

ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 10 октября 2012 г. N 09АП-28781/2012, 09АП-28782/2012

Дело N А40-36246/12-99-178

Резолютивная часть постановления объявлена 08 октября 2012 года.

Постановление изготовлено в полном объеме 10 октября 2012 года.

Девятый арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Н.О.Окуловой,

судей Р.Г. Нагаева, В.Я. Голобородько

при ведении протокола судебного заседания секретарем М.А. Прозоровской

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционные жалобы

МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 4 и

ОАО Дальневосточная энергетическая компания (ОАО "ДЭК")

на решение Арбитражного суда г. Москвы от 25.07.2012

по делу N А40-36246/12-99-178, принятое судьей Карповой Г.А.

по заявлению

Открытого акционерного общества "Дальневосточная энергетическая компания" (ОГРН 1072721001660), 690091, Приморский край, Владивосток г, Тигровая ул, 19

к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 4

(ОГРН 1047707041909), 127381, Москва г, Неглинная ул, 23/6, 1

о признании недействительным решения

при участии в судебном заседании:

от заявителя - Соловьева М.А. по дов. N ДЭК-20-15/815 Д от 05.04.2012; Минеева О.В. по дов. N ДЭК-20-15/23Д от 01.01.2012; Ванина В.В. по дов. N ДЭК-20-15/1009Д от 22.08.2012; Груничев А.Е. по дов. N ДЭК-20-15/1027Д от 07.09.2012; Петров А.А. по дов. N ДЭК-20-15/1026Д от 07.09.2012

от заинтересованного лица - Стеблина И.В. по дов. N 08182 от 27.06.2012; Синицина Н.Н. по дов. N 11797 от 31.08.2012; Грибков И.С. по дов. N 02669 от 05.03.2012; Мурылева Н.В. по дов. N 08192 от 27.06.2012; Исмаилов Р.К. по дов. N 04-09/08181 от 27.06.2012; Морозова В.С. по дов. N 06825 от 24.05.2012

установил:

ОАО Дальневосточная энергетическая компания (далее - ОАО "ДЭК", заявитель, общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 4 (далее - заинтересованное лицо, инспекция, налоговый орган) о признании частично недействительным решения инспекции от 03.06.2011 N 03-1-21/106 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

Решением от 25.07.2012 заявленные требования удовлетворены частично. Суд решил: Признать недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, решение налогового органа от 03.06.2011 N 03-1-21/106 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль в размере 2 036 863 руб. за 2008 год (пункт 1.1 решения), налога на добавленную стоимость в размере 1 780 874 руб. (п. 1.4 решения), начисления соответствующих сумм пеней и штрафа. В остальной оспариваемой части признать решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим

налогоплательщикам N 4 от 03.06.2011 N 03-1-21/106 соответствующим НК РФ, отказав обществу в удовлетворении заявления о признании решения недействительным.

Стороны не согласились с решением суда и обратились с апелляционными жалобами.

Заявитель в своей апелляционной жалобе просит решение суда отменить в части отказа в удовлетворении требований по эпизодам п. 1.2 и 1.3 решения инспекции и заявленные требования в этой части удовлетворить.

Заинтересованное лицо представило письменные пояснения на апелляционную жалобу налогоплательщика и просит отказать в ее удовлетворении.

Налоговый орган в апелляционной жалобе указывает на несогласие с решением суда в части удовлетворения требований по эпизодам п. 1.1 и 1.4 решения инспекции и просит решение суда в данной части отменить, в удовлетворении требований отказать.

Заявитель представил отзыв на апелляционную жалобу инспекции, в котором, не соглашаясь с доводами жалобы, просит апелляционную жалобу инспекции оставить без удовлетворения.

Заявитель представил письменные пояснения в порядке ст. 81 АПК РФ.

В судебном заседании суда апелляционной инстанции представители сторон поддержали свои правовые позиции по спору.

Законность и обоснованность принятого решения проверены судом апелляционной инстанции в порядке ст. ст. 266, 268 АПК РФ.

Изучив представленные в деле доказательства, заслушав представителей сторон, рассмотрев доводы апелляционных жалоб, отзыва, письменные пояснений, суд апелляционной инстанции не находит оснований для отмены или изменения решения арбитражного суда, принятого в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах и обстоятельствами дела, исходя из следующего.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за периоды 2008 - 2009 гг., по результатам которой составлен акт от 28.04.2011 N 03-1-20/012. По итогам рассмотрения материалов проверки налоговым органом принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 03.06.2011 N 03-1-21/106, которое оставлено без изменения решением ФНС России от 01.02.2012 г. N СА-4-9/1464.

На основании этого решения налоговым органом установлено: неуплата обществом налога на прибыль в сумме 106 278 938 руб.; неуплата налога на добавленную стоимость в сумме 937 307 руб.; завышение налога на добавленную стоимость, предъявленного к возмещению из бюджета, на сумму 843 567 руб., обществу предложено уплатить пени в сумме 20 521 486 руб., штрафы в сумме 21 013 390 руб.

Налогоплательщик оспаривает решение в части доначисления налога на прибыль, НДС, а также пени и налоговых санкций по этим налогам.

В пункте 1.1 решения по пункту 2.1.1.1 акта проверки доначислен налог на прибыль за 2008 - 2009 гг. в общей сумме 2 036 863 руб. за счет корректировки налоговым органом объема электроэнергии, потребленной жильцами многоквартирных домов в местах общего пользования и изменения тарифа, что привело к увеличению выручки от реализации электрической энергии филиалом "Хабаровскэнергосбыт" за эти налоговые периоды на 9 893 749 руб.

В пункте 1.4 решения по пункту 2.2.1 доначислен налог на добавленную стоимость за 4 квартал 2008 г. и 1 - 4 кварталы 2009 г. в общей сумме 1 780 874 руб. Основанием для доначисления НДС по вышеуказанному пункту решения аналогичны основаниям для доначисления налога на прибыль в связи с увеличением налоговым органом выручки на 9 893 749 руб. за счет перерасчета стоимости электрической энергии по тарифу, установленному для потребителей, приравненных к населению.

Разногласия между инспекцией и заявителем возникли в отношении денежного выражения выручки от реализации электрической энергии в количестве 24 932 744 кВт.ч,

в том числе: за 2008 г. - 3 184,743 тыс. Квт.ч.; за 2009 г. - 21 748,001 тыс. Квт.ч.

По мнению налогового органа, основанием для перерасчета являются вступившие в законную силу решения Арбитражного суда Хабаровского края по спорам ОАО "ДЭК" с сетевой организацией ОАО "Хабаровская горэлектросеть" о взыскании с нее стоимости электрической энергии, приобретаемой в целях компенсации потерь, а также по его встречным искам о взыскании с ОАО "ДЭК" стоимости услуг за транспортировку электрической энергии.

Этими судебными актами ОАО "ДЭК" было отказано во взыскании стоимости электрической энергии, приобретаемой на компенсацию потерь в объеме 3 184,743 тыс. Квт.ч. в 2008 г. и 21 748.001 тыс. Квт.ч. в 2009 г., и взыскана стоимость услуг по транспортировке, приходящаяся на этот объем электроэнергии.

В мотивировочной части судебных актов указано, что электроэнергия в вышеуказанных объемах не является потерями в сетях ОАО "Хабаровская горэлектросеть", соответственно, к нему не могут быть предъявлены требования о взыскании стоимости электроэнергии на их компенсацию.

Инспекция считает, что доход от реализации электрической энергии, потребленной в местах общего пользования собственниками жилых помещений многоквартирных домов, налоговым органом правомерно определен по тарифам, установленным для данной категории населения.

Признавая недействительным решение налогового органа в данной части, суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу об отсутствии нормативного и документального обоснования позиции налогового органа в данной части.

Как правильно отмечено судом первой инстанции, в материалах проверки отсутствуют какие-либо документы, подтверждающие, что филиалом "Хабаровскэнергосбыт" спорное количество электроэнергии поставлено конкретным потребителям.

Позиция налогового органа о занижении выругай от реализации электроэнергии гражданам-потребителям, проживающим в г. Хабаровске, базируется не на первичных учетных документах, а на основании судебных актов, состоявшихся по спорам между ОАО "ДЭК" и ОАО "Хабаровская горэлектросеть", возникшим в связи с исполнением взаимных обязательств по договору оказания услуг по передаче электрической энергии и покупки электроэнергии на компенсацию потерь N 80000023 от 21.02.2007 г.

В соответствии с этим договором ОАО "Хабаровская горэлектросеть" оказывало для ОАО "ДЭК" услуги по транспортировке электроэнергии до его потребителей. Также по условиям этого договора ОАО "Хабаровская горэлектросеть" приобретало у ОАО "ДЭК" электроэнергию на компенсацию потерь, возникших в его сетях.

Неоплата ОАО "Хабаровская горэлектросеть" части стоимости электроэнергии на компенсацию потерь за период с ноября 2008 г. по декабрь 2009 г. и неоплата ОАО "ДЭК" части стоимости услуг по передаче электроэнергии, стали причиной судебных споров.

Вместе с тем, инспекцией не принято во внимание, что объем электроэнергии, указанный в решениях Арбитражного суда Хабаровского края, определялся сторонами и судом с целью установления факта наличия (отсутствия) обязательств и их размера по договору на оказание услуг по передаче электроэнергии. Поэтому обстоятельства, установленные судом при рассмотрении дел N А73-6966/2009; N А73-6965/2009; N А73-17208/2009; N А73-1712/2010 не имеют в силу ч. 2 ст. 69 АПК РФ преюдициального значения как для рассмотрения настоящего спора, в котором участвуют иные лица.

Правоотношения между обществом и ОАО "Хабаровская горэлектросеть" по договору на оказание услуг по передаче электроэнергии и правоотношения между обществом и гражданами по снабжению их электроэнергией регулируются разными отраслями права.

Первые из названных правоотношений регулируются нормами гражданского законодательства (ст. 779 - 783 ГК РФ, Правилами недискриминационного доступа к

услугам по передаче электрической энергии и оказания этих услуг, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 27.12.2004 г. N 861), вторые нормами жилищного законодательства (ст. 157 ЖК РФ, Правила предоставления коммунальных услуг гражданам, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 23.05.2006 г. N 307).

Соответственно, порядок определения объемов электроэнергии для расчета стоимости услуг сетевой организации не передаче не совпадает с порядком определения объема электроэнергии для расчетов стоимости коммунальной услуги "электроснабжения" для граждан. Указанное обстоятельство является причиной оправданных расхождений между объемом пропущенной через сети ОАО "Хабаровская горэлектросеть" электроэнергии и объемом электроэнергии, фактически полученной потребителями ОАО "ДЭК", включая граждан.

В свою очередь, отсутствие конкретных потребителей на электроэнергию в объеме 24 932 744 КВт.ч, влечет необходимость учитывать ее в целях налогообложения как потери электроэнергии по тарифу, установленному на покупку электрической энергии на компенсацию потерь сетевой организации.

Факт учета этой электроэнергии в целях налогообложения по тарифу потерь не оспаривается налоговым органом и подтверждается: Актами приема-передачи электроэнергии ОАО "Хабаровская горэлектросеть" за ноябрь - декабрь 2008 г. и январь - декабрь 2009 г.; Отчетами о прибылях и убытках ОАО "ДЭК" за 2008 г. и за 2009 г.; Расчетами налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 г. и 2009 г..

Кроме того, ссылки инспекции на решения суда по вышеуказанным спорам, как на основания возникновения у ОАО "ДЭК" дополнительных налоговых обязательств, сделаны без учета того, что постановлениями кассационной инстанции решения и постановления апеллиационной инстанции по делам N А73-6965/2009 и А73-6966/2009 были отменены и направлены на новое рассмотрение. Основанием для отмены послужило неправильное определение объемов электроэнергии, учитываемых для определения стоимости оказанных ОАО "Хабаровская горэлектросеть" услуг.

Как следует из объяснений заявителя, при рассмотрении дел в первой инстанции стороны заключили мировые соглашения, договорившись принять в целях расчетов за оказанные услуги по передаче электроэнергии объемы электроэнергии, исчисленные расчетным путем на основании имеющихся статистических данных за аналогичные периоды предшествующих годов.

Следовательно, проверка правильности определения ОАО "ДЭК" выручки от реализации электрической энергии основана не на документах первичного учета, а на документально неподтвержденных доводах налогового органа о наличии у ОАО "ДЭК" "некой" экономической выгоды, подлежащей включению в выручку, которая, вместе с тем, не может быть конкретизирована, учтена и получена налогоплательщиком,

В ходе проверки правильности определения выручки от реализации электроэнергии налоговый орган определил эту экономическую выгоду (выручку) как стоимость электроэнергии, потребленной жильцами многоквартирных домов в г. Хабаровске местах общего пользования. При этом в оспариваемом решении конкретные потребители, которые должны оплатить ОАО "ДЭК" стоимость этой электроэнергии, не указаны.

Однако, у заявителя имеются все документы, подтверждающие включение в выручку в 2008 - 2009 гг. всех доходов от реализации электроэнергии физическим лицам, проживающим в многоквартирных домах, присоединенных к сетям ОАО "Хабаровская горэлектросеть".

В соответствии с Учетной политикой ОАО "ДЭК" на 2008 г., утвержденной Приказом от 29.12.2007 года N 852А и на 2009 год, утвержденной Приказом от 30.12.2008 года N 886А учет доходов и расходов ведется методом начисления.

Следовательно, определение объема потребленной гражданами электроэнергии, расчет платы за нее производятся по окончании расчетного периода, который согласно п. 1 ст. 155 ЖК РФ равен календарному месяцу. То сеть, по состоянию на последнее число

расчетного месяца ОАО "ДЭК" отражало в учете выручку от реализации потребленной гражданами электроэнергии.

Судом первой инстанции был установлен факт включения в выручку за 2008 - 2009 гг. доходов от реализации электроэнергии гражданам, проживающим в многоквартирных домах, присоединенных к сетям ОАО "Хабаровская горэлектросеть", что подтверждается оборотно-сальдовыми ведомостями по счету "90", Сведениями о начислении электроэнергии физическим лицам, проживающим в многоквартирных домах в г. Хабаровске за спорные периоды.

Суд обоснованно указал на то, что в соответствии с действующим законодательством для определения объемов потребления электрической энергии в многоквартирных домах могут применяться только поквартирные показания приборов учета.

Таким образом, вывод налогового органа о необходимости включения в выручку экономической выгоды, которая не может быть конкретизирована, учтена и получена, не соответствует и п. 1 ст. 39 Кодекса, согласно которой основным признаком реализации товаров (работ, услуг) является передача права собственности на товары (работы, услуги) от поставщика к покупателю.

Применительно к рассматриваемой ситуации этот признак отсутствует, что исключает возможность включения в выручку суммы 9 893 749 руб., поскольку электрическая энергия на указанную сумму фактически не передана обществом каким-либо потребителям.

С учетом технологических особенностей процесса, в целях налогообложения по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость электроэнергия в объеме 3 184,743 тыс. кВт.ч. в 2008 г. и 21 748,001 тыс. кВт.ч. в 2009 г. была включена обществом в выручку по тарифу, установленному для электроэнергии, приобретаемой на компенсацию потерь.

При таких обстоятельствах, суд первой инстанции пришел к правомерному вводу о том, что у налогового органа отсутствовали основания для доначисления налога на прибыль за 2008 - 2009 гг. в размере 2 036 863 руб., налога на добавленную стоимость за 4 квартал 2008 г. и 1 - 4 кварталы 2009 года в размере 1 780 874 руб., соответствующих сумм пени и привлечения общества к налоговой ответственности.

В пункте 1.2 решения по пункту 2.1.2 акта проверки доначислен налог на прибыль за 2008 г. в сумме 896 748 руб. за счет исключения из состава расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, стоимости услуг по передаче электрической энергии по сетям ОАО "ДГК" в сумме 3 736 452 руб.

По данному эпизоду суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований налогоплательщика, поскольку посчитал обоснованными выводы инспекции о том, что в нарушение пункта 1 статьи 252, подпункта 6 пункта 1 статьи 254 Кодекса филиал общества "Хабаровскэнергосбыт" в 2008 году включил в расходы затраты по передаче электрической энергии по сетям ОАО "ДГК" в сумме, превышающей объем электрической энергии, фактически переданной потребителям, что привело к завышению расходов, учитываемых для целей налогового учета, на сумму 3 736 452 руб., занижению налоговой базы по налогу на эту и неполной уплате налога на прибыль в 2008 году в размере 896 748 руб.

Общество в апелляционной жалобе приводит доводы о том, что доказательством факта оказания услуг ОАО "ДГК" для общества, а также их объема и стоимости являются подписанные сторонами ежемесячные акты выполненных работ. Все имевшиеся у общества разногласия по объему услуг, оказанных ОАО "ДГК" за период с января по декабрь 2008 года, были сняты. Данное обстоятельство подтверждается произведенной обществом оплатой стоимости услуг по актам выполненных услуг, актом сверки взаимных расчетов по состоянию на 31.12.2008.

По мнению заявителя, вывод о наличии разногласий по объему и стоимости сделан

судом на основании представленной в материалы дела копии акта выполненных работ за декабрь 2008 г. в котором имелись разногласия. Указанная копия не заверена, в связи с чем не может служить надлежащим доказательством.

Суд апелляционной инстанции, исследовав и оценив представленные в деле доказательства в их совокупности и взаимной связи в соответствии со ст. 71 АПК РФ, полагает, что представленным в деле доказательствам дана правильная правовая оценка судом первой инстанции, с которой соглашается суд апелляционной инстанции.

Доводы налогоплательщика по данному эпизоду были рассмотрены и обоснованно отклонены судом по следующим основаниям.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономические оправданные затраты, оценка которой выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 254 Кодекса к материальным расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

К работам (услугам) производственного характера относится выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Как установлено проверкой, ОАО "ДГК" (исполнитель) в 2008 году оказывало услуги по передаче электроэнергии для филиала "Хабаровскэнергообит" ОАО "ДЭК" (заказчик) по договору оказания услуг по передаче электрической энергии и покупки электроэнергии на компенсацию потерь от 01.01.2007 N 875.

В соответствии с пунктом 2.1 договора исполнитель обязуется оказывать заказчику услуги по передаче электрической энергии посредством осуществления комплекса организационно и технологически связанных действий, обеспечивающих передачу электроэнергии через технические устройства электрических сетей, принадлежащих исполнителю на праве собственности или ином установленном федеральным законом основании, а заказчик обязуется оплачивать услуги исполнителя в порядке, установленном договором.

Согласно пункту 7.6 договора стоимость услуг исполнителя по передаче электроэнергии определяется путем умножения объема переданной потребителям

заказчика электроэнергии на установленный для исполнителя тариф на услуги по передаче электроэнергии для соответствующего уровня напряжения.

Из представленных обществом актов выполненных ОАО "ДГК" работ по договору следует, что филиалом "Хабаровскэнергосбыт" в 2008 году включены в расходы по налогу на прибыль затраты на услуги по передаче электрической энергии в объеме 152 373,815 МВт.ч. в общей сумме 145 491 369,46 руб.

При этом, акт выполненных работ за декабрь 2008 года подписан филиалом "Хабаровскэнергосбыт" с разногласиями в части объема отпущенной электроэнергии.

Согласно представленному балансу электроэнергии по филиалу "Хабаровскэнергосбыт" в разрезе сетевых организаций в 2008 году в сети ОАО "ДГК" отпущено электроэнергии в количестве 202 668,620 МВт.ч., из них: - потребителям передано электроэнергии по сетям ОАО "ДГК" в объеме 141 400,709 МВт.ч.; - фактические потери электроэнергии в сетях ОАО "ДГК" составили 61 267,911 МВт.ч.

Следовательно, данные ОАО "ДГК" по объему электроэнергии, переданной потребителям (152 373,815 МВт.ч.), не соответствуют фактическим данным по объему отпущенной в сети электроэнергии и объему фактических потерь.

Как правильно отмечено судом, стоимость услуги по транспортировке электрической энергии напрямую зависит от объема переданной потребителям электроэнергии, то есть объем принятых услуг по передаче электрической энергии по сетям ОАО "ДГК" должен соответствовать объему электроэнергии, фактически полученной потребителями.

Электрическая энергия является специфическим товаром, который в силу своих физических свойств не может где-либо накапливаться (складироваться) и храниться, в связи с чем объем электроэнергии, отпущенной в сеть, должен равняться объему электроэнергии, переданной потребителям, за вычетом объема потерь электроэнергии в сетях.

Из представленных в ходе проверки документов и пояснений следует, что в целях налогового учета в 2008 году общество учтены расходы по транспортировке электроэнергии по сетям ОАО "ДГК" в количестве 152 373,815 МВт.ч. на общую сумму 145 491 369,46 руб., то есть по данным ОАО "ДГК".

В то же время в доходах для целей налогового учета в 2008 году общество отразило объем электроэнергии, переданный потребителям, в количестве 141 400,709 МВт.ч.

На основании изложенного инспекция пришла к обоснованному выводу о том, что филиалом "Хабаровскэнергосбыт" в 2008 году приняты к оплате услуги по передаче электроэнергии по сетям ОАО "ДГК" в объеме большем, чем фактически получено потребителями, на 10 973,106 МВт.ч. (152 373,815 - 141 400,709).

Также необоснованным является довод общества о неверном расчете суммы завышенных расходов на транспортировку электроэнергии без учета затрат на содержание электрических сетей.

Расхождения между данными общества и ОАО "ДГК" имелись только по объему отпущенной электроэнергии потребителям из сети ОАО "ДГК".

По объему установленной мощности и затратам на содержание электрических сетей расхождения отсутствуют.

Постановлением Комитета по ценам и тарифам Правительства Хабаровского края от 28.12.2007 N 55/4 "Об установлении индивидуальных тарифов на услуги по передаче электрической энергии по распределительным сетям ОАО "Дальневосточная генерирующая компания" (филиал "Хабаровская генерация")" с 01.01.2008 установлены индивидуальные тарифы (без НДС): ставка по оплате технологического расхода (потерь) электрической энергии (руб. УМВт.ч) в размере 340,51 руб.; ставка на содержание электрических сетей (руб. / МВт в месяц) в размере 285 981,80 руб.

Указанные тарифы в течение 2008 года не изменялись.

При этом объем установленной мощности в 2008 году не изменялся и составлял 27,2765 МВт.

Затраты на оплату технологических потерь рассчитываются как произведение объема электроэнергии; отпущенной потребителям из сети ОАО "ДГК", за вычетом нормативных потерь, на ставку по оплате технологического расхода (потерь) электрической энергии.

То обстоятельство, что при расчете суммы необоснованно завышенных расходов, понесенных ОАО "ДЭК" на транспортировку электроэнергии, не учитывались затраты на содержание электрических сетей, не повлиял на правильность данного расчета.

Представленный в материалы дела акт сверки взаимных расчетов по состоянию на 01.01.2009 не может служить доказательством того, что в периоде декабрь 2008 г. у сторон договора отсутствовали разногласия либо они были урегулированы, а напротив, подтверждает наличие этих разногласий.

То обстоятельство, что по данным акта сверки на конец 2009 года между сторонами договора отсутствуют разногласия относительно размера взаимной задолженности (согласованное сальдо расчетов на 31.12.2009 составило 3 295 053 руб.), не может служить доказательством урегулирования разногласий в 2008 году, так как эти сведения относятся к следующему налоговому периоду - 2009 году.

При наличии указанных обстоятельств оснований для отмены решения и удовлетворения апелляционной жалобы заявителя в части данного эпизода не имеется.

В пункте 1.3 решения по пункту 2.1.3.1 акта проверки общество оспаривает доначисление налога на прибыль за 2008 г. в сумме 103 350 833 руб. за счет включения в состав внереализационных доходов в 1 квартале 2008 года остатка резерва по сомнительным долгам в общей сумме 430 628 469 руб., за счет восстановления резерва.

Общество считает, что доначисление налога произведено в нарушение общих принципов исчисления налоговой базы, установленных ст. 54 НК РФ, в их взаимосвязи со ст. ст. 55, 81, 274, 285, 286, 315 НК РФ.

В апелляционной жалобе налогоплательщик приводит доводы о том, что суд первой инстанции самостоятельно переквалифицировал существо вменяемого обществу налогового правонарушения, установив обстоятельства, повлекшие неуплату налога в сумме 103 350 833 руб., отличные от тех, которые зафиксированы материалами проверки и отражены в решении, поскольку налоговым органом было установлено занижение внереализационных доходов, а судом завышение внереализационных расходов. Суд, произведя самостоятельный расчет, не только уменьшил внереализационные расходы 2008 года, но тем самым повлиял на размер налоговых обязательств общества по налогу на прибыль за 2009 год, при этом, нарушив, принцип равноправия сторон, закрепленный в ст. 8 АПК РФ, а также положения п. 1 ст. 65 АПК РФ, п. 5 ст. 200 АПК РФ, возлагающие обязанность доказывания обстоятельств на соответствующий орган (налоговый орган). Ссылки суда на правовую позицию ВАС РФ, изложенную в Постановлении от 15.06.2010 г. N 1574/10 об отсутствии у налогоплательщика права на произвольный выбор налогового периода для включения в состав внереализационных расходов безнадежной задолженности и п. 1 ст. 272 НК РФ, по мнению заявителя, являются необоснованными в рассматриваемой ситуации.

Доводы апелляционной жалобы заявителя по данному эпизоду рассмотрены судом апелляционной инстанции и отклоняются в связи со следующим.

Согласно ст. 266 НК РФ сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности. Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый период). При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

При исследовании обстоятельств дела установлено, что в налоговом периоде 2008 г.

обществом был создан резерв по сомнительным долгам в размере 485 800 669 руб., который в соответствии п. 7 ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации отражен в составе внереализационных расходов, что подтверждается регистрами налогового учета ВР-05 "Расчет резерва по сомнительным долгам обязательствам", ВР-00 "Внереализационные расходы", налоговой декларацией по налогу на прибыль за 2008 г.

В этом же налоговом периоде была списана дебиторская задолженность, полученная от реорганизованных АО-энерго: ОАО "Дальэнерго", ОАО "Хабаровскэнерго", ОАО "Амурэнерго" в общей сумме 431 770 168,39 руб.

В целях налогового учета эта задолженность списана на основании приказов общества за счет остатка резерва по сомнительным долгам, неиспользованного в 2007 году в общей сумме 431 347 208 руб., в том числе: в 1 квартале 2008 г.: в общей сумме 345 657 762,16 руб.; в 4 квартале 2008 г.: в общей сумме 85 689 445,84 руб. Рассмотрев представленные документы, инспекция установила, что ОАО "ДЭК" в 1 квартале неправомерно списана за счет остатка резерва по сомнительным долгам, неиспользованного в 2007 году, безнадежная к взысканию дебиторская задолженность в сумме 430 628 469,25 рублей.

В обоснование права на списание дебиторской задолженности обществом представлены выписки из актов приема-передачи дебиторской задолженности по строке 241 (счет 62) Бухгалтерского баланса между реорганизованными Обществами (ОАО "Дальэнерго", ОАО "Хабаровскэнерго", ОАО "Амурэнерго") и ОАО "ДЭК" по состоянию на 31.01.2007, также представлены приказы на списание дебиторской задолженности от 01.04.2008 N 185А с Приложениями 1 - 4, от 30.12.2008 N 869А с Приложением, от 30.12.2008 N 883А, от 30.12.2008 N 884А с Приложениями N 5 и N 8, счета-фактуры, решения судебных органов, выписки из единого государственного реестра юридических лиц и свидетельства о внесении записей в единый государственный реестр юридических лиц.

В ходе исследования представленных документов судом первой инстанции было правомерно установлено, что дебиторская задолженность ИЧП "Рих" в сумме 3014,85 руб., ОАО "Фарфор Приморья" в сумме 10 431,53 руб., ООО "Риф" в сумме 58 046,85 руб., АОЗТ "Востокинвестстрой" в сумме 19 798,25 руб., ТООУ ФПС в сумме 32 110,93 руб., ФГУП "178 судоремонтный завод" в сумме 4 000 000 руб., ЧП Архипова В.В. в сумме 44 594,93 руб., ООО "Правобережное" в сумме 650 246,89 руб., МУПВ "Жилкомхоз-Первомайский" в сумме 57 333,29 руб. документально не подтверждена, поскольку отсутствуют документы, подтверждающие возникновение и наличие данной задолженности на момент ее списания, в частности, договоры, в которых определены сроки оплаты, акты выполненных работ (оказанных услуг), акты сверки задолженности с организациями-дебиторами.

Общество не оспаривает правильность изложенных в решении выводов инспекции о том, что оно не имело достаточных правовых оснований для признания спорной дебиторской задолженности в качестве безнадежной в 2008 году.

Общество настаивает на отсутствии законодательного запрета налогоплательщикам учитывать безнадежную задолженность для целей налогообложения прибыли в последующих (после формирования этой задолженности) налоговых периодах.

Вместе с тем, суд обоснованно указал на то, что заявителем не учтено, что порядок признания расходов при методе начисления предусматривает, что 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 (п. 1 ст. 272 Кодекса).

Следовательно, нормы ст. ст. 265, 266, 272 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права на произвольный выбор налогового периода, в котором для целей налогообложения прибыли учитывается безнадежная к взысканию задолженность. Указанный вывод согласуется и с положениями законодательства о бухгалтерском учете.

Так, в соответствии со статьями 8, 12 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно, в том числе, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (пункт 2 статьи 12 Федерального закона N 129-ФЗ).

При этом, как установлено статьей 8 Федерального закона N 129-ФЗ, все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Таким образом, проводя по состоянию на последнюю дату отчетного (налогового) периода инвентаризацию, налогоплательщик по ее итогам должен определить сумму дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные к взысканию.

Ввиду того, что дата назначения и проведения инвентаризации зависит исключительно от налогоплательщика, он не вправе изменять вытекающий из Кодекса момент признания дебиторской задолженности как безнадежной.

Кроме того, право налогоплательщика на списание безнадежной дебиторской задолженности может быть использовано им исключительно в том налоговом периоде, в котором у него появились правовые и документальные основания для квалификации задолженности как безнадежной. Для определения налогового (отчетного) периода списания безнадежной задолженности не имеет правового значения, за счет каких источников (непосредственно за счет финансового результата либо за счет резерва по сомнительным долгам) производится такое списание.

Следовательно, общество не имело правовых оснований для списания в 2008 году безнадежной задолженности иных налоговых периодов за счет остатков резерва по сомнительным долгам.

Поэтому, учитывая документальную неподтвержденность указанных сведений, суд правомерно исходил из того, что за 2008 год производилось списание безнадежной задолженности исключительно на спорную 431 347 208 руб.

Инспекцией в ходе проведения выездной налоговой проверки было установлено и отражено в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения неправомерное списание в 2008 году за счет остатка резерва по сомнительным долгам, неиспользованного в 2007 году, документально неподтвержденной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек в более ранние периоды, а также задолженность, которая не является безнадежной, в общей сумме 430 628 469 руб., а также занижение обществом налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 год на 430 628 469 руб.

Принимая решение, суд исходил из того, что учет инспекцией обстоятельств формирования обществом внереализационных доходов за отчетный период - 1 квартал 2008 года, в данном случае не привел к необоснованному взысканию налоговых платежей с общества.

Остаток неиспользованного обществом резерва по сомнительным долгам 2007 года по состоянию на 01.01.2008 составлял 431 347 208 руб.

В 2008 году общество списало за счет остатков неиспользованного резерва 2007 года безнадежную к взысканию дебиторскую задолженность в сумме 718 739 руб.

Решением инспекции установлено, что по состоянию на конец 1 квартала, полугодия, 9 месяцев 2008 года инвентаризация дебиторской задолженности не проводилась, резерв по сомнительным долгам не создавался.

По состоянию на 31.12.2008 обществом проведена инвентаризация дебиторской задолженности, на основании которой был создан резерв по сомнительным долгам в

размере 485 800 669 руб.

Весь вновь созданный резерв по сомнительным долгам в сумме 485 800 669 руб. отражен в составе внереализационных расходов, что подтверждается регистрами налогового учета ВР-05 "Расчет резерва по сомнительным долговым обязательствам", ВР-00 "Внереализационные расходы", налоговой декларацией по налогу на прибыль за 2008 год.

По состоянию на 31.12.2008 сумма вновь созданного по результатам инвентаризации резерва (485 800 669 руб.) оказалась больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода (430 628 469 руб.).

В соответствии с п. 5 ст. 266 Кодекса возникшую разницу в сумме 55 172 200 руб. (485 800 669 руб. - 430 628 469 руб.) общество вправе было по итогам налогового периода 2008 года включить в состав внереализационных расходов.

Вместе с тем, для целей налогообложения прибыли в 2008 году в состав расходов обществом включено 485 800 669 руб., следовательно, внереализационные расходы за 2008 год занижены на 430 628 469 руб. (485 800 669 руб. - 55 172 200 руб.).

Суд указал на то, что поскольку инспекцией в ходе проверки установлены и в порядке п. 8 ст. 101 Кодекса отражены в решении все обстоятельства совершенного налогового правонарушения, а также приведены подтверждающие эти обстоятельства доказательства, то ошибка в квалификации налоговым органом правонарушения (указание на занижение внереализационных доходов вместо завышения внереализационных расходов), не повлиявшая на расчет сумм подлежащих уплате налоговых платежей, не свидетельствует о незаконности решения инспекции.

Доводы заявителя о переквалификации правонарушения и пересчета судом суммы дебиторской задолженности не могут служить основанием для удовлетворения апелляционной жалобы. Суть правонарушения, закрепленного в ст. 122 НК РФ, которое заключается в неуплате или неполной уплате сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) иных неправомерных действий (бездействий), остается неизменной.

Суд первой инстанции, частично не согласившись с выводом инспекции, указанным в решении и послужившим основанием для доначисления (занижение внереализационных доходов) не изменяет сумму доначислений по налогу на прибыль за период 2008 год, что не влияет в конечном итоге на размер налоговых обязательств ОАО "ДЭК" перед бюджетом, поскольку в рассматриваемой ситуации судом установлено занижение налоговой базы в связи с завышением внереализационных расходов. Указание на неверное определение налоговым органом размера налоговых обязательств в судебном акте отсутствует.

Кроме того, квалификация судом правонарушения не влечет предусмотренные ст. 270 АПК РФ нарушения, являющиеся основанием для отмены судебного акта. Суд при вынесении решения, в соответствии со ст. 168 АПК РФ оценивает как доказательства и доводы, так и определяет, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены.

Судом было установлено, что инспекцией в ходе проверки установлены и в порядке ст. 101 НК РФ отражены в решении все обстоятельства совершенного налогового правонарушения, а также приведены подтверждающие эти обстоятельства доказательства, что свидетельствует о том, что суд оценивал именно те обстоятельства, которые входили в предмет доказывания по настоящему спору.

Утверждение ОАО "ДЭК" о том, что судом в основу судебного акта положены обстоятельства отличные от тех, которые зафиксированы материалами выездной налоговой проверки, не мотивировано. Выводы суда, изложенные в решении, основаны на обстоятельствах, отраженных в решении о привлечении к налоговой ответственности, которые, в свою очередь, являлись предметом судебного разбирательства.

Доводы ОАО "ДЭК" касательно наличия права включить в состав резервов по

сомнительным долгам по итогам налогового периода 2008 года дебиторской задолженности правомерно отклонены судом в силу следующего.

Порядок реализации налогоплательщиком своего права на создание резерва по сомнительным долгам закреплен в НК РФ. Соблюдение порядка создания резерва по сомнительным долгам имеет принципиальное значение в целях соблюдения правил исчисления налоговой базы по налогу на прибыль.

В нарушение статьи 266 НК РФ налогоплательщик не провел инвентаризацию дебиторской задолженности и не рассчитал сумму резерва по сомнительным долгам по итогам 1 квартала 2008 года. Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможности определения суммы резерва без проведения инвентаризации дебиторской задолженности, вне зависимости от причин ее не проведения, даже при наличии у налогоплательщика заведомо большей суммы дебиторской задолженности, чем сумма остатка неиспользованного резерва.

Данные действия налогоплательщика являются нарушением методологии налогообложения налогом на прибыль и влекут искажение в расчете налоговой базы и занижение налога на прибыль.

В соответствии с положениями главы 25 НК РФ, налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода (ст. 313 НК РФ).

При определении налоговой базы учитываются доходы от реализации (ст. 249 НК РФ) и внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

Пунктом 5 статьи 266 НК РФ установлена обязанность налогоплательщика включать во внереализационные доходы разницу в виде суммы превышения остатка неиспользованного резерва над суммой вновь создаваемого резерва.

Согласно пункту 7 статьи 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, доходы в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены, в частности, статьей 266 НК РФ.

Таким образом, не формировать указанные доходы или формировать дополнительные расходы по статье 266 НК РФ налогоплательщик имеет право только в случаях равенства или превышения суммы сомнительной дебиторской задолженности текущего периода над суммой, остатка резерва.

При этом налоговым законодательством предусмотрено, что сравнение производится не с суммой фактически имеющейся дебиторской задолженности, а с расчетной величиной дебиторской задолженности, которая определяется по результатам инвентаризации.

Следовательно, для исполнения процедуры требуется документальное подтверждение суммы сомнительной задолженности, исчисленной в специальном порядке, определенном статьей 266 НК РФ.

Учитывая, что налогоплательщик документально не подтвердил наличие суммы резерва по сомнительным долгам по итогам 1 квартала 2008 года, то у него отсутствовали основания для не включения остатка резерва по сомнительным долгам в доходы для целей налогообложения прибыли.

Право налогоплательщика на списание безнадежной дебиторской задолженности может быть им использовано исключительно в том налоговом периоде, в котором у него появились правовые и документальные основания для квалификации задолженности как безнадежной.

Судом обоснованно принято во внимание Постановление Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 г. N 1574/10 с учетом выводов относительно отсутствия права у налогоплательщика изменять момент признания дебиторской задолженности как безнадежной, вытекающий из НК РФ.

При наличии указанных обстоятельств оснований для отмены решения суда и удовлетворения требований заявителя в данной части не имеется.

Нормы материального права были правильно применены судом первой инстанции. Нарушений норм процессуального права, которые могли бы повлечь отмену судебного акта, судом не установлено.

Апелляционной инстанцией рассмотрены все доводы апелляционных жалоб, однако они не опровергают выводы суда, положенные в основу решения, и не могут служить основанием для отмены решения и удовлетворения апелляционных жалоб.

Расходы по оплате госпошлины по апелляционным жалобам распределяются в соответствии со ст. 110 АПК РФ. Госпошлина, излишне уплаченная заявителем при подаче апелляционной жалобы, подлежит возврату ему из федерального бюджета в соответствии со ст. 104 АПК РФ, ст. 333.40 НК РФ.

С учетом изложенного, руководствуясь ст. ст. 110, 266, 268, 269, 271 АПК РФ, арбитражный суд

постановил:

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 25.07.2012 по делу N А40-36246/12-99-178 оставить без изменения, а апелляционные жалобы - без удовлетворения.

Возвратить ОАО "ДЭК из федерального бюджета госпошлину по апелляционной жалобе в размере 1 000 руб. как излишне уплаченную.

Постановление вступает в законную силу со дня принятия и может быть обжаловано в течение двух месяцев со дня изготовления в полном объеме в Федеральный арбитражный суд Московского округа.

Председательствующий судья
Н.О.ОКУЛОВА

Судьи
Р.Г.НАГАЕВ
В.Я.ГОЛОБОРОДЬКО
