|  |
| --- |
| 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

**ИМЕНЕМ ПРИДНЕСТРОВСКОЙ МОЛДАВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**Р Е Ш Е Н И Е**

|  |  |
| --- | --- |
| **«1» апреля 2019 года**  |  **дело № 123/19-12**  |
|  |  |  |  |  |
| г. Тирасполь |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики в составе судьи Григорашенко И. П., рассматривая в открытом судебном заседании заявление общества с ограниченной ответственностью «Каменский спортивно-технический клуб ОСТО» (Каменский район, с. Подойма, ул. Пушкина, д. 68) к Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну (г. Каменка, пер. Солтыса, д.2) о признании недействительным Предписания Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года, при участии представителей:

ООО «Каменский спортивно-технический клуб ОСТО» – И. М. Мазур-Козленковой, руководителя согласно выписке из ГРЮЛ, Кириченко О. В. по доверенности № 7 от 18 марта 2019 года,

Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому району – Козыревой Н. И. по доверенности № 01-29/610 от 29 марта 2019 года, Лаврентьевой А. С. по доверенности № 01-29/611 от 29 марта 2019 года,

при разъяснении прав и обязанностей лиц, участвующих в деле, предусмотренных статьей 25 АПК ПМР, и при отсутствии отводов составу суда

**У С Т А Н О В И Л:**

общество с ограниченной ответственностью «Каменский спортивно-технический клуб ОСТО» (далее – заявитель, ООО «Каменский СТК ОСТО», общество) обратилось в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики с заявлением о признании недействительным Предписания Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года (далее – оспариваемое предписание), которое определением Арбитражного суда от 4 марта 2019 года принято к производству Арбитражного суда и назначено к слушанию на 19 марта 2019 года.

 Рассмотрение дела откладывалось.

 Дело рассмотрено по существу с вынесением судебного решения в судебном заседании 1 апреля 2019 года, в котором в присутствии представителей лиц, участвующих в деле, озвучена резолютивная часть решения. Полный текст решения изготовлен 5 апреля 2019 года.

**ООО «Каменский СТК ОСТО»** в ходе разбирательства по делу поддерживало заявленное требование и просило Арбитражный суд удовлетворить его ввиду следующего.

В период январь-февраль 2019 года Налоговой инспекцией по г. Каменка и Каменскому р-ну (далее – налоговая инспекция) проведено плановое мероприятие по контролю в отношении ООО «Каменский СТК ОСТО», по результатам которого составлен акт планового мероприятия по контролю №013-0005-19 от 14 февраля 2019 года и вынесено оспариваемое Предписание № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года, в соответствии с которым заявителю доначислены налоги в сумме 35 296,75 рублей ПМР.

С данным предписанием заявитель не согласен и считает, что оно подлежит признанию недействительным по следующим основаниям.

Как следует из акта планового мероприятия по контролю № 013-0005-19 налоговая инспекция посчитала, что ООО «Каменский СТК ОСТО» не включил в доходы стоимость ГСМ, которые курсанты при обучении вождению приобретали за свой счет, так как без этого оказание услуги по обучению невозможно. Позиция налоговой инспекции состоит в том, что приобретение ГСМ обучаемым является доходом, полученным в натуральной форме (подпункт «а» статьи 3, подпункт «б» пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций»).

 Согласно подпункту а) статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» объектом налогообложения для организаций, осуществляющих деятельность на территории Приднестровской Молдавской Республики, являются доходы от продаж (выручка от реализации) продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, доходы (выручка) от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации и дополнительных услуг, оплачиваемых арендатором, включая доходы от совместной деятельности, в том числе за пределами Приднестровской Молдавской Республики, уменьшенные на сумму налога на доходы, уплаченного по законодательству иностранных государств, а также на суммы уплаченных акцизов и вывозных пошлин.

 При этом в силу подпункта б) пункта 3 статьи 1 указанного Закона доход от продаж – это выручка от реализации, выраженная в денежной и (или) натуральной формах, связанная с расчетами за реализованные продукцию, товары, работы, услуги; предоставление за плату во временное владение (владение и пользование) активов организации.

 Учебный план подготовки водителей автотранспортных средств, включает как теоретическую, так и практическую часть обучения. При этом стоимость образовательной услуги за полный курс теоретического обучения по программе подготовки на ту или иную категорию формируется на основании калькуляции организации без учета ГСМ на период обучения. Расходы на топливо по практическому вождению учащиеся несут сами.

 Из указанных условий обучения следует, что в стоимость оказываемых организацией услуг по обучению курсантов не входит стоимость самостоятельно приобретенного заказчиком ГСМ.

 Предоставление ГСМ курсантом (заказчиком услуги) и его полное использование в процессе обучения по практическому вождению не влечет за собой увеличения экономической выгоды заявителя, а именно дохода, выраженного в натуральной форме (ГСМ).

 Кроме того, статьей 742 ГК ПМР предусмотрена возможность выполнения работ (оказания услуг) с использованием материала заказчика. При этом согласно пункту 1 статьи 742 ГК ПМР подрядчик (исполнитель) обязан использовать предоставленный заказчиком материал экономно и расчетливо, после окончания работы представить заказчику отчет об израсходовании материала, а также возвратить его остаток либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала.

 Таким образом, при выполнении работ (оказании услуг) исполнителем с применением материала заказчика право собственности на указанное имущество, переданное исполнителю, не переходит к последнему. Изложенное следует из смысла пункта 1 статьи 742 ГК ПМР, а также положений статьи 732 и пункта 1 статьи 734 ГК ПМР.

Следовательно, имущество переданное исполнителю для целей оказания услуг, в том числе в области подготовки и переподготовки водителей автотранспортных средств, не является доходом от продаж (выручка от реализации) оказанных услуг в натуральном выражении по смыслу подпунктов а), б), в) пункта 3 статьи 1 и пункта а) части 1 статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Соответственно, оспариваемое предписание не соответствует требованиям статей 1,3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», статье 742 ГК ПМР.

Кроме того, данные обстоятельства по предыдущему мероприятию по контролю уже были предметом рассмотрения в Арбитражном суде в рамках дела № 61/14-10.

На основании изложенного, руководствуясь статьей 130-13 АПК ПМР, ООО «Каменский СТК ОСТО» просило Арбитражный суд признать недействительным Предписание налоговой инспекции № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года.

**Налоговая инспекция** **по г. Каменка и Каменскому району** воспользовалась правом на представление отзыва в порядке статьи 98 АПК ПМР, в котором указала, что требования заявителя являются необоснованными и не подлежат удовлетворению по следующим основаниям.

В ходе проведения планового мероприятия по контролю согласно Приказу Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому району от 21 января 2019 г. № 7 в отношении ООО «Каменский СТК ОСТО» на предмет соблюдения налогового и иного (в компетенции налоговых органов) действующего законодательства ПМР за период с 02.03.2013 г. по 31.12.2018 г. выявлен факт нарушения подпункта б) пункта 3 статьи 1 и подпункта а) статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», разд. З Положения «О порядке исчисления и уплаты налога на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории г. Каменка и Каменского района», утвержденного решением сессии 23 созыва районного Совета народных депутатов от 26 ноября 2009 года, которые произошли в результате неправильного формирования стоимости услуг по обучению водителей ООО «Каменский СТК ОСТО».

Подтверждением указанных доводов акта планового мероприятия по контролю № 013-0005-19 по вышеуказанным нарушениям также является Инструктивное письмо Министерства экономического развития ПМР от 15 августа 2013 года № 01-17/1320и, которое содержит утверждение того, что стоимость ГСМ, израсходованных в процессе практической части обучения вождению, является неотъемлемой составной частью всей стоимости оказанных возмездных услуг. И, как следствие, данное Инструктивное письмо содержит разъяснение о том, что согласно действующему законодательству доход, полученный организацией от предоставления услуг по обучению водителей (курсантов) (за теоретическую и практическую части), подлежит налогообложению с учетом всей суммы полученного дохода, как в денежной, так и в натуральной форме.

Заявитель, по мнению налоговой инспекции, нарушает нормы статей ГК ПМР на которые ссылается, так как оказание возмездных услуг по обучению не оформляется договорами, которые бы содержали порядок предоставления услуг, цену услуги и ее форму оплаты. Также в заявлении не в полном объеме раскрыто содержание статьи 763 ГК ПМР, а именно, «если работы по договору бытового подряда выполняются из материала заказчика, в квитанции или ином документе, выдаваемом подрядчиком заказчику при заключении договора, должны быть указаны точное наименование, описание и цена материалов, определяемая по соглашению сторон». Стоимость услуг заявителем определена только калькуляциями на оказание услуг по подготовке водителей, утвержденными приказами директора, в которую не включена стоимость ГСМ, о чем сделана запись в актах планового мероприятий по контролю.

Налоговая инспекция считает, что ООО «Каменский СТК ОСТО» нарушило требования подпункта б) пункта 3 статьи 1 и подпункта а) статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», разд. З Положения «О порядке исчисления и уплаты налога на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории г. Каменка и Каменского района», утвержденного решением сессии 23 созыва районного Совета народных депутатов от 26.11.2009 г., в результате чего к ООО «Каменский СТК ОСТО» применены меры ответственности в соответствии с действующим законодательством ПМР.

Позиция заявителя заключается в том, что ГСМ является давальческим сырьем, но при этом данный факт не подтверждается документально. А именно, заказчик (курсант) оформляет только заявление на оказание вышеуказанной услуги без оформления какого-либо договора, который бы содержал порядок предоставления услуг, цену услуги и ее форму оплаты. В заявлении не в полном объеме раскрыто содержание ст.763 ГК ПМР, а именно, «если работы по договору бытового подряда выполняются из материала заказчика, в квитанции или ином документе, выдаваемом подрядчиком заказчику при заключении договора, должны быть указаны точное наименование, описание и цена - материалов, определяемая по соглашению сторон».

Также использование давальческого ГСМ при оказании услуг по подготовке водителей требует осуществления какого-либо учета факта передачи и движения ГСМ, например, в виде сводной ведомости учета фактического расхода топлива, используемого при обучении управлению на каждого учащегося, с целью отчета по расходу ГСМ за весь период обучения учащегося на автомобилях, состоящих на балансе заявителя.

В соответствии с нормами ГК ПМР, на которые ссылается заявитель, при использовании давальческого ГСМ, кроме отчета, исполнителем должен составляться акт выполненных работ (оказанных услуг) с указанием стоимости выполненных работ, а также количественное и стоимостное выражение использованного давальческого ГСМ.

Несоблюдение требований к оформлению услуг, оказываемых на возмездной основе, с использованием давальческого сырья подтверждает факт получения заявителем дохода от оказания услуги по подготовке водителей (курсантов) частично в натуральной форме.

Стоимость топлива, оплаченного курсантами самостоятельно за обучение практическому вождению, является обязательной статьей затрат и должна включаться в себестоимость услуг обучения, независимо от формы их покрытия, то есть оплаты. При этом автомобили заправляются топливом заказчика без предъявления стоимости, а в путевом листе должна быть отметка заказчика (в разделе «Выдача горючего») о заправке автомашины и документ заказчика о выдаче ГСМ (накладная, справка, чек), подтверждающий количество заправленного топлива.

При этом в бухгалтерском учете ГСМ должны быть приняты к учету по учетной стоимости, а их расход, подтверждающийся общим пробегом отраженным в путевых листах, должен быть принят к учету как одна из статей затрат, составляющих себестоимость оказываемой услуги. В сфере услуг к материальным затратам, включаемым в себестоимость, относятся затраты на материалы, используемые в процессе основной деятельности. Стоимость ГСМ не принята заявителем к бухгалтерскому учету в качестве запасов при наличии факта притока дохода в связи с их использованием. Для оказания услуг образования в полном объеме необходимо учитывать стоимость ГСМ, используемых для проведения практических занятий по вождению. Стоимость ГСМ, использованных в учебном процессе, является частью дохода от предоставления услуг образования.

На основании вышеизложенного налоговая инспекция просила Арбитражный суд отказать в удовлетворении заявления ООО «Каменский СТК ОСТО».

**Арбитражный суд**, рассмотрев материалы дела и исследовав доказательства, представленные лицами, участвующими в деле, приходит к выводу о том, что заявление ООО «Каменский СТК ОСТО» полежит удовлетворению. При вынесении данного решения Арбитражный суд исходит из следующих установленных обстоятельств.

В соответствии со статьей 21-2 АПК ПМР Арбитражный суд рассматривает в порядке судопроизводства, возникающего из административных и иных публичных правоотношений, дела об оспаривании затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов государственной власти.

Частью второй пункта 3 статьи 130-12 АПК ПМР устанавливается, что при рассмотрении дел данной категории Арбитражный суд на судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает:

- наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт,

- соответствие ненормативного акта закону или иному нормативному правовому акту,

- нарушает ли оспариваемый акт права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Перечисленные обстоятельства входят в предмет доказывания по данному делу.

В ходе установления обстоятельств, входящих в предмет доказывания по настоящему делу, Арбитражный суд пришел к следующим выводам.

В соответствии с частью первой статьи 1 Закона ПМР «О государственной налоговой службе Приднестровской Молдавской Республики» Государственная налоговая служба Приднестровской Молдавской Республики – исполнительный контрольный орган государственной власти, действующий в целях правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет и во внебюджетные фонды налогов, сборов и иных обязательных платежей, установленных налоговым законодательством Приднестровской Молдавской Республики.

Подпунктом б) статьи 7 указанного закона задачей Государственной налоговой службы определен контроль за соблюдением налогового законодательства Приднестровской Молдавской Республики.

Пунктом 1 статьи 8 указанного закона Государственной налоговой службе предоставляется право производить на предприятиях проверки, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет и во внебюджетные фонды.

Перечисленные нормы права позволяют сделать вывод о наличии полномочий у Государственной налоговой службы на осуществление мероприятий по контролю (надзору) в отношении юридических и физических лиц в рамках компетенции службы.

В силу пункта 4 статьи 130-12 АПК ПМР обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Из содержания заявления ООО «Каменский СТК «ОСТО», отзыва налоговой инспекции и акта № 013-0005-19 от 14 февраля 2019 года планового мероприятия по контролю в отношении ООО «Каменский спортивно-технический клуб ОСТО» за период с 2 марта 2013 года по 31 декабря 2018 года следует, что на основании приказа Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну от 21 января 2019 года №7 проведено плановое мероприятие по контролю финансово-хозяйственной деятельности в отношении ООО «Каменский СТК «ОСТО» на предмет соблюдения налогового и иного действующего законодательства ПМР за период с 2 марта 2013 года по 31 декабря 2018 года. Однако налоговой инспекцией не представлен в материалы дела приказ, на основании которого проводилось контрольное мероприятие в отношении заявителя.

Статьей 8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» установлены основания проведения контрольного мероприятия. Статьей 7 названного закона установлены требования к порядку проведения контрольного мероприятия. Законность указанного выше Приказа о проведении контрольного мероприятия, равно как и порядок проведения контрольного мероприятия, не оспаривалась в ходе судебного заседания. Вместе с тем в силу приведенных выше положений части второй пункта 3 и пункта 4 статьи 130-12 АПК ПМР Арбитражный суд приходит к выводу, что налоговой инспекцией не представлено доказательств в подтверждение законности оснований и соответствия порядка проведения контрольного мероприятия, по результатам которого принят оспариваемый акт, Закону ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)».

По окончании мероприятия по контролю налоговой инспекцией составлен Акт № 013-0005-19 от 14 февраля 2019 года, что соответствует порядку оформления мероприятия по контролю, закрепленному статьей 10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)».

По результатам рассмотрения Акта внепланового мероприятия по контролю в порядке статьи 11 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» вынесено предписание № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года.

В материалы дела заявителем представлена копия акта № 013-0005-19 от 14 февраля 2019 года планового мероприятия по контролю в отношении ООО «Каменский СТК «ОСТО» за период с 2 марта 2013 года по 31 декабря 2018 года, из содержания которого следует, что за проверяемый период ООО «Каменский СТК «ОСТО» при определении суммы дохода, полученного от предоставления услуг по обучению водителей, не приняло к учету ГСМ в качестве натуральной формы оплаты, что, по мнению налоговой инспекции, является нарушением подпункта б) пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций». В связи с чем налоговая инспекция пришла к выводу о том, что ООО «Каменский СТК ОСТО» была занижена сумма налога на доходы организаций и налога на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории г. Каменка и Каменского района» за период с 2 марта 2013 года по 31 декабря 2018 года.

В соответствии с подпунктом 1 статьи 2 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» 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.

В соответствии с информацией, указанной в Акте № 013-0005-19 от 14 февраля 2019 года, основным видом деятельности общества является подготовка, переподготовка, повышение квалификации водителей на право управления автотранспортными средствами категорий А,В, с В на С, С, ВС, Д и Е для физических лиц. Данное обстоятельство не оспаривалось в ходе судебного заседания.

Соответственно, Арбитражный суд приходит к выводу, что ООО «Каменский СТО ОСТО» является плательщиком налога на доходы организаций.

В соответствии с подпунктом части первой статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» объектом налогообложения для организаций, осуществляющих деятельность на территории Приднестровской Молдавской Республики, являются доходы от продаж (выручка от реализации) продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, доходы (выручка) от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации и дополнительных услуг, оплачиваемых арендатором, включая доходы от совместной деятельности, в том числе за пределами Приднестровской Молдавской Республики, уменьшенные на сумму налога на доходы, уплаченного по законодательству иностранных государств, а также на суммы уплаченных акцизов и вывозных пошлин.

Применяя положения данной нормы, Арбитражный суд приходит к выводу, что ООО «Каменский СТО ОСТО» обязан уплачивать налог на доходы организаций при этом объектом такого налога должен выступать доход от выполненных работ, оказанных услуг.

Пункт 3 статьи 1 Закона, закрепляя основные понятии закона в подпункте а) названной номы определяет доход как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации.

Согласно Приказу ООО «Каменский СТК ОСТО» №37 от 5 декабря 2012 года установлена оплата за обучение на курсах по подготовке и переподготовке водителей транспортных средств всех категорий, а также дополнительных услуги за обучение. В пункте 1 названного приказа установлены расценки на стоимость обучения по подготовке и переподготовке водителей транспортных средств без учета ГСМ, ГСМ предоставляется обучаемым.

Из материалов дела следует, что при поступлении на курсы курсанты оформляют заявление, в котором согласно положениям названного приказа обязуются своевременно вносить плату за обучение. При этом для тренировок по вождению приобретают горючее за наличный расчет. Копия такого заявления представлена в материалы дела.

Оценивая представленные заявителем письменные доказательства Арбитражный суд приходит к выводу, что ГСМ, необходимое для тренировок по вождению, курсанты не передают в собственность ООО «Каменский СТО ОСТО», тем самым не увеличивая капитал (экономическую выгоду) общества. Что в свою очередь исключает возможность определения ГСМ, используемого курсантами для тренировок по вождению, в качестве дохода как объекта налогообложения в силу приведенных выше подпункта а) пункта 2 статьи 1 и части первой статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

В отзыве на заявление налоговая инспекция, ссылаясь на подпункт б) пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», указывает, что доход от продаж – это выручка от реализации, выраженная в денежной и (или) натуральной формах и определяет ГСМ, используемое курсантами для тренировок по вождению, в качестве дохода от продаж, выраженного в натуральной форме. Арбитражный суд отклоняет данный довод налоговой инспекции. Как указано ранее, подпункт а) пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» определяет понятие дохода. Подпункт б) пункта 3 статьи 1 названного закона определяет понятие дохода от продаж, при этом данное понятие необходимо применять в совокупности с понятием, закрепленным в подпункте а) этой же статьи, которая в качестве обязательного признака дохода называет - увеличение экономических выгод для организации. Таким образом, для определения ГСМ, используемого курсантами для тренировок по вождению, в качестве дохода необходимо учитывать не только то, что это материальный объект, выраженный в натуральной форме, но и то, что он должен приводить к увеличению экономической выгоды организации (увеличению капитала ООО «Каменский СТО ОСТО»). Однако доказательств, подтверждающих увеличение капитала организации за счет ГСМ, используемого курсантами для тренировок по вождению, в материалы дела не представлено.

Так как Арбитражный суд пришел к выводу о недоказанности получения в период с 2 марта 2013 года по 31 декабря 2018 года дохода, полученного в натуральной форме в результате деятельности по подготовке, переподготовке, повышению квалификации водителей на право управления автотранспортными средствами категорий А,В, с В на С, С, ВС, Д и Е для физических лиц, следовательно, и отсутствует указанный объект налогообложения.

Заявителем указывается, что согласно статье 812 ГК ПМР к договору возмездного оказания услуг применяются также и общие положения о подряде (статьи 731-758 ГК ПМР), если это не противоречит правилам главы 40, регулирующей непосредственно возмездное оказание услуг, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг.

Статьей 742 ГК ПМР предусмотрена возможность выполнения работ (оказания услуг) с использованием материала заказчика. При этом согласно пункту 1 статьи 742 ГК ПМР подрядчик (исполнитель) обязан использовать предоставленный заказчиком материал экономно и расчетливо, после окончания работы представить заказчику отчет об израсходовании материала, а также возвратить его остаток либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала.

Таким образом, при выполнении работ (оказании услуг) исполнителем с применением материала заказчика право собственности на указанное имущество, переданное исполнителю, не переходит к последнему. Что, в частности, следует из смысла приведенного выше пункта 1 статьи 742 ГК ПМР, а также положений статьи 732 и пункта 1 статьи 734 ГК ПМР.

Доводы заявителя со ссылкой на приведенные нормы права признаются Арбитражным судом обоснованными и подтверждающими отсутствие дохода, как объекта налогообложения, при предоставлении курсантами ГСМ для тренировок по вождению.

Довод же Налоговой инспекции со ссылкой на нарушение ООО «Каменский СТК ОСТО» норм ГК ПМР, так как оказание возмездных услуг по обучению не оформляется договором, отклоняется Арбитражным судом в силу пункта 1 статьи 174 ГК ПМР, согласно которой сделка, для которой законом или соглашением сторон не установлена письменная (простая или нотариальная) форма, может быть совершена устно.

Кроме того, несоблюдение простой письменной формы сделки в силу статьи 178 ГК ПМР не влечет ее недействительности, кроме случаев, определенных пунктами 2 и 3 названной статьи.

В связи с чем отсутствие договоров, оформленных в простой письменной форме, ООО «Каменский СТО ОСТО», не исключает заключения таковых в устной форме и не влечет недействительности таковых.

Налоговая инспекция в качестве обоснования возражений на заявление ссылается на письмо Министерства экономического развития от 15 августа 2013 года №01.17/1320и, согласно положениям, которого стоимость ГСМ, израсходованных в процессе практической части обучения вождению, является составной частью всей стоимости оказанных возмездных услуг. Доводы налоговой инспекции со ссылкой на указанное письмо отклоняются Арбитражным судом по следующим основаниям.

В соответствии с подпункта а) статьи 1 Закона ПМР «Об актах законодательства» нормы права или ненормативные (индивидуальные) предписания, содержатся в правовых актах, которые принимаются в установленном законодательством порядке и могут носить как характер нормативно-правовых актов, так и ненормативных (индивидуальных) актов.

В силу подпункта б) статьи 1 Закона ПМР «Об актах законодательства» правила поведения, рассчитанные на многократное применение, устанавливаются нормативно -правовыми актами.

В соответствии с пунктом 2 статьи 12 Закона ПМР «Об актах законодательства» министерства, иные исполнительные органы государственной власти принимают инструкции, положения, правила и иные нормативные правовые акты. Нормативные правовые акты министерств, иных исполнительных органов государственной власти утверждаются и вводятся в действие приказами руководителей министерств, иных исполнительных органов государственной власти, если иное не установлено положением о министерстве, ином исполнительном органе государственной власти.

Названное выше письмо Министерства экономического развития не обладает перечисленными признаками нормативных актов министерств и ведомств, соответственно, не является таковым.

Довод налоговой инспекции о том, что письмо Министерства экономического развития от 15 августа 2013 года размещено на официальном сайте министерства, доступен до всех юридических лиц и подлежит исполнению, также признается Арбитражным судом несостоятельным.

В соответствии с пунктом 1 статьи 29 Закона ПМР «Об актах законодательства» официальным опубликованием законов Приднестровской Молдавской Республики и иных нормативных правовых актов считается публикация их полного текста в газете «Приднестровье» или в Собрании актов законодательства Приднестровской Молдавской Республики, или на официальном сайте Министерства юстиции Приднестровской Молдавской Республики либо в ином средстве массовой информации, если это предусмотрено законом.

Размещение письма Министерства экономического развития на официальном сайте данного министерства не может признаваться официальным опубликованием в силу приведенной выше нормы права и не подтверждает наличия признаков правового акта у данного письма ввиду его размещения на электронном ресурсе министерства.

Кроме того, из совокупного прочтения статей 7 и 9 Закона ПМР «Об актах законодательства» следует, что закон является нормативным актом, подлежащим обязательному исполнению и обладающим большей юридической силой по сравнению с иными актами. В связи с чем издание Министерством экономического развития письма от 15 августа 2013 года не исключает необходимость применения положений подпункта а) пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Заявителем в качестве доказательства к материалам дела приобщена копия решения Арбитражного суда от 24 марта 2014 года по делу №61/14-10. Заявитель со ссылкой на положения статьи 50 АПК ПМР полагает, что данное решение является преюдициальным для настоящего дела. Арбитражный суд отклоняет данный довод заявителя ввиду следующего. В соответствии с пунктом 2 статьи 50 АПК ПМР обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением арбитражного суда по ранее рассмотренному делу, не доказываются вновь при рассмотрении судом другого дела, в котором участвуют те же лица.

Предметом рассмотрения дела Арбитражного суда №61/14-10 являлись обстоятельства, связанные с соответствием/несоответствием Предписания Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну №25«в» от 20 декабря 2013 года действующему законодательству. При рассмотрении же настоящего дела Арбитражным судом не устанавливаются обстоятельства, связанные с соответствием/несоответствием Предписания Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну №25 «в» от 20 декабря 2013 года. В связи с чем обстоятельства, связанные с законностью указанного предписания не являются обязательными для рассмотрения Арбитражным судом дела о признании недействительным предписания Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну №113-005-19 от 20 февраля 2019 года.

Довод налоговой инспекции о необходимости отражения в бухгалтерском учете ГСМ как одна из статей затрат, составляющих себестоимость оказываемой услуги, находит свое подтверждение в нормах действующего законодательства. Так, в соответствии с подпунктом г) статьи 2 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» бухгалтерский учет - упорядоченная система непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества, обязательств и капитала организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организации в соответствии с действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики.

Однако неотражение в бухгалтерском учете факта получения от курсантов ГСМ и затем списания его ввиду использования не является доказательством увеличения капитала (экономической выгоды) общества. В связи с чем доводы налоговой инспекции о нарушении порядка ведения бухгалтерского учета в ООО «Каменский СТК ОСТО» не является основанием для признания оспариваемого предписания соответствующим законодательству.

В силу статьи 51 АПК ПМР Арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании имеющихся в деле доказательств.

На основании приведенных норм права, с учетом оценки материалов дела Арбитражный суд приходит к выводу, что налоговой инспекцией не представлено достаточно доказательств, подтверждающих факт того, что ООО «Каменский СТК ОСТО» в нарушение норм подпункта б) пункта 3 статьи 1 и подпункта а) статьи 3 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», раздела 3 Положения О порядке исчисления и уплаты налога на содержание жилищного фонда, объектов социально – культурной сферы и благоустройства территории г. Каменка и Каменского р-на», утвержденного решением IX сессии XXIII созыва народных депутатов от 26 ноября 2009 года занизило объект налогообложения, не произвело исчисление и уплату налога на доходы организаций налога на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройства территории г. Каменка и Каменского р-на. В связи с чем Предписание Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменского р-ну о взыскании налога на доходы организаций в сумме 33 992,97 рублей и налога на содержание жилищного фонда об объектов социально-культурной сферы и благоустройства территории г. Каменка и Каменского р-на в сумме 1 141,35 рублей не соответствует подпункту а) пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Предписанием Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года на заявителя возложена обязанность в течение 5 дней уплатить доначисленные налоги, чем нарушаются права и законные интересы ООО «Каменский СТК ОСТО» в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, поскольку у последнего возникает обязанность перечислить незаконно доначисленные налоги.

В соответствии с пунктом 2 статьи 130-13 АПК ПМР Арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц, в том числе судебных исполнителей, не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

На основании изложенного требования ООО «Каменский СТК ОСТО» подлежат удовлетворению, а Предписание Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года подлежит признанию недействительным.

При вынесении судебного решения Арбитражный суд обязан распределить судебные расходы в соответствии с правилом, закрепленным в пункте 1 статьи 84 АПК ПМР. Из материалов дела следует, что заявителем при подаче заявления в Арбитражный суд уплачена государственная пошлина в размере 725 рублей, что подтверждается платежным поручением № 39 от 26 февраля 2019 года. Ввиду того, что требование ООО «Каменский СТК ОСТО» подлежит удовлетворению, уплаченная государственная пошлина подлежит возврату заявителю из республиканского бюджета.

В соответствии со статьей 78 АПК ПМР к судебным издержкам относятся суммы, подлежащие выплате за проведение экспертизы, назначенной арбитражным судом, вызов свидетеля, осмотр доказательств на месте, оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), а также расходов, связанных с исполнением судебного акта. В соответствии с пунктом 1-1 статьи 84 АПК ПМР расходы на оплату услуг адвокатов и иных представителей, оказывающих юридическую помощь, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах.

Таким образом, по смыслу пункта 1-1 статьи 84 АПК ПМР возмещению подлежат реально понесенные стороной расходы на оплату услуг таких лиц. Данная позиция нашла свое закрепление в пункте 4 Постановления Пленума Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики от 27 апреля 2012 года «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при распределении судебных расходов».

ООО «Каменский СТК ОСТО» заявлено требование о взыскании с налоговой инспекции судебных издержек по оплате услуг представителя. В обоснование заявленного требования заявителем представлен договор № 00083 об оказании правовой помощи от 18 марта 2019 года. Предметом данного договора является оказание правовой помощи ООО «Каменский СТК ОСТО» в Арбитражном суде в качестве заявителя по заявлению о признании недействительным предписания Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому р-ну №113-0005-19 от 20 февраля 2019 года. Также заявителем представлено платежное поручение № 57 от 22 марта 2019 года, согласно которому во исполнение договора № 00083 от 18 марта 2019 года им было перечислено 3 000 рублей ПМР за оказание правовой помощи.

Согласно пункту 1-1 статьи 84 АПК ПМР расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, взыскиваются Арбитражным судом с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах. В соответствии с пунктом 8 Постановления Пленума Арбитражного суда ПМР от 27 апреля 2012 года «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при распределении судебных расходов» в случае если разумность заявленных к возмещению расходов лицами, участвующими в деле, не оспаривается следует исходить из того, что понесенные расходы предполагаются разумными пока это не опровергнуто другой стороной. Налоговой инспекцией возражений относительно размера суммы судебных издержек не заявлялось, доказательств, обосновывающих неразумность или чрезмерность указанной суммы, не представлялось. В связи с чем Арбитражный суд исходит из указанного выше принципа, и признает данную сумму разумной и подлежащей взысканию.

Таким образом, с налоговой инспекции подлежат взысканию судебные расходы на оплату услуг адвокатов и иных представителей, оказывающих юридическую помощь, в размере 3 000 рублей.

На основании изложенного выше, руководствуясь статьями 113-116, 84,130-13 Арбитражного процессуального кодекса Приднестровской Молдавской Республики, Арбитражный суд

**Р Е Ш И Л:**

1. Требование ООО «Каменский СТК ОСТО» удовлетворить.

2. Признать недействительным Предписание Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому району № 113-0005-19 от 20 февраля 2019 года как несоответствующее Закону ПМР «О налоге на доходы организаций».

3. Возвратить ООО «Каменский СТК ОСТО» государственную пошлину в размере 725 рублей.

4. Взыскать с Налоговой инспекции по г. Каменка и Каменскому району судебные издержки в пользу ООО «Каменский СТК ОСТО» в размере 3 000 рублей.

Решение может быть обжаловано в кассационную инстанцию Арбитражного суда в течение 20 после его принятия.

**Судья Арбитражного суда**

**Приднестровской Молдавской Республики И. П. Григорашенко**