

## **Оптимизация налога на прибыль в медицинских учреждениях**

**Семенова О.Ю.**

**(Костромской государственный технологический университет)**

В статье рассмотрены возможные варианты оптимизации налога на прибыль медицинских организаций. Специфика деятельности бюджетных учреждений здравоохранения обуславливает особенности их налогообложения. Грамотное планирование доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль способствует оптимизации данного налога и позволяет снизить медицинскому учреждению его налоговую нагрузку.

**Ключевые слова:** бюджетная медицинская организация, налог на прибыль, оптимизация, ставка налога, расходы, планирование, налоговая нагрузка.

Вопросы оптимизации налога на прибыль продолжают оставаться актуальными. Сумма налогов, уплачиваемых бюджетными учреждениями здравоохранения, не должна быть непосильным бременем, ведь их деятельность, несомненно, имеет социальную направленность. Следовательно требуется грамотное управление денежными потоками указанных учреждений для обеспечения их деятельности, в том числе выполнения налоговых обязательств.

### **Способы оптимизации налогообложения**

Оптимизация налогообложения бюджетного учреждения - это организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, направленные на минимизацию налоговых обязательств и на равномерное распределение обязательных платежей в течение финансового года. Оптимизация налогообложения - процесс, который рекомендуется проводить на любом из этапов функционирования учреждения.

Различные авторы по-разному классифицируют методы налоговой оптимизации. Одним из вариантов является деление методов на общие и специальные с перечнем конкретных путей минимизации налогооблагаемой прибыли (рис. 1) [1].

Из перечисленных методов для медицинских учреждений наиболее применимы такие, как:

- метод отсрочки налогового платежа;
- метод прямого сокращения объекта налогообложения;
- использование налоговых льгот.

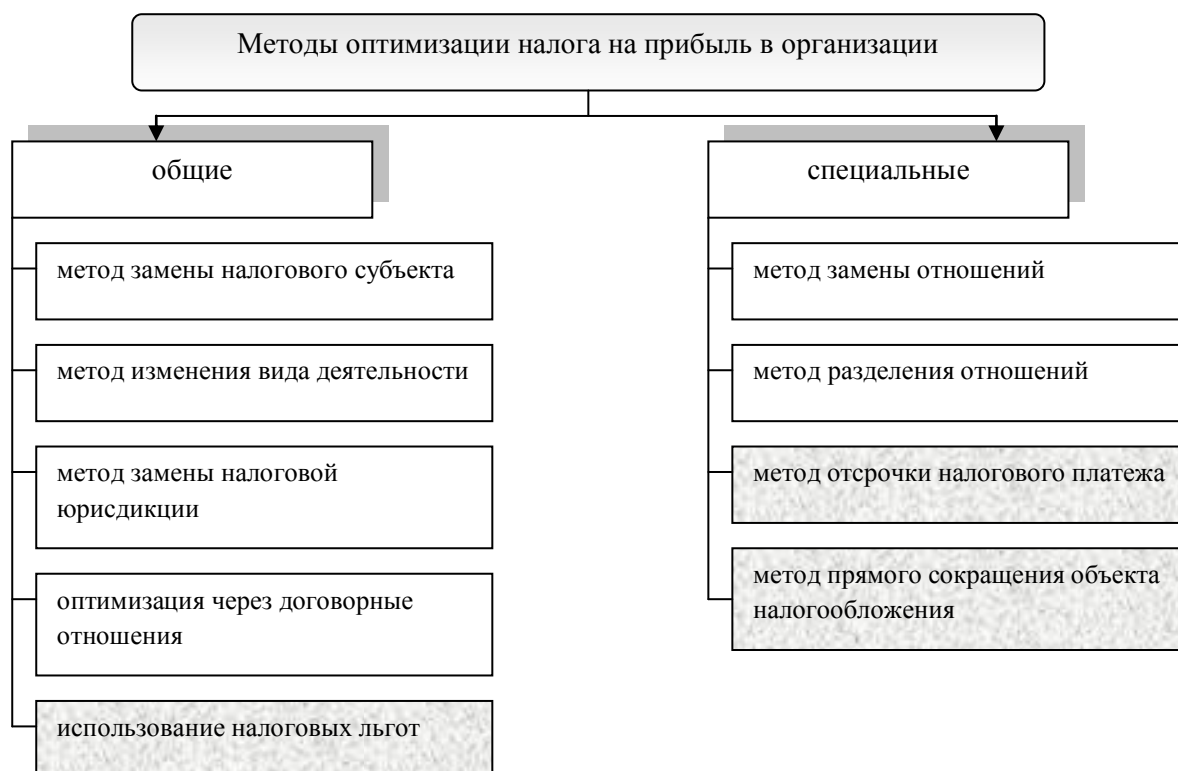


Рисунок 1 - Методы оптимизации налога на прибыль в организации

Среди большинства способов оптимизации налога на прибыль организаций наиболее эффективными для медицинских учреждений, на наш взгляд, являются:

- 1) создание резерва по сомнительным долгам;
- 2) создание резерва на ремонт основных средств;
- 3) применение нелинейного метода начисления амортизации;
- 4) использование амортизационной премии;
- 5) приобретение основных средств на основе лизинга;
- 6) применение ставки налога на прибыль организаций 0%;
- 7) другие способы сокращения объекта налогообложения.

Оценить возможность применения перечисленных способов оптимизации налогообложения можно при проведении налогового планирования в медицинском учреждении.

## **Налоговое планирование в целях оптимизации налогообложения**

Налоговое планирование - это совокупность плановых действий налогоплательщика, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации, регулирующих величину и структуру налоговой базы, воздействующих на эффективность управленческих решений и обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом согласно действующему законодательству.

При этом планирование осуществляется в целях оптимизации налоговых платежей, минимизации налоговых потерь по конкретному налогу или по совокупности налогов, повышения объема оборотных средств, увеличения реальных возможностей для дальнейшего развития организации, повышения уровня эффективности ее работы.

В целом налоговое планирование обусловлено тем, что медицинское учреждение имеет право использовать допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств при соблюдении приемлемого уровня налогового риска.

Эффективное налоговое планирование в медицинском учреждении включает в себя [2]:

- 1) определение основных принципов планирования налоговых обязательств;
- 2) анализ проблем медицинской организации и постановку задач планирования;
- 3) определение основных инструментов, которые может использовать организация при планировании налоговых обязательств;
- 4) создание схемы оптимизации налогообложения;
- 5) осуществление финансово-хозяйственной деятельности медицинской организации в соответствии с разработанной схемой.

Медицинские учреждения могут применять следующие методы налогового планирования по налогу на прибыль организаций:

- организационно-правовые (формирование учетной политики учреждения);
- функциональные (определение объекта налогообложения, расчет налоговой базы, применение налоговой ставки 0%);
- временные (управление денежными потоками учреждения, в том числе налоговыми платежами и оптимизация договорных обязательств);
- ситуационные (оптимизация расходов учреждения с целью уменьшения налоговой базы).

Далее рассмотрим наиболее эффективные способы оптимизации налога на прибыль и сформулируем рекомендации по снижению налоговой базы по данному налогу для медицинских учреждений.

### **Применение 0% ставки по налогу на прибыль организаций**

Для организаций, осуществляющих медицинскую деятельность в соответствии с законодательством РФ, ст. 284.1 НК РФ, положения которой действуют с 01.01.2011 г. до 01.01.2020 г., определены условия применения налоговой ставки по налогу на прибыль в размере 0% [3].

Для целей налогообложения медицинской деятельностью признается деятельность, включенная в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством РФ. При этом деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности.

Налоговая ставка 0% применяется организациями, осуществляющими медицинскую деятельность, ко всей налоговой базе, определяемой такими налогоплательщиками (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены пп. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), в течение всего налогового периода. Условия применения ставки 0% отображены на рис. 2.

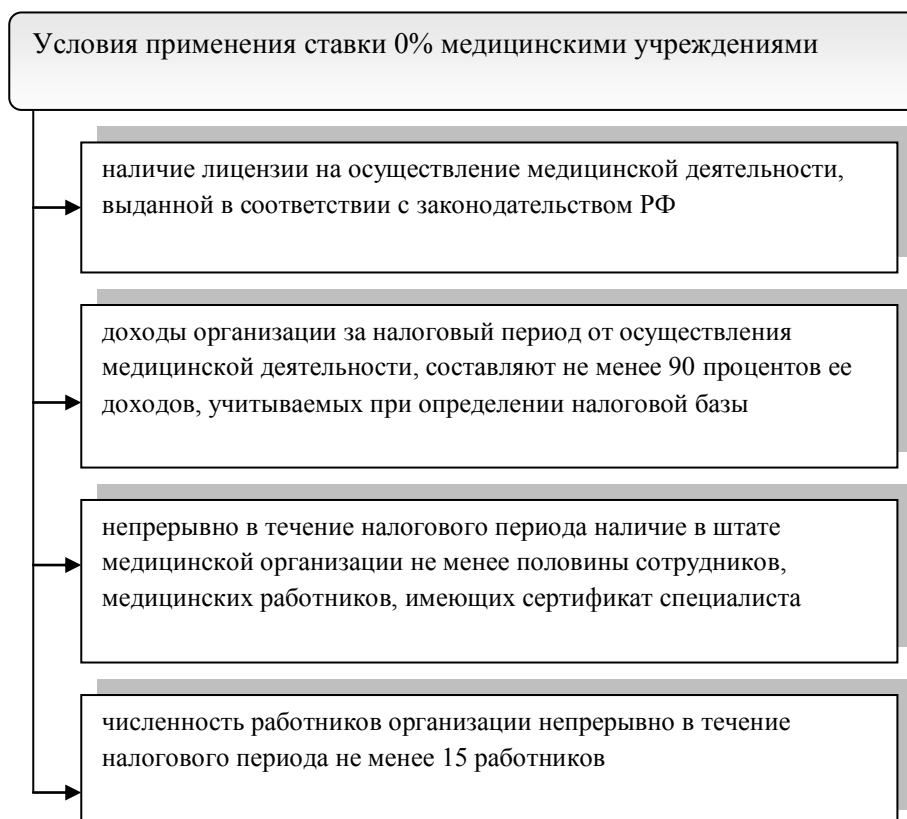


Рисунок 2 - Условия применения 0% ставки налога на прибыль организаций

В случае несоблюдения медицинской организацией хотя бы одного из перечисленных условий с начала налогового периода, в котором имело место нарушение, применяется установленная п. 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка 20%. Сумма налога на прибыль 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). Таким образом, в целях оптимизации налога на прибыль организаций медицинскому учреждению необходимо принять меры по соблюдению перечисленных условий применения ставки 0% по налогу на прибыль.

## **Уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций**

Одной из «вечных» проблем, стоящих перед бухгалтером при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, является проблема определения и правомерность признания расходов, учитываемых для целей налогообложения. Ситуация осложняется постоянно вносимыми изменениями и дополнениями в главу 25 НК РФ и многочисленными разъяснительными письмами Минфина РФ и налоговых органов по применению положений данной главы.

На рис. 3 представлен общий порядок определения (признания) расходов для целей налогообложения прибыли медицинских организаций.

В соответствии с основными критериями признания расходов для целей налогообложения, определенными п.1 ст. 252 НК РФ, расходы должны быть:

- произведены в связи с деятельностью по получению дохода;
- обоснованны (экономически оправданы);
- документально подтверждены;
- не перечислены в ст. 270 НК РФ.

Для целей налогового учета все расходы можно разделить на две группы (рис. 3):

- расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль;
- расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли (ст.270 НК РФ).

Расходы налогоплательщика, учитываемые для целей налогообложения прибыли, в зависимости от их характера, а также от условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

В качестве специального принципа признания расходов для целей исчисления налога на прибыль медицинской организации предлагаем использование метода начисления. Применение кассового метода считаем не целесообразным в силу того, что при этом возникают разницы с отражением операций в бюджетном учете и дополнительное усложнение учетного процесса.

На рис. 4 систематизированы основные принципы учета расходов медицинских учреждений, использующих метод начисления при определении налоговой базы по налогу на прибыль, подлежащие раскрытию в учетной политике для целей налогообложения.

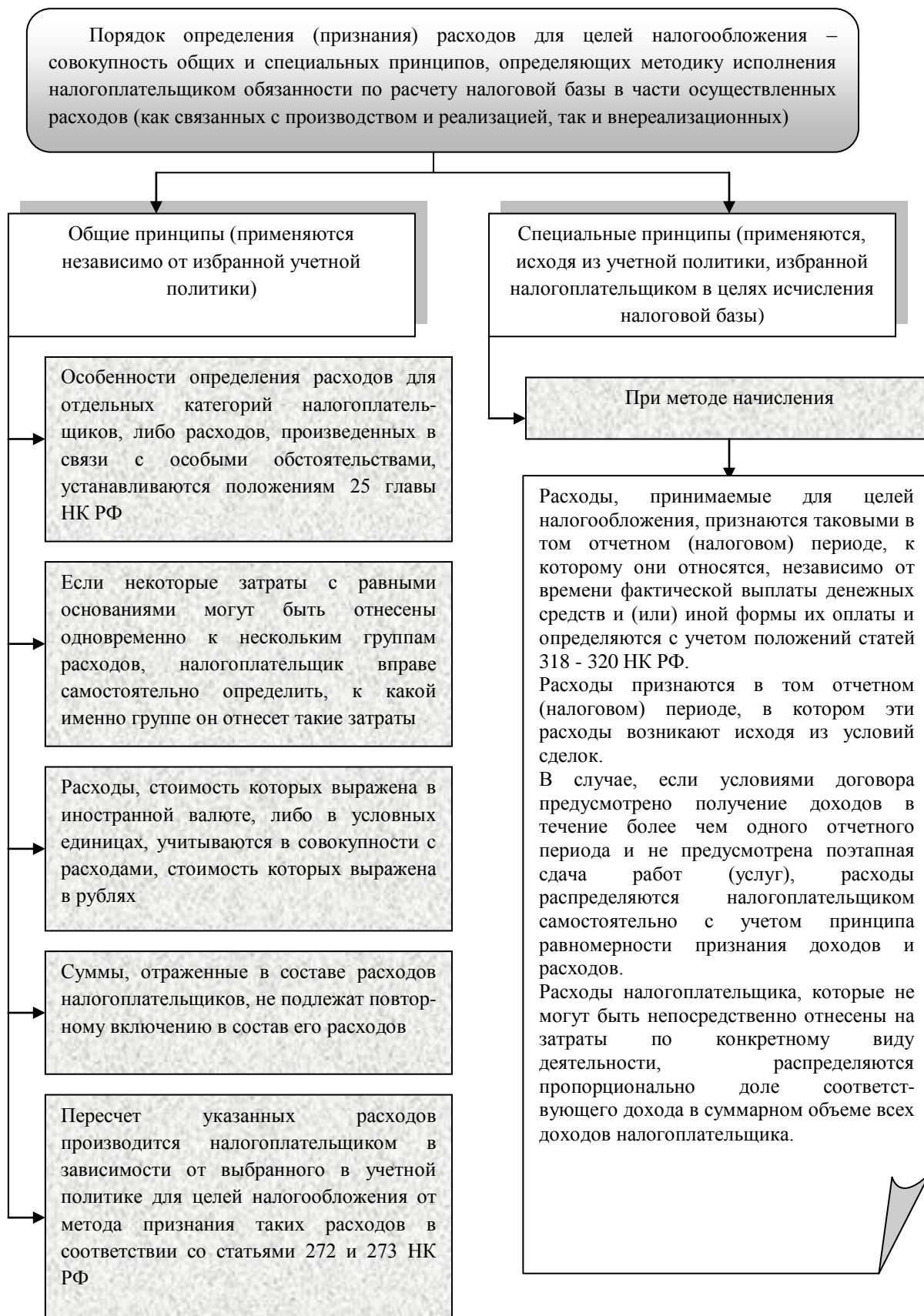


Рисунок 3 - Порядок определения (признания) расходов для целей налогообложения  
прибыли медицинской организации

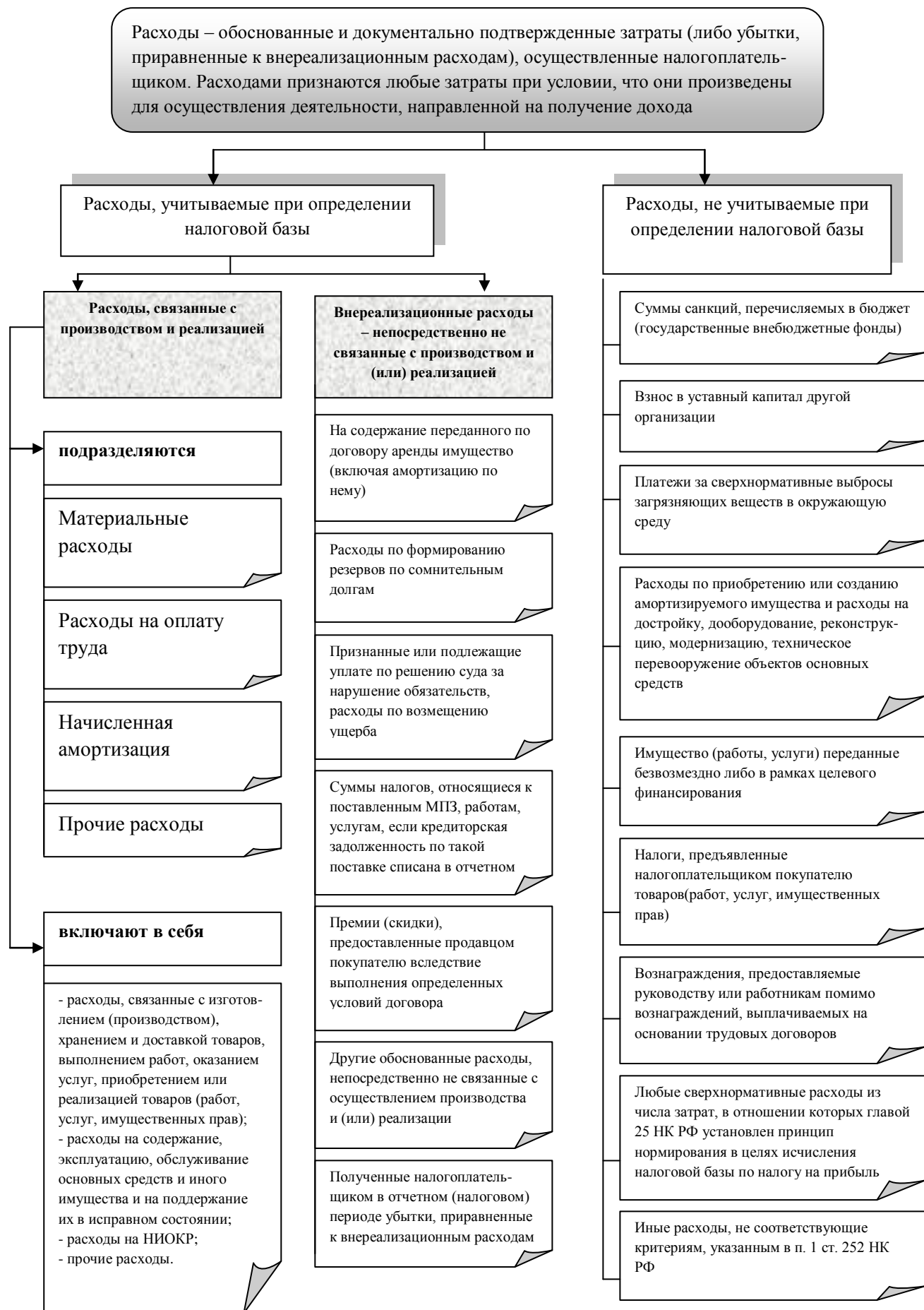


Рисунок 4 - Расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли медицинской организации

Результаты проведенного анализа состава расходов позволяют сформулировать рекомендации по признанию отдельных их видов [4] с целью оптимизации налога на прибыль медицинского учреждения, такие как:

*1. В отношении расходов на оплату труда.*

В составе выплачиваемых работникам медицинского учреждения сумм, увеличить долю стимулирующих и компенсационных выплат.

Согласно п. 2 ст. 255 НК РФ в составе расходов на оплату труда могут учитываться начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

Пункт 3 ст. 255 НК РФ позволяют учесть также начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того в локальных нормативных актах медицинской организации можно предусмотреть единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ (п. 10 ст. 255 НК РФ).

Также в составе расходов на оплату труда можно учесть стоимость форменной одежды.

Пункт 5 ст. 255 НК РФ дает медицинской организации право учитывать расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации.

*2. В отношении расходов на амортизируемое имущество.*

В целях ускорения переноса первоначальной стоимости основных средств на расходы медицинской организации целесообразно определить применение нелинейного метода начисления амортизации в отношении основных средств (с первой по седьмую амортизационную группу), приобретенных в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемых для осуществления такой деятельности (пп. 2 п. 1 ст. 259 НК РФ).

Кроме того медицинским учреждениям можно рекомендовать использовать амортизационную премию в отношении основных средств, приобретенных в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемых для осуществления такой

деятельности. Пункт 9 ст. 258 НК РФ предусматривает, что налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

При приобретении имущества, бывшего в эксплуатации можно уменьшить срок использования объекта на то время, которое он использовался прежним владельцем в целях начисления амортизации (п. 7 ст. 258 НК РФ). Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ в соответствии с гл. 25 НК РФ, или превышающим этот срок, медицинская организация вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

*3. В отношении расходов на реконструкцию, модернизацию, ремонт и демонтаж основных средств.*

Медицинской организации следует оценить возможность единовременного списания затрат на ремонт основных средств вместо их модернизации и реконструкции, чтобы избежать увеличения стоимости амортизируемого имущества. Также можно разбить долгосрочную реконструкцию на несколько этапов, сократив продолжительность этапа до 12 месяцев и выделить два отдельных этапа: частичную ликвидацию и улучшение объекта основных средств (ст. 257 НК РФ, ст. 265 НК РФ).

Кроме того попытаться реализовывать, а не утилизировать материалы, полученные от демонтажа основных средств.

*4. В отношении создания медицинской организацией резервов.*

В целях равномерного распределения платежей по налогу на прибыль в течение финансового года целесообразно предусмотреть в учетной политике медицинского учреждения создание резервов:

- по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ);
- на ремонт основных средств (ст. 324 НК РФ).

*5. В отношении убытков медицинской организации по деятельности, приносящей доход.*

Пунктом 2 ст. 283 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Медицинская организация вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений ст. 283 НК РФ.

Таким образом, внимательное изучение действующего законодательства и применение перечисленных рекомендаций позволит медицинским учреждениям оптимизировать налог на прибыль организаций и снизить их налоговую нагрузку.

### **Библиографический список**

1. Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Анализ основных положений летних Законов о налогах (№ 134-ФЗ, № 158-ФЗ, № 248-ФЗ) // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 8.
2. Беспалов М.В. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: основные цели, задачи и принципы осуществления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 23, 24.
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ, с изм. от 05.05.2014 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.05.2014).
4. Шестакова Е.В. Оптимизация налога на прибыль // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2013. – № 9.