



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД
ПРИДНЕСТРОВСКОЙ МОЛДАВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

3300, г.Тирасполь, ул. Ленина, 1/2. Тел. 7-70-47, 7-42-07
Официальный сайт: www.arbitr.gospmr.org

ПО С Т А Н О В Л Е Н И Е
кассационной инстанции Арбитражного суда

«26» июля 2022 г.

№77/22-02к

г. Тирасполь

по делу №364/22-12, №377/22-12

Суд кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР в составе судьи, заместителя Председателя Арбитражного суда ПМР Качуровской Е.В., рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Общества с ограниченной ответственностью «Агросоюз» на решение Арбитражного суда ПМР от 13 июня 2022 года по объединенным в одно производство делам №364/22-12, №377/22-12 (судья Григоращенко И.П.), возбужденным по заявлению Налоговой инспекции по г. Рыбница и Рыбницкому району (г. Рыбница, ул. Кирова д. 134/1) к обществу с ограниченной ответственностью «Агросоюз» (г. Рыбница, ул. Чернышевского д. 35 «а») о взыскании доначисленных налогов и коэффициента инфляции, и по заявлению ООО «Агросоюз» о признании недействительным предписания Налоговой инспекции по г.Рыбница и Рыбницкому району №112-0007-22 от 19 мая 2022 года,

при участии представителей: ООО «Агросоюз» – Челядник В.В. по доверенности от 25 мая 2022 года б/н, Левченко А.Ю. по доверенности от 25 мая 2022 года б/н,

Налоговой инспекции по г. Рыбница и Рыбницкому району – Герб С.Ю. по доверенности от 10 января 2022 года №1, Опришанской О.Н. по доверенности от 8 июня 2022 года № 29,

У С Т А Н О В И Л:

Налоговая инспекция по г. Рыбница и Рыбницкому району (далее – Налоговая инспекция) обратилась в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики (далее – Арбитражный суд ПМР, суд) с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Агросоюз» (далее – Общество, ООО «Агросоюз») доначисленных налогов и коэффициента инфляции (дело №364/22-12).

ООО «Агросоюз» обратилось в суд с заявлением о признании недействительным Предписания Налоговой инспекции №112-0007-22 от 19 мая 2022 года (далее – Предписание) по акту планового мероприятия по контролю (дело №377/22-12).

9 июня 2022 года судом первой инстанции вынесено определение об объединении дел №364/22-12 и №377/22-12 в одно производство для совместного рассмотрения.

Решением Арбитражного суда ПМР от 13 июня 2022 года по делу №364/22-12, №377/22-12 заявление ООО «Агросоюз» о признании недействительным Предписания удовлетворено частично, оспариваемое Предписание признано не соответствующим пункту 2 статьи 5 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» в части начисления единого социального налога в размере 12 120 рублей и коэффициента инфляции в размере 466,64 рублей; в удовлетворении заявления ООО «Агросоюз» о признании недействительным Предписания в части доначисления налогов в размере 6 255 637,34 рублей и коэффициента инфляции в сумме 123 433, 38 рублей отказано; заявление Налоговой инспекции о взыскании с ООО «Агросоюз» доначисленных налогов и коэффициента инфляции удовлетворено частично, всего взыскано 5 063 425, 23 рублей, в удовлетворении же заявления о взыскании доначисленных налогов в размере 1 476 646,12 рублей и коэффициента инфляции в размере 851 586,01 рублей отказано.

Определением Арбитражного суда ПМР от 25 июля 2022 года, суд, не затрагивая существа принятого решения от 13 июня 2022 года исправил допущенные описки, а именно: в пункте 3 резолютивной части и на странице 22 мотивировочной части судебного решения цифровое обозначение «123 433,38» заменил цифровым обозначением «1 123 433, 38»; в пункте 5 резолютивной части и на странице 23 мотивировочной части судебного решения цифровое обозначение «272 314,01» заменил цифровым обозначением «272 234,01» и цифровое обозначение «5 063 425, 23» заменил цифровым обозначением «5 063 345, 23»; в пункте 6 резолютивной части судебного решения цифровое обозначение «851 586, 01» определил заменить цифровым обозначением «851 666, 01».

Общество, не согласившись с принятым решением, подало кассационную жалобу, в которой просит его отменить в части, в удовлетворении которой судом было отказано, и направить дело на новое рассмотрение.

06 июля 2022 года кассационная жалоба принята судом кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР к своему производству.

Кассационная жалоба рассмотрена по существу, и резолютивная часть судебного акта оглашена лицам, участвующим в деле, 26 июля 2022 года. Полный текст Постановления изготовлен 2 августа 2022 года.

Как усматривается из содержания кассационной жалобы, **ООО «Агросоюз»** не согласно с принятым судебным актом, и полагает, что решение вынесено при неполном выяснении всех имеющих значения для дела обстоятельств, а также при неверном применении норм материального права, что является основанием к его отмене.

1. По мнению подателя кассационной жалобы, вывод суда об отсутствии допущенных нарушений со стороны налогового органа при проведении мероприятия по контролю, сделан при не полном исследовании обстоятельств, имеющих значение для дела, а также вследствие неприменения закона, подлежащего применению по рассматриваемому делу. Принятие оспариваемого Предписания, с учетом издания Приказа от 19 января 2022 года №5 «О проведении совместного планового мероприятия по контролю в отношении ООО «Агросоюз» в период прямого запрета на период карантина влечёт его недействительность, так как проведение таковых при отсутствии на то оснований, с нарушением установленной Законом ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» периодичности проверок, а также порядка проведения контрольного мероприятия, в силу требований подпункта г) пункта 3 статьи 12 указанного выше Закона, признается нарушением прав и законных интересов юридических лиц.

2. Судом не были исследованы обстоятельства того, что выводы, а также собранные доказательства по делу во исполнение пунктов 40, 41 Регламента исполнения государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора), утверждённого Приказом Министерства финансов ПМР от 01 декабря 2020 года № 390, оформленные Актом мероприятия по контролю, сделаны лицами, не уполномоченными на проведение мероприятия по контролю (надзору).

Ввиду изложенного суд преждевременно пришел к выводу об отсутствии нарушений со стороны Налоговой инспекции, связанных с организацией мероприятия по контролю. Доказательства, на которых основан данный вывод суда, с учетом аргументов об отсутствии полномочий на проведение мероприятия по контролю (надзору) у проверяющих лиц, в нарушение части четвертой пункта 2 статьи 116 АПК ПМР в мотивировочной части решения не указаны.

3. Как следует из кассационной жалобы, поскольку Акт по результатам планового контрольного мероприятия составлен с нарушением требований Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» (пункта 2 статьи 10), таковой не подлежит оценке как надлежащее доказательство, вследствие чего оспариваемое Предписание, по мнению ООО «Агросоюз», является незаконным, нарушает права и законные интересы налогоплательщика, так как в силу пункта 2 статьи 98 Конституции ПМР никто не может быть принужден к выплате налогов иным образом, чем это предусмотрено законом. Вследствие неправильного применения норм материального права суд пришел к ошибочному выводу о законности оспариваемого ненормативного акта.

4. Как указано кассатором, Арбитражный суд ПМР пришёл к выводу о том, что Налоговой инспекцией только в ходе выполнения административной процедуры

проведения мероприятия по контролю могли быть проверены и исследованы документы ООО «Агросоюз», предоставленные письмом от 24 января 2022 года, находящиеся в УБЭПиК по г. Рыбница, к которым был разрешен доступ налоговой инспекции, и предоставленные обществом письмом от 12 апреля 2022 года с описью документов. Однако, такой вывод суда не соответствует нормам материального права, подлежащим применению по данному делу. Неправомерность такого, по мнению ООО «Агросоюз», обусловлена подпунктом г) пункта 7 статьи 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР».

5. Суд при принятии обжалуемого решения не выполнил обязательные требования, изложенные в нормах статей 10, 51, 44, пункте 1 статьи 114, пункте 2 статьи 116, пункте 3 статьи 128 АПК ПМР, что повлекло неполное выяснение обстоятельств, имеющих значение для дела, и недоказанность имеющих значение для дела обстоятельств, которые суд счел установленными. Отказывая в удовлетворении ходатайств, заявленных представителем общества об истребовании из главного следственного управления Следственного комитета ПМР бухгалтерских документов ООО «Агросоюз» согласно перечню, суд ПМР поставил Налоговый орган в преимущественное положение, умалив права ООО «Агросоюз» на предоставление доказательств суду в нарушение статей 7, 7-1 АПК ПМР, а так же в решении суда не указал мотивы такого отказа в нарушение пункта 3 статьи 128 АПК ПМР.

На основании изложенного, поскольку допущенные судом первой инстанции нарушения не могут быть исправлены судом кассационной инстанции, кассатор просит решение суда отменить, направить дело на новое рассмотрение в ином составе.

Представители ООО «Агросоюз» в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе, просили ее удовлетворить.

Налоговая инспекция по г. Рыбница и Рыбницкому району в порядке статьи 143 Арбитражного процессуального кодекса ПМР подготовила мотивированный отзыв на поступившую кассационную жалобу, в соответствии с которым считает решение суда законным и обоснованным, вынесенным при соблюдении норм материального и процессуального права.

Представитель налогового органа в судебном заседании поддержала доводы, изложенные в отзыве, отметив, что основания для проведения мероприятия по контролю были в полной мере исследованы в рамках объединенного дела №364/22-12, №377/22-12. Нормы права, изложенные налоговым органом как в заявлении о принудительном взыскании платежей и коэффициента инфляции, так и в отзыве на заявление ООО «Агросоюз» по признанию Предписания недействительным, позволили суду первой инстанции и сделать правомерный вывод о наличии полномочий у Налоговой инспекции на осуществление мероприятий по контролю и вынесении обжалуемого предписания.

По мнению налогового органа, не воспользовавшись своевременно правом оспаривания Приказа о проведении проверки, регламентированным главой 18-3 АПК ПМР, ООО «Агросоюз» пытается им воспользоваться при обжаловании вынесенного решения, предметом которого явился иной ненормативный правовой акт, тем самым пытаясь расширить пределы рассмотрения дела в кассационной инстанции.

Как следует из содержания отзыва, по мнению Налоговой инспекции, в обжалуемом решении в полной мере исследованы все доказательства, представленные в рамках рассмотренного дела, по результатам исследования которых вынесено решение, мотивированно изложены выводы суда. Суд первой инстанции правомерно применил положения пункта 3 статьи 128 АПК ПМР и вынес протокольное определение без оформления в виде отдельного акта, не нарушив, тем самым, нормы процессуального законодательства.

На основании изложенного, налоговый орган просил в удовлетворении кассационной жалобы отказать в полном объеме.

Суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, заслушав доводы лиц, участвующих в деле, проверив в порядке статьи 149 АПК ПМР правильность применения судом первой инстанции норм материального и процессуального права, законность и обоснованность решения суда первой инстанции в полном объеме, с учетом определения от 25 июля 2022 года об устранении описки, не усматривает оснований для удовлетворения кассационной жалобы и отмены решения суда первой инстанции, исходя из следующего.

Как следует из материалов дела и установлено судом первой инстанции, Налоговой инспекцией по г.Рыбница и Рыбницкому району на основании Приказа от 19 января 2022 года № 5, с учетом Приказов от 04 февраля 2022 года № 44 года «О приостановлении мероприятия по контролю» и от 22 марта 2022 года №36 «О продлении срока проведения мероприятия по контролю», в период с 24 января 2022 года по 22 апреля 2022 года было проведено совместное плановое мероприятие по контролю в отношении ООО «Агросоюз».

Целью названного контрольного мероприятия, как следует из пункта 2 Приказа от 19 января 2022 года №5, являлся контроль за соблюдением ООО «Агросоюз» налогового и иного (в пределах компетенции налоговых органов) законодательства ПМР. При этом обстоятельством, которое послужило основанием для проведения внепланового мероприятия по контролю, согласно пункту 5 названного Приказа, послужил ежегодный план проведения проверок на 2022 год по Государственной налоговой службе ПМР, утвержденный Министерством финансов ПМР и согласованный с Прокуратурой ПМР.

Согласно Акту от 04 мая 2022 года № 012-0007-22 планового мероприятия по контролю в отношении ООО «Агросоюз», оформленного по результатам указанного контрольного мероприятия в соответствии с пунктом 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», налоговым органом установлено следующее:

- ООО «Агросоюз» к доходам, полученным обществом от реализации сельскохозяйственной продукции, применяло льготу согласно подпункту а) статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций». Однако документы, содержащие сведения о наличии оснований для применения льготы по налогу на доходы организаций согласно подпункту а) статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», в том числе первичные бухгалтерские документы за проверяемый период Общество не представило, в связи с чем, руководствуясь пунктом 1 статьи 5, пунктом 6 статьи 7 названного Закона, налоговая инспекция осуществила доначисление налога на доходы организаций и отчислений в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на цели пенсионного страхования (обеспечения) от реализации сельскохозяйственной продукции за период с 2015г.-2021г. в размере 1 364 377,88 рублей, и исчислила коэффициент инфляции в сумме 350 577,30 рублей;

- ООО «Агросоюз» в нарушение подпункта а) статьи 3, пунктов 1,8 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», не отразило в бухгалтерском учёте сумму дохода от реализации товаров в размере 3 062 001,00 рублей, что привело к не исчислению налога на доходы организации от торговой деятельности за период 2015-2016гг. в сумме 437 253,74 рублей и коэффициента инфляции в размере 179 217,59 рублей;

- ООО «Агросоюз» производилась реализация валюты сверх установленного норматива обязательной продажи валюты по коммерческому курсу. Маржинальный доход по операциям с иностранной валютой, ООО «Агросоюз», в нарушение подпункта 6 пункта б) статьи 3, пункта 6 статьи 4, пункта 10 статьи 5, пункта 1 статьи 7 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», не был определён как объект налогообложения налогом на доходы организаций, что привело к доначислению налога на доходы организаций и отчислений в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на цели пенсионного страхования (обеспечения) за период 2018-2021гг. в сумме 7 772,30 рублей, и исчислению коэффициента инфляции в сумме 495,38 рублей;

- операции по передаче имущества ЗАО «Приднестровский Сбербанк» от ООО «Агросоюз» в счет погашения долговых обязательств на основании соглашений об отступном №1,2 от 11 мая 2018 года не нашли своего отражения в проверяемом периоде в расчетах по налогу на доходы организаций общества. Неотражение на счетах бухгалтерского учета суммы дохода от реализации недвижимого имущества, транспортных средств и сельскохозяйственного оборудования в счет погашения долговых обязательств привело к нарушению обществом положений пункта 9 статьи 5, статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» и не исчислению налога на доходы от реализации товаров. В связи с чем, налоговой инспекцией доначислены налог на доходы организаций и отчисления в ЕГФСС ПМР на цели пенсионного страхования (обеспечения) за 2018г. в сумме 121 501,67 рублей, исчислен коэффициент инфляции - 23 243,26 рублей. Допущенные ООО «Агросоюз» нарушения Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», подпункта и) пункта 1 статьи

16 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» привели к неисчислению налога на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории города (района) в сумме 22 797,64 рублей, с коэффициентом инфляции -6 126,79 рублей;

- за период с 2015г. по 2021г. ООО «Агросоюз» предоставляло работникам стандартные вычеты, установленные подпунктом б) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц». Согласно пункту 5 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», стандартные вычеты предоставляются работникам на основании документов, подтверждающих право на налоговые вычеты. Однако ООО «Агросоюз» к проверке таковые не представлены. Сведения о наличии таких документов отсутствуют в перечнях документов, переданных в налоговую инспекцию Обществом, а также в протоколах выемки и описи документов, переданных УБЭПиК по г. Рыбница. В связи с выявленным нарушением ООО «Агросоюз» доначислен подоходный налог с физических лиц в сумме 41 523,29 рублей, с коэффициентом инфляции в размере 14 694,59 рублей;

- установлено необоснованное, без наличия подтверждающих документов, применение обществом в 2015 году льготы по оплате единого социального налога и обязательного страхового взноса на цели пенсионного обеспечения. В результате чего налоговой инспекцией в соответствии со статьями 3, 4, 2-1, 7, 8, 10 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» доначислен единый социальный налог и обязательный страховой взнос на цели пенсионного обеспечения в сумме 11 463,95 рублей, и исчислена сумма коэффициента инфляции в размере 4 954,94 рублей. Документов, подтверждающих основание для применения льгот по единому социальному налогу и обязательному страховому взносу, в период проверки не представлено;

- установлено занижение на сумму 1 227 543,22 рубля сумм дохода физических лиц, указанных в отчетности, предоставленной в налоговую инспекцию по сравнению с фактически начисленными выплатами работникам ООО «Агросоюз» в период 2015-2021 г.г., что повлекло доначисление налоговой инспекцией единого социального налога и обязательного страхового взноса в размере 309 375,37 рублей, с коэффициентом инфляции в размере 52 788,82 рублей;

- установлено, что за период с 2015г. по 2021г. директором общества - Беженарь С.И. с текущего счета и кассы организации получены наличные денежные средства на хозяйственные расходы в сумме 2 881 791,38 рублей. Однако в период проверки Обществом не представлены первичные бухгалтерские документы, указанные в пункте 22 Положения Приднестровского республиканского банка от 17 января 2012 года №108-П «О порядке ведения кассовых операций в ПМР», в пунктах 1, 2 статьи 11 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», подтверждающие расходы физического лица Беженарь С.И. на указанную сумму. Задолженность перед ООО «Агросоюз» согласно балансовому отчету за 2017-2020 г.г. и 1 полугодие 2021 г. отсутствует, сумма 2 881 791,38 рублей, выданная в подотчет, подлежит включению в объект налогообложения подоходным налогом с физических лиц и единым социальным налогом. В связи с чем, налоговой инспекцией в соответствии с пунктом 1 статьи 2 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» доначислен подоходный налог с физических лиц в размере 422 818,71 рублей, с коэффициентом инфляции в размере 151 784,79 рублей, единый социальный налог в размере 704 697,85 рублей, и коэффициент инфляции в размере 252 974,66 рублей;

- ООО «Агросоюз» выплачивало Беженарь С.И. денежные средства со счета организации с назначением платежа «возврат беспроцентного займа по договору от 01.03.2013г.». При этом сумма выплаченных денежных средств в возврат займа больше предоставленного займа на 6 099 295,79 рублей. Сумма, выплаченная Беженарь С.И. в виде возврата финансовой помощи сверх зафиксированной в балансе, является доходом физического лица. Однако таковая в нарушение пункта 1 статьи 2, статей 3,4 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», пункта 1 статьи 3, статьи 4 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» не была включена в объект налогообложения. В результате налоговой инспекцией доначислен подоходный налог с физических лиц в размере 914 894,37 рублей, с коэффициентом инфляции - 24 336,19 рублей, и единый социальный налог - 1 524 823,95 рублей, с коэффициентом инфляции - 40 560,31 рублей;

- в проверяемом периоде ООО «Агросоюз» осуществило погашение обязательств за физических лиц:

Беженарь С.И. на основании договора о переводе долга № 214317 от 25.08.2017г. перед ООО «Шериф» в сумме 20 913,01 у.д.е. (1 у.д.е. эквивалентна 1 доллару США), что в переводе по официальному курсу равна сумме 313 695,15 рублей ПМР, и за

Беженарь О.Л. по договору купли-продажи с рассрочкой платежа от 26.06.2018г., согласно которому она приобрела у ЗАО «Приднестровский сбербанк» два полуприцепа, сеялку и трактор на общую сумму 315 315,00 рублей. Согласно договору поручительства от 10.02.2020г. ООО «Агросоюз» выступало поручителем и обязалось отвечать перед ЗАО «Приднестровский сбербанк» за исполнение Беженарь О.Л. обязательств по договору купли-продажи и выплатило за нее сумму 151 200 рублей.

Суммы, выплаченные ООО «Агросоюз» за Беженарь О.Л. и Беженарь С.И., являются доходом в натуральном выражении в виде уменьшения обязательств по оплате долга. Однако указанный доход физических лиц в нарушение пункта 1 статьи 2, пункта 1 статьи 3, статьи 4 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», пункта 1 статьи 3, статьи 4 Закона ПМР «О едином социальном налоге» не был признан ООО «Агросоюз» объектом налогообложения подоходным налогом, что явилось основанием для доначисления налоговой инспекцией: по выплатам за Беженарь С.И.- подоходного налога с физических лиц в размере 47 054,27 рублей, и суммы коэффициента инфляции - 1 411,63 рублей, единого социального налога в размере 78 423,79 рублей, с коэффициентом инфляции - 2352,72 рублей; по выплатам за Беженарь О.Л. - для доначисления подоходного налога с физических лиц в размере 22 680,00 рублей, с коэффициентом инфляции - 2 359,01 рублей и единого социального налога в размере 37 800 рублей, с коэффициентом инфляции - 3931,68 рублей;

- установлено, что ООО «Агросоюз», являющимся плательщиком налога с владельцев транспортных средств, в нарушение подпункта а) пункта 1 и пункта 6 статьи 5, статьи 4-1, 9-1 Закона ПМР «О Дорожном фонде в ПМР» занижен налог с владельцев транспортных средств за 2017-2021гг. на сумму 36 898,57 рублей, с коэффициентом инфляции в размере 5 868,45 рублей;

- установлено, что в 2021 г. ООО «Агросоюз» выплатило Туртурика Р.Ф. 404 000,00 рублей за оказанные ООО «Агросоюз» услуги. Поскольку доход в указанном размере был получен Туртурика Р.Ф. не в рамках разрешенного ему вида предпринимательской деятельности «ведение крестьянско-фермерского хозяйства-растениеводство, животноводство», таковой, по мнению налоговой инспекции, является объектом налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 2, статьей 3, 4, пунктом 1 статьи 15 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», и пунктом 1 статьи 3, статьей 4 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе». В результате выявленного нарушения, налоговой инспекцией были доначислены подоходный налог с физических лиц в размере 60 600 рублей, с коэффициентом инфляции - 2 333,22 рублей, а также единый социальный налог в размере 101 000 рублей, с коэффициентом инфляции - 3888,69 рублей.

Всего выявленные нарушения повлекли доначисление налогов и иных обязательных платежей на сумму **6 267 757,34** рублей, и коэффициента инфляции - **1 123 900,02** рублей.

19 мая 2022 года, по результатам рассмотрения названного Акта планового мероприятия по контролю в отношении ООО «Агросоюз», начальником НИ по г.Рыбница и Рыбницкому району вынесено Предписание №112-0007-22, в соответствии с которым Обществу надлежало в течение 5 дней с 20 мая 2022 года уплатить доначисленные налоги в общей сумме 6 267 757 рублей 34 копейки, а также коэффициент инфляции в общем размере 1 123 900 рублей 02 копейки.

Не согласившись с указанным Предписанием, находя его несоответствующим Закону ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», Закону ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», Закону ПМР «О подоходном налоге физических лиц», Закону ПМР «О государственной налоговой службе», Закону ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе», Закону ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Закону ПМР «О налоге на доходы организаций», Гражданскому кодексу ПМР, Регламенту исполнения государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) за соблюдением

требований бюджетного законодательства, утверждённому Приказом Министерства финансов ПМР от 10 ноября 2020 года №376 «Об утверждении Регламента исполнения государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) за соблюдением требований бюджетного законодательства», нарушающим его права в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, ООО «Агросоюз» обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суд первой инстанции, изучив доводы заявителя и возражения налогового органа, а также материалы дела, с учетом определения от 25 июля 2022 года об устранении описки, пришел к выводу о законности и обоснованности оспариваемого Обществом Предписания налогового органа и доначисления налогов в размере **6 255 637,34** рублей и коэффициента инфляции в сумме **1 123 433, 38** рублей.

При этом, суд первой инстанции признал оспариваемое предписание в части начисления единого социального налога на цели социального страхования работающих граждан (3%) в сумме 12 120 рублей и коэффициента инфляции в размере 466,64 рублей, исчисленных из суммы выплаченного Туртурика Р.Ф. дохода, не соответствующим пункту 2 статьи 5 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе», поскольку возникшие между Туртурика Р.Ф. и ООО «Агросоюз» правоотношения были признаны судом гражданско-правовыми. В силу приведенной нормы, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, не включаются в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей зачислению в ЕГФСС ПМР на цели социального страхования работающих граждан). Суд указал, что налоговая инспекция незаконно возложила на ООО «Агросоюз» обязанность по их уплате, чем нарушила права и интересы ООО «Агросоюз» в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Также суд первой инстанции посчитал, что решение о проведении планового мероприятия по контролю в отношении ООО «Агросоюз» принято руководителем налогового органа в пределах полномочий, определенных нормами Закона ПМР «О Государственной налоговой службе ПМР», и при наличии оснований, установленных пятым абзацем пункта 1 статьи 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», Регламентом исполнения Государственной налоговой службой Министерства финансов ПМР государственной функции по проведению документальных мероприятий по контролю за соблюдением налогового и иного, в пределах компетенции налоговых органов, законодательства ПМР (Приложение к Приказу Министерства финансов ПМР от 01 декабря 2020 г. № 390). Помимо этого, суд посчитал, что со стороны налоговой инспекции отсутствуют нарушения, связанные с организацией и проведением мероприятия по контролю. Предписание по результатам проверки вынесено в соответствии с пунктом 1 статьи 11 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)».

Кассационная инстанция находит выводы суда первой инстанции правомерными, соответствующими законодательству, основанными на материалах дела и приведенных в решении доказательствах.

Вопреки доводам кассатора, плановое мероприятие по контролю проведено в период отсутствия запретов на его осуществление.

Так, Законом ПМР от 29 марта 2022 года № 46-ЗИД-VII «О внесении изменений и дополнений в Закон ПМР «О мерах государственной поддержки в связи с введением чрезвычайного положения и (или) ограничительных мероприятий (карантина), направленных на предотвращение распространения коронавирусной инфекции, вызванной новым типом вируса COVID-19, в 2020 и 2021 годах» (далее Закон о мерах государственной поддержки), отменен подпункт я-1) статьи 1 Закона о мерах государственной поддержки (в редакции Закона от 15 марта 2021 года № 32 ЗИД-VII), согласно которому органы государственной власти, уполномоченные на осуществление государственного контроля (надзора) не вправе были инициировать в отношении юридических лиц проведение плановых мероприятий по контролю в период действия ограничительных мероприятий (карантина) по предотвращению распространения коронавирусной инфекции.

Действие Закона ПМР от 29 марта 2022 г. № 46-ЗИД-VII распространено на правоотношения, возникшие с 01 января 2022 года.

Одновременно, Законом ПМР от 29 марта 2022 г. № 46-ЗИД-VII статья 1 Закона о мерах государственной поддержки дополнена подпунктом я-36), которым установлено: «во изменение норм Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», органы государственной власти, уполномоченные на осуществление государственного контроля (надзора), обязаны приостановить и не инициировать проведение в отношении юридических лиц, физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, плановых мероприятий по контролю (надзору) на период, установленный решением Оперативного штаба по профилактике и предотвращению распространения вирусной инфекции».

В январе 2022 года отсутствовали какие-либо ограничения и запреты на проведение плановых мероприятий по контролю, установленные Решением оперативного штаба по профилактике и предотвращению распространения вирусной инфекции.

31 января 2022 года пунктом 4 Решения №7 оперативного штаба по профилактике и предотвращению распространения вирусной инфекции решено приостановить проведение плановых мероприятий по контролю на период с 01 февраля 2022 года до 01 марта 2022 года органам государственного контроля (надзора).

22 февраля 2022 года Решением № 13 оперативного штаба по профилактике и предотвращению распространения вирусной инфекции были внесены изменения в Решение оперативного штаба № 12 от 21 февраля 2022 года, согласно которым решено возобновить проведение всех плановых проверок органами государственного контроля (надзора).

Согласно материалам дела, проведение мероприятия по контролю было приостановлено 04 февраля 2022 года на основании Приказа № 44 и продлено 22 марта 2022 года на основании Приказа № 36.

Таким образом, контрольное мероприятие в отношении ООО «Агросоюз» проводилось в период отсутствия каких-либо запретов и ограничений, установленных законодательными актами и Решением оперативного штаба по профилактике и предотвращению распространения вирусной инфекции.

Более того, поскольку Приказ от 19 января 2022 года №5 «О проведении совместного планового мероприятия по контролю» заявителем в установленные действующим законодательством сроки оспорен не был, его законность презюмируется.

В кассационной жалобе представитель Общества указывает, что мероприятие по контролю было проведено и Акт был подписан лицами, не уполномоченными Приказом о проведении мероприятия по контролю, поскольку Приказ № 5 от 19 января 2022 года «О проведении совместного планового мероприятия по контролю» с учетом изменений, внесенных Приказом от 29 марта 2022 года №47, не содержит сведений о предоставлении полномочий группе специалистов налоговой инспекции на проведение мероприятия по контролю, и, соответственно, на составление Акта.

Данные доводы суд кассационной инстанции отклоняет как не основанные на материалах дела и правовых нормах.

Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 7 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» решение о проведении контрольного мероприятия принимается руководителем органа государственного контроля (надзора). Принятое решение оформляется соответствующим документом, в котором указываются фамилия, имя, отчество лица (лиц), уполномоченного (уполномоченных) на проведение мероприятия по контролю.

Необходимость указания в Приказе фамилии, имени, отчества лиц, уполномоченных на проведение мероприятия по контролю установлена и пунктом 27 Регламента исполнения Государственной налоговой службой Министерства финансов ПМР государственной функции по проведению документальных мероприятий по контролю за соблюдением налогового и иного, в пределах компетенции налоговых органов, законодательства ПМР, утвержденного Приказом Министерства финансов ПМР от 01 декабря 2020 года №390 (далее Регламент).

В Приказе № 5 от 19 января 2022 года «О проведении совместного планового мероприятия по контролю» фамилии, имена, отчества лиц, уполномоченных на проведение мероприятия по контролю, указаны.

В Приказе №47 от 29 марта 2022 года «О внесении изменений в Приказ № 5 от 19 января 2022 года «О проведении совместного планового мероприятия по контролю» также содержатся фамилии, имена, отчества лиц, уполномоченных на проведение мероприятия по контролю.

Таким образом, мероприятие по контролю проведено и составленный по результатам проверки Акт подписан лицами, уполномоченными проводить проверку Приказом о проведении мероприятия по контролю № 5 от 19 января 2022 года (с учетом внесенных изменений). Нарушений подпункта з) части второй пункта 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» при оформлении Акта налоговым органом не допущено.

Доводы ООО «Агросоюз» относительно незаконности оспариваемого предписания ввиду направления налоговой инспекцией раздела Акта №012-0011-22, оформленного 11 апреля 2022 года с нарушением сроков, установленных пунктом 2 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» и пункта 49 Регламента, правомерно отклонены судом первой инстанции как необоснованные. Данным доводам судом дана надлежащая правовая оценка с подробным изложением мотивов отклонения.

Акт от 4 мая 2022 года был подписан лицами, уполномоченными на проведение проверки, экземпляр акта своевременно вручен подконтрольному лицу, что не оспаривалось ООО «Агросоюз». Результаты же проверки структурного подразделения ООО «Агросоюз», проведенной должностными лицами Налоговой инспекции по г. Дубоссары и Дубоссарскому району, отраженные в Акте от 04 мая 2022 года и разделе Акта №012-0011-22, оформленного и подписанного 11 апреля 2022 года, не были положены в основу оспариваемого предписания, поскольку указанными лицами в ходе мероприятия по контролю не было выявлено нарушений налогового законодательства ООО «Агросоюз».

Также несостоятельными являются доводы кассатора о том, что приложение к Акту, оформленное 11 апреля 2022 года и направленное подконтрольному лицу с нарушением установленного законом срока, является недопустимым доказательством. Указанное доказательство касается предмета спора, получено уполномоченными должностными лицами налогового органа, с соблюдением требований действующего законодательства, регламентирующего порядок проведения контроля (надзора). Направление документа подконтрольному лицу с нарушением срока, как правильно отмечено судом первой инстанции, не влияет на законность получения налоговым органом данного доказательства.

Являются ошибочными и основанными на неверном толковании норм Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» и вышеупомянутого Регламента доводы ООО «Агросоюз» о том, что налоговая инспекция необоснованно не приняла во внимание документы, приложенные ООО «Агросоюз» к Акту разногласий. ООО «Агросоюз» считает, что поскольку представленные документы подтверждают обоснованность доводов, изложенных в возражениях к Акту, они должны быть приняты налоговым органом несмотря на то, что до начала составления Акта указанные документы в налоговый орган не представлялись.

В соответствии с подпунктом г) пункта 7 статьи 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» от 19 июля 2000 года № 321-ЗИД, на который ссылается кассатор, налогоплательщик действительно обязан представлять в установленном республиканским исполнительным органом государственной власти, в компетенции которого находятся вопросы организации и обеспечения сбора налогов и иных обязательных платежей, порядке и сроки финансовую отчетность и расчеты по налоговым платежам и сборам и предъявлять налоговым органам все документы и пояснения, связанные с исчислением налога, правом на льготы и уплатой налогов, в том числе и по актам проверок (за исключением случаев, указанных в подпункте к) пункта 7 настоящей статьи).

Вместе с тем, порядок и сроки проведения планового мероприятия по контролю регламентированы специальными правовыми актами, которыми являются Закон ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» от 1 августа 2002 г. № 174-З-III и Регламент исполнения Государственной налоговой службой Министерства финансов ПМР государственной функции по проведению документальных мероприятий по контролю за соблюдением налогового и иного, в пределах компетенции

налоговых органов, законодательства ПМР, утвержденный Приказом Министерства финансов ПМР от 01 декабря 2020 года №390.

Указанными правовыми актами срок проведения мероприятия по контролю ограничен. Соответственно, ограничен срок принятия от подконтрольного лица документов к проверке.

Исходя из пункта 20 Регламента, исполнение государственной функции включает в себя следующие административные процедуры:

- а) принятие решения о проведении мероприятия по контролю;
- б) проведение мероприятия по контролю;**
- в) оформление результатов мероприятия по контролю.

Согласно пункту 19 Регламента, статье 7 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» продолжительность планового мероприятия по контролю не должна превышать 1 (одного) месяца. В исключительных случаях при наличии мотивированного основания руководителем ТНИ или его заместителем срок проведения планового мероприятия по контролю может быть продлен, но не более чем на 1 (один) месяц.

Срок исполнения административной процедуры проведения мероприятия по контролю, согласно пункту 46 Регламента, не должен превышать срок, установленный в Приказе о проведении мероприятия по контролю. В данном случае, срок проверки установлен Приказом № 36 от 22 марта 2022 года до 22 апреля 2022 года.

Как верно отмечено судом первой инстанции, налоговая инспекция вправе была осуществлять проверку в отношении ООО «Агросоюз», запрашивать, получать и анализировать документы в период проведения мероприятия по контролю- с 24 января 2022 года до 22 апреля 2022 года (за исключением периода, на который проверка приостанавливалась).

Окончание проведения мероприятия по контролю 22 апреля 2022 года, являлось основанием для начала административной процедуры по оформлению результатов мероприятия по контролю, в соответствии с пунктом 47 Регламента. Срок административной процедуры по оформлению результатов проверки, согласно пункту 65 Регламента и пункту 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», не должен превышать более 10 (десяти) рабочих дней со дня окончания планового мероприятия по контролю, то есть не более 10 дней с 22 апреля 2022 года.

Исходя из пунктов 8,41 Регламента, все документы и пояснения, связанные с исчислением налогов, правом на льготы, уплатой налогов предоставляются в рамках и на период проведения мероприятия по контролю. Соблюдение подконтрольным лицом требований налогового законодательства, полнота и правильность исчисления налогов, сличение записей по первичным документам с записями по бухгалтерскому и налоговому учету и отчетности, проверяется именно при проведении мероприятия по контролю.

Из материалов дела, в том числе из письма от 24 января 2022 года, усматривается и не оспаривается лицами, участвующими в деле, что к началу контрольного мероприятия в отношении ООО «Агросоюз» им не были представлены в полном объеме документы, касающиеся финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного лица за проверяемый период, необходимые для проведения контрольного мероприятия, в том числе подтверждающие права на льготы, налоговые вычеты, запрошенные Требованием налогового органа №02-12/148 от 19 января 2022 года.

Письмом от 12 апреля 2022 года бухгалтер Общества передала в налоговую инспекцию часть документов согласно описи, а также сообщила, что иные документы, относящиеся к проверке, передать в налоговую инспекцию не представляется возможным по причине повреждения таковых и необходимости их восстановления. Представленные документы были приняты и изучены должностными лицами налогового органа.

Кроме того, согласно материалам дела, письму от 25 февраля 2022 года №02-05/266, пояснениям представителя налоговой инспекции, налоговой инспекцией запрошен и получен доступ к документам ООО «Агросоюз», изъятым сотрудниками УБЭПиК по г. Рыбница.

Однако протоколы выемки документов УБЭПиК не свидетельствуют об изъятии правоохранительными органами документов, подтверждающих права на льготы

организации при исчислении налога на доходы организаций, права на налоговый вычет работников организации, изъятие и, соответственно, наличие договора займа от 15 февраля 2019 года, заключенного с Беженарь О.Л., а также иных документов, подтверждающих доводы ООО «Агросоюз», содержащиеся в возражениях к Акту.

В период проведения мероприятия по контролю- до 22 апреля 2022 года ООО «Агросоюз» не были предоставлены в полном объеме бухгалтерские и иные документы, необходимые для проведения мероприятия по контролю, в том числе первичные, подтверждающие каждый факт хозяйственной деятельности организации, о чем правомерно указал суд первой инстанции.

Как следует из пункта 9 раздела 6 Регламента при проведении ТНИ мероприятий по контролю, на который ссылается податель кассационной жалобы, подконтрольное лицо имеет право представить обоснование несогласия с изложенными в Акте мероприятия по контролю фактами.

По смыслу приведенной нормы во взаимосвязи с вышеприведенными положениями Регламента и Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», обоснование несогласия с изложенными в акте мероприятия по контролю фактами должно быть основано на документах, представленных в налоговый орган в период проверки и до начала процедуры оформления ее результатов.

Несогласие с Актом не может быть основано на новых документах, не представленных в период проверки, изготовление которых подконтрольным лицом после ознакомления с выявленными налоговым органом нарушениями, не исключено.

Помимо этого, суд первой инстанции правомерно, руководствуясь положениями, установленными пунктом 2 статьи 46 АПК ПМР, протокольным определением от 13 июня 2022 года отказал ООО «Агросоюз» в удовлетворении ходатайства ООО «Агросоюз» от 13 июня 2022 г. об истребовании из ГСУ СК ПМР бухгалтерских документов, согласно протоколу выемки от 26 мая 2022 года, изъятых ОБЭПиК по Рыбницкому и Каменскому районам ОЗК «УБЭПиК МВД ПМР», поскольку из представленного Обществом ходатайства не ясно, какие обстоятельства, входящие в предмет доказывания по делу, могли быть установлены с помощью истребуемых обществом документов.

Доводам ООО «Агросоюз» о наличии в бухгалтерских документах ошибки бухгалтера судом первой инстанции дана надлежащая правовая оценка.

Утверждения подателя кассационной жалобы о том, что решение суда должно содержать результаты рассмотрения устных ходатайств, по которым вынесены определения без оформления отдельного процессуального акта, не основаны на положениях статьи 116 АПК ПМР о содержании решения, и пункте 3 статьи 128 АПК ПМР.

Доводы ООО «Агросоюз» о том, что денежные средства, выплаченные Обществом за Беженарь О.Л., предоставлены ей в заем, учитывая отсутствие доказательств (пункт 2 статьи 45 АПК ПМР), также обоснованно отклонены Арбитражным судом.

Исходя из приведенных обстоятельств суд правомерно посчитал, что налоговой инспекцией доказано нарушение ООО «Агросоюз» законодательства, вследствие чего не усмотрел оснований для признания оспариваемого Предписания недействительным в части доначисления налогов в размере 6 255 637,34 рублей и коэффициента инфляции в сумме 1 123 433, 38 рублей.

При таких данных суд первой инстанции правомерно частично удовлетворил заявление Налоговой инспекции о взыскании с ООО «Агросоюз» доначисленных налогов в размере 4 791 111,22 рублей и коэффициента инфляции в размере 272 234,01 рублей (с учетом удержанных с ООО «Агросоюз» платежей).

Так, согласно имеющемуся в материалах дела письму от 19 мая 2022 года № 02-12/2216 и почтовому извещению № 58 от 19 мая 2022 года, налоговой инспекцией в адрес ООО «Агросоюз» направлено предписание от 19 мая 2022 года о необходимости перечисления в течение 5 дней доначисленных налогов и сумм коэффициента инфляции.

В силу пункта 3 статьи 11 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» предписания обязательны для исполнения.

Согласно статье 52 Конституции ПМР и статьям 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы ПМР» каждый обязан платить налоги, установленные законом.

Плательщиками налогов являются юридические лица, другие категории плательщиков и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налоги.

Обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой данного налога (пункт 5 статьи 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР»).

Так как обязательные платежи добровольно не были уплачены ООО «Агросоюз», налоговой инспекцией в соответствии с требованиями пункта 3 статьи 10 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» в беспорядном порядке списаны денежные средства, находящиеся на расчетном счете организации в сумме 2 315 725,49 рублей (1 464 526,12 рублей -основные платежи, 851 199,37-коэффициент инфляции). Данное обстоятельство признано налоговой инспекцией, что подтверждается подписями представителей в протоколе судебного заседания от 26 июля 2022 года, выпиской к лицевому счету ООО «Агросоюз», обозренной в судебном заседании, выборке о суммах, начисленных и уплаченных Обществом.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о доказанности налоговым органом оснований для частичного удовлетворения заявления Налоговой инспекции о взыскании с ООО «Агросоюз» доначисленных налогов в размере 4 791 111,22 рублей и коэффициента инфляции в размере 272 234,01 рублей.

Иные доводы ООО «Агросоюз» направлены на переоценку представленных суду доказательств, что не является основанием для изменения или отмены обжалуемого судебного акта. Круг обстоятельств, подлежащих исследованию по рассматриваемым категориям споров, установленный частью второй пункта 3 статьи 130-12, пунктом 6 статьи 130-26 АПК ПМР, судом определен верно.

В связи с изложенным, кассационная инстанция полагает, что фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения дела, установлены судом первой инстанции на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в материалах дела доказательств и им дана надлежащая правовая оценка.

Нарушений норм материального и процессуального права, которые могли бы привести к вынесению неправильного решения и послужить основанием для отмены судебного акта (статья 152 АПК ПМР), кассационной инстанцией не усматривается.

Правовые основания для удовлетворения кассационной жалобы и отмены обжалуемого судебного акта отсутствуют, в связи с чем, кассационную жалобу следует оставить без удовлетворения.

Поскольку при принятии кассационной жалобы ООО «Агросоюз» была предоставлена отсрочка оплаты госпошлины за подачу кассационной жалобы по требованиям имущественного и неимущественного характера, с ООО «Агросоюз» подлежит взысканию государственная пошлина в доход республиканского бюджета в размере 28 979 рублей 22 копейки в соответствии с пунктом 5 статьи 84 АПК ПМР, пунктом 2 статьи 4 Закона ПМР «О государственной пошлине».

На основании изложенного, руководствуясь подпунктом 1) статьи 151, статьей 153 Арбитражного процессуального кодекса ПМР, суд кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР,

Постановил:

Оставить решение Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики от 13 июня 2022 года по делу № 364/22-12, 377/22-12 без изменения, а кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Агросоюз» без удовлетворения.

Взыскать с общества с ограниченной ответственностью «Агросоюз» государственную пошлину в доход республиканского бюджета в размере 28 979 рублей 22 копейки.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и обжалованию не подлежит.

**Судья,
заместитель Председателя
Арбитражного суда ПМР**

Е.В.Качуровская

