Налоговым органом получена апелляционная жалоба Х (далее – Заявитель, Общество) от 26.06.2014 на решения Инспекции от 23.05.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – Решение), об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению (далее – решение №1), и от 02.04.2014 о возмещении (частично) суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению (далее – решение № 2).

Налоговый орган сообщает, что в соответствии с абзацами 2, 3 пункта 1 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со статьей 101 Кодекса, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

Таким образом, жалобы Заявителя в части обжалования решений №№ 1 и 2 не являются апелляционными и, соответственно, рассматриваются как жалобы на решения, вступившие в законную силу.

Из представленной инспекцией информации следует, что инспекцией в соответствии со статьей 88 Кодекса проведена камеральная налоговая проверка Х на основе представленной 24.12.2013 уточненной налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2011 года, согласно которой заявлен налог на добавленную стоимость (далее – НДС) к возмещению из бюджета в сумме 192 388 245 рублей.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки инспекцией вынесено решение, в соответствии с которым Обществу доначислен НДС в сумме 3 200 536 рублей, уменьшен НДС, излишне заявленный к возмещению, на 6 466 144 рубля, начислены пени в сумме 178 937 рублей, а также Х привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, в виде взыскания штрафа в сумме 640 107 рублей.

Кроме того, инспекцией вынесены решения №№ 1 и 2, согласно которым Обществу с учетом ранее возмещенных сумм НДС и установленных в ходе камеральной налоговой проверки нарушений возмещен НДС в сумме 0 рублей и отказано в возмещении НДС в сумме 6 466 144 рубля.

Основанием для вынесения вышеуказанных решений послужил вывод инспекции о неправомерном уменьшении Х суммы НДС за 4 квартал 2011 года, исчисленного с реализации товаров (работ, услуг), на 9 666 680 рублей на основании судебных актов и иных документов (дополнительных соглашений, новых договоров, прочих первичных документов) путем внесения исправлений в ранее выставленные счета-фактуры.

По мнению инспекции, поскольку судебные акты и первичные документы, послужившие основанием для уменьшения реализации теплоэнергии, были приняты и составлены после 01.10.2011, то есть после вступления в силу Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ в части внесения изменений в главу 21 Кодекса о применении корректировочных счетов-фактур при изменении стоимости реализованных товаров (работ, услуг), внесение Обществом исправлений в ранее выставленные счета-фактуры и, соответственно, уменьшение налоговой базы за прошлый период неправомерно.

В данном случае, как считает инспекция, в связи с изменением стоимости реализованной теплоэнергии в сторону уменьшения Обществу следовало выставлять корректировочные счета-фактуры и принимать соответствующие суммы разницы НДС к вычету по мере возникновения права на такие вычеты в порядке, установленном пунктом 13 статьи 171 и пунктом 10 статьи 172 Кодекса.

В жалобах Заявитель указывает, что причиной уменьшения реализации тепловой энергии за 4 квартал 2011 года послужили факты неверного определения Х количества отпущенной тепловой энергии, которые были установлены, в том числе в ходе судебных разбирательств между Обществом и его контрагентами.

Из положений пункта 10 статьи 172 Кодекса следует, что корректировочные счета-фактуры составляются при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При этом факты ошибочного применения метода учета потребленной теплоэнергии в соответствующих соглашениях не фиксировались, уведомлений потребителям Общество не направляло, иные первичные документы, подтверждающие согласие потребителей на изменение количества потребленной энергии, отсутствуют.

Кроме того, стороны не могли достигнуть соглашения до окончания судебных разбирательств. Акты отпуска теплоэнергии фиксируют только правильность нового расчета по нормативам с учетом представления новых первичных данных.

Также Заявитель отмечает, что счета-фактуры, в которых была отражена ошибочная реализация, были выставлены в периоде, когда применялись положения постановления Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 914).

Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 1137) была утверждена форма корректировочного счета-фактуры.

Согласно пункту 2 Постановления № 1137 исправления в счета-фактуры, составленные до даты вступления в силу данного постановления, вносятся продавцом в порядке, установленном на дату составления таких счетов-фактур, то есть в соответствии с Постановлением № 914, для применения которого обстоятельства, послужившие причиной вносимых в счета-фактуры изменений, значения не имеют.

Инспекция письмом от 19.04.2012, направленным в адрес Х, также рекомендовала вносить исправления в случае пересчета отпущенной тепловой энергии на основании судебных решений.

Дополнительно Заявитель указывает, что исправления в счета-фактуры в связи с изменением количества поставленной теплоэнергии производились за 1‑4 кварталы 2011 года. Сумма реализации за 1 квартал 2011 года уменьшилась, за 2-3 кварталы 2011 года увеличилась.

Однако претензий к корректировке налоговых баз за иные налоговые периоды, за исключением 4 квартала 2011 года, Инспекция не имеет.

Кроме того, инспекцией подтверждена правомерность уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2011 год, в то время как изменение налоговой базы по НДС отвергается.

По ряду контрагентов Заявитель указывает, что исправления в счета-фактуры вносились в связи со сменой потребителей, сообщения о смене которых представлялись Х только в ходе судебных разбирательств.

При этом инспекция отказала в вычете по первичному потребителю и в том же размере доначислила НДС по вновь выявленному, что привело, по мнению Заявителя, к двойному начислению НДС по одному и тому же объему реализованной в 4 квартале 2011 года теплоэнергии.

На основании изложенного Заявитель просит отменить Решение и решения №№ 1 и 2.

Налоговый орган, изучив доводы Заявителя, изложенные в жалобах, оценив и исследовав материалы камеральной налоговой проверки, установила следующее.

Пунктами 16 и 17 статьи 2 Федерального закона № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Закон № 245-ФЗ) внесены изменения и дополнения в статьи 168 и 169 Кодекса, согласно которым введено понятие «корректировочный счет-фактура» и порядок его составления и выставления.

Пунктами 8, 18 - 20 статьи 2 Закона № 245-ФЗ внесены изменения и дополнения в статьи 154, 170, 171 и 172 Кодекса, согласно которым установлен порядок исчисления налоговой базы, применения налоговых вычетов и восстановления НДС, ранее заявленного к вычету, при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Согласно пункту 1 статьи 4 Закона № 245-ФЗ данный Закон вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением положений, для которых данной статьей установлены иные сроки вступления их в силу.

Закон № 245-ФЗ опубликован в «Российской газете» № 159 22.07.2011, в связи с чем пункты 8 и 16 - 20 статьи 2 Закона № 245-ФЗ вступают в силу с 01.10.2011.

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 Кодекса (в редакции Закона № 245‑ФЗ) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, указанных в пункте 10 статьи 172 Кодекса.

Пунктом 1 статья 169 Кодекса (в редакции Закона № 245-ФЗ) предусмотрено, что корректировочный счет-фактура, выставленный продавцом покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, является документом, служащим основанием для принятия продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм НДС к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса.

На основании пункта 13 статьи 171 Кодекса (в редакции Закона № 245-ФЗ) при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цен (тарифов) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, вычетам у продавца этих товаров (работ, услуг), имущественных прав подлежит разница между суммами НДС, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого уменьшения.

Согласно пункту 10 статьи 172 Кодекса (в редакции Закона № 245-ФЗ) вычеты суммы разницы, указанной в пункте 13 статьи 171 Кодекса, производятся на основании корректировочных счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном пунктами 5.2 и 6 статьи 169 Кодекса, при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за изменения цены (тарифа) и (или) изменения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, но не позднее трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры.

Из вышеизложенного следует, что в случае изменения после 01.10.2011 стоимости товаров выставляются корректировочные счета-фактуры. При этом нормами Кодекса какие-либо ограничения в отношении периода, за который может быть произведен перерасчет стоимости отгруженных товаров и, соответственно, выставлены корректировочные счета-фактуры, не предусмотрены.

В случае, если изменение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав произошло в результате, например, исправления технической ошибки, возникшей из-за неправильного указания данных о цене услуг, то корректировочный счет-фактура продавцом не выставляется. В этом случае в счет-фактуру, выставленный при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав, вносятся исправления в порядке, установленном пунктом 7 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по НДС, утвержденных Постановлением № 1137.

Что касается внесения исправлений в счет-фактуру, выставленный в ранее действующем порядке, установленном Постановлением № 914, то в соответствии с пунктом 2 Постановления № 1137 исправления в счета-фактуры, составленные до даты вступления в силу этого Постановления, вносятся продавцом в порядке, установленном на дату составления таких счетов-фактур.

Как следует из Решения, Обществом согласно представленной 24.12.2013 уточненной налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2011 года уменьшен НДС, исчисленный с реализации тепловой энергии, на 9 666 680 рублей.

Инспекцией в ходе камеральной налоговой проверки на основании представленных Х документов установлено, что реализация тепловой энергии за 4 квартал 2011 года уменьшалась Обществом на основании вступивших в силу судебных актов и иных документов (дополнительных соглашений, новых договоров, прочих первичных документов) путем внесения исправлений в ранее выставленные счета-фактуры.

Предметом рассмотрения судебных актов являлись, в частности, иски Общества к ряду контрагентов с требованием взыскать с последних стоимость осуществленной Заявителем в их адрес поставки тепловой энергии.

По результатам судебных разбирательств часть исковых требований налогоплательщика признана судами необоснованной.

Налоговый орган, рассмотрев судебные акты, прочие первичные документы, представленные Обществом в ходе камеральной налоговой проверки, установила, что изменение стоимости реализованной Х в 4 квартале 2011 года тепловой энергии произошло фактически в 2012-2013 годах, то есть после вступления в силу Закона № 245-ФЗ.

Следовательно, учитывая положения статей 168, 169, 171, 172 Кодекса (в редакции Закона № 245-ФЗ), Общество при изменении стоимости реализованной тепловой энергии в сторону уменьшения было обязано как продавец выставить корректировочные счета-фактуры и на основании данных корректировочных счетов-фактур принять соответствующие разницы между суммами НДС к вычету.

При этом изменение стоимости реализованной тепловой энергии на основании вступивших в силу судебных актов, заключенных соглашений и новых договоров с распространением срока действия на прошлые периоды не является, по мнению налоговый орган, технической ошибкой, в связи с чем у Заявителя отсутствовали основания для внесения исправлений в ранее выставленные счета-фактуры и, соответственно, для уменьшения налоговой базы по НДС за прошлые периоды.

В отношении ссылки Заявителя на письмо инспекции от 19.04.2012, направленное в его адрес, налоговый орган сообщает, что выводы, изложенные в данном письме, не противоречат выводам, сделанным инспекцией в Решении.

Кроме того, в данном письме отсутствует указание на то, что в случае пересчета отпущенной тепловой энергии на основании судебных решений налогоплательщику следует вносить исправления в счета-фактуры, а не выставлять корректировочные счета-фактуры.

Налоговый орган считает необоснованным сравнение Заявителем порядка налогообложения НДС с порядком налогообложения налогом на прибыль организаций, поскольку указанные порядки регулируются различными нормами (статьями, главами) Кодекса.

Довод Заявителя о том, что у инспекции отсутствуют претензии к корректировке налоговых баз по НДС за иные налоговые периоды, также является необоснованным, так как камеральная налоговая проверка налогоплательщика проводится на основе налоговой (уточненной) декларации за конкретный налоговый период и не зависит от результатов проверок за иные налоговые периоды.

В отношении довода Заявителя о том, что по счетам-фактурам, исправленным в связи со сменой потребителей, инспекция отказала в вычете по первичному потребителю и в том же размере доначислила НДС по вновь выявленному, налоговый орган сообщает, что по результатам камеральной налоговой проверки нарушений, связанных с необоснованным применением налоговых вычетов, инспекцией не установлено, а только выявлено неправомерное уменьшение налоговой базы.

Вместе с тем, отказывая Обществу в корректировке налоговой базы по НДС за 4 квартал 2011 года, инспекция не оспаривает право Заявителя на применение в соответствии с пунктом 13 статьи 171 и пунктом 10 статьи 172 Кодекса (в редакции Закона № 245-ФЗ) налоговых вычетов на основании корректировочных счетов-фактур в соответствующие налоговые периоды.

Таким образом, налоговый орган признает вывод инспекции о неправомерном уменьшении Х в уточненной налоговой декларации за 4 квартал 2011 года суммы НДС, исчисленного с реализации товаров (работ, услуг), на 9 666 680 рублей обоснованным и соответствующим законодательству о налогах и сборах.

На основании изложенного налоговый орган, руководствуясь пунктом 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет апелляционную жалобу и жалобы Х на решения инспекции от 23.05.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, № 1 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, и от 02.04.2014 № 2 о возмещении (частично) суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, без удовлетворения.