



**ПРЕЗИДИУМ АРБИТРАЖНОГО СУДА
РЕСПУБЛИКИ АБХАЗИЯ**

ПОСТАНОВЛЕНИЕ № Н-01/2025

по делу № АС-03/2024

г. Сухум

«15» июля 2025 г.

Президиум Арбитражного суда Республики Абхазия в составе:
председательствующего – Председателя Арбитражного суда Республики Абхазия
Квициния Ф.А.

членов Президиума: заместителя Председателя Арбитражного суда Республики
Абхазия Зарандия И.Н., судьи Арбитражного суда Республики Абхазия Джения А.Б.,
при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Папаскири Д.Д.,
при участии в заседании:

заявителя – директора ООО «Олимп 888» - Бобуа Н. Ш. (личность судом установлена),
представителей заявителя:

Габелия К.К., действующей на основании доверенности б/н от 23.04.2025г., ордер №42
от 15.07.2025г. и Цава А.Г., действующей на основании доверенности б/н от
23.04.2025г., ордер №60 от 15.07.2025г.,

представителей Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия
по Гулрыпшскому району:

Царгуш Б.М., действующего на основании доверенности б/н от 03.06.2025г. и
Самсония Л.Р., действующей на основании доверенности б/н от 03.06.2025г.,

рассмотрел в открытом судебном заседании надзорную жалобу директора ООО
«Олимп 888» на Кассационное определение Арбитражного суда Республики Абхазия

от 12.08.2024 г. по делу №АС-03/2024 по заявлению директора ООО «Олимп 888» о признании недействительным Постановления Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за №000001663 от 17.01.2024 г.

Заслушав и обсудив доклад судьи Джения А.Б., а также выступления присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум Арбитражного суда установил следующее.

В Арбитражный суд Республики Абхазия обратилось Общество с ограниченной ответственностью «Олимп 888» (далее – заявитель, ООО «Олимп 888», Общество) с заявлением о признании недействительным Постановления Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за №000001663 от 17.01.2024 г. (далее – Постановление, оспариваемый акт).

Как следует из материалов дела, на основании решения начальника Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за № 000001695 от 29.11.2023 г. проведена документальная проверка соблюдения Обществом с ограниченной ответственностью «Олимп 888» налогового законодательства Республики Абхазия, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, других обязательных платежей и сборов в бюджет, а также выполнение Указа Президента Республики Абхазия № 315 от 19.12.2017 г. «О мерах по упорядочению налично-денежного обращения» (за период с 01.10.2020 г. по 01.10.2023 г.).

По результатам проведенной проверки составлен Акт налоговой проверки от 18.12.2023 г., в котором сделан вывод о сокрытии доходов на 304 938 (триста четыре тысячи девятьсот тридцать восемь) рублей, о занижении подоходного налога на 2 184 (две тысячи сто восемьдесят четыре) рубля, а также о выявлении 30 случаев нарушений п.4 Указа Президента Республики Абхазия за № 315 от 19.12.2017 г. «О мерах по упорядочению налично-денежного обращения», установлена переплата налога на добавленную стоимость на сумму 377 100 (триста семьдесят семь тысяч сто) рублей.

Начальником Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району Бжания А.Р. 17.01.2024 г. вынесено Постановление за №000001663, согласно которому в отношении ООО «Олимп 888» применены штрафные санкции.

Рассмотрев дело в открытом судебном заседании, суд первой инстанции

руководствуясь ст. 12 Закона Республики Абхазия «Об основах налоговой системы в Республике Абхазия», ст. ст. 58.1, 88, 89, 98, 115-118, 155.2 Кодекса Республики Абхазия «О судопроизводстве по делам об административных правонарушениях», Указом Президента Республики Абхазия № 315 от 19 декабря 2017 г. «О мерах по упорядочению налично-денежного обращения», ст. ст. 64, 65, 122, 188-193, 231.1-231.5 Арбитражного процессуального кодекса Республики Абхазия требования ООО «Олимп 888» удовлетворил частично. Постановление Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за № 000001663 от 17.01.2024 г. признано недействительным в части применения штрафных санкций в размере 304 938 (триста четыре тысячи девятьсот тридцать восемь) рублей за занижение доходов; 620 000 (шестьсот двадцать тысяч) рублей за нарушение Указа Президента Республики Абхазия № 315 от 19.12.2017 г. «О мерах по упорядочению налично-денежного обращения» (ст. 155.2 п. 3 Кодекса Республики Абхазия об административных правонарушениях).

Суд первой инстанции исходит из того, что в учетной политике ООО «Олимп 888» в 2021 и 2023 гг. нарушения имелись, однако в чем они состоят, когда конкретно были допущены, в каком суммарном выражении и другие обстоятельства, которые должны быть отражены в Акте документальной проверки, отсутствуют. Суд первой инстанции считает, что установить на какую сумму доходы Общества были занижены, возможно, только в случае сравнения данных бухгалтерской отчетности и проверки, обзора и пересчета первичных документов Общества, а при необходимости и первичных документов, находящихся у контрагентов, так как не все бухгалтерские документы в организации сохранены.

Кроме того, суд первой инстанции исходит из того, что Инспекцией Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району решение о применении в отношении ООО «Олимп 888» меры наказания за нарушение порядка обращения с денежной наличностью принято при отсутствии протокола об административном правонарушении, в нарушение ст. ст. 115-118 Кодекса Республики Абхазия об административных правонарушениях.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении заявленных требований о признании недействительным Постановления Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за № 000001663 от 17.01.2024г. в части доначисления подоходного налога в размере 2 184 (две тысячи сто восемьдесят

четыре) рубля и применении штрафных санкций за занижение подоходного налога в том же размере 2 184 (две тысячи сто восемьдесят четыре) рубля, а также в возврате списанных в качестве налога на добавленную стоимость с расчетного счета ООО «Олимп 888» денежных средств в размере 22 501 (двадцать две тысячи пятьсот один) рубль 99 копеек и 16 187 (шестнадцать тысяч сто восемьдесят семь) рублей 57 копеек.

Не согласившись с решением суда первой инстанции, Инспекция Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району (далее – Инспекция, ИМНС РА по Гулрыпшскому району, налоговый орган) обратилась с кассационной жалобой в Кассационную коллегию Арбитражного суда Республики Абхазия.

Определением Кассационной коллегии решение суда первой инстанции изменено в части применения штрафных санкций в отношении ООО «Олимп 888» в размере 304 938 (триста четыре тысячи девятьсот тридцать восемь) рублей за занижение доходов, в остальной части решение суда первой инстанции оставлено в силе.

При этом суд кассационной инстанции исходит из того, что в соответствии с Постановлением Кабинета Министров Республики Абхазия от 06.03.2009 г. № 27 «Об утверждении «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется либо по мере ее оплаты (при безналичных расчетах – по мере поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в кредитных организациях, а при расчётах наличными деньгами – по поступлении средств в кассу), либо по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. Кассационная коллегия установила, что ООО «Олимп 888» был установлен метод определения выручки по мере отгрузки товаров, в качестве доказательств к материалам дела приобщены копии накладных. Также, кассационная коллегия исходит из того, что показаниями специалиста Ткачевой А.И. было подтверждено, что при выбранном организацией методе выручка должна считаться по отгруженной продукции и руководствоваться следует товарными накладными. При этом кассационная коллегия не учла, что товарные накладные при проведении налоговой проверки предметом изучения не были, не отражены ни в Акте налоговой проверки, ни в каком ином документе.

При этом кассационная коллегия считает ошибочными выводы суда первой инстанции о неполноте материалов для правильного исчисления выручки при

выбранном организацией методе – «по отгрузке», не учтены показания специалиста - сотрудника Министерства финансов Республики Абхазия Ткачевой А.И.

Не согласившись с выводами кассационной коллегии, директор Общества обратился с надзорной жалобой в Президиум Арбитражного суда, в которой просит отменить Кассационное определение Арбитражного суда Республики Абхазия от 12.08.2024 г. и оставить в силе Решение суда первой инстанции от 07.05.2024 г. Податель надзорной жалобы с определением кассационной коллегии не согласен, считает его незаконным, необоснованным, вынесенным в нарушение действующих норм процессуального права, и подлежащим отмене. Также заявитель считает что, разрешая данное дело, суд кассационной инстанции не полно исследовал обстоятельства, входящие в предмет доказывания по делу и, что выводы суда не аргументированы и не основаны на материалах дела.

Определением Арбитражного суда от 21.05.2025 г. (судья Джения А.Б.), надзорная жалоба с делом переданы в Президиум Арбитражного суда для рассмотрения в порядке надзора.

В заседании Президиума Арбитражного суда представители заявителя поддержали заявленные в надзорной жалобе требования, считают обжалуемый судебный акт незаконным и необоснованным, вынесенным с нарушениями норм действующего материального и процессуального законодательства и просят отменить Кассационное Определение Арбитражного суда Республики Абхазия от 12.08.2024 г., а Решение суда первой инстанции от 07.05.2024 г. оставить в силе.

Представители Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району возражали против требований, заявленных в надзорной жалобе, и просили Кассационное Определение Арбитражного суда Республики Абхазия оставить в силе.

Изучив материалы дела, проверив законность обжалуемого судебного акта, Президиум Арбитражного суда Республики Абхазия находит, что надзорная жалоба подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

В соответствии со ст. 13.1 «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», налоговые вычеты производятся на основании первичных учетных документов (накладных, актов), выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ,

услуг).

В соответствии с п. 4.2 Инструкции «О порядке проведения документальных налоговых проверок управлением (отделом) налогообложения юридических лиц Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия, составления актов и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверок» утв. 05 июля 2006 г. (далее: Инструкция) Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых.

В соответствии со ст. 4.3 Инструкции, в Акте выездной налоговой проверки, в обязательном порядке подлежат отражению все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и связанные с ним обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения. В силу ст. 6.1 Инструкции, описательная часть Акта выездной налоговой проверки должна содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых и иных правонарушений, выявленных в ходе проверки. По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта выявленных нарушений.

Президиум Арбитражного суда исходит из того, что установить на какую сумму доходы Общества были занижены, возможно, только в случае сравнения данных бухгалтерской отчетности и проверки, обзора и перерасчета первичных бухгалтерских документов Общества, а при необходимости и первичных документов, находящихся у контрагентов. Согласно показаниям специалиста Ткачевой А.И. «по материалам, имеющимся в деле невозможно сказать верная ли цифра выведена. В данной ситуации необходимо руководствоваться именно первичными учетными документами...» (т.3 л.д.26). На момент проведения налоговой проверки, первичные учетные документы изучены не были, чем нарушены требования Инструкции.

Кроме того, при проведении налоговой проверки Инспекцией не соблюдены также, следующие требования Инструкции «О порядке проведения документальных налоговых проверок управлением (отделом) налогообложения юридических лиц Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия, составления актов и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверок»: ст. 6.1

Инструкции о том, что акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки; ч. 3 статьи 6.2 Инструкции о том, что в Акте должны быть четко изложены ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта налогового правонарушения.

В силу статьи 6.2 Инструкции Акт выездной налоговой проверки не должен содержать субъективных предположений, не основанных на достаточных доказательствах.

Президиум Арбитражного суда отмечает, что отсутствие в Акте налоговой проверки совокупности доказательств, подтверждающих наличие признаков налогового правонарушения делает невозможным принятие законного решения о привлечении к налоговой ответственности. По каждому отраженному в Акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения.

Президиум Арбитражного суда исходит из того, что основным доказательством совершения налогоплательщиком налогового правонарушения является Акт налоговой проверки, в котором должны быть изложены документально подтвержденные факты совершения налоговых правонарушений. В отсутствие фиксации в Акте налоговой проверки, либо в приложении к нему, документально подтвержденных фактов наличия налоговых правонарушений, данные факты не могут быть установлены в Постановлении о применении финансовых санкций за нарушение налогового законодательства.

Материалами дела подтверждается, что по результатам рассмотрения Акта проверки, возражений к нему, Инспекцией Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району было вынесено Постановление, в котором приняты решения по налоговым правонарушениям, которые не были отражены ни в Акте выездной документальной проверки ООО «Олимп 888» от 18.12.2023 г., ни в другом документе, приложенном к Акту налоговой проверки.

При изложенных обстоятельствах, исходя из того, что в Акте налоговой проверки не отражены первичные учетные документы, на основании которых возможно установить наличие или отсутствие налогового правонарушения, Президиум Арбитражного суда соглашается с выводами суда первой инстанции о том, что по

имеющимся в Акте налоговой проверки материалам, невозможно точно определить данные о занижении доходов заявителя.

Что касается приложенных к Акту проверки документов - выписки из лицевого банковского счета заявителя, Президиум отмечает следующее. Выписка из лицевого банковского счета заявителя не является документом в нормативно правовом понимании данного термина, а представляет собой информацию о финансовом положении и движении денежных средств организации и не может быть основанием для привлечения к налоговой ответственности в отсутствие иных первичных учетных документов. Удобство налогового администрирования не может служить основанием для ограничения прав налогоплательщиков.

Президиум Арбитражного суда отмечает, что в соответствии со ст. 10.1 Инструкции «О порядке проведения документальных налоговых проверок управлением (отделом) налогообложения юридических лиц Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия, составления актов и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверок решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности по результатам проверки акт проверки оформляется в виде постановления. В силу части 2 ст. 10.2 Инструкции вводная часть постановления должна содержать в том числе, наименование населенного пункта, наименование налогового органа от имени которого вынесено постановление.

Из системного толкования указанных выше норм следует, что постановление о привлечении налогоплательщика к ответственности по результатам проверки выносится тем структурным подразделением налогового органа, который проводил проверку и подписывается должностным лицом, возглавляющим проверяющую группу.

Из материалов дела следует, что по результатам рассмотрения Акта проверки, проведенной ИМНС РА по Гулрыпшскому району, возражений к нему, Постановление вынесено Министерством по налогам и сборам Республики Абхазия. Кроме того, Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия подписано начальником ИМНС по Гулрыпшскому району. Подпись начальника ИМНС РА по Гулрыпшскому району в Постановлении Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия выглядит неточно и некорректно.

В силу положений ч. 2 ст. 231.5 Арбитражного процессуального кодекса Республики Абхазия, суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц не соответствует закону или иному нормативному правовому акту 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.

Принимая во внимание изложенные обстоятельства, Президиум Арбитражного суда приходит к выводу о том, что установленные судом первой инстанции обстоятельства являются самостоятельными основаниями для признания оспариваемого решения налогового органа недействительным. При указанных обстоятельствах, суд не вправе подменять налоговый орган и проводить налоговую проверку вместо проверки законности и обоснованности выносимых налоговыми органами ненормативных правовых актов. Если решение налогового органа, которым налогоплательщик привлекается к налоговой ответственности не подкреплено ссылками на первичные документы, то оно признается незаконным. В ходе проведения налоговой проверки первичные документы не истребованы, не рассмотрены, не приобщены к материалам проверки.

Таким образом, из материалов дела следует, что оспариваемый ненормативный акт не соответствует требованиям: ст. 13.1 «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли»; ст. ст. 4.2, 4.3, 6.1, 6.2 Инструкции «О порядке проведения документальных налоговых проверок управлением (отделом) налогообложения юридических лиц Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия, составления актов и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверок».

Исходя из вышеизложенного, Президиум Арбитражного суда приходит к выводу о том, что Решение суда первой инстанции по делу №АС-03/2024 от 07.05.2024г. является законным и обоснованным, подлежит оставлению в силе, а Кассационное определение от 12.08.2024 г. подлежит отмене на основании ч. 2 ст. 297, ст. 315 Арбитражного процессуального кодекса Республики Абхазия.

Руководствуясь ч. 1 п. 4 ст. 316, ст. ст. 317, 318, 319 Арбитражного процессуального кодекса Республики Абхазия, Президиум Арбитражного суда Республики Абхазия

ПОСТАНОВИЛ:

1. Кассационное определение Арбитражного суда Республики Абхазия от 12 августа 2024 г. по делу № АС-03/2024 по заявлению директора ООО «Олимп 888» о признании недействительным Постановления Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за №000001663 от 17.01.2024г. отменить.
2. Решение Арбитражного суда Республики Абхазия от 07.05.2024 г. по делу №АС-03/2024 по заявлению директора ООО «Олимп 888» о признании недействительным Постановления Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Абхазия по Гулрыпшскому району за №000001663 от 17.01.2024 г. оставить в силе.
3. Вынести по делу № Н-01/2025 частное Постановление.

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

Председательствующий

Члены Президиума

Квициния Ф.А.

Зарандия И.Н.

Джения А.Б.

