакцизным товарам относится спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов. Таким образом, в случае изготовления и реализации аптечными организациями спиртосодержащих лекарственных средств с объемной долей этилового спирта до 9 процентов, у них не возникает обязанностей плательщика акцизов.

Согласно абз. 3 подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ в качестве подакцизных не рассматриваются лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств¹, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и по требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

С 1 мая 2017 г. Федеральным законом от 7 марта 2017 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»² данная норма дополняется лекарственными препаратами для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках ЕАЭС, сведения о которых содержатся в Едином реестре зарегистрированных лекарственных средств Евразийского экономического союза³.

¹ URL: <http://grls.rosminzdrav.ru/grls.aspx> (дата обращения: 06.02.2018).

² См.: СЗ РФ. 2017. № 11, ст. 1534.

³ См. ст. 14 Соглашения о единых принципах и правилах обращения лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза от 23 декабря 2014 г. (СЗ РФ. 2016. № 20, ст. 2776).

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 181 НК РФ подакцизным товаром также признан спирт этиловый, к которому отнесены все виды спиртов этиловых, независимо от их концентрации, вида сырья, из которого они производятся, а также от того, по какой нормативно-технической документации они изготавливаются и для каких целей, поэтому аптечные организации, изготавливающие из спирта этилового 96 процентов спирт этиловый другой концентрации (95, 90, 70, 40 процентов), должны исчислить налог и включить его в цену товара.

Исследовав особенности уплаты государственными (муниципальными) медицинскими организациями косвенных налогов (НДС и акцизов) на данном этапе, можно сформулировать следующие выводы:

возникающие трудности при разделении услуг государственных (муниципальных) медицинских организаций на те, по которым льгота по НДС предоставляется, и те, по которым льгота предоставлена быть не может (это касается услуг по проведению различного вида медицинских осмотров, услуг по предоставлению пациентам палаты повышенной комфортности в стационаре, косметических и косметологических услуг и т.д.), должны решаться путем правотворческой деятельности компетентных органов, основанной на сформировавшейся правоприменительной практике;

со вступлением в силу Федерального закона от 7 марта 2017 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» полное освобождение от обложения НДС распространяется на любое медицинское изделие, а не только на важнейшие и жизненно необходимые, что порождает юридическую коллизию с абз. 3 подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, устанавливающим в отношении медицинских изделий, за исключением медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, применение льготной ставки НДС в размере 10 процентов. В целях устранения данной коллизии необходимо исключить абз. 3 подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ;

многообразие и сложность происходящих в отечественном законодательстве изменений, связанных с обложением государственных (муниципальных) медицинских организаций косвенными налогами, обуславливает необходимость их научного осмысления. В частности, необходимо учитывать, что с 1 мая 2017 г. в качестве подакцизных не рассматриваются лекарственные препараты для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках ЕАЭС.

В целом следует отметить, что сравнительно небольшой период применения части налоговых льгот, по которым еще не выработались подходы и не сформировалась правоприменительная практика, а также несовершенство существующего в сфере медицинской деятельности понятийного аппарата требуют комплексного подхода к проблемам ведения налогового учета в государственных (муниципальных) медицинских организациях.

2.3. Специфика налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями региональных и местных налогов

Государственные (муниципальные) медицинские организации признаются плательщиками налога на имущество организаций, транспортного налога, являющихся региональными налогами, а также земельного налога, являющегося местным.

Имущество является одним из основных объектов налогообложения.

В соответствии со ст. 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается недвижимое имущество¹, учитываемое

¹ Исходя из п. 1 ст. 130 ГК РФ, к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам также относятся жилые и нежилые помещения и предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном порядке. Федеральными законами к

на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. С 1 января 2019 г. Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹ из налогооблагаемых объектов исключено движимое имущество организаций.

Для того чтобы определить, относится тот или иной объект к движимому или недвижимому имуществу, государственные (муниципальные) медицинские организации должны проверить, включен ли он в Единый государственный реестр недвижимости².

При отсутствии сведений в Едином государственном реестре недвижимости для подтверждения наличия оснований отнесения объекта имущества к недвижимости следует устанавливать наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению. Такие разъяснения даются ФНС России в Письме от 2 августа 2018 г. № БС-4-21/14968@³.

Все имущество государственных (муниципальных) медицинских организаций можно разделить на следующие группы:

- 1) закрепленное за организацией собственником;
- 2) приобретенное за счет средств, выделенных собственником на его приобретение;
- 3) приобретенное за счет средств от приносящей доход деятельности

недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество. Согласно п. 2 ст. 130 ГК РФ вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом.

¹ См.: СЗ РФ. 2018. № 32, ч. 1, ст. 5095.

² Вещные права на объекты недвижимости подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре недвижимости в соответствии с Федеральным законом от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (с изм. от 3 августа 2018 г. № 342-ФЗ) (см.: СЗ РФ. 2015. № 29, ч. 1, ст. 4344; 2018. № 32, ч. 2, ст. 5135).

³ См.: Официальные документы (приложение к «Учет. Налоги. Право»). 2018. № 30.

(исключение составляют казенные учреждения, доходы от приносящей доход деятельности которых не поступают в их самостоятельное распоряжение).

Взимание налога на имущество организаций регулируется гл. 30 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о введении налога на имущество организаций, которые должны соответствовать требованиям настоящего Кодекса.

Установление и введение¹ налога на имущество организации на территории региона, а также определение размера его ставки, льгот, порядка и сроков уплаты относятся к полномочиям представительного органа субъекта Российской Федерации. Размер налоговых ставок устанавливается законами субъектов Российской Федерации и не может превышать 2,2 процента от налоговой базы.

Следует отметить, что в соответствии с п. 7 ст. 381 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2006 г., от уплаты налога на имущество организаций освобождались организации в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

В настоящее время специальных льгот, действующих в отношении государственных (муниципальных) медицинских организаций, на федеральном уровне не предусмотрено.

¹ При этом установление налога означает принятие законодательным органом государственной власти и представительным органом местного самоуправления в рамках своей компетенции решения о включении конкретного платежа на соответствующей территории в систему налогов и сборов в качестве источника бюджетных доходов с указанием круга плательщиков и основных элементов налогообложения. В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным при соблюдении следующих условий: определение налогоплательщиков и элементов налогообложения, к которым отнесены объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Введение в действие означает определение конкретного срока применения установленных налогов и сборов на соответствующей территории (см. подробнее: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М., 2017. С. 384).

Необходимо обратить внимание на то, что современная налоговая политика Российской Федерации предусматривает поэтапный отказ от установления новых льгот на федеральном уровне (в том числе путем освобождения от налогообложения, изъятия из налоговой базы и объекта налогообложения) по региональным и местным налогам¹, передавая соответствующие полномочия на нижестоящие уровни государственной и местной власти.

В соответствии с п. 3 ст. 56 НК РФ льготы по налогу на имущество организаций также могут устанавливаться и отменяться законами субъектов Российской Федерации о налогах. Например, согласно ч. 1.5 ст. 4 Закона г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29 ноября 2017 г. № 45)² организации уплачивают налог в размере 10 процентов исчисленной суммы налога в отношении зданий и помещений в них, если такие здания предназначены и используются для осуществления медицинской деятельности и впервые введены в эксплуатацию после 1 января 2013 г. Налоговая льгота, установленная настоящей частью, не применяется в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. Относительно объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 4.1 настоящего Закона уплачивается налог в размере 25 процентов суммы налога, исчисленной в отношении расположенных в административно-деловых центрах и торговых центрах (комплексах) помещений, используемых для осуществления медицинской деятельности.

Анализ регионального законодательства о налогах на имущество

¹ Из материалов к «круглому столу» Комитета Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету и финансовым рынкам на тему «Налоговые льготы и преференции: их влияние на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации», направленных Министерством финансов Российской Федерации. URL: <http://council.gov.ru/media/files/mpeR1GHYvKiA1p2KfUTC6g49a2IY2Er1.pdf> (дата обращения: 21.08.2018).

² См.: Ведомости Московской городской Думы. 2003. № 11, ст. 289; 2017. № 11, ст. 202.

показывает, что налоговые льготы, как правило, устанавливаются по ограниченному перечню имущества. В преобладающей части субъектов Российской Федерации¹ государственные (муниципальные) медицинские

¹ См., напр.: Закон Брянской области от 27 ноября 2003 г. № 79-З «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 2 ноября 2017 г. № 76-З) // Брянский рабочий. 2003. № 239/240. 29 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 5 окт.; Закон Владимирской области от 12 ноября 2003 г. № 110-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 4 мая 2018 г. № 47-ОЗ) // Владимирские ведомости. 2003. № 254/255. 26 нояб.; 2018. № 69. 12 мая; Закон Волгоградской области от 28 ноября 2003 г. № 888-ОД «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 29 ноября 2017 г. № 116-ОД) // Волгоградская правда. 2003. № 221. 29 нояб.; 2017. № 194. 8 дек.; Закон Ивановской области от 24 ноября 2003 г. № 109-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 6 июня 2018 г. № 280-ОЗ) // Ивановская газета. 2003. № 235 (3116). 27 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2018. 8 июня; Закон Калининградской области от 27 ноября 2003 г. № 336 «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 28 ноября 2017 г. № 118) // Калининградская правда. 2003. № 239. 29 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 29 нояб.; Закон Костромской области от 24 ноября 2003 г. № 153-ЗКО «О налоге на имущество организаций на территории Костромской области» (с изм. от 27 ноября 2017 г. № 304-6-ЗКО) // Деловое обозрение. 2003. № 372. 11 дек.; Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). 2017. 28 нояб.; Закон Курской области от 26 ноября 2003 г. № 57-ЗКО «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 24 ноября 2017 г. № 78-ЗКО) // Курская правда. 2003. № 210. 29 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 1 дек.; Закон Липецкой области от 27 ноября 2003 г. № 80-ОЗ «О налоге на имущество организаций в Липецкой области» (с изм. от 14 сентября 2017 г. № 106-ОЗ) // Липецкая газета. 2003. № 232. 29 нояб.; 2017. № 182. 20 сент.; Закон Ненецкого автономного округа от 27 ноября 2003 г. № 452-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 25 ноября 2016 г. № 270-ОЗ) // Няръяна Вындер. 2003. № 157, 28 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2016. 25 нояб.; Закон Пензенской области от 27 ноября 2003 г. № 544-ЗПО «Об установлении и введении в действие на территории Пензенской области налога на имущество организаций» (с изм. от 28 июня 2018 г. № 3199-ЗПО) // Пензенские губернские ведомости. 2003. № 15. 28 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2018. 29 июня; Закон Саратовской области от 24 ноября 2003 г. № 73-ЗСО «О введении на территории Саратовской области налога на имущество организаций» (с изм. от 25 ноября 2015 г. № 155-ЗСО) // Саратов – столица Поволжья. 2003. № 241 (927). 28 нояб.; СЗ Саратовской области. 2015. № 21; Закон Самарской области от 25 ноября 2003 г. № 98-ГД «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» (с изм. от 12 апреля 2018 г. № 29-ГД) // Волжская коммуна. 2003. № 222. 29 нояб.; 2018. № 100(30335). 17 апр.; Закон Тамбовской области от 28 ноября 2003 г. № 170-З «О налоге на имущество организаций на территории Тамбовской области» (с изм. от 4 июня 2018 г. № 244-З) // Тамбовская жизнь. 2003. № 235(22929), 29 нояб.; 2018. № 39 (1887). 8 июня; Закон Тверской области от 27 ноября 2003 г. № 85-ЗО «О налоге на имущество организаций» (с изм. от 30 мая 2017 г. № 38-ЗО) // Тверские ведомости. 2003. № 97. 28 нояб.; 2017. № 21. 31 мая; Закон Ярославской области от 15 октября 2003 г. № 46-з «О налоге на имущество организаций в Ярославской области» (с изм. от 31 октября 2017 г. № 44-з) // Губернские вести. 2003.

учреждения от уплаты налога на имущество организаций не освобождаются.

В обязанности государственных (муниципальных) медицинских организаций также входит уплата другого регионального налога – транспортного. Несмотря на попытки по разработке и внесению на рассмотрение Государственной Думы РФ законопроектов о необходимости отмены транспортного налога¹, в настоящий момент данный налог продолжает взиматься.

Специальные льготы по транспортному налогу на федеральном уровне для медицинских учреждений не предусматриваются (за исключением самолетов и вертолетов санитарной авиации и медицинской службы, которые в соответствии с подп. 8 п. 2 ст. 358 НК РФ не признаются объектом налогообложения по транспортному налогу), однако они могут устанавливаться в регионе, где находятся транспортные средства.

Например, Законом Кемеровской области от 28 ноября 2002 г. № 95-ОЗ «О транспортном налоге» (с изм. от 25 ноября 2015 г. № 103-ОЗ)² от уплаты транспортного налога освобождаются специально оборудованные санитарные транспортные средства для перевозки больных (п. 6.5 ст. 6). В соответствии с Законом Красноярского края от 8 ноября 2007 г. № 3-676 «О транспортном налоге» (с изм. от 13 ноября 2014 г. № 7-2708)³ льгота распространяется на учреждения здравоохранения, полностью или частично (не менее 70 процентов) финансируемые из краевого и (или) местных бюджетов и за счет средств, поступающих от оказания медицинской помощи застрахованным в рамках обязательного медицинского

№ 66. 20 окт.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 3 нояб.

¹ См., напр.: Законопроект № 1094376-6 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с отменой транспортного налога». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/процентов28Spravkaпроцентов29?OpenAgent&RN=1094376-6> (дата обращения: 01.02.2017).

² См.: Законодательный вестник Совета народных депутатов Кемеровской области. 2002. № 10; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2015. 26 нояб.

³ См.: Краевой вестник. 2007. № 109. 30 нояб.; Ведомости высших органов государственной власти Красноярского края. 2014. № 47. 28 нояб.

страхования, по транспортным средствам, принадлежащим указанным учреждениям на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (подп. 4 п. 1 ст. 4).

Как показывает анализ законов субъектов Российской Федерации, вопрос о предоставлении медицинским учреждениям льгот по транспортному налогу, в преобладающем числе субъектов Российской Федерации продолжает оставаться неурегулированным¹.

¹ См., напр.: Закон Брянской области от 9 ноября 2002 г. № 82-3 «О транспортном налоге» (с изм. от 31 июля 2018 г. № 63-3) // Брянская неделя. 2002. № 46. 21 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2018. 1 июля; Закон Владимирской области от 27 ноября 2002 г. № 119-ОЗ «О транспортном налоге» (с изм. от 11 июля 2018 г. № 78-ОЗ) // Владимирские ведомости. 2002. № 233. 30 нояб.; 2018. № 108. 21 июля; Закон Ивановской области от 28 ноября 2002 г. № 88-ОЗ «О транспортном налоге» (с изм. от 31 мая 2017 г. № 42-ОЗ) // Ивановская газета. 2002. № 234(2865). 30 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 2 июня; Закон Иркутской области от 4 июля 2007 г. № 53-ОЗ «О транспортном налоге» (с изм. от 28 ноября 2014 г. № 136-ОЗ) // Областная. 2007. № 78. 13 июля; 2014. № 134. 28 нояб.; Закон Калининградской области от 16 ноября 2002 г. № 193 «О транспортном налоге» (с изм. от 26 февраля 2018 г. № 141) // Российская газета (Запад России). 2002. № 227. 29 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2018. 27 февр.; Закон Костромской области от 28 ноября 2002 г. № 80-ЗКО «О транспортном налоге» (с изм. от 27 ноября 2017 г. № 303-6-ЗКО) // Деловое обозрение. 2002. № 317. 5 дек.; Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). 2017. 28 нояб.; Закон Курской области от 21 октября 2002 г. № 44-ЗКО «О транспортном налоге» (с изм. от 27 сентября 2017 г. № 60-ЗКО) // Курская правда. 2002. № 175. 26 окт.; 2017. № 118. 3 окт.; Закон Липецкой области от 25 ноября 2002 г. № 20-ОЗ «О транспортном налоге в Липецкой области» (с изм. от 14 сентября 2017 г. № 106-ОЗ) // Информационный бюллетень Липецкого областного Совета депутатов. 2002. № 2; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>) 2017. 18 сент.; Закон Ненецкого автономного округа от 25 ноября 2002 г. № 375-ОЗ «О транспортном налоге» (с изм. от 11 марта 2016 г. № 191-ОЗ) // Бюллетень нормативных актов Ненецкого автономного округа. 2002. № 8; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2016. 15 марта; Закон Пензенской области от 18 сентября 2002 г. № 397-ЗПО «О введении в действие транспортного налога на территории Пензенской области» (с изм. от 26 августа 2016 г. № 2947-ЗПО) // Пензенские вести. 2002. № 40. 3 окт.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2016. 29 авг.; Закон Саратовской области от 25 ноября 2002 г. № 109-ЗСО «О введении на территории Саратовской области транспортного налога» (с изм. от 25 ноября 2015 г. № 154-ЗСО) // Саратов – столица Поволжья. 2002. № 234(666). 30 нояб.; СЗ Саратовской области. 2015. № 21; Закон Самарской области от 6 ноября 2002 г. № 86-ГД «О транспортном налоге на территории Самарской области» (с изм. от 11 июля 2018 г. № 57-ГД) // Волжская коммуна. 2002. № 209. 12 нояб.; 2018. № 174 (30409). 12 июля; Закон Тамбовской области от 28 ноября 2002 г. № 69-3 «О транспортном налоге в Тамбовской области» (с изм. от 29 ноября 2017 г. № 162-3) // Тамбовская жизнь. 2002. № 234/235 (22678/22679). 30 нояб.; 2017. № 93 (1841). 5 дек.; Закон Тверской области от 6 ноября

В случаях если медицинские учреждения обладают земельными участками на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования, то становятся плательщиками земельного налога. Данный налог является местным. Федеральные льготы по данному налогу в отношении медицинских учреждений не предусматриваются. Такое налогообложение основывается на кадастровой стоимости земельных участков¹. Ставки земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать предельного размера, закрепленного Налоговым кодексом РФ. В зависимости от категории земельного участка и вида территориальной зоны, к которому он относится, размер ставки может различаться. Представительным органом муниципального образования при введении земельного налога может быть установлена дополнительная дифференциация налоговых ставок.

В соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ льготы по уплате земельного налога, основания и порядок их применения, включая определение величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков, также могут устанавливаться нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Такие льготы могут предполагать как полное, так и частичное освобождение от перечисления суммы налога. Например, Решением Совета депутатов городского поселения Лесной городок Одинцовского

2002 г. № 75-ЗО «О транспортном налоге в Тверской области» (с изм. от 6 ноября 2015 г. № 96-ЗО) // Тверские ведомости. 2002. № 92. 15 нояб.; 2015. № 46. 11 нояб.; Закон Ярославской области от 5 ноября 2002 г. № 71-з «О транспортном налоге в Ярославской области» (с изм. от 31 октября 2017 г. № 44-з) // Губернские вести. 2002. № 63. 8 нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). 2017. 3 нояб.

¹ Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (с изм. от 26 апреля 2016 г. № 111-ФЗ) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3813; 2016. № 18, ст. 2487.

муниципального района Московской области от 9 сентября 2015 г. № 9/12-3 «Об установлении земельного налога на территории городского поселения Лесной городок» (с изм. от 18 августа 2016 г. № 11/20-3)¹ в отношении земельных участков, предназначенных для осуществления медицинской деятельности бюджетными учреждениями, установлена налоговая ставка 1,5 процента.

В соответствии с Решением Совета депутатов городского округа Котельники Московской области от 18 ноября 2015 г. № 2/21 «О земельном налоге на территории городского округа Котельники Московской области» (с изм. от 22 марта 2017 г. № 2/41)² от налогообложения освобождаются государственные медицинские организации, осуществляющие свою деятельность на территории городского округа Котельники.

Обобщение нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований указывает на неурегулированность вопроса о предоставлении льгот по земельному налогу в преобладающем числе муниципальных образований³.

¹ См.: Новые рубежи. № 61. 2015. 11 сент.; 2016. № 33. 25 авг.

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион».

³ См., напр.: Решение Комитета местного самоуправления р.п. Беково Бековского района от 26 августа 2013 г. № 482-104/V «Об установлении земельного налога» (с изм. от 3 октября 2016 г. № 260-55/VI) // Ведомости. 2013. № 14. 27 авг.; 2016. № 30. 3 окт.; Решение Кировской городской Думы от 27 октября 2010 г. № 45/2 «О земельном налоге» (с изм. от 26 апреля 2017 г. № 57/4) // Бюллетень правовых актов органов местного самоуправления муниципального образования «Город Киров». 2011. № 52, ч. 1. 16 февр.; Наш город: газета муниципального образования «Город Киров». 2017. № 43 (968). 28 апр.; Решение Саранского городского Совета депутатов от 23 ноября 2005 г. № 174 «Об установлении земельного налога» (с изм. от 25 мая 2018 г. № 160) // Известия Мордовии. 2005. № 176. 25 нояб.; Информационный бюллетень Совета депутатов и администрации городского округа Саранск. 2018. № 25. 31 мая; Решение Осташковской городской Думы от 8 ноября 2017 г. № 27 «О земельном налоге» (с изм. от 25 апреля 2018 г. № 122) // Селигер. 2017. № 45. 17 нояб.; 2018. № 18. 4 мая; Решение Новошахтинской городской Думы от 29 сентября 2005 г. № 36 «Об установлении земельного налога» (с изм. от 4 апреля 2018 г. № 392) // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион»; Решение Думы Верхнекетского района от 21 октября 2014 г. № 44 «О земельном налоге» (с изм. от 21 февраля 2018 г. № 3) // Информационный вестник Верхнекетского района «Территория». 2014. № 19. 31 окт.; 2018. № 4. 5 марта; Решение Собрания представителей Омсукчанского городского округа от 17 ноября 2015 г. № 19 «О земельном налоге» (с изм. от 29 марта 2018 г. № 18) // Омсукчанские вести. 2015. № 48, 27 нояб.; Официальный сайт администрации Омсукчанского городского

В целом, анализ законов субъектов Российской Федерации и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований (законов городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) свидетельствует о единичном характере распространения налоговых льгот по транспортному налогу, налогу на имущество организаций и земельному налогу в отношении государственных (муниципальных) медицинских организаций.

Финансирование расходов государственных (муниципальных) медицинских учреждений по уплате налогов на имущество¹ осуществляется их учредителями (Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием), а также может входить в

округа (<http://www.omsukchan-adm.ru>). 2018. 2 апр.; Решение Совета депутатов сельского поселения Пречистенский сельсовет Измалковского муниципального района Липецкой области от 18 ноября 2014 г. № 12-РСП «О земельном налоге на территории сельского поселения Пречистенский сельсовет Измалковского муниципального района Липецкой области Российской Федерации» (с изм. от 28 апреля 2018 г. № 107-сс) // Сельский восход. 2014. № 127/129. 22 нояб.; 2018. № 52. 15 мая; Решение Ростовской-на-Дону городской Думы от 23 августа 2005 г. № 38 «Об утверждении положения о земельном налоге на территории города Ростова-на-Дону» (с изм. от 14 февраля 2017 г. № 295) // Ростов официальный. 2005. № 36. 7 сент.; 2017. № 7. 15 февр.; Решение Собрании представителей сельского поселения Озерки муниципального района Челно-Вершинский Самарской области от 21 сентября 2010 г. № 114 «Об установлении земельного налога» (с изм. от 3 мая 2018 г. № 97) // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион»; Решение Красносвободненского сельского Совета народных депутатов Тамбовского района Тамбовской области от 28 ноября 2014 г. № 92 «Об установлении на территории Красносвободненского сельсовета Тамбовского района Тамбовской области земельного налога» (с изм. от 26 апреля 2018 г. № 243) // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион»; Решение Совета Беляницкого сельского поселения от 23 октября 2012 г. № 130 «Об установлении земельного налога» (с изм. от 15 марта 2018 г. № 2) // Наше слово. 2012. № 137(10023). 26 нояб.; 2018. № 13(10718). 3 апр.; Решение Совета Базарно-Карабулакского муниципального образования Базарно-Карабулакского муниципального района Саратовской области от 14 ноября 2008 г. № 6 «Об установлении земельного налога на территории Базарно-Карабулакского МО» (с изм. от 15 декабря 2016 г. № 49) // Вестник района. 2008. № 96 (11431). 26 нояб.; Официальный сайт администрации Базарно-Карабулакского района (<http://bkarabulak.sarom.ru>). 2016. 26 дек.

¹ Налоги на имущество – это налоги в собственном смысле слова, объектом обложения которых является имущество. К их числу в рамках настоящего исследования относятся налог на имущество организаций, транспортный налог, а также земельный налог. Данная формулировка используется как в науке (см., напр.: *Быкова М.В.* Участники лизинговой деятельности как субъекты налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2010. С. 183-185), так и в действующем законодательстве.

состав тарифа на оплату медицинской помощи в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования.

Так, в соответствии с Письмом ФФОМС от 6 июня 2013 г. № 4509/21-и «По вопросам расходования средств обязательного медицинского страхования в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования»¹ если государственное (муниципальное) медицинское учреждение оказывает услуги в рамках обязательного медицинского страхования, то понесенные в связи с этим расходы по уплате налогов на имущество включаются в состав тарифа на оплату медицинской помощи в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования. При этом уточняется, что уплата налога за счет средств обязательного медицинского страхования возможна в случае если обязанность уплаты указанных расходов совпадает с годом реализации территориальной программы обязательного медицинского страхования.

В случае если бюджетные и автономные учреждения оказывают государственные (муниципальные) услуги сверх установленного государственного (муниципального) задания за плату, в соответствии с Методическими рекомендациями по установлению общих требований к порядку расчета объема финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания нормативные затраты на содержание государственного (муниципального) имущества в части уплаты налогов на имущество целесообразно рассчитывать пропорционально доходам, полученным учреждениями от платной деятельности, и размеру субсидии². Данные положения не случайно распространяются только на

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Согласно абз. 2 п. 6 ст. 9.2 Закона о некоммерческих организациях и ч. 3 ст. 4 Закона об автономных учреждениях финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания бюджетными и автономными учреждениями осуществляется с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных учредителем или приобретенного учреждениями за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки.

бюджетные и автономные учреждения, поскольку, как подчеркивалось ранее, доходы казенных учреждений от осуществления деятельности, приносящей доходы, не поступают в их самостоятельное распоряжение, а перечисляются в бюджет. Финансирование казенных учреждений полностью покрывает расходы по уплате налогов на имущество¹.

Следует учитывать, что для федеральных государственных учреждений действует особый порядок расчета объемов финансового обеспечения в форме субсидий на выполнение государственного задания, который определен Постановлением Правительства РФ о порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг в отношении федеральных государственных учреждений. В случае если государственные услуги для физических и юридических лиц за плату сверх установленного государственного задания оказывает федеральное бюджетное или автономное учреждение (а также если осуществляет иную приносящую доход деятельность), затраты на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается имущество учреждения, рассчитываются с применением коэффициента платной деятельности, представляющего собой отношение планируемого объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания к общей сумме планируемых поступлений, включающей поступления от субсидии и доходов от платной деятельности, определяемых исходя из объемов указанных поступлений, полученных в отчетном финансовом году (п. 33 Постановления Правительства РФ о порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг в отношении федеральных государственных учреждений).

В целях сохранения государственного (муниципального) имущества, на базе которого автономные и бюджетные учреждения осуществляют свою деятельность, как отмечается в Методических рекомендациях по установлению общих требований к порядку расчета объема финансового

¹ См. ст. 70 БК РФ.

обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания, часть субсидии на содержание имущества (например, в размере 10 процентов общего объема затрат на оплату потребления электрической энергии, 50 процентов общего объема затрат на оплату потребления тепловой энергии, уплату налогов) целесообразно рассчитывать прямым счетом, как гарантированную часть субсидии.

Представляется, что практика освобождения от региональных и местных налогов автономных и бюджетных медицинских учреждений в случаях, когда они оказывают государственные (муниципальные) услуги только в рамках установленного государственного (муниципального) задания или и (или) оказывают услуги в рамках обязательного медицинского страхования, является оправданной в связи с тем, что расходы на уплату данных налогов изначально закладываются в субсидию на выполнение государственного (муниципального) задания или состав тарифа на оплату медицинской помощи в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования. Это позволяет избежать технического изменения доходной и расходной частей соответствующих бюджетов.

Однако необходимо учитывать, что в современных условиях бюджетные и автономные учреждения здравоохранения нередко оказывают услуги сверх установленного государственного (муниципального) задания за плату. Понесенные в связи с осуществлением платной деятельности расходы учреждения следует распределять между разными источниками финансирования пропорционально объемам медицинской помощи, оказываемой за счет конкретных видов деятельности.

Учитывая социальную значимость услуг, предоставляемых государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями, а также то, что они вынуждены осуществлять деятельность, приносящую доходы, поскольку не могут функционировать по другим экономическим законам,

чем общество в целом¹, требуется создание таких условий, которые позволили бы осуществлять деятельность по охране здоровья граждан в наиболее благоприятном для них экономическом режиме. Значительная роль в стимулировании деятельности медицинских организаций отводится представительным органам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, которые вправе устанавливать льготы по налогам, зачисляемым в бюджет субъекта Российской Федерации или местный бюджет соответственно.

Подводя итоги исследованию, проведенному в данном параграфе, следует констатировать, что в сфере реализации государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями обязанности плательщика региональных и местных налогов до настоящего времени остается ряд сложных вопросов, требующих осмысления и детального изучения.

Практика освобождения от региональных и местных налогов автономных и бюджетных медицинских учреждений в случаях, когда они оказывают государственные (муниципальные) услуги в рамках установленного государственного (муниципального) задания и (или) оказывают услуги в рамках обязательного медицинского страхования, представляется оправданной, поскольку расходы на уплату данных налогов изначально закладываются в субсидию на выполнение государственного (муниципального) задания или состав тарифа на оплату медицинской помощи в рамках базовой программы обязательного медицинского страхования, что позволяет избежать технического изменения доходной и расходной частей соответствующих бюджетов.

С учетом вынужденного характера занятия приносящей доход деятельностью государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями на современном этапе, а также социальной значимости предоставляемых услуг доказывается необходимость снижения финансовой

¹ См.: *Писарева Е.Г.* Государственные учреждения в системе субъектов финансового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 314.

нагрузки на автономные и бюджетные учреждения путем предоставления им представительными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований налоговых льгот по региональным и местным налогам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящей диссертации осуществлено первое комплексное исследование теоретико-правовых основ участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях, позволяющее сделать ряд теоретических выводов и обеспечить научный фундамент для разработки практических рекомендаций по совершенствованию действующего законодательства.

Проведенный анализ сделал возможным сформулировать вывод о том, что развитие сферы здравоохранения является неотъемлемой частью политики государства в отношении здоровья граждан. На данном этапе государство ставит перед собой социальные и экономические цели по обеспечению доступа к здравоохранению всем гражданам, медицинской профилактике и информированности населения о здоровом образе жизни, снижению издержек государства на здравоохранение при обеспечении определенных гарантий медико-социальной помощи и другие. Для реализации столь масштабных и одновременно чрезвычайно важных целей требуется создание правовой модели медицины и знание закономерностей развития общества, государства и права, которые позволили бы ориентироваться в многообразии нормативно-правовых актов, регулирующих отношения в данной сфере.

Обосновано, что государственные (муниципальные) медицинские организации решают публичные, общественно значимые задачи по охране здоровья граждан, однако, несмотря на их важную роль для развития государства и общества, одним из основных недостатков правового регулирования медицинской деятельности является отсутствие единой для всех нормативных актов, содержащих те или иные вопросы, касающиеся налогообложения медицинской деятельности, унифицированной терминологии, которая могла бы регулярно пополняться новым содержанием и соответствовать практике общественного развития.

Поскольку потребности сегодняшней реальности требуют приведения законодательства, регулирующего данную сферу, во взаимосогласованную систему, полно и всесторонне охватывающую многообразные общественные отношения, в диссертации высказано предложение о проведении системно-предметной инкорпорации сферы здравоохранения, подразумевающей поддержание действующего законодательства в упорядоченном состоянии, которое обеспечило бы доступность его обозрения и понимания.

Аргументировано, что государственные (муниципальные) медицинские организации, являясь самостоятельными участниками налоговых правоотношений, обладают особым налогово-правовым статусом. При этом доказано, что структура налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций включает в себя цели, задачи, принципы, функции, формы и методы деятельности, систему гарантий деятельности, основные права и обязанности, реализуемые на практике через конкретные правоотношения, а также налогово-правовую ответственность.

Необходимой составляющей в исследовании налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций выступило также выявление структуры таких правоотношений. Сделан вывод о том, что структуру налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций образуют субъекты, объект, а также принадлежащие участникам права и обязанности. При этом объект налогового правоотношения исследовался как явление налоговой сферы в единстве с установленным правовым режимом, на которое направлены интересы государственных (муниципальных) медицинских организаций, реализуемые в рамках предоставленных им субъективных прав и обязанностей.

На основе анализа законодательства о налогах и сборах показано, что на данном этапе государственные (муниципальные) медицинские организации являются плательщиками НДС, налога на прибыль организаций,

государственной пошлины, транспортного налога, налога на имущество организаций, а также земельного налога. Выступая источником выплаты доходов физическим лицам, данные организации исполняют обязанности налоговых агентов по исчислению и удержанию НДФЛ. Кроме этого, государственные (муниципальные) медицинские организации признаются плательщиками обязательных страховых взносов.

Российское законодательство не запрещает государственным (муниципальным) медицинским организациям осуществлять приносящую доход деятельность для достижения уставных целей (если это служит достижению целей, для которых они созданы, и предусмотрено в их учредительных документах).

Проведенный сопоставительный анализ вариантов организации платных услуг в государственных (муниципальных) медицинских организациях, функционирующих на территории г. Саратова позволил сформулировать вывод о том, что создание специализированного подразделения сверх установленного штатного расписания, являющегося самостоятельным в пределах своей компетенции, минимизирует риски нарушения налогового законодательства, поскольку исключает возможность нарушения отчетных данных, а также двойную оплату медицинских услуг из разных источников.

Предложена авторская классификация государственных (муниципальных) медицинских бюджетных и автономных учреждений на осуществляющие деятельность, приносящую доход, и не осуществляющие такой деятельности. Объем обязанностей у данных учреждений будет неодинаковым: так, в первом случае у учреждений возникают обязанности уплатить налог на прибыль, а также понести расходы на содержание государственного (муниципального) имущества, в том числе в части уплаты налогов на имущество, во втором случае таких обязанностей не возникает.

Учитывая социальную значимость услуг, оказываемых государственными (муниципальными) медицинскими организациями,

налоговое законодательство предусматривает различные виды налогового стимулирования. В частности, при выполнении ряда условий, установленных в Налоговом кодексе РФ, государственные (муниципальные) медицинские организации могут применять налоговую ставку 0 процентов по налогу на прибыль, при этом невыполнение хотя бы одного из таких условий влечет необходимость обложения прибыли на общих основаниях. В случае утраты права на применение ставки 0 процентов по налогу на прибыль государственные (муниципальные) медицинские организации не вправе повторно перейти на применение пониженной налоговой ставки в течение пяти лет, начиная с налогового периода, в котором они перешли на применение налоговой ставки.

Обосновано, что применение настоящей льготы имеет немаловажное значение в стимулировании деятельности государственных (муниципальных) медицинских организаций, в связи с чем сформулирован вывод о необходимости ее пролонгирования до 1 января 2030 г.

В целях оперативного информирования по вопросам, касающимся применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль медицинскими организациями, в приложении к настоящей диссертации предложен авторский проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность», включающий в себя акты законодательства о здравоохранении и акты, имеющие информационно-разъяснительный характер по вопросам применения такого законодательства.

Государственные (муниципальные) медицинские организации признаются плательщиками косвенных налогов, к которым относятся НДС и акцизы.

Исследование показало, что правоприменительная практика исчисления и взимания НДС и акцизов является конфликтной, что связано в первую очередь со сравнительно небольшим периодом их применения.

Так, у налоговых органов могут возникать трудности при квалификации услуг государственных (муниципальных) медицинских организаций на те, по которым льгота по НДС предоставляется, и те, по которым льгота предоставлена быть не может (это касается платных медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, услуг по проведению различного вида медицинских осмотров, услуг по выписке амбулаторной карты и т.д.). Определенные сложности могут возникать при квалификации тех или иных медицинских товаров и минерального сырья в качестве подакцизных, поскольку ряд положений еще не имеет сформировавшейся правоприменительной практики.

В обязанности государственных (муниципальных) медицинских организаций также входит уплата региональных налогов – налога на имущество организаций и транспортного налога.

Льготы по налогу на имущество организаций могут устанавливаться и отменяться законами субъектов Российской Федерации о налогах. Анализ регионального законодательства о налогах на имущество показал, что налоговые льготы, как правило, устанавливаются по ограниченному перечню имущества. В преобладающей части субъектов Российской Федерации государственные (муниципальные) медицинские организации от уплаты налога на имущество организаций не освобождаются.

Государственные (муниципальные) медицинские организации признаются плательщиками транспортного налога при наличии оснований для его уплаты. При этом самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы не признаются объектом налогообложения по транспортному налогу, иные льготы для медицинских организаций не предусматриваются, однако они могут быть установлены в регионе, где находятся транспортные средства. Как показало настоящее исследование, данная практика получила распространение лишь в нескольких субъектах Российской Федерации.

В случаях если медицинские организации обладают земельными

участками на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования, они становятся плательщиками земельного налога. Данный налог является местным. Федеральных льгот по данному налогу в отношении медицинских организаций не предусмотрено, льготы по уплате земельного налога, основания и порядок их применения, включая установление величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков, могут устанавливаться нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя). Обобщение нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований свидетельствует о единичном характере распространения налоговых льгот по уплате земельного налога.

Сделан вывод о том, что практика освобождения от региональных и местных налогов автономных и бюджетных медицинских учреждений в том случае, когда они оказывают государственные (муниципальные) услуги в рамках установленного государственного (муниципального) задания, позволяет избежать технического изменения доходной и расходной частей соответствующих бюджетов.

С учетом социальной значимости предоставляемых государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями услуг подчеркнута необходимость снижения финансовой нагрузки на автономные и бюджетные учреждения, которое возможно в том числе путем предоставления налоговых льгот по региональным и местным налогам.

Подводя итоги, следует отметить, что предпринятый анализ теоретико-правовых основ участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях может в определенной степени обеспечить научную основу для дальнейших теоретических исследований и разработки практических рекомендаций по совершенствованию законодательства. При этом он не претендует на статус всеобъемлющего, поскольку в его рамках не были охвачены все проблемы, которые могут

возникать при реализации налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций.

В частности, предметом самостоятельного научного исследования могут стать вопросы, связанные с иным видением структуры и содержания налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций. Перспективным направлением для последующих теоретических изысканий представляется также разработка классификаций государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых правоотношений по различным основаниям.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Всеобщая декларация прав человека [Текст] : принята 10 декабря 1948 г. Генеральной Ассамблеей ООН // Российская газета. – 1998. – 10 дек.
2. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 09.02.2018).
3. Соглашение о единых принципах и правилах обращения лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза от 23 декабря 2014 г. [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 20, ст. 2776.

Нормативные правовые акты Российской Федерации

4. Конституция Российской Федерации [Текст] : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. – № 237 (853). – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 30, ч. 1, ст. 4202.
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 328-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2018. – № 32, ч. 2, ст. 5121.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 339-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1994. – № 32, ст. 3301; 2018. – № 32, ч. 2, ст. 5132.
7. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2018 г. № 225-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1996. – № 5, ст. 410; 2018. – № 31, ст. 4814.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 466-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 50.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 466-ФЗ) [Текст] // СЗ РФ. – 2000. – № 32, ст. 3340; 2018. – № 1, ч. 1, ст. 50.

10. Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ (с изм. и доп. от 5 декабря 2017 г. № 383-ФЗ) «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1994. – № 32, ст. 3302; 2017. – № 50, ч. 3, ст. 7554.

11. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2018 г. № 260-ФЗ) «О некоммерческих организациях» [Текст] // СЗ РФ. – 1996. – № 3, ст. 145; 2018. – № 31, ст. 4849.

12. Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 295-ФЗ) «О рынке ценных бумаг» [Текст] // СЗ РФ. – 1996. – № 17, ст. 1918; 2018. – № 32, ч. 1, ст. 5088.

13. Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ (с изм. и доп. от 26 апреля 2016 г. № 111-ФЗ) «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1998. – № 31, ст. 3813; 2016. – № 18, ст. 2487.

14. Федеральный закон от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ (с изм. и доп. от 24 ноября 2008 г. № 160-ФЗ) «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 18, ст. 2221; 2008. – № 30, ч. 2, ст. 3616.

15. Федеральный закон от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ (с изм. и доп. от 19 июля 2018 г. № 202-ФЗ) «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 30, ст. 3032; 2018. – № 30, ст. 4537.

16. Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2017 г. № 279-ФЗ) «О защите конкуренции» [Текст] // СЗ РФ. – 2006. – № 31, ч. 1, ст. 3434; 2017. – № 31, ч. 1, ст. 4828.

17. Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 347-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2017 г. № 149-ФЗ) «Об автономных учреждениях» [Текст] // СЗ РФ. – 2006. – № 45, ст. 4626; 2017. – № 49, ст. 7319.

18. Федеральный закон от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ (с изм. и доп. от 4 июня 2018 г. № 140-ФЗ) «Об обращении лекарственных средств» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 16, ст. 1815; 2018. – № 24, ст. 3407.

19. Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2017 г. № 347-ФЗ) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 19, ст. 2291; 2017. – № 49, ст. 7319.

20. Федеральный закон от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2018 г. № 268-ФЗ) «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2010. – № 49, ст. 6422; 2018. – № 31, ст. 4857.

21. Федеральный закон от 28 декабря 2010 г. № 395-ФЗ (с изм. и доп. от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 1, ст. 7; Российская газета. – 2018. – № 270. – 30 нояб.

22. Федеральный закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ (с изм. и доп. от 30 октября 2018 г. № 386-ФЗ) «О лицензировании отдельных видов деятельности» [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 19, ст. 2716; 2018. – № 45, ст. 6841.

23. Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 323-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 323-ФЗ) «Об основах охраны здоровья граждан в

Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 48, ст. 6724; 2018. – № 32, ч. 2, ст. 5116.

24. Федеральный закон от 20 июля 2012 г. № 125-ФЗ (с изм. и доп. от 7 марта 2018 г. № 56-ФЗ) «О донорстве крови и ее компонентов» [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 30, ст. 4176; 2018. – № 11, ст. 1591.

25. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 311-ФЗ) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [Текст] // СЗ РФ. – 2013. – № 14, ст. 1652; 2018. – № 32, ч. 1, ст. 5104.

26. Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 342-ФЗ) «О государственной регистрации недвижимости» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 29, ч. 1, ст. 4344; 2018. – № 32, ч. 2, ст. 5135.

27. Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 243-ФЗ (с изм. и доп. от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 27, ч. 1, ст. 4176; 2016. – № 49, ст. 6844.

28. Федеральный закон 3 июля 2016 г. № 250-ФЗ (с изм. и доп. от 19 декабря 2016 г. № 438-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» [Текст] // СЗ РФ. – 2016. – № 27, ч. 1, ст. 4183; 2016. – № 52, ч. 5, ст. 7487.

29. Федеральный закон от 7 марта 2017 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 11, ст. 1534.

30. Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 161-ФЗ «О внесении изменений в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 30, ст. 4441.

31. Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ (с изм. и доп. от 3 августа 2018 г. № 303-ФЗ) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2017. – № 49, ст. 7307; 2018. – № 32, ч. 1, ст. 5096.

32. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 32, ч. 1, ст. 5095.

33. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 32, ч. 1, ст. 5096.

34. Закон РФ от 2 июля 1992 г. № 3185-1 (с изм. и доп. от 3 июля 2016 г. № 227-ФЗ) «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании» [Текст] // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 33, ст. 1913; СЗ РФ. – 2016. – № 27, ч. 1, ст. 4160.

35. Постановление ГД ФС РФ от 27 января 1999 г. № 3571-II ГД «О проекте Федерального закона «О здравоохранении в Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 1999. – № 6, ст. 813.

36. Указание Банка России от 16 февраля 2015 г. № 3565-У «О видах производных финансовых инструментов» [Текст] // Вестник Банка России. – 2015. – № 28. – 31 марта.

Постановления Правительства РФ

и иные акты органов исполнительной власти

37. Постановление Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. № 132 (с изм. и доп. от 16 сентября 2002 г. № 675) «Об утверждении перечня медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их

оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» [Текст] // СЗ РФ. – 2001. – № 9, ст. 869; 2002. – № 38, ст. 3605.

38. Постановление Правительства РФ от 29 апреля 2002 г. № 283 (с изм. и доп. от 9 августа 2016 г. № 766) «Об утверждении перечня материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, ввоз которых в Российскую Федерацию не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» [Текст] // СЗ РФ. – 2002. – № 18, ст. 1770; 2016. – № 33, ст. 5191.

39. Постановление Правительства РФ от 10 ноября 2011 г. № 917 (с изм. и доп. от 6 марта 2015 г. № 201) «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» [Текст] // СЗ РФ. – 2011. – № 47, ст. 6648; 2015. – № 11, ст. 1607.

40. Постановление Правительства РФ от 16 апреля 2012 г. № 291 (с изм. и доп. от 8 декабря 2016 г. № 1327) «О лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково»))» (вместе с «Положением о лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково»))» [Текст] // СЗ РФ. – 2012. – № 17, ст. 1965; 2016. – № 51, ст. 7379.

41. Постановление Правительства РФ от 26 июня 2015 г. № 640 (с изм. и доп. от 9 декабря 2017 г. № 1502) «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и

финансового обеспечения выполнения государственного задания» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 28, ст. 4226; 2017. – № 51, ст. 7812.

42. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2015 г. № 1042 (с изм. и доп. от 22 ноября 2017 г. № 1404) «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость» [Текст] // СЗ РФ. – 2015. – № 41, ч. 2, ст. 5655; 2017. – № 48, ст. 7228.

43. Постановление Правительства РФ от 10 декабря 2018 г. № 1506 «О Программе государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» [Текст] // СЗ РФ. – 2018. – № 51, ст. 8013.

44. Распоряжение Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. №1662-р (с изм. и доп. от 10 февраля 2017 г. № 172) «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» [Текст] // СЗ РФ. – 2008. – № 47, ст. 5489; 2017. – № 8, ст. 1245.

45. Приказ Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н (с изм. и доп. от 31 марта 2018 г. № 64н) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [Текст] // Российская газета. – 2011. – № 8. – 19 янв.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 27 апр.

46. Приказ Минздравсоцразвития России от 18 апреля 2012 г. № 381н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи населению по профилю «косметология» [Текст] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2012. – № 38. – 17 сент.

47. Приказ Минздрава России от 7 ноября 2012 г. № 606н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи населению по профилю «аллергология и иммунология»» [Текст] // Российская газета (спецвыпуск). – 2013. – № 78/1. – 11 апр.

48. Приказ Минздрава России от 12 ноября 2012 г. № 901н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи населению по профилю «травматология и ортопедия»» [Текст] // Российская газета (спецвыпуск). – 2013. – № 78/1. – 11 апр.

49. Приказ Минздрава России от 15 ноября 2012 г. № 922н «Об утверждении Порядка оказания медицинской помощи взрослому населению по профилю «хирургия»» [Текст] // Российская газета (спецвыпуск). – 2013. – № 122/1. – 7 июня.

50. Приказ Минздрава России от 29 ноября 2012 г. № 982н (с изм. и доп. от 10 февраля 2016 г. № 82н) «Об утверждении условий и порядка выдачи сертификата специалиста медицинским и фармацевтическим работникам, формы и технических требований сертификата специалиста» [Текст] // Российская газета. – 2013. – № 80. – 12 апр.; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2016. – № 17. – 25 апр.

51. Приказ Минздрава России от 20 декабря 2012 г. № 1156н «Об утверждении стандарта первичной медико-санитарной помощи при злокачественных новообразованиях щитовидной железы 0-IV стадии (обследование в целях установления диагноза заболевания и подготовки к противоопухолевому лечению)» [Текст] // Российская газета (спецвыпуск). – 2013. – № 124/1. – 11 июня.

52. Приказ Минздрава России от 24 декабря 2012 г. № 1457н «Об утверждении стандарта скорой медицинской помощи при травме позвоночника» [Текст] // Российская газета (спецвыпуск). – 2013. – № 128/1. – 17 июня.

53. Приказ Минздрава России от 11 марта 2013 г. №121н (с изм. и доп. от 13 июня 2017 г. № 325н) «Об утверждении Требований к организации и выполнению работ (услуг) при оказании первичной медико-санитарной, специализированной (в том числе высокотехнологичной), скорой (в том числе скорой специализированной), паллиативной медицинской помощи, оказании медицинской помощи при санаторно-курортном лечении, при проведении медицинских экспертиз, медицинских осмотров, медицинских освидетельствований и санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий в рамках оказания медицинской помощи, при трансплантации (пересадке) органов и (или) тканей, обращении донорской крови и (или) ее компонентов в медицинских целях» [Текст] // Российская газета. – 2013. – № 101. – 15 мая; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 10 июля.

54. Приказ Минздрава России от 6 августа 2013 г. № 529н «Об утверждении номенклатуры медицинских организаций» [Текст] // Российская газета. – № 224. – 2013. – 7 окт.

55. Приказ Минздрава России от 25 июня 2015 г. № 366н (с изм. и доп. от 7 марта 2018 г. № 100н) «Об утверждении Общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в сфере здравоохранения, применяемых при расчете объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственным (муниципальным) учреждением» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). – 2015. – 31 июля; 2018. – 30 марта.

56. Приказ Минздрава России от 27 февраля 2016 г. № 132н «О Требованиях к размещению медицинских организаций государственной системы здравоохранения и муниципальной системы здравоохранения

исходя из потребностей населения» [Текст] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2016. – № 18. – 2 мая.

57. Приказ Минздрава России от 5 июля 2016 г. № 461н «Об утверждении стандарта скорой медицинской помощи при обмороке (синкопе) и коллапсе» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2016. – 25 июля.

58. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 2 мая.

59. Приказ Минздрава России от 13 октября 2017 г. № 804н (с изм. и доп. от 12 июля 2018 г. № АКПИ18-473) «Об утверждении номенклатуры медицинских услуг» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>) – 2017. – 8 нояб.; Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

60. Приказ Минздрава России от 30 ноября 2017 г. № 965н «Об утверждении порядка организации и оказания медицинской помощи с применением телемедицинских технологий» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 10 янв.

61. Приказ Минздрава России от 22 января 2018 г. № 26н «Об определении перечня особо ценного движимого имущества федеральных государственных автономных и бюджетных учреждений, подведомственных Министерству здравоохранения Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 9 февр.

62. Приказ ФНС России от 21 ноября 2011 г. № ММВ-7-3/892@ «Об утверждении формы Сведений о доле доходов организации от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности в общей

сумме доходов, о численности работников в штате организации и о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

63. Приказ ФНС России от 30 декабря 2011 г. № ЯК-7-6/1010@ «Об утверждении формата представления сведений о доле доходов организации от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности в общей сумме доходов, о численности работников в штате организации и о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации в электронном виде» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

64. Приказ Казначейства России от 17 октября 2016 г. № 21н (с изм. и доп. от 28 декабря 2017 г. № 36н) «О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2016. – 2 дек.; 2018. – 14 марта.

65. Приказ Росстата от 29 сентября 2017 г. № 646 «Об утверждении статистического инструментария для организации Министерством здравоохранения Российской Федерации федерального статистического наблюдения в сфере охраны здоровья» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

66. Приказ Росстата от 22 ноября 2017 г. № 772 (с изм. и доп. от 5 апреля 2018 г.) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

67. Письмо Минфина России от 16 августа 2010 г. № 03-07-11/356 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
68. Письмо Минфина РФ от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/580 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
69. Письмо Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 03-07-07/77 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
70. Письмо Минфина России от 15 марта 2012 г. № 03-03-10/23 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
71. Письмо Минфина России от 23 марта 2012 г. № 03-03-06/1/154 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
72. Письмо Минфина России от 18 мая 2012 г. № 03-03-06/1/252 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
73. Письмо Минфина России от 28 декабря 2012 г. № 01-02-03/03-482 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
74. Письмо Минфина России от 28 декабря 2012 г. № 03-03-06/4/124 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «Гарант».
75. Письмо Минфина России от 26 февраля 2013 г. № 03-07-07/5466 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
76. Письмо Минфина России от 22 октября 2013 г. № 12-08-06/44036 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
77. Письмо Минфина России от 1 октября 2014 г. № 02-01-09/49180 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
78. Письмо Минфина России от 10 ноября 2014 г. № 03-03-10/56596 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
79. Письмо Минфина России от 16 марта 2015 г. № 03-03-06/1/13744 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
80. Письмо Минтруда России от 15 июля 2015 г. № 17-4/В-354 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
81. Письмо Минфина России от 17 июня 2015 г. № 03-07-07/35004 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

82. Письмо Минфина России от 17 июля 2015 г. № 03-03-10/41223 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
83. Письмо Минфина России от 1 сентября 2015 г. № 03-03-06/1/50166 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
84. Письмо Минфина России от 14 октября 2015 г. № 03-07-07/58775 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
85. Письмо Минфина России от 16 декабря 2015 г. № 03-07-07/73871 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
86. Письмо Минфина России от 16 декабря 2016 г. № 03-03-06/1/75475 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
87. Письмо Минфина России от 14 февраля 2017 г. № 03-03-06/1/8073 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
88. Письмо Минфина России от 13 мая 2017 г. № 03-15-07/28994 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
89. Письмо Минфина России от 6 июля 2017 г. № 03-03-07/42963 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
90. Письмо Минфина России от 7 июля 2017 г. № 03-03-06/3/43233 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
91. Письмо Минфина России от 23 августа 2017 г. № 03-03-06/1/53976 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
92. Письмо Минфина России от 5 сентября 2017 г. № 03-03-07/56918 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
93. Письмо Минфина России от 29 сентября 2017 г. № 03-03-РЗ/63308 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
94. Письмо Минфина России от 15 февраля 2018 г. № 03-15-06/9293 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
95. Письмо Минфина России от 21 февраля 2018 г. № 03-15-06/10858 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
96. Письмо Минздрава России от 9 апреля 2018 г. № 18-2/0579 «О порядке организации и оказания медицинской помощи с применением

телемедицинских технологий» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

97. Письмо Минфина России от 25 апреля 2018 г. № 03-03-06/1/27941 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

98. Письмо Минфина России от 24 мая 2018 г. № 03-03-06/1/35013 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

99. Письмо Минфина России от 2 июля 2018 г. № 03-03-06/1/45429 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

100. Письмо Минфина России от 16 июля 2018 г. № 03-03-07/49504 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

101. Письмо Минфина России от 2 августа 2018 г. № 03-07-14/54349 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

102. Письмо Минфина России от 2 августа 2018 г. № 03-07-14/54365 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

103. Письмо Минфина России от 18 октября 2018 г. № 03-03-06/1/75005 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

104. Письмо Минфина России от 22 октября 2018 г. № 03-03-06/1/75493 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

105. Письмо МНС России от 8 февраля 2002 г. № 03-1-09/18/291-Д504 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

106. Письмо ФНС России от 3 апреля 2012 г. № ЕД-4-3/5543@ «О направлении письма Минфина России» (вместе с Письмом Минфина России от 15 марта 2012 г. № 03-03-10/23) [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

107. Письмо ФНС России от 27 марта 2013 г. № ЕД-18-3/313@ [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

108. Письмо ФНС России от 17 марта 2014 г. № ГД-4-3/4687@ [Текст] // Финансовая газета. – 2014. – № 11.

109. Письмо ФНС от 20 марта 2015 г. № ГД-4-3/4474@ [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

110. Письмо ФНС России от 26 июня 2017 г. № БС-4-11/12130@ [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
111. Письмо ФНС России от 2 августа 2018 г. № БС-4-21/14968@ [Текст] // Официальные документы (приложение к «Учет. Налоги. Право»). – 2018. – № 30.
112. Письмо УМНС РФ по г. Москве от 24 декабря 2003 г. № 24-11/71239 «О налогообложении услуг по выписке и оформлению больничного листа, рецепта и др.» [Текст] // Московский налоговый курьер. – 2004. – № 8.
113. Письмо УФНС России по г. Москве от 28 апреля 2006 г. № 19-11/34945 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
114. Письмо УФНС России по г. Москве от 2 июля 2012 г. № 16-15/057950@ [Текст] // Московский налоговый курьер. – 2012. – № 17/18.
115. Письмо УФНС России по г. Москве от 17 августа 2012 г. № 16-15/076202@ [Текст] // Московский налоговый курьер. – 2012. – № 21/22.
116. Постановление Госстандарта России от 28 июня 1993 г. № 163 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
117. Приказ Росстандарта от 31 января 2014 г. № 14-ст (с изм. и доп. от 10 июля 2018 г. № 405-ст) [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
118. Закон Пензенской области от 18 сентября 2002 г. № 397-ЗПО (с изм. и доп. от 26 августа 2016 г. № 2947-ЗПО) «О введении в действие транспортного налога на территории Пензенской области» [Электронный ресурс] // Пензенские вести. – 2002. – № 40. – 3 окт.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2016. – 29 авг.
119. Закон Курской области от 21 октября 2002 г. № 44-ЗКО (с изм. и доп. от 27 сентября 2017 г. № 60-ЗКО) «О транспортном налоге» [Текст] // Курская правда. – 2002. – № 175. – 26 окт.; 2017. – № 118. – 3 окт.
120. Закон Ярославской области от 5 ноября 2002 г. № 71-з (с изм. и доп. от 31 октября 2017 г. № 44-з) «О транспортном налоге в Ярославской области» [Текст] // Губернские вести. – 2002. – № 63. – 8 нояб.;

[Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 3 нояб.

121. Закон Самарской области от 6 ноября 2002 г. № 86-ГД (с изм. и доп. от 11 июля 2018 г. № 57-ГД) «О транспортном налоге на территории Самарской области» [Текст] // Волжская коммуна. – 2002. – № 209. – 12 нояб.; 2018. – № 174 (30409). – 12 июля.

122. Закон Тверской области от 6 ноября 2002 г. № 75-ЗО (с изм. и доп. от 6 ноября 2015 г. № 96-ЗО) «О транспортном налоге в Тверской области» [Текст] // Тверские ведомости. – 2002. – № 92. – 15 нояб.; 2015. – № 46. – 11 нояб.

123. Закон Калининградской области от 16 ноября 2002 г. № 193 (с изм. и доп. от 26 февраля 2018 г. № 141) «О транспортном налоге» [Текст] // Российская газета (Запад России). – 2002. – № 227. – 29 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 27 февр.

124. Закон Липецкой области от 25 ноября 2002 г. № 20-ОЗ (с изм. и доп. от 14 сентября 2017 г. № 106-ОЗ) «О транспортном налоге в Липецкой области» [Текст] // Информационный бюллетень Липецкого областного Совета депутатов. – 2002. – № 2; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>) – 2017. – 18 сент.

125. Закон Ненецкого автономного округа от 25 ноября 2002 г. № 375-ОЗ (с изм. и доп. от 11 марта 2016 г. № 191-ОЗ) «О транспортном налоге» [Текст] // Бюллетень нормативных актов Ненецкого автономного округа. – 2002. – № 8; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2016. – 15 марта.

126. Закон Саратовской области от 25 ноября 2002 г. № 109-ЗСО (с изм. и доп. от 25 ноября 2015 г. № 154-ЗСО) «О введении на территории Саратовской области транспортного налога» [Текст] // Саратов – столица

Поволжья. – 2002. – № 234(666). – 30 нояб.; СЗ Саратовской области. – 2015. – № 21.

127. Закон Ивановской области от 28 ноября 2002 г. № 88-ОЗ (с изм. и доп. от 31 мая 2017 г. № 42-ОЗ) «О транспортном налоге» [Текст] // Ивановская газета. – 2002. – № 234(2865). – 30 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 2 июня.

128. Закон Кемеровской области от 28 ноября 2002 г. № 95-ОЗ (с изм. и доп. от 25 ноября 2015 г. № 103-ОЗ) «О транспортном налоге» [Текст] // Законодательный вестник Совета народных депутатов Кемеровской области. – 2002. – № 10; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2015. – 26 нояб.

129. Закон Костромской области от 28 ноября 2002 г. № 80-ЗКО (с изм. и доп. от 27 ноября 2017 г. № 303-6-ЗКО) «О транспортном налоге» [Текст] // Деловое обозрение. – 2002. – № 317. – 5 дек.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 28 нояб.

130. Закон Тамбовской области от 28 ноября 2002 г. № 69-З (с изм. и доп. от 29 ноября 2017 г. № 162-З) «О транспортном налоге в Тамбовской области» [Текст] // Тамбовская жизнь. – 2002. – № 234/235 (22678/22679). – 30 нояб.; 2017. – № 93 (1841). – 5 дек.

131. Закон Ярославской области от 15 октября 2003 г. № 46-з (с изм. и доп. от 31 октября 2017 г. № 44-з) «О налоге на имущество организаций в Ярославской области» [Текст] // Губернские вести. – 2003. – № 66. – 20 окт.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 3 нояб.

132. Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 (с изм. и доп. от 29 ноября 2017 г. № 45) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Ведомости Московской городской Думы. – 2003. – № 11, ст. 289; 2017. – № 11, ст. 202.

133. Закон Красноярского края от 8 ноября 2007 г. № 3-676 (с изм. и доп. от 13 ноября 2014 г. № 7-2708) «О транспортном налоге» [Текст] // Краевой вестник. – 2007. – № 109. – 30 нояб.; Ведомости высших органов государственной власти Красноярского края. – 2014. – № 47. – 28 нояб.

134. Закон Брянской области от 9 ноября 2002 г. № 82-3 (с изм. и доп. от 31 июля 2018 г. № 63-3) «О транспортном налоге» [Текст] // Брянская неделя. – 2002. – № 46. – 21 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 1 июля.

135. Закон Владимирской области от 12 ноября 2003 г. № 110-ОЗ (с изм. и доп. от 4 мая 2018 г. № 47-ОЗ) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Владимирские ведомости. – 2003. – № 254/255. – 26 нояб.; 2018. – № 69. – 12 мая.

136. Закон Ивановской области от 24 ноября 2003 г. № 109-ОЗ (с изм. и доп. от 6 июня 2018 г. № 280-ОЗ) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Ивановская газета. – 2003. – № 235 (3116). – 27 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 8 июня.

137. Закон Костромской области от 24 ноября 2003 г. № 153-ЗКО (с изм. и доп. от 27 ноября 2017 г. № 304-6-ЗКО) «О налоге на имущество организаций на территории Костромской области» [Текст] // Деловое обозрение. – 2003. – № 372. – 11 дек.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). – 2017. – 28 нояб.

138. Закон Саратовской области от 24 ноября 2003 г. № 73-ЗСО (с изм. и доп. от 25 ноября 2015 г. № 155-ЗСО) «О введении на территории Саратовской области налога на имущество организаций» [Текст] // Саратов – столица Поволжья. – 2003. – № 241 (927). – 28 нояб.; СЗ Саратовской области. – 2015. – № 21.

139. Закон Самарской области от 25 ноября 2003 г. № 98-ГД (с изм. и доп. от 12 апреля 2018 г. № 29-ГД) «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» [Текст] // Волжская коммуна. – 2003. – № 222. – 29 нояб.; 2018. – № 100 (30335). – 17 апр.

140. Закон Курской области от 26 ноября 2003 г. № 57-ЗКО (с изм. и доп. от 24 ноября 2017 г. № 78-ЗКО) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Курская правда. – 2003. – № 210. – 29 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 1 дек.

141. Закон Брянской области от 27 ноября 2003 г. № 79-З (с изм. и доп. от 2 ноября 2017 г. № 76-З) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Брянский рабочий. – 2003. – № 239/240. – 29 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 5 окт.

142. Закон Владимирской области от 27 ноября 2002 г. № 119-ОЗ (с изм. и доп. от 11 июля 2018 г. №78-ОЗ) «О транспортном налоге» [Текст] // Владимирские ведомости. – 2002. – № 233. – 30 нояб.; 2018. – № 108. – 21 июля.

143. Закон Калининградской области от 27 ноября 2003 г. № 336 (с изм. и доп. от 28 ноября 2017 г. № 118) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Калининградская правда. – 2003. – № 239. – 29 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2017. – 29 нояб.

144. Закон Липецкой области от 27 ноября 2003 г. № 80-ОЗ (с изм. и доп. от 14 сентября 2017 г. № 106-ОЗ) «О налоге на имущество организаций в Липецкой области» [Текст] // Липецкая газета. – 2003. – № 232. – 29 нояб.; 2017. – № 182. – 20 сент.

145. Закон Ненецкого автономного округа от 27 ноября 2003 г. № 452-ОЗ (с изм. и доп. от 25 ноября 2016 г. № 270-ОЗ) «О налоге на имущество организаций» [Электронный ресурс] // Няръяна Вындер. – 2003. – № 157. – 28

нояб.; Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2016. – 25 нояб.

146. Закон Пензенской области от 27 ноября 2003 г. № 544-ЗПО (с изм. и доп. от 28 июня 2018 г. № 3199-ЗПО) «Об установлении и введении в действие на территории Пензенской области налога на имущество организаций» [Текст] // Пензенские губернские ведомости. – 2003. – № 15. – 28 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (<http://www.pravo.gov.ru>). – 2018. – 29 июня.

147. Закон Тверской области от 27 ноября 2003 г. № 85-ЗО (с изм. и доп. от 30 мая 2017 г. № 38-ЗО) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Тверские ведомости. – 2003. – № 97. – 28 нояб.; 2017. – № 21. – 31 мая.

148. Закон Волгоградской области от 28 ноября 2003 г. № 888-ОД (с изм. и доп. от 29 ноября 2017 г. № 116-ОД) «О налоге на имущество организаций» [Текст] // Волгоградская правда. – 2003. – № 221. – 29 нояб.; 2017. – № 194. – 8 дек.

149. Закон Тамбовской области от 28 ноября 2003 г. № 170-З (с изм. и доп. от 4 июня 2018 г. № 244-З) «О налоге на имущество организаций на территории Тамбовской области» [Текст] // Тамбовская жизнь. – 2003. – № 235(22929). – 29 нояб.; 2018. – № 39 (1887). – 8 июня.

150. Закон Иркутской области от 4 июля 2007 г. № 53-оз (с изм. и доп. от 28 ноября 2014 г. № 136-ОЗ) «О транспортном налоге» [Текст] // Областная. – 2007. – № 78. – 13 июля; 2014. – № 134. – 28 нояб.

151. Решение Ростовской-на-Дону городской Думы от 23 августа 2005 г. № 38 (с изм. и доп. от 14 февраля 2017 г. № 295) «Об утверждении «Положения о земельном налоге на территории города Ростова-на-Дону» [Текст] // Ростов официальный. – 2005. – № 36. – 7 сент.; 2017. – № 7. – 15 февр.

152. Решение Новошахтинской городской Думы от 29 сентября 2005 г. № 36 (с изм. и доп. от 4 апреля 2018 г. № 392) «Об

установлении земельного налога» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион».

153. Решение Саранского городского Совета депутатов от 23 ноября 2005 г. № 174 (с изм. и доп. от 25 мая 2018 г. № 160) «Об установлении земельного налога» [Текст] // Известия Мордовии. – 2005. – № 176. – 25 нояб.; Информационный бюллетень Совета депутатов и Администрации городского округа Саранск. – 2018. – № 25. – 31 мая.

154. Решение Совета Базарно-Карабулакского муниципального образования Базарно-Карабулакского муниципального района Саратовской области от 14 ноября 2008 г. № 6 (с изм. и доп. от 15 декабря 2016 г. № 49) «Об установлении земельного налога на территории Базарно-Карабулакского МО» [Текст] // Вестник района. – 2008. – № 96 (11431). – 26 нояб.; [Электронный ресурс] Официальный сайт администрации Базарно-Карабулакского района (<http://bkarabulak.sarom.ru>). – 2016. – 26 дек.

155. Решение Собрания представителей сельского поселения Озерки муниципального района Челно-Вершинский Самарской области от 21 сентября 2010 г. № 114 (с изм. и доп. от 3 мая 2018 г. № 97) «Об установлении земельного налога» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион».

156. Решение Кировской городской Думы от 27 октября 2010 г. № 45/2 (с изм. и доп. от 26 апреля 2017 г. № 57/4) «О земельном налоге» [Текст] // Бюллетень правовых актов органов местного самоуправления муниципального образования «Город Киров». – 2011. – № 52, ч. 1. – 16 февр.; Наш Город. Газета муниципального образования «Город Киров». – 2017. – № 43 (968). – 28 апр.

157. Решение Совета Беяницкого сельского поселения от 23 октября 2012 г. № 130 (с изм. и доп. от 15 марта 2018 г. № 2) «Об установлении земельного налога» [Текст] // Наше слово. – 2012. – № 137 (10023). – 26 нояб.; 2018. – № 13(10718). – 3 апр.

158. Решение Комитета местного самоуправления р.п. Беково Бековского района от 26 августа 2013 г. № 482-104/V (с изм. и доп. от 3 октября 2016 г. № 260-55/VI) «Об установлении земельного налога» [Текст] // Ведомости. – 2013. – № 14. – 27 авг.; 2016. – № 30. – 3 окт.

159. Решение Думы Верхнекетского района от 21 октября 2014 г. № 44 (с изм. и доп. от 21 февраля 2018 г. № 3) «О земельном налоге» [Текст] // Информационный вестник Верхнекетского района «Территория». – 2014. – № 19. – 31 окт.; 2018. – № 4. – 5 марта.

160. Решение Совета депутатов сельского поселения Пречистенский сельсовет Измалковского муниципального района Липецкой области от 18 ноября 2014 г. № 12-РСП (с изм. и доп. от 28 апреля 2018 г. № 107-сс) «О земельном налоге на территории сельского поселения Пречистенский сельсовет Измалковского муниципального района Липецкой области Российской Федерации» [Текст] // Сельский восход. – 2014. – № 127-129. – 22 нояб.; 2018. – № 52. – 15 мая.

161. Решение Красносвободненского сельского Совета народных депутатов Тамбовского района Тамбовской области от 28 ноября 2014 г. № 92 (с изм. и доп. от 26 апреля 2018 г. № 243) «Об установлении на территории Красносвободненского сельсовета Тамбовского района Тамбовской области земельного налога» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион».

162. Решение Совета депутатов городского поселения Лесной городок Одинцовского муниципального района Московской области от 9 сентября 2015 г. № 9/12-3 (с изм. и доп. от 18 августа 2016 г. № 11/20-3) «Об установлении земельного налога на территории городского поселения Лесной городок» [Текст] // Новые рубежи. – 2015. – № 61. – 11 сент.; 2016. – № 33. – 25 авг.

163. Решение собрания представителей Омсукчанского городского округа от 17 ноября 2015 г. № 19 (с изм. и доп. от 29 марта 2018 г. № 18) «О земельном налоге» [Текст] // Омсукчанские вести. – 2015. – № 48. – 27 нояб.;

[Электронный ресурс] Официальный сайт администрации Омсукчанского городского округа (<http://www.omsukchan-adm.ru>). – 2018. – 2 апр.

164. Решение Совета депутатов городского округа Котельники Московской области от 18 ноября 2015 г. № 2/21 (с изм. и доп. от 22 марта 2017 г. № 2/41) «О земельном налоге на территории городского округа Котельники Московской области» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион».

165. Решение Осташковской городской Думы от 8 ноября 2017 г. № 27 (с изм. и доп. от 25 апреля 2018 г. № 122) «О земельном налоге» [Текст] // Селигер. – 2017. – № 45. – 17 нояб.; 2018. – № 18. – 4 мая.

166. Постановление Правительства Саратовской области от 31 декабря 2015 г. № 699-П (с изм. и доп. от 2 июля 2018 г. № 362-П) «Об утверждении Положения о порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении государственных учреждений Саратовской области и финансового обеспечения выполнения государственного задания» [Текст] // СЗ Саратовской области. – 2015. – № 1; [Электронный ресурс] Официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru). – 2018. – 6 июля.

167. Распоряжение Комитета по здравоохранению Правительства Санкт-Петербурга от 26 февраля 2009 г. № 112-р «Об использовании нежилых помещений учреждений здравоохранения» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс: Регион».

Локальные нормативные акты

168. Устав государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская клиническая больница № 9» № 393 от 16 марта 2016 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://sargkb9.medportal.saratov.gov.ru/media/uploads/sar_gkb9_admin/2018/08/29/%D0%A3%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%B2%20%D1%81%20%D0%B8%D0%B7%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%D0%BC%D0%B8.pdf (дата обращения: 16.11.2018).

169. Положение о порядке оказания платных медицинских услуг в государственном учреждении здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 14» от 1 августа 2016 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://sargp14.medportal.saratov.gov.ru/media/cms_page_media/2327/polozhenie-ob-okazan-platnyih-med-uslug.pdf (дата обращения: 26.11.2018).

170. Положение о внебюджетном отделении государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская клиническая больница № 5» от 9 января 2018 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://sargkb5.medportal.saratov.gov.ru/media/cms_page_media/6301/polozhenie-o-vnebyudzhethnom-otdelenii_1.pdf (дата обращения: 26.11.2018).

171. Приказ государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 2» об организации работы отделения платных медицинских услуг государственного учреждения здравоохранения «Саратовская городская поликлиника № 2» в 2018 году от 9 января 2018 г. [Электронный ресурс]. – URL: http://sargp2.medportal.saratov.gov.ru/media/cms_page_media/882/prikaz-ob-organizatsii-raboty-i-opmu-v-2018g..pdf (дата обращения: 26.11.2018).

Нормативные правовые акты, утратившие силу

172. Основы законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан от 22 июля 1993 г. № 5487-1 (с изм. и доп. от 7 декабря 2011 г. № 420-ФЗ) [Текст] // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 33, ст. 1318; СЗ РФ. – 2011. – № 50, ст. 7362.

173. Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (с изм. и доп. от 19 декабря 2016 г. № 438-ФЗ) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» [Текст] // СЗ РФ. – 2009. – № 30, ст. 3738; 2016. – № 52, ч. 5, ст. 7487.

174. Приказ Минздравсоцразвития России от 7 октября 2005 г. № 627 (с изм. и доп. от 19 ноября 2008 г. № 653н) «Об утверждении Единой номенклатуры государственных и муниципальных учреждений

здравоохранения» [Текст] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2005. – № 42; 2008. – № 52.

Материалы правоприменительной практики

175. Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // СЗ РФ. – 2009. – № 14, ст. 1772.

176. Определение Конституционного Суда РФ от 19 июля 2016 г. № 1467-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы государственного автономного учреждения здравоохранения Пермского края «Чернушинская стоматологическая поликлиника» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 8 части 1 и части 6 статьи 58 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», а также статьи 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

177. Определение Верховного Суда РФ от 25 декабря 2015 г. № 309-КГ15-16302 по делу № А50-2261/2015 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

178. Определение Верховного Суда РФ от 28 ноября 2016 г. № 309-КГ16-15709 по делу № А50-192/2016 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

179. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 марта 2000 г. № 7430/99 по делу № А50-3038/99-Г16 [Текст] // Вестник ВАС РФ. – 2000. – № 6.

180. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 8 мая 2007 г. № А19-25411/06-56-Ф02-2681/07 по делу

№ А19-25411/06-56 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

181. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 17 августа 2011 г. № А53-19990/2010 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

182. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14 июля 2014 г. по делу № А12-21975/2013 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

183. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17 декабря 2014 г. № Ф01-5369/14 по делу № А43-591/2014. [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

184. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 июня 2017 г. по делу № А69-110/2017 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

185. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27 июня 2017 г. № Ф04-1733/2017 по делу № А03-1802/2016 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

186. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 августа 2018 г. № 09АП-35420/2018, 09АП-35422/2018 по делу № А40-9755/2018 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

187. Решение Арбитражного суда Пермского края от 20 марта 2014 г. по делу № А50-23908/2013 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

188. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27 февраля 2015 г. по делу № А40-122171/14 [Электронный ресурс]. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

189. Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 24 декабря 2015 г. по делу № А65-24475/2015 [Электронный ресурс]. – URL: <http://sudact.ru/> (дата обращения: 14.10.2018).

190. Постановление мирового судьи судебного участка № 2 Фрунзенского района города Саратова от 10 января 2017 г. по делу № 5-20/2017 [Электронный ресурс]. – URL: <http://sudact.ru/> (дата обращения: 29.03.2018).

Монографии, учебники, учебные пособия, словари, энциклопедии

191. Административное право [Текст] : учебник / под ред. Л.Л. Попова, М.С. Студеникиной. – М.: НОРМА, 2008. – 992 с.

192. *Алимбекова, А. С.* Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации [Текст] / А.С. Алимбекова ; под ред. Н.И. Химичевой. – Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2011. – 312 с.

193. *Алимбекова, А. С.* Налоговое право [Текст] : учебно-методический комплекс / А.С. Алимбекова, А.С. Жутаев, М.Н. Садчиков ; отв. ред. Е.В. Покачалова. – М: РУСАЙНС, 2017. – 270 с.

194. *Алексеев, С. С.* Общая теория права [Текст] : курс : в 2 т. / С.С. Алексеев. – М.: Юрид. лит-ра, 1981. – Т. 1. – 360 с.

195. *Алексеев, С. С.* Общая теория права [Текст] : курс : в 2 т. / С.С. Алексеев. – М.: Юрид. лит-ра, 1982. – Т. 2. – 360 с.

196. *Байтин, М. И.* Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков) [Текст] / М. И. Байтин. – 2-е изд., – М.: Право и государство, 2005. – 544 с.

197. *Бакаева, О. Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации [Текст] / О.Ю. Бакаева ; под ред. Н.И. Химичевой. – Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2004. – 196 с.

198. *Батарин, А. А.* Правовое регулирование исчисления налога [Электронный ресурс] : монография / А.А. Батарин ; под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

199. *Белых, В. С.* Налоговое право России [Текст] : краткий учебный курс / В.С. Белых, Д.В. Винницкий. – М.: НОРМА, 2004. – 320 с.

200. *Бланк, И. А.* Управление прибылью [Текст] / И.А. Бланк. – 2-е изд., расш. и доп. – Киев: Ника-Центр, 2002. – 752 с.
201. Большая медицинская энциклопедия [Электронный ресурс]. – URL: <http://бмэ.орг/index.php/> (дата обращения: 16.01.2018).
202. *Винницкий, Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д. В. Винницкий. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 396 с.
203. *Винницкий, Д. В.* Субъекты налогового права [Текст] / Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 192 с.
204. *Воронова, Л. К.* Финансовое право [Текст] : учебное пособие для студентов юрид. вузов и факультетов / Л.К. Воронова, И.Е. Криницкий, Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Право, 2006. – 384 с.
205. *Грачева, Е. Ю.* Финансовое право России [Текст] / Е. Ю. Грачева, Н. А. Куфакова, С. Г. Пепеляев. – М.: ТЕИС, 1995. – 232 с.
206. *Демин, А. В.* Налоговое право России [Текст] : учебное пособие / А.В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 424 с.
207. *Дудин, А. П.* Объект правоотношения (вопросы теории) [Текст] / А.П. Дудин. – Саратов: Изд-во Саратовского университета, 1980. – 81 с.
208. *Иоффе, О. С.* Вопросы теории права [Текст] / О.С. Иоффе, М.Д. Шаргородский. – М.: Госюридат, 1961. – 280 с.
209. *Канкулова, М. И.* Финансы государственных и муниципальных учреждений [Текст] : учебное пособие / М.И. Канкулова. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2016. – 132 с.
210. *Керимов, Д. А.* Обеспечение законности в СССР [Текст] / Д.А. Керимов. – М.: Госюриздат, 1956. – 167 с.
211. *Кечекьян, С. Ф.* Правоотношения в социалистическом обществе [Текст] / С.Ф. Кечекьян. – М.: АН СССР, 1958. – 181 с.
212. *Колоколов, Г. Р.* Медицинское право [Текст] : учебное пособие / Г.Р. Колоколов, Н.И. Махонько. – М.: Дашков и К, 2009. – 452 с.

213. *Конин, Н. М.* Административное право России [Текст] : учебник / Н.М. Конин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 448 с.
214. *Коркунов, Н. М.* Лекции по общей теории права [Текст] / Н.М. Коркунов. – СПб.: Юр. кн. магазин Н.К. Мартынова, 1904. – 354 с.
215. *Крохина, Ю. А.* Финансовое право России [Текст] : учебник / Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2008. – 720 с.
216. *Крутякова, Т. Л.* НДС: практика исчисления и уплаты [Электронный ресурс] / Т.Л. Крутякова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: АйСи Групп, 2016. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
217. *Кулапов, В. Л.* Теоретические основы государства и права [Текст] : методические рекомендации для повторения курса / В.Л. Кулапов. – Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2002. – 156 с.
218. *Кустова, М. В.* Налоговое право России. Общая часть [Текст] : учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева ; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. – 490 с.
219. *Кучеров, И. И.* Налоговое право зарубежных стран [Текст] : курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2003. – 374 с.
220. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России [Текст] : курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
221. *Кучеров, И. И.* Теория налогов и сборов [Текст] : монография / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2009. – 560 с.
222. *Кучерявенко, Н. П.* Налоговое право [Текст] : учебник / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.
223. *Львов, Д. М.* Курс финансового права [Текст] / Д.М. Львов. – Казань: Тип. Императорского университета, 1887. – 538 с.
224. *Мохов, А. А.* Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании медицинской деятельности [Текст] / А.А. Мохов. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 206 с.
225. *Налоги и налоговое право [Текст] : учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина.* – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.

226. Налоговое право России [Текст] : учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – 656 с.
227. Налоговое право России [Текст] : учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М.: Норма, 2006. – 720 с.
228. Налоговое право [Текст] : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 592 с.
229. *Нерсесянц, В. С.* Общая теория государства и права [Текст] : учебник для юрид. вузов и факультетов / В. С. Нерсесянц. – М.: НОРМА : ИНФРА-М, 1999. – 552 с.
230. Общая теория права и государства [Текст] : учебник / под ред. В.В. Лазарева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2002. – 520 с.
231. *Ожегов, С. И.* Словарь русского языка [Текст] / под ред. Н.Ю. Шведовой. – 18-е изд., стер. – М.: Русский язык, 1986. – 798 с.
232. *Орлов, М. Ю.* Десять лекций о налоговом праве России [Текст] : учебное пособие / М.Ю. Орлов. – М.: Городец, 2009. – 208 с.
233. *Парыгина, В. А.* Налоговое право Российской Федерации [Электронный ресурс]: учебник / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – URL: <http://lib.sale/pravo-nalogovoe/nalogovoe-pravo-rossiyskoy-federatsii-seriya.html> (дата обращения: 14.01.2017).
234. *Писарева, Е. Г.* Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов [Текст] : монография / Е.Г. Писарева ; под ред. Н.И. Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 216 с.
235. Проблемы общей теории права и государства [Текст] : учебник / под общ. ред. В.С. Нерсесянца. – М.: Норма, 2004. – 832 с.
236. Проблемы общей теории права и государства [Текст] : учебник / под общ. ред. В.С. Нерсесянца. – 2 изд., пересмотр. – М.: Норма : ИНФРА-М, 2010. – 816 с.
237. Российское предпринимательское право [Текст] : учебник / Л.В. Андреева, Т.А. Андропова, Н.Г. Апрессова и др. ; отв. ред. И.В. Ершова, Г.Д. Отнюкова. – 4-е изд. – М.: Проспект, 2012. – 804 с.

238. *Россинский, Б. В.* Административное право [Текст] : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. – 466 с.
239. *Смирнов, Д. А.* Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация [Текст] : монография / Д. А. Смирнов ; под ред. Н.И. Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 248 с.
240. *Смит, А.* Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] : в 2 т. / А. Смит. – М.: Соцгиз, 1935. – Т. 2. – 476 с.
241. *Стеценко, С. Г.* Медицинское право [Текст] / С.Г. Стеценко. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 572 с.
242. *Сырых, В. М.* Теория государства и права [Текст] : учебник / В.М. Сырых. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2012. – 704 с.
243. Теория государства и права [Текст] : курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2001. – 776 с.
244. *Тихомиров, Ю. А.* Публичное право [Текст] : учебник / Ю.А. Тихомиров. – М.: БЕК, 1995. – 486 с.
245. *Тихомирова, Л. В.* Юридическая энциклопедия [Текст] / Л.В. Тихомирова, М.Ю. Тихомиров. – М.: Юринформцентр, 1997. – 526 с.
246. *Ткаченко, Ю. Г.* Социалистические правоотношения: лекции по курсу теории государства и права [Текст] / Ю.Г. Ткаченко ; под ред. проф. К.А. Мокичева. – Вып. 19. – М.: ВЮЗИ, 1961. – 31 с.
247. *Толстой, Ю. К.* К теории правоотношения [Текст] / Ю.К. Толстой. – Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1959. – 87 с.
248. Финансовое право в вопросах и ответах [Текст] : учебное пособие / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлева, Э.Ф. Соколова ; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2014. – 200 с.
249. Финансовое право России [Текст] : учебник / Ю.А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – 720 с.

250. Финансовое право Российской Федерации [Текст] : учебник / отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2004. – 576 с.
251. Финансовое право [Текст] : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма : ИНФРА-М, 2012. – 752 с.
252. Финансовое право [Текст] : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма : ИНФРА-М. 2017. – 800 с.
253. Финансовое право [Электронный ресурс] : учебник для бакалавров / Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева, К.С. Бельский и др. ; под ред. И.А. Цинделиани. – 3-е изд. – М.: Проспект, 2016. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
254. *Халфина, Р. О.* Общее учение о правоотношении [Текст] / Р.О. Халфина. – М.: Юрид. лит-ра, 1974. – 351 с.
255. *Химичева, Н. И.* Налоговое право [Текст] : учебник / Н.И. Химичева. – М.: БЕК, 1997. – 336 с.
256. *Химичева, Н. И.* Финансовое право [Текст] : учебно-методический комплекс / Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – М.: НОРМА, 2005. – 464 с.
257. *Цыганкова, С. М.* Формирование механизма государственного регулирования в сфере здравоохранения [Текст] : монография / С.М. Цыганкова, М.М. Левкевич. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 156 с.
258. *Цыпкин, С. Д.* Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы [Текст] : монография / С.Д. Цыпкин. – М.: Юрид. лит-ра, 1973. – 221 с.
259. Экономика здравоохранения [Текст] / под ред. М.Г. Колосницыной, И.М. Шеймана, С.В. Шишкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ГЭОТАР-Медиа, 2018. – 464 с.
260. Экономическая теория [Текст] : учебник для вузов / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – 4-е изд. – СПб.: Питер, 2009. – 560 с.

261. *Явич, Л. С.* Сущность права: социально-философское понимание генезиса, развития и функционирования юридической формы общественных отношений [Текст] / Л.С. Явич. – Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1985. – 207 с.

Статьи в периодических изданиях, сборниках научных трудов

262. *Аверичева, И. Л.* Реализация финансово-правового статуса таможенных органов Российской Федерации [Текст] / И.Л. Аверичева // Реформы и право. – 2014. – № 4. – С. 62-69.

263. *Бакаева, О. Ю.* Финансово-правовой статус как юридическая категория (на примере таможенных органов) [Текст] / О.Ю. Бакаева // Очерки финансово-правовой науки современности / под общ. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. – М.; Харьков : Право, 2011. – С. 187-204.

264. *Бит-Шабо, И. В.* Использование сравнительно-правового метода при исследовании природы и сущности налогов и страховых взносов [Текст] / И.В. Бит-Шабо // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 14-17.

265. *Бояркина, С. И.* О соотношении понятий «услуга» и «помощь» в контексте врачебной практики в системе обязательного медицинского страхования [Текст] / С.И. Бояркина, Г.М. Бояркин // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. – 2010. – № 3 (5). – С. 169-177.

266. *Брызгалин, А. В.* К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права [Текст] / А.В. Брызгалин, С.А. Кудреватых // Государство и право. – 2000. – № 6. – С. 61-67.

267. *Бурова, А. С.* Особенности налогово-правового статуса частнопрактикующего нотариуса [Текст] / А.С. Бурова // Нотариус. – 2014. – № 2. – С. 19-23.

268. *Вахрушина, М. А.* Управленческий учет деятельности медицинских (муниципальных) учреждений: перспектива или реальность? [Текст] / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 43. – С. 2-17.

269. *Волохова, А.* Пониженные взносы для «упрощенки»: первые ласточки от Минфина [Текст] / А. Волохова // *Малая бухгалтерия*. – 2018. – № 2. – С. 30-34.

270. *Гаврилина, Т. А.* К вопросу о налоговой правосубъектности государственных (муниципальных) организаций по специализированному обслуживанию населения и иных субъектов, оказывающих ритуальные услуги [Текст] / Т.А. Гаврилина // *Налоги*. – 2016. – № 3. – С. 12-15.

271. *Гриценко, В. В.* К дискуссии о правовой природе страховых взносов [Текст] / В.В. Гриценко // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. – 2015. – № 4. – С. 225-228.

272. *Гросул, Ю. В.* О праве некоммерческих организаций на занятие предпринимательской деятельностью [Текст] / Ю.В. Гросул // *Предпринимательское право. Приложение «Бизнес и право в России и за рубежом»*. – 2013. – № 3. – С. 16-18.

273. *Древаль, Л. Н.* К вопросу о предмете, методе и системе финансового права [Текст] / Л.Н. Древаль // *Финансовое право*. – 2005. – № 2. – С. 2-4.

274. *Евтушенко, В. Ф.* Понятие и признаки налогового правоотношения в аспекте современного налогового права [Текст] / В.Ф. Евтушенко // *Финансовое право*. – 2005. – № 9. – С. 2-5.

275. *Ефимов, Д. А.* Финансово-правовой статус микрофинансовых организаций [Текст] / Д.А. Ефимов // *Этносоциум и межнациональная культура*. – 2016. – № 3 (93). – С. 37-46.

276. *Звездина, Т. М.* К вопросу о соотношении понятий предпринимательской и приносящей доход деятельности некоммерческих организаций [Текст] / Т.М. Звездина // *Бизнес, менеджмент и право*. – 2014. – № 2. – С. 72-75.

277. *Зубанова, О. Я.* К вопросу о финансово-правовом статусе Пенсионного фонда Российской Федерации [Текст] / О.Я. Зубанова // *Ленинградский юридический журнал*. – 2015. – № 4. – С. 261-266.

278. *Ильюшихин, И. Н.* Понятие и признаки налогового правоотношения [Текст] / И.Н. Ильюшихин // Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 127-145.

279. *Каменева, З. В.* Общая характеристика субъектов медицинской деятельности [Текст] / З.В. Каменева // Адвокат. – 2016. – № 1. – С. 5-10.

280. *Каменева, З. В.* Понятие и принципы медицинской деятельности [Текст] / З.В. Каменева // Законодательство и экономика. – 2016. – № 1. – С. 12-19.

281. *Каменева, З. В.* Современное состояние нормативного регулирования медицинской деятельности [Текст] / З.В. Каменева // Законодательство и экономика. – 2015. – № 12. – С. 15-21.

282. *Ковалевский, М. А.* Конституционно-правовой режим платной медицинской помощи [Текст] / М.А. Ковалевский // Менеджмент качества в сфере здравоохранения и социального развития. – 2008. – № 4. – С. 3-24.

283. *Козырин, А. Н.* Формы систематизации налогового законодательства [Текст] / А.Н. Козырин // Публично-правовые исследования: электронный журнал. – 2015. – № 4. – С. 64-84.

284. *Комарова, В. В.* Медицинское право. Взгляд конституционалиста [Текст] / В.В. Комарова // Актуальные проблемы медицинского права: материалы II Всероссийской научно-практической конференции (Москва, 17-18 апреля 2015 г.) / отв. ред. А.А. Мохов. – М.: Издательский центр Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА), 2015. – С. 70-75.

285. *Копина, А. А.* Обязанность по уплате налога как основа правового статуса налогоплательщика [Текст] / А.А. Копина // Финансовое право. – 2017. – № 10. – С. 32-36.

286. *Кузнеченкова, В. Е.* Особенности процессуального статуса налоговых агентов [Электронный ресурс] / В.Е. Кузнеченкова. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

287. *Лайченкова, Н. Н.* Проблемы становления института государственно-частного партнерства в системе здравоохранения Российской

Федерации [Текст] / Н.Н. Лайченкова, С.А. Нефедова // Ленинградский юридический журнал. – 2017. – № 1. – С. 118-125.

288. *Мальшева, Е. И.* Учреждения здравоохранения [Текст] / Е.И. Мальшева // Юридическая наука. – 2013. – № 1. – С. 14-17.

289. *Островская, Н. Б.* К вопросам о финансово-правовом статусе и особенностях финансирования субъектов, осуществляющих медицинскую деятельность в Российской Федерации [Текст] / Н.Б. Островская // Бюджетное законодательство Российской Федерации: теоретические и практические проблемы совершенствования: сборник статей по материалам международной научно-практической конференции (г. Саратов, 22 мая 2015 г.). – Саратов: Изд-во Саратовской государственной юридической академии, 2017. – С. 97-100.

290. *Островская, Н. Б.* К вопросу о понятиях «медицинская помощь» и «медицинская услуга», применяемых в сфере налоговых правоотношений [Текст] / Н.Б. Островская // Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых: тезисы докладов III Всероссийской научно-практической конференции магистрантов и аспирантов (г. Саратов, 6 октября 2016 г.). – Саратов: Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2016. – С. 239-241.

291. *Печникова, О. Г.* К вопросу определения правосубъектности медицинской организации [Текст] / О.Г. Печникова // Право и бизнес: сборник статей I ежегодной международной научно-практической конференции, приуроченной к 80-летию со дня рождения профессора В.С. Мартемьянова / под ред. И.В. Ершовой. – М.: Юрист, 2012. – С. 446-451.

292. *Писарева, Е. Г.* Понятие налоговых правоотношений с участием государственных учреждений [Текст] / Е.Г. Писарева // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 26-29.

293. *Покачалова, Е. В.* Обзор Всероссийской научно-практической конференции «Безопасность в бюджетно-налоговой, таможенной и иных сферах финансовой деятельности: экономические и правовые проблемы»,

31 октября 2017 г., Москва, - Саратов [Текст] / Е.В. Покачалова, И.В. Петрова // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 3 (88). – С. 196-197.

294. *Попов, В. В.* Об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков [Текст] / В.В. Попов // Банковское право. – 2013. – № 6. – С. 42-46.

295. *Посулихина, Н. С.* Правовой анализ лицензирования медицинской деятельности в системе административных процедур [Текст] / Н.С. Посулихина // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2013. – № 5. – С. 96-109.

296. *Сенякин, И. Н.* Проблемы спецификации и унификации российского законодательства [Текст] / И.Н. Сенякин // Государство и право. – 1993. – № 5. – С. 20-27.

297. *Сергиенко, Р. А.* Налоговая правосубъектность организации [Электронный ресурс] / Р.А. Сергиенко. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

298. *Сивицкий, В. А.* Систематизация как сфера применения юридико-технического инструментария [Текст] / В.А. Сивицкий // Юридическая техника. – 2007. – № 1. – С. 65-72.

299. *Ситдикова, Л. Б.* Правовая природа медицинских услуг: гражданско-правовой аспект [Текст] / Л.Б. Ситдикова // Российская юстиция. – 2010. – № 2. – С. 12-16.

300. *Смирнов, Д. А.* О понятии объекта налогообложения (на примере налогов на имущество) [Текст] / Д.А. Смирнов // Вестник СГАП. – 2009. – № 3. – С. 158 – 162.

301. *Соколов, М. М.* О насущной необходимости более активного использования ускоренной амортизации в развитии экономики России [Текст] / М.М. Соколов // Мир перемен. – 2013. – № 4. – С. 38-50.

302. *Старчиков, М. Ю.* Правовой статус и организационно-правовые формы медицинских организаций: законодательные положения и судебная практика [Электронный ресурс] / М.Ю. Старчиков. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

303. *Стебекова, М. П.* Вопрос качества косметологической услуги по договору возмездного оказания медицинских услуг [Текст] / М.П. Стебекова // Вестник магистратуры. – Тюмень, 2012. – № 5 (8). – С.112-115.

304. *Степанян, Ш. У.* Медицинская услуга – специфический объект правового регулирования в российском законодательстве [Текст] / Ш.У. Степанян // Медицинское право. – 2015. – № 6. – С. 13-16.

305. *Стрельников, В. В.* Финансово-правовые отношения в сфере страхования [Текст] / В.В. Стрельников // Журнал российского права. – 2006. – № 2. – С. 52-53.

306. *Тарасенко, О. А.* О предпринимательской и приносящей доход деятельности некоммерческих организаций [Текст] / О.А. Тарасенко // Юрист. – 2014. – № 23. – С. 15-18.

307. *Тихомиров, А. В.* Законодательные проблемы регулирования рынка медицинских услуг [Текст] / А.В. Тихомиров // Российская юстиция. – 2010. – № 5. – С. 50-52.

308. *Фомин, В. А.* Финансовые и бюджетные правоотношения в системе правовых категорий [Текст] / В.А. Фомин // Финансовое право. – 2004. – № 4. – С. 6-10.

309. *Хзаян, Н. Ш.* Развитие правового статуса медицинских учреждений [Текст] / Н.Ш. Хзаян // Журнал российского права. – 2015. – № 11. – С. 142-150.

310. *Химичева, Н. И.* Проблемы финансового права на новом этапе развития Российского государства [Текст] / Н.И. Химичева // Финансовое право. – 2006. – № 4. – С. 26-29.

311. *Чашин, А. Н.* История, становление и перспективы кодификации медицинского законодательства России [Текст] / А.Н. Чашин // Медицинское право. – 2007. – № 1 (17). – С. 3-5.

312. *Чеснокова, М. Д.* Правовой мониторинг в социальной сфере [Текст] / М.Д. Чеснокова // Журнал российского права. – 2009. – № 4. – С. 20-35.

313. *Шафигуллин, Э. Н.* Правовая природа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование [Текст] / Э.Н. Шафигуллин // Социальное и пенсионное право. – 2011. – № 1. – С. 27-30.

314. *Шаяхметова, А. Р.* Специфика медицинской услуги как объекта гражданского права [Текст] / А.Р. Шаяхметова // Бизнес, менеджмент и право. – 2011. – № 1. – С. 109-112.

315. *Швец, Ю. Ю.* Влияние соотношения частного и государственного секторов в системе здравоохранения на качество предоставляемых медицинских услуг [Текст] / Ю.Ю. Швец // Экономика и управление народным хозяйством. Серия: Экономика и право. – 2017. – № 2. – С. 44-48.

Диссертации, авторефераты диссертаций

316. *Афонина, Е. В.* Объекты бюджетных правоотношений [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Афонина. – Саратов, 2016. – 177 с.

317. *Бабанова, Ю. В.* Юридические факты в налоговом праве [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. – М., 2012. – 23 с.

318. *Беликов, Е. Г.* Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / Е.Г. Беликов. – Саратов, 2016. – 534 с.

319. *Бит-Шабо, И. В.* Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / И.В. Бит-Шабо. – Саратов, 2015. – 550 с.

320. *Бударин, Г. Ю.* Социальные принципы нормативного регулирования медицинской деятельности [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Г.Ю. Бударин. – Волгоград, 2013. – 27 с.

321. *Бурова, А. С.* Налогово-правовой статус нотариуса в России и странах латинского нотариата (сравнительно-правовое исследование) [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / А.С. Бурова. – М., 2015. – 221 с.

322. *Быкова, М. В.* Участники лизинговой деятельности как субъекты налоговых правоотношений [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / М.В. Быкова. – Саратов, 2010. – 241 с.

323. *Грачева, Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля [Текст]: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е.Ю. Грачева. – М., 2000. – 37 с.

324. *Десятов, И. Н.* Право некоммерческих юридических лиц на деятельность, приносящую доход [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И.Н. Десятов. – М., 2011. – 26 с.

325. *Ермолаева, Е. В.* Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Ермолаева. – Казань, 2004. – 25 с.

326. *Ерохина, Т. В.* Государственное управление здравоохранением в Российской Федерации [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / Т.В. Ерохина. – Саратов, 2006. – 216 с.

327. *Жестков, И. А.* Расходы по налогу на прибыль организаций: финансово-правовые аспекты [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / И.А. Жестков. – Саратов, 2014. – 151 с.

328. *Жутаев, А. С.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.С. Жутаев. Саратов, 2011. – 150 с.

329. *Зозуля, Ю. В.* Методологические аспекты совершенствования российского здравоохранения [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Ю.В. Зозуля. – Новосибирск, 2011. – 24 с.

330. *Карандаев, И. Ю.* Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2014. – 215 с.

331. *Карасева, М. В.* Финансовое правоотношение [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / М.В. Карасева. – Воронеж, 1998 – 304 с.

332. *Кулькова, В. Ю.* Методологические принципы и механизм предоставления государственных услуг здравоохранения на основе развития межбюджетных отношений [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / В.Ю. Кулькова. – М., 2009. – 42 с.

333. *Лукьянов, В. В.* Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Лукьянов. – Саратов, 2006. – 22 с.

334. *Мошкова, Д. М.* Образовательные и научные организации как субъекты финансового права Российской Федерации [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / Д.М. Мошкова. – М., 2016. – 394 с.

335. *Пастушенко, Е. Н.* Правовые акты Центрального банка Российской Федерации: финансово-правовые аспекты теории [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / Е.Н. Пастушенко. – Саратов, 2006. – 518 с.

336. *Петрова, Г. В.* Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / Г. В. Петрова. – М., 2003. – 460 с.

337. *Печенкина, А. А.* Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект) [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2017. – 212 с.

338. *Писарева, Е. Г.* Государственные учреждения в системе субъектов финансового права [Текст] : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е.Г. Писарева. – Саратов, 2011. – 58 с.

339. *Писарева, Е. Г.* Государственные учреждения в системе субъектов финансового права [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук / Е.Г. Писарева. – Саратов, 2011. – 466 с.

340. *Покачалова, Е. В.* Правовое регулирование налогообложения доходов граждан от индивидуальной предпринимательской деятельности [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Покачалова. – Саратов, 1991. – 23 с.

341. *Прокушева, М. Е.* Методические аспекты управленческого и налогового учета предпринимательской деятельности бюджетных организаций здравоохранения [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М.Е. Прокушева. – М., 2005. – 23 с.

342. *Разгильдиева, М. Б.* Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / М.Б. Разгильдиева. – Саратов, 1998. – 204 с.

343. *Расаева, Х. А.* Правовое положение медицинских организаций по законодательству Российской Федерации [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Х.А. Расаева. – М., 2013. – 26 с.

344. *Рукавишникова, И. В.* Метод финансового права [Текст] : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / И.В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 50 с.

345. *Савинова, Е. И.* Правовые основы финансового обеспечения деятельности муниципальных учреждений здравоохранения в Российской Федерации [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / Е.И. Савинова. – Саратов, 2008. – 229 с.

346. *Смирникова, Ю. Л.* Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю.Л. Смирникова. – М., 2002. – 25 с.

347. *Тихонов, К. А.* Кредитный потребительский кооператив как субъект финансового права [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / К.А. Тихонов. – Саратов, 2017. – 252 с.

348. *Хохлова, Е. М.* Субъективное право и юридическая обязанность в механизме правового регулирования [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.М. Хохлова. – Саратов, 2008. – 26 с.

349. *Широкова, Е. К.* Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук / Е.К. Широкова. – Воронеж, 2008. – 230 с.

350. Яговкина, В. А. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук / В.А. Яговкина. – М., 2003. – 184 с.

Источники сети «Интернет»

351. Благотворительный фонд «Федерация». Коагулятор доставлен в Махачкалу [Электронный ресурс]. – URL: <http://federationfund.com/2017/08/23/koagulyator-dostavlen-v-machachkalu/> (дата обращения: 11.02.2018).

352. Взгляд на перспективы развития рынка частных медицинских услуг в Российской Федерации в 2017–2019 гг. Результаты исследования [Электронный ресурс]. – URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/03/ru-ru-research-on-development-of-the-private-medical-services-market-v1.pdf> (дата обращения: 03.09.2018).

353. Государственный реестр лекарственных средств [Электронный ресурс]. – URL: <http://grls.rosminzdrav.ru/grls.aspx> (дата обращения: 06.02.2018).

354. Законопроект № 1094376-6 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с отменой транспортного налога» [Электронный ресурс]. – URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/процентов28Spravkaпроцентов29?OpenAgent&RN=1094376-6> (дата обращения: 01.02.2017).

355. Материалы к «круглому столу» Комитета Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету и финансовым рынкам на тему «Налоговые льготы и преференции: их влияние на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации», направленные Минфином России [Электронный ресурс]. – URL: <http://council.gov.ru/media/files/mpeR1GHYvKiA1p2KfUTC6g49a2IY2Er1.pdf> (дата обращения: 21.08.2018).

356. Проект Федерального закона № 508665-6 «О внесении изменения в статью 35 Федерального закона «Об обязательном медицинском

страховании в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – URL: <http://asozd.duma.gov.ru> (дата обращения: 13.04.2018).

357. Сайт научно-производственной компании в сфере разработок медицинских технологий, производства и поставок нового и восстановленного оборудования, обучения специалистов, сервисного обслуживания медицинской техники Нордан Медикал [Электронный ресурс]. – URL: <http:nordmed.org> (дата обращения: 14.04.2017).

358. Сайт поставщика высокотехнологичного медицинского оборудования Medford Medical Solutions [Электронный ресурс]. – URL: <http:Medford.ru> (дата обращения: 14.04.2017)

359. Сайт поставщика высокотехнологичного медицинского оборудования ООО «Приволжская медицинская компания» [Электронный ресурс]. – URL: <http:volgamedcomp.ru> (дата обращения: 14.04.2017).

ПРИЛОЖЕНИЕ**Проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность»
раздела «Налогообложение медицинских организаций»
инкорпорации сферы здравоохранения**

Пунктом 1 ст. 284.1 Налогового кодекса Российской Федерации¹ (далее – НК РФ) определено, что организации, осуществляющие, в частности, медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0 процентов, если они удовлетворяют ряду условий, установленных названной статьей.

Данные положения применяются с 1 января 2011 г. до 1 января 2020 г. (ч. 6 ст. 5 Федерального закона от 28 декабря 2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ))².

Медицинской деятельностью в целях применения ставки 0 процентов по налогу на прибыль признается деятельность, включенная в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 10 ноября 2011 г. № 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» (с изм. от 6 марта 2015 г. № 201)³. Применение ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими санаторно-курортную деятельность, не предусмотрено (п. 1 ст. 284.1 НК РФ, Письма Минфина России от 18 мая 2012 г. № 03-03-06/1/252⁴ и от 24 июня 2011 г. № 03-03-06/1/379⁵).

Расчет показателей в целях соблюдения условий применения ставки 0 процентов должен осуществляться в целом по юридическому лицу, включая обособленные подразделения (Письмо Минфина России от 18 октября 2018 г. № 03-03-06/1/75005⁶), в том числе вновь созданные (Письмо Минфина России от 1 сентября 2015 г. № 03-03-06/1/50166⁷).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2017 г. № 466-ФЗ) // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340; 2018. № 1, ч. 1, ст. 50.

² См.: СЗ РФ. 2011. № 1, ст. 7; Российская газета. 2018. № 270. 30 нояб.

³ См.: СЗ РФ. 2011. № 47, ст. 6648; 2015. № 11, ст. 1607.

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль медицинской организацией необходимо выполнить 5 условий.

1. Медицинская организация должна иметь лицензию (лицензии) на осуществление медицинской деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации (подп. 1 п. 3 ст. 284.1 НК РФ).

Медицинская деятельность (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково») подлежит лицензированию (п. 46 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с изм. от 30 октября 2018 г. № 386-ФЗ)¹).

Порядок лицензирования медицинской деятельности, осуществляемой на территории Российской Федерации медицинскими и иными организациями, а также индивидуальными предпринимателями (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково») определен Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2012 г. № 291 «О лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково»)» (вместе с «Положением о лицензировании медицинской деятельности (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра «Сколково»)») (с изм. от 8 декабря 2016 г. № 1327)².

О порядке получения лицензии на осуществление медицинской деятельности, последствиях осуществления медицинской деятельности без лицензии и т.п. – см. раздел «Лицензирование медицинской деятельности».

2. Доходы организации за налоговый период от осуществления медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, должны составлять не менее 90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы, либо организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы (подп. 2 п. 3 ст. 284.1 НК РФ).

¹ См.: СЗ РФ. 2011. № 19, ст. 2716; 2018. № 45, ст. 6841.

² См.: СЗ РФ. 2012. № 17, ст. 1965; 2016. № 51, ст. 7379.

Доходы медицинской организации от реализации при осуществлении ею медицинской деятельности, а также доходы от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок учитываются за минусом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) данных услуг (разработок) (Письмо Минфина РФ от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/580¹).

Если доходы организации, осуществляющей одновременно образовательную и (или) медицинскую деятельность, а также деятельность по социальному обслуживанию граждан, за налоговый период от образовательной и (или) медицинской деятельности и деятельности по предоставлению гражданам социальных услуг в совокупности составляют более 90 процентов, но по отдельности менее 90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, то такая организация не вправе применять налоговую ставку 0 процентов по налогу на прибыль (Письмо Минфина России от 17 июля 2015 г. № 03-03-10/41223²).

Доходы, которые не признаются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, указаны в ст. 251 НК РФ, данный перечень доходов является исчерпывающим (Письмо Минфина России от 16 июля 2018 г. № 03-03-07/49504³). В расчет данной доли не включаются полученные медицинской организацией дивиденды (Письмо Минфина России от 29 сентября 2017 г. № 03-03-РЗ/63308⁴). Доход в виде штрафов и возмещение судебных расходов, полученные за просрочку исполнения обязательств по контракту, исполнение которого осуществлялось за счет средств бюджета, не являются доходами от медицинской деятельности (Письмо Минфина России от 25 апреля 2018 г. № 03-03-06/1/27941⁵).

О последствиях несоблюдения условия о доле дохода от медицинской деятельности в целях применения ставки 0 процентов по налогу на прибыль – см. судебную практику: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17 декабря 2014 г. № Ф01-5369/14 по делу № А43-591/2014⁶.

3. В штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода должна составлять не менее 50 процентов (подп. 3 п. 3 ст. 284.1 НК РФ).

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Соблюдение условия о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, должно выполняться непрерывно в течение налогового периода по состоянию на любую дату в течение налогового периода (Письма Минфина РФ от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/580¹ и от 23 марта 2012 г. № 03-03-06/1/154²).

Приравнивание к сертификату специалиста других документов, полученных работниками об окончании медицинских учебных заведений, в целях применения нулевой ставки не допускается (Письмо УФНС России по г. Москве от 2 июля 2012 г. № 16-15/057950@³).

Подробнее о порядке выдачи сертификата специалиста медицинским работникам, статусе работника, имеющего сертификат специалиста, и т.п. – см. раздел «Кадровое обеспечение здравоохранения».

4. В штате организации непрерывно в течение налогового периода должно числиться не менее 15 работников (подп. 4 п. 3 ст. 284.1 НК РФ).

Соблюдение условий о численности работников должно выполняться непрерывно в течение налогового периода по состоянию на любую дату в течение налогового периода (Письмо Минфина РФ от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/580⁴). Для расчета численности следует использовать списочную численность работников, которая применяется для определения среднесписочной численности работников (Письма Минфина РФ от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/580⁵ и от 16 декабря 2016 г. № 03-03-06/1/75475⁶).

При этом в списочную численность не включаются работники, принятые на работу по совместительству из других организаций. Работник, получающий в одной организации две, полторы или менее одной ставки или оформленный в одной организации как внутренний совместитель, учитывается в списочной численности работников как один человек (целая единица) (п. 78 Приказа Росстата от 22 ноября 2017 г. № 772 «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» (с изм. от 5 апреля 2018 г.)⁷).

При расчете численности медицинского персонала для целей применения ст. 284.1 НК РФ не учитываются сотрудники, не имеющие

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Московский налоговый курьер. 2012. № 17/18.

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

сертификата специалиста (Письмо Минфина России от 16 марта 2015 г. № 03-03-06/1/13744¹).

5. Организация не должна совершать в налоговом периоде операций с векселями и производными финансовыми инструментами (подп. 5 п. 3 ст. 284.1 НК РФ).

Выдача денежных средств по договору займа, не предусматривающему выдачу заемщиком заимодавцу векселя, не относится к операциям, с ведением которых ст. 284.1 НК РФ связывает невозможность применения налоговой ставки в размере 0 процентов (Письмо УФНС России по г. Москве от 17 августа 2012 г. № 16-15/076202@²).

Начисление процентов по договорам банковского вклада (депозита) не относится к операциям, с ведением которых ст. 284.1 НК РФ связывает невозможность применения налоговой ставки в размере 0 процентов (Письмо Минфина России от 24 мая 2018 г. № 03-03-06/1/35013³).

Дополнительное требование: по окончании каждого налогового периода, в течение которого медицинская организация будет применять ставку налога 0 процентов, в налоговый орган должны быть представлены сведения:

- о доле доходов организации от осуществления медицинской деятельности, учитываемых в соответствии с гл. 25 НК РФ, в общей сумме доходов организации, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль;

- о численности работников в штате организации;

- о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации (п. 6 ст. 284.1 НК РФ).

Форма сведений о доле доходов организации от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности в общей сумме доходов, о численности работников в штате организации и о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации утверждена Приказом ФНС России от 21 ноября 2011 г. № ММВ-7-3/892@ «Об утверждении формы Сведений о доле доходов организации от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности в общей сумме доходов, о численности работников в штате организации и о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации»⁴.

Формат представления таких сведений утвержден Приказом ФНС России от 30 декабря 2011 г. № ЯК-7-6/1010@ «Об утверждении формата представления сведений о доле доходов организации от осуществления

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² См.: Московский налоговый курьер. 2012. № 21/22.

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

образовательной и (или) медицинской деятельности в общей сумме доходов, о численности работников в штате организации и о численности медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в штате организации в электронном виде»¹.

При несоблюдении организацией хотя бы одного из условий, установленных п. 3 ст. 284.1 НК РФ, или непредставлении сведений с начала налогового периода, в котором имело место несоблюдение условий, или за который не представлены сведения, влечет за собой необходимость применения налоговой ставки, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, то есть 20 процентов (пп. 4 и 6 ст. 284.1 НК РФ). При этом сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней, начисляемых со дня, следующего за установленным ст. 287 НК РФ днем уплаты налога (авансового платежа по налогу) (п. 4 ст. 284.1 НК РФ, Письмо Минфина России от 2 июля 2018 г. № 03-03-06/1/45429²).

При невыполнении условий применения налоговой ставки в размере 0 процентов или при непредставлении сведений организация должна представить в налоговый орган уточненные налоговые декларации за отчетные периоды и декларацию в целом за налоговый период, исчислив авансовые платежи и сумму налога по общеустановленным ставкам. В соответствии со ст. 287 и 289 НК РФ авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Соответственно, на исчисленные (восстановленные) авансовые платежи по отчетным периодам и по налогу, исчисленному по налоговой декларации за налоговый период, пени должны быть рассчитаны в соответствии со ст. 75 НК РФ, начиная со дня, следующего за днем, в который истек установленный НК РФ срок уплаты авансовых платежей и налога (Письмо Минфина России от 28 декабря 2012 г. № 01-02-03/03-482³).

Медицинские организации, применявшие ставку налога на прибыль 0 процентов и перешедшие на применение ставки 20 процентов по причине несоблюдения условий, предусмотренных п. 3 ст. 284.1 НК РФ, не вправе повторно перейти на применение нулевой ставки в течение 5 лет начиная с налогового периода, в котором они перешли на применение ставки 20 процентов (п. 8 ст. 284.1 НК РФ). Условий, предоставляющих право на повторное применение налогоплательщиком ставки по налогу на прибыль организаций в размере 0 процентов раньше данного срока, ст. 284.1 НК РФ

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

не содержит (Письмо Минфина России от 7 июля 2017 г. № 03-03-06/3/43233¹).

В случае нарушения срока представления сведений, предусмотренных п. 6 ст. 284.1 НК РФ, ограничения, установленные п. 8 ст. 284.1 НК РФ, не подлежат применению (Письмо Минфина России от 10 ноября 2014 г. № 03-03-10/56596²).

Частные случаи:

1. Вновь созданные организации, осуществляющие медицинскую деятельность со дня создания, не могут выполнить условий о численности и представлении лицензии на осуществление медицинской деятельности, поэтому за первый налоговый период они не вправе применять налоговую ставку по налогу на прибыль организаций 0 процентов (Письмо ФНС России от 3 апреля 2012 г. № ЕД-4-3/5543@ «О направлении письма Минфина России» (вместе с Письмом Минфина России от 15 марта 2012 г. № 03-03-10/23³)).

2. Организации, осуществляющие медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, применявшие ставку налога на прибыль организаций 0 процентов, а затем перешедшие на применение упрощенной системы налогообложения, вправе повторно перейти на применение данной ставки налога на прибыль организаций при соблюдении условий, установленных ст. 284.1 НК РФ (Письмо ФНС России от 17 марта 2014 г. № ГД-4-3/4687@⁴, Письмо Минфина России от 22 октября 2018 г. № 03-03-06/1/75493⁵).

3. Организации, осуществляющие медицинскую деятельность, не вправе переносить на будущее убытки, полученные ими в период применения ставка 0 процентов по налогу на прибыль. Запрет на перенос убытков, полученных до применения нулевой ставки по налогу на прибыль, в последующие налоговые периоды после перехода с нулевой на общую ставку налога на прибыль организаций ст. 283 НК РФ не установлен. Перенос таких убытков на будущее осуществляется в порядке, установленном данной статьей НК РФ (Письмо Минфина России от 14 февраля 2017 г. № 03-03-06/1/8073⁶).

¹ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Финансовая газета. 2014. № 11.

⁵ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».