

личный опыт НДС при передаче для собственных нужд

за счет чего сэкономили НДС

сколько Около 1 млн рублей доначислений, пеней и штрафов

чего это стоило Пришлось доказывать, что затраты по оказанию услуг для собственных нужд изначально могли быть учтены в налоговых расходах, а также неправомерность включения спорных расходов в налоговую базу по НДС

Нам удалось доказать, что компания имеет право сама выбирать вариант налогообложения



Дмитрий Ширяев,
руководитель
направления судебной
практики АКГ
«Уральский союз»

К нам за помощью обратилась компания, которая является крупнейшим в Европе производителем продуктов переработки угля и нефти. Дело в том, что по результатам проведения выездной проверки налоговики доначислили этому обществу НДС по достаточно забавному поводу.

Структурные подразделения компании оказывали услуги друг другу. При этом некоторые из получателей таких услуг производственной деятельности какое-то время не вели. Расходы на оказание услуг этим подразделениям компания не признавала при исчислении налога на прибыль, хоть и имела на это право.

Налоговики заявили, что раз расходы не учтены в налоговой базе, общество должно было обложить их НДС (подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ). Но они не учли, по какой причине расходы не были приняты в налоговом учете — в силу закона или по решению самого налогоплательщика. Если следовать логике проверяющих, право на признание расходов превращалось в обязанность, за неисполнение которой следует «штраф» в виде НДС.

Компания не согласилась с такими выводами контролеров и с нашей помощью защищалась в суде. Чтобы полностью отбиться от доначислений, нам пришлось пройти не одно судебное заседание. Ведь суды первой и кассационной (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.10.11 № А56-5139/2011) инстанций поддержали инспекцию. Тем не менее Президиум

ВАС РФ встал на сторону компании (постановление от 19.06.12 № 75/12).

Если затраты не учтены по собственной воле компании, объекта для НДС не возникает

В проверяемом периоде отдельные производственные подразделения компании в связи с отсутствием заказов работали непостоянно. Однако поддерживались в рабочем состоянии. В том числе обеспечивались электроэнергией собственного производства.

Контролеров смутил тот факт, что компания не признала затраты на производство этой электроэнергии в целях налогообложения прибыли. Что привело, по их мнению, к возникновению объекта обложения НДС, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ. Напомним, что эта норма ставит факт обложения НДС услуг для собственного потребления в зависимость от того, учтены ли затраты на них при налогообложении прибыли.

Однако проверяющие не учли, что обязанность по уплате НДС при передаче товаров, работ, услуг для собственных нужд может возникнуть только в случае, если одновременно выполняются два условия. Первое — имеется сам факт передачи товаров, выполнения работ или оказания услуг для собственных нужд. Второе — затраты по переданным товарам, работам, услугам в принципе нельзя учесть в составе расходов, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Аналогичного мнения придерживаются и арбитражные суды (к примеру, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.04.09 № КА-А40/2402-09). Однако в данном случае иная ситуация. Право учесть затраты есть, но компания по каким-то своим внутренним соображениям не воспользовалась им. Следовательно, это не основание для доначисления НДС.

В арбитражном суде мы упирали на то, что спорные затраты не входят в перечень расходов, не учитываемых при определении налоговой базы (ст. 270 НК РФ). Положения подпункта 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ указывают на расходы, которые в принципе не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль. В противном случае имеет место неясность налогового законодательства, которую можно толковать в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

На это налоговики возразили, что затраты на выработку электроэнергии собственного производства изначально не могли быть учтены при исчислении налога на прибыль. В частности, в составе внереализационных расходов. Ведь в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 265 НК РФ признание затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется в размере прямых расходов. А поскольку указанные затраты не относились к прямым, то, следовательно, и не могли быть учтены в целях налогообложения прибыли. То есть компания изначально все сделала правильно, не учтя спорные расходы при налогообложении прибыли.

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ НДС при передаче для собственных нужд

Мы решили оспорить подобные доводы проверяющих. В суде мы указали, что к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся материальные затраты. В состав последних включаются расходы на выработку самим налогоплательщиком для производственных нужд всех видов энергии (подп. 5 п. 1 ст. 254, подп. 1 п. 2 ст. 253 НК РФ). А энергия всех видов непосредственно входит в состав вырабатываемой продукции и является необходимым компонентом при ее изготовлении (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ).

К тому же перечень прямых расходов, предусмотренный пунктом 1 статьи 318 НК РФ, не является закрытым. Любые экономически обоснованные расходы могут уменьшать налогооблагаемую прибыль. Следовательно, компания ошибочно исключила из состава прямых расходов затраты на выработку электроэнергии. Между тем указанная ошибка была исправлена обществом при формировании учетной политики в последующих периодах.

Налоговики же не согласились с этим. Они указали, что компания не могла учесть эти затраты даже в составе косвенных расходов. Однако в суде мы отметили, что пункт 1 статьи 318 НК РФ не содержит вывода о том, что отсутствие соответствующих затрат в составе прямых расходов исключает их признание в составе косвенных.

Суды первой и кассационной инстанций согласились с контролерами. Однако Президиум ВАС РФ встал на сторону компании, указав, что подпункт 11 пун-

кта 1 статьи 265 НК РФ регламентирует лишь порядок учета прямых затрат на производство, не давшее продукции. Тогда как перечень внереализационных затрат открыт (подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Судьи поддержали наш аргумент о том, что, если компания ошибочно не использовала право отнесения в состав расходов спорных затрат, это не может привести к возникновению объекта обложения НДС. Отметим, что мнение Президиума ВАС РФ поддержал и Тринадцатый арбитражный апелляционный суд (постановление от 13.07.11 № А56-5139/2011).

ВАС РФ согласился с экономической обоснованностью расходов

Помимо электроэнергии, претензии налоговиков касались и стоимости услуг вспомогательных производств, например транспортного цеха. По мнению инспекторов, данные расходы нельзя учесть при налогообложении прибыли по той же причине: они списываются на основное производство, не давшее продукции, но не являются прямыми, следовательно, не могут быть учтены для целей налогообложения (подп. 11 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Контролеры заявили, что этот факт доказывает то, что при проверке были обнаружены акты на списание расходов на производство, не давшее продукции. Куда относились и спорные расходы транспортного цеха и иных вспомогательных производств. То есть первона-

чально компания правильно не учла эти расходы при налогообложении прибыли. И оформила соответствующие первичные документы. Однако когда были предъявлены претензии по НДС, она попыталась изменить свой подход к спорным расходам.

В арбитражном суде мы указали, что налоговики не учли, что упомянутые акты оформлялись лишь в те периоды, когда производство простаивало. Однако налоговым периодом по налогу на прибыль является год. А в течение года были периоды, когда продукция выпускалась. Следовательно, компания ошибочно сочла, что признала некоторые основные производства не давшими готовой продукции. Соответственно, положения подпункта 11 пункта 1 статьи 265 НК РФ к рассматриваемым производствам применять нельзя. Доказательств, свидетельствующих о том, что простой длился весь налоговый период, налоговики не представили.

В результате Президиум ВАС РФ согласился с мнением компании о том, что спорные затраты документально подтверждены и экономически обоснованы (п. 1 ст. 252 НК РФ). Поэтому подлежат учету в качестве расходов при исчислении налога на прибыль (ст. 253, 254, 272, 318 НК РФ).

Компания может сама решать, признавать затраты в налоговых расходах или нет

В решении Президиума ВАС РФ примечательно то, что суд фактически под-

твердил, что решение компании о том, учитывать ли те или иные внутренние расходы для целей налогообложения, не может повлиять на ее обязательства по НДС. Практика показывает, что зачастую компании признают в налоговых расходах далеко не все затраты. Хотя и имеют на это право. Как правило, это вызвано административным давлением налоговиков через «убыточные комиссии». Однако наказывать их за это еще и доначислением НДС теперь не получится.

Конечно, дело касалось конкретных затрат на отопление и энергоснабжение производственных объектов, которые прямо предусмотрены в составе материальных расходов, уменьшающих налоговую базу по прибыли (подп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ). И в перечень расходов, которые не допускается учитывать при исчислении налога, они не входят (ст. 270 НК РФ). Однако выводы суда шире. Нам фактически удалось доказать разницу между затратами, которые нельзя признать в расходах в силу закона и которые не признал сам налогоплательщик. Преодолев логику налоговиков о том, что раз налогоплательщик не признал расходы по оказанию услуг для собственных нужд, то должен начислить НДС.

Судья-докладчик на заседании Президиума указала, что ранее ФАС Северо-Западного округа придерживался иной позиции по схожему делу. В итоге постановление суда кассационной инстанции было отменено с оставлением в силе постановления апелляционного суда. Негативного судебного прецедента удалось избежать.