

КМ ПАРТНЕРИ

ПОДАТКОВІ ТА ЮРИДИЧНІ КОНСУЛЬТАНТИ

Україна 01033 Київ
вул. ПАНЬКІВСЬКА, 5, П'ЯТИЙ ПОВЕРХ
ТЕЛ: 380 (44) 490 71 97
ФАКС: 380 (44) 492 88 59
E-MAIL: admin@km-partners.com
www.km-partners.com

05 лютого 2010 року

**Огляд аргументів податкових органів і обґрунтування судових рішень
(в тому числі Верховного Суду України)
щодо зменшення валових витрат обленерго на вартість електроенергії
визначеної як втраченої понад встановлені нормативи,**

та контраргументів, в т.ч. підтриманих апеляційним судом у вересні 2009 року.

Суть питання

Податкові органи вважають, що електроенергія, яка в статистичній звітності обленерго (що подається до НКРЕ) визначається як понаднормативна, не проходить по засобах обліку споживачів (що свідчить про невикористання електроенергії у господарській діяльності обленерго), а тому така електроенергія не відноситься до складу валових витрат обленерго.

Верховний Суд України дотримується позиції, що визначальною ознакою віднесення понаднормативних витрат електроенергії до складу валових витрат вважається її безпосереднє використання у господарській діяльності, а саме: у підготовці, організації та веденні виробництва, продажу продукції (робіт, послуг) та охороні праці. При цьому ВСУ підтримує позицію податкової, що електроенергія, яка не пройшла по засобах обліку споживачів чи втрачена на транспортування у межах нормативу, не визнається призначеною для використання у господарській діяльності.

Позиція, яка була зайнята у судовій справі № 22-а-20734/08 (вирішеної у вересні 2009 року апеляційним судом на користь Київобленерго), зводиться до того, що визначення електроенергії як понаднормативної не означає, що електроенергія не пройшла по засобах обліку споживачів. Використовуючи існуюче обладнання ніхто не має можливості визначити, скільки електроенергії реально пройшло по засобах обліку споживачів протягом звітного місяця. Нормативні втрати електроенергії використовуються виключно з метою формування тарифу. Реальні втрати електроенергії у зв'язку із транспортуванням, як правило, перевищують нормативні з огляду на особливості такого товару як електроенергія, а тому такі втрати також пов'язані з господарською діяльністю обленерго. Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» прямо зазначив витрати на електроенергію, як такі, що підлягають включенню до складу валових витрат (п. 5.2.1).

Нижче наводиться порівняльна таблиця позиції податкового органу, ВСУ, та Київобленерго щодо принципів елементів доказування у судових справах з питання «валововитратності» понаднормативної електроенергії. Також нижче наводиться графічне зображення структури понаднормативних витрат (за методикою, яку використовують податкові органи під час розрахунку понаднормативної електроенергії) та причин її виникнення.

Більш детально ця інформація викладена в постанові Київського апеляційного адміністративного суду у справі № 22-а-20734/08 від 17 вересня 2009 року (додається) та постановах ВСУ від 1 липня 2008 року у справі № 08/147 та від 1 вересня 2009 року (додаються).

Довідково ми також наводимо нижче загальне викладення із розглядуваного питання в історичному розрізі, і чисто юридичні аргументи, які заявлені у справах, однак ще не знайшли належного відображення в судових рішеннях:

Коментар

1.

В попередні роки судова практика переважно демонструвала послідовність при розгляді питання віднесення до валових витрат вартості понаднормативних витрат електроенергії. Суд, як правило, брав до уваги ключові питання, що стосуються понаднормативних витрат: (1) *намір* платника податку використати всю електроенергію в господарській діяльності, (2) той факт, що втрати електроенергії притаманні виробничому процесу, а також (3) відсутність прямої заборони у Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» на включення витрат електроенергії до валових витрат. Для прикладу можна навести Ухвалу Вищого адміністративного суду України від 18 квітня 2007 року у справі № К-26183/06 («Закарпаттяобленерго»):

«Підпунктом 5.2.1 п. 5.2 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" встановлено, що до складу валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну), з урахуванням обмежень, установлених пунктами 5.3-5.8 цієї статті.

...

Судом першої інстанції встановлено, що купуючи у ДП "Енергоринок" певний обсяг електроенергії позивач сплачує за нього кошти у повному обсязі і має на меті також його повну реалізацію споживачам за винятком обсягу для власних потреб та нормативних витрат.

На думку судової колегії, понаднормативні втрати є такими, що неможливо об'єктивно передбачити, але це не означає, що витрати на придбання обсягу електроенергії, що в подальшому припадає на понаднормативні втрати, не пов'язані з господарською діяльністю позивача, оскільки вони є обов'язковим елементом виробничої діяльності об'єктів електроенергетики, у зв'язку з чим вони підлягають включенню до складу валових витрат підприємства.»

Якщо порівняти практику з понаднормативних витрат електроенергії з практикою з інших подібних питань, то також можна помітити єдність позицій різних судів. Так, у справі № К-12170/06 (Ухвала від 10 липня 2007 року) ВАС України, розглядаючи касаційну скаргу ДПІ у м. Івано-Франківську у справі за позовом ВАТ „Івано-Франківськгаз” до ДПІ, прийняв рішення на користь платника податків. Мотивуючи своє рішення, суд виходив з того, що *понаднормативні втрати газу є складовою частиною операцій з купівлі-продажу природного газу*. А отже, такі втрати можна віднести до валових витрат. Тобто ці витрати, на думку ВАСУ, відповідають визначенню з пп.5.2.1 статті 5 Закону.

Суд також звернув увагу на те, що Законом передбачений чіткий перелік витрат, які не включаються до валових. І логічно, що в цьому переліку (пункти 5.3 – 5.8 статті 5 Закону

України «Про оподаткування прибутку підприємств») не зазначено понаднормативних витрат природного газу. А встановлювати додаткові обмеження щодо внесення до валових витрат Законом не дозволяється.

У справі № К-23038/06 про *понаднормативні втрати води* Вищим адміністративним судом України були враховані ті ж самі аргументи платника податку на прибуток.

Принагідно зауважимо, що в Росії суди і досі підтверджуються такої позиції, що може бути проілюстровано на прикладі Постанови Федерального адміністративного суду одного із округів у вересні 2009 року (копія додається).

Із наведеного також можна зробити висновок, що розглядувані питання є певною мірою спільними для обленерго, а також постачальників газу та води.

2.

Ситуація кардинально змінилася після двох постанов Верховного суду України від 10 червня 2008 року («Волиньобленерго») та від 1 липня 2008 року («Київенерго»), де було висловлено принципово інший підхід до «понаднормативних витрат».

Основна позиція суду полягає в таких висловленнях:

«До складу валових витрат належать лише витрати, прямо передбачені Законом, що використовувалися для забезпечення господарської діяльності підприємства» (з обох постанов)

та

«...включення до складу валових витрат підприємства витрат електричної енергії, яка не використовувалась у його господарській діяльності є неправомірним, якщо АЕК "Київенерго" не підтвердить продаж цієї електроенергії споживачам.»

Вбачається, що наразі такий підхід Верховного суду був сприйнятий Вищим адміністративним судом (ВАСУ). Так, наприклад, в Ухвалі від 16 жовтня 2008 року К-4338/07 (К-3811/07) («Запоріжжяобленерго») та Постанові від 30 жовтня 2008 року у справі № А-04/384-04 («Харківобленерго») ВАСУ мотивує свої рішення виходячи із логіки Верховного суду, а подекуди і просто фактично цитує (щоправда без зазначення цього).

Для прикладу:

«визначальною ознакою віднесення понаднормативних витрат електроенергії до складу валових витрат є її безпосереднє використання у господарській діяльності, а саме у підготовці, організації, веденні виробництва, продажу продукції (робіт, послуг) та охорони праці, і позивачем не доведено, яким чином вони [понаднормативні втрати електроенергії] пов'язані з господарською діяльністю підприємства.» (за Постановою ВАС України від 30.10.2008 року у справі № А-04/384-04)

або

«Отже, включення до складу валових витрат підприємства витрат електричної енергії, яка не використовувалась у його господарській діяльності є неправомірним, якщо ВАТ «Запоріжжяобленерго» не підтвердить продаж цієї

електроенергії споживачам.» (за Ухвалою ВАС України від 16 жовтня 2008 року К-4338/07 (К-3811/07))

Отже загальна судова практика, принаймні в тому вигляді, яка існувала раніше з цього питання, змінилася. Можна очікувати, що використання стандартних для радніших випадків аргументів і підходів з цього питання призведе скоріше до програшу в суді.

3.

Однак ми не вважаємо питання остаточно визначеним:

Нагадаємо, що аргументація і підходи з питання понаднормативних втрат змінювалися і раніше. Так, наприклад, ще раніше податківці намагалися провести думку, що електроенергію слід рахувати як товар по п. 5.9, і що не реалізована електроенергія таким чином не може зменшувати об'єкт оподаткування; оскільки така лінія аргументації виявилася не дуже вдалою до податківців, підходи були змінені. Так само і з боку платників податків може мати місце зміна захисної лінії аргументації. Іншими словами, наявну зараз судову практику можна розцінювати як відмову судів сприймати надалі ту лінію аргументації, яка представлялася в зазначених справах платниками податків. Однак ми не вважаємо, що це слід сприймати як остаточне визначення по об'єктивній стороні питання як такої.

Судовий процес має змагальний характер (ст. 11, п. 1(4) ст.7 Кодексу адміністративного судочинства України). Тобто суд не зобов'язаний йти поза межі представлених суду аргументів і доказів. Можна навести приклади за яких виносилися негативні рішення в ситуаціях, коли платники податків були об'єктивно праві, однак фактично надана аргументація не мала належної доказової сили. Прикладом такого може бути хоча б славнозвісна справа «Маса-Інвест»: кілька років тому податківці зайняли позицію, що експортні продажі на умовах ФОБ (тобто перехід ризиків з передачею товару на судно) слід вважати продажем на території України (адже територія порту і 12 миль територіальних вод – це територія України), і тому вони оподатковуються ПДВ за ставкою 20%, а не за нульовою ставкою. «Маса-Інвест» програла такий спір, і не знайшла розуміння з цього питання навіть в Європейському Суді, не зважаючи на те, що у подальших спорах з цього питання, при використанні іншої правової аргументації, питання вже вирішувалися на користь платників податків. Так що ми не виключаємо, що при застосуванні іншої аргументації ніж та, що стандартно використовувалася іншими підприємствами з цього питання в судах, рішення суду буде іншим.

Принагідно зауважимо, що у вищезазначених справах, судові рішення по яких негативні, аргументація платників податків носила досить стандартний характер.

Власне і судова практика теж може мінятися. Прикладом цього може бути вже кілька разів зміна по суті судової практики (в тому числі Верховного Суду) з питань відповідальності підприємств, якщо у них а ланцюжку постачальників виявиться «фіктивне» підприємство. Це питання є особливо актуальним щодо ПДВ. При бажанні можуть бути представлені й інші подібні приклади.

Таким чином, теперішню зміну судової практики ми не вважаємо обов'язково остаточною, і вона можливо може бути «перебита» (1) іншими підходами до правової аргументації позиції, (2) можливими концептуальними змінами у поглядах суду (адже теперішня практика може бути значною мірою обумовлена і поточною політичною кон'юнктурою).

4.

Що дає підстави сподіватися на те, що поточна судова практика не є «остаточним вирішенням» розглядуваного питання:

А.

По-перше, слабкість і явне «натягування» аргументів використаних у негативних судових рішеннях, можливість їх заперечення посиланням на положення Закону:

Так, щодо висловлення про те, що *перелік валових витрат прямо передбачений Законом*, то таке твердження не відповідає ні Закону, ні попередній тривалій практиці касаційного суду першого рівня. Раніше і Вищий господарський суд і Вищий адміністративний суд вважали, що усі витрати дозволені до віднесення до валових витрат, якщо прямо не заборонені п.п.5.3–5.8 (див., напр., Постанову ВГСУ від 01.07.2004 року у справі № 5/1961-3/213 або Ухвалу ВАСУ від 10.07.2007 року № К-23038/06).

Більш того, по витратах на придбання електроенергії може бути використаний аргумент, що витрати на придбання електроенергії *також прямо передбачені Законом* «Про оподаткування прибутку підприємств»: «... 5.2. До складу валових витрат включаються: 5.2.1. Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну), з урахуванням обмежень, установлених пунктами 5.3 - 5.7 цієї статті». Той факт, що витрати на придбання електричної енергії прямо вказані в Законі може вважатися доказом того, що законодавець априорі визнає їх такими, що підлягають включенню до складу валових витрат (наприклад, через складність обліку використання).

Далі, як бачимо, *намір* (або *мета*) господарського використання, тепер судом повністю відкидається на користь підтвердження лише *фактичного* використання у господарській діяльності. Такий підхід не узгоджується, наприклад, із правилами податкового обліку (ст. 11 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»), який дозволяє зокрема визнання витрат і при їх сплаті авансом, тобто ще до фактичного використання оплачуваних товарів, робіт, послуг.

Крім того, видно, що суд закріпив за платниками податку *обов'язок доведення* господарського використання придбаного товару. Саме так і зрозумів це твердження Вищий адміністративний суд, як ми побачимо нижче. Слід нагадати, що у попередніх рішеннях касаційний суд декларував *презумпцію правомірності всіх валових витрат* платника податку на прибуток:

«...нормами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" не передбачено необхідності доказування платником податку безпосереднього зв'язку здійснених ним витрат саме у зв'язку із підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці. Тобто наперед вважається, що всі витрати платника податку є прямо пов'язані із такою підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці.»
(цитуються за Постановою ВГС України від 08.07.2004 року у справі N 5/1176-2/100)

Новий підхід не узгоджується із ст. 19 Конституції України, за якою ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» не встановлює загального обов'язку платника податку доводити такий зв'язок, і передбачає його лише в окремих, спеціально визначених випадках. Наприклад, один з абзаців п.п. 5.4.2. встановлює, що «обов'язки доведення зв'язку витрат на

цілі, обумовлені цим підпунктом, з основною діяльністю платника податку, покладаються на такого платника податку».

Можна в цьому зв'язку послатися і на певний міжнародний досвід, наприклад, коментар до моделі ОЕСР про усунення подвійного оподаткування. В коментарі зазначено, що вважається доволі аксіоматичним, що в добре організованому бізнесі всі види діяльності/витрат пов'язані із веденням бізнесу.

Б.

Крім власне аргументів на заперечення використаних у поточних негативних рішеннях судів (на кшталт викладених вище), можуть бути наведені і додаткові аргументи, наприклад, такого роду:

Визнання нормативів втрат, як меж, у яких тільки відповідні витрати на придбання електроенергії можуть відноситися до складу валових витрат, означає:

- Нерівність платників податків (адже нормативи встановлені НКРЕ різні для різних обленерго),

а це порушує один із наріжних принципів побудови системи оподаткування: «рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)» - ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування»

- Фактичне визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток і порядку його обчислення в тому числі актом іншим ніж Закон «Про оподаткування прибутку підприємств,

а це суперечить вимогам ст. 15 вказаного Закону.

Чому тоді не ставити питання про нормування витратності енергоспоживання для всіх підприємств? Якщо завод, наприклад, купив стільки електроенергії, ніхто не ставить питання скільки пішло на роботу станків, а скільки просто втрачено. А чому, де єдність підходу? Знову нерівність.

Крім того, для доказування «невитратності» певної частки вартості придбаної електроенергії податківцям доводиться виходити за межі власне податкових документів, адже звітність щодо втрат не відноситься до документів податкового обліку чи звітності.

При визначенні вартості понаднормативних втрат податківцям доводиться також самостійно визначати механізм їх встановлення (адже витрати можуть бути різними за різні періоди і з різних джерел, і як довести, що саме це слід рахувати і як). Законом механізм розрахунку не встановлений, а податківці як державні службовці можуть діяти тільки у межах, на підставі і в порядку встановленому законом (ст. 19 Конституції України). Зауважимо, що цей аргумент ми вже певною мірою використовували у одному із попередніх спорах з податківцями, і він знаходив розуміння суду.

Порівняльна таблиця

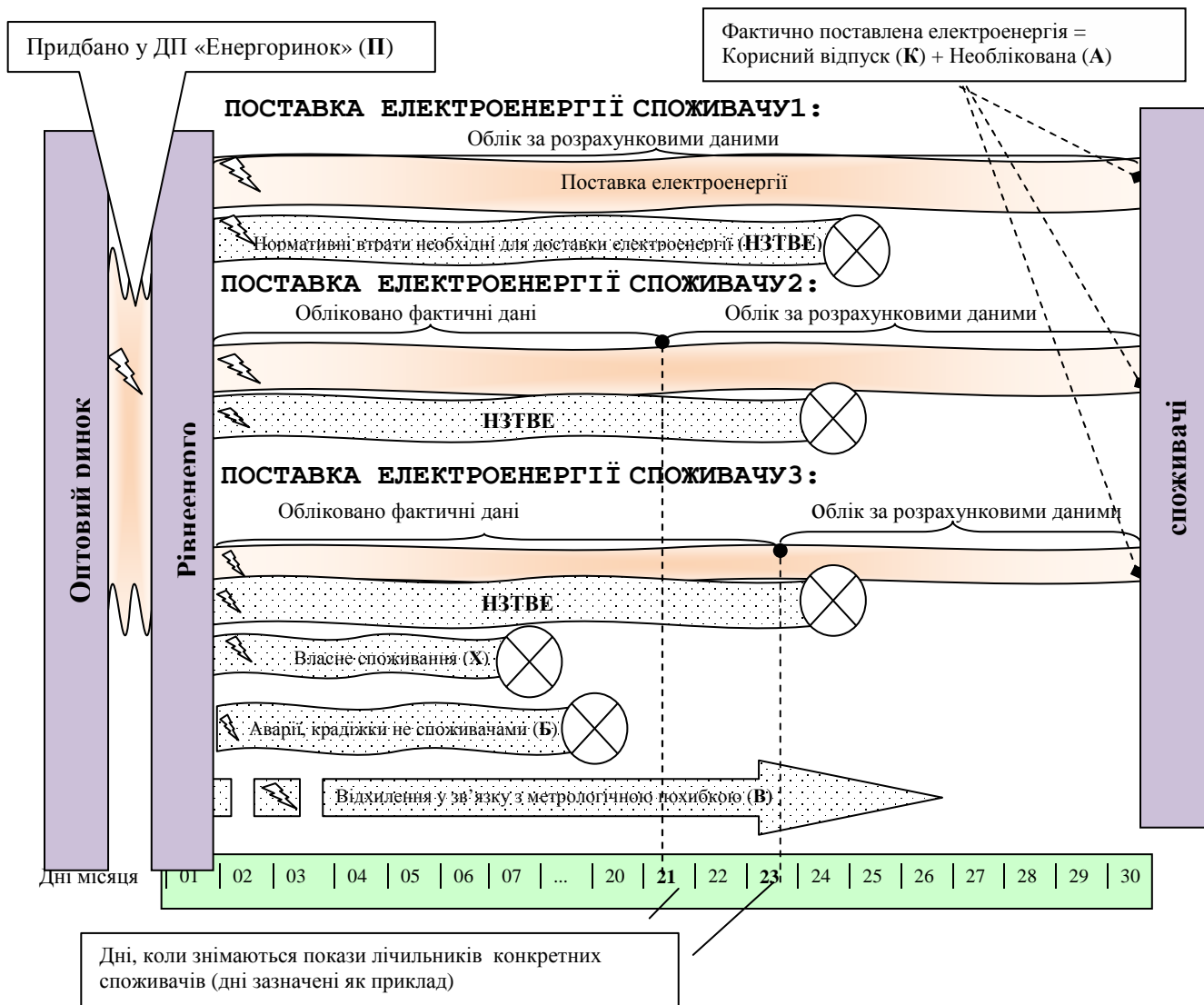
Елемент доказування	Позиція податкових органів	Позиція Київобленерго	Позиція ВСУ
<p align="center">Корисний відпуск електроенергії</p>	<p>Обсяг електроенергії, який пройшов по засобах обліку споживачів. Визначається з статистичної звітності обленерго, яка подається до НКРЕ</p>	<p>Визначається шляхом розрахунку та не свідчить про обсяг електроенергії, який пройшов по засобах обліку споживачів з наступних причин:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Фактичний обсяг споживання електроенергії споживачем за календарний місяць відрізняються від звітних даних на різницю між кількістю днів та обсягами споживання електроенергії після звітної дати до кінця поточного та попереднього місяця; - виникають відхилення у випадку нарахування електроенергії по населенню частково розрахунковими методами (по оплачених квитанціях, по договірному споживанню, по середніх рахунках), а не по фактично знятих показниках в кінці розрахункового періоду. <p>Корисний відпуск дорівнює обсягу електроенергії, вказаному в рахунках за звітний місяць, а не зафіксованому лічильниками споживачів.</p>	<p>Це питання не досліджувалось.</p>
<p align="center">Нормативні витрати</p>	<p>Фіксований обсяг втрат електроенергії, в межах якого вартість втраченої електроенергії може відноситися до складу валових витрат.</p>	<p>Нормативні втрати - це сума значень технічних розрахункових втрат електроенергії при нормованих значеннях режимних параметрів, нормативних значеннях витрат електроенергії на власні потреби підстанцій та витрат електроенергії на плавлення ожеледі.</p> <p>Це неминучі втрати електроенергії у зв'язку з її транспортуванням. Вони призначені виключно для розрахунку тарифу електроенергії і враховують лише електроенергію, яка під час транспортування витрачається в елементах електричних мереж, на власні потреби підстанцій та на плавлення ожеледі. Така величина не може свідчити про те скільки реально (фактично) електроенергії було витрачено у зв'язку із транспортуванням електроенергії.</p>	<p>Суд підтримав позицію податкового органу. При цьому суд відзначив, що відповідно до статті 11 Закону України від 16 жовтня 1997 року N 575/97-ВР "Про електроенергетику" органом державного регулювання діяльності в електроенергетиці є Національна комісія регулювання електроенергетики України (далі - НКРЕ), до повноважень якої належить затвердження граничних рівнів коефіцієнтів нормативно-технологічних втрат електричної енергії.</p>

<p>Понаднормативні витрати</p>	<p>Розраховується податковими органами шляхом віднімання від обсягу придбаної електроенергії добутку корисного відпуску електроенергії та нормативних витрат електроенергії (в деяких випадках також враховується коефіцієнта понаднормативних витрат та обсяг електроенергії, витраченої обленерго на власні господарські потреби). Це обсяг електроенергії який не пройшов по засобах обліку споживачів. Втрачена електроенергія, втрати якої не підтвержені ніякими документами (списана по балансу), ніколи не буде реалізована або використана у господарській діяльності. Оскільки понаднормативні втрати не закладаються в тариф, то така електроенергія непов'язана з продажем продукції. Сума понаднормативних витрат не буде ніколи реалізована або використана в господарській діяльності. Отже, вартість такої електроенергії не може бути віднесена до валових витрат.</p>	<p>Це частина звітних технологічних витрат електроенергії, що виникає під час постачання електроенергії та обумовлена: похибками вимірювання надходжень та віддач електроенергії розрахунковими засобами обліку (метрологічна складова), заниженням віддачі електроенергії споживачам через крадіжки електроенергії (комерційна складова), недостовірністю визначення обсягу постачання електроенергії споживачам за фактичною оплатою з використанням роздрібних цін на електроенергію (комерційна складова), помилки під час визначення обсягу споживання електроенергії за розрахунковий місяць за усередненими значеннями споживання електроенергії споживачами без зняття у цьому розрахунковому періоді фактичних показів розрахункових засобів обліку електроенергії (комерційна складова), неодночасним зняттям показників розрахункових засобів обліку (комерційна складова), наявністю сезонної складової та роботи розрахункових засобів обліку з похибками вимірювань, що перевищують їх нормовані значення (технічна складова), тощо. Склад понаднормативних витрат електроенергії не дає підстав стверджувати, що вся понаднормативна електроенергія реально втрачається (під час зняття показників з лічильників буде встановлена та облікована електроенергія, яка раніше була включена до складу понаднормативних витрат електроенергії). Та ж частина понаднормативних витрат електроенергії, яка реально втрачається у зв'язку із об'єктивними умовами роботи обладнання, яке використовується з метою транспортування електроенергії, є витратами, пов'язаними з господарською діяльністю незалежно від того, чи отримується компенсація таких витрат від споживачів. Втім, існуючі умови транспортування електроенергії та властивості використовуваного обладнання не дають можливості встановити конкретні розміри таких витрат як протягом конкретного розрахункового періоду, так і в цілому.</p>	<p>Понаднормативні витрати - це витрати електроенергії понад встановлені нормативи. Це обсяг електричної енергії, яка не була використана в господарській діяльності підприємства та не пройшла через лічильники споживачів. ВСУ зазначив, що даючи правовий аналіз Положення про порядок врахування частки понаднормативних витрат електроенергії при формуванні роздрібних тарифів на електричну енергію, затвердженого постановою НКРЕ від 19 квітня 2002 року N 398 (у редакції від 15 січня 2003 N 23), суди не врахували, що воно спрямоване на часткову компенсацію, за передбачених ним умов, понаднормативних витрат, які неможливо віднести на валові витрати. Суд звернув увагу на те, що у матеріалах справи відсутні докази на підтвердження витрат електроенергії під час транспортування, а отже відсутній сам факт понаднормативної втрати електроенергії при її транспортуванні.</p>
---------------------------------------	---	--	---

**Структура понаднормативних витрат електроенергії (небаланс, ЗНВЕ)
та причини його виникнення**

$A + B + V - A_n = \text{понаднормативні витрати (небаланс, ЗНВЕ)} = П - К - X - \text{НЗТВЕ}$, де

- A – не облікована електроенергія у зв'язку з обліком за розрахунковими даним;
- A_n – Не облікована електроенергія минулого періоду облікована в поточному внаслідок зняття показників лічильника;
- B - електроенергія, яка не була доставлена споживачам у зв'язку з крадіжками (не споживачами) та аваріями;
- V - Відхилення у зв'язку з метрологічною похибкою;
- П - Обсяг електроенергії, придбаної у ДП «Енергоринок»;
- К - Корисний відпуск електроенергії споживачам;
- X - Власне споживання електроенергії Рівнеенерго;
- НЗТВЕ - Нормативні витрати електроенергії у зв'язку з доставкою електроенергії споживачам (НЗТВЕ).



Облік електроенергії, поставленої споживачам за період

