



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

«15 » сентября 2022 г.

№103/22-02к

г. Тирасполь

по делу №504/22-09

Суд кассационной инстанции Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики в составе судьи, заместителя Председателя Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики Качуровской Е.В., рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Индивидуального предпринимателя без образования юридического лица Душкова Ивана на Решение Арбитражного суда ПМР от 08 августа 2022 года по делу №504/22-09 (судья Шевченко А.А.) по заявлению Индивидуального предпринимателя без образования юридического лица Душкова Ивана (г. Тирасполь, ул. Кутузова, 189, кв. 60) об оспаривании Предписания № 124-0255-22 от 06 июня 2022 года Налоговой инспекции по г. Тирасполь (г. Тирасполь, ул. 25 Октября, 101), при участии:

представителя Индивидуального предпринимателя Душкова И. – Дынул С.М. по доверенности от 06.06.2022г. №1ч/12-2203,

представителя Налоговой инспекции по г. Тирасполь – Габужа Т.В. по доверенности от 11.01.2022г. №08-36,

установил:

Индивидуальный предприниматель без образования юридического лица Душков Иван (далее –ИП Душков И.) обратился в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики (далее – Арбитражный суд ПМР, суд) с заявлением к Налоговой инспекции по г. Тирасполь (далее –НИ по г.Тирасполь) о признании недействительным Предписания Налоговой инспекции по г. Тирасполь №124-0255-22 от 6 июня 2022 года (далее – оспариваемое Предписание).

Решением Арбитражного суда ПМР от 08 августа 2022 г. заявление ИП Душкова И. о признании недействительным оспариваемого Предписания оставлено без удовлетворения.

Не согласившись с решением суда, индивидуальный предприниматель подал кассационную жалобу, которая определением от 24 августа 2022 г. 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, 15 сентября 2022 года. Полный текст Постановления изготовлен 21 сентября 2022 года.

Как усматривается из содержания кассационной жалобы, **ИП Душков И.** находит решение суда первой инстанции не соответствующим закону и подлежащим отмене по следующим основаниям. Ссылаясь на положения статей 1, 3, 20 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», а также на содержание акта проведенного контрольного мероприятия, податель кассационной жалобы указывает, что индивидуальный предприниматель получил доход именно в результате осуществления предпринимательской деятельности по виду деятельности «Производство и ремонт мебели», предусмотренного

приложением к Закону ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения».

По мнению кассатора, суд первой инстанции незаконно отклонил в качестве доказательства заявление налоговой инспекции от 24.06.2022г. о необходимости привлечения ИП Душкова И. к административной ответственности по пункту 8 статьи 14.1. КоАП ПМР. На данное доказательство Душков И. ссылался как на одно из доказательств, подтверждающих получение дохода при осуществлении предпринимательской деятельности.

Как следует из поданной кассационной жалобы, отсутствие императивности в применении норм Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» либо норм Закона ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения», необходимо трактовать как противоречия в актах налогового законодательства, которые, по мнению ИП Душкова И., должны быть разрешены в пользу налогоплательщика. Налоговый орган, принимая оспариваемое предписание, не доказало законность применения к ИП Душкову И. норм Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» и невозможность применения положений Закона ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения».

Судом первой инстанции вышеуказанным доводам при вынесении решения не дано какой-либо правовой оценки, более того, индивидуальный предприниматель просил суд признать оспариваемое предписание также противоречащим положениям Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», однако суд проверил оспариваемое предписание лишь на соответствие положениям Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

При таких обстоятельствах, ИП Душков И. считает решение суда подлежащим отмене, как постановленное в отсутствие полного, всестороннего и объективного рассмотрения дела.

В судебном заседании **представитель ИП Душкова И.** поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе, и просил ее удовлетворить, решение отменить и направить дело на новое рассмотрение.

Представитель Налоговой инспекции по г.Тирасполь возражала против удовлетворения кассационной жалобы, считает решение от 08 августа 2022 года по делу №504/22-09 законным и обоснованным, принятым в соответствии с нормами материального и процессуального законодательства.

Арбитражный суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, оценив доводы кассационной жалобы, заслушав объяснения лиц, участвующих в деле, проверив в порядке статьи 149 АПК ПМР правильность применения норм материального и процессуального права при принятии решения, законность и обоснованность решения в полном объеме, не усматривает оснований для удовлетворения кассационной жалобы, исходя из следующего.

Как следует из материалов дела и установлено судом первой инстанции, Налоговой инспекцией по г.Тирасполь, на основании Приказа № 200 от 06 апреля 2022 г. «О проведении внепланового мероприятия по контролю», принятого в соответствии с пунктом 5 статьи 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», и Приказа № 252 от 28 апреля 2022 г. «О продлении срока проведения мероприятия по контролю» в период с 08 апреля 2022 г. по 25 мая 2022 г. в отношении ИП Душкова И. проведено внеплановое мероприятие по контролю.

Целью названного контрольного мероприятия, как следует из пункта 2 Приказа № 200 от 06 апреля 2022 г., являлась проверка соблюдения ИП Душковым И. обязательных требований, установленных Законом ПМР «Специальный налоговый режим патентная система налогообложения» и Законом ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

Обстоятельством, послужившим основанием к проверке являлась информация, направленная УБЭПиК МВД ПМР от 29 марта 2022 г. № 07/2-1210.

Согласно Акту № 024-0225-22 от 30 мая 2022 г. внепланового мероприятия по контролю в отношении ИП Душкова И., оформленного по результатам проверки в соответствии с пунктом 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», а также Приложениям № 1, № 2 к Акту, налоговым органом установлено, что ИП Душков И. в сентябре 2020 г., январе 2021 г., марте 2021 г., мае 2021 г. осуществлял предпринимательскую деятельность «производство мебели» без

разрешительных документов (без внесения платы за патент), в результате чего им был получен доход в размере 60 782 рубля, с которого не было произведено исчисление и уплата подоходного налога с физических лиц. Соккрытие объекта налогообложения привело к неуплате подоходного налога с физических лиц в размере 9 117,3 рублей (по ставке 15 %), с учетом коэффициента инфляции-10 202,39 рублей.

06 июня 2022 г., по результатам рассмотрения названного Акта в отношении ИП Душкова И., начальником НИ по г.Тирасполь вынесено Предписание № 124-0225-22, в соответствии с которым ИП Душкову И., надлежало в течение 5 дней с 06 июня 2022 г. уплатить доначисленный подоходный налог в размере 9 117,3 рублей, с учетом коэффициента инфляции-10 085,09 рублей.

Не согласившись с указанным предписанием, находя его несоответствующим пункту 1 статьи 2 Гражданского кодекса ПМР, подпункту а) пункта 1 статьи 1, статье 3, подпунктам а), б) пункта 4 статьи 20 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», Закону ПМР «Специальный налоговый режим-патентная система налогообложения», и нарушающим права собственника, установленные статьей 37 Конституции ПМР, статьей 225 Гражданского кодекса ПМР, ИП Душков И. в установленный пунктом 3 статьи 130-10 АПК ПМР срок, обратился в Арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суд первой инстанции пришел к выводу о законности и обоснованности оспариваемого Предписания налогового органа и доначисления налогов, исходя из следующего.

Согласно материалам дела ИП Душков И. выбирал патент на занятие предпринимательской деятельностью по виду «производство и ремонт мебели» в периоды с 02.02.2018 г. по 31.03.2019 г., с 01.09.2019 г. по 31.03.2020 г., с 12.11.2021 г. по 31.12.2021 г., с 04.03.2022 г. по настоящее время.

В сентябре 2020 г., в январе, марте и в мае 2021 г. Душков И. изготавливал мебель физическим лицам в отсутствие разрешительных документов, что подтверждается объяснениями Тулбуре Д.А., Ватаманюк И.Г., Арутюновой И.А., Подгурского В.А., Актом мероприятия по контролю и признано ИП Душковым И.

Учитывая тот факт, что в сентябре 2020 года, в январе, марте и мае 2021 года, то есть в периоды, когда у ИП Душкова И. отсутствовал документ, удостоверяющий его право на применение патентной системы налогообложения, суд первой инстанции, принимая во внимание положения, установленные подпунктом а) пункта 1 статьи 1, частью второй пункта 1 статьи 7 Закона ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения», посчитал, что осуществленная Душковым И. деятельность по производству и ремонту мебели в указанные периоды времени не может быть признана предпринимательской.

Принимая во внимание вышеизложенное, а также подпункт а) пункта 1 статьи 1, пункт 1 статьи 3 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», суд первой инстанции пришел к выводу о том, что налоговый орган правомерно квалифицировал доходы, полученные ИП Душковым И. в указанный период, как доходы, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, подлежащие налогообложению подоходным налогом с физических лиц, отказав заявителю в признании предписания недействительным.

Кассационная инстанция соглашается с доводами подателя кассационной жалобы о том, что осуществленная Душковым И. деятельность по изготовлению мебели в сентябре 2020 года, в январе, марте и мае 2021 года, вопреки утверждениям суда, относится к предпринимательской. Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 2 Гражданского кодекса ПМР, предпринимательской деятельностью признается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Однако неверная квалификация судом деятельности Душкова И. не влияет на верность вывода суда первой инстанции об отсутствии оснований для признания оспариваемого предписания недействительным по следующим основаниям.

В силу пункта 1 статьи 3 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» объектом налогообложения признается доход, полученный в денежной и (или) натуральной и иной форме:

а) физическими лицами, являющимися резидентами ПМР - от источников в ПМР и за ее пределами;

б) физическими лицами, не являющимися резидентами ПМР - от источников в ПМР.

Подлежат налогообложению доходы в денежной форме, полученные в счет переданных товаров (продукции), **оказанных работ (услуг)** в том числе, полученные в счет возврата временной помощи или займа, ранее предоставленных в неденежной форме.

Согласно подпункту а) пункта 1 статьи 1 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» плательщиками подоходного налога (далее – налога) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами ПМР; физические лица, не являющиеся резидентами ПМР, но получающие доходы от источников, расположенных в ПМР; индивидуальные предприниматели с доходов, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Порядок же оплаты индивидуальными предпринимателями налогов с доходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, их виды и размеры, регламентированы Законами ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения», «Специальный налоговый режим – упрощенная система налогообложения», «Специальный налоговый режим – о самозанятых лицах».

Заявлений о переходе с патентной на упрощенную либо иную систему налогообложения Душков И. не подавал.

В силу пункта 1 статьи 3, подпункта а) пункта 1 статьи 1 Закона ПМР «Специальный налоговый режим–патентная система налогообложения», документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного или нескольких видов предпринимательской деятельности, но не более 5 видов деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

Пунктом 3 статьи 6 Закона ПМР «Специальный налоговый режим–патентная система налогообложения» установлено, что патент выдается на 1 календарный год на основании заявления о выдаче патента и произведенной оплаты суммы совокупного налогового платежа в размере не менее чем за 1 месяц, но не более чем за 12 месяцев календарного года, и может продлеваться в течение 3 лет без обращения в территориальную налоговую инспекцию, выдавшую патент. **При своевременном внесении суммы** совокупного налогового платежа – до первого числа месяца, следующего за ранее оплаченным, – патентообладатели **сохраняют право на применение патентной системы налогообложения.**

Согласно пункту 1 статьи 7 Закона ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения» патентообладатель, являющийся субъектом патентной системы налогообложения, уплачивает следующие налоги: налог с потенциально возможного к получению годового дохода по ставке в размере 3 процентов; единый социальный налог по ставке в размере 14 процентов; обязательный страховой взнос по ставке в размере 3 процентов.

Применение патентной системы налогообложения предусматривает освобождение от обязанности по уплате подоходного налога в части доходов, полученных патентообладателем при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

В соответствии с пунктом 3 статьи 7 Закона ПМР «Специальный налоговый режим – патентная система налогообложения» налоги, указанные в пункте 1 настоящей статьи, уплачиваются патентообладателем ежемесячно авансовым платежом в виде совокупного налогового платежа, за исключением субъектов патентной системы налогообложения, осуществляющих деятельность по ведению крестьянского (фермерского) хозяйства.

Применение патентной системы налогообложения патентообладателями, подпадающими под действие настоящего Закона, предусматривает **замену уплаты** подоходного налога с физических лиц, единого социального налога и обязательного

страхового взноса уплатой совокупного налогового платежа по патентной системе налогообложения.

Согласно пункту 3 статьи 8 Закона ПМР «Специальный налоговый режим–патентная система налогообложения» в целях продления срока действия патента оплата суммы совокупного налогового платежа производится ежемесячно в срок до первого числа следующего месяца (за исключением случаев, установленных статьей 5 настоящего Закона).

Основанием для осуществления предпринимательской деятельности по патентной системе налогообложения в следующем календарном месяце является внесение суммы совокупного налогового платежа (наличие платежного документа, подтверждающего внесение суммы совокупного налогового платежа на соответствующий период).

В случае невнесения суммы совокупного налогового платежа на соответствующий период осуществление предпринимательской деятельности по патентной системе налогообложения в данный период признается незаконным.

По смыслу положений, установленных частью второй пункта 1, частью второй пункта 3 статьи 7 Закона ПМР «Специальный налоговый режим–патентная система налогообложения», обязанность физического лица оплачивать подоходный налог с физических лиц, единый социальный налог и обязательный страховой взнос в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, заменяется уплатой совокупного налогового платежа при условии своевременного внесения суммы совокупного налогового платежа, что установлено пунктом 3 статьи 6, пунктом 3 статьи 8 названного Закона.

Из системного толкования вышеприведенных норм также следует, что патентообладатель сохраняет право на применение патентной системы налогообложения при своевременном внесении суммы совокупного налогового платежа – до первого числа месяца, следующего за ранее оплаченным (пункт 3 статьи 6 названного Закона). Невнесение суммы совокупного налогового платежа за соответствующий период влечет утрату права на применение патентной системы налогообложения, то есть утрату права на уплату совокупного налогового платежа вместо уплаты подоходного налога с физических лиц, единого социального налога и обязательного страхового взноса.

Учитывая, что Душков И. в период осуществления им предпринимательской деятельности по изготовлению мебели - сентябрь 2020 г., январь 2021 г., март 2021 г., май 2021 г. не уплачивал совокупный налоговый платеж, и соответственно, не сохранил за собой право на применение патентной системы налогообложения, полученные им в указанные периоды доходы подлежат налогообложению в общем порядке, и, соответственно, как доходы физического лица, облагаются подоходным налогом в соответствии с пунктом 1 статьи 3, пунктом 1 статьи 15 Законом ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» по ставке 15 процентов.

Анализ представленных налоговым органом доказательств, позволил суду первой инстанции признать правомерным вывод налоговой инспекции, изложенный в Акте о том, что доход, полученный Душковым И. в отсутствие патента, является объектом налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 3 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» и о нарушении Душковым И. указанной нормы.

При таких данных выводы суда первой инстанции о законности и обоснованности оспариваемого Предписания в части доначисления подоходного налога являются правомерными. Налог обоснованно доначислен налоговым органом с учетом коэффициента инфляции в соответствии с пунктом 6 статьи 10 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР».

Ввиду того, что судом установлено соответствие оспариваемого предписания нормам законодательства, суд первой инстанции также правомерно посчитал, что отсутствуют основания для вывода о нарушении прав и законных интересов Душкова И. в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Довод представителя Душкова И. о противоречии оспариваемого предписания положениям статьи 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» несостоятелен. Противоречий в актах примененного налоговым органом законодательства суд кассационной инстанции не усматривает.

Изложенные в кассационной жалобе доводы о различном подходе налогового органа при решении вопроса о доначислении налогов не основаны на материалах дела, более того, не опровергают верность выводов о правомочном доначислении налоговым органом Душкову И. подоходного налога за описанный период.

Решение о проведении внеочередного мероприятия по контролю в отношении ИП Душкова И. принято руководителем налогового органа в пределах полномочий, определенных Законом ПМР «О Государственной налоговой службе ПМР», и при наличии оснований, установленных пунктом 5 статьи 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)».

Круг обстоятельств, подлежащих исследованию по рассматриваемой категории дел, установлен судом первой инстанции на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в материалах дела доказательств, и им дана надлежащая правовая оценка.

Требования пункта 1 статьи 114, части 4 пункта 2 статьи 116 АПК ПМР судом первой инстанции выполнены в полном объеме.

Нарушений, 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.

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

Постановил:

Оставить решение Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики от 08 августа 2022 года по делу № 504/22-09 без изменения, а кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Душкова Ивана -без удовлетворения.

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

**Судья,
заместитель Председателя
Арбитражного суда ПМР**

Е.В.Качуровская