

 09 февраля 16 242/15-02к

 1277/15-08

Суд кассационной инстанции Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики в составе заместителя Председателя Арбитражного суда ПМР Лука Е.В., рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Налоговой инспекции по г.Бендеры (г.Бендеры, ул. Калинина, 17) на решение Арбитражного суда ПМР от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08, возбужденному по заявлению индивидуального предпринимателя Кугило Геннадия Викторовича (г.Бендеры, с.Протягайловка, ул. Штефана чел Маре, д.10) о признании недействительным Требования НИ по г.Бендеры №04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04.09.2015г., при участии представителя заявителя Корецкой В.В. (доверенность от 15 октября 2015 года, зарегистрирована в реестре за № 3ч/8-8321) и представителя ответчика Шевченко И.В. (доверенность от 11 января 2016 года № 07-07/05)

**установил:**

Индивидуальный предприниматель Кугило Геннадий Викторович (далее - заявитель, ИП Кугило Г.В.) обратился в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики (далее – Арбитражный суд ПМР, арбитражный суд, суд) с заявлением к Налоговой инспекции по г.Бендеры (далее - ответчик, НИ по г.Бендеры, налоговый орган, Инспекция) о признании недействительным Требования НИ по г.Бендеры № 04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года.

Решением от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 Арбитражный суд ПМР заявление удовлетворил, признав недействительным Требование Налоговой инспекции по г.Бендеры №04-19/78 об уплате Кугило Геннадием Викторовичем налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года в сумме 145 077 рублей 82 копейки, в том числе: задолженности по налогу в сумме 143 454 рубля 39 копеек, по пени в сумме 1 623 рубля 43 копейки, как несоответствующее Закону ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» и Закону ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте».

НИ г.Бендеры, не согласившись с принятым решением, 23 декабря 2015 года направила в адрес суда кассационную жалобу, в которой просит отменить решение Арбитражного суда ПМР от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 и принять новое решение об отказе в удовлетворении требований.

30 декабря 2015 года суд кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР принял кассационную жалобу к своему производству и назначил дело к судебному разбирательству на 26 января 2016 года, предложив индивидуальному предпринимателю Кугило Геннадию Викторовичу в срок до 22 января 2016 года представить отзыв на кассационную жалобу и доказательства направления копии отзыва налоговому органу, о чем вынес соответствующее определение.

26 января 2016 года суд, заслушав лиц, участвующих в деле, принимая во внимание необходимость дополнительного изучения имеющихся в деле доказательств с учетом объяснений представителей лиц, участвующих в деле, данных в судебном заседании, отложил рассмотрение дела на 9 февраля 2016 года.

Кассационная жалоба рассмотрена и резолютивная часть судебного акта оглашена 9 февраля 2016 года. Полный текст Постановления изготовлен 15 февраля 2016 года.

В обоснование кассационной жалобы налоговый орган привел следующие доводы:

Инспекция считает не соответствующим фактическим обстоятельствам дела вывод суда согласно которому «суд констатирует, что уплата индивидуальным предпринимателем Кугило Г.В. доначисленного ему по результатам декларирования доходов, полученных им от занятия предпринимательской деятельностью в 2012, 2013, 2014гг, на основании оспариваемого Требования НИ по г. Бендеры, приведет к ухудшению его положения как налогоплательщика». Так, налоговый орган не осуществлял доначисление Кугило Г.В. сумм налога, заявитель самостоятельно представил декларации о доходах за 2012, 2013, 2014гг., самостоятельно исчислил суммы налога, подлежащие уплате им по итогам декларирования за 2012, 2013, 2014гг., тем самым заявив о наличии налоговых обязательств по уплате самостоятельно определенных им сумм налогов. Инспекцией произведена лишь проверка поданных деклараций, в части правильности их оформления, наличия подписей, а также осуществлен арифметический подсчет итоговых сумм налога, подлежащего, по его мнению, уплате, о чем было сообщено заявителю в Уведомлениях от 30.04.15г.. Кроме того, в указанных Уведомлениях Кугило Г.В. также сообщалось о необходимости исполнить, возложенную п.11 ст.20 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», обязанность по оплате верно, исчисленной им в декларациях о доходах за 2012, 2013, 2014гг. суммы подоходного налога в срок до 30.05.2015 г.. Поскольку НИ по г. Бендеры не осуществляла доначисление Кугило Г.В. налогов, она и не могла каким-либо образом ухудшить положение налогоплательщика.

Налоговая инспекция по г. Бендеры, проверив правильность заполнения деклараций и расчета исчисленного Кугило Г.В. налога, приняла к учету для начисления в карточке лицевого счета налога, поданные Кугило Г.В. декларации за 2012-2014гг.

 Однако, судом не дана оценка доводу НИ по г. Бендеры, что основанием для начисления в карточке лицевого счета Кугило Г.В. подоходного налога послужило не оспариваемое заявителем требование № 04-19/78 от 04.09.2015 г., а декларации, представленные Кугило Г.В. в добровольном порядке в НИ по г.Бендеры и «Уведомления о решении налоговых органов, вынесенных по результатам проведения проверки представленных непосредственно Кугило Г.В. деклараций о доходах за 2012, 2013, 2014гг.» от 30.04.2015г., которые не были обжалованы им в 3-х месячный срок (п.3 ст.130-10 АПК ПМР), не были отменены или признаны судом недействительными, т.е. имеют юридическую силу. Судом не было учтено, что вынесение НИ по г.Бендеры оспариваемого требования это следствие волеизъявления и действий самого Кугило Г.В. по подаче декларации и отражения в них сумм исчисленного им налога. НИ по г. Бендеры не обязывала Кугило Г.В. подавать декларации и не имеет правовых оснований для непринятия самостоятельно поданных лицами деклараций, ввиду чего инспекция не могла нарушить нормы Законов, на которые указывает суд в оспариваемом решении.

Требование № 04-19/78 от 04.09.2015г. вынесено НИ по г. Бендеры на основании поданных Кугило Г.В. деклараций о доходах за 2012, 2013, 2014гг., в которых им самостоятельно исчислены суммы налога, подлежащие к уплате; на основании принятых налоговой инспекцией по г. Бендеры по результатам проведенных НИ по г. Бендеры арифметических проверок деклараций решений от 30.04.15г., отраженных в уведомлениях, а также во исполнение п.п. «и» п.2 ст. 91 АПК ПМР, п.п. «в» статьи 93 АПК ПМР, пп. 20-23 раздела 5 Положения «О порядке вручения извещений-квитанций, требований на уплату налоговых платежей и прием налоговых платежей, взимаемых с физических лиц», и не влечет за собой каких-либо новых правовых последствий, в случае неисполнения Кугило Г.В. именно указанного требования № 04-19/78 от 04.09.15г..

 Из изложенного следует, что инспекция, вынося оспариваемое требование, не руководствовалась и не должна была руководствоваться Законом «Об индивидуальном предпринимательском патенте». Требование № 04-19/78 от 04.09.15г. было вынесено лишь целях соблюдения досудебного порядка урегулирования спора и нормоположений п.п.«и» п.2 ст. 91 АПК ПМР, п.п. «в» ст.93 АПК ПМР.

Суд, признавая не соответствующим Закону ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте», Закону ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», требование НИ по г. Бендеры от 04.09.15г. не учел, что означенное требование не влечет за собой отмену самостоятельно поданных Кугило Г.В. деклараций либо признание их недействительными. Кроме того, Кугило Г.В. утратил право на внесение изменений в декларации о доходах за 2012-2014гг., поскольку это право могло быть реализовано согласно п.10 ст.20 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» в месячный срок после подачи Кугило Г.В. в налоговый орган деклараций о доходах.

Таким образом, оспариваемое решение суда от 03.12.2015г. о признании недействительным требования от 04.09.15г. не может быть фактически исполнено налоговой инспекцией по г.Бендеры, так как оно не влечет за собой правовых последствий для Кугило Г.В.. Следовательно, у инспекции нет оснований для сложения в карточке лицевого счета Кугило Г.В. сумм подоходного налога, начисленных на основании поданных им деклараций и соответственно за Кугило Г.В. независимо от того, вступит ли в законную силу означенное решение АС ПМР от 03.12.15г. в карточке лицевого счета на Кугило Г.В. так и будет числится недоимка по подоходному налогу.

Учитывая изложенное, п.п.«б» ст.21-2 АПК ПМР, требование НИ по г.Бендеры от 04.09.15г., не может рассматриваться как решение, которое в силу вышеуказанной статьи, а также ст.130-13 АПК ПМР, может быть обжаловано заявителем, поскольку оно таковым не является. Требование от 04.09.15г. не являлось основанием для начисления налогов, поскольку на момент его вынесения налоги НИ по г. Бендеры уже были начислены на основании поданных Кугило Г.В. деклараций и Решений НИ по г. Бендеры от 30.04.2015г., полученных Кугило Г.В. 22.05.15 г. Оно самостоятельно не может изменять или устанавливать возникшие в связи с подачей Кугило Г.В. деклараций, обязанности по уплате налогов, поскольку она появилась до вынесения оспариваемого требования.

Инспекция считает необоснованным вывод суда, что «действие индивидуального предпринимателя по предоставлению в налоговый орган декларации о доходах, по своему характеру не являются конклюдентными, ввиду чего не выражают волю на уплату налога и не свидетельствуют о намерении его уплатить», ввиду следующего:

НИ по г. Бендеры не указывала, что действия Кугило Г.В. носят конклюдентный характер. Вместе с тем, подача налоговых деклараций и самостоятельное отражение в них суммы налога, подлежащей уплате, свидетельствуют о том, что Кугило Г.В. заведомо знал о возникающей у него в связи с этим обязанности по уплате самостоятельно исчисленного им подоходного налога и мог оценить последствия не уплаты самостоятельно исчисленного налога.

НИ считает необоснованным выводы суда о том, что «Действие индивидуального предпринимателя по предоставлению в налоговый орган декларации о доходах, не является законным основанием для признания его плательщиком того или иного налога, и соответственно, не влечет возникновение у него обязанности по уплате налоговых платежей», ввиду чего «налоговый орган даже приняв представленную ИП….декларацию о доходах, обязан был, в целях выполнения одной из главных задач ГНС ПМР – осуществление контроля, проверить наличие у лица, подавшего декларацию статуса налогоплательщика».

При подаче указанных деклараций Кугило Г.В. руководствовался п.6 ст.26-1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц». Указанная норма права не отменена, соответственно имеет юридическую силу.

Исходя из ст.4 Закона ПМР «Об актах законодательства» у инспекции отсутствовали правовые основания для непринятия самостоятельно поданных заявителем деклараций.

На основании изложенного, налоговый орган просит отменить решение суда от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 и принять новое решение об отказе в удовлетворении требований.

В судебном заседании представитель НИ по г.Бендеры поддержала доводы, изложенные в кассационной жалобе, и просит ее удовлетворить.

Возражая против удовлетворения кассационной жалобы, заявитель представил письменные возражения на нее, которые мотивированы следующим.

НИ по г. Бендеры оспаривает решение, поскольку считает, что подача налоговой декларации свидетельствует о наличии налоговых обязательств по уплате определенных ИП Кугило Г.В. сумм подоходного налога с физических лиц, что, по мнению заявителя необоснованно. Так, ИП Кугило Г.В. обратился в суд за оспариванием ненормативного акта инспекции, в связи с возложением на него налоговым органом несуществующей обязанности по уплате подоходного налога с физических лиц. Указанное Требование НИ по г.Бендеры № 04-19/79 подписано руководителем инспекции, содержит конкретные выводы относительно обязанности заявителя, вмещает властное предписание по уплате подоходного налога с физических лиц и пени за несвоевременную уплату налога.

Налогоплательщики, являющиеся субъектами подоходного налога с физических лиц, обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов, а также представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации, поскольку такая обязанность предусмотрена конкретной нормой закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц». Кугило Г.В., являющийся индивидуальным предпринимателем в 2012, 2013, 2014 годах не обязан был вести учет своих доходов и расходов в рамках осуществляемой им предпринимательской деятельности, а также у него отсутствовала обязанность по предоставлению в налоговый орган налоговых деклараций, поскольку такая обязанность не была предусмотрена действующим законодательством о налогах и сборах. ИП Кугило Г.В. своевременно в установленном законом порядке производил плату за патент, которая являлась для него единым налоговым платежом, вмещающим подоходный налог с физических лиц, единый социальный налог, обязательство страхового взноса. Вследствие вступления в силу закона ПМР от 12.01.15 года № З-ЗИ-Y «О внесении изменений в закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», у ИП Кугило Г.В. возникла обязанность по уплате подоходного налога с доходов, полученных с 2012 года от предпринимательской деятельности, превышающих 100000 рублей в месяц от каждого юридического лица, что ухудшает его положение как налогоплательщика, в связи с возложением на него дополнительного налогового бремени за предыдущие налоговые периоды, что противоречит п.2 ст.98 Конституции ПМР, ст.11 закона «Об индивидуальном предпринимательском патенте», а также приводит к двойному налогообложению.

В этой связи, оспариваемое требование не соответствует фактической обязанности ИП Кугило Г.В. по уплате подоходного налога с физических лиц, поскольку возникновение такой обязанности в связи с приданием обратной силы закону ПМР от 12.01.15 года № З-ЗИ-Y «О внесении изменений в закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» не допускается. При этом поданные ИП Кугило Г.В. налоговые декларации не являются основанием для возникновения обязанности по уплате подоходного налога с физических лиц, так как представляют собой заявления индивидуального предпринимателя о полученных им доходах от предпринимательской деятельности с 1.01.12 года, между тем обязанность по уплате налога устанавливается законом при наличии установленных нормой закона обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога, каковым является получение индивидуальным предпринимателем дохода от деятельности, не связанной с предпринимательской, поскольку закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» не распространяется на индивидуальных предпринимателей, за исключением доходов не связанных с предпринимательской деятельностью. Вместе с тем, таких доводов и доказательств налоговым органом суду не представлено.

Соответственно, принятие инспекцией деклараций, проверка правильности исчисления подоходного налога с физических лиц, не свидетельствуют о возникновении у заявителя налоговой обязанности. Карточка лицевого счета является внутренним документом налогового органа, поэтому права и законные интересы ИП Кугило Г.В. не затрагивает и не является основанием для взимания с него начисленного подоходного налога. В связи с чем, заявитель считает, решение суда первой инстанции Арбитражного суда ПМР законным и обоснованным, судом правильно установлены обстоятельства, имеющие значение для дела, которым дана надлежащая правовая оценка.

На основании изложенного, заявитель просит решение от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 оставить в силе, а кассационную жалобу без удовлетворения.

В судебном заседании представитель заявителя поддержала доводы возражений.

Арбитражный суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, оценив доводы кассационной жалобы и возражений на нее, заслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, проверив в порядке статьи 149 АПК ПМР правильность применения норм материального и процессуального права при принятии решения по делу, законность и обоснованность решения в полном объеме, считает, что решение следует изменить, а кассационную жалобу оставить без удовлетворения по следующим основаниям.

Как следует из решения от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08, удовлетворяя заявление ИП Кугило Г.В. о признании недействительным Требования НИ по г.Бендеры № 04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года суд, исходя из положений статьи 1-2, части первой статьи 2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике», пункта 1 статьи 10, статьи 11 Закона ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте», статьи 1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» пришел к выводу о том, что возложение на индивидуального предпринимателя пунктом 6 статьи 26-1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» в редакции Закона ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» (САЗ 15-3) обязанности по уплате подоходного налога с доходов, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности, наряду с обязанностью внесения платы за патент, противоречит статьям 10 и 11 Закона ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте» и ухудшает положение налогоплательщика ИП Кугило Г.В., поскольку влечет за собой увеличение на него налогового бремени по сравнению с другим плательщиками этого вида налога.

Кроме того, по мнению суда первой инстанции, придание указанной норме обратной силы не соответствует пункту 2 статьи 35 Закона ПМР «Об актах законодательства», а также части 1 статьи 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», ввиду возложения на индивидуального предпринимателя обязанности уплачивать подоходный налог с дохода от осуществления предпринимательской деятельности до начала нового финансового года, в противоречие пункту 2 статьи 98 Конституции ПМР.

При этом, суд констатировал, что учитывая уплату Кугило Г.В. в период 2012-2014г.г. платы за патент, оплата им подоходного налога с дохода, полученного от осуществления индивидуальной предпринимательской деятельности в этот же период, в силу требования пункта 6 статьи 26-1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», введенного в действие Законом ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» (САЗ 15-3), приведет к двойному налогообложению, что является недопустимым.

При таких обстоятельствах, исходя из приведенных норм права, суд пришел к выводу об отсутствии правовых оснований для уплаты индивидуальным предпринимателем Кугило Г.В. подоходного налога с физических лиц в сумме 143 454 рубля 39 копеек доначисленного по результатам декларирования доходов, полученных им от занятия предпринимательской деятельности в 2012, 2013 и 2014 годах и пени в размере 1 623 рубля 43 копейки на основании Требования НИ по г.Бендеры №04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года, и о наличии оснований для признания данного Требования недействительным, как противоречащего Закону ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте» и Закону ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР».

Суд кассационной инстанции находит приведенные выводы суда первой инстанции законными и обоснованными. При этом, суд кассационной инстанции исходит из следующего:

Как обоснованно установлено судом первой инстанции, в соответствии со статьей 52 Конституции Приднестровской Молдавской Республики (далее - Конституция ПМР), статьей 1-2 Закона Приднестровской Молдавской Республики «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» (далее – Закон ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике») каждый обязан платить налоги, установленные законом. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов, не предусмотренные законами либо установленные в ином порядке, чем это определено законами. Применительно к индивидуальным предпринимателям, конституционная обязанность по уплате налогов сводится к содержанию пункта 1 статьи 10 Закона Приднестровской Молдавской Республики «Об индивидуальном предпринимательском патенте» (далее – Закон ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте»), согласно которому плата за патент является единым налоговым платежом, установленным в соответствии с действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики. Не допускается взимание с индивидуальных предпринимателей иных видов платежей, не предусмотренных налоговым законодательством Приднестровской Молдавской Республики.

Согласно статье 11 Закона ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте» патентообладатель (члены семьи патентообладателя) является (являются) плательщиком (плательщиками) единого налогового платежа в форме платы за патент. Уплаченная сумма платы за патент является для индивидуального предпринимателя единым вмененным налоговым платежом, заменяющим уплату единого социального налога, подоходного налога с физических лиц, обязательного страхового взноса, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности.

При этом положения Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» закрепляют обязанность индивидуальных предпринимателей по оплате подоходного налога, но исключительно с доходов, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Так, частью третьей пункта 1 статьи 11 Закона ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте» установлено, что прочие налоги, в том числе подоходный налог с доходов, не связанных с индивидуальной предпринимательской деятельностью, сборы и пошлины уплачиваются патентообладателем (членами семьи патентообладателя) на общих основаниях в соответствии с законодательными актами Приднестровской Молдавской Республики.

Данной норме корреспондируют положения статьи 1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», согласно которым плательщиками подоходного налога признаются физические лица. К физическим лицам - плательщикам подоходного налога относятся также индивидуальные предприниматели. При этом индивидуальные предприниматели являются плательщиками подоходного налога только в части доходов, не связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности.

Таким образом, законодательством на индивидуальных предпринимателей в части доходов, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности, была возложена налоговая обязанность в виде платы за патент, являющейся единым налоговым платежом.

15 января 2015 года вступил в силу Закон ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» (САЗ 15-3), которым пункт 6 статьи 26-1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» изложен в новой редакции, в соответствии с которой индивидуальный предприниматель в период с 1 января 2012 года по 31 декабря 2015 года обязан производить уплату подоходного налога с суммы дохода от продажи покупных товаров или от оказания услуг, превышающей 100 000 (сто тысяч) рублей в месяц от каждого юридического лица.

Соответственно, со дня вступления в силу названного закона, у индивидуальных предпринимателей, в том числе, оказывающих услуги, возникла обязанность уплачивать, помимо платы за патент, подоходный налог с дохода, полученного от предпринимательской деятельности, превышающего 100 000 (сто тысяч) рублей в месяц от каждого юридического лица.

То есть, Закон ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» ухудшает положение таких налогоплательщиков как индивидуальные предприниматели, получившие доход от осуществления индивидуальной предпринимательской деятельности, осуществляемой ими в соответствии с выбранным патентом и уплатившие при его получении плату за патент, представляющую собой единый вмененный налоговый платеж, заменяющий уплату единого социального налога, подоходного налога с физических лиц, обязательного страхового взноса, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности.

К числу указанных налогоплательщиков относится и индивидуальный предприниматель Кугило Г.В., поскольку, как обоснованно установлено судом первой инстанции и подтверждается материалами дела, доход, полученный им в период 2012-2014 годы и отраженный в поданных в налоговый орган декларациях, является доходом от предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с выбранными патентами, и при их получении последним была внесена плата за патент, сумма которой является для него единым вмененным налоговым платежом, заменяющим уплату, в том числе, подоходного налога с физических лиц, с доходов, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности.

Согласно статье 2 названного Закона ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V таковой вступает в силу со дня, следующего за днем официального опубликования, и распространяет свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 года.

Вместе с тем, в силу части третьей пункта 1 статьи 31 Закона Приднестровской Молдавской Республики «Об актах законодательства в Приднестровской Молдавской Республике» (далее – Закона ПМР «Об актах законодательства в Приднестровской Молдавской Республике») особенности порядка вступления в силу налоговых и иных законов Приднестровской Молдавской Республики, прямо оговоренных Конституцией Приднестровской Молдавской Республики, определяются нормами Конституции Приднестровской Молдавской Республики.

Пунктом 2 статьи 98 Конституции ПМР предусмотрено, что законы и иные правовые акты, устанавливающие новые налоги и другие обязательные платежи или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют и вступают в силу с началом нового финансового года при условии, что они были официально опубликованы не позднее, чем за три месяца до его начала.

Соответствующие нормы, касающиеся обратной силы нормативного правового акта, содержатся и в пункте 2 статьи 35 Закона ПМР «Об актах законодательства в Приднестровской Молдавской Республике», устанавливающем, что придание нормативному правовому акту обратной силы не допускается, если акт предусматривает ухудшение положения налогоплательщиков, а также непосредственно в налоговом законодательстве, а именно в Законе ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике», согласно части второй статьи 5 которого, законы и иные правовые акты, устанавливающие новые налоги и другие обязательные платежи или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют и вступают в силу с началом нового финансового года при условии, что они были официально опубликованы не позднее, чем за три месяца до его начала.

В связи с тем, что положения пункта 6 статьи 26-1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» в редакции Закона ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» в рассматриваемом случае ухудшают положение налогоплательщика - индивидуального предприниматель Кугило Г.В. ввиду увеличения для него налогового бремени (уплата подоходного налога, помимо платы за патент) основания для применения к спорным правоотношениям данной нормы отсутствуют в силу приведенных выше положений Конституции ПМР, Закона ПМР «Об актах законодательства в Приднестровской Молдавской Республике» и Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике».

Ввиду чего подлежат отклонению доводы налогового органа, основанные на том, что указанная выше норма Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» в редакции Закона ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» ни на момент подачи Кугило Г.В. деклараций, ни по настоящее время не отменена.

Соответственно, судом правомерно установлено, что требование НИ по г.Бендеры № 04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года, обязывающее Кугило Г.В. произвести уплату, как прямо указано в требовании, подоходного налога исчисленного налоговым органом (по итогам декларирования за 2012 – 2014 гг.) в сумме 143454,39 руб. и пени в сумме 1623,43 руб., является недействительным, как не соответствующее: Закону ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте», а именно его статье 10, закрепляющей, что плата за патент является единым налоговым платежом, установленным в соответствии с действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики, и предусматривающей запрет на взимание с индивидуальных предпринимателей иных видов платежей, не предусмотренных налоговым законодательством Приднестровской Молдавской Республики (пункт 1), его статье 11, устанавливающей, что патентообладатель является плательщиком единого налогового платежа в форме платы за патент, которая является для него единым вмененным налоговым платежом, заменяющим уплату единого социального налога, подоходного налога с физических лиц, обязательного страхового взноса, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности, а также предусматривающей обязанность уплаты на общих основаниях в соответствии с законодательными актами Приднестровской Молдавской Республики подоходного налога исключительно с доходов, не связанных с индивидуальной предпринимательской деятельностью (пункт 1); Закону ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике», а именно его статье 1-2, устанавливающей наряду со статьями 52, 98 Конституции ПМР обязанность каждого платить налоги, установленные законом, и запрет возложения на кого-либо обязанности уплачивать налоги, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов, не предусмотренные законами либо установленные в ином порядке, чем это определено законами, его статье 2, предусматривающей, что плательщиками налогов являются юридические лица, другие категории плательщиков и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налоги.

Кроме того, исходя из обстоятельств, установленных судом первой инстанции и норм права, приведенных выше, суд кассационной инстанции приходит к выводу о несоответствии оспариваемого требования и непосредственно положениям Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», а именно его статье 1, относящей к физическим лицам - плательщикам подоходного налога также индивидуальных предпринимателей, но только в части доходов, не связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности.

В связи с чем, пункт второй резолютивной части решения Арбитражного суда ПМР от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 следует дополнить ссылкой на Закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

При этом, следует указать что позиция и выводы арбитражного суда в полной мере соответствуют правовой позиции Конституционного суда Приднестровской Молдавской Республики, отраженной в его Определении о прекращении производства по делу о проверке конституционности отдельных законодательных актов, вносящих изменение и дополнение в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» по жалобам граждан Беляевой Виктории Вячеславовны и Шпорт Анны Поликарповны от 22 сентября 2015 года, согласно которой разрешение вопроса о том, ухудшают ли названные Законы, в том числе Закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» Закон ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц» положение отдельных налогоплательщиков, требует проверки соответствующих характеристик результатов их экономической деятельности, что не относится к компетенции Конституционного суда Приднестровской Молдавской Республики, который решает исключительно вопросы права и при осуществлении конституционного судопроизводства воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов (пункт 5 статьи 87 Конституции Приднестровской Молдавской Республики, часть вторая и часть третья статья 9 Конституционного закона «О Конституционном суде Приднестровской Молдавской Республики»).

При этом, как указано в названном Определении, заявители, если они полагают, что изменившееся налоговое законодательство создает менее благоприятные условия по сравнению с ранее действовавшими, вправе защитить свои права налогоплательщиков в Арбитражном суде Приднестровской Молдавской Республики, к компетенции которого относится и выбор подлежащих применению норм с учетом, в частности, положения Закона Приднестровской Молдавской Республики «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» о том, что все неустранимые противоречия актов налогового законодательства Приднестровской Молдавской Республики решаются в пользу налогоплательщика (часть шестая статьи 1-2) и сформулированного в Конституции Приднестровской Молдавской Республики запрета ухудшать положение налогоплательщика путем придания закону обратной силы (часть первая пункта 2 статьи 98).

Суд кассационной инстанции считает подлежащим отклонению довод кассационной жалобы о не соответствии фактическим обстоятельствам дела вывода суда, согласно которому «суд констатирует, что уплата индивидуальным предпринимателем Кугило Г.В. доначисленного ему по результатам декларирования доходов, полученных им от занятия предпринимательской деятельностью в 2012, 2013, 2014гг, на основании оспариваемого Требования НИ по г.Бендеры, приведет к ухудшению его положения как налогоплательщика».

Так, необоснованность указанного вывода ответчик связывает с тем, что налоговый орган не осуществлял доначисление Кугило Г.В. сумм налога, а заявитель самостоятельно представил декларации о доходах за 2012, 2013, 2014гг., самостоятельно исчислил суммы налога, подлежащие уплате им по итогам декларирования за 2012, 2013, 2014гг., тем самым заявив о наличии налоговых обязательств по уплате самостоятельно определенных им сумм налогов.

Вместе с тем, во-первых, независимо от того, доначислен ли подоходный налог с дохода, полученного Кугило Г.В. в 2012, 2013, 2014 г.г. от занятия предусмотренной выбранными патентами предпринимательской деятельностью, налоговым органом, либо таковой исчислен индивидуальным предпринимателем самостоятельно, уплата им такого налога, безусловно, приведет к ухудшению его положения как налогоплательщика, поскольку такая обязанность законодательными актами, действующими в 2012-2014 годах, на индивидуального предпринимателя возложена не была, а положения пункта 6 статьи 26-1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» в редакции Закона ПМР от 12 января 2015 года № 3-ЗИ-V «О внесении изменения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О подоходном налоге с физических лиц», как установлено выше, к спорным правоотношениям применению не подлежат в силу пункта 2 статьи 98 Конституции ПМР, пункта 2 статьи 35 Закона ПМР «Об актах законодательства в Приднестровской Молдавской Республике» и части второй статьи 5 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике».

Во-вторых, в самом оспариваемом требовании указано на обязанность произвести уплату налога, исчисленного налоговым органом. При этом, такие формулировки как «доначисленный» и «исчисленный» используются непосредственно в нормативном правовом акте, регулирующем порядок декларирования совокупного годового дохода физическими лицами. Так, в частности, пунктом 6 Инструкции «О порядке декларирования совокупного годового дохода физическими лицами», утвержденной Приказом Министерства финансов ПМР №155 от 30 августа 2010 года, в действующей редакции, которым руководствовался и налоговый орган, определяя срок уплаты подоходного налога, подлежащего уплате по результатам проверки деклараций Кугило Г.В., уплата налога, **доначисленного** по налоговым декларациям, производится не позднее, чем через 30 дней с момента вынесения решения налогового органа по такой декларации. В соответствии с частью седьмой пункта 5 названной Инструкции, в случае если на момент вынесения территориальной налоговой инспекцией решения по сданной декларации, налогоплательщиком уплачены **исчисленные** по данной декларации суммы налогов в полном объеме, то уведомление данному лицу не направляется.

В-третьих, исходя из положений названных выше статей 52, 98, Конституции ПМР, статей 1-2, 2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» налоговое обязательство, возникает исключительно в силу закона, а не вследствие заявления лица о наличии таковых. Так, из конституционного понятия «законно установленный налог» вытекает требование надлежащего (полноценного) установления налога, что подразумевает определение всех существенных элементов налога в законе. Как прямо указано в статье 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» обязанности налогоплательщика возникают у юридических и физических лиц при наличии у них объекта налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами. При этом, в целях определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты определяют: субъект налогообложения (налогоплательщика); объект и источник налога; норму (ставку) и единицу налогообложения; сроки уплаты налога; бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налог. Соответственно, налог не может быть признан установленным, а обязательство по его уплате возникшим, если в законе отсутствует какой-либо из названных выше существенный элемент налога.

В связи с изложенным, также не являются достаточными для отмены решения и подлежат отклонению доводы налогового органа о необоснованности выводов суда о том, что «действие индивидуального предпринимателя по предоставлению в налоговый орган декларации о доходах, по своему характеру не являются конклюдентными, ввиду чего не выражают волю на уплату налога и не свидетельствуют о намерении его уплатить», и о том, что «действие индивидуального предпринимателя по предоставлению в налоговый орган декларации о доходах, не является законным основанием для признания его плательщиком того или иного налога, и соответственно, не влечет возникновение у него обязанности по уплате налоговых платежей», поскольку, как установлено выше, налоговое обязательство, возникает исключительно в силу закона и при условии установления в законе всех существенных элементов налога, в том числе таких как субъект и объект налогообложения. Соответственно, каких-либо действий со стороны налогоплательщика, в том числе действий по предоставлению им декларации о доходах, явно недостаточно для возникновения у последнего обязанности по уплате налога.

Не влияет на законность вывода суда о несоответствии оспариваемого требования нормам Закона ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте» и Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» также довод налогового органа о том, что Налоговая инспекция по г.Бендеры, как указано в жалобе, во исполнение пункта 12 статьи 20 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», осуществляет лишь проверку поданных деклараций в части правильности оформления деклараций, наличия подписей, а также осуществляет арифметический подсчет итоговых сумм налога, подлежащих, по мнению налогоплательщика, к доплате по представленным декларациям.

 Более того, во-первых, указанный довод не основан на пункте 12 статьи 20 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», поскольку таковой не содержит положений относительно объема проверки, а лишь устанавливает срок, в течение которого проверка декларации проводится; во-вторых, о необоснованности указанного довода свидетельствуют положения пункта 6 статьи 20 названного Закона, предусматривающей, что в налоговой декларации физические лица указывают все полученные ими в течение налогового периода доходы с расшифровкой источников их получения (предпринимательская деятельность, зарегистрированная в установленном порядке, доходы, полученные по основному месту работы и не по основному месту работы, иные доходы), налоговые вычеты и суммы начисленного и уплаченного в течение налогового периода налога, в корреспонденции с частями четвертой и пятой пункта 5 названной выше Инструкции «О порядке декларирования совокупного годового дохода физическими лицами», согласно которым территориальная налоговая инспекция проверяет достоверность сведений, указанных в декларации, а налогоплательщик, в свою очередь, в целях правильного налогообложения обязан предъявить налоговым органам все документы (их копии) и пояснения, связанные с исчислением налога, правом на льготы и уплатой налогов, что явно выходит за рамки проверки правильности оформления декларации и арифметического подсчета.

Не обоснованным и подлежащим отклонению суд кассационной инстанции находит и довод налогового органа о том, что Требование НИ по г. Бендеры от 04.09.2015г. не может рассматриваться как решение, которое в силу статьи 21-2 АПК ПМР, а также статьи 130-13 АПК ПМР, может быть обжаловано заявителем, поскольку оно таковым не является.

Так, в соответствии с пунктом б) статьи 21-2 АПК ПМР Арбитражный суд рассматривает в порядке административного судопроизводства возникающие из административных и иных публичных правоотношений экономические споры и иные дела, связанные с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности об оспаривании затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц, в том числе судебных исполнителей.

Согласно пункту 1 статьи 130-10 АПК ПМР граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц, в том числе судебных исполнителей, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, или незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Понятие ненормативного правового акта содержится в пункте в) статьи 1 Закона ПМР «Об актах законодательства в Приднестровской Молдавской Республике», согласно которому индивидуальный (ненормативный) правовой акт это правовой акт, содержащий индивидуальные предписания, рассчитанные на однократное применение и адресованные конкретному лицу (лицам).

Оспариваемое требование в полной мере соответствует приведенному понятию, поскольку представляет собой официальный письменный акт (документ), содержащий ненормативные (индивидуальные) предписания, рассчитанные на однократное применение и адресованные конкретному лицу (лицам), принятый в порядке, установленном действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики.

Так, направление оспариваемого требования предусмотрено подпунктом 20 пункта 5 Положения о порядке вручения извещений-квитанций на уплату налоговых платежей физическими лицами и приема налоговых платежей, взимаемых с физических лиц, утвержденного Приказом Министерства финансов ПМР от 15 января 2014 года № 7.

Исходя из указанного подпункта, таковое направляется при неуплате налоговых платежей в установленный действующим законодательством ПМР срок в целях принятия мер по принудительному взысканию задолженности.

Содержание оспариваемого требования соответствует подпункту 21 пункта 5 названного Положения, в том числе таковое содержит обязательное к исполнению, рассчитанное на однократное применение индивидуальное предписание об уплате в бюджет подоходного налога исчисленного налоговым органом (по итогам декларирования за 2012 -2014 гг.) в сумме 143454,39 руб. и пени в сумме 1623,43 руб., адресованное конкретному лицу – ИП Кугило Г.В.. Данное требование подписано начальником налогового органа, является обязательным к исполнению и его не исполнение влечет определенные правовые последствия, на которые указано, в том числе, в самом требовании.

При этом, основания и цель, вынесения оспариваемого требования, не влияют на квалификацию его как ненормативного правового акта и не препятствуют таковой.

Наличие, как указано в кассационной жалобе, принятых инспекцией по результатам проведенных НИ по г.Бендеры арифметических проверок деклараций Кугило Г.В. решений от 30.04.2015 г., отраженных в уведомлениях, не препятствует реализации индивидуальным предпринимателем права на оспаривание такого ненормативного правового акта как требование об уплате налоговых платежей, поскольку положения пункта б) статьи 21-2 и пункта 1 статьи 130-10 АПК ПМР каких-либо ограничений в части выбора оспариваемого акта, за исключением прямо предусмотренных указанными нормами признаков ненормативного правого акта, не содержат.

Более того, суд кассационной инстанции считает необходимым указать, что любой ненормативный правовой акт, обязывающий либо понуждающий лицо уплатить налог, обязанность уплаты которого этим лицом законом не предусмотрена, является незаконным и необоснованным исходя из норм права, приведенных выше, и нарушает права и законные интересы лица в сфере предпринимательской деятельности.

Статья же 130-13 АПК ПМР, на которую также ссылается налоговый орган, вообще не содержит требований и условий к ненормативному акту, который может быть оспорен. Таковая содержит исключительно требования к решению арбитражного суда по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействий) соответствующих органов.

Также подлежит отклонению довод налогового органа о том, что оспариваемое решение суда от 03.12.2015г. о признании недействительным требования от 04.09.15г. не может быть фактически исполнено налоговой инспекцией по г.Бендеры, так как оно не влечет за собой правовых последствий для Кугило Г.В..

Так, в силу пункта 8 статьи 130-13 АПК ПМР последствием признания судом недействительным ненормативного правового акта полностью или в части является не применение указанного акта или отдельных его положений со дня принятия решения арбитражного суда.

Таким образом, указанное решение не предполагает какого-либо исполнения, помимо не применения (в данном случае не исполнения) признанного им недействительным Требования НИ по г.Бендеры № 04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года.

В связи с изложенным, исходя из приведенных норм права, имеющихся в деле доказательств, предмета и оснований заявления, суд первой инстанции правомерно удовлетворил заявление, признав недействительным Требование НИ по г.Бендеры № 04-19/78 об уплате налоговых платежей по состоянию на 04 сентября 2015 года, как несоответствующее Закону ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» и Закону ПМР «Об индивидуальном предпринимательском патенте».

Фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены судом на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, и им дана объективная оценка, его выводы соответствуют фактическим обстоятельствам дела и имеющимся доказательствам, нормы материального права применены судом правильно.

Нарушений норм процессуального права, допущенных судом первой инстанции, которые могли бы привести к вынесению неправильного решения и послужить основанием для отмены судебного акта (пункт 2 статьи 152 АПК ПМР), кассационной инстанцией не усматривается.

Не усматривает суд кассационной инстанции и нарушений норм процессуального права, являющихся безусловным основанием к отмене решения суда первой инстанции в силу пункта 3 статьи 152 АПК ПМР.

Таким образом, суд кассационной инстанции полагает, что правовые основания для удовлетворения кассационной жалобы и отмены обжалуемого судебного акта отсутствуют.

Вместе с тем, как установлено выше судом кассационной инстанции, оспариваемое требование не соответствует также положениям Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», а именно его статье 1, относящей к физическим лицам - плательщикам подоходного налога также индивидуальных предпринимателей, но только в части доходов, не связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности.

В связи с чем, решение Арбитражного суда ПМР от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 следует изменить, дополнив пункт второй резолютивной части решения ссылкой на Закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

В соответствии со статьей 84 АПК ПМР судебные расходы относятся на лиц, участвующих в деле, пропорционально размеру удовлетворенных требований. Учитывая, что кассационная жалоба удовлетворению не подлежит, государственная пошлина относится на налоговый орган, но не взыскивается ввиду того, что последний освобожден от ее уплаты в силу статьи 5 Закона ПМР «О государственной пошлине».

Руководствуясь пунктом 4 статьи 151, статьей 153 Арбитражного процессуального кодекса Приднестровской Молдавской Республики, суд кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР

**П О С Т А Н О В И Л:**

1. Кассационную жалобу Налоговой инспекции по г.Бендеры оставить без удовлетворения.
2. Решение Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики от 03 декабря 2015 года по делу № 1277/15-08 изменить, дополнив пункт второй резолютивной части решения ссылкой на Закон ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и обжалованию не подлежит.

Заместитель Председателя

Арбитражного суда ПМР Е.В.Лука