

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-КАВКАЗСКОГО ОКРУГА****Именем Российской Федерации****ПОСТАНОВЛЕНИЕ**
арбитражного суда кассационной инстанции

г. Краснодар

Дело № А61-2180/2012

28 июля 2014 года

Резолютивная часть постановления объявлена 24 июля 2014 г.
Постановление изготовлено в полном объеме 28 июля 2014 г.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Черных Л.А., судей Воловик Л.Н. и Мацко Ю.В., при ведении протокола помощником судьи Гусиковым В.В., при участии в судебном заседании с использованием системы видеоконференц-связи с Арбитражным судом Республики Северная Осетия-Алания (судебное поручение исполняет судья Бекоева С.Х., при ведении протокола судебного заседания секретарем Ерик Е.Б.), при участии от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Газпром газораспределение Владикавказ» (ИНН 1516609782, ОГРН 1051500531609) – Гальченко А.А. (доверенность от 16.01.2014), от заинтересованного лица – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по г. Владикавказу Республики северная Осетия – Алания (ИНН 1513000015, ОГРН 1101516001575) – Чеджемова А.Г. (доверенность от 23.07.2014), Дигуровой М.С. (доверенность от 23.07.2014), Багдасарян К.Л. (доверенность от 02.06.2014), Бекмурзовой М.К. (доверенность от 23.07.2014), в отсутствие в судебном заседании третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, – общества с ограниченной ответственностью «Газпром межрегионгаз Пятигорск» (ИНН 2632082700, ОГРН 1062632033760), извещенного о месте и времени судебного разбирательства (уведомления № 74152 7, отчет о публикации судебных актов на сайте в сети Интернет), рассмотрев кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Газпром газораспределение Владикавказ» на решение Арбитражного суда Республики Северная Осетия-Алания от 23.01.2014 (судья Коптева М.Б.) и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.04.2014 (судьи Цигельников И.А., Белов Д.А., Семёнов М.У.) по делу № А61-2180/2012, установил следующее.

ООО «Газпром газораспределение Владикавказ» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по г. Владикавказу Республики Северная Осетия – Алания (далее – инспекция, налоговый орган) от 21.06.2012 № 39 в части начисления налога на добавленную стоимость (далее – НДС), налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль), пеней и штрафов.

Определением суда от 20.09.2012 в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечено ООО «Газпром межрегионгаз Пятигорск» (далее – третье лицо).

Решением суда от 08.02.2013 требование общества удовлетворено, решение инспекции от 21.06.2012 № 39 признано недействительным в части начисления 20 295 224 рублей НДС за 2009 год, 3 600 472 рублей 97 копеек пеней и 4 059 045 рублей штрафа за его неполную уплату; 14 466 992 рублей налога на прибыль, 165 360 рублей 55 копеек пеней и 2 893 399 рублей штрафа за неполную уплату налога на прибыль. Суд указал, что реальность сделок купли-продажи газа на технологические потери и приобретения товара у ООО «Торговая промышленная компания» подтверждена надлежаще оформленными документами. Налоговый орган не доказал наличие признаков учета обществом операций не в соответствии с их действительным смыслом и не обусловленных разумными целями делового характера, а также получения обществом необоснованной налоговой выгоды. Инспекция не доказала законность начисления пеней при наличии у общества переплаты по налогу на прибыль и НДС.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 10.06.2013 решение суда от 08.02.2013 отменено, в удовлетворении требований обществу отказано на том основании, что инспекция правомерно начислила обществу налог на прибыль и НДС, поскольку общество не подтвердило приобретение газа на технологические потери, необходимое для осуществления деятельности, облагаемой НДС, и не доказало правомерность отнесения затрат на приобретение этого газа при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.09.2013 постановление суда апелляционной инстанции от 10.06.2013 отменено, решение суда от 08.02.2013 отменено в части признания недействительным решения инспекции от 21.06.2012 № 39. Суд апелляционной инстанции не проверил доводы налоговой инспекции, содержащиеся в акте выездной налоговой проверки, о наличии документальных доказательств оприходования обществом газа природного, приобретенного на технологические потери, и отсутствии в законодательстве о

бухгалтерском учете норм об обособленном учете сумм технологических потерь налогоплательщиком, оказывающим услуги по транспортировке газа, к тому же потерь в объемах, предварительно определенных расчетным путем, а не фактически установленных. При этом суд не указал, какой нормой права руководствовался, сделав вывод о начислении НДС, налога на прибыль, соответствующих пеней, штрафов по операциям приобретения обществом газа на технологические потери и в отмененной части дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. В остальной части решение суда от 08.02.2013 оставлено без изменения.

При новом рассмотрении дела решением суда от 23.01.2014, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 16.04.2014, обществу отказано в удовлетворении требования.

Судебные акты мотивированы отсутствием у общества права относить сверхнормативные технологические потери транспортируемого газа на расходы, уменьшающие доходы общества.

В кассационной жалобе общество просит судебные акты отменить, заявленные требования удовлетворить.

Заявитель кассационной жалобы указывает, что инспекция не пояснила о количестве утраченного газа. Общество приобрело газ, а не потери. После приобретения газа (перехода в собственность общества) он стал потерями. Приобретенный газ использовался для осуществления облагаемого НДС вида деятельности – транспортировки газа. В связи с этим НДС может быть предъявлен к вычету. Общество являлось собственником товара в момент его утраты. Суд не указал мотивы, по которым отклонил довод общества о применении расчета ОАО «Гипрониигаз». Лимит включения расходов на технологические потери для целей налогообложения законодательством не установлен. Наличие коррозионных повреждений в сетях общества объясняется изношенностью сетей. Средства на ремонт сетей у общества отсутствуют. Фонды на ремонт изношенных газопроводов не формируются.

В отзыве на кассационную жалобу и дополнении к нему налоговый орган просит оставить судебные акты без изменения как законные и обоснованные, а кассационную жалобу – без удовлетворения.

В судебном заседании представители лиц, участвующих в деле, поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа, изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы и отзыва на нее, заслушав представителей лиц,

участвующих в деле, проверив законность и обоснованность судебных актов, считает, что жалоба удовлетворению не подлежит по следующим основаниям.

Как видно из материалов дела, инспекция провела выездную налоговую проверку общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты, в том числе НДС и налога на прибыль за период с 01.01.2009 по 31.12.2009, по результатам которой составила акт от 03.05.2012 № 35 и приняла решение от 21.06.2012 № 39 о начислении 34 812 344 рублей налогов, 3 766 231 рубля 07 копеек пеней и 6 962 470 рублей штрафов.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Северная Осетия-Алания от 27.07.2012 № 26 решение инспекции от 21.06.2012 № 39 утверждено.

В соответствии со статьями 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) общество обжаловало решение налоговой инспекции в части начисления НДС, налога на прибыль, пеней и штрафов в арбитражный суд.

Суд установил, что в 2009 году по договору от 28.12.2007 № 80-8-0172/08 общество оказало третьему лицу услуги по транспортировке газа природного потребителям и по договору от 28.12.2007 № 80-8-017-1/08 приобрело у третьего лица газ природный на собственные и технологические нужды, технологические потери. По операциям приобретения газа природного на технологические потери общество предъявило к вычету НДС и на сумму расходов по его приобретению уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Согласно пункту 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты.

Пунктом 2 статьи 171 Кодекса определено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, приобретаемых для перепродажи.

В силу пункта 1 статьи 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 Кодекса, и при наличии соответствующих первичных документов.

По смыслу указанных норм для получения права на вычет НДС необходимо следующее: подтверждение фактического предъявления налога, включенного в стоимость товара (работы, услуги); оприходование данного товара (работы, услуги); приобретаемые

товары (работы, услуги) должны предназначаться для производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектом налогообложения; наличие счета-фактуры, отвечающего требованиям статьи 169 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, под которыми 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.

Договор поставки может быть заключен на куплю-продажу товара, имеющегося в наличии у продавца в момент заключения договора, а также товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем, если иное не установлено законом или не вытекает из характера товара (пункт 2 статьи 45 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс)).

Согласно пункту 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений статьи 166 Гражданского кодекса.

Расходы в виде технологических потерь могут учитываться в целях налогообложения прибыли в составе материальных расходов поставщика или собственника потеряннного газа, при наличии документально подтвержденного факта таких потерь в пределах обоснованных нормативов (письмо Управления Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 18.02.2008 № 20-12/015184, письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 27.03.2006 № 03-03-04/1/289).

Проверяя доводы налогоплательщика об утрате газа вследствие особенностей физических свойств поставляемого товара и невозможности обеспечить полную герметичность газораспределительной сети, наличия большого количества коррозионных повреждений сетей общества и невозможности регулярного обеспечения их полного ремонта, суд оценил их критически, указав, что общество самостоятельно несет риск

наступления неблагоприятных последствий, вызванных ненадлежащим содержанием газовых сетей.

Стороны договора в соответствии с пунктом 23 Правил поставки установили порядок определения объема, потребляемого обществом, с учетом технологических потерь газа расчетным методом, то есть в порядке, определенным договором, что следует о допустимости прогнозного метода расчета.

Вместе с тем, суд первой инстанции критически оценил применение данных расчетов при исчислении обществом потерь в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли, указав, что из акта № 35, решения инспекции и приложенных к ним материалов следует, что согласно актам приема-передачи газа в бухгалтерском отчете общества объем транспортировки газа по сетям общества составил 1 192 700,591 тыс. м куб. (в том числе транзит – 1925,92 тыс. м куб., объем газа, доведенный до потребителей – 1 143 091,753 тыс. м куб., на собственные и технологические нужды – 2044,687 тыс. м куб., технологические потери – 45 638,231 тыс. м куб.).

При этом исходя из данных технического паспорта предприятия и приложенному к нему расчету налогоплательщика объем транспортировки газа по сетям общества составил 1 145 260,78 тыс. м куб. (в том числе: транзит – 1925,92 тыс. м куб., объем газа, доведенный до потребителей – 1 143 334,86 тыс. м куб., на собственные нужды – 444,63 тыс. м куб., на технологические нужды – 194,03 тыс. м куб., технологические потери – 5944,32 тыс. м куб.).

Налоговый орган, считая, что данные расчета соответствуют данным, отраженным в техническом паспорте общества, счел их достоверными, а данные о потерях газа в объеме 45 млн. м куб. – недостоверными, и, как следствие, признал неправомерным завышение суммы НДС, принятой к вычету по потерям.

Суд указал, что в материалы дела не представлены доказательства, подтверждающие недостоверность данных технического паспорта предприятия и расчета общества по объему транспортировки газа по сетям общества, а также документы, подтверждающие совпадение объема потерянного газа с объемом, установленным расчетным методом.

Таким образом, доказательства, свидетельствующие о фактическом объеме утраченного при транспортировке объема газа, налогоплательщик в материалы дела не представил, а примененный им расчетный метод противоречит разработанному и принятому самим же предприятием техническому паспорту.

Проверяя ссылку налогоплательщика на картограммы, суд указал, что они не содержат сведений о денежном выражении операции по передаче газа.

В свою очередь, суд считает обоснованными доводы инспекции о наличии в данных учета общества недостоверных и противоречивых сведений, признаков учета операций, не обусловленных разумными целями делового характера и получения обществом необоснованной налоговой выгоды.

Суд установил, что расчет технологических потерь для общества выполнен ОАО «Гипрониигаз» (договор от 28.08.2008 № 694), в доказательство чего представлен отчет расчета технологических потерь природного газа при его транспортировке по распределительным сетям ООО «Аланиягаз» (до переименования заявителя) от 2008 года.

Пунктом 4.3 договора № 80-8-071-1/08 установлено, что по статье «технологические потери в сетях газораспределения» объем поставленного газа определяется по «Методике определения расходов газа на технологические нужды предприятий газового хозяйства и потерь в системах распределения газа» (далее – Методика).

Пунктом 6.2.1 Методики установлено, что эксплуатационные потери газа в количественном выражении могут рассчитываться в соответствии с пунктами 2.1.3-2.1.8, 3.3.3-3.1.2 «Методики по расчету удельных показателей загрязняющих веществ в выбросах (сбросах) в атмосферу (водоемы) на объектах газового хозяйства», утвержденной ОАО «Гипрониигаз».

Таким образом, стороны договора в соответствии с пунктом 23 Правил поставки установили порядок определения объема потребляемого обществом на технологические потери газа расчетным методом, то есть в порядке, определенным договором, что свидетельствует о допустимости прогнозного метода расчета.

В целях налогообложения согласно Кодексу общество имело право не рассчитывать какой-либо норматив для учета технологических потерь, а учитывать все фактически полученные технологические потери в полном объеме.

Все потери должны рассчитываться в строгом соответствии с «Методикой определения расходов газа на технологические нужды предприятий газового хозяйства и потерь в системах распределения газа», утвержденного приказом Минэнерго России от 01.08.2011 № 231.

В данной Методике дифференцированы потери, как «мнимые» – когда количество газа, полученное и используемое потребителем, но неучтенное и не утраченное, и «действительные» – это эксплуатационные утечки газа в газопроводах и оборудовании и аварийные выбросы газа при повреждении газопроводов и оборудования.

Из анализа Методики и письма ФСТ России от 28.06.2005 №СН-3923/9 следует, что эксплуатационные утечки газа и являются технологическими потерями.

К эксплуатационным утечкам газа относятся потери газа через разъемные соединения (вследствие их негерметичности) на газопроводах, арматуре и оборудовании, так как абсолютно полная герметичность фланцевых, резьбовых и цапковых соединений является практически недостижимой.

Согласно вышеназванной Методике указанные потери не могут превышать 0,5%-06% от общего объема транспортировки газа.

Таким образом, в целях применения подпункта 3 пункта 7 статьи 254 Кодекса в части признания технологических потерь, как таковых могут быть приняты лишь эксплуатационные утечки газа. Расходы в виде технологических потерь могут учитываться в целях налогообложения прибыли в составе материальных расходов лишь у (поставщика) собственника потеряннного газа при наличии документального подтверждения факта таких потерь в пределах обоснованных нормативов.

К технологическим не относятся потери, которые возникают при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в случае нарушения требования стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, и состояния применяемого технологического оборудования (письмо Минфина России от 19.04.2005 №03-03-01-04/1/195).

Суд проверил и отклонил довод заявителя о невозможности рассмотрения данного дела без выяснения вопроса о том, в каком объеме ФСТ России в состав тарифа на транспортировку газа по газораспределительным сетям, утвержденного для общества на 2009 год, включались расходы общества на приобретение объемов газа для целей возмещения технологических потерь поставщику.

Согласно Положению о Федеральной службе по тарифам, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 № 332, в полномочия службы входит утверждение тарифов на транспортировку газа по трубопроводам.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2000 № 1021 «О государственном регулировании цен на газ и тарифов на услуги по его транспортировке на территории Российской Федерации» установлено, что регулирование тарифов на услуги по транспортировке газа по газораспределительным сетям осуществляется в соответствии с методическими указаниями, утверждаемыми ФСТ России по согласованию с Минэкономразвития России.

Согласно Методическим указаниям по регулированию тарифов на услуги по транспортировке газа по газораспределительным сетям, утвержденным приказами ФСТ России от 17.09.2008 № 172-э/4 и от 15.12.2009 №411-э/7, при проведении расчета

тарифов не учитываются объемы газа, используемого впоследствии на собственные и технологические нужды, а также на технологические потери. Согласно Методическим указаниям для утверждения тарифов ГРО вместе с заявлением об установлении (пересмотре) тарифов представляет в ФСТ России расчет с обосновывающими материалами, где должен указываться и показатель расчета расходов по транспортировке газа на собственные и технологические нужды, так и на технологические (эксплуатационные) потери.

Из имеющегося в материалах дела ответа ФСТ России следует, что в связи с истечением сроков хранения документации, суду не могут быть представлены сведения о том, в каком объеме ФСТ России в состав тарифа на транспортировку газа по газораспределительным сетям, утвержденного для ООО «Аланиягаз» (правопродшественник общество) на 2009 год, включались его расходы на приобретение объемов газа для целей возмещения технологических потерь поставщику.

Соответствующее экспертное заключение, содержащее информацию о составляющих тарифа на транспортировку газа в 2009 году, могущие свидетельствовать об учтенных объемах технологических потерь при утверждении тарифов на оказываемые потребителям услуги по газоснабжению и транспортировке газа, налогоплательщик не представил.

Совокупность этих обстоятельств суд расценил как свидетельствующую о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, учет спорных хозяйственных операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Доводы жалобы фактически сводятся к переоценке исследованных и оцененных судом доказательств, что в полномочия кассационной инстанции не входит.

Выводы суда основаны на правильном применении норм права к установленным фактическим обстоятельствам и соответствуют имеющимся в материалах дела доказательствам.

Основания для отмены или изменения обжалуемых судебных актов не установлены.

Руководствуясь статьями 274, 286 – 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Северная Осетия-Алания от 23.01.2014 и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.04.2014 по делу № А61-2180/2012 оставить без изменения, а кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий
Судьи

Л.А. Черных
Л.Н. Воловик
Ю.В. Мацко