



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

ПОСТАНОВЛЕНИЕ кассационной инстанции Арбитражного суда

«17» января 2023 г.

№160/22-02к

г. Тирасполь

по делу № 654/22-04

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 «Ремедиум» на Решение Арбитражного суда ПМР от 21 ноября 2022 года по делу № 654/22-04 (судья Романенко А.П.), возбужденному по заявлению ООО «Ремедиум» (г.Тирасполь ул.Краснодонская д.50/2) к Налоговой инспекции г.Тирасполь (г.Тирасполь ул.25 Октября,101) об оспаривании ненормативного правового акта,

при участии представителей:

-ООО «Ремедиум» -Сорокина Н.И. по доверенности от 19 октября 2022 г. № 15; директора ООО «Ремедиум» Ткаченко И.В. (согласно выписки из ЕГРЮЛ),

- Налоговой инспекции – Добровольская И.А – по доверенности от 09.01.2023 г. №01-12-21, Панчук М.С. – по доверенности от 25.07.2022 г. №01-12-11755,

УСТАНОВИЛ:

Общество с ограниченной ответственностью «Ремедиум» (далее – ООО «Ремедиум», Общество) обратилось в Арбитражный суд ПМР с заявлением к Налоговой инспекции по г.Тирасполь (далее Налоговая инспекция) о признании частично недействительным ненормативного акта- Предписания Налоговой инспекции по г.Тирасполь №014-0279-22/И от 14 июля 2022 г., вынесенного в отношении ООО «Ремедиум».

Решением Арбитражного суда ПМР от 21 ноября 2022 года в удовлетворении заявленных требований отказано.

ООО «Ремедиум», не согласившись с принятым решением, подало кассационную жалобу, в которой просит отменить решение Арбитражного суда ПМР, как незаконное и необоснованное, и постановить новое решение.

Кассационная жалоба рассмотрена по существу, и резолютивная часть судебного акта оглашена лицам, участвующим в деле, 17 января 2023 года. Полный текст Постановления изготовлен 20 января 2023 года.

Как усматривается из содержания кассационной жалобы, **ООО «Ремедиум»** находит решение вынесенным при недоказанности имеющих значение для дела обстоятельств, которые арбитражный суд считал установленными, а также при неправильном применении норм материального права исходя из следующего.

Суд нашел правомерным доначисление налоговым органом единого социального налога с произведенной Обществом выплаты действительной стоимости доли вышедшему участнику. При этом суд, квалифицируя выход участника из общества как одностороннюю сделку, не принял во внимание, что сделка по выходу участника из общества является возмездной - стоимость доли участника и обязанность ее выплаты определена пунктом 2 статьи 26 Закона ПМР «Об обществах с ограниченной ответственностью»

Подпункт а) пункта 2 статьи 3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе», по мнению кассатора, не относит к объектам налогообложения возмездные выплаты по односторонним сделкам. Следовательно,

доначисление единого социального налога с произведенной Обществом выплаты действительной стоимости доли вышедшему участнику нельзя признать правомерным. Оспариваемое предписание не соответствует положениям статей 4, 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» и статьям 2 и 3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе».

Также кассатор указывает, что судом не дана правовая оценка представленному законопроекту «О внесении дополнения в Закон ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе», пояснительной записке к нему, письму Председателя Верховного Совета ПМР от 10.10.2022г. №8/30-20/2011, а также доводам Заявителя о наличии противоречий Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» в части исчисления единого социального налога при выплате действительной стоимости доли участника при его выходе из общества, нормам действующего законодательства, в том числе Законам ПМР «Об обязательном социальном страховании» и «О государственном пенсионном обеспечении граждан в ПМР».

В соответствии с преамбулой Закона ПМР «О государственном пенсионном обеспечении граждан в ПМР» основным критерием дифференциации условий и норм пенсионного обеспечения признается труд и его результаты. Отчисления в виде единого социального налога и страхового взноса направляются в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на нужды социального и пенсионного страхования лиц, получающих вознаграждение за свой труд.

Выплата в виде действительной стоимости доли участника общества с ограниченной ответственностью при выходе участника из общества не имеет отношения к доходам от его трудовой деятельности. Участник общества согласно статье 4 Закона ПМР «О государственном пенсионном обеспечении граждан в ПМР» не отнесен к числу лиц, имеющих право на трудовую пенсию. Поскольку выплата в виде действительной стоимости доли участника не формирует право лица, ее получающего на пенсионное обеспечение и социальное страхование, такая выплата, по мнению подателя кассационной жалобы, не подлежит налогообложению на цели пенсионного обеспечения и социального страхования.

Кассатор считает, что выплата действительной стоимости доли участника общества не является объектом налогообложения единым социальным налогом. Судом первой инстанции не принято во внимание, что все неустранимые противоречия актов налогового законодательства ПМР в силу статьи 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» решаются в пользу налогоплательщика.

На основании изложенного, податель кассационной жалобы просит обжалуемое решение отменить и принять новое решение.

Представители ООО «Ремедиум» в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе, просил ее удовлетворить. Также пояснили, что в кассационной жалобе сослались на нормы Закона ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе» в действующей редакции, тогда как применению к правоотношениям подлежит Закон в редакции на 2018 г. Однако положения Закона с 2018 г., по мнению представителей, изменились лишь в части нумерации частей и пунктов.

Представители Налоговой инспекции направили отзыв по существу кассационной жалобы, в соответствии с которым считают решение законным и обоснованным, а выводы суда – соответствующими материалам дела и нормам права. Просили в удовлетворении кассационной жалобы отказать.

Дополнительно указали, что имеется вступившее в законную силу решение Арбитражного суда ПМР о привлечении ООО «Ремедиум» к административной ответственности по пункту 4 статьи 15.5 КоАП ПМР по факту неуплаты суммы доначисленного оспариваемым предписанием единого социального налога (№ 559/22-12).

Арбитражный суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, оценив доводы кассационной жалобы, заслушав объяснения представителей 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, НИ по г. Тирасполь в отношении ООО «Ремедиум» было проведено плановое мероприятие по контролю за период 2017 г.- 2022 г.

Мероприятие по контролю проведено на основании Приказов от 09 марта 2022 года №126 «О проведении планового мероприятия по контролю», от 07 апреля 2022 года №203 «О продлении срока планового мероприятия по контролю», от 11 мая 2022 года №157 «О приостановлении проведения планового мероприятия по контролю», от 08 июня 2022 года №190 «О внесении изменения в Приказ Министерства финансов ПМР от 11 мая 2022 года №157 «О приостановлении проведения планового мероприятия по контролю», от 10 июня 2022 года №339 «О внесении изменений в Приказ от 09 марта 2022 года №126 «О проведении планового мероприятия по контролю».

По результатам проведенного мероприятия по контролю в соответствии с пунктом 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» составлен Акт от 24 июня 2022 г. № 014-0279, в который Актом от 14 июля 2022 г. № 014-0279-22/И внесены изменения.

В ходе мероприятия по контролю налоговым органом установлено, что при выходе Ярыч И.Т. из Общества, последнему в соответствии с пунктами 2,3 статьи 26 Закона ПМР «Об обществах с ограниченной ответственностью» на основании протокола № 5/18 от 03 декабря 2018 г. общего собрания участников Общества и Приказа №29 начислена действительная стоимость его доли, которая выплачена Ярыч И.Т. 29 января 2019 г.

Однако в нарушение пункта 1 статьи 3, подпункта а) пункта 1 статьи 2 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» (в редакции на момент возникновения обязанности по уплате налога) ООО «Ремедиум» не исчислило и не уплатило единый социальный налог в сумме 310 321,75 рублей с действительной стоимости доли Ярыч И.Т. в размере 1 241 286,98 рублей.

19 июля 2022 г., по результатам рассмотрения названных Актов в отношении ООО «Ремедиум», начальником НИ по г.Тирасполь вынесено Предписание № 114-0279-22, в соответствии с которым Обществу надлежало в течение 5 дней с 19 июля 2022 года уплатить доначисленные налоги и иные обязательные платежи в общей сумме 315 683,41 рублей, а также коэффициент инфляции в размере 78 732,91 рублей, из которых:

310 321,75 рублей-сумма единого социального налога, и 77 02184 -коэффициент инфляции (**всего 387 343,59 рублей**), исчисленные с действительной стоимости доли Ярыч И.Т. в размере 1 241 286,98 рублей. Коэффициент инфляции доначислен в соответствии с пунктом 6 статьи 10 Закона ПМР «Об основах налоговой системы».

Не согласившись с указанным предписанием, находя его не соответствующим пункту 1 статьи 3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе», Закону ПМР «Об основах налоговой системы», а действия налоговой - противоречащими Закону ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», ООО «Ремедиум» в установленный пунктом 3 статьи 130-10 АПК ПМР срок обратилось в Арбитражный суд с соответствующим заявлением. С учетом изменения предмета, Общество просило признать недействительным Предписание № 114-0279-22 от 19 июля 2022 г. **в части** обязанности перечислить единый социальный налог с учетом коэффициента инфляции в общей сумме 387 343,59 рублей.

Суд первой инстанции пришел к выводу о законности и обоснованности оспариваемого Предписания налогового органа о доначислении налога, отказав заявителю в удовлетворении требований о признании предписания недействительным.

Кассационная инстанция находит выводы суда первой инстанции правомерными.

В силу статьи 103 ГК ПМР вышедшему участнику общества должна быть выплачена стоимость части имущества, соответствующая его доле в уставном капитале общества в порядке, способах и в сроки, которые предусмотрены законом об обществах с ограниченной ответственностью и учредительными документами общества.

Пунктами 2,3 статьи 26 Закона ПМР «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусмотрено, что в случае выхода участника общества из общества его доля переходит к обществу с момента подачи заявления о выходе из общества. При этом общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из

общества, действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, в течение которого было подано заявление о выходе из общества, либо с согласия участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости, а в случае неполной оплаты его вклада в уставный капитал общества действительную стоимость части его доли, пропорциональной оплаченной части вклада.

Действительная стоимость доли участника общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала общества.

В силу пункта 2 статьи 14 Закона ПМР «Об обществах с ограниченной ответственностью» действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов такого общества, пропорциональной размеру его доли.

Как установлено судом первой инстанции и следует из материалов дела, Ярыч И.Т. вышел из состава участников ООО «Ремедиум» на основании заявления от 23 декабря 2016 года.

Согласно Протоколу №5/18 общего собрания участников общества от 03 декабря 2018 года, расчетов доли, расходного кассового ордера от 29 января 2019 года Ярыч И.Т. в счет выплаты действительной стоимости его доли, которая составляет 1 241 286,98 рублей, выданы денежные средства в сумме 1 715 374,15 рублей (за вычетом подоходного налога с физических лиц в размере 65 912,81 рубль).

Единый социальный налог Обществом не исчислен и не уплачен.

В соответствии с подпунктом а) пункта 1 статьи 2 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» плательщиками единого социального налога признаются юридические лица, производящие выплаты работникам **и иным физическим лицам.**

Пунктом 1 статьи 3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» установлено, что для налогоплательщиков, указанных в подпункте а) пункта 1 статьи 2 настоящего Закона, **объектом налогообложения признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу работников и иных физических лиц по всем основаниям** (кроме процентов по депозитам, выплачиваемым вкладчикам банка, и дивидендов с долевого участия в уставных капиталах).

При этом, действительная стоимость доли, выплаченная выбывшему участнику Общества не отнесена к числу выплат, не являющихся объектом налогообложения единым социальным налогом (статьи 3, 5 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе»).

Вопреки ошибочному мнению представителей ООО «Ремедиум», выплаченная Ярыч И.Т. действительная стоимость его доли не является дивидендами.

Дивидендами, согласно подпункту м) пункта 1 статьи 1 Закона ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе», является любой доход, полученный участником от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения.

Действительная же стоимость доли участника общества в силу вышеприведенных норм выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала общества. При этом, стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном Приказом Министерства экономического развития ПМР от 15 июля 2011 года №512/135 «Об утверждении «Порядка оценки стоимости чистых активов организаций» путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету (пункты 1,3,4 названного Порядка оценки).

Кроме того, по мнению ООО «Ремедиум», выплата действительной стоимости доли участника Общества не относится к объекту налогообложения единым социальным налогом, поскольку является выплатой, производимой в рамках гражданско-правового договора, предметом которого является приобретение Обществом у физического лица (Ярыч И.Т.) движимого имущества.

Однако указанный довод основан на неверном толковании норм права.

Согласно пункту 1 статьи 3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе» (в редакции на момент возникновения спорных правоотношений), не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых

договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на недвижимое имущество, а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), а также выплаты, производимые в рамках **гражданско-правовых договоров**, предметом которых является приобретение у физических лиц движимого имущества.

Выплата действительной стоимости доли Ярыч И.Т. произведена не в рамках гражданско-правового договора, а в силу статьи 26 Закона ПМР «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Выход участника из Общества, как верно отметил суд первой инстанции, в силу пункта 2 статьи 170 Гражданского кодекса ПМР, является односторонней сделкой, направленной на прекращение принадлежащих участнику Общества корпоративных прав.

Для выхода участника из Общества достаточно воли одной стороны- участника общества (пункт 1 статьи 26, подпункт д) пункта 1 статьи 8 Закона ПМР «Об обществах с ограниченной ответственностью»), тогда как для заключения гражданско-правового договора необходимо выражение согласованной воли двух сторон в силу пункта 3 статьи 170 Гражданского кодекса ПМР.

При таких данных суд первой инстанции пришел к верному выводу об обоснованном доначислении налоговым органом единого социального налога с действительной стоимости доли вышедшего участника. Соответственно, правомерно суд признал оспариваемое предписание соответствующим статьям 2,3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и обязательном страховом взносе» и положениям статей 4,9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР».

Отказав ООО «Ремедиум» в удовлетворении требований, суд правомерно, в соответствии со пунктом 4 статьи 64 АПК ПМР, отменил принятые обеспечительные меры в виде приостановления действия предписания Налоговой инспекции по г.Тирасполь от 19 июля 2022 г.

В кассационной жалобе податель указывает, что суд не дал оценку имеющимся в деле копиям законопроекта о внесении дополнений в Закон ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе», пояснительной записке и письму от 10 октября 2022 г. № 8/30-20/2011. и доводам Общества о наличии противоречий между названным Законом и Законом ПМР «Об обязательном социальном страховании» и «О государственном пенсионном обеспечении».

Вместе с тем, наличие законопроекта о внесении дополнений в Закон ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе», которым предлагается исключить из объекта налогообложения единым социальным налогом выплаты стоимости доли участника при выходе его из состава учредителей организации, подтверждает верность вывода суда первой инстанции о том, что указанные выплаты подлежали налогообложению в соответствии с Законом, действовавшим на момент возникновения спорных правоотношений.

Согласно пояснительной записке к законопроекту (л.д.57 оборот), выплата действительной стоимости доли участника общества не указана в перечне выплат, не являющихся объектом налогообложения, что также правомерно принято во внимание судом первой инстанции при принятии решения. Как указано в пояснительной записке, законопроект разработан в целях установления единого подхода к применению норм налогового законодательства, а не в целях устранения противоречий.

Вопреки ошибочному мнению кассатора, единый социальный налог, зачисляемый в Единый государственный фонд социального страхования ПМР, согласно преамбуле к Закону ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе», предназначен не только для формирования базы для выплат трудовых пенсий, но и для реализации прав на обеспечение пособиями по безработице и иными социальными выплатами, а также для выплат социальных пенсий гражданам, достигшим пенсионного возраста, но не имеющим по каким-либо причинам права на пенсию в связи с трудовой деятельностью, о чем указано в статье 3 и подпункте б) пункта 1 статьи 72 Закона ПМР «О государственном пенсионном обеспечении граждан в ПМР».

То обстоятельство, что выплаты действительной стоимости доли участника Общества не относятся к доходам от трудовой деятельности Ярыч И.Т., не может являться основанием к исключению данных выплат из объекта налогообложения единым социальным налогом (пункт 1 статьи 3 Закона ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе») согласно законодательству, действовавшему на момент начисления и выплаты действительной стоимости доли участника Общества.

Содержание Закона ПМР «Об основах обязательного социального страхования», на который ссылается податель кассационной жалобы, не влияет на верность принятого судом решения, основанного на вышеприведенных нормах Закона ПМР «О едином социальном налоге и страховом взносе».

Иные доводы, изложенные в кассационной жалобе, свидетельствуют не о нарушениях судом норм материального права, повлиявших на исход дела, а о несогласии с установленными по делу фактическими обстоятельствами.

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 четвертой пункта 2 статьи 116 АПК ПМР судом первой инстанции выполнены в полном объеме.

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.

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 21 ноября 2022 года по делу №654/22-04 без изменения, а кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Ремедиум» без удовлетворения.

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

**Судья,
заместитель Председателя
Арбитражного суда ПМР**

Е.В.Качуровская