Фатхуллина Эльвира Ирековна, магистрант,
Казанский (Приволжский) Федеральный университет

ЛЬГОТНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ МЕДИЦИНСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация. В статье рассматриваются теоретические и практические аспекты льготного налогообложения медицинской деятельности. Проанализированы организационно-правовые основы и механизмы реализации налоговых преференций, особое внимание уделено воздействию правового статуса на льготное налогообложение на примере государственных автономных учреждений здравоохранения. Исследовано влияние налоговых льгот на доходы бюджетных учреждений. Предложены рекомендации по совершенствованию системы налоговых преференций для организаций, осуществляющих медицинскую деятельность, включая выделение в отдельную правовую категорию учреждений, сочетающих в себе ведение как бюджетной, так и внебюджетной деятельности, а также унификацию норм, регулирующих ведение бухгалтерского учета.

Ключевые слова: Налоговые льготы, налоговые преференции, государственное регулирование, бюджетная система, здравоохранение, налоговый контроль.

Налогообложение является не только одним из основных источников дохода государства, но и мощным государственным инструментом регулирования любой сферы деятельности общества. Одним из ключевых инструментов налогообложения выступают налоговые льготы и преференции, представляющие собой особый механизм поддержки субъектов налогообложения, снижения их налогового бремени и стимулирования экономического роста как самого налогоплательщика, так и государства в целом [4].

С помощью льготного налогообложения правительство воздействует и на сферу здравоохранения, которая, в свою очередь, выступает одним из приоритетных направлений отечественной политики и социально-значимым вектором развития общества. Установление налоговых преференций позволяет оптимизировать доходы медицинских учреждений, что приводит к обновлению материально-технической базы и впоследствии к выполнению задач, связанных с повышением качества и доступности оказания медицинской помощи населению.

Проблематика исследования обусловлена потребностью повышения результативности использования налоговых льгот медицинскими учреждениями в современных условиях нестабильности и внешних вызовов. В целях поддержания баланса между интересами государства и налогоплательщиков необходим постоянный мониторинг существующей системы, оценка ее эффективности и непрерывное совершенствование, поскольку предоставление льгот без законных оснований может привести к существенной потере доходов бюджета государства.

На сегодняшний день в структуре преференциального налогообложения медицинских организаций выделяются такие льготы, как нулевая ставка по налогу на прибыль организации, освобождение от налога на добавленную стоимость (далее – НДС), применение специальных налоговых режимов, а именно упрощенной и патентной систем [5]. В теоретическом аспекте указанные инструменты снижения налогового бремени нацелены на поддержку субъектов налогообложения, выполняющих важную социально-значимую цель – сохранение здоровья населения.

Особый научный интерес представляет применение организациями, осуществляющими медицинскую деятельность, налоговой ставки 0%, которая была введена в 2010-2011 годах как мера компенсационного характера, призванная снизить финансовые потери, возникшие в силу освобождения от уплаты единого социального налога и введения страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Потребность в исследовании указанной налоговой преференции обусловлена несколькими факторами:

Во-первых, в теории права налог на прибыль организации классифицируется как прямой налог, то есть взимается непосредственно с разницы между доходами и расходами субъекта [3]. Примечательно, что фактически налог взимается с результата хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В силу того, что в настоящее время базовая (основная) ставка составляет 25%, применение нулевой ставки по рассматриваемому налогу приводит к значительной экономии средств, что, в свою очередь, положительно сказывается на экономическом состоянии организаций, осуществляющих медицинскую деятельность. Указанные обстоятельства открывают для медицинских организаций возможность направления средств на уставные цели, что в конечном итоге приводит к росту эффективности удовлетворения общественной потребности в медицинском обслуживании.

Во-вторых, для того, чтобы получить льготу по налогу на прибыль медицинской организации требуется одновременное выполнение в течение всего налогового периода следующих условий:

1. Наличие действующей лицензии на осуществление медицинской деятельности;
2. Не менее 90% доходов учреждения за налоговый период получены от осуществления медицинской деятельности;
3. Не менее 50% от общего числа сотрудников составляет аккредитованный медицинский персонал;
4. Численность штата организации – не менее 15 сотрудников;
5. Учреждение не совершает операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

Соблюдение установленных условий о наличии лицензии на осуществление медицинской деятельности и о штатной численности не менее 15 сотрудников не вызывает затруднений у крупных учреждений, однако требование об аккредитованном медицинском персонале, составляющем не менее половины всех сотрудников может быть сопряжено с определенными сложностями. Данный факт обусловлен тем, что в масштабных медицинских центрах значительную долю персонала составляют административно-управленческие и хозяйственные работники. Стоит также отметить, что необходимо учитывать и текучесть кадров, поскольку требования должны соблюдаться в течение всего налогового периода, который по налогу на прибыль составляет один год.

В-третьих, в настоящее время иные преференции в сфере налогов, которые могли бы быть сопоставимы с рассматриваемой льготой по эффективности, отсутствуют. Указанный довод объясняется тем, что применение нулевой ставки по налогу на прибыль напрямую увеличивает объем финансовых ресурсов организации, в то время как иные льготы, например, освобождение от уплаты НДС, лишь исключают доначисление за реализуемые предприятием услуги. Сохранение значительной части финансовых ресурсов позволяет медицинской организации направить средства на цели, закрепленные в учредительных документах, включая модернизацию информационных систем, капитальный ремонт, обновление оборудования и иные направления, что положительно сказывается на развитии и повышении эффективности охраны здоровья граждан.

Анализируя практический аспект применения нулевой ставки налога на прибыль, необходимо отметить специфику использования указанной льготы государственными автономными учреждениями здравоохранения (далее – автономные учреждения). Стоит обратить особое внимание на то, что автономные учреждения помимо оказания медицинской

помощи в рамках программы обязательного медицинского страхования (далее – ОМС) оказывают еще и платные услуги, что создает уникальную коллизию.

Средства, выделяемые медицинским организациям из фонда ОМС или из государственного бюджета нельзя считать «доходами» в их классическом понимании, поскольку, анализируя положения статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), можно сделать вывод о том, что указанные средства являются целевым финансированием и исключаются из налоговой базы для исчисления суммы налога. При этом средства, полученные за оказание платных медицинских услуг, являются объектом налогообложения и, по общему правилу, включаются в налоговую базу. Для того, чтобы государственные средства были исключены из базы налогообложения медицинским организациям необходимо соблюсти важное условие, а именно вести раздельный учет бюджетных и внебюджетных поступлений.

До 1 января 2011 года действовала ст. 321.1 НК РФ, которая регулировала особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями. Данная норма закрепляла следующие требования:

- ведение раздельного учета доходов, полученных от целевого финансирования и за счет иных источников;
- порядок пропорционального распределения общих расходов (коммунальные услуги, амортизация, ремонт и т.д.) между источниками;
- недопущение покрытия расходов, на которые выделено целевое финансирование, за счет средств от коммерческой деятельности.

Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 08.05.2010 № 83-ФЗ указанная статья признана утратившей силу, что привело к образованию пробела в законодательном регулировании раздельного бухгалтерского учета.

С момента упразднения специальной нормы государственные организации обязаны применять общие требования главы 25 НК РФ, которые не учитывают специфику финансирования автономных учреждений, следовательно, возникают сложности при разграничении доходов и расходов между бюджетной и внебюджетной деятельностью при ведении отчетности.

Выполнение государственного задания и коммерческая деятельность имеют кардинально разный правовой режим, при этом платные медицинские услуги часто оказываются с использованием того же оборудования, тех же помещений и кадровых ресурсов, что и при осуществлении бесплатной медицинской помощи за счет средств бюджета. Указанное обстоятельство порождает двойственную правовую природу автономных учреждений.

С одной стороны, автономное учреждение отчитывается перед учредителем и территориальным фондом ОМС о выполнении установленных государством плановых показателей, с другой стороны, перед органами налогового контроля как признанный налогоплательщик по налогу на прибыль организации и НДС [6].

Описанный дуализм влечет за собой правовые риски при правильном исчислении налогов, поскольку успешная сдача показателей в один контролирующий орган может стать основанием для претензий со стороны другого. В конечном счете, вероятно доначисление налога, а также негативные последствия в виде пени, что создает дополнительную финансовую нагрузку на налогоплательщика.

Комплексный анализ теоретических и практических аспектов, проведенный в настоящем исследовании, позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время система

льготного налогообложения медицинской деятельности нацелена преимущественно на коммерческие организации и не учитывают в полной мере специфику финансирования и правового статуса автономных учреждений.

В системе налогового законодательства четко выражено разграничение между нормами, регламентирующими осуществление бюджетной и внебюджетной деятельности, однако в регулировании положения учреждений, сочетающих в себе и выполнение государственного задания, и оказание платных медицинских услуг, существуют значительные пробелы. Учреждения, финансируемые государством, обязаны применять общие правила, наряду с этим, они ограничены бюджетным законодательством и не имеют возможности применять механизмы, которые являются доступными для частных коммерческих организаций. Указанное системное противоречие приводит к следующим последствиям:

1. Отсутствие точных критериев отнесения расходов к бюджетной или внебюджетной деятельности;
2. Высокая вероятность совершения ошибок при ведении раздельного бухгалтерского учета, что приводит к доначислению налога и штрафам;
3. Риск утраты льготной ставки по налогу на прибыль для государственных медицинских организаций, осуществляющих приносящую доход деятельность.

Учитывая социальную значимость охраны здоровья населения и недопустимость нарушения устойчивости медицинских организаций, в целях минимизации правовых и экономических рисков для автономных учреждений, осуществляющих деятельность в сфере здравоохранения, требуется реформирование существующей системы законодательства.

В первую очередь, необходимо выделить государственные учреждения, оказывающие платные медицинские услуги в отдельную правовую категорию, поскольку в настоящее время подобные организации занимают промежуточное положение между бюджетными и частными, что создает сложности при применении действующего законодательства. В силу того, что автономные учреждения вынуждены постоянно балансировать между бюджетным законодательством и требованиями к осуществлению коммерческой деятельности, внедрение подобной меры позволит свести к минимуму неопределенность при толковании действующих норм права.

Кроме того, целесообразно разработать и утвердить единый специализированный стандарт ведения бухгалтерского учета для государственных медицинских организаций, осуществляющих коммерческую деятельность. Поскольку в настоящее время ведется раздельный бухгалтерский учет бюджетной и внебюджетной деятельностей, реализация данной рекомендации способна исключить возможные ошибки при оформлении бухгалтерской документации, а также устранить неясность в понимании и разграничении норм, регулирующих составление финансовой отчетности.

В дополнение к вышеуказанным мерам, предлагается реформировать порядок предоставления льготы по налогу на прибыль для медицинских организаций. В ввиду того, что изначально преференция, закрепленная в ст. 284.1 НК РФ ориентирована в большей степени на коммерческие организации, важно дифференцировать условия получения льготной ставки для государственных учреждений [7]. Целесообразно уточнить порядок расчета доли аккредитованного медицинского персонала посредством исключения из общей численности работников специалистов, не имеющих медицинского образования, но принимающих участие в организации оказания медицинской помощи, например, техников, отвечающих за обслуживание медицинского оборудования, специалистов по информационным технологиям и т.п.

Более того, следует изменить порядок расчета доли доходов, полученных учреждением от осуществления медицинской деятельности, в частности, исключить из исчисления бюджетные поступления. Указанная реформа приведет к снижению вероятности утраты права

на льготную ставку по налогу на прибыль и стимулирует бюджетные учреждения к накоплению поступлений, а также их направлению на совершенствование без риска перерасчета налога.

Таким образом, внедрение и использование описанных мер способно благоприятно повлиять на финансовую устойчивость автономных учреждений и повысить эффективность налогового контроля в отношении учреждений, сочетающих в себе признаки как бюджетных, так и коммерческих организаций.

Список литературы:

1. Основные направления налоговой политики на 2026 – 2028 г.г.: новые тренды и меры реализации национальных целей / Л.И. Гончаренко, А.С. Адвокатова; Экономика. Налоги. Право. – 2026. – №1 – С. 154-169 – Режим доступа: https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-napravleniya-nalogovoy-politiki-na-2026-2028-gg-novye-trendy-i-mery-realizatsii-natsionalnyh-tseley/vie-wer (дата обращения: 25.07.2026)

2. Аналитический доклад о деятельности Совета Федерации // Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации. – 2025. – Режим доступа: http://council.gov.ru/media/files/41d4df1fc7427347f5a7.pdf (дата обращения: 25.07.2026).

3. Арзуманова Л.Л. Налоговое право (учебник) / Е.Ю. Грачева, О.В. Болотина // Вестник СГЮА. 2019. №1 (126). – Режим доступа: https://cyberleninka.ru/article/n/tsennost-nalogovo-pravovyh-kontseptsiy-n-i-himi-chevoy-dlya-razvitiya-sovremennogo-nalogovogo-prava (дата обращения: 25.07.2026).

4. Налоговые льготы и преференции: их влияние на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации: Аналитический вестник // Совет Федерации Федерального Собрания РФ. – 2018. – Режим доступа: http://council.gov.ru/media/files/cTfJlq6CKlm7HUXlOiPdrTp716VmimHY.pdf (дата обращения: 10.08.2026).

5. Инструменты льготного налогообложения в России: стимулы или необходимость? / Артеменко Д.А., Конц Т.В. // Теоретическая экономика. – 2021. – № 78 (6). – С.160-169.

6. Налоговые льготы и их эффективное использование/ Аблезова А.А., Огибенина А.А [и др.] // Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. – 2025. – № 4. – С. 81-84.

7. Нигметзянов, А.А. О значении стимулирования как правового способа воздействия на поведение личности / А. А. Нигметзянов // Марийский юридический вестник. –2022. –№ 4 (40). – С. 16-18.

8. Совершенствование методологии оценки эффективности налоговых льгот / Симонова Н.Ю., Бурмистрова Н.А., Ан Ю.Н [и др.] // Фундаментальные исследования. – 2023. – № 7. – С.45-49.