

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

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Саратов – 2019

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

Официальные оппоненты: **Мошкова Дарья Михайловна**
доктор юридических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Московский государственный
юридический университет им. О.Е. Кутафина
(МГЮА)», заведующий кафедрой

Лайченкова Наталия Николаевна
кандидат юридических наук, доцент,
Саратовский социально-экономический инсти-
тут (филиал) ФГБОУ ВО «Российский эконо-
мический университет им. Г.В. Плеханова»,
доцент

Ведущая организация Федеральное государственное автономное об-
разовательное учреждение высшего образова-
ния «**Северо-Кавказский федеральный уни-
верситет**» (юридический институт)

Защита состоится 22 мая 2019 года в 15:00 на заседании диссертационно-
го совета Д 212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образо-
вательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная
юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского,
д. 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федераль-
ного государственного бюджетного образовательного учреждения высшего об-
разования «Саратовская государственная юридическая академия»
(<http://test.ssla.ru/dissertation/dissert/28-02-2019-1d.pdf>).

Автореферат разослан «___» марта 2019 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 Федерации как со-

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).

циального 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 (му-

ниципальных) 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. Смига 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 субъ-

ектами 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

¹ Настоящий проект представлен в приложении к диссертации.

«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)¹, 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 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»², 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 уста-

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

² См.: СЗ РФ. 2017. № 11, ст. 1534.

новлено, 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 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы, характеризуется степень ее теоретической разработанности; определяются объект и предмет, цель и задачи исследования, его методологическая, теоретическая, нормативно-правовая и эмпирическая основы; раскрывается научная новизна диссертации; формулируются положения, выносимые на защиту; обозначаются теоретическая и практическая значимость полученных результатов; обосновывается степень их достоверности; приводятся данные об апробации результатов и структуре работы.

В **главе первой «Теоретические основы налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций»**, состоящей из трех параграфов, исследуются теоретические основы деятельности государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых правоотношений, а также ключевые нормы законодательства, регулирующие такую деятельность.

В первом параграфе *«Государственные (муниципальные) медицинские организации: общая характеристика, классификация, правовые основы деятельности»* дается исчерпывающее представление о реализующих на территории Российской Федерации медицинские услуги государственных (муниципальных) организациях как участниках налоговых правоотношений, их роли для государства и общества, а также правовых основах деятельности таких организаций на современном этапе их развития.

Аргументируется, что система отношений в сфере здравоохранения является сложной и многогранной. Анализируя результаты социологических опросов, работы ученых, а также материалы правоприменительной практики, автор приходит к выводу о существовании сложностей при использовании норм, ре-

гулирующих отношения в области здравоохранения, по причине имеющихся пробелов и противоречий понятийного и терминологического характера.

С учетом изложенного обосновывается необходимость исследования и обобщения существующего понятийного аппарата в сфере здравоохранения, что особенно актуально в условиях динамичного развития законодательства, вследствие чего в работе раскрываются понятия медицинской деятельности, медицинской помощи, медицинской организации, предлагается авторская дефиниция медицинской услуги, а также выявляются особенности медицинской услуги, позволяющие отграничивать ее от услуг смежного характера.

В целях обеспечения широкого доступа к правовой информации и повышения эффективности правотворческой и правоприменительной практики диссертант считает целесообразным применение системно-предметного порядка инкорпорации сферы здравоохранения.

Во втором параграфе *«Общие положения о налоговых правоотношениях с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций»* на базе анализа сложившихся в общей теории права подходов к структуре правоотношений формируется авторская позиция относительно особенностей налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций.

На основании выводов представителей науки финансового права утверждается, что существуют различные подходы к изучению понятия налогового правоотношения. Соискатель придерживается точки зрения, согласно которой налоговые правоотношения рассматриваются как вид общественных отношений, специфика которых обуславливается текущим законодательством о налогах и сборах.

В целях комплексного исследования специфики налоговых правоотношений с участием государственных (муниципальных) медицинских организаций проводится разграничение категорий «государственные (муниципальные) медицинские организации как субъекты налоговых правоотношений», «субъекты налогового права» и «участники налоговых правоотношений», а также выявля-

ются основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений с их участием.

Констатируется, что для возможности участия в налоговых правоотношениях государственные (муниципальные) медицинские организации наделяются налоговой правосубъектностью. Анализируются различные научные позиции относительно данного понятия и формулируется авторская позиция о сущности налоговой правосубъектности государственных (муниципальных) медицинских организаций. Подчеркивается публичный характер налоговой правосубъектности, который заключается в том, что самостоятельное участие государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях обусловлено требованиями должного поведения, непременно установленным установлением правовых связей с соответствующими публичными субъектами права.

В третьем параграфе *«Налогово-правовой статус государственных (муниципальных) медицинских организаций как участников налоговых правоотношений»*, реализуя методологию изучения соответствующих категорий и используя сложившуюся в науке финансового права структуру финансово-правового статуса, автор обосновывает собственное видение структуры и содержания налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций как части их финансово-правового статуса.

Разделяется мнение о необходимости включения в категорию статуса целей, задач, принципов, функций, прав, обязанностей, форм и методов деятельности, гарантий, а также мер ответственности, что позволяет реально отразить положение государственных (муниципальных) медицинских организаций в существующем механизме государства.

Устанавливается невозможность проведения анализа налогово-правового статуса государственных (муниципальных) медицинских организаций без исследования некоторых особенностей их бюджетно-правового статуса, что свидетельствует о неразрывности налоговых и бюджетных правоотношений как составных частей финансовых правоотношений.

В ходе исследования акцентируется внимание на возможности государственных (муниципальных) медицинских организаций привлекать дополнительные источники финансирования (в том числе путем оказания платных услуг), анализируется характер такой деятельности, выявляются побудительные мотивы к ее расширению.

Проводится сопоставительный анализ вариантов организации платных услуг в государственных (муниципальных) медицинских организациях, функционирующих на территории г. Саратова. Формулируется 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.

Поскольку на государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения здравоохранения, имеющие дополнительные доходы от приносящей доход деятельности, возложен большой объем налоговых обязанностей, предлагается дифференцировать учреждения данных типов в зависимости от того, осуществляют ли они деятельность, приносящую доход, что отражается в положении, выносимом на защиту.

В главе второй «Особенности правоотношений по уплате налогов государственными (муниципальными) медицинскими организациями», включающей в себя три параграфа, выявляются особенности обложения государственных (муниципальных) медицинских организаций НДС, акцизами, налогом на прибыль организаций, налогом на имущество организаций, транспортным налогом, земельным налогом.

Первый параграф *«Проблемы функционирования налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями налога на прибыль»* имеет целью исследование особенностей уплаты государственными (муниципальными) медицинскими организациями налога на прибыль, возникающего в рамках осуществления деятельности, приносящей

доход.

Характеризуются условия, закрепленные в пункте 3 статьи 284.1 НК РФ, при выполнении которых государственные (муниципальные) медицинские организации могут применять налоговую ставку 0 процентов, а также на основе материалов правоприменительной практики анализируются последствия невыполнения хотя бы одного из таких условий. Одновременно разрабатывается проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность» раздела «Налогообложение медицинских организаций».

В целях уменьшения размеров налогооблагаемой прибыли диссертант рассматривает возможность применения института ускоренной амортизации в отношении амортизируемых основных средств, используемых государственными (муниципальными) медицинскими организациями для осуществления своей деятельности.

Основываясь на выводах ученых-экономистов, автор констатирует, что применение ускоренной амортизации в отношении амортизируемых основных средств государственных (муниципальных) медицинских организаций повлечет уменьшение суммы прибыли, облагаемой налогом, а также будет обеспечивать действие стимулирующей функции развития их деятельности. Поэтому делается вывод о необходимости внесения изменений в пункт 2 статьи 259.3 НК РФ, предусматривающий применение института ускоренной амортизации в отношении амортизируемых основных средств, используемых для осуществления медицинской деятельности.

Во втором параграфе *«Особенности реализации налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями косвенных налогов»* рассматривается специфика участия государственных (муниципальных) медицинских организаций в налоговых правоотношениях по уплате косвенных налогов, к которым относят НДС и акцизы.

Анализируются различные порядки исчисления государственными (муниципальными) медицинскими организациями НДС в зависимости от того, какие операции ими осуществляются:

- 1) все операции оказываются в льготном режиме (перечень льготных операций установлен в пункте 2 статьи 149 НК РФ и является закрытым);
- 2) осуществляются операции, на которые льготы не распространяются;
- 3) одновременно осуществляются налогооблагаемые операции и операции, освобожденные от налогообложения.

Особое внимание уделяется проработке вопроса об установлении освобождения от НДС услуг по передаче медицинского оборудования. В целях снижения финансовой нагрузки на государственные (муниципальные) медицинские организации предлагаются изменения в законодательство о налогах и сборах, предусматривающие освобождение от НДС операций по оказанию услуг по передаче медицинских изделий по договорам аренды с правом выкупа, договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), договорам пользования, а также контрактам жизненного цикла.

Исследуются ситуации, в которых у государственных (муниципальных) медицинских организаций возникают обязанности по уплате акцизов.

Выдвигается тезис о том, что сравнительно небольшой период применения налоговых льгот по косвенным налогам, отсутствие выработанных подходов и правоприменительной практики, а также несовершенство существующего понятийного аппарата в сфере медицинской деятельности требуют комплексного подхода к проблемам постановки налогового учета в государственных (муниципальных) медицинских организациях.

Третий параграф *«Специфика налоговых правоотношений по уплате государственными (муниципальными) медицинскими организациями региональных и местных налогов»* посвящен осмыслению роли представительных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, которые вправе устанавливать льготы по региональным и местным налогам, в стимулировании осуществления автономными и бюджетными государственными (му-

ниципальными) медицинскими организациями деятельности, приносящей доходы.

Как показывает предпринятый соискателем анализ законов различных субъектов Российской Федерации и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований, вопрос о предоставлении государственным (муниципальным) автономным и бюджетным медицинским учреждениям льгот по транспортному налогу, налогу на имущество организаций и земельному налогу в преобладающем числе субъектов Российской Федерации и муниципальных образований остается неурегулированным.

Делается вывод о том, что практика освобождения от региональных и местных налогов государственных (муниципальных) учреждений рассматриваемых типов является оправданной. Данное положение основывается как на социальной значимости предоставляемых рассматриваемыми субъектами услуг, так и на том факте, что государственные (муниципальные) медицинские учреждения вынуждены осуществлять деятельность, приносящую доход, поскольку не могут функционировать по другим экономическим законам, чем общество в целом.

В **заключении** комплексно излагаются результаты и выводы, полученные в ходе исследования, и намечаются перспективные направления для последующих теоретических изысканий по теме диссертации.

В **приложении** предлагается авторский проект подраздела «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность» раздела «Налогообложение медицинских организаций» инкорпорации сферы здравоохранения, включающий в себя акты законодательства о здравоохранении и акты, имеющие информационно-разъяснительный характер по вопросам применения такого законодательства.

Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных автором работах:

- статьи в рецензируемых научных изданиях, перечень которых утвержден Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации:

1. *Островская, Н. Б.* Об особенностях применения льготы по НДС в отношении реализуемых на территории Российской Федерации медицинских услуг [Текст] / Н.Б. Островская // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2017. – № 6 (119). – С. 245-251 (0,5 а.л.).

2. *Островская, Н. Б.* К вопросу об объекте налоговых правоотношений с участием субъектов, осуществляющих медицинскую деятельность [Текст] / Н.Б. Островская // Налоги. – 2017. – № 3. – С. 33-36 (0,5 а.л.).

3. *Островская, Н. Б.* Об особенностях реализации государственными (муниципальными) медицинскими учреждениями обязанностей налогоплательщика [Текст] / Н.Б. Островская, Е.В. Покачалова // Финансовое право. – 2017. – № 4. – С. 32-35 (0,5 а.л., авт. не разделено).

4. *Островская, Н. Б.* Финансово-правовые особенности статуса медицинских учреждений в Российской Федерации [Текст] / Н.Б. Островская // Правовая политика и правовая жизнь. – 2017. – № 1. – С. 117-121 (0,4 а.л.).

- статьи в сборниках материалов конференций:

5. *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 : сб. тез. докл. III всерос. науч.-практ. конф. магистрантов и аспирантов (6 октября 2016 г.). – Саратов : Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2016. – С. 239-241 (0,2 а.л.).

6. *Островская, Н. Б.* Особенности освобождения от НДС медицинских услуг, предоставляемых в рамках обязательного медицинского страхования [Текст] / Н.Б. Островская // Право, наука, образование: традиции и перспективы : сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвященной 85-летию Саратовской государственной юридической академии (29-30 сентября 2016 г.). – Саратов : Изд-во Саратовской государственной юридической академии, 2016. –

С. 138-140 (0,2 а.л.).

7. *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 : сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (22 мая 2015 г.). – Саратов : Изд-во Саратовской государственной юридической академии, 2017. – С. 97-100 (0,3 а.л.).

8. *Островская, Н. Б.* К понятию «медицинская деятельность», применяемому в сфере налоговых правоотношений [Текст] / Н.Б. Островская // Вопросы современного российского права: перспективы и решения : сб. науч. тр. по матер. II междунар. заоч. науч.-практ. конф. студентов, магистрантов и аспирантов, приуроченной к 295-летию образования прокуратуры России. – Саратов : Амирит, 2017. – С. 106-108 (0,2 а.л.).

9. *Островская, Н. Б.* К вопросу о налоговой правосубъектности медицинских организаций [Текст] / Н.Б. Островская // Право XXI века : сб. матер. ежегодной междунар. заоч. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых, посвященной Дню юриста. – Тула : Изд-во Тульского государственного университета, 2017. – С. 151-152 (0,2 а.л.).

10. *Островская, Н. Б.* Об особенностях налогообложения НДС «косметологических» и «косметических» услуг [Текст] / Н.Б. Островская // Актуальные вопросы современной юридической науки : матер. VII всерос. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов, магистрантов и студентов [сост. С.В. Андрунин, О.В. Мочалов, Д.Е. Самойлова]. – Саратов : Наука, 2017. – С. 462-465 (0,2 а.л.).

11. *Островская, Н. Б.* Особенности финансирования медицинской деятельности в современной России [Текст] / Н.Б. Островская // Защита прав и законных интересов субъектов отношений в сфере финансово-правового регулирования: проблемы теории и правоприменения : сб. ст. по матер. всерос. науч.-практ. конф. (20 мая 2016 г.) / под ред. Е.В. Покачаловой. – Саратов : Изд-

во Саратовской государственной юридической академии, 2018. – С. 117-121 (0,3 а.л.).

12. *Островская, Н. Б.* К вопросу об ответственности государственных (муниципальных) медицинских учреждений за нарушения законодательства о налогах и сборах [Текст] / Н.Б. Островская // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. «Значение российского и международного права в процессе повышения гражданской активности в Российской Федерации: вопросы теории и практики» (12 декабря 2017 г.) / под ред. В.В. Бехер, Н.Н. Лайченковой. – Саратов : Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2018. – С. 271-273 (0,2 а.л.).

13. *Островская, Н. Б.* К вопросу о применении мер бюджетного принуждения к медицинским учреждениям в РФ [Текст] / Н.Б. Островская // Традиции и новации в системе современного российского права : сб. тез. XVII междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых. – М. : РГ-Пресс, 2018. – С. 169-170 (0,2 а.л.).

- статьи в иных научных изданиях:

14. *Островская, Н. Б.* Особенности уплаты НДС субъектами, осуществляющими медицинскую деятельность [Текст] / Н.Б. Островская // Современная юридическая наука и практика: актуальные проблемы : сб. науч. ст. / под ред. Л.Г. Шапиро, И.А. Куропко. – М. : Юстиция, 2016. – Т. 1. – С. 197-200 (0,2 а.л.).

15. *Островская, Н. Б.* К вопросу об особенностях налоговых правоотношений с участием субъектов, осуществляющих медицинскую деятельность [Текст] / Н.Б. Островская // Комфортная правовая среда в современной России: проблемы и перспективы формирования : сб. науч. тр. по матер. II междунар. законотворческих чтений Института законотворчества ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия (19 мая 2017 г.). – Саратов : Изд-во Саратовской государственной юридической академии, 2017. – С. 350-351 (0,2 а.л.).