|  |
| --- |
| 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**

|  |  |
| --- | --- |
| «04» июня 2020 г. |  Дело № 711/19-(11)02 |
|  |  |  |  |  |
| г. Тирасполь |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики в составе судьи Е.В.Качуровской, рассматривая в открытом судебном заседании дело по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Терновские зори» (Слободзейский район, с.Терновка, ул.Котовского,22) о признании недействительным Предписания Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району (г.Слободзея ул.Фрунзе,10) № 112-0124-19 от 09 октября 2019 г.,

с участием в судебном заседании представителя ООО «Терновские зори» Боброва С.К. по доверенности от 19.04.2020 г.,

представителя Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району Негура Е.В. по доверенности №01-26/6 от 08.01.2020 г.,

 **У С Т А Н О В И Л:**

Общество с ограниченной ответственностью «Терновские зори» обратилось в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики (далее Арбитражный суд, суд) с заявлением о признании незаконным (после уточнения-недействительным) Предписания Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району № 112-0124-19 от 09 октября 2019 г.

Определением суда от 28 апреля 2020 года, во исполнение Постановления Пленума Арбитражного суда от 10 апреля 2020 года № 3/20-12п, заявление принято к производству.

Рассмотрение дела неоднократно откладывалось по основаниям, указанным в мотивированных определениях. В ходе рассмотрения дела судом разрешались ходатайства сторон о приобщении документов, ходатайство заявителя об изменении оснований заявления, по результатам которых, в соответствии со ст.ст.29,107,128 АПК ПМР выносились мотивированные определения.

Дело рассмотрено по существу и резолютивная часть решения объявлена 04 июня 2020 года. Мотивированное решение изготовлено 10 июня 2020 года.

**ООО «Терновские зори»** свои требования обосновало следующим.

Налоговой инспекцией по г. Слободзея и Слободзейскому району на основании приказа от 28.06.2019 года №78 «О проведении планового мероприятия по контролю» и приказа от 02.08.2019 года №87 «О продлении срока проведения планового мероприятия по контролю» в отношении ООО «Терновские зори» проведено внеплановое мероприятие по контролю за период с мая 2012года по май 2019года.

Результаты контрольного мероприятия оформлены актом №012-0124-19 от 16.09.2019 года, в соответствии с которым, обществу за неучет (занижение) объектов налогообложения предписано перечислить в бюджет 2 776 405,76 рублей, из которых доначисленные налоги в сумме 2 250 432,13 рублей, сумма коэффициента инфляции 525 973,63 рублей, что нашло отражение в предписании № 112-0124-19 от 09 октября 2019 года, которое ООО «Терновские зори» находит незаконным и необоснованным по следующим основаниям.

Основным видом деятельности ООО «Терновские зори» является оказание экспедиционных услуг. Отношения между Заказчиком и ООО «Терновские зори» регулировались договорами о предоставлении транспортно-экспедиционных услуг по перевозке груза морским, авиационным, железнодорожным и автомобильным транспортом на территории Молдовы, СНГ и других зарубежных стран по поручению и за счет клиента. Перевозку груза Заказчика Заявитель организовывал исключительно с привлечением сторонних организаций, отношения с которыми строились на основании договоров перевозки. В подтверждение оказания услуг составлялся акт выполненных работ, в котором фиксировались факт оказания услуги перевозки, а также ее стоимость, которая фиксировалась одной суммой, и включала в себя вознаграждение экспедитора и компенсацию затрат, понесенных Заявителем при оказании услуги. На момент проверки в Налоговую инспекцию были предоставлены договоры с Заказчиками о предоставлении транспортно-экспедиционных услуг по перевозке груза, акты выполненных работ к ним, а также договоры, которые заключались с третьими лицами для организации перевозок во исполнение договора транспортной экспедиции, и документы об исполнении указанных договоров (акты выполненных работ, расходные накладные, CMR).

Вместе с тем, в нарушение пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», налоговой инспекцией в качестве дохода определены все суммы, поступившие согласно актов выполненных работ на счета ООО «Терновские зори» за период с мая 2012 по апрель 2018 года и не учтено, что поступившие суммы не являются суммами вознаграждения, а являются стоимостью услуг по договору, включающему суммы возмещения затрат ООО «Терновские зори» по перевозке грузов привлеченными экспедиторами и суммы вознаграждения ООО «Терновские зори». Такой порядок формирования стоимости договора и расчетов следует из договора транспортной экспедиции.

По условиям заключенных ООО «Терновские зори» с заказчиком договоров вознаграждение экспедитора определено как разница между суммой договора и понесенными расходами. Исполнитель информировал Заказчиков о сумме своего вознаграждения в счетах, выставленных Заказчику. В них Исполнитель выделял из общей стоимости конкретной перевозки суммы расходов и суммы вознаграждений.

ООО «Терновские зори» не имеет на своем балансе транспортных средств для оказания услуг. Следовательно, осуществлять перевозки самостоятельно организация не имела возможности, поэтому исключительно привлекала экспедитором сторонних организаций для перевозки груза.

Считает, что налоговой инспекцией без наличия законных оснований, с нарушением установленного законодательными актами порядка в качестве дохода (объекта налогообложения) признана вся сумма, поступившая на текущие банковские счета Заявителя по актам выполненных работ, которая включала в себя суммы вознаграждения и суммы, понесенных Заявителем расходов по исполнению заявок заказчика. С сумм вознаграждения Заявителем в полном объеме исчислены и уплачены налоги.

Предписание нарушает права и законные интересы Общества в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, установленные статьями 1 и 225 ГК ПМР, поскольку оспариваемый акт незаконно возлагает на Общество обязанность по уплате налогов на сумму 2 776 405,76 рублей.

Просит суд признать незаконным предписание налоговой инспекции по г. Слободзея и Слободзейскому району №112-0124-19 от 09.10.2019г. по акту мероприятия по контролю №023-0328-18 от 29.10.2018 года.

В ходе рассмотрения дела судом в соответствии со ст.29, 107, 128 п.3 АПК ПМР принято заявление об изменении основания заявления, в соответствии с которым заявитель просит суд признать недействительным Предписание Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району № 112-0124-19 от 09 октября 2019 года как несоответствующее действующему законодательству ПМР по следующим основаниям:

**1.** ООО «Терновские зори» является приднестровским предприятием, оказывающим услуги по организации перевозок импортно-экспортных грузов приднестровских хозяйствующих субъектов автомобильным транспортом.

Данный вид деятельности классифицируется кодом 1002 (посреднические услуги в области транспорта) и в силу действия пункта 1 статьи 830 ГК ПМР является оказанием услуг транспортной экспедиции. Исходя из указанной нормы, Заказчик оплачивает Экспедитору стоимость его услуг по организации перевозки (вознаграждение), которая является доходом экспедитора, и стоимость оплаты (расходов) за саму перевозку, которая является доходом предприятия-перевозчика. В связи с этим, из перечисляемой Заказчиком ООО «Терновские зори» оплаты на основании актов выполненных работ между Заказчиком и Обществом, ООО «Терновские зори» сумму затрат за перевозку грузов перечисляло перевозчику на основании актов выполненных работ между ООО «Терновские зори» и перевозчиком, а с остающейся суммы, то есть стоимости услуг (вознаграждения), своевременно уплачивало налог в размере действующих ставок.

 **2.** 27 марта 2019 года Законом ПМР «О внесении дополнения в Закон Приднестровской Молдавской Республики «О налоге на доходы организаций»№ 67-ЗД-VI статья 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» была дополнена пунктом 7-1, действие данной нормы распространилось и на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 года.

Исходя из содержания абзаца 1 вновь принятого пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» Налоговой инспекцией был сделан вывод о том, что основанием для определения налоговой базы исчисления налога на доходы экспедиторских организаций является наличие в первичной документации отдельно оговоренного размера вознаграждения экспедитора. Данный вывод не обоснован и сделан в нарушение норм действующего законодательства ПМР в силу следующего.

Согласно статьи 4 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» объектом налогообложения являются реализация имущества (активов), продукции, работ, услуг; имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

При этом, пункт 1 статьи 5 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» устанавливает, что бухгалтерский учет является обязательным видом учета при осуществлении финансово-хозяйственных операций.

Финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности, которые используют денежный измеритель, основываются на данных бухгалтерского учета. Нормативные правовые акты, регулирующие порядок налогообложения, не могут содержать положения, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета».

Также подпунктом д) пункта 1 статьи 3 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» установлен один из основных принципов ведения бухгалтерского учета-приоритет сущности над формой - факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с их экономической сущностью, а не только из их правовой формы».

Корреспонденция указанных выше законодательных норм с вновь принятыми в апреле 2019 года нормами абзацев 1-3 пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налогах на доходы организаций» позволяют сделать вывод о том, что законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога на доходы организации и размер налогооблагаемой базы с экономической сущностью осуществляемой деятельности, а именно

- при осуществлении экспедиторской деятельности с привлечением сторонних организаций для перевозки груза, налогооблагаемый доход определяется в размере полученного вознаграждения экспедитора без учета понесенных им затрат на привлечение сторонних организаций-перевозчиков (абзац 1);

- при осуществлении экспедиторской деятельности с осуществлением перевозки груза собственными силами, налогооблагаемый доход определяется в полном размере полученного вознаграждения (абзац 3);

- в случае частичного самостоятельного выполнения экспедитором услуг (работ), связанных с перевозкой (доставкой) груза, налогооблагаемым доходом является разница между стоимостью услуг (работ) и суммой оплаты транспортных услуг сторонних хозяйствующих субъектов (абзац 3).

При этом указание на подтверждение размера вознаграждения экспедитора в виде отдельной строки в первичном документе, в силу норм пункта 1 статьи 5 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» носит диспозитивный характер и имеет расширительное толкование, как одна из форм документального подтверждения стоимости экспедиторских услуг и никак не может являться основанием возникновения обязанности по уплате налога.

Более того, норма абзаца первого пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организации» в части отдельного указания размера вознаграждения экспедитора в первичных документах, не могла применятся к правоотношения в период с 2012 – 2018 годов в силу абзаца 2 статьи 5 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», согласно которому, законы и иные правовые акты, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

И даже если рассматривать пункт 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», как содержащий определенные противоречия, в силу статьи 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы ПМР» все неустранимые противоречия актов налогового законодательства Приднестровской Молдавской Республики решаются в пользу налогоплательщика в судебном порядке.

**3. С** 2004 года и по сегодняшний день в связи с запретом властей Республики Молдова на оформление разрешительных документов, так называемых карнет-Тир и разрешений ЕКМТ, на грузовые перевозки приднестровским предприятиям, а в настоящее время невозможностью оформления «нейтральных» номеров для участия в международном движении коммерческому транспорту, приднестровские предприятия не имеют возможности самостоятельного осуществления такого вида деятельности, как международная перевозка грузов автомобильным транспортом, что долгие годы является предметом переговорного процесса во всех существующих форматах и характеризуется как транспортная блокада Приднестровья. Указанные обстоятельства в силу пункта 1 статьи 50 АПК ПМР являются общеизвестными и не нуждающимися в доказывании.

В результате, Налоговая инспекция возлагает на ООО «Терновские зори» обязанность по уплате суммы доначисленных налогов и штрафных санкций за осуществление вида деятельности, которое предприятие осуществлять не может в связи с объективно существующей транспортной блокадой Приднестровья.

Оспариваемое Предписание не соответствует требованиям пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» и возлагает на ООО «Терновские зори» обязанность по уплате налогов, не предусмотренных Законом.

В судебном заседании **представитель** **«ООО Терновские зори»** поддержал заявленные требования. Считает оспариваемое предписание не соответствующим п.7-1 ст.5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», ст.4 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР», подпункту д) пункта 1 ст.3 Закона ПМР «О бухгалтерском учете», а примененный налоговой инспекцией абзац первый пункта 7-1 ст.5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» ухудшающей положение налогоплательщика. Представил пояснения в письменном виде.

**Представитель Налоговой инспекции по г.Слободзея и Слободзейскому району,** воспользовалась правом на представление отзыва в порядке статьи 98 АПК ПМР, в котором указала, что требования заявителя являются необоснованными, противоречащими законодательству и не подлежат удовлетворению. Обществом в ходе мероприятия по контролю не представлены первичные бухгалтерские документы за период с мая 2012 года по апрель 2018 года с указанием размера вознаграждения Заявителя за осуществление транспортно-экспедиционных услуг в соответствии с пунктом 7-1 статьи 5 Закона о налоге на доходы организаций, в связи с чем, налоговой инспекцией обоснованно в качестве налогооблагаемого дохода за указанный период с учетом приведенной нормы определена все суммы, поступившие на счета ООО «Терновские зори» от заказчиков согласно актам выполненных работ. На основании данных выводов, отраженных в Акте проверки, налоговой инспекцией вынесено предписание о доначислении налогов и иных обязательных платежей в сумме 2 250 432,13 рублей. Учитывая изложенное, Налоговая инспекция просит отказать в удовлетворении заявленного требования Общества.

**Арбитражный суд**, рассмотрев материалы дела, заслушав пояснения лиц, участвующих в деле, и исследовав представленные сторонами доказательства, обозрев первичную документацию за период с 2012-2018 г.г., приходит к выводу о том, что заявленные требования подлежат удовлетворению по следующим основаниям.

В силу п.1 ст. 130-10 АПК ПМР организации вправе обратиться в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов государственной власти, иных органов, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, или незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

В соответствии с частью второй пункта 3 статьи 130-12 АПК ПМР при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений органов государственной власти, иных органов, наделенных отдельными государственными или иными публичными полномочиями, должностных лиц, суд осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений и устанавливает: соответствие оспариваемого акта закону или иному нормативному правовому акту, наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, нарушает ли оспариваемый акт права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Как установлено судом, на основании Приказа начальника НИ по г.Слободзея и Слободзейскому району № 78 от 28.06.2019 г., а также Приказа № 87 от 02.08.2019 г. «О продлении срока проведения планового мероприятия по контролю» в отношении ООО «Терновские Зори» было проведено плановое мероприятие по контролю за период 2012-2019 г.г., целью которого являлся контроль за соблюдением налогового и иного (в пределах компетенции) законодательства.

По результатам проведенного мероприятия по контролю в соответствии со ст.10 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», 16 сентября 2019 г. Налоговой инспекцией составлен Акт № 012 -0124-19.

На основании Акта Налоговой инспекцией в соответствии с положениями статьи 11 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)» вынесено предписание № 112-0124-19 от 09 октября 2019 г. о доначислении налогов и обязательных платежей на общую сумму 2 250 432,13 рублей с коэффициентом инфляции в размере 525 973,63 рубля.

Считая данное предписание не соответствующим п.7-1 ст.5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», ООО «Терновские зори» 21 октября 2019 г., то есть в срок, установленный п.3 ст.130-10 АПК ПМР, обратилось в Арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Осуществляя проверку оспариваемого предписания, судом установлено наличие у государственной налоговой службы полномочий на осуществление мероприятий по контролю (надзору) в отношении юридического лица (в рамках компетенции службы), с учетом ч.1 ст. 1, подп.б) ст.7, п.1 ст. 8 Закона ПМР «О государственной налоговой службе ПМР», п.1 ст.8 Закона ПМР «О порядке проведения проверок при осуществлении государственного контроля (надзора)», а также утвержденного графика проведения плановых мероприятий по контролю на 2019 год.

Как усматривается из Акта проверки, Налоговый орган, руководствуясь абзацем первым пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» признал в качестве налогооблагаемого дохода - вознаграждения экспедитора, все суммы, поступившие в период с мая 2012 года по апрель 2018 года на счета Общества от заказчиков, указанные в договорах с заказчиками как «стоимость услуг» в размере 26 603 516 рублей.

Согласно пояснений представителя Налоговой инспекции, данный вывод налоговой инспекцией сформирован ввиду отсутствия указания в договорах, актах выполненных работ и иных первичных учетных документах сумм вознаграждения отдельно от расходов, связанных непосредственно с перевозкой.

Учитывая, что сумма 26 603 516 рублей Обществом не была включена в объект налогообложения налогом на доходы организаций и налогом на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории города (района), налоговый орган доначислил Обществу с применением пункта 7-1 статьи 5 Закона о налоге на доходы, подпункта и) пункта 1 статьи 16 Закона об основах налоговой системы, налог на доходы от оказания транспортно-экспедиторских (транспортно-экспедиционных) услуг в сумме 2 183 923 рубле 34 копеек с применением коэффициента инфляции в суме 510 362 рублей 40 копеек; налог на содержание жилищного фонда, объектов социально-культурной сферы и благоустройство территории города (района) в сумме 66 508 рублей 79 копеек с применением коэффициента инфляции в сумме 15 611 рублей 23 копеек.

Как установлено судом и следует из материалов дела, обозренных в судебном заседании первичных документов за период с 2012 по 2019 г.г. ООО «Терновские зори» в указанный период осуществляло коммерческо-посреднеческую деятельность, связанную с международными и местными перевозками грузов, заключая с заказчиками и перевозчиками договоры экспедирования и перевозки.

В соответствии с пунктом 1 статьи 830 ГК ПМР по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя, грузополучателя и иных лиц) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

Договором транспортной экспедиции могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой.

В качестве дополнительных услуг договором транспортной экспедиции может быть предусмотрено осуществление таких необходимых для доставки груза операций, как получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных и иных формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения, а также выполнение иных операций и услуг, предусмотренных договором.

Как следует из статьи 834 ГК ПМР, если из договора транспортной экспедиции не следует, что экспедитор должен исполнить свои обязанности лично, экспедитор вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц. Возложение исполнения обязательства на третье лицо не освобождает экспедитора от ответственности перед клиентом за исполнение договора.

Как усматривается из содержания заключенных ООО «Терновские зори» договоров экспедиторских услуг и перевозки (от 25 апреля 2012 г.,13 июня 2012 г.,05 марта 2013 г., от 14 марта 2013 г., 16 мая 2013 г., 12 июля 2013 г., 29 октября 2014 г., и др.), они не содержат условий об исключительном привлечении экспедитором сторонних организаций для перевозки, как и запретов на привлечение третьих лиц, что не противоречит ст.834 ГК ПМР. Согласно условий заключенных договоров, осуществление перевозки должно было производиться по разовым заявкам.

 Во исполнение достигнутых договоренностей, ООО «Терновские зори» подписывало договоры-заявки с заказчиками и с перевозчиками, в которых указывался автомобиль для перевозки груза, не находящийся в пользовании ООО «Терновские зори» (доказательств обратного суду не представлено). Перевозка грузов осуществлялась исключительно сторонними организациями.

По заключенным с заказчиками договорам о предоставлении транспортно-экспедиционных услуг по перевозке грузов, ООО «Терновские зори» выступало в качестве «исполнителя», по договорам перевозки – «заказчиком», а сторонняя организация - «перевозчиком».

После оказания сторонними организациями услуги по перевозке груза, составлялся акт выполненных работ, в котором отражалась стоимость услуг перевозки. Также составлялся акт выполненных работ, который подписывался заказчиком и ООО «Терновские зори», в котором также отражались стоимость услуг, которая включала стоимость вознаграждения экспедитора и расходы, связанные с перевозкой груза.

Оплата услуг заказчиками производилась банковским переводом на счет ООО «Терновские зори». В то же время ООО «Терновские зори» производило оплату транспортных услуг сторонним организациям наличными денежными средствами представителям перевозчика по доверенности при выгрузке груза, что подтверждается обозренными в судебном заседании расходными кассовыми ордерами, Актом проверки.

Вознаграждение, которое ООО «Терновские зори» вправе было получить за оказанные услуги в силу п.1 ст.830 ГК ПМР, определялось Обществом как разница между «стоимостью услуг» -суммой, поступившей от заказчика (согласно договору-заявке и акта выполненных работ) и «стоимостью услуг» - транспортными расходами, выплаченными ООО «Терновские зори» сторонним организациям, выступавшим в качестве перевозчика (согласно договору-заявке и акта выполненных работ). Суммы вознаграждения отражались ежемесячно в предоставляемых ООО «Терновские зори» в налоговую инспекцию расчетах налога на доходы за период с 2012-2018 г.г., обозренных в судебном заседании, в оборотно-сальдовых ведомостях по коду 611 «доходы от продаж».

Налог на доходы исчислялся и уплачивался ООО «Терновские зори» от реализации услуг за май-декабрь 2012 г. по ставке 6,5 %, 2013-2018 г.г. по ставке 7,2 % от суммы дохода, исчисленного вышеприведенным способом. Изложенные обстоятельства заявителем и налоговым органом не оспаривались.

В период 2012-2018 г.г. налогооблагаемая база определялась с учетом положений ст.4. Закона ПМР «Об основах налоговой системы», подп.а) ст.3, подп.а) п.3 ст.1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Так, согласно подп.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. Аналогичная норма установлена ст.4. Закона ПМР «Об основах налоговой системы»

Подпунктом а) пункта 3 ст.1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» доход определен 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.

Законом ПМР № 67-ЗД-VI от 12 апреля 2019 года статья 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» дополнена пунктом 7-1, состоящим из трех абзацев, в соответствии с которым:

«при осуществлении организациями предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора транспортной экспедиции, предусматривающего исключительно привлечение экспедитором сторонних хозяйствующих субъектовдля организации перевозки груза, налогооблагаемым доходом является вознаграждение экспедитора, отдельно оговоренное в соответствующем договоре и (или) отраженное в акте выполненных работ (ином первичном учетном документе).

На доходы, отраженные в соответствующем договоре и (или) в акте выполненных работ (ином первичном учетном документе), полученные экспедитором от реализации услуг, оказываемых на основе договора транспортной экспедиции, предусматривающего, в свою очередь, исключительно привлечение экспедитором сторонних хозяйствующих субъектов для организации перевозки груза, не распространяются нормы пункта 2 статьи 6 настоящего Закона по освобождению от налогообложения.

При осуществлении организациями предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора транспортной экспедиции, предусматривающего полное самостоятельное выполнение экспедитором услуг (работ), связанных с перевозкой (доставкой) груза, налогооблагаемым доходом является вся стоимость услуг (работ). В случае частичного самостоятельного выполнения экспедитором услуг (работ), связанных с перевозкой (доставкой) груза, налогооблагаемым доходом является разница между стоимостью услуг (работ) и суммой оплаты транспортных услуг сторонних хозяйствующих субъектов».

Согласно ст.2 Закона ПМР № 67-ЗД-VI от 12 апреля 2019 года действие данного Закона распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 года.

Как следует из буквального толкования абзаца первого пункта 7-1 ст.5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», на которой основаны выводы Налогового органа, данная норма подлежит применению при определении налогооблагаемого дохода в отношении организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договора транспортной экспедиции, предусматривающего исключительно привлечение экспедитором сторонних хозяйствующих субъектов. При этом налогооблагаемым доходом является вознаграждение экспедитора, отдельно оговоренное в договоре или акте выполненных работ либо ином первичном учетном документе.

Как судом установлено, перевозка грузов осуществлялась исключительно 3-ми лицами, однако, в договорах на перевозку и экспедирование и в актах выполненных работ в период 2012 - апрель 2018 г.г. суммы вознаграждения экспедитора отдельной строкой от затрат, связанных с перевозкой груза не указывались, поскольку на момент заключения договоров законодательством такое требование не устанавливалось. Вознаграждение рассчитывалось Обществом как разница между стоимостью услуг, отраженных в договоре, заключенном с заказчиком, акте выполненных работ, и стоимостью транспортных услуг перевозчика, также отраженных в договоре и акте выполненных работ.

Договоров, актов выполненных работ, счетов, иных первичных бухгалтерских документов с отражением отдельно суммы вознаграждения за экспедирование по заключенным с заказчиками и перевозчика договорам, налоговой инспекции на проверку и суду Обществом не представлено.

Несмотря на отсутствие в договорах с заказчиками и актах выполненных работ выделения сумм вознаграждения и расходов, связанных с перевозкой, суд приходит к выводу о том, что Налоговая инспекция необоснованно расценила в качестве вознаграждения экспедитора все суммы, поступившие на счета Общества от заказчиков и указанные в договоре с заказчиком в качестве «стоимости услуг».

Данные суммы, исходя из проведенного судом анализа всех представленных суду и налоговому органу на проверку документов за период май 2012-апрель 2018 г.г, в том числе договоров и актов выполненных работ с заказчиками и перевозчиками, включают сумму вознаграждения экспедитора (ООО «Терновские зори») и транспортные расходы третьих лиц на перевозку грузов.

Налоговая инспекция, определяя налогооблагаемый доход ООО «Терновские зори» в виде всей стоимости услуг, фактически применила не первый абзац пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», который приведен в Акте по контролю, а норму, установленную первым предложением третьего абзаца пункта 7-1 статьи 5 названного Закона, которая может применяться лишь для определения налогооблагаемого дохода только в отношении организаций-экспедиторов¸ осуществляющих полное самостоятельное выполнение услуг (работ), связанных с перевозкой (доставкой) груза.

Как установлено судом, перевозку грузов Общество в указанный период не осуществляло, зарегистрированных транспортных средств за Обществом не числилось, что подтверждается ответом МРЭО от 15.08.2019 г. № 23/3-925 на запрос Налогового органа, направленный им в ходе проверки. Договоры, предусматривающие полное самостоятельное выполнение экспедитором услуг, связанных с перевозкой (доставкой) груза Обществом не заключались. Доказательств обратного Налоговой инспекцией не представлено (ст.45, п.4 ст.130-12 АПК ПМР).

Проставление директором ООО «Терновские зори» подписи в акте выполненных работ и договоре-заявке с заказчиком от имени «перевозчика» не является подтверждением осуществления Обществом услуг по перевозке лично, не меняет существа правоотношений, осуществления Обществом исключительно посреднических услуг с учетом статьи 448 ГК ПМР о толковании содержания договора и общей воли сторон, и установленного подпунктом д) пункта 1 статьи 3 Закона о бухгалтерском учете принципа приоритета сущности над формой.

При этом, как установлено в ходе рассмотрения дела, представленных суду и налоговому органу на проверку документов, ООО «Терновские зори» оказывало услуги, связанные с поиском перевозчика, подготовке проектов договоров и актов выполненных работ с заказчиком и перевозчиком, заключало в интересах заказчика договоры с перевозчиком, осуществляло оплату транспортных услуг представителям перевозчика по доверенности, и в силу ст.834 ГК ПМР несло ответственность перед заказчиком за исполнение перевозки.

Учитывая изложенное, суд приходит к выводу о том, что при определении налогооблагаемого дохода применительно к данным правоотношениям подлежало применению правило, регламентированное вторым предложением абзаца 3 пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций», согласно которому «в случае частичного самостоятельного выполнения экспедитором услуг (работ), связанных с перевозкой (доставкой) груза, налогооблагаемым доходом является разница между стоимостью услуг (работ) и суммой оплаты транспортных услуг сторонних хозяйствующих субъектов».

Указанной норме не противоречит произведенный Обществом расчет налогооблагаемого дохода, исходя из которого в период с мая 2012 г. по апрель 2018 г. Обществом уплачивались налоги. Расчет произведен на основании актов выполненных работ, являющихся первичными учетными документами согласно Приложения № 1 к Приказу Министерства экономического развития ПМР от 2 декабря 2008г. N 226.

У суда отсутствуют достаточные основания полагать, что у добросовестного налогоплательщика имелась возможность при планировании своей хозяйственной деятельности в 2012-2018 г.г. предвидеть, что на него в 2018 году будет возложена обязанность по уплате налога исходя из сумм вознаграждения, которые должны отдельно оговариваться в договорах применительно к прошедшим периодам.

Соответственно, взимание с налогоплательщика суммы налога за предыдущий период в данных правоотношениях возможно только с учетом принципа недопустимости применения закона, ухудшающего положение налогоплательщиков (п.2 ст.35 Закона ПМР «Об актах законодательства ПМР», п.2 ст.98 Конституции ПМР). Иное не отвечает требованиям справедливости, препятствует налогоплательщику в реализации права на свободное осуществление предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья [3](https://sudact.ru/law/federalnyi-zakon-ot-15071995-n-101-fz-o/razdel-iv/statia-34/)6 Конституции Приднестровской Молдавской Республики) и нарушает его право собственности, гарантированное статьей [3](https://sudact.ru/law/konstitutsiia/#Uy4D5V6CuM5g)7 (часть 1) Конституции Приднестровской Молдавской Республики. Налоговая инспекция, применяя абзац первый п.7-1 ст.5 Закона о налоге на доходы, данную норму не учла.

При этом суд учитывает положения статьи 1-2 Закона ПМР «Об основах налоговой системы ПМР», согласно которой все неустранимые противоречия актов налогового законодательства Приднестровской Молдавской Республики решаются в пользу налогоплательщика в судебном порядке.

Стоимость предоставленных услуг (вознаграждение Общества за экспедирование) в период 2012-2018 г.г. отражалась Обществом ежемесячно в представленных в Налоговую инспекцию расчетах налога на доходы, в оборотно-сальдовых ведомостях, представленных на проверку согласно «перечня документов», приобщенного судом по ходатайству представителя Налогового органа.

Доводы представителя Налоговой инспекции о том, что в Налоговую инспекцию были представлены оборотно-сальдовые ведомости с другим содержанием несостоятельны. Доказательств предоставления заявителем оборотно-сальдовых ведомостей с указанием иных сумм, полученных в качестве вознаграждения за экспедиторские (посреднеческие) услуги суду не представлено. При этом, ежемесячная общая сумма вознаграждения, указанная в оборотно-сальдовой ведомости (по коду 611) совпадает с суммой, отраженной в представляемых налоговому органу расчетах налога (с нарастающим итогом с начала отчетного года согласно п.75 Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на доходы организаций», утвержденной Приказом Министерства финансов ПМР от 29 декабря 2011 г. №228). Данное обстоятельство не оспаривалось представителем Налоговой инспекции.

Так как объектом налогообложения являются не все суммы, поступившие на счета ООО «Терновские зори» от Заказчика в качестве компенсации понесенных расходов Заявителя, следовательно, Налоговой инспекцией в отношении Общества незаконно возложена обязанность по уплате доначисленных налогов на основании абзаца первого п.7-1 ст.5 Закона «О налоге на доходы организаций» при том, что каких-либо недобросовестных действий, направленных на уклонение от уплаты налога заявителем не совершалось.

В результате Обществу, фактически получившему в период с 2012-2018 г.г. (согласно Акта проверки и представленным расчетам налога) доход от экспедиторских услуг в размере 1 169 359 рублей (до уплаты налога), был доначислен налог в размере 2 250 432,13 рублей, и оспариваемым предписанием незаконно возложена обязанность по его уплате, что нарушает права и интересы заявителя в сфере предпринимательской деятельности, установленное ст.225 ГК ПМР право собственности Общества, и противоречит п.2 статьи 98 Конституции ПМР, согласно которому никто не может быть принужден к выплате налогов и других обязательных платежей, установленных не по закону, или расчет и взимание которых осуществляются не по закону, либо в ином порядке, чем это предусмотрено законом. Налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных ненадлежащим применением норм государственными органами.

Учитывая, что налоговый орган фактически применил норму, не подлежащую применению и в качестве налогооблагаемого дохода определил всю стоимость услуг, что предусмотрено лишь в отношении организаций, осуществляющих деятельность в интересах другого лица на основе договоров, предусматривающих полное самостоятельное выполнение экспедитором услуг, связанных с перевозкой (доставкой) груза, выводы налоговой инспекции, отраженные в Акте планового мероприятия по контролю № 012-0124-19 от 16 сентября 2019 г. противоречат обстоятельствам, установленным налоговой инспекцией в ходе проверки, и п.7-1 ст.5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Соответственно, содержащееся в оспариваемом предписании № 112-0124-19 от 09 октября 2019 г. требование налогового органа в течение 5 дней уплатить доначисленные налоги в общей сумме 2 250 432,13 рублей является незаконным и необоснованным.

При таких данных требование заявителя о признании недействительным Предписания Налоговой инспекции по г. Слободзея и Слободзейскому району № 112-0124-19 от 9 октября 2019 года подлежит удовлетворению как несоответствующее второму предложению абзаца 3 пункта 7-1 статьи 5 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций» и статье 4 Закона ПМР «Об основах налоговой системы в ПМР» во взаимосвязи с подпунктом а) пункта 3 статьи 1 Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

Остальные доводы представителя налоговой инспекции суд также признает несостоятельными, а представленные им дополнительные доказательства не подтверждают правильное применение налоговым органом Закона ПМР «О налоге на доходы организаций».

В соответствии со ст.82 АПК ПМР, подпункта 6) пункта 4 ст.6 Закона ПМР «О государственной пошлине» государственная пошлина в сумме 725 рублей, уплаченная заявителем, согласно платежного поручения № 313 от 17 октября 2019 г., подлежит возвращению ООО «Терновские зори» из республиканского бюджета на основании выданной судом справки.

В силу п.3 ст.67 АПК ПМР в случае удовлетворения иска обеспечительные меры сохраняют свое действие до фактического исполнения судебного акта, которым закончено рассмотрение дела по существу.

На основании изложенного выше, Арбитражный суд ПМР, руководствуясь статьями 67,82,84,113-116,130-13 Арбитражного процессуального кодекса Приднестровской Молдавской Республики,

Р Е Ш И Л:

Удовлетворить требования общества с ограниченной ответственностью «Терновские зори».

Признать недействительным Предписание Налоговой инспекции по г. Слободзея и Слободзейскому району № 112-0124-19 от 9 октября 2019 года как несоответствующее абзацу 3 пункта 7-1 статьи 5 Закона Приднестровской Молдавской Республики «О налоге на доходы организаций» и статье 4 Закона Приднестровской Молдавской Республики «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» во взаимосвязи с подпунктом а) пункта 3 статьи 1 Закона Приднестровской Молдавской Республики «О налоге на доходы организаций».

Обязать Налоговую инспекцию по г. Слободзея и Слободзейскому району устранить допущенные нарушения прав и законных интересов ООО «Терновские зори».

Возвратить ООО «Терновские зори» из республиканского бюджета уплаченную государственную пошлину в сумме 725 рублей.

Решение суда о признании недействительным предписания Налоговой инспекции по г. Слободзея и Слободзейскому району № 112-0124-19 от 9 октября 2019 года и обязании устранить допущенные нарушения подлежит немедленному исполнению.

Принятая определением Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики от 22 октября 2019 года обеспечительная мера сохраняет свое действие до фактического исполнения решения суда.

Решение может быть обжаловано в кассационную инстанцию Арбитражного суда Приднестровской Молдавской Республики в течение 20 дней со дня его принятия.

**Судья Арбитражного суда**

**Приднестровской Молдавской Республики Е.В.Качуровская**