

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 303-КГ15-1752

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

29 июля 2015г.

Резолютивная часть определения объявлена 23.07.2015

Полный текст определения изготовлен 29.07.2015

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,
судей Першутова А.Г., Поповой Г.Г.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Артемовская электросеть» на решение Арбитражного суда Приморского края от 21.11.2013, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2014 и постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.12.2014 по делу № А51-5267/2013,

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Артемовская электросеть» о признании незаконными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Приморскому краю от 06.03.2012 № 15 и решения Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю от 17.12.2012 № 13-11/760 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Поповой Г.Г., Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации,

УСТАНОВИЛА:

общество с ограниченной ответственностью «Артемовская электросеть» (далее – общество, налогоплательщик, ООО «Артемовская электросеть») обратилось в арбитражный суд с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), о признании незаконными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Приморскому краю (далее – налоговый орган, инспекция) от 06.03.2012 № 15 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части доначисления налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (далее – НДС), соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, решения Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю (далее – управление) от 17.12.2012 № 13-11/760 в части отказа в удовлетворении требований ООО «Артемовская электросеть» о признании незаконным решения инспекции в оспариваемой части.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 21.11.2013, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2014, заявление общества удовлетворено частично. Решение инспекции от 06.03.2012 № 15, в редакции решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760, в части доначисления налога на прибыль организаций в сумме 53 063 147 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, а также доначисления налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 86 701 525 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, признано незаконным как не соответствующее Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс). Решение управления от 17.12.2012 № 13-11/760 в части отказа в удовлетворении жалобы общества о признании незаконным решения от 06.03.2012 № 15 в части доначисления налога на прибыль организаций в сумме 53 063 147 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, а также доначисления НДС в сумме 86 701 525 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, признано незаконным как не соответствующее Налоговому кодексу.

В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.12.2014 указанные судебные акты в части признания незаконными решения инспекции от 06.03.2012 № 15, в редакции решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760, решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760 о доначислении

НДС в сумме 86 298 298 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций отменены.

В удовлетворении заявления общества о признании незаконными решения инспекции от 06.03.2012 № 15, в редакции решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760, и решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760 в части доначисления НДС в сумме 86 298 298 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций отказано.

В остальной части названные судебные акты оставлены без изменения.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на решение Арбитражного суда Приморского края от 21.11.2013, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2014 и постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.12.2014, в которой просит отменить постановление суда округа от 16.12.2014 в части отказа обществу в удовлетворении требований о признании незаконными решения инспекции от 06.03.2012 № 15, в редакции решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760, решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760 в части доначисления НДС в сумме 86 298 298 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций. В этой части оставить в силе решение суда первой инстанции от 21.11.2013 и постановление суда апелляционной инстанции от 03.09.2014.

Кроме того, общество в кассационной жалобе приводило доводы о необоснованности решения от 21.11.2013, постановления от 03.09.2014 и постановления от 16.12.2014 в части вывода о законности обжалуемых актов относительно положений о необоснованном уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за 2008 год в сумме 12 432 059 руб., а также соответствующей части вычета по НДС, штрафов и пеней.

Дело истребовано из Арбитражного суда Приморского края 30.03.2015.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 25.05.2015 № 303-КГ15-1752 кассационная жалоба общества вместе с делом переданы на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в части доводов о необоснованном доначислении НДС в сумме 86 298 298 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций.

Кассационная жалоба в части остальных доводов, направленных на обжалование решения от 21.11.2013, постановления от 03.09.2014 и постановления от 16.12.2014 на рассмотрение судебной коллегии не передавалась в связи с отсутствием оснований, предусмотренных пунктом 1 части 7 статьи 291.6 АПК РФ.

В соответствии с частью 1 статьи 291.11 АПК РФ основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод,

законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в кассационной жалобе, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что постановление суда округа в обжалуемой части подлежит отмене, судебные акты судов первой и апелляционной инстанций в данной части – оставлению в силе по следующим мотивам.

Как установлено судами и следует из материалов дела, инспекцией в отношении общества проведена выездная налоговая проверка, в том числе по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты, удержания, перечисления НДС за период с 01.01.2008 по 30.06.2011.

В проверяемом периоде общество (исполнитель) на основании договора от 24.11.2006 № 5/2007 оказывало услуги по передаче электрической энергии от открытого акционерного общества «Дальневосточная энергетическая компания» (энергоснабжающая организация, заказчик, далее – общество «ДЭК») путем принятия через технические устройства своих сетей электроэнергетики и транспортировки ее потребляющим абонентам.

По условиям договора заказчик обязался по заявке исполнителя приобретать электроэнергию в объеме фактических потерь, а исполнитель – оплачивать фактические потери электроэнергии в своих сетях.

Согласно договорам от 01.12.2009 № 11/2010 и от 30.12.2010 № 51/2011 общество «ДЭК» (продавец) обязуется продать обществу (покупатель) электрическую энергию для компенсации фактических потерь электроэнергии, возникших в объектах электросетевого хозяйства покупателя при оказании услуг по ее передаче, а покупатель обязуется принять и оплатить полученную электроэнергию.

Поставка электроэнергии в сеть покупателя производится в объеме фактических потерь путем приобретения электроэнергии на оптовом и розничном рынках электроэнергии, в том числе у производителей электроэнергии и иных владельцев генерирующего оборудования.

ООО «Артемовская электросеть» и общество «ДЭК» в договорах № 11/2010 и № 51/2011 согласовали оборудование точек поставки, находящихся на границах балансовой принадлежности сетевой организации, средствами измерения электрической энергии.

Также условиями договоров предусмотрено предоставление продавцу расчета объема электрической энергии, приобретаемого в целях компенсации потерь, возникших в электрических сетях покупателя, составление актов приема-передачи (пункты 2.3.4, 3.1 договора от 30.12.2010 № 51/2011), актов сверки расчетов по покупке электроэнергии в целях компенсации потерь, актов приема-передачи электрической энергии на компенсацию потерь (пункт 3.3.16 договора от 24.11.2006 № 5/2007, пункты 3.3.11, 3.3.14 договора от 01.12.2009 № 11/2010).

Объем электрической энергии, приобретаемой в целях компенсации потерь, подтверждается ведомостью энергопотребления и расчетом приобретаемого фактического объема электрической энергии на компенсацию

фактических потерь (пункт 3.1 договора от 30.12.2010 № 51/2011, пункт 4.1 договора от 01.12.2009 №11/2010).

По результатам согласования объема электрической энергии, приобретаемого в целях компенсации потерь, продавец выставляет покупателю счет-фактуру.

На оплату поставленного обществом «ДЭК» в адрес налогоплательщика объема электроэнергии на компенсацию потерь выставлены счета-фактуры с выделенной суммой НДС в размере 86 298 298 руб., которая предъявлена обществом к налоговому вычету.

В ходе проверки инспекция пришла к выводу, что в связи с потерями в процессе транспортировки электроэнергии не была реализована, поэтому в силу пункта 1 статьи 39 и подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса у налогоплательщика не возникает объекта обложения НДС, в связи с чем, согласно пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса, у заявителя отсутствует право на налоговый вычет в сумме 86 298 298 руб.

Кроме того налоговый орган, сославшись на имеющиеся между обществом и обществом «ДЭК» разногласия относительно объема приобретенной энергии, указал на недоказанность фактического размера потерь.

По результатам проверки составлен акт от 25.01.2012 № 11, на основании которого налоговым органом принято решение от 06.03.2013 № 15 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым ему доначислен НДС по спорному эпизоду в сумме 86 298 298 руб., пени в соответствующей сумме, общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса в виде штрафа. Также заявителю предложено внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Не согласившись с принятым решением от 06.03.2012 № 15, налогоплательщик обратился в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой, по результатам которой управление решение инспекции от 06.03.2012 № 15 в части спорного эпизода оставило без изменения.

Частично удовлетворяя заявленные требования, арбитражный суд первой инстанции пришел к выводу о наличии у заявителя правовых оснований, установленных статьей 171 Налогового кодекса, для применения налоговых вычетов по НДС в сумме 86 298 298 руб. При этом суд исходил из установленной нормативными правовыми актами в области электроэнергетики обязанности общества по несению расходов по оплате обществу «ДЭК» фактических потерь в сетях налогоплательщика. Принимая во внимание, что передача права собственности на электрическую энергию, приобретаемую в целях компенсации потерь, от общества «ДЭК» к обществу происходит на возмездной основе и является необходимой составной частью материальных затрат для осуществления ООО «Артемовская электросеть» деятельности по передаче электрической энергии, суд пришел к выводу о наличии в данном случае объекта налогообложения НДС и правомерном заявлении налоговых

вычетов в указанном выше размере. Довод инспекции о неправильном определении заявителем величины отпуска электроэнергии был оценен и отклонен судом со ссылкой на имеющиеся в деле доказательства.

Суд апелляционной инстанции выводы суда первой инстанции поддержал.

Отменяя указанные судебные акты в части признания незаконными решения инспекции от 06.03.2012 № 15, в редакции решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760, решения управления от 17.12.2012 № 13-11/760 о доначислении НДС в сумме 86 298 298 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций и отказывая в их удовлетворении, суд округа исходил из того, что в рассматриваемом случае сетевая организация приобретала электрическую энергию для компенсации потерь, понесенных энергосбытовой организацией, поэтому посчитал, что электрическая энергия не приобреталась для ее дальнейшей реализации, в связи с чем пришел к выводу об отсутствии операций, признаваемых объектом обложения НДС (подпункт 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса).

Поскольку установленные пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса условия и порядок применения налоговых вычетов по НДС связывают право налогоплательщика на вычет с наличием у него объекта налогообложения, принимая во внимание, что приобретенная электрическая энергия не была предназначена для осуществления операций, облагаемых НДС, правовых оснований для принятия сумм НДС, уплаченных при ее приобретении, к вычету не имеется.

Между тем судом округа не учтено следующее.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 Налогового кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 данного Кодекса, на установленные этой статьей налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Вычетам подлежат, если иное не установлено данной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии со статьей 169 Налогового кодекса счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных

продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав, сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса.

В соответствии с частью 4 статьи 26 Федерального закона от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике» (далее – Закон об электроэнергетике) сетевая организация или иной владелец объектов электросетевого хозяйства, к которым в надлежащем порядке технологически присоединены энергопринимающие устройства или объекты электроэнергетики, обязаны оплачивать стоимость потерь, возникающих в принадлежащих им сетях.

Пунктом 3 статьи 32 Закона об электроэнергетике величина потерь электрической энергии, не учтенная в ценах на электрическую энергию, оплачивается сетевыми организациями, в сетях которых они возникли, в установленном правилами оптового и (или) розничных рынков порядке. При этом сетевые организации обязаны заключить в соответствии с указанными правилами договоры купли-продажи электрической энергии в целях компенсации потерь в пределах не учтенной в ценах на электрическую энергию величины. Сетевые организации должны осуществлять компенсацию потерь в электрических сетях в первую очередь за счет приобретения электрической энергии, произведенной на квалифицированных генерирующих объектах, подключенных к сетям сетевых организаций и функционирующих на основе использования возобновляемых источников энергии.

Суды первой и апелляционной инстанции правомерно указали, что в рассматриваемом случае на сетевую организацию (ООО «Артемовская электросеть»), оказывающую услуги обществу «ДЭК» по передаче электрической энергии через технические устройства своих электрических сетей, законом возложена обязанность по компенсации энергоснабжающей организации (обществу «ДЭК») потерь электрической энергии, возникающих при ее передаче.

Согласно пункту 3 Приказа Министерства энергетики Российской Федерации от 30.12.2008 № 326 «Об организации в Министерстве энергетики Российской Федерации работы по утверждению нормативов технологических потерь электроэнергии при ее передаче по электрическим сетям» технологические потери электроэнергии при ее передаче по электрическим сетям территориальных сетевых организаций, федеральной сетевой компании и магистральных сетевых компаний включают в себя технические потери в линиях и оборудовании электрических сетей, обусловленных физическими процессами, происходящими при передаче электроэнергии в соответствии с техническими характеристиками и режимами работы линий и оборудования, с учетом расхода электроэнергии на собственные нужды подстанций и потери, обусловленные допустимыми погрешностями системы учета электроэнергии.

Порядок определения объема и расчета стоимости фактических потерь электрической энергии в спорный налогооблагаемый период был установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 31.08.2006 № 530 «Об утверждении Правил функционирования розничных рынков электрической энергии» (далее – Постановление № 530, Правила), Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.05.2012 № 442 «О

функционировании розничных рынков электрической энергии, полном и (или) частичном ограничении режима потребления электрической энергии» и Постановлением Правительства Российской Федерации от 27.12.2004 № 861 «Об утверждении Правил недискриминационного доступа к услугам по передаче электрической энергии и оказания этих услуг, Правил недискриминационного доступа к услугам по оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике и оказания этих услуг, Правил недискриминационного доступа к услугам администратора торговой системы оптового рынка и оказания этих услуг и Правил технологического присоединения энергопринимающих устройств потребителей электрической энергии, объектов по производству электрической энергии, а также объектов электросетевого хозяйства, принадлежащих сетевым организациям и иным лицам, к электрическим сетям» (далее – Постановление № 861).

В соответствии с пунктом 50 Правил недискриминационного доступа по передаче электрической энергии и оказания этих услуг, утвержденных Постановлением № 861, размер фактических потерь электрической энергии в электрических сетях определяется как разница между объемом электрической энергии, поставленной в электрическую сеть из других сетей или от производителей электрической энергии, и объемом электроэнергии, потребленной энергопринимающими устройствами, присоединенными к этой сети, а также переданной в другие сетевые организации.

В соответствии с пунктом 121 Правил, утвержденных Постановлением № 530, объем потерь электрической энергии за расчетный период определяется на основании данных коммерческого учета электрической энергии, подтвержденных потребителями и производителями (поставщиками) электрической энергии и сетевыми организациями и зафиксированных в первичных учетных документах, составленных в соответствии с договорами оказания услуг по передаче электрической энергии.

Суды первой и апелляционной инстанций, проанализировав условия договоров от 01.12.2009 № 11/2010 и от 30.12.2010 № 51/2011, пришли к обоснованному выводу о том, что порядок и способ определения объема потерь, согласованные сторонами, не противоречат требованиям действующего законодательства.

Статьей 539 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) закреплена обязанность энергоснабжающей организации по подаче абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергии и обязанность абонента по оплате принятой энергии. Оплата энергии производится за фактически принятое абонентом количество энергии в соответствии с данными учета энергии, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или соглашением сторон (пункт 1 статьи 544 Гражданский кодекс).

В силу технологических особенностей процесса транспортировки электрической энергии до конечных потребителей, в ходе ее транспортировки часть энергии теряется, не доходя до конечных потребителей, и поэтому она не оплачивается энергоснабжающей организации. Утраченная в сетях

электрическая энергия относится к нормативным потерям энергоснабжающей организации.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды установили, что налогоплательщик покупает у общества «ДЭК» электрическую энергию в целях компенсации технологических потерь, возникающих в процессе ее транспортировки и сделали обоснованный вывод, что в отношении количества энергии, не дошедшей до потребителей, энергосетевая организация по отношению к энергоснабжающей организации выступает в качестве потребителя, приобретающего электроэнергию по регулируемым тарифам (ценам) с учетом сбытовой надбавки гарантирующего поставщика для осуществления операций, облагаемых НДС – оказания услуг по передаче электрической энергии. Таким образом у общества возникает обязанность по уплате стоимости энергии на основании статьи 544 Гражданского кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 39 Налогового кодекса реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных данным Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Суды первой и апелляционной инстанции правомерно признали, что в данном случае происходит передача на возмездной основе права собственности на электроэнергию, приобретаемую в целях компенсации потерь, как на необходимую составную часть материальных затрат для осуществления обществом деятельности по передаче электрической энергии, что является объектом налогообложения НДС в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса, поэтому налогоплательщик обоснованно воспользовался правом на вычет по НДС.

Правовая позиция судов первой и апелляционной инстанций согласуется с выводами Министерства финансов Российской Федерации, приведенными им в письме от 29.09.2014 № 03-07-15/48602, где указано следующее.

Поскольку услуги по передаче электроэнергии являются операциями, облагаемыми налогом на добавленную стоимость, а приобретение электроэнергии для компенсации сверхнормативных потерь в сетях непосредственно связано с этой деятельностью и осуществляется в силу прямого указания закона, сетевая организация вправе принять к вычету налог на добавленную стоимость, предъявленный поставщиком электроэнергии.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что постановление суда округа в оспариваемой части подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на

исход дела. Судебные акты судов первой и апелляционной инстанции в данной части подлежат оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 167, 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

ОПРЕДЕЛИЛА:

постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.12.2014 по делу № А51-5267/2013 в части отказа в удовлетворении заявления общества с ограниченной ответственностью «Артемовская электросеть» о признании незаконными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Приморскому краю от 06.03.2012 № 15, в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю от 17.12.2012 № 13-11/760 и решение Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю от 17.12.2012 № 13-11/760 в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 86 298 298 рублей, соответствующих сумм пеней и штрафных санкций отменить. В указанной части решение Арбитражного суда Приморского края от 21.11.2013 и постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2014 оставить в силе.

В остальной части постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.12.2014 по делу № А51-5267/2013 оставить без изменения.

Определение вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Г.Г. Попова

