

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ СОВЕТ
по бухгалтерскому и налоговому учету
при Наблюдательном совете Ассоциации «НП Совет рынка»

К заседанию Методологического совета
по бухгалтерскому и налоговому учету
от 15 декабря 2017 года
(вопрос № 6)

РЕКОМЕНДАЦИИ

по вопросу: «О порядке отражения гарантирующими поставщиками в налоговом и бухгалтерском учете измененных составляющих предельных уровней нерегулируемых цен на электрическую энергию (мощность) для потребителей на розничном рынке, рассчитывающихся по первой и по второй-шестой ценовой категории»

В соответствии с пунктами 183, 192 Правил оптового рынка электрической энергии и мощности, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 27.12.2010 № 1172 (далее – Правила оптового рынка), коммерческий оператор (АО «АТС») в отношении группы (групп) точек поставки каждого гарантирующего поставщика-участника оптового рынка, приобретающего электрическую энергию (мощность) на оптовом рынке с целью реализации на розничных рынках на территориях, объединенных в ценовые зоны оптового рынка, определяет в соответствии с Правилами определения и применения гарантирующими поставщиками нерегулируемых цен на электрическую энергию (мощность), утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2011 № 1179 (далее – Правила определения и применения нерегулируемых цен), Основными положениями функционирования розничных рынков электрической энергии, утвержденными постановлением Правительства от 05.05.2012 № 442 (далее – Основные положения) и договором о присоединении к торговой системе оптового рынка составляющие предельных уровней нерегулируемых цен, дифференцированных по ценовым категориям, и публикует их на официальном сайте в сети Интернет в течение 10 дней после окончания расчетного периода.

11 октября 2017 года АО «АТС» в отношении группы точек поставки ряда гарантирующих поставщиков была осуществлена повторная публикация составляющих предельных уровней нерегулируемых цен за август и сентябрь 2017 года в связи с уточнением величин средневзвешенной нерегулируемой цены на мощность на оптовом рынке и дифференцированной по зонам суток расчетного периода средневзвешенной нерегулируемой цены на электрическую энергию (мощность), рассчитываемых в соответствии с Правилами определения и применения нерегулируемых цен.

Данные действия были осуществлены в целях устранения допущенной ранее погрешности в определении средневзвешенной нерегулируемой цены на мощность на оптовом рынке.

Производя указанную повторную публикацию составляющих предельных уровней нерегулируемых цен, АО «АТС», руководствуясь требованиями пункта 192 Правил

оптового рынка, привело значение величин средневзвешенной нерегулируемой цены на мощность на оптовом рынке и дифференцированной по зонам суток расчетного периода средневзвешенной нерегулируемой цены на электрическую энергию (мощность) в соответствие с теми действительными данными о значениях показателей, используемых для расчета указанных составляющих предельных уровней нерегулируемых цен, которыми АО «АТС» располагало на момент расчета составляющих за август-сентябрь 2017 года по результатам расчета обязательств и требований по оплате мощности за соответствующие расчетные периоды на оптовом рынке, не изменяя при этом значения цен, объемов и стоимости мощности, приобретенной гарантирующими поставщиками на оптовом рынке.

В соответствии с позицией АО «АТС» и Ассоциации «НП Совет рынка», изложенной в письмах, направленных в адрес участников, разъясняющих данную ситуацию, вновь опубликованные составляющие предельных уровней нерегулируемых цен могут быть использованы гарантирующими поставщиками при расчете значений средневзвешенных нерегулируемых цен и их предельных уровней за август и сентябрь 2017 года по второй-шестой ценовым категориям потребителей.

В отношении первой ценовой категории считаем возможным при расчетах использовать порядок учета данных, относящихся к предыдущим расчетным периодам, предусмотренный абзацем 21 пункта 88 Основных положений и пунктом 4 Правил определения и применения нерегулируемых цен.

Сроки повторной публикации составляющих за сентябрь 2017 позволяли учесть указанную публикацию при осуществлении расчетов за сентябрь 2017 в порядке, предусмотренном абзацем 4 пункта 82 Основных положений.

1. Бухгалтерский учет.

Исходя из положений Федерального закона от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете), в бухгалтерском учете подлежат отражению, в том числе факты хозяйственной жизни, под которыми понимаются не только сделки и хозяйственные операции, но и события, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

В соответствии со статьей 9 Закона о бухгалтерском учете, каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Таким образом, повторная публикация составляющих предельных уровней нерегулируемых цен, являющаяся фактом хозяйственной жизни, способным оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, также должна быть оформлена первичным учетным документом.

Законодательство о бухгалтерском учете содержит понятие ошибки, которое раскрывается в Положении по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденном приказом Минфина России от 28.06.2010г. № 63н (далее - ПБУ 22/2010).

Согласно пункту 2 ПБУ 22/2010, неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (далее - ошибка) может быть обусловлено, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

При этом, *не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности (жизни).*

Выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению (п.4 ПБУ 22/2010).

Из совокупности приведенных выше норм законодательства о бухгалтерском учете можно сделать следующие выводы:

1. Выявление и исправление допущенной ошибки само по себе не является фактом хозяйственной жизни и не влечет составление нового первичного учетного документа. В случае исправления допущенной ошибки, в соответствии с Пунктом 7 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете, предусматривается возможность внесения исправлений в оформленный ранее первичный учетный документ.
2. Наступление какого-либо события, способного оказать влияние на финансовое состояние организации, в том числе, появление новой финансовой информации, связанной с уже свершившейся сделкой, которая была ранее недоступна организации, формирует новый факт хозяйственной жизни этой организации и требует оформления нового первичного учетного документа.

Следует обратить внимание, что пункт 2 ПБУ 22/2010 дает классификацию факторов ошибки в отношении отражения (неотражения) факта хозяйственной жизни самой организации. Иными словами, все факторы, обуславливающие допущение ошибки в отношении факта хозяйственной жизни, указанные в этом пункте, следует применять именно к организациям, отражающим этот факт хозяйственной жизни.

Это означает, что действия организации, выполняющей расчетную функцию при поставке товара (услуги), но не участвующей непосредственно в самой поставке и не отражающей в своем учете соответствующий факт хозяйственной жизни, повлиявшие на изменение стоимости поставки, не могут квалифицироваться как ошибка в понимании ПБУ 22/2010 продавцом и покупателем товара (услуги).

Указанные действия следует квалифицировать как получение продавцом и покупателем новой информации, недоступной сторонам сделки, отражающим факт хозяйственной жизни, связанный с куплей-продажей товара (услуги), на момент первоначального отражения в бухгалтерском учете.

Учитывая специфику торговой деятельности в электроэнергетике на оптовом и розничных рынках, в том числе особенности ценообразования, определение составляющих предельных уровней цен, учитываемых при формировании стоимости электроэнергии

(мощности) на розничных рынках, сопровождается рядом предусмотренных отраслевым законодательством процедур расчетно-контрольного характера, осуществляемых третьими лицами на основе сделок по купле-продаже электроэнергии и мощности, заключаемых на ОРЭМ, а именно организациями коммерческой и технологической инфраструктуры

Принимая во внимание изложенное, в электроэнергетике следует различать:

1. Ситуации, связанные с изменением стоимости реализованного товара (услуги), вызванные допущением технической ошибки одной из сторон сделки по купле-продаже этого товара (услуги), отражающей соответствующей факт хозяйственной жизни. В этом случае к сторонам сделки применимы положения ПБУ 22/2010 в отношении последующего изменения стоимостных показателей ранее реализованного товара (услуги) с последующим внесением исправлений в первоначально составленный первичный учетный документ.

2. Ситуации, связанные с изменением стоимости реализованного товара (услуги), вызванные корректировкой третьей стороной составляющих предельного уровня нерегулируемых цены, учитываемых при определении стоимости реализуемой электроэнергии (мощности) на розничных рынках.

В связи с тем, что в соответствии с законодательством об электроэнергетике гарантирующие поставщики используют для расчета стоимости поставленной электрической энергии розничным потребителям составляющие предельных уровней нерегулируемых цен, публикуемые коммерческим оператором оптового рынка, *то повторную публикацию указанных составляющих следует квалифицировать как получение гарантирующим поставщиком новой информации, недоступной ему на момент первоначального отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по продаже электрической энергии потребителям на розничных рынках.*

Таким образом, при изменении стоимости электрической энергии (мощности), приобретенной на розничном рынке у гарантирующего поставщика в августе, сентябре 2017 года, в связи с повторной публикацией составляющих предельных уровней нерегулируемых цен на электрическую энергию (мощность), считаем правильным составление нового первичного учетного документа, корректирующего стоимость электрической энергии (мощности), приобретенной на розничном рынке у указанного гарантирующего поставщика.

2. Налог на прибыль.

Согласно статье 249 Налогового кодекса российской Федерации (далее НК РФ) доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей настоящей главы в соответствии со статьей 271 или статьей 273 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль учитываются обоснованные и документально подтвержденные расходы.

При этом, расходы признаются документально подтвержденными, если они подтверждаются документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Статьей 313 НК РФ установлено, что налоговый учет для определения налоговой базы по налогу на прибыль ведется на основании первичных учетных документов.

Согласно пункту 1 статьи 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Поскольку в результате изменения стоимостных показателей ранее реализованного товара (услуги) происходит искажение базы по налогу на прибыль организаций за прошлый отчетный (налоговый) период, такие изменения, как и искажения, вызванные допущением ошибки, учитывается в целях налогообложения прибыли в порядке, предусмотренном ст. 54 НК РФ.

Аналогичной позиции придерживается Минфин России (Письмо от 14.02.2017 N 03-07-09/8251).

Следовательно, так как искажение налоговой базы у гарантирующих поставщиков за периоды август, сентябрь 2017 года произошло в результате изменения стоимости реализованной электроэнергии (мощности) на розничном рынке, и обусловлено изменением коммерческим оператором составляющих предельного уровня нерегулируемых цен, такие изменения учитываются в целях налогообложения прибыли в порядке, предусмотренном статьей 54 НК РФ.

Таким образом, с точки зрения перерасчета налоговой базы по налогу на прибыль причина изменения стоимостных показателей реализованного ранее товара (услуги) не имеет значения (ошибка или корректировка).

3. Налог на добавленную стоимость

Согласно статье 153 НК РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 НК РФ в зависимости от особенностей реализации, произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При этом при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг),

имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено статьей 154 НК РФ, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (пункт 1 статьи 154 НК РФ)

В соответствии с пунктом 10 статьи 154 НК РФ изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур.

НК РФ не содержит определения ошибки, в связи с чем представляется возможным применить критерии признания ошибки, описанные в законодательстве о бухгалтерском учете, к квалификации обстоятельств, требующих внесения исправлений в счет-фактуру в связи с допущением ошибки, в соответствии с нормами НК РФ.

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление Правительства РФ № 1137), при изменении стоимости поставленной электрической энергии и мощности составляются корректировочные счета-фактуры, а в случае совершения ошибки составляются «исправленные» счета-фактуры.

Поскольку искажение налоговой базы у гарантирующих поставщиков за период август, сентябрь 2017 года произошло в результате изменения стоимости реализованной электроэнергии (мощности) на розничном рынке, и обусловлено изменением коммерческим оператором составляющих предельного уровня нерегулируемых цен, гарантирующие поставщики в силу требований налогового законодательства обязаны составить корректировочные счета-фактуры в адрес покупателей.

НК РФ предусмотрен специальный порядок применения вычетов и восстановления НДС по корректировочным счетам-фактурам.

Суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению в случае изменения стоимости отгруженных товаров (оказанных услуг) в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) количества (объема) отгруженных товаров (оказанных услуг). При этом восстановлению подлежат суммы налога в размере разницы между суммами исчисленного налога до и после такого уменьшения в налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из следующих дат (п. 3 ст. 170 НК РФ):

- дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров (оказанных услуг);
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров (оказанных услуг);

При изменении стоимости (цены, тарифа) отгруженных товаров (оказанных услуг) в сторону уменьшения, вычетам у продавца этих товаров (услуг) подлежит разница между суммами налога, исчисленными до и после такого уменьшения.

При изменении в сторону увеличения стоимости (цены, тарифа) отгруженных товаров (оказанных услуг), разница между суммами налога, исчисленными до и после такого увеличения, подлежит вычету у покупателя этих товаров (услуг).

Указанные выше вычеты сумм разниц налога производятся на основании корректировочных счетов-фактур, выставленных продавцами при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (оказанных услуг), но не позднее трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры (п 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

Согласно Постановлению Правительства РФ № 1137 при регистрации в книге покупок счетов-фактур и корректировочных счетов-фактур показатели стоимостных разниц в книге покупок указываются с положительным значением, за исключением случаев аннулирования записи в книге покупок (до окончания текущего налогового периода) по счету-фактуре, корректировочному счету-фактуре, в том числе в связи с внесением в них исправлений. При аннулировании записи из книги покупок (после окончания текущего налогового периода) по счету-фактуре, корректировочному счету-фактуре **в связи с внесением в них исправлений используются дополнительные листы книги покупок за тот налоговый период, в котором были зарегистрированы счет-фактура, корректировочный счет-фактура до внесения в них исправлений.**

По мнению судов, обстоятельства, приведшие к изменению стоимости реализованного ранее товара (услуги), не могут быть квалифицированы как исправление ошибки, допущенной при составлении первоначального счета-фактуры, если продавец подразумевал именно тот объем товара (услуги) который указал в первоначальных документах (постановление Арбитражного суда Московского округа от 3 сентября 2015 г. по делу N А40-137947/14).

Также по мнению судов, исправления в ранее выставленный счет-фактуру вносятся путем составления нового счета-фактуры в случае, если при составлении первичного счета-фактуры **допущены технические ошибки, не влекущие изменение объема или цены поставленного товара и, соответственно, не требующих согласования продавцом и покупателем новых объемов или цены.** Следовательно, при изменении стоимости реализованных услуг в сторону уменьшения в связи с уточнением количества (объема) отпущенных энергоресурсов, корректировка налоговых обязательств путем внесения изменений в первоначальные счета-фактуры не соответствует установленному налоговым законодательством с 01.10.2011 порядку, согласно которому продавец в соответствии с пунктом 3 статьи 168 НК РФ выставляет корректировочный счет-фактуру не позднее пяти дней со дня составления документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16 марта 2016 г. по делу N 09АП-5329/2016-АК)

Председатель Методологического
Совета



Т.В. Шкловская