



АРБИТРАЖНЫЙ СУД ОМСКОЙ ОБЛАСТИ

ул.Учебная, 51, г.Омск, 644024, тел./факс (3812) 31-56-51, <http://omsk.arbitr.ru>, e-mail: info@omsk.arbitr.ru

Именем Российской Федерации

Р Е Ш Е Н И Е

город Омск

30 сентября 2010 года

№ дела

A46-25867/2009

Резолютивная часть решения объявлена 23 сентября 2010 года.

Полный текст решения изготовлен 30 сентября 2010 года.

Арбитражный суд Омской области в составе судьи Третинник М.А.,
при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Эйсмант И.Л.,

рассмотрев в судебном заседании заявление открытого акционерного общества «Омск-Лада»

к инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому административному округу города Омска, Управлению Федеральной налоговой службы по Омской области о признании недействительным решения от 30.09.2009 № 08-12/0005 ДСП (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Омской области от 10.12.2009 № 16-17/8005),

при участии в судебном заседании представителей

открытого акционерного общества «Омск-Лада» Киселева С.В. (паспорт) по доверенности от 16.08.2010 б/н, Звягинцевой Н.С. (паспорт) по доверенности от 16.08.2010 б/н,

инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому административному округу города Омска Степановой К.А. (удостоверение УР № 641047) по доверенности от 11.01.2010 б/н,

Управления Федеральной налоговой службы по Омской области Личман О.В. (удостоверение УР № 640659) по доверенности от 30.12.2009 № 15-18/19116,

У С Т А Н О В И Л:

открытое акционерное общество «Омск-Лада» (далее – ОАО «Омск-Лада», заявитель, налогоплательщик, Общество) обратилось в Арбитражный суд Омской области с заявлением о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Омской области от 10.12.2009 № 16-17/80005 по апелляционной жалобе ОАО «Омск-Лада».

В порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации ОАО «Омск-Лада» уточнило заявленные требования, в соответствии с которыми просит признать недействительным решение инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому административному округу города Омска (далее по тексту – ИФНС по КАО г.Омска, заинтересованное лицо, налоговый орган, инспекция) от 30.09.2009 № 08-12/0005 ДСП (в редакции решения Управления Федеральной

налоговой службы по Омской области от 10.12.2009 № 16-17/8005) в части: привлечения ОАО «Омск-Лада» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату налога на прибыль организаций за 2007 год в размере 33 761 руб.; за 2008 год в размере 31 480 руб.; пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации неполную уплату налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 4 725 руб., за 2008 год - в сумме 7 675 руб.; пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату земельного налога за 2006 год в размере 444 928 руб.; пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах в размере 2 400 руб.; предложения ОАО «Омск-Лада» уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций за 2007 год в сумме 168 802 руб., за 2007 год в сумме 157 401 руб.; по налогу на добавленную стоимость за 2006 год в сумме 46 405 руб., за 2007 год в сумме 15 408 руб., за 2008 год в сумме 38 375 руб.; по земельному налогу за 2006 год в размере 2 224 641 руб.; отказа в возмещении налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 8 218 руб.; предложения уплатить пени, указанные в Требовании об уплате.

По мнению налогоплательщика, выводы налогового органа, положенные в основу оспариваемого решения, не соответствуют фактическим обстоятельствам и нормам налогового законодательства. Все документы, необходимые для обоснования заявленных расходов по гарантийному ремонту налоговому органу были представлены. В части земельного налога незаконность оспариваемого акта налогоплательщиком усмотрена в том, что в резолютивной части решения нижестоящего налогового органа отсутствует указание на начисление налога, в связи с чем налогоплательщик считает незаконным начисление вышестоящим налоговым органом земельного налога, пени за просрочку уплаты налога и штрафа за его неполную уплату. Заявитель также указал на наличие вступившего в законную силу решения Арбитражного суда Омской области по делу № А46-757/2010, которым признано недействительным решение нижестоящего налогового органа от 13.10.2009 № 08-12/00669 ДСП о внесении изменений в решение от 30.09.2009 № 08-12/00055 ДСП в части начисления недоимки по земельному налогу. Кроме того, кадастровая стоимость, указанная в Выписках из государственного земельного кадастра от 03.07.2006, по мнению налогоплательщика, не может быть применена для исчисления земельного налога в 2006 году.

Налоговый орган считает требования заявителя подлежащими оставлению без удовлетворению, решение в обжалуемой части – законным и обоснованным.

Рассмотрев материалы дела, выслушав представителей лиц, участвующих в деле, суд установил, что налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка ОАО «Омск-Лада» на предмет правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, транспортного налога, земельного налога за период с 01.01.2006 по 31.12.2008, единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за период с 01.01.2007 по 31.12.2008, правильности определения налоговой базы для исчисления, удержания и уплаты налога на доходы физических лиц за период 01.10.2007 по 31.12.2008, по итогам которой составлен акт № 08-12/10189 ДСП от 07.09.2009 и принято решение № 08-12/00055 ДСП от 30.09.2009 о привлечении ОАО «Омск-Лада» к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде взыскания штрафа за неполную уплату налогов в общей сумме 623 435 руб., а также в виде взыскания штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации в сумме 2400 руб. за непредставление налогоплательщиком в установленный срок в налоговый орган документов.

Данным решением налогоплательщику предложено также уплатить недоимку по налогам в общей сумме 930 725 руб., и пени за несвоевременную уплату и перечисление налогов в общей сумме 776 032,47 руб., а также указанным решением налогоплательщику отказано в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 8218 руб.

В порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации, решение налогового органа № 08-12/00055 ДСП от 30.09.2009 налогоплательщиком было обжаловано в вышестоящий налоговый орган, который по результатам рассмотрения соответствующей жалобы принял решение от 10.12.2009 № 16-17/18005 об изменении решения ИФНС по КАО г.Омска от 30.09.2009 № 08-12/00055 ДСП. Согласно решению Управления Федеральной налоговой службы по Омской области от 12.05.2010 № 16-17/06321 ОАО «Омск-Лада» привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде взыскания штрафа за неполную уплату налогов в общей сумме 522 569 руб., а также в виде взыскания штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации в сумме 2400 руб. за непредставление налогоплательщиком в установленный срок в налоговый орган документов, также налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогам в общей сумме 2 651 032 руб., из них 326 203 руб. – по налогу на прибыль за 2007-2008 годы, 100 188 руб. – по налогу на добавленную стоимость за 2006-2008 годы, 2 224 641 руб. – по земельному налогу за 2006 год, и пени за несвоевременную уплату и перечисление налогов согласно требованию об уплате. Кроме того, указанным решением налогоплательщику отказано в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 8218 руб.

Не согласившись с решением налогового органа в редакции решения вышестоящего налогового органа, ОАО «Омск-Лада» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным акта налогового органа в редакции решения вышестоящего налогового органа, как принятого с нарушением действующего законодательства и нарушающего охраняемые законом права и интересы налогоплательщика.

Выслушав доводы участников процесса, изучив представленными ими доказательства в соответствии со статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд находит заявление подлежащим частичному удовлетворению в силу следующего.

Согласно статье 137 Налогового кодекса Российской Федерации каждый налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

На основании статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в суд.

Согласно части 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, организации, предприниматели вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагает на них какие-либо обязанности, создает иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Как следует из решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, а также решения, принято по результатам рассмотрения

апелляционной жалобы, основанием для доначисления Обществу налога на прибыль за 2007, 2008 годы послужило непринятие налоговым органом расходов налогоплательщика по гарантийному и техническому обслуживанию автомобилей производства ОАО «АВТОВАЗ» и ОАО «Ижмаш-Авто», осуществляемых на основании соответствующих Договоров как не отвечающих, по мнению проверяющих, требованиям статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации. На странице 2 оспариваемого решения указано, что по условиям заключенных Договоров № 4270 от 19.12.2006, № 43269 от 26.12.2007 все работы, связанные с выполнением гарантийных обязательств, производятся за счет средств ОАО «Омск-Лада» (исполнитель) с последующей компенсацией подтвержденных затрат ОАО «АВТОВАЗ», ОАО «Ижмаш-Авто» (заказчиками). ОАО «Омск-Лада» в последний день каждого месяца составляет акт выполненных работ за месяц, связанных с выполнением гарантийных обязательств, на основании которого предъявляет счет-фактуру заказчикам для компенсации работ, а также стоимости запчастей и материалов, использованных при его осуществлении. В то же время стоимость в сумме части предъявленных затрат по замене запчастей и материалов, а также стоимости запчастей и материалов в силу разных причин не была принята к акцепту (компенсирована) заказчиками. Однако, ОАО «Омск-Лада» в ходе проверки неакцептированные суммы (отказ в акцепте), включенные в сводные ведомости, акты выполненных работ, счета-фактуры, документально не подтвердило. Не были представлены «акты отказа в приемке» возврата зарекламированных изделий, акты поставщиков, акты по невозвращенным зарекламированным изделиям, акты ОРЗИ о признании рекламации необоснованной.

Рассмотрев все представленные сторонами документы, оценив их и доводы представителей участников процесса в соответствии со статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд полагает, что при принятии оспариваемого акта налоговый орган не учел следующее.

Согласно абзацу 1 статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом положений статьи 267 настоящего Кодекса).

В соответствии с правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 04.06.2007 № 320-О-П, обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и

условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Аналогичной позиции придерживается и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указавший в постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» на то, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом, законодательство о налогах и сборах Российской Федерации исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, в частности, налоговых вычетов при исчислении налога на добавленную стоимость, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Предоставление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежаще оформленных документов, предусмотренных Кодексом, 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.

Отсюда следует, что обязанность по доказыванию правомерности заявленных расходов по налогу на прибыль законодателем возложена на налогоплательщика.

Однако это не освобождает налоговый орган от обязанности по доказыванию как наличия недостоверных сведений, на основании которых налогоплательщик претендует на налоговую льготу, так и направленности действий налогоплательщика на необоснованное получение налоговой выгоды при осуществлении соответствующих хозяйственных операций.

Доказательствами, на основании которых налогоплательщик может подтвердить обоснованность применения вычетов по налогу на добавленную стоимость и расходов по налогу на прибыль, являются первичные бухгалтерские (учетные) документы.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ) 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. При этом одной из задач бухгалтерского учета является 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.

Для реализации указанных задач статья 9 Закона № 129-ФЗ предусматривает требование, согласно которому все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы

служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет (пункт 1).

Согласно пункту 2 статьи 9 указанного закона, первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Как было указано выше и следует из материалов дела – рассматриваемые расходы были налогоплательщиком заявлены в рамках исполнения Типовых Договоров, заключенных ОАО «Омск-Лада» (исполнитель) и ОАО «АВТОВАЗ» и ОАО «Ижмаш-Авто» (заказчиками), по условиям которых исполнитель принимает на себя обязательство по своевременному и качественному выполнению гарантийного и технического обслуживания автомобилей (пункт 1.1. Договоров).

Согласно пункту 1.2 Договоров, последние определяют 1) порядок организации работ по гарантийному ремонту автомобилей, произведенных заказчиками, 2) порядок возмещения затрат исполнителю на выполнение гарантийных обязательств заказчиками перед потребителями.

Пунктом 3.1 Договоров установлено – все работы, связанные с выполнением гарантийных обязательств, производятся за счет средств исполнителя с последующей компенсацией подтвержденных затрат заказчиком.

Пунктом 6.1 предусмотрено – заказчик возмещает исполнителю:

- расходы, связанные с устранением заводских неисправностей, выявленных при проведении предпродажной подготовки и в гарантийный период эксплуатации (пункт 6.1.1)

- стоимость заменяемых запасных частей, приобретенных у заказчиков в соответствии с действующими договорными ценами на момент устранения неисправности (пункт 6.1.2),

- стоимость сертифицированных запасных частей, приобретенных по Договорам с другими поставщиками, при отсутствии деталей на складе исполнителя и использованных в целях гарантийного обслуживания (пункт 6.1.3),

- прочие расходы, связанные с выполнением гарантийных обязательств исполнителя при представлении заказчику подтверждающих документов (пункт 6.1.4).

В обязанности исполнителя входит в том числе:

- осуществление деятельности по устранению недостатков на предпродажной подготовке и при гарантийном обслуживании автомобилей, а также рассмотрению претензии потребителей, связанные с заменой автомобилей (возвратом стоимости), устранять дефекты по сроку службы автомобиля (для базовых центров, имеющих право рассмотрения) (пункт 4.1.1),

- устранение предъявленных потребителем недостатков после *оформления заявки на ремонт и открытие (заполнение) заказ – наряда (договора)*, который должен предусматривать: 1) подтверждение (подпись) потребителем работ, заявленных в договоре, до момента выполнения работ, 2) подтверждение (подпись) исполнителем и

потребителем качества выполненных работ при передаче автомобиля потребителю (пункт 4.1.2). При этом, как следует из того ж пункта, в случае выявления нарушений правил оформления заказ – нарядов от установленных И26000.37.101.0007-01 «Правил предоставления услуг предприятиями фирменной сети заказчика по техническому обслуживанию» затраты, указанные в данном заказ – наряде, не возмещаются.

В заседании суда представители налогоплательщика пояснили обстоятельства фактического исполнения обязательств по гарантийному ремонту автомобилей в рамках названных выше Договоров, а именно: при поступлении претензий от покупателя автомобиля ОАО «Омск-Лада» производит контрольный осмотр (диагностирование), по итогам чего определяются конкретные работы, подлежащие выполнению по гарантийному обслуживанию и ремонту. Затем, все предъявленные владельцем автомобиля дефекты, отказы и неисправности фиксируются в заказ – наряде – договоре, согласно условиям Договоров. ОАО «Омск-Лада» заказы – наряды – договоры составлялись на каждый гарантийный случай. Указанные документы выполняли роль дефектной ведомости. На основании указанных заказ – наряд – договор Обществом в бухгалтерском учете учитывались расходы по техническому обслуживанию и гарантийному ремонту.

Учитывая, что документальным оформлением, подтверждающим выполнение работ по гарантийному обслуживанию автомобилей ОАО «АВТОВАЗ» и ОАО «Ижмаш-Авто», является заявки на ремонт и заказы – наряды – договоры, что следует из пункта 4.1.2 Договоров, и не оспорено налоговым органом, то, что указанные документы в числе прочих были представлены налогоплательщиком в Управление Федеральной налоговой службы по Омской области при подаче апелляционной жалобы, что также не было оспорено налоговым органом, а также принимая во внимание то, что действующее законодательство о налогах и о бухгалтерском учете не предъявляет конкретного перечня документов для подтверждения произведенных расходов, суд, учитывая и экономическую оправданность произведенных затрат, считает затраты, понесенные налогоплательщиком при техническом обслуживании и гарантийному ремонту автомобилей ОАО «АВТОВАЗ» и ОАО «Ижмаш-Авто» отвечающими требованиям статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации как документально подтвержденные и экономически обоснованные, и подлежащими учету в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в порядке, предусмотренном подпунктом 9 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с Требованиями к составлению акта налоговой проверки, утвержденными Приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ описательная часть акта налоговой проверки должна содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

Содержание описательной части акта налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям:

а) объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в

налоговых декларациях (расчетах) данными, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов) и фактическими данными, установленными в ходе проверки. Соответствующие расчеты должны быть включены в акт налоговой проверки или приведены в составе приложений к нему;

ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы Кодекса, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом;

ссылки на заключение экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий).

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах:

б) полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах

Каждый установленный в ходе проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен полно и все сторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

в) четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета;

г) системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов) на неуплату (неполную уплату (удержание, перечисление) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов.

Как было указано выше и следует из решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и решении, принятом по результатам рассмотрения апелляционной жалобы, основанием для отказа в принятии спорных расходов послужило непредставление налогоплательщиком «актов отказа в приемке» возврата зареklamированных изделий, актов поставщиков, актов по невозвращенным зареklamированным изделиям и актов ОРЗИ о признании рекламации необоснованной.

При этом, налоговым органом в нарушении названных выше требований к порядку составления актов налоговых проверок не изложено в решении, на каком основании налоговый орган пришел к выводу о необходимости составления таких документов как акты поставщиков и, что указанные документы имеются у налогоплательщика.

Ссылаясь в ходе судебного заседания на то, что налогоплательщиком для подтверждения спорных затрат не были представлены дефектные ведомости, налоговый орган также не обосновал, на каком основании такие документы подлежали составлению и, что таковые имеются у налогоплательщика. Напротив, как было указано выше, понесенные затраты налогоплательщиком оформлялись заказами – нарядами – договорами, которые выполняли роль дефектной ведомости.

Ссылка налогового органа на непредставление налогоплательщиком «актов отказа в приемке» возврата зарекламированных изделий, актов поставщиков, актов по невозвращенным зарекламированным изделиям, актов ОРЗИ о признании рекламации необоснованной, также судом не принята, поскольку указанные документы исходя из условий Договора оформляются в целях предъявления их в составе документов заказчику для последующего возмещения понесенных налогоплательщиком затрат по техническому обслуживанию и гарантийному ремонту. Непредставление таких документов в целях подтверждения обоснованности рассматриваемых затрат не лишает налогоплательщика права на учет таких затрат в целях налогообложения, поскольку подпункт 9 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации не ставит в зависимость право налогоплательщика на отнесения затрат в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, от обстоятельства их возмещения (в случае последующего возмещения затрат по гарантийному ремонту, такая сумма возмещения также подлежит налогообложению в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации).

Довод налогового органа о том, что представленные документы не позволяют сделать вывод о том, что техническое обслуживание и гарантийный ремонт, в связи с осуществлением которых налогоплательщик понес спорные затраты, были выполнены именно в рамках названных выше Договоров, также судом не принят, поскольку, во-первых, осуществление технического обслуживания и гарантийного ремонта именно в рамках Договоров подтверждается фактом наличия таких Договоров и представлением налогоплательщиком документов во исполнение их условий, в частности пункта 4.1.2. Во-вторых, представленные налогоплательщиком документы подтверждают фактическое выполнение им работ по гарантии и техническому обслуживанию, а потому в независимости от того, в рамках каких Договоров затраты были понесены, такие затраты подлежат учету в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, без каких-либо ограничений в силу прямого указания, содержащегося в подпункте 9 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации.

На страницах 4,5 решения, принятого по результатам рассмотрения апелляционной жалобы, Управлением Федеральной налоговой службы по Омской области был рассмотрен спорный эпизод по налогу на прибыль, связанный с безвозмездной передачей работ. В указанной части вышестоящий налоговый орган принял позицию налогоплательщика, однако, указал на то, что поскольку затраты по замене запчастей и деталей не соответствуют требованиям статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации, они не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих доходы налогоплательщика при исчислении налога на прибыль.

При этом, как следует из решения, принятого по результатам апелляционной жалобы, основанием для непринятия расходов, являются обстоятельства, рассмотренные судом выше. В связи с указанным, суд, по основаниям, изложенным выше, считает, что отказ налогового органа в принятии расходов по рассмотренному эпизоду не основан на нормах законодательства о налогах.

Как следует из решения № 08-12/0005, налоговый орган пришел к выводу о занижении налогоплательщиком налога на добавленную стоимость за 2007 год на 23 626,03 руб., за 2008 год – на 38 374,26 руб. по причине неотражения в составе налоговой базы выручки от реализации услуг по устранению дефектов при предпродажной подготовке товаров. По мнению инспекции, ОАО «Омск-Лада» в 2007 – 2008 годах осуществило услуги по устранению дефектов при предпродажной подготовке в соответствии с Договорами, заключенными с ОАО «АВТОВАЗ» и ОАО «Ижмаш-Авто», при этом суммы, полученные по предъявленным счетам-фактурам в пределах возмещения стоимости услуги и запасных частей, использованных при осуществлении данного ремонта, ОАО «Омск-Лада» в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включало.

В силу подпункта 19 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской

Федерации не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним.

Таким образом, для освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг по гарантийному ремонту Налоговым кодексом Российской Федерации установлены следующие условия: ремонт и техническое обслуживание должны производиться в период гарантийного срока эксплуатации товаров, оказание данной услуги должно производиться без взимания дополнительной платы с потребителя.

Соблюдение этих условий для применения льготы по налогу на добавленную стоимость в части оказанных налогоплательщиком услуг по гарантийному ремонту налоговым органом не оспаривается, соответственно, сумма в пределах возмещения налогоплательщику стоимости оказанной услуги, налогообложению налогом на добавленную стоимость не подлежит.

Довод налогового органа о том, что в данном случае возмещение налогоплательщиком было получено от услуги по устранению дефектов на стадии предпродажной подготовке товаров, то есть до их продажи, а потому положения подпункта 13 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации применению не подлежат, не принят судом во внимание, поскольку налоговым органом не представлено суду доказательств, подтверждающих, что работы, выполненные на стадии предпродажной подготовке, не являются гарантийными. Напротив, обратное следует из положений Отраслевого Стандарта ОСТ 37.001.082-8 «подготовка предпродажная легковых автомобилей», утвержденного Приказом Минавтопрома СССР от 14.09.1982 № 41.

На основании изложенного вывод налогового органа о занижении налогоплательщиком налога на добавленную стоимость за 2007 год на 15 408 руб., за 2008 год – на 38 374,26 руб. следует признать не основанным на нормах Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, в резолютивной части решения нижестоящего налогового органа отмечено, что налогоплательщику отказано в возмещении налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 8 218 руб. В нарушение пункта 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, вышеприведенных требований, предъявляемым к содержанию актов и решений налоговых органов, в мотивировочной части решения вообще отсутствует обоснование выводу об отказе Обществу в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 8 218 руб., что лишает налогоплательщика права на предъявления возражений в свою защиту. По мнению суда, указанные нарушения являются существенными, влекущими признание решения в указанной части недействительным. И кроме того, выводы налогового органа в том числе на основе которых им было сформировано налоговое обязательство налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость за 2007 год (исходя из которого им было отказано в возмещении налога за 2007 год) судом по вышеизложенным основаниям были признаны не основанными на нормах законодательства о налогах.

На странице 18 решения № 08-12/0005 налоговым органом был сделан вывод об излишнем отнесении Обществом на вычеты налога на добавленную стоимость в сумме 46 405 руб., что повлекло вывод о неполной уплате налога в указанной сумме. Обстоятельства, на основании которых налоговым органом был сделан вывод о завышении налоговых вычетов, изложены на странице 15-17 решения. Однако, налогоплательщиком не приведено суду оснований, по которым им оспаривается

законность решения в указанной части.

Как следует из материалов дела, и было указано выше, по результатам выездной налоговой проверки ОАО «Омск-Лада» было привлечено к налоговой ответственности в виде штрафа в сумме 444 928 руб. за неполную уплату земельного налога за 2006 год, Обществу были начислены пени за просрочку уплаты земельного налога за 2006 год в сумме 682 169,71 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 388 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Согласно пункту 1 статьи 389 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 Налогового кодекса Российской Федерации. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации (пункты 1,2 статьи 390 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с частью 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель. Порядок проведения государственной кадастровой оценки земель устанавливается Правительством Российской Федерации. Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации утверждают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу).

Согласно части 1 статьи 46, части 3 статьи 58 Устава Омской области Губернатор Омской области является высшим должностным лицом Омской области, возглавляет Правительство Омской области и является председателем Правительства Омской области.

Указ Губернатора Омской области от 19.06.2003 № 110 «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель поселений Омской области» был принят в соответствии с частью 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации, пунктом 3 Постановления Правительства Российской Федерации от 25.08.1999 № 945 «О государственной кадастровой оценке земель», Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 08.04.2000 № 316, опубликован в установленном порядке (газета «Омский вестник» № 44 от 11.07.2003), вступил в законную силу, а потому подлежит применению при исчислении и уплате земельного налога в 2006 году.

В связи с указанным налоговым органом, по мнению суда, правомерно пришел к выводу о неполной уплате Обществом земельного налога за 2006 год (страница 33 решения), в связи с чем следует признать правомерным вывод налогового органа о начислении пени за просрочку уплаты земельного налога за указанный период и привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за неполную уплату земельного налога в виде штрафа.

Вместе с тем, как было указано выше и следует из материалов дела, по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика Управлением Федеральной налоговой службы по Омской области было принято решение об изменении решения нижестоящего налогового органа. При этом, как следует из решения нижестоящего налогового органа, последний по обстоятельствам, изложенным выше, пришел к выводу о неполной уплате Обществом земельного налога за 2006 год, изложив в мотивировочной части решения обстоятельства, положенные в

основу данного вывода. Однако, в резолютивной части решения ИФНС по КАО г.Омска, указав на начисление пени за просрочку уплаты земельного налога за 2006 год, и привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за неполную уплату земельного налога за указанный период в виде штрафа, не отразила обстоятельство доначисления земельного налога за 2006 год.

Как следует из решения Управления Федеральной налоговой службы по Омской области № 16-17/18005, вышестоящий налоговый орган, согласившись с выводом нижестоящего налогового органа, изложенным в мотивировочной части решения о неполной уплате налогоплательщиком земельного налога и, оставляя апелляционную жалобу в данной части без удовлетворения, в резолютивной части решения № 16-17/18005, изменяя решение нижестоящего налогового органа, в том числе дополнил его резолютивную часть предложением уплатить налогоплательщику земельный налог за 2006 год.

На основании подпункта 12 пункта 1 статьи 21, статьи 137 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Пунктом 2 статьи 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу, может быть обжаловано налогоплательщиком в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы.

Согласно пункту 1 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом).

В соответствии с пунктом 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе: 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения; 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение; 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа. Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения.

Установив обстоятельства, согласно которым с налогоплательщика могут быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения налогового органа, вышестоящий налоговый орган не лишен возможности провести налоговую проверку в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации и принять с учетом ее результатов необходимое решение.

Принятие же Управлением по итогам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него налоговых платежей фактически означает осуществление контрольной функции за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством.

Указанный вывод соответствует правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 № 5172/09 по делу № А58-2053/08-0325.

На основании изложенного, учитывая, что Управление Федеральной налоговой

службы по Омской области, изменяя решение ИФНС по КАО г.Омска, дополнило его резолютивную часть обстоятельством доначисления недоимки по земельному налогу за 2006 год в сумме 2 224 641 руб. без законных на то оснований, то, что налогоплательщиком оспаривается решение в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Омской области, обжалуемое решение в части предложения уплатить недоимку по земельному налогу за 2006 год в сумме 2 224 641 руб. также подлежит признанию судом недействительным.

Кроме того, формулируя вышеизложенные выводы в рассматриваемой части суд принял во внимание и то обстоятельство, что вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Омской области от 01.03.2010 по делу № А46-757/2010 признано недействительным решение ИФНС г.Омска от 13.10.2009 № 08-12/00669 ДСП о внесении изменений в решение от 30.09.2009 № 08-12/00055 ДСП в части предложения уплатить недоимку по земельному налогу за 2006 год.

ОАО «Омск-Лада» по результатам проверки также был привлечено к налоговой ответственности по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в сумме 2400 руб. за непредставление 48 документов. В решении налоговый орган, мотивируя обстоятельства, послужившие основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации, указал, что ОАО «Омск-Лада» не представлены документы по требованию № 1 от 03.08.2009, повторному требованию № 3 от 31.08.2009.

Вместе с тем, для применения ответственности за правонарушение, предусмотренное пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации, необходимо, чтобы в требовании налогового органа были указаны конкретные документы и их количество, находящиеся у налогоплательщика.

Ссылка на виды документов без указания их реквизитов и количества делает невозможным привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа.

Согласно подпунктам 5 и 7 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны представлять налоговым органам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, а также необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном законодательством.

Статьей 93 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы. Под налоговой проверкой здесь понимается как камеральная, так и выездная налоговая проверка.

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий.

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, требование о представлении документов налоговому органу должно содержать указание на конкретно истребуемые документы, их количество. Если налоговый орган не располагает точными сведениями о реквизитах необходимых

документов, необходимо указывать все известные индивидуальные признаки документов.

Данная информация должна быть отражена в требовании налогового органа, потому что именно данный документ является непосредственным основанием для возникновения у налогоплательщика обязанности по представлению документов, запрашиваемых налоговым органом, за неисполнение которой впоследствии налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, возможность исполнения обязанности по представлению документов ставится в зависимость от доступности и четкости изложения предъявляемых налоговым органом сведений, а также возможности их исполнения. Реальный объем данной обязанности налогоплательщика может быть определен лишь в каждом конкретном случае исходя из содержания соответствующего требования налогового органа.

Как установлено судом и подтверждается материалами дела, в требованиях № 1 от 03.08.2009, № 3 от 31.08.2009 названы не отдельные документы, а их группы, объединенные родовыми признаками. Поскольку содержание указанного требования не позволяет определить, в каком количестве истребованы документы, размер штрафа, подлежащий взысканию с Общества на основании оспариваемого решения, по мнению суда, не обоснован.

Руководствуясь статьями 168-175, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд,-

Р Е Ш И Л :

Заявление открытого акционерного общества «Омск-Лада» удовлетворить частично.

Признать недействительным решение инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому административному округу города Омска от 30.09.2009 № 08-12/005 ДСП в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Омской области от 10.12.2009 № 16-17/8005 в части:

- привлечения открытого акционерного общества «Омск-Лада» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде взыскания штрафа за неполную уплату налога на прибыль организаций за 2007 год в сумме 33 761 руб., за 2008 год в сумме 31 480 руб.; за неполную уплату налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 4 725 руб., за 2008 год в сумме 7 675 руб.;

- привлечения открытого акционерного общества «Омск-Лада» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации в виде взыскания штрафа в сумме 2 400 руб. за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган документов и (или) иных сведений;

- предложения открытому акционерному обществу «Омск-Лада» уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций за 2007 год в сумме 168 802 руб., за 2008 год в сумме 157 401 руб.; по налогу на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 15 408 руб., за 2008 год в сумме 38 375 руб.; по земельному налогу за 2006 год в сумме 2 224 641 руб.

- отказа в возмещении налога на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 8 218 руб.;

- предложения уплатить пени, указанные в Требовании об уплате, за просрочку уплаты налога на прибыль организаций за 2007 год в сумме 168 802 руб., за 2008 год в сумме 157 401 руб.; по налогу на добавленную стоимость за 2007 год в сумме 15 408 руб., за 2008 год в сумме 38 375 руб. как не соответствующее Налоговому кодексу

Российской Федерации.

В остальной части заявление оставить без удовлетворения.

Взыскать с инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому административному округу города Омска в пользу открытого акционерного общества «Омск-Лада» 3 000 руб. расходов по уплате государственной пошлины.

Решение в части признания недействительным ненормативного акта государственного органа подлежит немедленному исполнению.

Решение вступает в законную силу по истечении месяца со дня его принятия и может быть обжаловано в установленном законом порядке.

Судья

М.А. Третинник