



**ЧЕТЫРНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ  
АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

ул. Батюшкова, д.12, г. Вологда, 160001

**П О С Т А Н О В Л Е Н И Е**

27 июля 2009 года

г. Вологда

Дело № А44-598/2009

Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе председательствующего Чельцовой Н.С., судей Кудина А.Г. и Мурахиной Н.В. при ведении протокола секретарем судебного заседания Лущик Е.В.,

при участии от открытого акционерного общества «Новгородский завод стекловолокна» Прохоровой Л.В. по доверенности от 23.06.2009 № 27/1470, Зиничевой И.А. по доверенности от 27.11.2008 № 27/2693а; от Управления Федеральной налоговой службы по Новгородской области Василевского Г.А. по доверенности от 23.01.2009 № 53,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу открытого акционерного общества «Новгородский завод стекловолокна» на решение Арбитражного суда Новгородской области от 20 апреля 2009 года по делу № А44-598/2009 (судья Духнов В.П.),

**у с т а н о в и л:**

открытое акционерное общество «Новгородский завод стекловолокна» (далее – общество, ОАО «Новгородский завод стекловолокна») обратилось в Арбитражный суд Новгородской области с заявлением о признании незаконным решения Управления Федеральной налоговой службы по Новгородской области (далее – управление, УФНС) от 01.11.2008 № 2.12-08/03/15дсп о доначислении сумм налога на добавленную стоимость (далее – НДС), единого социального налога (далее – ЕСН), начисления пеней за несвоевременную уплату налогов и взыскания штрафа за неполную уплату налогов.

Решением Арбитражного суда Новгородской области от 20.04.2009 по делу № А44-598/2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

ОАО «Новгородский завод стекловолокна» с решением суда не согласилось и обратилось с апелляционной жалобой, в которой просит его отменить и принять по делу новый судебный акт. Считает, что обществом представлены документы в подтверждение приобретения у поставщиков: ООО «Ювента», ООО «Норд+», ООО «Балтстройкомплект», ООО «Адора Плюс», ООО «Ресурс» товаров и услуг, которые использовались налогоплательщиком в производстве продукции, выпускаемой им. В связи с этим полагает, что затраты общества являются экономически обоснованными и оправданными. Ссылается на недопустимость представленных управлением

доказательств: объяснения Фёдоровой В.Ю. и Тороповой М.В., поскольку они получены в период приостановления проведения повторной выездной налоговой проверки и с нарушением требований статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), а также на проведение почерковедческих экспертиз после окончания выездной налоговой проверки и с нарушением статьи 95 НК РФ, что в силу статьи 101 названного Кодекса является основанием для отмены решения налогового органа. Также указывает на то, что уплата ЕСН произведена обществом правильно, в соответствии с требованиями действующего налогового законодательства. В объяснениях, представленных в апелляционную инстанцию, поддержало доводы апелляционной жалобы и дополнительно отметило, что налоговый орган не представил ни одного доказательства, свидетельствующего о том, что ОАО «Новгородский завод стекловолокна» действовало без должной осмотрительности и осторожности.

УФНС в отзыве на апелляционную жалобу с доводами, изложенными в ней, не согласно, считает их необоснованными и несостоятельными. По его мнению, налоговый орган установил недостоверность представленных заявителем первичных документов, их несоответствие императивным требованиям законодательства, предъявляемым к оформлению первичных документов. Довод общества о том, что ранее Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службой № 9 по Новгородской области (далее – МИФНС № 9 по Новгородской области) проводились выездные и камеральные проверки налогоплательщика, в том числе выборочно проверялись поставщики сырья, работ, услуг, считает несостоятельным. Полагает, что налогоплательщик при взаимоотношениях с поставщиками: ООО «Ювента», ООО «Адора Плюс», ООО «Норд+», ООО «Балтстройкомплект» - не проявил должной осмотрительности, в результате чего первичные бухгалтерские документы подписаны неустановленными лицами от имени руководителей различных юридических лиц. Считает, что все объяснения физических лиц, а также заключения почерковедческих экспертиз взяты и проведены в соответствии с требованиями действующего законодательства. Ссылается на отсутствие нарушения со стороны управления статьи 101 НК РФ, так как при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля не устанавливались новые обстоятельства совершенного правонарушения. В пояснениях, представленных в апелляционную инстанцию, управление опровергает доводы общества, изложенные в объяснениях от 20.07.2009 № 27/1676.

Представители ОАО «Новгородский завод стекловолокна» в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в апелляционной жалобе и объяснениях, а представитель управления – в отзыве на эту жалобу и пояснениях.

Заслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, исследовав письменные доказательства по делу, проверив законность и обоснованность обжалуемого решения, суд апелляционной инстанции считает, что апелляционная жалоба подлежит удовлетворению, а решение суда – отмене.

Как видно из материалов дела, инспекцией проведена повторная выездная налоговая проверка ОАО «Новгородский завод стекловолокна» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов за период с 01.01.2004 по 31.12.2005, в том числе НДС, налога на прибыль организаций, ЕСН и других. В ходе проверки выявлен ряд нарушений, которые отражены в акте проверки от 30.08.2008 № 2.12-08/01/15 (т. 1, л. 71-94). На данный акт обществом представлены возражения от 12.09.2008 (т. 3, л. 50-54), по результатам рассмотрения которых назначены дополнительные мероприятия налогового контроля (решение от 02.10.2008 № 9). Рассмотрев акт от 30.08.2008, возражения по нему (с участием полномочных представителей общества), документы (информацию), полученные в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, заместитель руководителя УФНС вынес решение от 01.11.2008 № 2.12-08/03/15дсп о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, предложив уплатить соответствующие суммы НДС, ЕСН, пеней и штрафа.

Основанием для вынесения оспариваемого решения послужили выводы управления о необоснованном отнесении ОАО «Новгородский завод стекловолокна» в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций в нарушение статьи 252 НК РФ, расходы по сделкам, совершенным с ООО «Ювента» в сумме 634 722 руб., ООО «Норд+» - 584 978 руб., с ООО «Ресурс» - 563 148 руб., с ООО «Адора Плюс» - 170 171 руб., с ООО «Балтстройкомплект» - 572 166 руб.

УФНС посчитало, что представленные обществом для подтверждения поставок товаров в свой адрес от указанных поставщиков счета-фактуры и товарные накладные, а также для подтверждения производства работ по ремонту основных средств, выполненных ООО «Ресурс», оформлены с нарушением статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухучете), а именно: подписаны от имени руководителей перечисленных обществ иными, в том числе неустановленными лицами, и в силу этого не могут рассматриваться в качестве первичных бухгалтерских документов и документов, подтверждающих производственный характер совершенных финансово-хозяйственных операций. Следовательно, такие документы содержат недостоверные сведения о контрагентах и не подтверждают приобретение сырья и материалов у ООО «Ювента», ООО «Норд+», ООО «Адора Плюс», работ у ООО «Ресурс».

Также в решении управления отражено, что обществу в нарушение статей 169, 171, 172 НК РФ по отношениям с вышеназванными поставщиками необоснованно предъявлен к налоговым вычетам НДС в общей сумме 567 119 руб. 47 коп.

Кроме того, УФНС пришло к выводу о том, что в нарушение пункта 1 статьи 236, пункта 1 статьи 237 НК РФ ОАО «Новгородский завод стекловолокна» занижена налоговая база по ЕСН на сумму выплат, произведенных в пользу работников в виде оплаты труда за сверхурочную работу и выходные дни, а также оплату труда за время простоя, в размере 123 091 руб. 10 коп. В результате не начислен ЕСН за 2004 год в сумме 30 327 руб.

20 коп. С учетом этого предложено взыскать с общества сумму неучтенного ЕСН, пени за его несвоевременную уплату.

Общество не согласилось с решением налогового органа и обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Согласно статье 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. 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.

Расходы являются обоснованными и экономически оправданными только в том случае, если они связаны с предпринимательской деятельностью юридического лица. Согласно статье 2 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Следовательно, если расходы осуществляются организацией в рамках предпринимательской (хозяйственной, производственной) деятельности, направленной на получение дохода, то такие расходы при наличии соответствующего документального подтверждения признаются обоснованными.

Таким образом, экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется хозяйственной деятельностью организации, направленной на получение дохода.

Налоговым кодексом Российской Федерации не установлен перечень первичных документов, подлежащих оформлению при совершении налогоплательщиком тех или иных хозяйственных операций, и не предусмотрены какие-либо специальные требования к их оформлению (заполнению).

Поэтому при решении вопроса о возможности учёта тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли необходимо исходить из того, подтверждаются ли документами, имеющимися у налогоплательщика, произведенные им расходы или нет.

Следовательно, условием для включения затрат в расходы для целей налогообложения является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены. При этом обязанность доказывания расходов возложена на налогоплательщика.

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные данной статьей налоговые вычеты.

Пунктом 2 статьи 171 НК РФ (в редакции, действующей в проверяемый период) установлено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ), либо для перепродажи.

Пунктом 1 статьи 172 НК РФ определено, что применение налоговых вычетов возможно только при фактической уплате сумм налога, для подтверждения которой должны быть представлены необходимые документы, после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов.

Нормы главы 21 названного Кодекса не содержат специальных требований к объему и видам первичных документов, на основании которых налогоплательщик вправе принять приобретенный товар на учет.

Следовательно, для подтверждения права на налоговый вычет налогоплательщик обязан представить счета-фактуры, оформленные в порядке статьи 169 НК РФ, и доказать факт принятия к учету приобретенных товаров (работ, услуг) первичными документами, составленными в соответствии с требованиями статьи 9 Закона о бухучете.

Из материалов дела следует, что, что по требованию налогового органа обществом не представлены договоры с ООО «Норд+», ООО «Адора Плюс», ООО «Ювента», ООО «Балтсройкомплект».

В ходе проведения управлением встречных проверок и дополнительных налоговых мероприятий установлено следующее:

- на основании письма Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 16 по г. Санкт-Петербургу от 09.01.2007 № 03-12/00052@ (т. 3, л. 121) проведение мероприятий налогового контроля в отношении ООО «Ювента» невозможно в связи с тем, что требование о представлении документов возвращено с пометкой «адресат не найден», указанная организация относится к категории налогоплательщиков, не представляющих отчетность. Согласно счетам-фактурам и накладным, выставленным данным обществом, его руководителем является Фёдорова В.Ю., главным бухгалтером – Сучков П.Н. Вместе с тем, в соответствии с объяснениями Фёдоровой В.Ю. от 08.04.2008 (т. 5, л. 28) она никогда не являлась генеральным директором ООО «Ювента», документы от имени данного общества не подписывала, несколько лет назад потеряла паспорт. По результатам проведенной почерковедческой экспертизы (заключение эксперта от 11.07.2008 № 53) подписи на документах выполнены не Фёдоровой В.Ю., а другими лицами (т. 3, л. 67-69);

- на основании писем Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 21 по г. Санкт-Петербургу от 21.02.2008 № 02/03281@, от 07.05.2008 № 02/08380@ (т. 3 л. 123-124) встречную проверку ООО «Норд+» провести не представляется возможным в связи с тем, что фактический адрес организации не известен, контактный телефон, указанный в отчетности, организации не

принадлежит, операции по расчетным счетам приостановлены. Счета-фактуры и накладные от имени названного общества подписаны учредителем и главным бухгалтером Тороповой М.В. Согласно объяснениям указанного лица (т. 5, л. 29) никакого отношения к ООО «Норд+» Торопова М.В. не имеет, руководителем и учредителем этого общества никогда не являлась, документов от его имени не подписывала, несколько лет назад потеряла паспорт. По результатам почерковедческой экспертизы (заключение эксперта от 11.08.2008 № 52) подписи на документах выполнены не Тороповой М.В., а другими лицами (т. 3, л. 114-117);

- в соответствии с письмом Санкт-Петербургского имени В.Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии от 10.07.2008 № 01-25/867 по адресу, указанному в учредительных документах, ООО «Адора Плюс» не находится, в аренду помещения, расположенные по адресу: 192241, Санкт-Петербург, ул. Софийская, д. 52, лит. А, никогда этому обществу не передавались (т. 4, л. 30). Счета-фактуры и накладные от имени ООО «Адора Плюс» подписаны Мердиной С.О., согласно пояснениям которой никаких документов, связанных с регистрацией названного общества, а также документов от имени этой организации никогда не подписывала (т. 4, л. 36-37). Заключение почерковедческой экспертизы подтверждено, что подписи в счетах-фактурах и товарных накладных от имени Мердиной С.О. выполнены не ею, а другим лицом (т. 4, л. 33-35);

- на основании письма Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по г. Санкт-Петербургу от 03.03.2008 № 19/04373@ (т. 4, л. 53) ООО «Балтстройкомплект» относится к категории налогоплательщиков, представляющих «нулевую» отчетность, последняя отчетность и расчеты по налогам представлены за 4 квартал 2004 года, требование о предоставлении документов вернулось с пометкой «организация не значится». Согласно учредительным документам данной организации учредителем и руководителем является Лубнин Сергей Николаевич, который умер 27.03.2007, что подтверждается письмом Комитета по делам ЗАГС Правительства Санкт-Петербурга от 17.10.2008 № 14622 (т. 4, л. 58). В выставленных ООО «Балтстройкомплект» в адрес общества товарных накладных и счетах-фактурах в качестве руководителя и главного бухгалтера указан не Лубнин С.Н., а Лубин С.Н. В ходе дополнительных мероприятий налогового контроля в результате проведения почерковедческой экспертизы установлено, что подписи на документах от имени Лубнина С.Н. (Лубина С.Н.) выполнены не Лубниным С.Н., а другим лицом (т. 4, л. 62-64);

- ОАО «Новгородский завод стекловолокна» в 2004-2005 годах заключены договоры подряда с ООО «Ресурс» от 02.04.2004 № 11, от 08.04.2004 № 12, от 01.03.2005 № 47, от 01.03.2005 № 48, от 21.10.2005 № 35/03, от 24.10.2005 № 37/03. Счета-фактуры, выставленные этой организацией, подписаны руководителем и главным бухгалтером Кошечкиной О.В., согласно пояснениям которой никакого участия в деятельности ООО «Ресурс» она не принимала, документов от имени данной организации, в том числе направленных в адрес общества, не подписывала (т. 4, л. 19-20). Заключением

почерковедческой экспертизы подтверждено, что подписи на документах от имени Кошечкиной О.В. выполнены другим лицом (т. 4, л. 15-18).

Оценив в соответствии с требованиями статьи 71 АПК РФ приведенные выше доказательства, суд апелляционной инстанции считает, что управлением доказана недостоверность представленных обществом первичных документов.

При этом доводы, приведенные в апелляционной жалобе, подлежат отклонению по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 64 АПК РФ документами по делу являются полученные в предусмотренном названном Кодексом и другими федеральными законами порядке сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела.

В качестве доказательств допускаются письменные и вещественные доказательства, объяснения лиц, участвующих в деле, заключения экспертов, показания свидетелей, аудио- и видеозаписи, иные документы и материалы. Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона.

Объяснения Фёдоровой В.Ю. и Тороповой М.В., исследованные УФНС при проведении повторной выездной налоговой проверки, получены сотрудником внутренних дел Новгородской области Сидоровым А.А. в соответствии с требованиями законодательства об оперативно-розыскной деятельности. На оборотной стороне этих объяснений (т. 5, л. 28-29) имеется подпись Сидорова А.А..

Ограничений в использовании налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля и арбитражными судами при разрешении споров письменных доказательств, добытых в результате оперативно-розыскных мероприятий, закон не устанавливает. При этом следует отметить, что эти мероприятия проведены оперативным работником Управления по налоговым преступлениям Управления внутренних дел по Новгородской области Сидоровым А.А., включённым в состав проверяющих согласно решению заместителя УФНС от 31.01.2008 № 25 о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, что подтверждается материалами дела (т.5, л. 41).

В силу статьи 89 НК РФ приостановление выездной налоговой проверки - это один из ее этапов, а перечисленные основания ее приостановления являются исчерпывающими. Действующее налоговое законодательство не предусматривает запрет на проведение опроса свидетелей сотрудниками внутренних дел в период приостановления проведения выездной налоговой проверки и признания таких доказательств, полученных с нарушением закона.

В связи с этим является несостоятельным довод общества о недопустимости представленных управлением доказательств.

Апелляционный суд оценивает данные объяснения как надлежащие доказательства.

Ссылка подателя жалобы на нарушение его прав при назначении

почерковедческих экспертиз необоснованна.

В соответствии с пунктом 6 статьи 95 НК РФ должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные пунктом 7 настоящей статьи, о чем составляется протокол.

В данном случае с постановлениями о назначении почерковедческих экспертиз от 27.06.2008 № 1-4 по исследованию почерка Фёдоровой В.Ю., Тороповой М.В., Мердиной С.О., Кошечкиной О.В. руководитель общества ознакомлен 30.06.2008 (т. 5, л. 36-38), то есть до вынесения управлением решения по существу проверки, ОАО «Новгородский завод стекловолокна» имело возможность оспорить как проведенные почерковедческие экспертизы, так и ходатайствовать о ее проведении в другом экспертном учреждении.

При таких обстоятельствах с учетом отсутствия в статье 95 НК РФ конкретных сроков для должностных лиц налогового органа на ознакомление налогоплательщика с постановлением о назначении экспертизы апелляционная инстанция считает, что права общества в этой части нарушены не были.

Доводы общества, указанные в апелляционной жалобе, о том, что почерковедческие экспертизы в отношении подписей Лубнина С.Н. не содержат сравнительного анализа исследования образцов подписей с представленными для исследования подписями на счетах-фактурах и других документах, не могут быть приняты судом апелляционной инстанции во внимание.

В данном случае почерковедческие экспертизы проведены в рамках выездной налоговой проверки, выводы специалиста-эксперта о том, что подписи на предъявленных для исследования документах выполнены не лицами, указанными в документах, подтверждаются показаниями этих лиц. Кроме того, общество ходатайство о проведении судебной экспертизы для опровержения позиции налогового органа в суде первой инстанции в порядке статьи 82 АПК РФ не заявляло.

С учетом изложенного опросы свидетелей и почерковедческие экспертизы проведены УФНС при осуществлении мероприятий налогового контроля, в том числе в ходе повторной выездной налоговой проверки общества, в соответствии с нормами налогового законодательства, каких-либо существенных нарушений требований статей 90 и 95 НК РФ не установлено.

Согласно статье 71 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств; оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности. Доказательство признается достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности. Каждое доказательство подлежит оценке наряду с другими доказательствами, никакие доказательства не имеют для арбитражного суда заранее установленной силы. Результаты



оценки доказательств отражаются в судебном акте, содержащем мотивы принятия или отказа в принятии доказательств, представленных лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений.

В силу части 1 статьи 75 АПК РФ письменными доказательствами являются содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа.

Исследовав и оценив предъявленные сторонами по делу документы по данным эпизодам в их совокупности, суд апелляционной инстанции считает правильным вывод суда первой инстанции о том, что счета-фактуры и накладные, представленные обществом в подтверждение расходов по ООО «Адора Плюс», ООО «Ювента», ООО «Норд+», ООО «Балтстройкомплект», ООО «Ресурс» не являются допустимыми доказательствами достоверности и законности заявленных расходов и вычетов, поскольку подписаны неустановленными лицами, кроме того, по юридическим адресам данные поставщики не находятся.

Следовательно, счета-фактуры, выставленные ОАО «Новгородский завод стекловолокна» от имени вышеперечисленных поставщиков, содержат недостоверные сведения, что в силу пункта 2 статьи 169 НК РФ является основанием для отказа в вычете и доначисления обществу НДС в сумме 567 119 руб. 47 коп.

Неправомерна ссылка общества на то, что расчет убытка по налогу на прибыль налоговым органом произведен неправильно, а именно: разница в размере убытка, указанного в акте проверки (1 953 019 руб.) и в решении (2 489 120 руб.), составляет 536 101 руб.

Данная разница представляет сумму расходов ОАО «Новгородский завод стекловолокна» по сделкам с ООО «Балтстройкомплект». Обстоятельства, свидетельствующие о неправомерном включении обществом данной суммы в состав расходов 2005 года, выявлены УФНС не только в рамках контрольных мероприятий, но и в процессе дополнительных мероприятий налогового контроля, проведенных в соответствии с пунктом 6 статьи 101 НК РФ. Расчет указанной суммы (536 101 руб.) представлен в приложении № 1 к решению от 01.11.2008 и обществом не опровергнут.

В объяснениях от 20.07.2009, представленных в апелляционную инстанцию, общество указывает также на несоответствие размера затрат по сделкам с ООО «Ювента», ООО «Норд+», ООО «Ресурс», ООО «Адора Плюс» и ООО «Балтстройкомплект», отраженным в решении № 2.12-08/03/15дсп, данным книги покупок ОАО «Новгородский завод стекловолокна».

Из решения № 2.12-08/03/15дсп, приложения к нему № 1, а также приложений № 1-4 к акту проверки следует, что сумма расходов общества по сделкам с указанными поставщиками в размере 2 489 120 руб. определена на основании первичных документов, полученных от налогоплательщика в ходе проверки (накладных и актов выполненных работ) с учетом применяемого обществом в соответствующем налоговом периоде коэффициента учета прямых

расходов. ОАО «Новгородский завод стекловолокна» в проверяемом периоде при определении доходов и расходов использовало метод начисления, при котором расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

В связи с этим различие между суммами по данным накладных (актов выполненных работ) и суммами по данным книги покупок обусловлено отличными порядками учета операций для целей исчисления налога на прибыль организаций и НДС. Данные обстоятельства обществом также не опровергнуты.

Апелляционная инстанция признает обоснованными выводы суда первой инстанции о несостоятельности требований общества в части неправомерности доначисления ему ЕСН.

В соответствии с пунктом 1 статьи 236 НК РФ объектом обложения ЕСН для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, а также по авторским договорам).

В пункте 3 статьи 236 НК РФ уточнено, что перечисленные в пункте 1 этой статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если такие выплаты не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Из анализа приведенной нормы следует, что при наличии соответствующих норм в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» налогоплательщик не имеет права исключать суммы, отнесенные законом к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, из налоговой базы по ЕСН.

Аналогичная позиция изложена в пункте 3 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.03.2006 № 106, которым разъяснено, что при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по ЕСН, необходимо иметь в виду, что пункт 3 статьи 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Таким образом, при решении вопроса об отнесении спорных выплат к расходам, уменьшающим или не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, применяются нормы главы 25 данного Кодекса.

Пунктом 2 статьи 252 НК РФ определено, что расходы в зависимости от их характера, а также условий и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Расходы, связанные с производством и (или)

реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы (пункт 2 статьи 253 НК РФ).

Статьей 255 НК РФ установлено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием данных работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

При этом не все выплаты, связанные с оплатой труда, могут быть отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль. Перечень таких расходов приведен в статье 270 НК РФ.

В соответствии с пунктом 21 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Правовое регулирование вопросов, связанных с оплатой труда работников, осуществляется нормами Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ).

Согласно статье 129 ТК РФ заработная плата - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера. Системы заработной платы, размеры тарифных ставок, окладов, различного рода выплат устанавливаются работникам организаций коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций, трудовыми договорами (статья 135 ТК РФ).

На основании пунктов 2.17-2.19 Коллективного договора (т. 2, л. 13-14) и Положения об оплате труда от 23.04.2004 (пункты 4-5 раздела «Доплаты компенсирующего характера») (т. 2, л. 15-17) в ОАО «Новгородский завод стекловолокна» в проверяемый период предусматривалась оплата труда за сверхурочное время и выходные дни и установлен конкретный размер оплаты, а также оплата времени простоя на производстве. Кроме того, в трудовых договорах работников установлены выплаты стимулирующего и компенсирующего характера в соответствии с Коллективным договором.

В течение 2004 года работникам общества на основании приказов и служебных записок начальников цехов производилась оплата труда за работу в выходные дни и сверхурочное время, которая была вызвана производственной необходимостью, а также в соответствии со статьей 157 Трудового кодекса Российской Федерации предоставлялся административный оплачиваемый отпуск за время простоя на производстве в связи с сокращением объемов производства (т. 2, л. 18-97).

Порядок привлечения к сверхурочной работе предусмотрен статье 99 Трудового кодекса Российской Федерации, согласно которой сверхурочные

работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Оплата сверхурочной работы производится в соответствии с положениями статьи 152 Трудового кодекса Российской Федерации, которой определен минимальный размер оплаты труда для сверхурочной работы.

Следовательно, трудовым законодательством предусмотрена обязанность работодателя оплатить в повышенном размере труд работника, привлекаемого к работе сверхурочно с нарушением ограничений, установленных статьей 99 Трудового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, из названных приказов и материалов дела не следует, что данные выплаты произведены за счёт чистой прибыли общества, образовавшейся в прошлых налоговых периодах, оставшейся после уплаты налогов.

Таким образом, управление обоснованно пришло к выводу о том, что произведенная организацией оплата труда за сверхурочную работу и выходные дни, а также оплата времени простоя на производстве относятся к предусмотренным статьей 255 НК РФ расходам на оплату труда, уменьшают базу, облагаемую налогом на прибыль, а потому признаются объектом обложения ЕСН.

При таких обстоятельствах ОАО «Новгородский завод стекловолокна» занизило налоговую базу по ЕСН на сумму вышеуказанных выплат.

Довод подателя жалобы на нарушение его прав по назначению повторной налоговой проверки при наличии вступившего в законную силу судебного акта, которым уже были оценены результаты первоначальной налоговой проверки МИФНС России № 9 по Новгородской области, подлежат отклонению как не подтверждённые материалами дела.

Вместе с тем, суд апелляционной инстанции признаёт обоснованным довод подателя жалобы о существенном нарушении УФНС процедуры принятия решения по результатам повторной выездной налоговой проверки, которому суд первой инстанции не дал соответствующей оценки.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (далее - Федеральный закон № 137-ФЗ) в статью 101 Кодекса внесены изменения, вступившие в законную силу с 01.01.2007.

В соответствии с пунктом 14 статьи 101 указанного Кодекса (в редакции Федерального закона № 137-ФЗ) несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Кодексом, может служить основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового

правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Статьей 101 НК РФ предусмотрен общий порядок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, который налоговый орган обязан соблюдать в случае выявления правонарушения в результате проведения любых предусмотренных законодательством мероприятий налогового контроля, в том числе и по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Апелляционным судом установлено, материалами дела подтверждается и сторонами не оспаривается, что решение от 01.11.2008 № 2.12-08/03/15дсп принято управлением по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, при этом налогоплательщик о рассмотрении материалов проверки (с учетом результатов дополнительных мероприятий налогового контроля) не был извещен и при рассмотрении материалов не присутствовал.

Следовательно, решение о привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения принято УФНС в отсутствие налогоплательщика, надлежащим образом не извещенного.

Поскольку необеспечение лицу, в отношении которого проводится налоговая проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя, является основанием для признания решения налогового органа незаконным, апелляционная коллегия полагает, что обжалуемый судебный акт подлежат отмене, а решение УФНС - признанию недействительным.

Данный вывод подтверждается постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.06.2009 № 391/09.

При таких обстоятельствах доводы инспекции о том, что новых выводов по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля не может быть в принципе, так как они либо подтверждают, либо опровергают правомерность привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение правонарушения, общество извещено о рассмотрении акта налоговой проверки, право его на подачу возражений не нарушено, а материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля на основании возражений, представленных обществом, лишь подтвердили факт совершения правонарушения, установленного в ходе проведенной проверки, отклоняются.

В связи с этим решение суда от 20.04.2009 не соответствует нормам материального права и установленным по делу обстоятельствам и подлежит отмене.

Нарушений норм процессуального права, влекущих безусловную отмену обжалуемого решения, апелляционной инстанцией не установлено.

Поскольку апелляционная жалоба ОАО «Новгородский завод стекловолокна» удовлетворена, уплаченная им за рассмотрение дела государственная пошлина в размере 3000 руб. (2000 руб. по платежному поручению от 12.02.2009 № 272 за рассмотрение дела в суде первой инстанции и 1000 руб. по платежному поручению от 15.05.2009 № 998 за рассмотрение дела судом апелляционной инстанции) подлежит взысканию с управления в пользу общества в соответствии со статьёй 110 АПК РФ.

Руководствуясь статьями 110, 269, пунктом 4 части 1 статьи 270, статьи 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд

**п о с т а н о в и л :**

решение Арбитражного суда Новгородской области от 20 апреля 2009 года по делу № А44-598/2009 отменить.

Признать незаконным решение Управления Федеральной налоговой службы по Новгородской области от 01.11.2008 № 2.12-08/03/15дсп о привлечении открытого акционерного общества «Новгородский завод стекловолокна» к ответственности за совершение налогового правонарушения как не соответствующее Налоговому кодексу Российской Федерации.

Взыскать с Управления Федеральной налоговой службы по Новгородской области в пользу открытого акционерного общества «Новгородский завод стекловолокна» расходы по уплате госпошлины в сумме 3000 руб. за рассмотрение дела в судах первой и апелляционной инстанций.

Председательствующий

Н.С. Чельцова

Судьи

А.Г. Кудин

Н.В. Мурахина