



ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД МОСКОВСКОГО ОКРУГА

ул. Селезнёвская, д. 9, г. Москва, ГСП-4, 127994,
официальный сайт: <http://www.fasmo.arbitr.ru> e-mail: info@fasmo.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Москва
19.08.2013

Дело № А40-62172/12-20-354

Резолютивная часть постановления объявлена 12.08.2013

Полный текст постановления изготовлен 19.08.2013

Федеральный арбитражный суд Московского округа

в составе:

председательствующего-судьи Нагорной Э. Н.,

судей Антоновой М. К., Дудкиной О. В.,

при участии в заседании:

от истца (заявителя) Гаврилов П.А. – дов. от 03.07.2013 №211

от ответчика Нагиева С.Н. – дов. от 21.01.2013 № 04-12/00413@, Рябенко К.И. –

дов. от 09.01.2013, Мохов П.Е. – дов. от 14.01.2013 № 04-17/00167, Абдуллаева

Е.В. – дов. от 09.06.2012 № 04-17/07452,

рассмотрев 12.08.2013 г. в судебном заседании кассационную

жалобу МИ по КН № 2

на решение от 20.12.2012 г.

Арбитражного суда города Москвы,

принятое судьей Бедрацкой А.В.,

на постановление 27.03.2013 г.

Девятого арбитражного апелляционного суда,

принятое судьями Кречотневым С.Н., Солоповой Е.А., Дегтяревой Н.В.,

по иску (заявлению) ООО «Газпром межрегионгаз Москва»
о признании недействительным решения
к МИ по КН № 2

УСТАНОВИЛ:

Общество с ограниченной ответственностью «ГАЗПРОМ МЕЖРЕГИОНГАЗ МОСКВА» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №2 от 11.08.2011 №17/17-14 по акту выездной налоговой проверки №14-14/235 от 02.06.2011 за период с 01.01.2008 по 31.12.2009.

Решением от 20.12.2012 Арбитражного суда города Москвы, оставленным без изменения постановлением от 27.03.2013 Девятого арбитражного апелляционного суда, заявление удовлетворено, поскольку штрафные коэффициенты, уплаченные при поставке газа потребителями, не должны быть включены в налоговую базу при исчислении налога на добавленную стоимость; Общество обоснованно списало за счет созданного резерва по сомнительным долгам безнадежные долги, а также не учитывало при формировании налоговой базы по НДС суммы, не являющиеся авансовыми платежами, и формировало налоговую базу по единому социальному налогу с учетом допущенной арифметической ошибки.

Законность судебных актов проверена в порядке ст.284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №2, в которой налоговый орган ссылаясь на то, что повышающие коэффициенты являются элементом ценообразования и должны включаться в налоговую базу по НДС; на неправильное применение ст.266 Налогового кодекса Российской Федерации и отсутствие безнадежных долгов в спорных периодах, а также не согласилась с оценкой обстоятельств, проведенной судами первой и апелляционной инстанций в отношении формирования налоговой базы по НДС при получении авансовых платежей и ЕСН.

ООО «ГАЗПРОМ МЕЖРЕГИОНГАЗ МОСКВА» в отзыве на кассационную жалобу и в заседании суда кассационной инстанции возражал против кассационной жалобы по мотивам, изложенным в судебных актах.

П.1.2.2 решения Инспекции.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, в соответствии с договорами поставки газа ООО «ГАЗПРОМ МЕЖРЕГИОНГАЗ МОСКВА» обязуется осуществлять поставку газа, а юридические лица – индивидуальные предприниматели – получать(выбирать) и оплачивать газ, договорами установлен ежегодный объем поставки газа, а также суточный договорный объем с разбивкой по каждому месяцу для каждого покупателя в соответствии с п.13 Правил поставки газа в Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 02.02.98 №162.

В соответствии с п.17 Правил поставки газа при перерасходе газа без предварительного согласования с поставщиком, газотранспортной или газораспределительной организацией покупатель оплачивает дополнительно объем отобранного им газа сверх установленного договором и стоимость его транспортировки за каждые сутки с применением коэффициента: с 15 апреля по 15 сентября - 1,1; с 16 сентября по 14 апреля – 1,5.

Однако Общество в договорах установило повышенные коэффициенты за превышение договорного месячного объема за месяц поставки: в период с 15 апреля по 15 сентября – 1,5, в период с 16 сентября по 14 апреля – 3.

Инспекция ссылается на то, что поскольку природа определяемых налогоплательщиком как штрафные коэффициенты, установленные в отношении потребителей за отбор газа сверх суточного договорного объема, аналогична природе повышающих коэффициентов, установленных п.17 Правил поставки газа, эти штрафные коэффициенты являются элементом ценообразования, повышая цену за единицу(1000 куб.м) продукции, поэтому налоговая база по НДС рассчитывается с учетом суммы сверх повышенной цены за единицу объема перебранного газа.

Инспекция считает, что с учетом специфики газоснабжения, необходимости обеспечения сбалансированности между добычей и потреблением газа, п.17 Правил определяет ценовую политику и порядок оплаты газа, потребленного покупателем сверх договорного объема. Поскольку Правилами устанавливается возможность потребителям отбирать газ сверх согласованных в договоре с поставщиком объемов, нарушений условий договора поставки газа в этой части нет. Повышающие коэффициенты уплачены контрагентами заявителя за перебор газа, данные денежные средства находятся у заявителя и фактически являются оплатой за соответствующий перебор газа.

Суды при принятии решения исходили из того, что, применяя нормы Гражданского кодекса Российской Федерации, можно говорить о том, что данная денежная сумма представляет собой договорную неустойку по смыслу ст.330 ГК РФ, которая подлежит выплате поставщику газа со стороны покупателя в случае нарушения(превышения) последним объемов ежемесячного отбора газа сверх согласованных договором. Однако суммы штрафов(неустоек) в силу ст.154 НК РФ не могут быть включены стоимость товаров(работ, услуг), и Общество в соответствии с п.3 ст.250 НК РФ включало данные суммы во внереализационные доходы.

Утверждение Общества о соответствующей сложившейся судебной-арбитражной практике противоречит решению Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.04.2012 №ВАС-1113/12 по делу, в котором принимал участие как заявитель, так и ОАО «Газпром».

Указанным решением Высший Арбитражный Суд РФ установил следующее.

С учетом специфики газоснабжения, необходимости обеспечения сбалансированности между добычей и потреблением газа в соответствии с п.17 Правил при перерасходе газа без предварительного согласования с поставщиком, газотранспортной или газораспределительной организацией покупатель оплачивает дополнительно объем отобранного им газа сверх установленного договором и стоимость его транспортировки за каждые сутки с применением коэффициента: с 15 апреля по 15 сентября – 1,1; с 16 сентября по 14 апреля – 1,5.

Таким образом, пунктом 17 Правил определены ценовая политика и порядок оплаты газа, потребленного покупателем сверх договорного объема. Предусмотренные названным пунктом Правил повышающие тариф коэффициенты представляют собой элемент ценообразования, а не неустойку.

Указанный вывод содержится в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа по делу, в котором также участвовал заявитель, от 12.07.2012 №А41-28710/11; в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 13.05.2011 №КГ-А40/3803-11, в котором данный вывод распространен и на повышенные по сравнению с п.17 Правил коэффициенты.

Утверждение заявителя о том, что правовая позиция, закрепленная в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.06.2010 №325/10, о нарушении регулируемого ценообразования в сфере газоснабжения включением в договор дополнительных по отношению к определенным пунктами 15 и 17 Правил коэффициентов, - не может применяться при разрешении настоящего спора, не соответствует указанию Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ об обязательности толкования правовых норм, содержащихся в данном постановлении.

Утверждение заявителя о том, что в проверяемый период он действовал в соответствии с имеющейся судебной-арбитражной практикой, противоречит постановлениям Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.11.2003 №7071/03, 7089/03, постановлениям Федеральных арбитражных судов: Северо-Кавказского округа от 08.10.2004 по делу №Ф08-4558/2004, Волго-Вятского округа от 24.04.2006 по делу №А82-6805/2005-38, Московского округа от 16.02.2009 по делу №А41-11408/08.

Суды при принятии решения исходили также из того, что Общество не согласилось с основаниями доначисления, поскольку расчет налоговой базы является неправильным, так как при установлении момента определения налоговой базы по НДС исходила из анализа показателей налоговой декларации по налогу на прибыль, в которой данные суммы были учтены в качестве внереализационных доходов и признавались на дату поступления денежных средств(признания долга) в соответствии с подп.4 п.4 ст.271 НК РФ, в то время

как налоговая база должна определяться с учетом требований ст.162 Кодекса, и налоговый орган должен был сопоставить дату перебора газа с периодом, в котором производилось взыскание должником суммы долга(перечисление соответствующих сумм).

Налоговый орган представил в материалы дела расчет налоговой базы, который предполагает распределение поступивших Обществу денежных средств, отраженных на счете 76.23 на дату их перечисления в те периоды, в которых производился сверхнормативный отбор газа. Данный расчет включает в себя только наименование контрагента и сумму, подлежащую включению в налоговую базу, и не содержит ссылки на первичные документы, свидетельствующие о поступлении денежных средств, дате их перечисления, в связи с чем Общество не может подтвердить правильность составления данного расчета.

Между тем, представленный Инспекцией в материалы дела расчет налоговой базы по НДС по настоящему эпизоду скорректирован по отношению к расчету, содержащемуся в решении по выездной налоговой проверке, однако общая сумма доначислений при этом не изменилась. При этом указанный расчет произведен с согласия суда.

В данном расчете содержится информация обо всех контрагентах Общества, уплачивающих повышенные коэффициенты в проверяемом периоде, информация о квартале, в котором производилась поставка газа. При этом Инспекция при составлении расчета руководствовалась документами Общества, представленными в рамках проведения выездной налоговой проверки, в соответствии с которыми даты отгрузки определены инспекцией по данным, содержащимся в платежных поручениях.

Согласно ч.1 ст.65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий(бездействия), возлагается на соответствующий орган или должностное лицо.

Налоговый орган представил вышеназванный расчет, обосновав содержащиеся в нем данные, в то время как указанный расчет не опровергнут заявителем, что установлено судами первой и апелляционной инстанций.

При таких обстоятельствах судебные акты в данной части следует отменить, заявление Общества – отклонить.

П.1.2.2 решения Инспекции.

Инспекция ссылается на то, что долг ОАО «МОЭК» в формировании резерва по сомнительным долгам в проверяемом периоде не участвовал, приказы о списании долга ОАО «МОЭК» Обществом не представлены, задолженность по уплате за газ в сумме 46891052 руб. погашена.

Согласно п.2 ст.266 НК РФ безнадежными долгами(долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Общество ссылается на то, что вывод Инспекции о возможности списания за счет резерва по сомнительным долгам только тех безнадежных долгов, которые участвовали в расчете величины этого резерва, не основан на положениях Налогового кодекса РФ.

Между тем, согласно подп.1,2,3 п.4 ст.266 Кодекса сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом: 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней – в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности; 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней(включительно) – в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности; 3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней – не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Таким образом, закон устанавливает порядок формирования суммы резерва по сомнительным долгам исходя из наличия сумм выявленных в отчетном (налоговом) периоде задолженностей.

Судами установлено, что признание указанного долга в качестве безнадежного произведено в связи с заключением мирового соглашения от 22.04.2008 по делу №А40-67329/07-85-585, в соответствии с которым Общество отказывается от исковых требований к ОАО «МОЭК» в части взыскания 46891052 руб. 07 коп. при условии перечисления ОАО «МОЭК» до 23.05.2008 денежных средств в размере 23445526 руб. 04 коп. и такой же суммы в срок до 23.06.2008. Общество представило документы, подтверждающие как создание резерва по сомнительным долгам, так и списание за счет резерва безнадежных долгов в проверяемых периодах.

Между тем, Арбитражным судом города Москвы по иску о взыскании с ОАО «МОЭК» 93782104 руб. 15 коп. задолженности по оплате газа, поставленного за период с февраля 2007г. по апрель 2007г., при утверждении мирового соглашения установлено, что ответчик признает и уплачивает истцу задолженность в размере 46891052 руб. 08 коп. за газ, поставленный в период февраль, март, апрель 2007г. по договору из расчета поданного-принятого газа 545263,903 тыс. м.куб. в феврале 2007г., 382979 руб. – 157 тыс. м.куб. в марте 2007г., 309592,726 тыс. м.куб. в апреле 2007г.(п.1 мирового соглашения); истец отказывается от исковых требований к ответчику в оставшейся сумме в размере 46891052 руб. 07 коп.

Судом по делу №А40-67329/07-85-585 также установлено, что сумма денежных средств в размере, указанном в п.1 настоящего мирового соглашения, будет уплачиваться ответчиком истцу в следующем порядке: до 23.05.2008 – 23445526 руб. 04 коп., до 23.06.2008 – 23445526 руб. 04 коп., что подтверждается выписками банка по лицевому счету (лд 47,51 т.13).

Таким образом, вступившим в силу судебным актом по делу №А40-67329/07-85-585 опровергается вывод судов по настоящему делу о наличии непогашенной задолженности в спорных налоговых периодах.

При таких обстоятельствах судебные акты в данной части следует отменить, заявление Общества – отклонить.

П.1.3.2 решения инспекции.

Инспекция в кассационной жалобе ссылается на то, что Общество в нарушение ст.153-158 НК РФ, получив авансовые платежи(предоплату) в счет предстоящих поставок газа, не включило эти суммы в налоговую базу по НДС.

Налоговый орган ссылается на то, что согласно подп.1 п.1 ст.162 Кодекса налоговая база, определяемая в соответствии со ст.153-158 Кодекса, исчисляется с учетом сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Судами на основании представленных в рамках налоговой проверки документов установлено, что стоимость отгруженного газа в соответствующем периоде поставки (календарный месяц) превышала стоимость поступивших в этом месяце денежных средств.

В связи с этим судами обоснованно не приняты во внимание ссылки Инспекции на показания главного бухгалтера Общества.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов в данной части не имеется.

П.1.5 решения Инспекции.

Инспекция в кассационной жалобе не согласилась с оценкой обстоятельств, проведенной судами первой и апелляционной инстанций, в отношении формирования налоговой базы по единому социальному налогу.

Согласно п.2 ч.1 ст.287 АПК РФ по результатам рассмотрения кассационной жалобы арбитражный суд кассационной инстанции вправе отменить или изменить решение суда первой инстанции и(или) постановление суда апелляционной инстанции полностью или в части и, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт, если фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены арбитражным судом первой и апелляционной инстанций на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, но этим судом неправильно применена норма права.

Судами первой и апелляционной инстанций на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств установлено, что несоответствие данных декларации расчетным ведомостям объясняется наличием выплат физическому лицу, которые не являлись объектом налогообложения по ЕСН – Третьяку Д.В. в сумме 11500 руб. на основании договора по подготовке команды Общества к участию в соревнованиях.

При этом судами первой и апелляционной инстанций правильно применены п.1 ст.236,240,252 НК РФ, в связи с чем у суда кассационной инстанции не имеется оснований к переоценке обстоятельств, оцененных судами первой и апелляционной инстанций, и отмене судебных актов в данной части.

Руководствуясь ст.284-287,289 АПК РФ,

ПОСТАНОВИЛ:

решение от 20 декабря 2012 г. Арбитражного суда города Москвы и постановление от 27 марта 2013 г. Девятого арбитражного апелляционного суда по делу № А40-62172/12-20-354 в части признания недействительным п. 1.2.2 решения Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2 от 11.08.2011 № 17/17-14 (занижение налоговой базы на суммы, взысканные с потребителей за отбор газа сверх установленного договором; списание безнадежного долга во внереализационные расходы по налогу на прибыль организаций в 2008-2009 г.г.) отменить, заявление ООО «Газпром межрегионгаз Москва» в данной части отклонить.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий-судья

Судьи:

Э.Н.Нагорная

М.К.Антонова

О.В.Дудкина