



**ШЕСТНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**  
**ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

г. Ессентуки

Дело № А15-166/2014

14 ноября 2014 г.

Резолютивная часть постановления объявлена 12 ноября 2014 г.

Полный текст постановления изготовлен 14 ноября 2014 г.

Шестнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:

Председательствующего Афанасьевой Л.В.,

Судей: Параскевовой С.А., Белова Д.А.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Эдиевой М.А.,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Управления ФНС по РД на решение Арбитражного суда Республики Дагестан от 08.08.2014 по делу № А15-166/2014,

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Контент» (ОГРН 1070542000396),

о признании недействительными решений Управления ФНС по РД (ОГРН 1030502623612) от 04.02.2013 №НХ-12/06 и от 26.03.2013 №НХ-12/03 и решения Федеральной налоговой службы России от 22.10.2013 №СА-4-9/18902@, (с учетом уточнений от 04.04.2014),

при участии в судебном заседании:

от Управления ФНС по РД – Гусейнов Г.М. по доверенности от 05.11.2014 № 205-153/2014;

от Федеральной налоговой службы России – Гусейнов Г.М. по доверенности от 14.04.2014 № ММВ-24-7/184;

от общества с ограниченной ответственностью «Контент» - Абдулвагабов М.М. по доверенности от 14.05.2014.

#### УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «Контент» (далее - общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Дагестан с заявлением к УФНС России по РД и ФНС России о признании недействительными решений УФНС по РД (далее - управление) от 04.02.2013 №НХ-12/06 и от 26.03.2013 №НХ-12/03 и решения Федеральной налоговой службы России (далее - ФНС России) от 22.10.2013 №СА-4-9/18902@.

Решением Арбитражного суда Республики Дагестан от 08.08.2014 требования удовлетворены. Суд признал недействительными оспариваемые решения налогового органа. Суд пришел к выводу о том, что общество выполнило условия применения налогового вычета; указал, что общество, как малое предприятие, вправе применять упрощенную форму счетоводства.

Налоговая инспекция подала апелляционную жалобу, в которой просит решение суда отменить, в удовлетворении требований общества отказать. Считает, что общество не выполнило основное условие предоставления налогового вычета – отражение в учете; общество наряду с основной системой налогообложения применяло специальный налоговый режим – ЕНВД, но отдельного учета не вело.

ФНС России в отзыве поддержало доводы апелляционной жалобы.

Общество просило оставить решение суда без изменения как законное и обоснованное.

Иные лица, участвующие в деле, уведомлены надлежащим образом, своих представителей в судебное заседание не направили, что в силу статьи 156 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не является препятствием для рассмотрения дела.

Выслушав представителей лиц, участвующих в деле, изучив материалы дела, оценив доводы жалобы и проверив законность судебного акта в порядке, установленном главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный апелляционный суд пришел к выводу, что решение следует отменить.

Из материалов дела следует, что Межрайонной инспекцией ФНС России №9 по РД (далее - инспекция) на основании решения №29 от 23.12.2010 проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности

уплаты налогов и сборов: ЕСН, земельный налог, налог на имущество организаций, налог на прибыль, НДС/Л, страховые взносы в фонд обязательного пенсионного страхования, транспортный налог - за период с 01.01.2009 по 31.12.2009, по НДС - за период с 01.01.2009 по 30.09.2010.

В результате проверки инспекцией составлен акт №9 от 30.09.2011, по итогам рассмотрения которого и возражений налогоплательщика вынесено решение №16 от 09.11.2011 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым решено: привлечь общество к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ, в виде штрафа в размере 1 148 154 руб., начислить пени в размере 862 288 руб.; уменьшить предъявленный к возмещению из бюджета НДС в сумме 2 991 449 руб.; предложить обществу уплатить недоимку по НДС в размере 5 740 771 руб. и указанные штраф и пени.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы общества от 18.11.2011, в порядке статьи 138 НК РФ Управлением ФНС России по РД вынесено решение №15-08/095/11 от 23.01.2012 об отмене решения инспекции от 09.11.2011 №16 и прекращении производства по делу.

На основании решений №НХ-12/14 от 20.02.2012 и №УД-12/26 от 17.05.2012 в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 НК РФ управлением в порядке контроля за деятельностью инспекции проведены повторные выездные налоговые проверки общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов за период с 01.01.2009 по 31.12.2009 и НДС за период с 01.01.2010 по 30.09.2010, по результатам которых составлены акты №10 от 17.12.2012 и №01 от 19.02.2013. По результатам рассмотрения актов проверки и возражений налогоплательщика вынесены решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения №НХ-12/06 от 04.02.2013 (далее - решение №НХ-12/06) и №НХ-12/03 от 26.03.2013 (далее - решение №НХ-12/03).

В решении №НХ-12/06 управление указало, что обществом необоснованно завышены налоговые вычеты по НДС, предъявленные к возмещению из бюджета за 4 квартал 2009 года, в сумме 50 665 637 рублей. В решении № НХ-12/03 зафиксировано, что обществом необоснованно завышены налоговые вычеты по НДС, предъявленные к возмещению из бюджета за 1 квартал 2010 года, в сумме 17 873 379 рублей.

Не согласившись с выводами управления, общество указанные решения обжаловало в вышестоящий налоговый орган - ФНС России.

ФНС России решением №СА-4-9/18902@ от 22.10.2013 оставило решения управления без изменения, а жалобы общества - без удовлетворения.

В порядке статей 137 и 138 НК РФ общество обратилось с заявлением в арбитражный суд об оспаривании указанных решений инспекции.

В соответствии с абзацем 1 пункта 2 статьи 138 НК РФ судебное обжалование актов (в том числе ненормативных) налоговых органов, действий или бездействия должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Решения, действия (бездействия) налоговых органов могут быть признаны судом незаконными (недействительными) при наличии одновременно двух условий: несоответствия их закону или иному нормативному правовому акту и нарушения ими прав и охраняемых законом интересов заявителя (статьи 198 и 201 АПК РФ).

По смыслу части 1 статьи 65 и части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия

Налоговой проверкой правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость установлено следующее.

На основании Агентского договора от 01.09.2009 № 1 в 4 квартале 2009 года и 1 квартале 2010 года ИП Габидуллаевым И.С. приобретены из Республики Азербайджан и Исламской Республики Иран в режиме импорта сельхозпродукция на суммы 358 535 540 рублей и 173 684 915 рублей соответственно.

Сумма НДС, уплаченного таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию РФ за 4 квартал 2009 года, составляет 59 147 752 рубля, за 1 квартал 2010 года - 22 437 212,5 рубля.

Согласно декларации представленной за 4 квартал 2009 года сумма НДС уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету, составляет 54 238 581 рубль. Сумма НДС, подлежащая к возмещению за 4 квартал 2009 года, составляет 50 665 637 рублей.

Согласно декларации представленной за 1 квартал 2010 года сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету составляет 19 928 358 рублей. Сумма НДС, предъявленная к возмещению из бюджета за 1 квартал 2010 года, составляет 17 873 379 рублей.

Налоговым органом установлено, что обществом 18.03.2010 в инспекцию представлена налоговая декларация по единому налогу на вмененный доход за 4 квартал 2009 года.

Согласно данным декларации вид осуществляемой деятельности указан «Розничная торговля в объектах стационарной торговой сети», площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м. Адрес: г. Дербент, ул. Шеболдаева, ж/д тупик, 1 торговое место.

Базовая доходность - 4 500 руб. корректирующий коэффициент - К1 - 1,148, корректирующий коэффициент К2 - 0,4, база - 12 398 рублей, сумма налога - 1 860 рублей»; «разносная (развозная) торговля по Дербентскому району. Количество работающих - 1 человек. Базовая доходность-4 500 руб. корректирующий коэффициент К1- 1,148, корректирующий коэффициент К2 - 0,7, база - 10 849 рублей, налог - 1 627 рублей». От осуществления вида деятельности «розничная торговля» обществом исчислен ЕНВД в сумме 3 487 рублей.

Директору ООО «Контент» Рамазанову 3.0. 20.02.2012 и 17.05.2012 были вручены требования о представлении документов со сроком исполнения 29.02.2012 и 28.05.2012 соответственно.

ООО «Контент» для проверки представил следующие документы:

1. Книга покупок;
2. Книга продаж;
3. Счета-фактуры, инвойсы поставщиков;
4. Грузовые таможенные декларации;
5. Товарно-транспортные накладные (железнодорожные, СМР);
6. Платежные документы, подтверждающие уплату НДС таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (пункт 9 Требования);
7. Отчеты об исполнении Агентом поручения Принципала предусмотренные пунктом 3.1.3 Агентского договора № 1 (пункт 13 требования).

В связи с тем, что ООО «Контент» применяет режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, в целях установления движения товара от склада до розничной торговли и оптовой торговли и ведения раздельного учета были истребованы документы и сведения, свидетельствующие о внутреннем перемещении товара, в том числе со складов на объекты розничной торговли и материальные отчеты за проверяемый период.

Документы первичного бухгалтерского учета, бухгалтерские проводки, документы, свидетельствующие о внутреннем перемещении товара, в том числе со складов на

объекты розничной торговли, материальные отчеты и другие вышеуказанные истребованные документы, не были представлены для проверки.

Налоговая инспекция пришла к выводу, что непредставление истребованных документов повлекло невозможность определить место последующей реализации товара и вывести остатки нереализованного товара на конец проверяемых налоговых периодов; не представилось возможным проверить ведение отдельного учета по НДС в соответствии с требованиями, установленными статьей 170 Кодекса, и определить стоимость товара и соответственно сумму налога на добавленную стоимость, приходящуюся на стоимость товара, отпущенного в розничную торговлю и подлежащую восстановлению из общей суммы налоговых вычетов, примененных налогоплательщиком и отраженных в книге покупок.

В связи с непредставлением для налоговой проверки документов и не подтверждением ведения отдельного учета предусмотренного статьей 170 Кодекса, не подтверждением предназначения приобретенных товаров в порядке установленном пунктом 2 статьи 171 Кодекса обществу отказано в применении налоговых вычетов по НДС за 4 квартал 2009 года и 1 квартал 2010 года.

Кроме того, заявляя к возмещению НДС в налоговых декларациях по НДС за 4 квартал 2009 года и 1 квартал 2010 года налоговые вычеты, Обществом отражены минимальные объемы реализации в этом же налоговом периоде, а также, товар, отраженный на счетах бухгалтерского баланса, фактически отсутствовал.

В соответствии с пояснениями Общества товар после ввоза на территорию Российской Федерации в течение дня выгружается на транспорт и работниками (далее - реализаторами) отправляются в места реализации для продажи, поэтому складские помещения отсутствуют.

В то же время, по данным бухгалтерского учета по состоянию на 01.01.2010 на балансе Общества числятся «Запасы» на сумму 334 556 тысяч рублей.

Однако, согласно возражениям Общества фактически отсутствуют в остатках готовая продукция, материалы, запасы и складские помещения для их хранения, что подтверждается и материалами инвентаризации.

По результатам инвентаризации установлено и в акте повторной налоговой проверки отражено отсутствие в проверяемом налоговом периоде основных средств, складских помещений, нематериальных активов, готовой продукции, материалов, запасов.

При проведении осмотра территории, по адресу торгового места, указанному в представленных декларациях по ЕНВД, располагается площадка для разгрузки вагонов, указанного торгового места не обнаружено.

ООО «Контент» иной информации о местах хранения и реализации товара в налоговые органы не представлено.

Договоры на хранения материальных ценностей и акты приема-передачи товаров на хранение, договора о материальной ответственности, и договора, заключенные с реализаторами на реализацию и доставку товара также не представлены.

Налоговая инспекция пришла к выводу, что указанное обстоятельство свидетельствует о недостоверных данных, содержащихся в бухгалтерском отчете Общества.

Согласно доводам Общества отгрузка будет отражена по мере представления авансовых отчетов реализаторами, которые принимают товар сразу по приходу на станцию импортного товара, однако, по истечению следующих налоговых периодов реализация также отсутствует, авансовые отчеты не представлены.

После представления налоговых деклараций за 4 квартал 2009 года и 1 квартал 2010 года с заявленной к возмещению суммой налога ООО «Контент» перестало представлять в налоговый орган по месту постановки на учет, какую-либо бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Учитывая изложенное, Управлением сделан вывод о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды путем применения схемы незаконного получения возмещения налога на добавленную стоимость.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса установлено, что объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В соответствии пунктом 4 статьи 170 Кодекса суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции:

учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с пунктом 2 статьи - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 Кодекса - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам,

имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период

В аналогичном порядке ведется отдельный учет сумм налога налогоплательщиками, перешедшими на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

При этом налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Налогоплательщик имеет право не применять положения пункта 4 статьи 170 Кодекса к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в



указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 Кодекса.

В соответствии с пунктами 1, 2 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса.

Согласно абзацу 2 пункта 1 статьи 172 Кодекса вычетам подлежат, если иное не установлено статьей 172 Кодекса, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 Кодекса и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 169 Кодекса суммы налога, предъявленные продавцом товаров (работ, услуг), принимаются к вычету на основании счетов-фактур в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 173 Кодекса установлено, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей

171 Кодекса (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 Кодекса), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 Кодекса и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 176 Кодекса в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога,

исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 3 пункта 1 статьи 146 Кодекса, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями статьи 176 Кодекса.

Таким образом, налогоплательщикам, не являющимися плательщиками НДС в связи с применением специального налогового режима, для реализации права на налоговые вычеты по НДС и проверки правила 5 %, установленного абзацем 9 пункта 4 статьи 170 Кодекса, необходимо вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению и представлять в налоговый орган соответствующие документы для подтверждения права на вычет.

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 1 Постановления Пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53), представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В соответствии с пунктом 3 Постановления № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Согласно положениям пункта 4 Постановления № 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Таким образом, налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 Кодекса обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике - покупателе товаров (работ, услуг), поскольку именно он выступает

субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиками.

Суд первой инстанции правильно установил наличие хозяйственных операций - приобретение импортируемых товаров, факт передачи принципалу агентом, уплату налога на добавленную стоимость при перемещении через таможенную границу импортируемых товаров через принципала Габибуллаева И.С. в режиме импорта, что подтверждено следующими документами: агентский договор № 1 от 01.09.2009; платежные поручения, подтверждающие перечисление агентом авансовых платежей таможенному органу с отметками банка об исполнении; грузовые таможенные декларации, декларантом в которых отмечен Габибуллаев И.С., с отметками таможенного органа «Выпуск разрешен» и личными номерными печатями должностных лиц таможенного органа; инвойсы и счета-фактуры, выставленные иностранными поставщиками Габибуллаеву И. С.; железнодорожные накладные, подтверждающие перевозку товаров (сельхозпродукция) от иностранных контрагентов на территорию РФ в адрес агента, т.е общества, с отметками таможенных органов «Выпуск разрешен» и личными номерными печатями работников таможенного органа, а также отметками железнодорожных станций отправления и назначения; платежные поручения, подтверждающие перечисление принципалом (ООО «Контент») агенту (Габибуллаев И.С.) денежных средств для уплаты таможенных платежей с отметками банка об исполнении; реестры переданных агентом принципалу товаров за следующие периоды: 4 квартал 2009 г. и 1 квартал 2010 г.; книги покупок за 4 квартал 2009 г. и 1 квартал 2010 г.; книги продаж за периоды 4 квартал 2009 г. и 1 квартал 2010 г.; счета-фактуры, выставленные обществом российским покупателям; платежные поручения, подтверждающие перечисление контрагентами общества оплаты за поставленные товары (сельхозпродукция); сведения Дагестанской таможни от 13.12.2011 об уплате таможенных платежей по ГТД за 2009-2011 годы.

Суд пришел также к выводу о том, что обществом выполнено условие о постановке товаров на учет, что подтверждается наличием грузовой таможенной декларации, реестра переданных принципалу-налогоплательщику товаров, в котором в хронологическом порядке отражены ГТД с указанием наименования приобретенного товара с приложением первичных документов; суд указал, что отсутствие запрошенных регистров и бухгалтерских проводок не является основанием для отказа в признании хозяйственных операций, поскольку общество применяет упрощенную (простую) форму счетоводства, которая не противоречит Федеральному закону №129-ФЗ. Суд также пришел к выводу о том, что не подтвержден факт использования товаров в деятельности, не подлежащей обложению НДС, так как общество, подавая декларацию по ЕНВД,

предполагало возможное осуществление деятельности, облагаемой ЕНВД, представило декларацию по указанному налогу, что, однако, не является доказательством осуществления подобного рода деятельности при отсутствии к тому же документально подтвержденных со стороны налоговых органов фактов розничной реализации товаров. Суд указал, что общество не состоит на налоговом учете в качестве плательщика ЕНВД, торговой площади налоговой проверкой не обнаружено.

Поскольку материалами дела не подтверждается факт использования обществом приобретенного товара в деятельности, не подлежащей обложению НДС, то доводы налогового органа об отсутствии у ООО «Контент» отдельного учета и необходимости ведения таковой суд первой инстанции счел необоснованными.

При этом судом первой инстанции не учтено следующее.

Как следует из совокупности приведенных норм главы 21 НК РФ обязательным условием предоставления налогового является отражение операций в учете.

Статьей 1 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ (далее - Федеральный закон № 129-ФЗ) «О бухгалтерском учете» (действовавшего в проверяемом периоде) определено, что бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Основными задачами бухгалтерского учета являются формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности; обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

В соответствии со статьей названного закона регулирование бухгалтерского учета осуществляется посредством утвержденных уполномоченными органами планов счетов бухгалтерского учета и инструкций по их применению; положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления

бухгалтерской отчетности; других нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010), счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке).

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В случае если организацией не используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию.

Фактический расход материалов в производстве или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи.

Оприходование прибывших на склад товаров и тары отражается по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по стоимости их приобретения. При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (в случае Заявителя, товар отпущен реализаторам, но авансовые отчеты от них не были получены), то до момента признания выручки эти товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные».

Таким образом, если товар приобретен для переработки, то операция учитывается на счете 10, если для перепродажи - на счете 41, потому для выяснения цели приобретения Обществом фруктов и овощей налоговой инспекцией правомерно были истребованы бухгалтерские проводки счетов учета 10 и 41.

Истребованием журнала-ордера №6 счета 60 «Расчеты с покупателями и поставщиками» и ведомости учета №7 счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предусматривалось выяснить названия всех поставщиков, поскольку договора с ними, заключенные агентом Габибулаевым И.С, не были представлены как в ходе камеральной проверки, так и в ходе выездной налоговой проверки, проведенных МРИ ФНС России № 9 по РД; а также истребовались соответствующие бухгалтерские проводки учета приобретенных товаров на счетах учета 10, 41 по каждому поставщику в корреспонденции счета 60 или 76; указанные бухгалтерские проводки Обществом представлены не были.

Представитель общества в судебном заседании подтвердил, журналы ордера по указанным счетам не велись, проводки не оформлялись, что свидетельствует об отсутствии надлежащего учета.

Вывод суда о том, что данные документы не являются необходимыми, поскольку общество является малым предприятием, не подтвержден документально.

Как следует из материалов дела и подтверждено представителем в судебном заседании, общество не при налоговой проверке и в суде не подтвердило соответствие критериям субъектов малого предпринимательства, предусмотренным Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» и Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 N 556 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства".

Приказом Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" предусмотрено, что малым предприятиям, занятым в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально - ордерной форме счетоводства. Малые предприятия, занятые торговлей и иной посреднической деятельностью, могут использовать регистры из упрощенной формы бухгалтерского учета, при необходимости применяя отдельные регистры для учета определенных ценностей, преобладающих в их деятельности (товарно - материальных запасов, финансовых активов и т.п.), из единой журнально - ордерной формы счетоводства.

Такого учета общество не обеспечило.

Вывод суда об отсутствии у общества необлагаемого НДС вида деятельности (торговля, облагаемая ЕНВД) сделан без учета того, что в силу требований главы 26.3 НК РФ налогоплательщик, при осуществлении у него перечисленных видов деятельности обязан самостоятельно рассчитать в налоговой декларации величину налога и уплатить его. Данная обязанность не ставится в зависимость от того, совершила ли налоговая инспекция в дальнейшем действия по постановке налогоплательщика ЕНВД на учет в этом качестве, направлению уведомления и т.д.

Из материалов дела следует, что налогоплательщик эту деятельность задекларировал и налог исчислил. Сведений о том, что декларация уточнена, направлено требование о возврате ЕНВД и т.д. не имеется, поэтому довод о том, что декларация подана ошибочно, без намерения осуществлять деятельность, расценивается критически.

Согласно бухгалтерскому балансу Общества за 2009 год (4 квартал 2009 года), в остатках как не реализованные числятся «Запасы», в том числе товары сырье, материалы и другие аналогичные предметы на сумму 334 556 тыс. рублей.

Согласно балансу на 01.04.2010 (1 квартал 2010 года) в остатках Общества числятся «Запасы», в том числе товары (фрукты и овощи, приобретенные в январе-марте 2010 года и не реализованные по состоянию на 01.04.2010), сырье, материалы и другие аналогичные предметы на сумму 486 092 тыс. рублей.

Налогоплательщик во время проверки не указал места хранения этих запасов, в суд таких доказательств также не представил; налоговой проверкой установлено отсутствие основных средств, зданий, сооружений, мест хранения сельхозпродукции.

Управлением для установления количества запасов, числящихся в остатках, хранящихся, либо находящихся на ответственном хранении или переданных в ином порядке, либо находящихся у реализаторов, были истребованы расшифровки статей баланса и описи инвентаризации, проведение которой, согласно статье 12 Закона «О бухгалтерском учете», обязательно в числе прочего перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и при смене материально ответственных лиц (в период приобретения товаров по импорту и заявления НДС к возмещению с 01.01.2009 по 21.04.2010 руководил Обществом предыдущий директор Алхасов Ф.Д.), в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие имущества и обязательств, их состояние и оценка.

В описанных случаях порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов установлены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.1995 №49.

Однако непредставление истребованных документов, как и дальнейшее непредставление бухгалтерской и налоговой отчетности не позволили проанализировать состояние активов Общества - или же товар продолжает числиться в остатках и по состоянию на 30.09.2010 (срок повторной выездной налоговой проверки), или же каким-то образом исключен из бухгалтерской отчетности.

Проведением осмотра налоговым органом было установлено, что на территории по адресу торгового места, указанному в представленных декларациях по ЕНВД, располагается площадка для разгрузки вагонов, и указанного торгового места не обнаружено. При этом не обнаружение торгового места во время налоговой проверки по истечении длительного времени (более года после декларирования), не означает, что деятельность фактически велась, тем более, что имелся доход от разносной торговли, а не только от стационарной.

Согласно пояснениям Общества, товар после ввоза на территорию РФ в течение дня выгружается на транспорт и работниками (реализаторы) отправляется в места реализации для продажи, поэтому складские помещения отсутствуют. Отгрузка же в налоговых отчетах и в бухгалтерских документах Общества будет отражена по мере представления авансовых отчетов и первичных бухгалтерских документов реализаторами.

Налоговый орган истребовал для определения факта отгрузки товара реализаторам журналы-ордера к счетам бухгалтерского учета 41 «Товары», 45 «Товары отгруженные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи» и другие. Также были истребованы авансовые отчеты работников (реализаторов), связанных с реализацией товара, поскольку Общество указало налоговой инспекции, что в книге продаж реализация будет отражена только после их представления. В тех же целях были истребованы: договора, заключенные с работниками (реализаторами) на реализацию или доставку товаров по местам реализации; список работников и юридических лиц (реализаторов) с указанием адресов точек реализации, названий организаций или ФИО и идентификационных номеров (ИНН, паспортных данных, мест жительства); счета-фактуры, товарные накладные, ТТН выписанные Обществом на отпуск товаров работникам (реализаторам); счета-фактуры, товарные накладные, ТТН выписанные работниками (реализаторами) от имени Общества на местах реализации; договора о материальной ответственности, заключенные с работниками (реализаторами) или с другими лицами, занимающимися реализацией товара, принадлежащего Обществу.

Непредставление этих документов не позволило определить процентное соотношение доли совокупных расходов, приходящихся на необлагаемые операции (при наличии таковых) к общей величине совокупных расходов на производство.



При наличии нарушений в учете, недостоверности отчетности, оснований для представления налоговых вычетов не имеется.

В дальнейшем общество перестало представлять налоговую отчетность по НДС, что подтверждено представителем общества в судебном заседании и правильно отражено в оспариваемых решениях налоговых органов.

Решения налоговых органов являются правомерными, оснований для признания их недействительными не имеется.

Доводы апелляционной жалобы подтвердились.

Суд первой инстанции неправильно применил нормы права, выводы не соответствуют обстоятельствам и материалам дела.

Руководствуясь статьями 266, 268, 269, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный апелляционный суд,

#### **ПОСТАНОВИЛ:**

Апелляционную жалобу удовлетворить.

Решение Арбитражного суда Республики Дагестан от 08.08.2014 по делу № А15-166/2014 отменить.

В удовлетворении требований общества с ограниченной ответственностью «Контент» о признании недействительными, как несоответствующие Налоговому кодексу Российской Федерации, решения Управления ФНС по РД от 04.02.2013 №НХ-12/06 и от 26.03.2013 №НХ-12/03 и решение Федеральной налоговой службы России от 22.10.2013 №СА-4-9/18902@ - отказать.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано в арбитражный суд Северо-Кавказского округа в двухмесячный срок через суд первой инстанции.

Председательствующий

Л.В. Афанасьева

Судьи

Д.А. Белов

С.А. Параскевова