

1.6. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПЛАТНЫХ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ САНАТОРНО-КУРОРТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Хачатурова Д.В., аспирант

Сочинский государственный университет курортного дела и туризма

В статье рассмотрены основы налогообложения предпринимательской деятельности санаторно-курортного учреждения. Приведены основные положения, по которым основной вид деятельности санаторно-курортных учреждений освобождается от налога на добавленную стоимость. Рассмотрено понятие «система раздельного учета» в санаторно-курортном учреждении. Уделено внимание отдельным доходам и расходам санаторно-курортного учреждения, учитываемым при исчислении налога на прибыль.

Бюджетное учреждение, призванное осуществлять функции некоммерческого характера, в соответствии со ст. 50 Гражданского кодекса РФ может осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям. На основании п. 2 ст. 11 «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе», Налогового кодекса РФ (НК РФ) учреждение признается организацией. Таким образом, санаторно-курортное учреждение может являться плательщиком следующих основных налогов:

- налога на прибыль организаций;
- налога на добавленную стоимость (НДС);
- налога на имущество организаций.
- других федеральных, региональных и местных налогов.

Как показывает практика, наиболее часто санаторно-курортные учреждения осуществляют следующие виды деятельности:

- услуги, связанные с проведением лечения, профилактикой и оздоровительными мероприятиями на базе лечебно-профилактических учреждений, таких как санатории (курорты), профилактории, пансионаты с лечением, бальнеологические лечебницы, грязелечебницы, детские санатории, санатории для детей с родителями, санаторно-оздоровительные лагеря круглогодичного действия и т.п.;
- обеспечение условий пребывания в санаторно-курортных учреждениях (проживание, питание и т.п.);
- услуги врачей общего профиля по лечению (наблюдению, включая проведение процедур);
- услуги консультационные и лечение, предоставляемые врачами-специалистами;
- услуги в области стоматологии;
- услуги по физиотерапевтическому лечению;
- услуги пляжей;
- услуги баров;
- услуги столовых при санаторно-курортных учреждениях.

При осуществлении предпринимательской деятельности санаторно-курортное учреждение является плательщиком НДС на основании ст. 143 «Налогоплательщики» НК РФ.

В этом случае санаторно-курортные учреждения должны формировать налоговую базу по НДС в общеустановленном порядке.

Основной вид деятельности санаторно-курортных учреждений освобождается от НДС на основании п. 3 ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению» НК РФ как услуги санаторно-курортных, оздоровитель-

ных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности.

Дополнительные услуги, оказываемые сверхстоимости путевки, являются объектом обложения НДС или имеют освобождение по ст. 149 НК РФ.

В целях ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению» НК РФ к медицинским услугам относятся:

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;
- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ (постановление Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. №132);
- услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;
- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологами больным и т.д.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. №132 в перечень медицинских услуг, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению НДС, включены услуги по диагностике, профилактике и лечению, непосредственно оказываемые населению в санаторно-курортных учреждениях.

При этом льгота, установленная п. 2 ст. 149 НК РФ, не применяется в отношении всех видов косметологических услуг, оказываемых санаторно-курортным учреждением.

В соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 (ОКУН) косметологические услуги не относятся к бытовым услугам. Таким образом, платные косметологические услуги санаторно-курортного учреждения подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Лицензия санаторно-курортного учреждения является одним из основополагающих документов, подтверждающих право на освобождение от налогообложения. Кроме этого, целесообразно, чтобы в договоре с заказчиком (или ином документе, в том числе расчетном) было указано наименование услуги, названной в лицензии. Такая рекомендация содержится в письме Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве от 21 февраля 2007 г. №19-11/16478, в котором указано следующее.

Согласно п. 6 ст. 149 НК РФ, перечисленные в данной статье операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДС при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на ведение деятельности, лицензируемой на основании законодательства РФ.

Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г. №128-ФЗ медицинская деятельность включена в перечень лицензируемых видов деятельности.

На основании Перечня медицинских услуг, утвержденного постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. №132, к ним относятся медицинские услуги по диагностике, профилактике и лечению, оказываемые населению, независимо от формы и источника их оплаты.

Перечень работ и услуг по оказанию соответствующей медицинской помощи предусмотрен Номенклатурой работ и услуг по оказанию соответствующей ме-

дицинской помощи, которая утверждена приказом Министерства здравоохранения РФ (Минздрав РФ) от 26 июля 2002 г. №238.

Следовательно, подтверждением права на освобождение от налогообложения НДС является лицензия на осуществление медицинской деятельности, а также наличие в договоре (или ином документе, в том числе расчетном) наименования услуги, указанной в лицензии.

Судебные инстанции в основном настаивают на необходимости наличия лицензии.

По данному вопросу сложилась следующая арбитражная практика. Например, в постановлении Федерального арбитражного суда (ФАС) Волго-Вятского округа от 20 июля 2007 г. №А31-1989/2006-16 указано, что льгота по НДС может быть использована только при наличии у налогоплательщика лицензии.

При этом каких-либо дополнительных условий для получения освобождения от налогообложения законодательством не предусмотрено (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23 июня 2005 г. №А39-6502/2004-463/10).

На платные медицинские услуги, облагаемые НДС, санаторно-курортное учреждение выписывает счета-фактуры установленной формы и обязаны в соответствии со ст. 169 НК РФ «Счет-фактура» и постановлением Правительства РФ «Об утверждении правил ведения журналов полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» от 2 декабря 2000 г. №914 вести журнал регистрации выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж.

По операциям, освобождаемым от НДС по ст. 149 НК РФ, в частности по санаторно-курортным путевкам, учреждение также выписывает счета-фактуры в соответствии со ст. 169 «Счет-фактура» НК РФ.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 26 мая 2009 г. №451 при оказании услуг, выполнении работ или передаче имущественных прав в строках 3 и 4 счета-фактуры, где указываются данные грузоотправителя и грузополучателя, должны ставиться прочерки (абз. 6 и 7 состава показателей счета-фактуры (приложение №1 к правилам)).

Ранее это подтверждалось разъяснениями Министерства финансов РФ (Минфин РФ) и судебной практикой, хотя в ряде решений арбитражных судов определено, что в данном случае строки 3 и 4 счета-фактуры можно не заполнять, например, постановление ФАС Московского округа от 17 июля 2009 г. №КА-А40/6329-09.

Обязательным в учетной политике для целей налогообложения в целях обложения НДС является наличие в ней положений в части ведения раздельного учета по видам деятельности и операций.

В настоящее время не установлены единые правила ведения раздельного учета, если налогоплательщиком осуществляются как подпадающие под обложение НДС операции, так и освобожденные от него в соответствии со ст. 149 НК РФ. Как свидетельствует анализ приказов по учетным политикам учреждений здравоохранения, санаторно-курортные и прочие учреждения не уделяют должного внимания этой проблеме и имеют место формальные подходы к исчислению НДС. Следовательно, санаторно-курортному учреждению необходимо самостоятельно разработать методику ведения раздельного учета, положения которой не должны противоречить нормативным и законодательным актам. Специалисты

налогового ведомства в своих разъяснениях указывают на обязательное применение методики раздельного учета сумм «входного» НДС, утвержденной приказом руководителя в учетной политике.

Возникает вопрос, что можно считать системой раздельного учета в санаторно-курортном учреждении.

При решении вопроса о том, что считать системой раздельного учета, арбитражные суды принимают любые документы, позволяющие достоверно определить, какая часть НДС относится к облагаемой, а какая – к не облагаемой налогом деятельности.

При рассмотрении дел суды считают, что форма раздельного учета (на счетах, субсчетах, в ведомостях или единым расчетом за месяц и т.п.) не играет роли и может быть различной.

Ведение раздельного учета по НДС подтверждается на основе счетов-фактур, книг покупок и продаж, если налогоплательщик по ним рассчитывает НДС, приходящийся на разные ставки налога. Например, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 26 января 2004 г. №Ф04/346-1399/А70-2003 указано, что при одновременном осуществлении налогоплательщиком в процессе своей деятельности операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению, обязательным условием освобождения от налогообложения либо применения льготных ставок НДС является фактическое ведение налогоплательщиком раздельного учета указанных операций.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 17 февраля 2005 г. №А72-6539/04-8/626 указано, что факт наличия или отсутствия раздельного учета товаров, реализуемых с НДС и без НДС, может быть установлен на основании системного анализа счетов бухгалтерского учета, в которых содержится информация по каждой конкретной операции.

Таким образом, арбитражная практика подтверждает право налогоплательщика на самостоятельное определение технологии раздельного учета сумм «входного» НДС.

НДС, уплаченный при приобретении товаров, работ и услуг, которые будут использоваться в предпринимательской деятельности, можно принять к вычету при выполнении требований, установленных ст. 171 «Налоговые вычеты» и 172 «Порядок применения налоговых вычетов» НК РФ, если они приобретаются за счет доходов, полученных от предпринимательской деятельности.

В практике санаторно-курортных учреждений неделимое имущество и приобретаемые работы и услуги некоммерческих организаций используют как в облагаемых, так и необлагаемых операциях. В этом случае необходимо уделять особое внимание правильному ведению раздельного учета таких расходов и НДС по ним.

При ведении раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций санаторно-курортное учреждение должно руководствоваться ст. 170 «Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)» НК РФ.

Суммы «входного» НДС, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг) учитываются в стоимости последних, если они используются в операциях, не облагаемых НДС. «Входной» НДС может быть принят к вычету, если имущество (работы, услуги) приобретено для использования в операциях, облагаемых НДС.

При отсутствии раздельного учета санаторно-курортное учреждение теряет право на налоговый вычет «входного» НДС по товарам (работам, услугам), приоб-

ретенным в рамках коммерческой деятельности и использованным в операциях, облагаемых НДС.

Пример 1

Санаторно-курортное учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС. ООО «Авангард» оказало санаторию услуги на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.), которая связана как с деятельностью, которая облагается НДС, так и с деятельностью, не подлежащей обложению данным налогом.

За налоговый период доходы учреждения от деятельности, которая облагается НДС, составили 300 000 руб., от деятельности, которая не облагается, – 700 000 руб.

Сумма НДС, которая будет отнесена на затраты, определяется следующим образом.

Доля выручки, полученной от необлагаемой деятельности, в общей сумме выручки составит: **700 000 руб. / (300 000 руб. + 700 000 руб.) = 0,70**.

Соответственно сумма «входного» НДС, которая будет отнесена на затраты санаторно-курортного учреждения, составит: **18 000 руб. * 0,70 = 12 600 руб.**

Согласно новой редакции п. 8 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденных постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 (с учетом изменений, внесенных постановлением Правительства РФ от 11 мая 2006 г. №283), при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на ту сумму, на которую налогоплательщик получает право на вычет с учетом положений п. 4 ст. 170 НК РФ.

Таким образом, в книге покупок санаторно-курортного учреждения будет отражен НДС в сумме 5 400 руб. (**18 000 руб. – 12 600 руб.**).

Санаторно-курортное учреждение может не рассчитывать пропорцию и не вести раздельный учет только в случае, если доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. В этом случае суммы «входного» НДС подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. ст. 171, 172 НК РФ.

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что санаторно-курортное учреждение может оказаться налоговым агентом по НДС, даже не занимаясь предпринимательской деятельностью.

Так, согласно п. 3 ст. 161 «Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами» НК РФ при предоставлении органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговыми агентами признаются арендаторы данного имущества.

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС, которая рассчитывается как произведение арендной платы и расчетной ставки налога (п. 4 ст. 164 «Налоговые ставки» НК РФ).

Пример 2

Санаторно-курортное учреждение арендует помещение и является налоговым агентом по НДС. Ежемесячные арендные платежи составляют 37 760 руб.

Согласно договору аренды расходы по оплате услуг связи, коммунальных услуг, услуг по содержанию имущества включены в состав арендной платы.

Сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, рассчитывается в данном случае следующим образом:

$$37\ 760\ \text{руб.} \cdot 18 / 118 = 5\ 760\ \text{руб.}$$

При этом аренда помещения связана с бюджетной деятельностью учреждения.

В некоторых случаях санаторно-курортное учреждение может столкнуться с необходимостью восстановления и уплаты в бюджет НДС, который ранее был заявлен к вычету.

Санаторно-курортное учреждение, занимающееся одновременно необлагаемыми и облагаемыми видами деятельности, может избежать восстановления налога, если сразу определит пропорцию распределения «входного» налога на добавленную стоимость между этими видами деятельности.

Например, Минфин РФ в письме от 23 октября 2008 г. №03-03-05/136 рекомендует следующий порядок.

Если налогоплательщик (в момент приобретения основного средства) одновременно осуществляет операции, как облагаемые, так и не облагаемые НДС, он должен руководствоваться положениями п. 4 ст. 170 «Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) Налогового кодекса РФ, а именно: распределить сумму «входного» налога пропорционально квартальной выручке (облагаемой и необлагаемой) – одну часть на увеличение первоначальной стоимости приобретенного объекта, другую – на увеличение налоговых вычетов.

Тогда сумму налога, относящуюся к необлагаемым операциям и включаемую в стоимость объекта, не нужно ставить к вычету, а затем восстанавливать. При условии если на момент совершения расходов уже известно соотношение необлагаемых и облагаемых операций.

На практике чаще такие сведения становятся известными позже, поэтому читателю пригодятся правила восстановления НДС, прокомментированные в настоящей статье.

Если санаторно-курортное учреждение приобрело за счет средств от приносящей доход деятельности объект недвижимости (либо выступает заказчиком строительства такого объекта), то существует несколько вариантов учета НДС.

- Поставить предъявленный поставщиками (подрядчиками) НДС к возмещению (если объект будет использоваться в облагаемых НДС операциях).
- Включить налог в первоначальную стоимость объекта (если объект будет использоваться в не облагаемых НДС операциях).
- Одну часть налога принять к вычету, а другую учесть в первоначальной стоимости объекта (если объект будет использоваться как в облагаемых, так и не облагаемых НДС операциях).

В первом и третьем варианте у учреждения возникает риск восстановления налога, который ранее был принят к вычету.

Если налог был учтен в первоначальной стоимости имущества (при использовании только в необлагаемых операциях) то при изменении условий его эксплуатации восстановление «входного» НДС из сформированной стоимости объекта основного средства, что противоречит правилам Инструкции №148н, которая действует на правоотношения, возникающие с 1 января 2009 г.

В соответствии с п. 12 Инструкции изменение первоначальной стоимости объектов нефинансовых активов производится лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной лик-

видации (разукомплектации), а также переоценки объектов нефинансовых активов.

Предъявленный по этим работам НДС может быть либо принят к вычету (полностью или частично), либо включен в стоимость объекта недвижимости.

Таким операциям посвящено письмо Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) от 10 апреля 2009 г. №ШС-22-3/279@.

В нем ФНС РФ исходит из того, что налогоплательщик принял налог к вычету, а затем при наступлении установленных в НК РФ оснований его восстанавливает (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление НДС можно осуществить двумя способами:

- налог может восстанавливаться сразу в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости объекта, в том налоговом периоде, в котором объект был передан или начал использоваться налогоплательщиком при осуществлении операций, не подлежащих обложению НДС (абз. 2 и 4 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ);
- налог (в определенной части) восстанавливается по окончании каждого календарного года в течение 10 лет начиная с года, в котором объект стал амортизироваться. Восстанавливаемая часть определяется исходя из 1/10 суммы НДС, ранее принятой к вычету, в соответствующей доле.

При этом независимо от способа восстановления суммы налога учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ (абз. 5 п. 6 ст. 171 и абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстанавливаться может также налог, предъявленный по строительно-монтажным работам (СМР), выполненным для собственного потребления.

Подробные рекомендации по НДС, начисленному на стоимость СМР для собственного потребления, содержатся в письме ФНС РФ от 23 марта 2009 г. №ШС-22-3/216@. В нем выделено несколько ситуаций, в зависимости от того, как используется завершенный капитальным строительством объект недвижимости.



Рис. 1. Варианты учета НДС, начисленного на стоимость СМР для собственного потребления

Основные выводы, касающиеся сумм НДС, исчисленных при выполнении СМР для собственного по-

требления (а также сумм налога, предъявленных налогоплательщику по товарам (работам, услугам), используемым при строительстве, стоимости которых не учитывается при определении налоговой базы по НДС), можно представить в виде рис. 1.

Если объект используется только при осуществлении операций, не облагаемых НДС (освобожденных от налогообложения), то, исходя из норм п. 3 ст. 170 НК РФ, налоговое ведомство рекомендует восстановить НДС одновременно в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости объекта.

Санаторно-курортное учреждение, использующее объект недвижимости исключительно при оказании не облагаемых медицинских услуг, находится в весьма невыгодном положении, так как, восстановив налог с остаточной стоимости объекта одновременно, учреждение лишается возможности его дальнейшего равномерного восстановления и уменьшения суммы НДС к начислению и уплате в бюджет, как это можно сделать при использовании объекта недвижимости в необлагаемых и облагаемых операциях.

Именно этот вариант более выгоден для санаторно-курортного учреждения, которое может воспользоваться им на практике.

Однако достаточно часто санатории наряду с необлагаемыми операциями по приносящей доход деятельности планируют оказывать медицинские услуги, не подпадающие под действие льготы, установленной пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ (то есть облагаемые НДС).

Налоговые органы в письме от 28 ноября 2008 г. №ШС-6-3/862@ рекомендуют суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении недвижимого имущества (основного средства), принимать к вычету в полном объеме, вне зависимости от того, что строящиеся (приобретенные) объекты предназначены для использования одновременно как в облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операциях. А уже после ввода таких объектов в эксплуатацию суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Данное разъяснение позволяет санаторно-курортному учреждению поставить налог к вычету, а затем равномерно его восстанавливать.

В письме №ШС-22-3/279@ разобран порядок такого восстановления как в части НДС, относящегося к самому объекту недвижимости, так и в части налога, предъявленного в составе стоимости работ по модернизации (реконструкции).

Как следует из абз. 4 п. 6 ст. 171 НК РФ, при использовании амортизируемого имущества в необлагаемых операциях восстановлению подлежат принятые к вычету суммы НДС:

- предъявленные налогоплательщику при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости (основных средств);
- предъявленные при приобретении недвижимого имущества;
- исчисленные налогоплательщиком при выполнении СМР для собственного потребления.

Однако из этого правила есть два исключения.

Не требуется восстановления налога по основным средствам, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

В остальных случаях при использовании ОС в необлагаемых операциях налогоплательщик обязан по окончании каждого года (в течение 10 лет) отражать в

декларации восстановленную сумму налога. Расчет этой суммы производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле.

Данное правило действует в случае, когда санаторно-курортное учреждение произвело модернизацию (реконструкцию) объекта недвижимости. Если модернизация (реконструкция), приводящая к изменению первоначальной стоимости объекта, произведена до истечения 15 лет с момента ввода объекта в эксплуатацию, то восстанавливается сумма НДС:

- по самим СМР при проведении модернизации (реконструкции);
- по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения данных СМР.

На объект основного средства (недвижимости) и выполненные работы по его модернизации (реконструкции) заполняются два приложения к декларации. При этом приложение в части модернизации (реконструкции) заполняется с того момента, когда начинает начисляться амортизация на измененную первоначальную стоимость объекта.

Во время модернизации (реконструкции) объект не всегда удается использовать, так как это не ремонт, который можно проводить, не создавая существенные препятствия в использовании объекта.

Тем не менее, модернизация (реконструкция) может проводиться в аналогичных условиях, затрагивая лишь отдельные конструктивные части объекта, не мешая использованию других частей в деятельности налогоплательщика.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

В соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ при оказании платных медицинских услуг санаторно-курортное учреждение является плательщиком налога на прибыль.

Прибыль, полученная от этого вида деятельности, подлежит налогообложению в общеустановленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке.

Ст. 247 «Объект налогообложения» НК РФ определено, что объектом обложения налогом на прибыль организаций признается доход, полученный и уменьшенный налогоплательщиком на величину произведенных расходов.

Доходы и расходы, учитываемые при определении прибыли, следует определять в соответствии с гл. 25 НК РФ. Таким образом, объектом налогообложения у санаторно-курортных учреждений является разница между полученными доходами от оказанных платных медицинских услуг и расходами, а денежное выражение этой разницы признается налоговой базой по налогу на прибыль (ст. 274 НК РФ).

Если руководствоваться ст. 248 «Порядок определения доходов. Классификация доходов» НК РФ, то к доходам, полученным от платных медицинских услуг, следует отнести:

- выручку, полученную от данного вида услуг (суммы всех поступлений, связанные с расчетами за оказанные услуги и выраженные как в денежной, так и в натуральной форме, с учетом утвержденного учетной политикой порядка признания дохода – кассовый метод или метод начисления (ст. 249 «Доходы от реализации» НК РФ);
- внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном ст. 250 «Внереализационные доходы» НК РФ.

Доходы следует определять не только на основании первичных документов и документов налогового учета,

но и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы (ст. 248 НК РФ).

Согласно ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль санаторно-курортное учреждение не учитывает следующие доходы:

- авансы полученные (в случае если налогоплательщики определяют доходы и расходы по методу начисления);
- денежные средства и иное имущество, полученные в виде безвозмездной помощи в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ»;
- основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ;
- имущество, полученное по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (в случае отсутствия раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, у налогоплательщика, к которому поступили указанные средства, они рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения);
- капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором.

Санаторно-курортное учреждение исчисляет и уплачивает только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Если бюджетное учреждение определяет налог на прибыль методом начисления, то доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Рекомендуем обратить внимание на следующие доходы санаторно-курортного учреждения, полученные от предпринимательской деятельности.

1. Доходы санаторно-курортного учреждения от сдачи в аренду государственного, муниципального имущества.

Согласно п. 1 ст. 321.1 «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями» Налогового кодекса РФ налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации, внереализационных доходов и расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности. В составе доходов не учитываются доходы в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений (п. 2 ст. 321.1 НК РФ).

Официальная позиция заключается в том, что доходы от аренды государственного (муниципального) имущества, полученные бюджетными учреждениями, подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Финансовое ведомство отмечает, что доходы от аренды муниципального имущества, полученные бюджетными учреждениями, в том числе и органами местного самоуправления, не отвечают понятиям целевого финансирования и целевых поступлений и подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При этом доходы от сдачи в аренду имущества, закрепленного за бюджетным учреждением на праве

оперативного управления, также учитываются при определении базы по налогу на прибыль.

2. Суммы, полученные в качестве благотворительных взносов, пожертвований.

В п. 2 ст. 321.1 НК РФ указано, что в составе доходов бюджетных учреждений не учитываются доходы в виде средств целевого финансирования и целевые поступления.

Согласно официальной позиции средства, полученные бюджетной организацией в виде пожертвований, рассматриваются как целевые поступления и не облагаются налогом на прибыль. Средства, которые санаторно-курортное учреждение получило в виде благотворительности, согласно официальным разъяснениям, также облагаются налогом на прибыль.

3. Суммы, полученные в качестве возмещения арендатором стоимости коммунальных и эксплуатационных услуг.

Сумма компенсации за коммунальные и эксплуатационные услуги, полученная от арендатора, признается внереализационным доходом учреждения. Вместе с тем сумма коммунальных и эксплуатационных платежей может учитываться в составе расходов арендодателя.

4. Целевые поступления на содержание учреждения и ведения им уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Данные поступления не учитываются для целей исчисления налога на прибыль на основании п.2 ст. 251 НК РФ. При этом получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Санаторно-курортное учреждение, получившее средства целевого финансирования, отражают данные средства в листе 07 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств) работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования» налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. При этом средства в виде бюджетных ассигнований в него не включаются.

Порядок группировки расходов санаторно-курортного учреждения в части медицинских услуг имеет ряд особенностей.

В соответствии со ст. 252 «Расходы. Группировка расходов» НК РФ плательщики налога на прибыль вправе уменьшить сумму полученных ими доходов на сумму произведенных расходов, за исключением тех расходов, которые не учитываются в целях налогообложения (ст. 270 «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения» НК РФ).

Согласно НК РФ расходами признаются только обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 «Внереализационные расходы» НК РФ, и убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком при ведении деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимают экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными – затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, принятыми в иностран-

ном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Таким образом, в уменьшение прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, могут быть приняты расходы, отвечающие следующим требованиям:

- расходы должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ);
- расходы не должны быть предусмотрены сметой доходов и расходов бюджетного учреждения (п. 1 ст. 321.1 НК РФ);
- расходы должны быть осуществлены за счет средств, полученных от коммерческой деятельности;
- организация обязана обеспечить отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников (п. 1 ст. 321.1 НК РФ).

Все производимые санаторно-курортным учреждением расходы при оказании платных медицинских услуг подразделяются таким образом.

I. Расходы, связанные с производством и реализацией продукции:

- расходы, связанные с оказанием услуг;
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с оказанием услуг, подразделяются, в свою очередь, на группы (ст. 253 «Расходы, связанные с производством и реализацией» НК РФ).

1. Материальные расходы, перечень которых приведен в ст. 254 «Материальные расходы» НК РФ;
2. Расходы на оплату труда (ст. 255 «Расходы на оплату труда» НК РФ);
3. Суммы начисленной амортизации;
4. Прочие расходы (ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ).

Относительно первых трех пунктов расходов в целях налогового учета принимаются суммы амортизации, начисленные по имуществу, приобретенному за счет средств от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности и используемому для осуществления этой деятельности (п. 4 ст. 321.1 НК РФ).

II. Внереализационные расходы (ст. 265 «Внереализационные расходы» НК РФ).

Рекомендуем обращать внимание на следующее расходы санаторно-курортного учреждения при исчислении налога на прибыль.

1. Затраты на ремонт основных средств, который финансируется за счет двух источников.

Если финансирование расходов по всем видам ремонта основных средств осуществляется за счет двух источников, то принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования). Эти изменения внесены в п. 3 ст. 321.1 НК РФ Федеральным законом от 6 июня 2005 г. №58-ФЗ.

Финансовое ведомство подтверждает, что затраты по всем видам ремонта основных средств, которые финансируются за счет двух источников, включаются в расходы пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов.

2. Командировочные расходы.

В ст. 321.1 НК РФ не предусмотрено специальных правил учета командировочных расходов бюджетных учреждений.

Официальная позиция, выраженная в письме Управления ФНС РФ по г. Москве, заключается в том, что если командировочные расходы напрямую связаны только с ведением коммерческой деятельности, то они признаются на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Если командировочные расходы применяются как для осуществления бюджетной деятельности, так и для ведения коммерческой деятельности, то такие расходы не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

3. Амортизация имущества санаторно-курортного учреждения, находящегося у нее в оперативном управлении.

В пп. 1 п. 2 ст. 256 «Амортизируемое имущество» НК РФ указано, что имущество бюджетных организаций не подлежит амортизации, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности.

Имущество бюджетных организаций, находящееся у них в оперативном управлении, но приобретенное в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемое для осуществления такой деятельности, признается амортизируемым. Суммы начисленной по такому имуществу амортизации учитываются при формировании налоговой базы для исчисления налога на прибыль.

Для налогового учета расходов на оказание медицинской услуги санаторно-курортному учреждению необходимо правильно рассчитывать себестоимость таких услуг.

При этом важную роль играет система калькулирования стоимости медицинских услуг, используемая учреждением. Расчет себестоимости медицинских услуг затрудняет то, что их количество подчас исчисляется десятками.

Объектом расчета цены на медицинскую услугу являются:

- простые медицинские услуги (ОК ПМУ №91500.09.0001-2001)¹;
- сложные и комплексные медицинские услуги (ОК №91500.09.0002-2001)².

К простым медицинским услугам относятся элементарные, неделимые услуги. В частности, такими услугами может считаться проведение конкретного вида обследования, процедуры. При расчете себестоимости простой услуги необходимо использовать сложившийся в учреждении ее технологический стандарт (время, затрачиваемое на эту услугу, количественный и качественный состав медицинских работников, задействованных в ее оказании, виды и количество потребляемых медикаментов, препаратов и т.п.).

Сложная, или комплексная, услуга может быть представлена как совокупность простых услуг, отражающих сложившийся в конкретном учреждении процесс оказания медицинской помощи. Мы рассмотрим комплексную услугу для санаториев как законченный случай лечения или проведения комплекса процедур, включающих несколько видов медицинского лечения того или иного заболевания.

Себестоимость простой услуги является базовой составляющей для стоимостной оценки комплексной услуги.

¹ Отраслевые классификаторы простых и сложных медицинских услуг, утвержденные Минздравом РФ (приказ Минздрава РФ от 10 апреля 2001 г. №113 «О введении в действие Отраслевого классификатора «Простые медицинские услуги» и приказ Минздрава РФ от 16 июля 2001 г. №268 «О введении в действие Отраслевого классификатора «Сложные и комплексные медицинские услуги»).

² Там же.

Как правило, медицинские учреждения самостоятельно рассчитывают стоимость медицинских услуг, оказываемых в рамках приносящей доход деятельности. Произведенные расчеты и конечные показатели медучреждения представляют для утверждения главному распорядителю.

Учреждение вправе самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Рекомендуется установить минимально возможный перечень прямых затрат, определив тем самым критерии отнесения расходов к косвенным.

По мнению финансового органа, этот перечень является примерным. Поэтому учреждение при утверждении учетной политики может не включать в состав прямых расходов те расходы, которые перечислены в ст. 318 «Порядок определения расходов на производство и реализацию» НК РФ (письмо Минфина РФ от 28 марта 2007 г. №03-03-06/1182).

По мнению Минфина РФ, состав прямых расходов, утвержденный в учетной политике для целей налогообложения, целесообразно устанавливать такой же, как состав прямых расходов в бухгалтерском учете (письмо от 2 марта 2006 г. №03-03-04/1176).

Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ). Исключение составляют лишь отдельные виды косвенных расходов, для которых гл. 25 НК РФ предусмотрен особый порядок признания в целях налогообложения прибыли.

Косвенные затраты относятся на стоимость тех или иных медицинских услуг через расчетные коэффициенты:

- пропорционально количеству пациентов, обслуживаемых в рамках бюджетной и приносящей доход деятельности либо в нескольких видах медицинских услуг;
- распределение заработной платы административно-хозяйственного персонала пропорционально заработной плате основного персонала;
- пропорционально стоимости сырья и материалов, используемых для оказания тех или иных видов услуг;
- пропорционально количеству часов, отработанных медицинским персоналом при осуществлении разных видов деятельности.

Косвенные расходы с использованием коэффициентов распределяются не только при расчете себестоимости медицинской услуги, но и для определения источника их оплаты (бюджетные ассигнования, средства, полученные от осуществления приносящей доход деятельности).

В налоговом учете согласно ст. 321.1 НК РФ, если бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению, предусмотрено финансовое обеспечение, то в целях налогообложения принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования):

- расходов по оплате коммунальных услуг;
- расходов на услуги связи;
- транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала;
- расходов по всем видам ремонта основных средств за счет двух источников.

Если финансирование осуществляется за счет двух источников (бюджет и предпринимательская деятельность), для целей налогообложения принимается наименьшая сумма расходов. В случае отсутствия бюджетного финансирования в расходы при исчислении налога на прибыль можно принять всю сумму (п. 3 ст. 321.1 НК РФ).

Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина РФ от 30 декабря 2008 г. №148н, не пре-

дусмотрен порядок распределения косвенных расходов в бюджетном учете между предпринимательской и бюджетной деятельностью.

Таким образом, целесообразно использовать способ распределения косвенных расходов, предусмотренных ст. 321.1 НК РФ.

При определении доли предпринимательской деятельности в общей сумме доходов доходы от оказания платных услуг принимаются для расчета без учета НДС.

При заполнении декларации по налогу на прибыль общая сумма косвенных расходов отражается по строке 040 и частично расшифровывается по строкам 041 – 046 приложения 2 к листу 02 налоговой декларации. Показатели этих строк суммируются в строке 110 приложения 2 к листу 02, значение которой, в свою очередь, переносится в строку 030 «Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации» Листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Однако в письме от 13 июля 2006 г. 03-03-04/2/174 Минфин РФ указал на то, что налогоплательщики, деятельность которых непосредственно связана с оказанием услуг и у которых в ходе деятельности не возникает незавершенного производства, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Таким образом, заполняя приложение 2 к листу 02 декларации, возможно в целом определить расходы, связанные с производством и реализацией, по строке 110 без разделения их на прямые и косвенные.

Для правильного применения вышеупомянутых положений, обратимся к разъяснениям Минфина РФ.

С учетом требований п. 3 ст. 321.1 НК РФ финансисты в письмах от 7 октября 2008 г. №03-03-06/4/66, №03-03-05/120 сделали вывод, что пропорциональное распределение расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности, и на расходы, осуществляемые за счет средств целевого финансирования, производится в случаях:

- если выделенными бюджетными ассигнованиями предусмотрено финансовое обеспечение указанных в п. 3 ст. 321.1 НК РФ расходов за счет двух источников;
- если выделенными бюджетными ассигнованиями не предусмотрено финансовое обеспечение указанных в п. 3 ст. 321.1 НК РФ расходов.

Причем в последнем случае, по мнению финансистов, в целях налогообложения принятие таких расходов на уменьшение полученных от предпринимательской деятельности доходов производится пропорционально объему средств, полученных от приносящей доход деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования).

При этом в общей сумме доходов не учитываются вне-реализационные доходы.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в постановке и организации налогового учета в санаторно-курортном учреждении существуют особенности, отличающие его от порядка ведения налогового учета в коммерческих организациях.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть первая. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Постановление Правительства РФ «Об утверждении правил ведения журналов полученных и вытравленных счетов-

фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» от 2 декабря 2000 г. №914.

4. Постановление Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. №132.
5. Приказ Министерства здравоохранения РФ от 26 июля 2002 г. №238.
6. Письмо Минфина РФ от 23 октября 2008 г. №03-03-05/136.
7. Письмо Федеральной налоговой службы от 10 апреля 2009 г. №ШС-22-3/279@.
8. Письмо Федеральной налоговой службы от 23 марта 2009 г. №ШС-22-3/216@.
9. Письмо Федеральной налоговой службы от 28 ноября 2008 г. №ШС-6-3/862@.
10. Письмо Минфина РФ от 28 марта 2007 г. №03-03-06/1/182.
11. Письмо Минфина РФ от 2 марта 2006 г. №03-03-04/1/176.
12. Письмо Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве от 21 февраля 2007 г. №19-11/16478.
13. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20 июля 2007 г. №А31-1989/2006-16.
14. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23 июня 2005 г. №А39-6502/2004-463/10.
15. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 17 июля 2009 г. №КА-А40/6329-09.
16. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 17 февраля 2005 г. №А72-6539/04-8/626.
17. Косвенные расходы при оказании платных медицинских услуг [Текст] // Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – №5.
18. Налог на прибыль – 2009: подводим итоги за год [Текст] // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. – №11.
19. Особенности налогообложения коммерческой деятельности бюджетного учреждения [Текст] // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. – №18.
20. Особенности отражения в налоговом и бухгалтерском учете сопутствующих платных медицинских услуг [Текст] // Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2007. – №10.

Ключевые слова

Санаторно-курортные учреждения; предпринимательская деятельность; налогообложение; налог на добавленную стоимость; раздельный учет; налог на прибыль; себестоимость; доходы и расходы для целей налогового учета; прямые и косвенные расходы.

Хачатурова Джульетта Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена возрастающей ролью предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, в частности санаторно-курортных учреждений.

Объективной необходимостью становится целесообразная и экономически обоснованная постановка системы налогового учета в учреждении, разработка учетной политики для целей налогообложения.

Также существует потребность в научно-практических материалах и практических рекомендациях по налогообложению предпринимательской деятельности санаторно-курортных учреждений.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты налогообложения платных услуг санаторно-курортных учреждений, рассмотрены основные налоги, возникающие при оказании платных услуг – налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на прибыль.

Практическая значимость. В статье рассмотрены на примерах вопросы, с которыми сталкиваются бухгалтерские службы учреждений при исчислении налога на прибыль и НДС. Даны рекомендации по налоговому учету доходов и расходов санаторно-курортного учреждения.

Заключение: рецензируемая статья соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Кисилевич Т.И., д.э.н профессор Сочинского государственного университета курортного дела и туризма

1.6. TAXATION OF PAID MEDICAL SERVICES OF SANATORIUM ESTABLISHMENTS

J.V. Hachaturova, Post-graduate Student

Sochi state university of resort business and tourism

In the article bases of the taxation of entrepreneurial business of sanatorium establishment are considered.

Substantive provisions on which are resulted, the principal view of activity of sanatorium establishments is released of the VAT.

The concept «system of the separate account» in sanatorium establishment is considered.

The attention is paid to separate incomes and the costs of sanatorium establishment considered at calculation of the profit tax.

the profit tax; the cost price; incomes and costs for the fiscal accounting; direct and indirect costs.

Literature

1. Tax Code (Part Two) from 05.08.2000 №117-FZ (as adopted by the State Duma of Russia 19/07/2000) (as amended on 27.12.2009).
2. The Civil code of the Russian Federation [the Electronic resource]: a part per-vaja. Access from a sprav.-legal system «KonsultantP-ljus».
3. The Governmental order of the Russian Federation «About the assertion pra-twisted conducting journals received and вытравленных sche-tov-invoices, books of purchases and books of sales at accounts under the tax to an added value» from December, 2nd, 2000 №914.
4. The Governmental order of the Russian Federation from February, 20th, 2001 №132.
5. The Order of Ministry of Health of the Russian Federation from July, 26th, 2002 №238.
6. The Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from October, 23rd, 2008 №03-03-05/136.
7. The Letter of the Federal internal revenue service from April, 10th, 2009 №ШЦ-22-3/279.
8. The Letter of the Federal internal revenue service from March, 23rd, 2009 №ШЦ-22-3/216.
9. The Letter of the Federal internal revenue service from November, 28th, 2008 №ШЦ-6-3/862.
10. The Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from March, 28th, 2007 №03-03-06/1/182.
11. The Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from March, 2nd, 2006 №03-03-04/1/176.
12. The Letter of Management of the Federal internal revenue service across Moscow from February, 21st, 2007 №19-11/16478.
13. The Decree of Federal arbitration court Volgo-Vjatskogo of district from July, 20th, 2007 №A31-1989/2006-16.
14. The Decree of Federal arbitration court Volgo-Vjatskogo of district from June, 23rd, 2005 №A39-6502/2004-463/10.
15. The Decree of Federal arbitration court of Moscow-Kovsky district from July, 17th, 2009 №KA-A40/6329-09.
16. The Decree of Federal arbitration court On-Volga districts from February, 17th, 2005 №A72-6539/04-8/626.
17. Features of Business Taxation budgetary institutions. Accounting for the budget and non-profit organizations, 2009, №18.
18. Indirect costs for the provision of paid medical services. Budget health institutions: accounting and taxation, 2008, №5.
19. Features of the reflection in the tax and accounting related paid medical services. Budget health institutions: accounting and taxation, 2007, №10.
20. Income tax – 2009: taking stock for the year. Budget organization: accounting and taxation, 2009, №11.

Keywords

Sanatorium establishments; entrepreneurial business; the taxation; the value-added tax; the separate account;