

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 304-КГ18-5513  
Дело № А81-813/2017

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

18.09.2018

Резолютивная часть определения объявлена 12.09.2018

Полный текст определения изготовлен 18.09.2018

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда  
Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи

Павловой Н.В.,

судей

Першутова А.Г., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Медицинский центр «Сибирское здоровье» на решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 11.07.2017 по делу № А81-813/2017, постановление

Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2017 и постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.01.2018 по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Медицинский центр «Сибирское здоровье» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу от 10.11.2016 № 6139 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Медицинский центр «Сибирское здоровье» - Анищенко Д.Е., Калачев А.В., Успенский М.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу – Денисаев М.А., Емельянова Л.Н., Рымарев А.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее – налоговый орган, инспекция) проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2015 год, представленной обществом с ограниченной ответственностью «Медицинский центр «Сибирское здоровье» (далее – общество, налогоплательщик).

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 21.09.2016 № 6942 и принято решение от 10.11.2016 № 6139 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым обществу предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций

в сумме 7 764 282 рублей, пени за несвоевременную уплату налога, а также штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) за неуплату налога на прибыль организаций в размере 744 176 рублей 19 копеек и штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса за нарушение срока представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в размере 186 044 рублей 05 копеек.

Управление Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу решением от 12.01.2017 № 3 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу налогоплательщика на указанное решение инспекции.

Полагая свои права нарушенными в результате налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 10.11.2016 № 6139 недействительным.

Решением Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 11.07.2017 по делу № А81-813/2017, оставленным без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2017, в удовлетворении требования в части доначисления налога на прибыль отказано.

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 30.01.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить принятые по делу судебные акты в части доначисления налога на прибыль, заявленное требование удовлетворить, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 23.07.2018 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество осуществляет медицинскую деятельность и с 2014 года при исчислении налога на прибыль организаций применяет налоговую ставку 0 процентов, предусмотренную статьей 284.1 Налогового кодекса.

Обществом 04.04.2016 в инспекцию представлена первичная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2015 год, в которой налогоплательщиком заявлена налоговая ставка 0 процентов при налоговой базе в размере 66 152 376 рублей, а 07.04.2016 – также представлены документы и сведения, необходимые для подтверждения обоснованности применения указанной налоговой ставки.

До окончания камеральной налоговой проверки первичной декларации общество, пользуясь правом, установленным статьей 81 Налогового кодекса, представило в инспекцию 08.06.2016 уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за 2015 год, в которой заявило о применении налоговой ставки 0 процентов при налоговой базе в размере 38 821 412 рублей. В связи с этим инспекцией прекращена проверка первичной налоговой декларации и начата новая камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2015 год, по результатам которой принято оспариваемое решение.

Основанием для доначисления в оспариваемом решении недоимки по налогу на прибыль организаций, пени и штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса, послужил вывод инспекции о том, что в нарушение пункта 6 статьи 284.1 Налогового кодекса Российской Федерации общество не представило в налоговый орган в установленный

законом срок (28.03.2016) документы и сведения, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов за 2015 год.

Суды трех инстанций, соглашаясь с выводом инспекции и отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, исходили из того, что в силу пункта 6 статьи 284.1 Налогового кодекса организация, применяющая налоговую ставку 0 процентов в соответствующем налоговом периоде, обязана представить в налоговый орган ряд сведений до истечения срока представления налоговой декларации, то есть в ситуации общества – до 28.03.2016. На основании абзаца 5 пункта 6 статьи 284.1 Налогового кодекса при непредставлении в этот срок необходимых сведений с начала налогового периода, данные за который не были представлены в установленном порядке, применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса, составляющая 20 процентов.

Принимая во внимание, что первичная и уточненные налоговые декларации, а также сведения, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов за 2015 год, представлены обществом после 28.03.2018, суды заключили, что общество не вправе применять указанную ставку налога, обязано исчислить и уплатить налог за 2015 год по ставке 20 процентов, а также соответствующую сумму пени и штрафа.

Между тем выводы судов не могут быть признаны правильными.

На основании пункта 1 статьи 284.1 Налогового кодекса организации, осуществляющие медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0 процентов при соблюдении условий, установленных этой статьей.

Условия для применения налоговой ставки 0 процентов установлены пунктом 3 статьи 284.1 Налогового кодекса и связаны с наличием лицензии на осуществление медицинской деятельности, достижением определенных показателей, касающихся доли доходов от ведения указанной деятельности, численности штатного медицинского персонала, общего количества штатных

работников, а также с отсутствием у налогоплательщика операций с векселями и производными финансовыми инструментами.

Для целей подтверждения выполнения указанных условий согласно пункту 6 статьи 284.1 Налогового кодекса организации, применяющие налоговую ставку 0 процентов, по окончании каждого налогового периода, в течение которого они применяют эту налоговую ставку, в сроки, установленные для представления налоговой декларации, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о доле доходов организации от осуществления медицинской деятельности, а также сведения о численности работников, численности медицинского персонала.

Из содержания названных положений вытекает, что статьей 284.1 Налогового кодекса для отдельной категории налогоплательщиков (осуществляющих медицинскую деятельность и удовлетворяющих совокупности условий, предъявляемых к этой деятельности) предусмотрена возможность не уплачивать налог, что в соответствии с пунктом 1 статьи 56 Налогового кодекса является налоговой льготой.

По общему правилу о реализации своего права на использование налоговой льготы налогоплательщик заявляет в налоговой декларации (пункт 1 статьи 80 Налогового кодекса), представление которой выступает основанием для осуществления налоговым органом мероприятий налогового контроля в форме камеральной налоговой проверки (пункт 1 статьи 88 Налогового кодекса).

Согласно пункту 1 статьи 88 Налогового кодекса в рамках камеральной налоговой проверки контролю подвергаются данные представленной налогоплательщиком декларации, а также документы о деятельности налогоплательщика, представленные им самим, имеющиеся у налогового органа документы.

При этом в силу пункта 5 статьи 88 и пункта 4 статьи 101 Налогового кодекса лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы,

а руководитель налогового органа (его заместитель) – исследовать эти документы при рассмотрении материалов налоговой проверки.

Таким образом, вопрос о предоставлении налоговой льготы решается по результатам налоговой проверки, в рамках которой должны быть исследованы все направленные налогоплательщиком (имеющиеся у налогового органа) документы, подтверждающие наличие предусмотренных законом условий для использования льготы, в том числе, поступившие после представления декларации до окончания налоговой проверки.

Исходя из пункта 1 статьи 81 Налогового кодекса и разъяснений, данных в пункте 5 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», право на налоговую льготу также может быть заявлено в уточненной налоговой декларации и подтверждено по результатам ее проверки.

Следовательно, сам по себе пропуск срока подачи первичной декларации и сведений о выполнении условий для применения налоговой ставки 0 процентов не является основанием для лишения налоговой льготы, которая применялась налогоплательщиком в течение истекшего налогового периода.

В рассматриваемой ситуации налоговый орган действовал непоследовательно, приняв решение о доначислении налога и применении к обществу мер налоговой ответственности по результатам камеральной проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации, но без соблюдения тех правил проведения камеральной налоговой проверки и рассмотрения ее результатов, которые установлены статьями 88 и 101 Налогового кодекса, что не может быть признано правомерным.

При этом в пункте 6 статьи 284.1 Налогового кодекса, на который сослались инспекция и суды, констатируется наличие обязанности по уплате налога в том случае, когда необходимые сведения к установленному сроку не были представлены налогоплательщиком, но не установлен запрет

на использование налоговой ставки 0 процентов, если допущенное нарушение сводится только к несоблюдению срока представления сведений (документов), и указанное нарушение устранено на момент проведения налоговой проверки, рассмотрения ее материалов.

При ином подходе обязанность по исчислению и уплате налога с применением налоговой ставки 20 процентов приобретает характер штрафной санкции (меры ответственности) за нарушение срока представления сведений, которая возлагается на налогоплательщика, чье соответствие условиям применения налоговой ставки 0 процентов, указанным в пункте 3 статьи 284.1 Налогового кодекса, не опровергается по результатам налоговой проверки, и использовавшего льготу фактически при исчислении налога за истекший период. Однако меры налоговой ответственности должны быть прямо предусмотрены главами 16 и 18 Налогового кодекса, что следует из пункта 1 статьи 107 и пункта 1 статьи 108 Налогового кодекса, а их применение – отвечать требованиям соразмерности и справедливости.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в оспариваемой части подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Поскольку инспекцией по существу не оспаривалась обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов налогоплательщиком в 2015 году, на основании части 5 статьи 200, части 2 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации требование общества о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу от 10.11.2016 № 6139 о доначислении налога на прибыль организаций в сумме 7 764 282 рублей подлежит удовлетворению. В остальной части судебные акты в поданной в Верховный Суд Российской Федерации кассационной жалобе обществом не обжалуются.



Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 11.07.2017 по делу № А81-813/2017, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2017 и постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.01.2018 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требований общества с ограниченной ответственностью «Медицинский центр «Сибирское здоровье» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу от 10.11.2016 № 6139 о доначислении налога на прибыль организаций в сумме 7 764 282 рублей отменить.

Требования общества с ограниченной ответственностью «Медицинский центр «Сибирское здоровье» удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Ямало-Ненецкому автономному округу от 10.11.2016 № 6139 в части доначисления налога на прибыль организаций в сумме 7 764 282 рублей признать недействительным.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Н.В. Павлова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

М.В. Пронина

