

 18 апреля 16 23/16-02к

 1780/15-04

Суд кассационной инстанции Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики в составе заместителя Председателя Арбитражного суда ПМР Лука Е.В., рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району (г.Слободзея, ул.Фрунзе, 10) на решение арбитражного суда от 11 февраля 2016 года по делу № 1780/15-04, возбужденному по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Некс» (Слободзейский район, с.Ближний Хутор, ул.Озерная, д.7) об оспаривании Постановления НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району, при участии представителей заявителя Щербатого В.С. (доверенность от 24.12.2015 г.) и Дынул С.М. (доверенность от 24.12.2015 г.), представителя налогового органа Негура Е.В. (доверенность от 14.03.2016 г. № 01-26/1140),

**установил:**

Общество с ограниченной ответственностью «Некс» (далее – заявитель, ООО «Некс», общество) обратилось в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики (далее – Арбитражный суд ПМР, арбитражный суд, суд) с заявлением об оспаривании Постановления Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району (далее – НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району, инспекция, налоговый орган, ответчик) по делу об административном правонарушении № 74 от 22 декабря 2015 года.

Решением от 11 февраля 2016 года по делу № 1780/15-04 суд заявление ООО «Некс» удовлетворил, признав незаконным и отменив Постановление Начальника налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району № 74 о привлечении ООО «Некс» к административной ответственности и прекратив производство по делу об административном правонарушении, возбужденное на основании протокола об административном правонарушении серии МФ №150591.

НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району, не согласившись с принятым решением, 2 марта 2016 года подала кассационную жалобу, в которой просит решение Арбитражного суда ПМР от 11 февраля 2016 года по делу № 1780/15-04 отменить, дело направить на новое рассмотрение.

15 марта 2016 года, суд кассационной инстанции, принимая во внимание устранение налоговым органом нарушения требований, установленных подпунктом г) пункта 1 статьи 141 Арбитражного процессуального кодекса Приднестровской Молдавской Республики (далее - АПК ПМР) в срок, указанный в определении суда об оставлении кассационной жалобы без движения от 04 марта 2016 г., принял кассационную жалобу к производству кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР и назначил дело к судебному разбирательству на 28 марта 2016 года, предложив ООО «Некс» в срок до 23 марта 2016 года представить отзыв на кассационную жалобу и доказательства направления копии отзыва налоговому органу, о чем вынес соответствующее определение.

Отзыв в адрес суда поступил 25 марта 2016 года.

Определением от 28 марта 2015 года суд, заслушав лиц, участвующих в деле, принимая во внимание необходимость дополнительного изучения имеющихся в деле доказательств с учетом объяснений представителей лиц, участвующих в деле, данных в судебном заседании, счел невозможным рассмотреть дело в данном заседании и на основании пункта 1 статьи 109 АПК ПМР отложил его рассмотрение на 18 апреля 2016 года.

Кассационная жалоба рассмотрена и резолютивная часть судебного акта оглашена 18 апреля 2016 года. Полный текст Постановления изготовлен 21 апреля 2016 года.

В обоснование кассационной жалобы налоговый орган привел следующие доводы:

Налоговая инспекция по г.Слободзея и Слободзейскому району считает Решение Арбитражного суда ПМР от 11.02.2016г. по делу № 1780/15-04 необоснованным и принятым с нарушением норм действующего законодательства ПМР.

Согласно предоставленным ГУБЭПиК МВД ПМР материалам установлено, что ООО «Некс» в период с 25.03.2011 г. по 31.03.2011г. осуществляло реализацию лома черных металлов ЗАО «Бендерский КХП», которая была сокрытой и не была отражена по счетам бухгалтерского учета ООО «Некс». В вышеуказанный период ООО «Некс» реализовано ЗАО «Бендерский КХП» 1009060 кг металлолома сумму 2779653,00 руб., сумма приобретенного ООО «Некс» металлолома (себестоимость продаж) составила 2223722,40 руб. валовый доход от вышеуказанной сделки составил 555 930,60 руб.

Противоправные действия должностного лица ООО «Некс» были совершены от имени ООО «Некс» и вещественные доказательства, приобщенные к уголовному делу, возбужденному в отношении должностного лица ООО «Некс» Богуцкого А.Г., содержат подписи должностных лиц ООО «Некс» и скреплены печатью ООО «Некс». Законом ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» установлена обязанность всех организаций вести бухгалтерский учет.

Суд вышеперечисленные факты, имеющие значение для разрешения дела по существу, не принял во внимание, в результате чего принял решение в противоречие ст. 52 Конституции ПМР, Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

Суд, не принимая во внимание норму п.1 ст.2 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» необоснованно сделал вывод о том, что «никаких сведений о том, что установлен факт уклонения ООО «Некс» от уплаты налоговых платежей ни само письмо, ни названное Постановление о прекращении уголовного дела, не содержат…».

Также, суд не учел объектом преступления ст. 196 УК ПМР являются обязательные платежи, подлежащие оплате организациями, и порядок их уплаты. Предметом преступления ст.196 УК ПМР являются налоги и сборы с организации.

Ввиду чего, документы уголовного дела № 2015310363, явно свидетельствуют о неисполнении ООО «Некс» обязательных требований, установленных законами Приднестровской Молдавской Республики, и по смыслу п.5 ст.8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» являются основанием для проведения внеочередного мероприятия по контролю в отношении ООО «Некс», а указанный вывод суда ошибочен, не основан на законе.

Следовательно, решение не соответствует п.1 ст.113 АПК ПМР. Несоответствие выводов, изложенных в решении, обстоятельствам дела, в силу п/п 3) п. 1 ст.152 АПК ПМР является основанием для отмены решения.

Необоснован вывод о том, что «Письмо ГУБЭПиК МВД ПМР от 22.10.205г. № 18/2-2824 налоговым органом не представлено», поскольку таковое представлено им в виде приложения к письменным пояснениям от 11.02.2016г. № 01-26/639.

Кроме того, суд, несмотря на то, что это письмо, явившееся одним из оснований проведения внеочередного мероприятия по контролю в отношении ООО «Некс», якобы не представлено, таковое в соответствии п.5 ст. 130-16 АПК ПМР не истребовал, ввиду чего вынес решение при неполном выяснении обстоятельств, имеющих значение для дела, что в силу п/п 1) п. 1 ст.152 АПК ПМР влечет отмену решения.

Необоснован вывод о том, что «из письменных пояснений налогового органа, представленных в ходе судебного разбирательства, следует, что мероприятие по контролю в отношении ООО «Некс» осуществлялось путем анализа показателей финансовой и налоговой отчетности, представленной ООО «Некс» в налоговую инспекцию, с учетом установленных ГУБЭПиК МВД ПМР совершенных хозяйственных операций…». Так, в письменных пояснениях указано, что внеочередное мероприятие по контролю в отношении ООО «Некс» проведено путем: фактического сличения сведений регистров бухгалтерского учета ООО «Некс» со сведениями, предоставленными ГУБЭПиК МВД ПМР; анализа показателей финансовой и налоговой отчетности, предоставленной в налоговую инспекцию ООО «Некс» в установленные сроки, с учетом установленных ГУБЭПиК МВД ПМР совершенных хозяйственных операций ООО «Некс»; определения перечня норм нарушенных ООО «Некс», при совершении противоправных действий, установленных ГУБЭПиК МВД ПМР.»

Вывод о том, что «…налоговый орган в ходе контрольного мероприятия фактически не исследовал вопрос о том, имела ли место реализация металлолома, не установил факт продажи ООО «Некс» металлолома, не установил условия сделки купли-продажи (цена продажи) и не определил затраты продавца (цену приобретения, транспортные расходы и т.п.), а следовательно, размер рассчитанного инспекцией объекта налогообложения (валового дохода) следует признать недоказанным…» противоречит п. 1 ст. 4 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» и обязывает налоговый орган совершать действия, не предусмотренные действующим законодательством, так как методом определения выручки (дохода) ООО «Некс» в проверяемом периоде являлся метод начисления, согласно которому доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств (п. 1 ст. 4 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций»).

Утверждение суда о том, что «…отсутствие в акте проверки оценки налоговым органом договора №165 от 28.03.11г. хранения металлолома между ЗАО «Бендерский КХП» и ООО «Некс», ссылка на который имеется в полученных от ГУБЭПиК МВД ПМР материалах…» противоречит нормам Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» с изменениями и дополнениями.

В ходе дознания по уголовному делу, возбуждённому в отношении должностного лица ООО «Некс» Богуцкого А.Г. было установлено, что договор №165 от 28.03.11г. хранения металлолома между ЗАО «Бендерский КХП» и ООО «Некс» является подложным.

Балансовый отчет о финансовом положении ООО «Некс» по состоянию на 30.06.2011г. и 31.12.2011г. опровергает доводы о взаимоотношениях ООО «Некс» и ЗАО «Бендерский КХП» на основании договора ответственного хранения № 165 от 28.03.11г.

Акт внеочередного мероприятия по контролю от 22.12.15г. № 272 в соответствии с п.1 ст.10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» содержит сведения о результатах мероприятия по контролю, выявленных нарушениях (со ссылкой на нормы права), их характере, лицах, ответственных за совершение этих нарушений.

Вывод суда «на основании материалов уголовного дела, в частности на основании акта выборочной документальной ревизии от 24.07.2015г., проведенной сотрудниками УБОПиК МВД ПМР, а не на основании документов подконтрольного лица, подлежащих проверке, налоговый орган сделал вывод относительно нарушений ООО «Некс» Закона ПМР «О налоге на доходы организаций»» не соответствует действительности, так как названный акт выборочной документальной ревизии от 24.07.2015г., содержит вывод о нарушении только Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», в то время как акт внеочередного мероприятия по контролю № 272 от 22.12.2015г. содержит вывод о нарушении ООО «Некс» Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» и Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике», сделанный на основании данных бухгалтерского учета подконтрольного лица.

Вывод суда о недоказанности налоговым органом события и состава правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п.3 ст.15.5 КоАП ПМР несостоятелен, поскольку принят в результате недостаточного исследования доказательств, имеющихся в материалах дела № 1780/15-04.

Исходя из изложенного, ответчик просит отменить решение от 11 февраля 2016 года по делу № 1780/15-04, дело направить на новое рассмотрение.

В судебном заседании представитель ответчика поддержала доводы, изложенные в кассационной жалобе, и просит ее удовлетворить.

Возражая против удовлетворения кассационной жалобы, заявитель представил отзыв на нее, который мотивирован следующим.

Налоговой инспекцией приводятся ряд доводов, которые, по мнению ООО «Некс», не соответствуют действительности.

Суд, удовлетворяя требования ООО «Некс» обоснованно указал на то, что письма послужившие основанием для проведения внеочередной проверки не содержат никаких данных указывающих на нарушения, допущенные ООО «Некс».

Проверка фактически проведена в нарушении п.5 ст.8 Закона ПМР «О порядке проведения проверки при осуществлении государственного контроля (надзора)», то есть при отсутствии предусмотренных законом оснований. Следовательно, все иные доказательства, установленные в ходе проверки, можно считать незаконными.

Товарно-транспортные накладные, представленные суду налоговой инспекцией в качестве доказательств получения ООО «Некс» дохода являются недействительными, и не могут служить доказательством продажи металлолома и получения соответствующего дохода. Так, в нарушение ст.11 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Приказа Министерства экономического развития ПМР № 226 от 02.12.2008 года «Об утверждении «Альбома унифицированных форм первичной учетной документации» и Перечня регистров бухгалтерского учета», Инструкции по применению «Альбома унифицированных форм первичной учетной документации», в представленных суду накладных отсутствует расшифровка подписи лиц, ответственных за содержащиеся в них данные, во всех накладных подписи разные, при этом установить кому принадлежит подпись не представляется возможным, как и не представляется установить являются ли лица подписавшие накладные должностными лицами ООО «Некс». В некоторых накладных вообще отсутствуют подписи, а в одной в качестве грузоотправителя указанно ООО «Некст», т.е. другое предприятие. При этом накладные также содержат некие цифры, установить которая является ценой не предоставляется возможным.

Из представленных накладных не представляется возможным установить произведена ли продажа товара, передача на хранение или иная сделка.

При таких обстоятельствах, в связи с тем, что налоговой инспекцией не представлено надлежащих доказательств, свидетельствующих о продаже ООО «Некс» металлолома Бендерскому КХП, в действиях подконтрольного лица отсутствует состав административного правонарушения, в связи с чем, суд пришел к правильному выводу о незаконности и отмене Постановления начальника налоговой инспекции по г. Слободзея и Слободзейскому № 74 о привлечении ООО «Некс» к административной ответственности предусмотренной п. 3 ст. 15.5. КоАП ПМР и о прекращении производства по делу об административном правонарушении.

На основании изложенного заявитель просит решение по делу № 1780/15-04 от 11 февраля 2016 года оставить без изменения, а кассационную жалобу без удовлетворения.

 В судебном заседании представители заявителя поддержали доводы отзыва.

Арбитражный суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, оценив доводы кассационной жалобы и возражений на нее, заслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, проверив в порядке статьи 149 АПК ПМР правильность применения норм материального и процессуального права при принятии решения по делу, законность и обоснованность решения в полном объеме, считает, что решение следует оставить без изменения, а кассационную жалобу без удовлетворения по следующим основаниям.

Удовлетворяя требования заявителя о признании незаконным и отмене Постановления Начальника налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району № 74 о привлечении ООО «Некс» к административной ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 15.5. Кодекса об административных правонарушениях Приднестровской Молдавской Республики (далее – КоАП ПМР), вынесенного 22 декабря 2015 года по делу об административном правонарушении, возбужденному на основании протокола об административном правонарушении серии МФ №150591, и прекращая производство по делу об административном правонарушении, суд первой инстанции исходил из того, что налоговым органом нарушен порядок проведения внеочередного мероприятия по контролю в отношении заявителя, в части проведения такового при отсутствии оснований, предусмотренных пунктом 5 статьи 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», а также из недоказанности налоговым органом события и состава правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 3 статьи 15.5 КоАП ПМР.

 Суд кассационной инстанции находит не законным, не обоснованным и не соответствующим обстоятельствам дела вывод суда первой инстанции об отсутствии предусмотренных пунктом 5 статьи 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» оснований для проведения внеочередного мероприятия по контролю в отношении ООО «Некс».

Так, в соответствии с названной нормой Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», которая указана налоговым органом в Приказе от 23 ноября 2015 года № 39 «О проведении внеочередного мероприятия по контролю» (далее – Приказ от 23 ноября 2015 года № 39) в качестве правового основания для проведения внеочередного мероприятия по контролю финансово-хозяйственной деятельности ООО «Некс», внеочередные контрольные мероприятия могут проводиться, в частности, в случае обнаружения нарушений юридическим лицом, физическим лицом, в том числе индивидуальным предпринимателем, обязательных требований нормативных правовых актов, которые повлекли причинение вреда жизни, здоровью, окружающей среде и имуществу, а также неисполнение обязательных требований, установленных законами Приднестровской Молдавской Республики.

Как обоснованно установлено судом первой инстанции, в пункте 5 Приказа от 23 ноября 2015 года № 39 обстоятельствами, послужившими основанием для проведения внеочередного мероприятия по контролю, явились письма ГУБЭПиК МВД ПМР от 27.07.2015 г. № 18/2-1731 и от 22.10.2015 г. № 18/2-2824.

Как следует из письма ГУБЭПиК МВД ПМР от 27.07.2015 г. № 18/2-1731, последним в адрес начальника инспекции направлены копии документов уголовного дела, возбужденного в отношении директора ООО «Некс» Богуцкого А.Г. по статье 196 УК ПМР для принятия мер, направленных на выплату директором налога на доходы.

В соответствии со статьей 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» налог на доходы организаций (далее – налог на доходы) представляет собой форму изъятия в государственный бюджет Приднестровской Молдавской Республики части доходов от продаж, других операционных доходов, доходов от инвестиционной деятельности, доходов от финансовой деятельности.

Плательщиками налога на доходы являются организации (в том числе бюджетные) любых организационно-правовых форм и форм собственности, имеющие согласно гражданскому законодательству Приднестровской Молдавской Республики статус юридического лица и осуществляющие деятельность согласно действующему законодательству Приднестровской Молдавской Республики на территории Приднестровской Молдавской Республики (пункт 1 статьи 2 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Статья 196 Уголовного кодекса Приднестровской Молдавской Республики (далее – УК ПМР), по которой возбуждено уголовное дело в отношении директора ООО «Некс» Богуцкого А.Г., предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации, страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно путем нарушения очередности удовлетворения требований кредиторов, предусмотренную гражданским законодательством Приднестровской Молдавской Республики, совершенное в крупном размере.

В свою очередь согласно пункту 1 статьи 7 Закона ПМР «О бухгалтерском учете финансовой отчетности» ответственность за организацию бухгалтерского учета, предоставление финансовой отчетности, соблюдение действующего законодательства Приднестровской Молдавской Республики при выполнении фактов хозяйственной жизни, обеспечение фиксирования фактов хозяйственной жизни в первичных документах, хранение обработанных документов, регистров и отчетности в течение установленного срока несет руководитель (уполномоченное собственником должностное лицо), осуществляющий руководство организацией в соответствии с действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики и учредительными документами.

Таким образом, исходя из приведенных норм права, указанное письмо ГУБЭПиК МВД ПМР от 27.07.2015 г. даже само по себе, несмотря на отсутствие в нем прямого указания на установление факта уклонения ООО «Некс» от уплаты налоговых платежей, содержит сведения о неисполнении ООО «Некс» обязательных требований, установленных законами Приднестровской Молдавской Республики, а именно сведения о неисполнении обязанности по уплате налога на доходы, плательщиком которого в силу закона является не директор ООО «Некс» Богуцкий А.Г., в отношении которого возбуждено дело по статье 196 УК ПМР за уклонение от уплаты налогов с организации, а непосредственно организация – ООО «Некс».

Приложенные же к указанному письму документы на четырех листах, в числе которых, как следует из объяснений представителя налогового органа и подтверждается материалами дела, акт выборочной документальной ревизии от 24 июля 20-15 года, приложение 1 к нему «Накладные на отгрузку металлолома от ООО «Некс» на ЗАО «БКХП» в марте 2011года», Постановление о прекращении уголовного дела от 24 июля 2015 года и Постановление о назначении выборочной документальной ревизии от 24 июля 2015 года, лишь подтверждают обстоятельства, изложенные в нем, и безусловно позволяют сделать вывод о наличии предусмотренных пунктом 5 статьи 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» оснований для проведения внеочередного мероприятия по контролю в отношении ООО «Некс».

Также в материалах дела имеется сопроводительное письмо от 22.10.2015 г. № 18/2-2824 (л.д.43), которым в адрес налогового органа направлены копии, имеющихся в деле, договора хранения от 28.03.2011 г. № 165, заключенного между ООО «Некс» и ЗАО «Бендерский КХП», товарно-транспортных накладных на отгрузку ООО «Некс» металлолома ЗАО «Бендерский КХП», протокола от 15.05.2014 г. дополнительного допроса директора ООО «Некс» Богуцкого А.Г..

Соответственно, утверждение суда о том, что письмо ГУБЭПиК МВД ПМР от 22.10.2015г №18/2-2824 налоговым органом не представлено, не основан на материалах дела и опровергается имеющимися в деле доказательствами.

Таким образом, вывод суда об отсутствии у налогового органа оснований для проведения внеочередного мероприятия по контролю не соответствует обстоятельствам дела. Доводы кассационной жалобы в этой части следует признать обоснованными.

Вместе с тем, суд кассационной инстанции находит законным и обоснованным вывод суда первой инстанции о недоказанности налоговым органом события правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 3 статьи 15.5 КоАП ПМР.

Как следует из составленных инспекцией по результатам внеочередного мероприятия по контролю ООО «Некс» акта № 272 от 22 декабря 2015 года и протокола об административном правонарушении от 22 декабря 2015 года № 150591, по мнению налогового органа, общество в период с 25 марта по 31 марта 2011 года произвело реализацию ЗАО «Бендерский КХП» товарно-материальных ценностей (металлолома) в количестве 1009060 кг на сумму 2779653,00 руб., стоимость (цена) приобретения металлолома составила 2223722,40 руб.. Не отражение указанной хозяйственной операции по счетам бухгалтерского учета, как указано в названном акте, свидетельствует о сокрытии ООО «Некс» от налогообложения выручки от реализации металлолома в сумме 2779653,00 руб.. Таким образом, констатирует инспекция, общество в нарушение пункта а) статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» в редакции, действовавшей в 2011 году, в результате сокрытия в марте 2011 года объекта налогообложения на сумму 2779653,00 рублей не исчислило налог на доходы организаций за март 2011 года в сумме 71715,05 рублей, а также в нарушение подпункт и) пункта 1 статьи 16 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» в результате сокрытия объекта налогообложения по налогу на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и иные цели на 2011 г. на сумму 555930,60 руб., не начислило налог на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и иные цели за 2011 г. в сумме 1210,54 руб..

За указанные нарушения оспариваемым постановлением № 74 по делу об административном правонарушении от 22 декабря 2015 года общество привлечено к административной ответственности по пункту 3 статьи 15.5 КоАП ПМР, предусматривающему таковую за сокрытие выручки или иного объекта налогообложения, повлекшее неуплату налога или иного обязательного платежа.

Согласно пункту 1 статьи 9 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» (в редакции, действовавшей на 2011 года) обязанности налогоплательщика возникают у юридических и физических лиц при наличии у них объекта налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами.

Подпункт а) части первой статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», устанавливает, что объектом налогообложения для организаций, осуществляющих деятельность на территории Приднестровской Молдавской Республики, являются, в том числе, доходы от продаж (выручка от реализации) товаров.

В соответствии с подпункт и) пункта 1 статьи 16 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» налог на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории города (района) также исчисляется от доходов от продаж (выручки от реализации) (подпункт а) подпункта 1).

В силу пункта 4 статьи 130-21 АПК ПМР по делам об оспаривании решений административных органов о привлечении к административной ответственности обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для привлечения к административной ответственности, возлагается на административный орган, принявший оспариваемое решение.

В связи с изложенным, исходя из приведенных норм права, при рассмотрении дела об оспаривании постановления № 74 по делу об административном правонарушении от 22 декабря 2015 года о привлечении ООО «Некс» к административной ответственности по пункту 3 статьи 15.5 КоАП ПМР, НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району надлежало доказать факт реализации обществом ЗАО «Бендерский КХП» в марте 2011 года металлолома в количестве 1009060 кг на сумму 2779653,00 руб., которая является объектом налогообложения (доходы от продаж (выручка от реализации).

Однако, суд кассационной инстанции, исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, а также заслушав и оценив доводы лиц, участвующих в деле, пришел к выводу о непредставлении НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району достоверных и достаточных доказательств приведенному выше факту.

При этом, суд кассационной инстанции исходит из следующего:

В соответствии со статьей 1.5. КоАП ПМР лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, а в случаях, прямо предусмотренных настоящим Кодексом, – постановлением органа (должностного лица), уполномоченного рассматривать дело об административном правонарушении (пункт 2). Лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность, за исключением случаев, предусмотренных примечанием к настоящей статье (пункт 3). Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица (пункт 4).

Презумпция добросовестности юридического лица, физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, установлена и пунктом з) Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», в силу которого юридическое лицо, физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель, не признается нарушившим обязательные требования, если не установлено иное.

Согласно статье 1.7. КоАП ПМР лицо, привлекаемое к административной ответственности, не может быть подвергнуто административному наказанию и мерам обеспечения производства по делу об административном правонарушении иначе как на основаниях и в порядке, установленных законом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 8 Закона ПМР «О Государственной налоговой службе Приднестровской Молдавской Республики» государственной налоговой службе Приднестровской Молдавской Республики предоставляется право, а в оговоренных случаях вменяется в обязанность производить на предприятиях, в учреждениях и организациях, основанных на любых формах собственности, включая совместные предприятия (и их филиалы), объединения и организации с участием иностранных юридических лиц и граждан, граждан Приднестровской Молдавской Республики, иностранных граждан и лиц без гражданства (в дальнейшем именуются - предприятия, учреждения, организации и граждане) проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках.

В силу части 2 пункта 12 статьи 8 Закона ПМР «О Государственной налоговой службе Приднестровской Молдавской Республики», при осуществлении в отношении юридических лиц, физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, контрольной (надзорной) деятельности, связанной с контролем (надзором) за исполнением налогового законодательства, должностные лица органов государственного контроля (надзора) обязаны осуществлять контроль (надзор) в порядке, предусмотренном законодательными актами Приднестровской Молдавской Республики об осуществлении государственного контроля (надзора).

Отношения, возникающие при проведении мероприятий по контролю (надзору) органами государственной власти, их структурными подразделениями и подведомственными государственными учреждениями, органами местного самоуправления и должностными лицами, уполномоченными законодательными актами Приднестровской Молдавской Республики на осуществление государственного контроля (надзора) (далее именуются - органы государственного контроля (надзора)), и возникающие в связи с этим правоотношения в области защиты прав юридических лиц, физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, на территории Приднестровской Молдавской Республики регулирует Закон ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» (пункт 1 статьи 1 названного Закона).

Указанный Закон устанавливает, как порядок проведения мероприятия по контролю (статья 7), так и порядок оформления мероприятия по контролю (статья 10).

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» при обнаружении в ходе проведения мероприятия по контролю нарушений юридическим лицом, физическим лицом, в том числе индивидуальным предпринимателем, действующего законодательства Приднестровской Молдавской Республики органы государственного контроля (надзора) в пределах своих полномочий принимают меры, предусмотренные действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики.

Из содержания приведенных выше норм права следует, что основанием для принятия налоговым органом решения по результатам проведенного мероприятия по контролю являются материалы налоговой проверки, то есть документы, полученные налоговым органом в ходе проведения контрольных мероприятий в отношении налогоплательщика в соответствии с требованиями действующего законодательства.

Решение налогового органа должно основываться на тех доказательствах (сведениях), которые получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля.

Как прямо указано налоговым органом в акте № 272 внеочередного мероприятия по контролю ООО «Некс» за 2011 год от 22 декабря 2015 года, в адрес НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району направлены ГУБЭП и К МВД ПМР материалы в отношении ООО «Некс», согласно которым ООО «Некс» в период с 25 марта по 31 марта 2011 г. произвело реализацию ЗАО «Бендерский КХП» товарно-материальных ценностей (ТМЦ) (металлолома) в количестве 1009060 кг на сумму 2779653,00 руб., стоимость (цена) приобретения металлолома составила 2223722,40 руб..

Как следует из материалов дела, в том числе из Приказа от 23 ноября 2015 года № 39 «О проведении внеочередного мероприятия по контролю», указанных в нем писем ГУБЭПиК МВД ПМР от 27.07.2015 г. № 18/2-1731 и от 22.10.2015 г. № 18/2-2824, а также объяснений представителя налогового органа, материалы ГУБЭП и К МВД ПМР в отношении ООО «Некс» поступили в инспекцию более чем, соответственно, за три и один месяц до проведения ею внеочередного мероприятия по контролю в отношении ООО «Некс» и явились основанием для проведения налоговым органом внеочередного контрольного мероприятия.

Вместе с тем, системный анализ приведенных выше норм права, позволяет сделать вывод, что материалы, полученные органами внутренних дел в ходе расследования уголовных дел и переданные налоговым органам, могут служить лишь основанием для проведения ими мероприятий налогового контроля, предусмотренных пунктом 3 статьи 7 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», пунктами 1,3,4,7 статьи 8 Закона ПМР «О государственной налоговой службе Приднестровской Молдавской Республики». Указанные материалы сами по себе не являются основанием для принятия налоговым органом решения по результатам налоговых проверок, поскольку, как указано выше, решение налогового органа должно основываться на тех доказательствах (сведениях), которые получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля. При этом, поскольку действующее законодательство не содержит запрета на использование налоговым органом и арбитражным судом письменных доказательств, добытых в результате расследования уголовных дел, таковые могут быть приняты как дополнительные доказательства выявленных в ходе проверки нарушений.

Однако, доказательств того, что факт реализации ООО «Некс» ЗАО «Бендерский КХП» металлолома являлся предметом проверки непосредственно при проведении НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району внеочередного мероприятия по контролю инспекцией не представлено. Так, не представлены какие-либо доказательства, подтверждающие факт реализации налоговым органом полномочий, предусмотренных названными выше нормами Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» и Закона ПМР «О государственной налоговой службе Приднестровской Молдавской Республики».

Вместе с тем, полномочия налогового органа, закрепленные указанными выше нормами законов, носят публично-правовой характер, что не позволяет ему произвольно отказаться от истребования необходимых сведений, объяснений и документов, подтверждающих наличие либо отсутствие налогового правонарушения. При осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений налоговый орган при обнаружении признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать, как у налогоплательщика, так и у иных лиц, в том числе контрагентов проверяемого лица, информацию, необходимую для правильного налогообложения.

В рассматриваемом случае сведения, полученные ГУБЭП и К МВД ПМР в рамках расследования уголовного дела, возбужденного в отношении Богуцкого А.Г., мероприятиями налогового контроля не подтверждены.

Более того, таковые не позволяют сделать вывод о реализации ООО «Некс» ЗАО «Бендерский КХП» металлолома в количестве 1009060 кг на сумму 2779653,00 руб., равно как и о стоимости (цене) приобретения металлолома 2223722,40 руб..

Так, имеющиеся в материалах дела копии товарно-транспортных накладных (далее – ТТН), направленных ОБЭПиК Слободзейского РОВД в адрес НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району, не могут быть признаны надлежащими и достаточными доказательствами приведенных обстоятельств ввиду следующего.

Из указанных ТТН, в связи с их ненадлежащим оформлением не представляется возможным сделать вывод о количестве, цене, общей стоимости товара и соответственно о характере сделки (хранение, купля-продажа). В графах ТТН «Отпуск разрешил» содержатся разные подписи, без указания как фамилии, имени, отчества, лица подписавшего ТТН, так и его должности, что не позволяет установить наличие у этого лица соответствующих полномочий действовать от имени общества. В ТТН № 008893/1, № 008893/2 от 28 марта 2011 года и № 070493 от 15 марта 2011 года ООО «Некс» в качестве грузоотправителя не указано, а ТТН № 070493 от 15 марта 2011 года, кроме того, не входит в якобы установленный период реализации с 25 по 31 марта 2011 г.; в ТТН № 008899 от 28 марта 2011 года, № 008880 и № 008900 от 29 марта 2011 года, № 10279 и № 10300 от 31 марта 2011 года, а также в ТТН № 10287 ООО «Некс» указано как в качестве грузоотправителя, так и в качестве грузополучателя (при этом ТТН № 10287 датирована 4 апреля 2011 года, вменяется же сокрытие объекта в марте 2011 года, а период реализации определен, как указано выше, с 25 по 31 марта 2011 г.); в ТТН № 10275 от 30 марта 2011 года указаны ООО «Тампи» г.Рыбница в качестве грузоотправителя, а ООО «Некс» в качестве грузополучателя; в ТТН № 008894 и № 10278 отсутствует дата составления, а в ТТН № 008894 не указано и наименование товара .

Кроме того, не представляется возможным сделать вывод о допустимости указанных доказательств, поскольку в материалах дела отсутствуют какие-либо документы, указывающие на источник и способ получения ТТН правоохранительными органами, тогда как допустимое доказательство должно быть получено с помощью определенных в законе средств доказывания, с соблюдением порядка собирания, представления и исследования доказательств.

Также следует указать, что в материалы дела представлены ТТН в количестве 45 штук, а согласно сопроводительному письму от 22.10.2015 года исх.№ 18/2-2824, с которым ТТН направлялись в адрес налогового органа, к нему прилагались документы на 26 листах, при том, что этим письмом, помимо ТТН, препровождались копии договора хранения от 28.03.2011 г. и протокола от 15.05.2014 г. дополнительного допроса директора ООО «Некс» Богуцкого А.Г..

Таким образом, количество ТТН, имеющихся в деле, явно не соответствует количеству, отраженному в сопроводительном письме, которым таковые препровождались.

В связи с изложенным, исходя из положений статьи 23 Конституции ПМР, статей 44, 49 АПК ПМР, копии ТТН, представленные налоговым органом, не могут быть признаны допустимыми доказательствами.

Более того, ни из акта № 272 от 22 декабря 2015 года, ни из иных материалов дела не следует, что непосредственно сами ТТН являлись предметом исследования налоговым органом. Какие-либо расчеты, основанные на указанных ТТН, инспекцией не представлены.

Учитывая тот факт, что вывод, отраженный в акте выборочной документальной ревизии от 24 июля 2015 года ГУБЭПиК МВД ПМР, сделан, в том числе, на основании указанных выше ТТН, данный акт также не может быть признан судом достоверным и достаточным доказательством события правонарушения. В свою очередь, на указанном акте основаны и приведенные в Постановлении о прекращении уголовного дела от 24 июля 2015 года выводы о реализации ООО «Некс» в марте 2011 года лома черного металла на сумму 2779653 руб., что исключает возможность признания этих обстоятельств доказанными. Тем, более, что в силу пункта 4 статьи 50 АПК ПМР преюдициальное значение для арбитражного суда по вопросам о том, имели ли место определенные действия и кем они совершены, имеет исключительно вступивший в законную силу приговор суда по уголовному делу. В связи с чем, подлежит отклонению и довод инспекции о том, что установлен факт подложности договора № 165 от 28.03.2011 года хранения металлолома. Таковой предметом судебной проверки не являлся, доказательства подтверждающие установление вступившим в законную силу судебным актом факта подложности договора не представлены.

Балансовые отчеты о финансовом положении ООО «Некс» по состоянию на 30.06.2011 г. и 31.12.2011 г., которые, как указывает налоговый орган, опровергают доводы о взаимоотношениях ООО «Некс» и ЗАО «Бендерский КХП» на основании договора ответственного хранения № 165 от 28.03.11 г., в то же время не подтверждают и наличие между этими сторонами отношений купли-продажи металлолома.

Обстоятельства, приведенные в протоколах дополнительного допроса свидетеля Богуцкого А.Г. от 19 февраля 2014 года и от 15 мая 2014 года, в том числе о цене реализации и цене приобретения металлолома, какими-либо документами, полученными при проведении налогового контроля, не подтверждены. При этом, нет документов, указывающих каким-образом в налоговый орган поступил протокол дополнительного допроса свидетеля Богуцкого А.Г. от 19 февраля 2014 года. Объяснения относительно обстоятельств, связанных с реализацией металлолома, у Богуцкого А.Г. налоговым органом в ходе проверки не отбирались. При этом, как следует из акта № 272 от 22 декабря 2015 года, с фактами указанными в нем Богуцкий А.Г. не согласен полностью. Изложенное свидетельствует о том, что названные протоколы не были исследованы налоговым органом в рамках мероприятий налогового контроля и, соответственно, не могут быть признаны допустимыми доказательствами события правонарушения.

О противоречивости доказательств свидетельствуют представленные заявителем письмо ГУБЭПиК МВД ПМР от 9 февраля 2016 года, согласно которому в ходе предварительного следствия установлено, что ООО «Некс» не осуществляло реализацию лома черных металлов в адрес ЗАО «БКХП», а также ответ ЗАО «БКХП» от 26 января 2016 года, в котором последнее сообщает о том, что по данным бухгалтерского учета комбината за ООО «Некс» числится задолженность за предоставленные услуги по хранению металлолома в размере 27158,12 руб..

Таким образом, инспекция, в нарушение требований пункта 1 статьи 45, пункта 1 статьи 46, пункта 4 статьи 130-21 АПК ПМР, не представила надлежащих и достаточных доказательств, подтверждающих её выводы относительно сокрытия ООО «Некс» объекта налогообложения.

В связи с изложенным, исходя из приведенных норм права, суд первой инстанции обоснованно пришел к выводу об отсутствии события правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 3 статьи 15.5 КоАП ПМР, признал незаконным и отменил Постановление Начальника налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району № 74 о привлечении ООО «Некс» к административной ответственности. В свою очередь отсутствие события правонарушения влечет прекращение производство по делу об административном правонарушении на основании пункта а) статьи 24.5. КоАП ПМР.

В рамках оценки доводов кассационной жалобы, следует указать, что таковые не опровергают как вывод суда о том, что налоговый орган в ходе контрольного мероприятия фактически не исследовал вопрос о том имела ли место реализация металлолома (в том числе, факт продажи и цену), так и вывод суда в целом о недоказанности события правонарушения.

Напротив, из доказательств, имеющихся в деле, и из самой кассационной жалобы, в том числе ее пункта 5, следует, что предметом проверки являлись не обстоятельства, связанные с реализацией ООО «Некс» металлолома, а обстоятельства, связанные с отражением дохода от этой реализации на счетах бухгалтерского учета. Так, непосредственно налоговым органом указано, что им проводилось: фактическое сличение сведений регистров бухгалтерского учета ООО «Некс» **со сведениями, предоставленными ГУБЭПиК МВД ПМР**; анализ показателей финансовой и налоговой отчетности, предоставленной в налоговую инспекцию ООО «Некс» в установленные сроки, **с учетом установленных ГУБЭПиК МВД ПМР совершенных хозяйственных операций ООО «Некс»**; определение перечня норм нарушенных ООО «Некс», **при совершении противоправных действий, установленных ГУБЭПиК МВД ПМР.** То есть, инспекция факт совершения хозяйственной операции по реализации металлолома на сумму 2779653 руб. посчитала установленным и не подвергала проверке.

Отклонению подлежит и довод кассационной жалобы о том, что суд не учел, что методом определения выручки (дохода) ООО «Некс» в проверяемом периоде являлся метод начисления, поскольку суд исходил из недоказанности налоговым органом самого факта реализации, от которой возможно получение выручки.

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.

При таких обстоятельствах, исходя из приведенных норм права, суд кассационной инстанции полагает, что кассационную жалобу следует оставить без удовлетворения, а решение арбитражного суда от 11 февраля 2016 года по делу № 1780/15-04 без изменения.

За рассмотрение Арбитражным судом дел об оспаривании решений административных органов о привлечении к административной ответственности взимание государственной пошлины действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики не предусмотрено.

Руководствуясь пунктом 1) статьи 151, статьей 153 Арбитражного процессуального кодекса Приднестровской Молдавской Республики, суд кассационной инстанции Арбитражного суда ПМР

**П О С Т А Н О В И Л:**

Оставить решение Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики от 11 февраля 2016 года по делу № 1780/15-04 без изменения, а жалобу без удовлетворения.

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

Заместитель Председателя

Арбитражного суда ПМР Е.В.Лука