

исх. № _____

от «___» _____ 20__ г.



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

06 февраля 2023 года

№ 2/23-08к

г. Тирасполь

по делу № 751/22-04

Судья, заместитель Председателя Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики Шидловская О.А., рассмотрев кассационную жалобу Налоговой инспекции по г. Бендеры (г. Бендеры, ул. Московская, 17) на Решение Арбитражного суда ПМР от 05 декабря 2022 года по делу №751/22-04 (судья Романенко А.П.), возбужденному по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «Нефис-прим» (г. Бендеры, ул. Дзержинского, д. 2/1, **адрес для получения почтовой корреспонденции:** г. Бендеры, ул. Суворова, д. 28, офис 303) о признании недействительным ненормативного правового акта Налоговой инспекции по г. Бендеры, при участии в судебном заседании представителя заявителя ООО «Нефис-прим» – Овчаренко Т.М. (по доверенности №1 от 24.08.2022г.), а также представителя налогового органа – Шевченко И.В. (по доверенности №03 от 10.01.2023г.),

установил: Общество с ограниченной ответственностью «Нефис-прим» (далее – заявитель, ООО «Нефис-прим») обратилось в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики (далее – Арбитражный суд ПМР, суд) с заявлением о признании недействительным предписания Налоговой инспекции по г. Бендеры (далее – НИ по г. Бендеры, налоговый орган, податель жалобы) от 23 августа 2022 года №113-0178-22.

Решением от 05 декабря 2022 года по делу №751/22-04 суд удовлетворил требование заявителя в полном объеме.

НИ по г. Бендеры, не согласившись с принятым решением, обратилась в суд с кассационной жалобой, в которой просит решение арбитражного суда по делу отменить, и принять новое решение об отказе в удовлетворении требования заявителя.

11 января 2023 года суд кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР принял кассационную жалобу к своему производству и назначил дело к судебному разбирательству. Определением суда от 30 января 2023 года, по указанному в нем основанию, рассмотрение кассационной жалобы было отложено на 06 февраля 2023 года.

Кассационная жалоба рассмотрена по существу, и резолютивная часть судебного акта оглашена лицам, участвующим в деле, 06 февраля 2023 года. Полный текст Постановления изготовлен 13 февраля 2023 года.

Налоговая инспекция по г. Бендеры находит оспариваемое решение суда первой инстанции незаконным, необоснованным, и подлежащим отмене на основании подпунктов 1, 3, 4 пункта 1 статьи 152 АПК ПМР, по следующим основаниям.

Так, налоговый орган не согласен с выводом суда первой инстанции о том, что заявителем верно определен налогооблагаемый доход ежемесячно в виде разницы между начисленным доходом и стандартным налоговым вычетом, поскольку считает его

основанным на неправильном истолковании подпункта б) пункта 1 статьи 9, пункта 1 статьи 16 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

С точки зрения подателя кассационной жалобы, судом не был принят во внимание основанный на нормоположениях части второй подпункта б) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» и документах, предоставленных заявителем к проверке, довод налогового органа о том, что выплаты, которые производились ООО «Нефис-прим» своим работникам в апреле и мае 2022 года не включаются в перечень доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии с порядком, предусмотренным подпунктами а), б), е), е-1), ж), з), и), с), я-17) пункта 1 статьи 8 упомянутого закона и которые должны исключаться для целей применения стандартного налогового вычета по коду 320 в размере прожиточного минимума трудоспособного населения.

Апеллируя к пункту 1 статьи 16 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», податель кассационной жалобы полагает, что для того, чтобы организация могла предоставить работнику стандартный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом б) пункта 1 статьи 9 названного закона, все начисления, произведенные ООО «Нефис-прим» работнику в апреле 2022 года, не должны были превышать 5 прожиточных минимумов, рассчитанных исходя из величины прожиточного минимума, установленного на март 2022 года, а начисления, произведенные в мае 2022 года, не должны были превышать 5 прожиточных минимумов, рассчитанных исходя из величины прожиточного минимума, установленного на апрель 2022 года.

Однако суд, отмечает НИ по г. Бендеры, по ее мнению, применяя в оспариваемом решении нормоположения подпункта б) пункта 1 статьи 9, пункта 1 статьи 16 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», делает не основанный на нормах права и противоречивый вывод о том, что данные нормы определяют ежемесячное определение налогооблагаемой базы по подоходному налогу в виде разницы между месячным доходом физического лица и предоставляемыми налоговыми вычетами, а не в виде общей суммы начисления.

С точки зрения налогового органа судом первой инстанции при вынесении решения не были рассмотрены и применены заявленные НИ по г. Бендеры нормоположения статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», согласно которым стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику по основному месту работы на основании документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты. По мнению подателя жалобы, для работников ООО «Нефис-прим», уволенных в апреле 2022 года, данная организация в мае и июне 2022 года уже не будет основным местом работы, в связи с чем, и вычеты на будущие периоды (май и июнь 2022 года) не могли предоставляться данным Обществом работникам, уволенным в апреле 2022 года.

НИ по г. Бендеры считает, что суд первой инстанции, делая вывод об обоснованности действий ООО «Нефис-прим» по предоставлению работникам стандартного налогового вычета, не приводит мотивов и обоснований данного вывода, не опровергает позицию налогового органа, основанную на нормоположениях Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», и представленных документах, о превышении в каждом из месяцев (апрель, май 2022 года) по определённым работникам 5 прожиточных минимумов трудоспособного населения.

При указанных обстоятельствах податель жалобы отмечает, что со стороны НИ по г. Бендеры доказаны выводы, сделанные в ходе контрольного мероприятия о том, что ООО «Нефис-прим» необоснованно предоставлены вычеты в общей сумме 26 657 рублей. Вследствие этого, резюмировал налоговый орган, законным и обоснованным является произведенное НИ по г. Бендеры доначисление ООО «Нефис-прим» подоходного налога с учетом коэффициента инфляции в размере 4100,75 рублей.

Оспаривая вывод суда первой инстанции об обоснованности действий ООО «Нефис-прим» по предоставлению работникам стандартного налогового вычета по коду 322 в размере 150 расчетных уровней минимальной заработной платы (РУ МЗП) за каждый месяц налогового периода, установленному подпунктом в) пункта 1 статьи 9

Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», податель жалобы указывает, что, по его мнению, суд не приводит мотивов и обоснований данного вывода, не опровергает позицию налогового органа, о том, что из совокупного анализа нормоположений Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» следует, что предоставление стандартных налоговых вычетов наперёд, в многократном размере, обозначенным нормативно-правовым актом не предусмотрено.

Кроме этого, полагает НИ по г. Бендеры, суд не дал оценку доводам налогового органа о том, что согласно нормоположениям статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику по основному месту работы на основании документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

На основании изложенного, по нарушению, связанному с необоснованно предоставленными ООО «Нефис-прим» вычетами в размере 150 РУ МЗП на каждого ребенка, податель жалобы считает законным и обоснованным произведенное налоговым органом доначисление Обществу подоходного налога с учетом коэффициента инфляции в размере 1448,79 рублей.

Ссылаясь на мотивировочную часть оспариваемого решения, податель жалобы отмечает, что разница между доначисленными НИ по г. Бендеры ООО «Нефис-прим» налогами (в части доначисления подоходного налога в размере 3998,55 рублей (4100,75 руб. с коэфф. инфляции) – по нарушению, связанному с предоставленными стандартными налоговыми вычетами по коду 320 в размере прожиточного минимумов трудоспособного населения; в части доначисления подоходного налога в размере 1404 рублей (1448,79 руб. с коэфф. инфляции) – по нарушению, связанному с предоставленными стандартными налоговыми вычетами по коду 322 в размере 150 РУ МЗП на содержание ребенка в возрасте до 18 лет) и признанными судом первой инстанции не подлежащими уплате, ввиду признания недействительным Предписания полностью, составила 548,70 рублей. В связи с этим, НИ по г. Бендеры считает, что судом первой инстанции не установлена недействительность Предписания на данную сумму, а также не определена природа указанных доначислений.

Принимая во внимание изложенное, податель кассационной жалобы считает, что обжалуемое решение вынесено при неполном выяснении обстоятельств, имеющих значение для дела, которые суд посчитал установленными, а также при несоблюдении судом первой инстанции положений части второй пункта 3 статьи 130-12 АПК ПМР.

В судебном заседании представитель НИ по г. Бендеры поддержала доводы, изложенные в кассационной жалобе, и просила ее удовлетворить, решение Арбитражного суда ПМР от 05 декабря 2022 года по делу №751/22-04 отменить и принять новое об отказе в удовлетворении требований ООО «Нефис-прим».

ООО «Нефис-прим» в порядке статьи 143 АПК ПМР представило письменный отзыв по существу поданной кассационной жалобы, в соответствии с которым с доводами НИ по г. Бендеры несогласно, в удовлетворении кассационной жалобы просило отказать. При этом заявитель указывает на то, что налоговым органом в кассационной жалобе приведены те же аргументы и доводы, что и в суде первой инстанции.

По мнению заявителя, в Законе ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» по всему тексту идет речь о налоговом периоде – месяц (пп. б), пп. в) п.1 ст. 9, п.1 ст. 16), а не о времени начисления, налоговым же периодом признается календарный год, т.е. 12 месяцев (ст. 13).

Судом первой инстанции, по мнению ООО «Нефис-прим», был изучен на основании предоставленных расчетов вопрос о предоставлении работнику Брабинову Ю.И. стандартного налогового вычета. Было установлено, что фактически стандартный налоговый вычет был предоставлен в тройном размере, как и другим работникам, в сумме 5487 рублей. Однако, в ведомости начисления заработной платы за апрель 2022 года в колонках «Стандартный налоговый вычет всего» и «станд. вычет» была допущена техническая ошибка, которая не привела к неверному расчету подоходного налога.

С учетом изложенного заявитель считает, что суд первой инстанции в рамках судебного разбирательства разобрался во всех деталях рассматриваемого заявления и принял верное решение.

В судебном заседании представитель заявителя поддержала позицию, изложенную в письменном отзыве, и просила оставить решение Арбитражного суда от 05 декабря 2022 года по делу №751/22-04 без изменения, а кассационную жалобу без удовлетворения.

Суд кассационной инстанции, заслушав доводы лиц, участвующих в деле, проверив правильности применения судом первой инстанции норм материального и процессуального права по доводам кассационной жалобы, а равно проверив законность и обоснованность решения суда первой инстанции в полном объеме в порядке статьи 149 АПК ПМР, не усматривает оснований для отмены решения суда первой инстанции и для удовлетворения кассационной жалобы налогового органа, исходя из следующего.

Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой инстанции, на основании Приказа НИ по г. Бендеры от 30 мая 2022 года №135 должностными лицами инспекции проведено мероприятие по контролю в отношении ООО «Нефис-прим» за период с 01 января 2020 года по 31 мая 2022 года, в части соблюдения налогового и иного законодательства ПМР, в пределах компетенции налогового органа.

По результатам проведения названного контрольного мероприятия, в соответствии с пунктом 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», 16 августа 2022 года налоговым органом составлен Акт №033-0178-22, в котором отражены выявленные нарушения, суть которых сводится к следующему.

За проверяемый период работникам ООО «Нефис-прим» в апреле и мае 2022 года были предоставлены стандартные налоговые вычеты по коду 320 в размере прожиточного минимума трудоспособного населения, рассчитанных за месяц, предшествующий месяцу, за который производится начисление заработной платы, а также в апреле 2022 года предоставлены стандартные налоговые вычеты по коду 322 в размере 150 РУ МЗП на содержание ребенка в возрасте до 18 лет, в нарушение, с точки зрения НИ по г. Бендеры, подпунктов б) и в) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

В виду этого налоговый орган пришел к выводу, что Обществом занижена налогооблагаемая база по подоходному налогу с физических лиц, в результате чего организацией не был исчислен, удержан и уплачен подоходный налог с физических лиц в размере 5 951,25 рублей.

23 августа 2022 года, по результатам рассмотрения Акта №033–0178-22 от 16 августа 2022 года мероприятия по контролю в отношении ООО «Нефис-прим», с учетом разногласий от 17 августа 2022 года №5240, НИ по г. Бендеры вынесено Предписание №133-0178-22, в соответствии с которым заявителю предписано в течение 5 (пяти) дней с 23 августа 2022 года перечислить сумму налогов с учетом коэффициента инфляции в сумме 6 115 рублей 74 копейки, в том числе: подоходный налог в сумме 5951,25 рублей и коэффициент инфляции в сумме 164,49 рублей.

Не согласившись с названным предписанием, находя его несоответствующим Закону ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» и нарушающим его права в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, ООО «Нефис-прим» обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением о признании такового недействительным.

Удовлетворяя требования заявителя, суд первой инстанции, исходя из положений подпунктов б) и в) пункта 1 статьи 9, пункта 1 статьи 16 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», с учетом материалов дела, пришел к выводу о том, что оспариваемое предписание в части доначисления подоходного налога в размере 5951,25 рублей и коэффициента инфляции в сумме 164,49 рублей, не соответствует указанным положениям Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

Суд кассационной инстанции находит приведенные выводы суда первой инстанции законными, обоснованными, ввиду того, что таковые сделаны при правильном применении норм материального и процессуального права.

Так, согласно статье 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» каждый обязан платить налоги, установленные законом. Налоговое законодательство ПМР основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые противоречия актов налогового законодательства ПМР решаются в пользу налогоплательщика в судебном порядке.

Согласно пункту 1 статьи 8 названного законодательного акта, в порядке и на условиях, определяемых законом, по налогам устанавливается льгота в виде изъятия из обложения определенных элементов объекта налога.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», объектом налогообложения признается доход, полученный в денежной и (или) натуральной и иной форме физическими лицами, являющимися резидентами ПМР - от источников в ПМР и за ее пределами.

При этом налогооблагаемая база резидентов ПМР уменьшается на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 9-12 настоящего Закона, если иное не оговорено настоящим Законом (ч. 1 п.3 ст. 4 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц»).

Все виды вычетов, как зафиксировано в части третьей пункта 3 статьи 4 поименованного закона, за исключением оговоренных случаев, предоставляются в пределах налогового периода либо по итогам его декларирования. Налоговым периодом признается календарный год (ст. 13 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц»).

Как предусмотрено подпунктом б) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», налоговый вычет в размере прожиточного минимума трудоспособного населения, рассчитанного за месяц, предшествующий месяцу, за который производится начисление заработной платы, за исключением случаев, установленных настоящим Законом, в месяц предоставляется тем категориям налогоплательщиков, которые не перечислены в подпункте а) настоящего пункта. Налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не предоставляется налогоплательщикам, ежемесячный доход которых превышает 5 (пять) прожиточных минимумов трудоспособного населения, рассчитанных за месяц, предшествующий месяцу, за который производится начисление заработной платы.

При этом в сумму дохода включаются все виды облагаемых и необлагаемых доходов, за исключением доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии с порядком, предусмотренным подпунктами а), б), е), е-1), ж), з), и), с), я-17) пункта 1 статьи 8 настоящего Закона.

В силу подпункта в) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» при определении налоговой базы физическое лицо имеет право на получение налогового вычета в размере 150 расчетных уровней минимальной заработной платы (РУ МЗП) за каждый месяц налогового периода, который распространяется на каждого ребенка налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями.

Облагаемый месячный доход по основному месту работы, в соответствии с пунктом 1 статьи 16 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», определяется как разница между начисленным доходом и вычетами, предусмотренными статьями 9-12 настоящего Закона, если иное не оговорено настоящим Законом.

Исходя из совокупного понимания приведенных норм, суд кассационной инстанции считает, что суд первой инстанции правомерно пришел к выводу о том, что определение налогооблагаемой базы по подоходному налогу в виде разницы между месячным доходом физического лица и предоставляемыми налоговыми вычетами следует осуществлять помесячно (т.е. за каждый месяц в отдельности), а не в виде общей суммы начисления, как ошибочно полагает налоговый орган. В связи с этим суд обоснованно признал правомерным предоставление ООО «Нефис-прим» своим работникам

стандартных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами б) и в) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

Оснований для переоценки указанных выводов суда первой инстанции кассационная инстанция не усматривает.

Давая оценку доводам НИ по г. Бендеры о том, что для работников ООО «Нефис-прим», уволенных в апреле 2022 года, данная организация в мае и июне 2022 года уже не являлась основным местом работы, в связи с чем вычеты за будущие периоды (май и июнь 2022 года) не могли предоставляться, а значит нарушены подпункты б) и в) пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц», суд кассационной инстанции находит противоречащими статье 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» и статье 14 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц».

Так, принимая во внимание зафиксированный в статье 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» принцип равенства налогообложения, кассационная инстанция находит подход, примененный налоговым органом, нарушающим равенство в налогообложении между уволенными работниками и теми, кто продолжает находиться в трудовых отношениях с организацией.

Тем более, что согласно части второй пункта 2 статьи 14 Закона ПМР «О подоходном налоге с физических лиц» при прекращении трудовых отношений датой фактического получения налогоплательщиком дохода признается последний день его нахождения в трудовых отношениях с работодателем. Следовательно, учитывая тот факт, что уволенные ООО «Нефис-прим» работники фактически получили доход за май и июнь 2022 года в день увольнения, т.е. в апреле 2022 года, Общество на момент фактической выплаты, являлось для них работодателем, а значит, правомерно предоставило стандартные налоговые вычеты.

Кассационная инстанция, подвергая проверке оспариваемое подателем кассационной жалобы решение по доводу, связанному с тем, что судом первой инстанции не установлена недействительность Предписания на сумму 548,70 рублей, а также не определена природа указанных доначислений, не усматривает оснований для вывода о неполном выяснении судом первой инстанции обстоятельств, имеющих значение для дел, как считает НИ по г. Бендеры.

Из материалов дела усматривается, что указанная сумма представляет собой установленную в результате арифметических вычислений разницу между суммой доначисленных на основании оспариваемого Предписания подоходного налога с физических лиц и суммой доначисленных налогов, отраженной в Акте проверки от 16 августа 2022 года №033-0178-22, которая была выявлена в ходе судебного разбирательства в суде первой инстанции и, согласно представленным пояснениям заявителя, является следствием допущенной технической ошибки в ведомости начисления заработной платы за апрель 2022 года работнику ООО «Нефис-прим» Барбинову Ю.И.

Тем не менее, наличие этой ошибки не повлияло на итоговую сумму подоходного налога, исчисленного данному работнику с учетом предоставленных стандартных налоговых вычетов и которую налоговый орган, включил в общую сумму доначисленного по результатам контрольного мероприятия подоходного налога на основании оспариваемого предписания.

Соответственно, у суда первой инстанции не имелось оснований для определения природы указанных доначислений, как ошибочно указывает податель жалобы.

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 деле доказательств, отвечающих признакам относимости, допустимости, достоверности и достаточности, им дана надлежащая правовая оценка.

При таких обстоятельствах кассационная инстанция приходит к выводу, что приведенные в кассационной жалобе доводы не опровергают выводов суда, которые были предметом рассмотрения и оценки судом первой инстанции.

Оценка представленных в материалы дела доказательств, произведена судом первой инстанции в соответствии с требованиями статей 45, 48, 49, 51 АПК ПМР.

Оснований для иных выводов у суда кассационной инстанции не имеется. Несогласие же стороны спора с судебной оценкой доказательств, не является основанием для изменения или отмены обжалуемого судебного акта.

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, в связи с чем, кассационную жалобу следует оставить без удовлетворения.

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 05 декабря 2022 года по делу №751/22-04 без изменения, а кассационную жалобу Налоговой инспекции по г. Бендеры, без удовлетворения.

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

Судья,
заместитель Председателя
Арбитражного суда ПМР

О.А. Шидловская