

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](http://www.arbitr.gospmr.org)

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ кассационной инстанции Арбитражного суда

«04» июля 2023 г.

№56/23-08к

г. Тирасполь

по делу №515/23-12

Суд кассационной инстанции Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики в составе судьи, заместителя Председателя Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики Шидловской О.А., рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Общества с ограниченной ответственностью «Молд-Агро» (г. Рыбница, ул. Бородинская, 49) на Решение Арбитражного суда ПМР от 01 июня 2023 года по делу №515/23-12 (судья Григорашенко И.П.), возбужденному по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «Молд-Агро» о признании недействительным ненормативного правового акта Налоговой инспекции по г. Рыбница и Рыбницкому району (г. Рыбница, ул. Кирова, 134/1), при участии представителя ООО «Молд-Агро» Добровольского В.А. (по доверенности от 12.04.2023 г.), а также представителя налогового органа Чеботаря М.Н. (по доверенности от 29.06.2023г. №49),

**Установил:** общество с ограниченной ответственностью «Молд-Агро» (далее – ООО «Молд-Агро», заявитель, податель жалобы) обратилось в Арбитражный суд ПМР с заявлением о признании недействительным ненормативного правового акта – Предписания Налоговой инспекции по г. Рыбница и Рыбницкому району (далее – НИ по г. Рыбница, налоговый орган) от 29 марта 2023 года № 112-0028-23.

Решением Арбитражного суда ПМР от 01 июня 2023 года в удовлетворении заявления ООО «Молд-Агро» отказано.

Не согласившись с названным судебным актом, заявитель 19 июня 2023 года подал кассационную жалобу, в которой просит Решение Арбитражного суда ПМР от 01 июня 2023 года по делу №515/23-12, отменить и принять новое решение о признании оспариваемого предписания налогового органа недействительным.

Определением от 26 июня 2023 года указанная кассационная жалоба принята к производству кассационной инстанции Арбитражного суда и дело назначено к судебному разбирательству на 04 июля 2023 года.

Кассационная жалоба рассмотрена, и резолютивная часть Постановления оглашена лицам, участвующим в деле, 04 июля 2023 года. Полный текст Постановления изготовлен 10 июля 2023 года.

ООО «Молд-Агро» находит оспариваемое решение суда первой инстанции необоснованным, принятым при не полном исследовании обстоятельств, имеющих значение для дела, и подлежащим отмене по следующим основаниям.

По мнению подателя жалобы, суд не дал надлежащей правовой оценки и не опроверг доводы заявителя о применении статьи 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» к спорным правоотношениям во взаимосвязи с диспозицией подпункта а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» до и после 29 сентября 2022 года.

ООО «Молд-Агро» считает, что в связи с тем, что лишь в 2022 году Законом ПМР № 252-ЗИ-VII от 29 сентября 2022 года норма подпункта а) пункта 2 статьи 6 названного закона была изложена в иной редакции, то до этого времени под продукцией собственного производства законодатель понимал продукцию, выращенную в том числе, и совместно, а после 29 сентября 2022 года – продукцию, изготовленную, выращенную производителем не в результате осуществления совместной деятельности.

Ссылаясь на пункты 6, 8, 9 Положения «О порядке проведения налоговыми органами камеральных мероприятий по контролю», утвержденного Постановлением Правительства ПМР от 13 мая 2014 года № 136, податель кассационной жалобы отметил, что налоговая инспекция, проводя камеральную проверку представленной Обществом отчетности, проверила и признала правильность обоснованности применения ставок налога и налоговых льгот. Не запрашивая при этом у ООО «Молд-Агро» дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие право на эти налоговые льготы. Податель жалобы подчеркнул, что в обжалуемом решении суд не дал правовую оценку и не опроверг позицию заявителя относительно ссылки на вышеуказанное Положение, а лишь указал что: «... Арбитражный суд приходит к выводу о том, что проверка обоснованности применения льгот по налогу на доходы организаций при проведении камерального мероприятия по контролю не предусматривается» (абз. 11), с чем ООО «Молд-Агро» не согласно.

Помимо этого, податель жалобы отметил, что суд первой инстанции посчитал, что исковая давность в контексте Закона ПМР «Об основах налоговой системы ПМР» применяется исключительно к физическим лицам, однако, с точки зрения заявителя, такое толкование искажает общие принципы права, и, если толковать законодательство так, как суд первой инстанции, то выходит, что к физическим лицам в области налогообложения исковая давность в три года установлена законом и применима, а к юридическим лицам нет. Применение закона судом первой инстанции с таким толкованием нарушает права и интересы юридических лиц, резюмировал заявитель.

По мнению ООО «Молд-Агро», основываясь на положениях подпункта а) статьи 3, статьи 4 Конституционного закона ПМР «Об Арбитражном суде ПМР», диспозицию части второй и подпункта в) части третьей пункта 6 статьи 10 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» следует понимать как исковую давность для юридических лиц. Учитывая, что выявленные налоговым органом нарушения совершены ООО «Молд-Агро» в 2014 и 2015 годах, то, с точки зрения подателя жалобы, и срок исковой давности истек в 2020 и 2021 годах соответственно, откуда следует необходимость списания доначисленных налогов непосредственно после составления акта.

Таким образом, податель кассационной жалобы считает, что обжалуемое решение принято при неполном выяснении обстоятельств, имеющих значение для дела, которые суд посчитал установленными.

В судебном заседании представитель ООО «Молд-Агро» поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе, и просил ее удовлетворить, решение Арбитражного суда ПМР от 01 июня 2023 года по делу №515/23-12, отменить и принять новое решение о признании оспариваемого предписания налогового органа недействительным.

**НИ по г. Рыбница** в порядке статьи 143 АПК ПМР представила письменный отзыв на поданную кассационную жалобу, в соответствии с которым возражает против ее удовлетворения, считая Решение Арбитражного суда ПМР от 01 июня 2023 года по делу №515/23-12 законным, обоснованным, вынесенным при надлежащей оценке доказательств.

По мнению налогового органа, анализ подпункта а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге и на доходы организаций» позволяет констатировать, что необходимым условием применения льготы является получение дохода от реализации сельскохозяйственной продукции исключительно собственного производства и продуктов ее переработки. Однако, в результате реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в рамках договоров с главами КФХ, видно, что таковая не была произведена самостоятельно. Кроме того, НИ по г. Рыбница считает, что общество ошибочно отождествляет термины «Собственное производство» и «Совместная деятельность». Соответствующая позиция не основана на нормах законодательства и является субъективным восприятием содержания (смысла) указанных двух понятий.

Согласно позиции налогового органа, доводы ООО «Молд-Агро» о том, что срок исковой давности по данному виду нарушения истек, несостоятельны. Содержание пункта 6 статьи 10 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» позволяет сделать вывод о том, что термин «Срок исковой давности» в данной статье применяется исключительно по отношению к претензиям, предъявленным к физическим лицам. При этом действующим законодательством каких-либо ограничений по срокам доначисления юридическим лицам налогов ввиду выявленных нарушений (коим является вынесение предписания), и возможности взыскания их в судебном порядке, не установлено. В судебном заседании представитель налогового органа просил в удовлетворении кассационной жалобы отказать.

**Суд кассационной инстанции**, изучив материалы дела, заслушав пояснения сторон, проверив правильность 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, считает, что кассационная жалоба не подлежит удовлетворению. При этом суд кассационной инстанции исходит из следующего.

Как усматривается из материалов дела и правомерно установлено судом первой инстанции, налоговой инспекцией по г. Рыбница на основании Приказа от 26 декабря 2022 года №503 «О проведении планового мероприятия по контролю», с учетом Приказа от 28 января 2023 года №57 «О продлении срока проведения планового мероприятия по контролю», было проведено плановое мероприятие по контролю ООО «Молд-Агро», целью которого являлся контроль за соблюдением Обществом налогового и иного (в пределах компетенции налоговых органов) законодательства ПМР.

По результатам проведения названного контрольного мероприятия, в соответствии с пунктом 1 статьи 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», налоговым органом 15 марта 2023 года был составлен Акт №012-0028-23, в котором отражены выявленные нарушения:

1) Нарушение положений Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», а именно:  
- в нарушение подпункта а) пункта 2 статьи 6, пунктов 1, 6 статьи 7 ООО «Молд-Агро» к доходам, полученным за 2014-2015 год в сумме 2 024 103,23 рублей неправомерно применена льгота по налогу на доходы, т.к. реализованная сельскохозяйственная продукция не была произведена самостоятельно, в связи с чем занижен налог на доходы за период 2014-2015гг. от реализации сельскохозяйственной продукции в сумме 26 313,34 рублей, отчисления в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на цели пенсионного страхования (обеспечения) в размере 21 860,32 рублей;

- в нарушение подпункта 8) пункта б) статьи 3 ООО «Молд-Агро» неучтен объект налогообложения налогом на доходы за 2014-2015гг. в виде безвозмездно полученной продукции в сумме 273 325,16 рублей, что привело к неуплате налога на доходы в размере 19 679,41 рублей, отчислений в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на цели пенсионного страхования в сумме 2 951,91 рублей.

2) Нарушение Закона ПМР «О Дорожном фонде Приднестровской Молдавской Республики» (п. 1, п.6 ст. 5) в следствие неотражения в налоговой отчетности за 2017-2022гг. транспортного средства, зарегистрированного за ООО «Молд-Агро», в результате чего занижен объект налогообложения, что привело к неуплате налога с владельцев транспортных средств за 2017-2022гг. в размере 1 653,25 рублей.

С учетом приведенных обстоятельств, по результатам рассмотрения Акта планового мероприятия по контролю ООО «Молд-Агро», НИ по г. Рыбница 29 марта 2023 года вынесено Предписание №112-0028-23, в соответствии с которым Обществу предписано начислить и перечислить в течение 5 (пяти) дней с 30 марта 2023 года сумму неисчисленных налогов учетом коэффициента инфляции в размере 116 627,59 рублей.

Не согласившись с указанным предписанием в части доначисления налога на доходы организаций и отчислений в ЕГФСС от налога на доходы организаций на цели пенсионного страхования, находя его несоответствующим Законам ПМР «О налоге на доходы организаций» и «Об основах налоговой системы в ПМР», нарушающим его права в сфере предпринимательской деятельности, ООО «Молд-Агро» обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении требования заявителя, исходя из

совокупной оценки представленных сторонами доказательств и фактических обстоятельств дела, пришел к выводу о том, что доводы ООО «Молд-Агро» о несоответствии оспариваемого предписания статье 3, подпункту а) пункта 2 статьи 6, пункту 6 статьи 7 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» и подпункту в) части третьей пункта 6 статьи 10 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республики» не нашли своего подтверждения при рассмотрении настоящего дела. При этом, суд пришел к выводу о представлении налоговой инспекцией достаточной совокупности доказательств, подтверждающих законность оспариваемого предписания и наличие оснований для принятия такового.

Кассационная инстанция находит приведенную позицию суда первой инстанции правомерной, а решение от 01 июня 2023 года по делу №515/23-12 не подлежащим отмене ввиду следующего.

Так, согласно статье 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», каждый обязан платить налоги, установленные законом. 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.

Как следует из пункта 1 статьи 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» обязанности налогоплательщика возникают у юридических и физических лиц при наличии у них объекта налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами.

Согласно статье 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» объектом налогообложения для организаций, осуществляющих деятельность на территории ПМР, являются, в том числе доходы от продаж (выручка от реализации) продукции.

В соответствии с подпунктом а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» (в редакции, действовавшей в период 2014-2015гг.) не подлежат налогообложению доходы от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки (кроме доходов от реализации подакцизной продукции).

При этом частью второй и третьей указанного пункта закреплены условия для применения названной льготы. Так, применение льготы в виде освобождения от уплаты налога на доходы организаций допускается при наличии совокупности таких условий, как:

- доходы организации относятся к доходам от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки;
- доход от такой деятельности составляет в 2014-2015 годах - не менее 80 % от общей суммы дохода, рассчитанной в целом за год.

Как усматривается из материалов дела и правомерно установлено судом первой инстанции, в период 2014 – 2015 годов ООО «Молд-Агро» при исчислении налога на доходы организации применило налоговую льготу, предусмотренную подпунктом а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», не обложив налогом выручку от реализации сельскохозяйственной продукции. При этом факт применения указанной льготы заявителем, как обоснованно указал суд первой инстанции, подтверждается приобщенными к материалам дела копиями финансовой и налоговой отчетности, а именно: пояснительной записки к отчетности, предоставляемой за декабрь, 4 кв. 2015 года, справки о выручке сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки за декабрь 2015 года, справки о выручке от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки за 2015 год, справки о доходах, не подлежащих налогообложению за июль-декабрь 2015 год, движения сельскохозяйственной продукции по ООО «Молд-Агро» за 2014 года, движения сельхоз продукции по ООО «Молд-Агро» за 2015 год, главной книги ООО «Молд-Агро» за период с 2013 по 2015 годы и пояснительной записки к отчетности, предоставляемой за 2014 год.

Однако, как установлено налоговым органом в ходе планового контрольного мероприятия и не отрицается подателем жалобы, сельскохозяйственная продукция, выручка от реализации которой была указана им как выручка от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства, была выращена ООО «Молд-Агро» совместно с КФХ «Молдован Валентин Михайлович» и КФХ «Молдован Леонид Михайлович» в рамках

договоров о совместной деятельности №4 от 01 января 2014 года и №1 от 01 января 2015 года, а также № 3 от 01 января 2014 года и № 2 от 01 января 2015 года, соответственно.

Судом первой инстанции в оспариваемом заявителем решении дана надлежащая правовая оценка поименованным договорам, исследован факт их исполнения сторонами, что позволило сделать правомерный вывод о необоснованном применении ООО «Молд-Агро» льгот, предусмотренных подпунктом а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Так, правоотношения сторон договора простого товарищества регулируются Главой 56 «Простое товарищество» ГК ПМР. В соответствии со статьей 1076 ГК ПМР под договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) понимается договор, в котором двое или более лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной цели, не противоречащей закону.

Полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества либо не вытекает из существа обязательства (п.1 ст. 1078 ГК ПМР).

Правовой режим общей долевой собственности означает, что участнику долевой собственности принадлежит право по своему усмотрению распорядиться принадлежащей ему долей (ст. 263 ГК ПМР).

Из содержания договоров №4 от 01 января 2014 года и №1 от 01 января 2015 года о совместной деятельности, заключенных между ООО «Молд-Агро» и КФХ «Молдован Валентин Михайлович», а также договоров №3 от 01 января 2014 года и №2 от 01 января 2015 года о совместной деятельности, заключенных между ООО «Молд-Агро» и КФХ «Молдован Леонид Михайлович», усматривается, что стороны, именуемые Предприятие и Партнер, обязуются объединить свои ресурсы и совместно действовать как ассоциированные организации без образования юридического лица, с целью получения прибыли путем совместного выращивания сельскохозяйственной продукции (пункты 1.1. указанных договоров). Продукция от совместной деятельности урожай сельхозкультур, согласно пунктам 2.2. договоров, подлежит распределению между сторонами соразмерно произведенным затратам по его выращиванию.

Таким образом, правовых оснований для отождествления продукции, выращенной в результате совместной деятельности с продукцией собственного производства, для целей налогообложения, действующее законодательство не содержит.

Следовательно, доход от реализации ООО «Молд-Агро» сельскохозяйственной продукции, полученной в результате совместной деятельности с КФХ «Молдован Валентин Михайлович» и КФХ «Молдован Леонид Михайлович», подлежал обложению налогом на доходы организаций.

При таких обстоятельствах вывод суда первой инстанции о необоснованном применении ООО «Молд-Агро» льгот, предусмотренных подпунктом а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», кассационная инстанция находит правомерным, сделанным при надлежащей оценке материалов дела и при правильном применении норм материального права.

Принимая во внимание приведенные обстоятельства, учитывая законность вывода суда первой инстанции о необоснованном применении заявителем льгот, предусмотренных подпунктом а) пункта 2 статьи 6 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», кассационная инстанция соглашается с выводом суда первой инстанции относительно наличия нарушений со стороны Общества требований пункта 6 статьи 7 настоящего закона, в соответствии с которым налогоплательщики производят отчисления в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на цели пенсионного страхования (обеспечения) в размере 1,08 процента от налогооблагаемой базы, определенной в соответствии со статьями 5 и 6 настоящего Закона.

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

Равным образом, правомерным и не подлежащим переоценке находит кассационная инстанция вывод суда первой инстанции относительно необоснованности доводов ООО «Молд-Агро» о несоответствии части второй пункта 6 статьи 10 Закона ПМР «Об основах

налоговой системы в ПМР» оспариваемого предписания в части доначисления налога на доходы организаций в размере 19 679,41 рублей и отчисления в Единый государственный фонд социального страхования ПМР на цели пенсионного страхования в размере 2 951,91 рублей с коэффициентом инфляции к таковым, в связи с нарушением подателем жалобы подпункта 8) пункта б) статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Так, исходя из буквального смысла пункта 6 статьи 10 названного закона следует, что срок исковой давности, вопреки доводам подателя жалобы, применяется только по претензиям, предъявленным к физическим лицам по взысканию налогов и других обязательных платежей в бюджет, предусмотренных законодательством ПМР, а не к доначислению налоговых платежей на основании предписаний налоговых органов по результатам контрольного мероприятия. То есть срок исковой давности применяется в отношении суммы недоимки по налогам и иным обязательным платежам в бюджет, а также суммы начисленной пени. Правовых оснований для применения срока исковой давности в отношении доначисления налогов по результатам контрольных мероприятий, действующее налоговое законодательство не содержит.

С учетом изложенного, исходя из приведенных норм права, имеющих в деле доказательств, суд первой инстанции обоснованно оставил без удовлетворения требования ООО «Молд-Агро».

Доводы, приведенные подателем в кассационной жалобе, дублируют те, которые приводились ООО «Молд-Агро» в рамках рассмотрения дела в суде первой инстанции и уже получили надлежащую правовую оценку. Иных фактов, которые не были бы проверены и не учтены судом первой инстанции при рассмотрении дела и имели бы юридическое значение для вынесения судебного акта по существу, влияли бы на обоснованность и законность судебного акта, либо опровергали выводы суда первой инстанции, заявителем не приведено. В связи с этим, таковые признаются судом кассационной инстанции несостоятельными.

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 01 июня 2023 года по делу №515/23-12 без изменения, а кассационную жалобу Общества с ограниченной ответственностью «Молд-Агро», без удовлетворения.

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

Судья,  
заместитель Председателя  
Арбитражного суда ПМР

О.А. Шидловская