

Метод распределения расходов должен быть экономически обоснован

Постановление ФАС СКО от 11.07.2011 по делу № А63-8022/2010

При исчислении налоговой базы доходы, полученные сельскохозяйственными товаропроизводителями от деятельности, облагаемой налогом на прибыль по ставке 24%, не могут быть уменьшены на внереализационные расходы, полученные от сельскохозяйственной деятельности, облагаемой налогом по ставке 0%, поскольку на основании ст. 252 и 272 НК РФ должен применяться не произвольно выбранный, а экономически обоснованный метод распределения расходов.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции в части начисления налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафов.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, в удовлетворении требований отказано. Суд округа, оставляя в силе судебные акты, согласился с их выводами, указав следующее.

В силу ст. 247 НК РФ объектом обложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Ставки обложения налогом на прибыль установлены в ст. 284 НК РФ: общая ставка по налогу на прибыль установлена в размере 24% (п. 1), за исключением случаев, предусмотренных п. 2—5.

Статьей 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» установлено, что налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и

ИНТЕРЕСНОЕ ДЕЛО

переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в 2007—2008 гг. в размере 0%.

Пунктом 2 ст. 274 НК РФ установлено, что налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 данной статьи, определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет отдельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с главой 25 Кодекса предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

В силу абз. 4 п. 9 ст. 274 НК РФ организации, получившие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности при исчислении налоговой базы не учитывают доходы и расходы, относящиеся к иным видам деятельности.

Суды установили, что в соответствии с учетной политикой общества учет доходов и расходов от реализации сельскохозяйственной продукции и доходов и расходов от реализации прочей продукции в проверяемом периоде общество вело отдельно, формирование и распределение прямых расходов осуществляло по видам произведенной продукции, облагаемой по различным ставкам налога на прибыль, т.е. налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке 0%, определялась отдельно от налоговой базы по прибыли, облагаемой по ставке 24%. В результате судами было определено, что общество неправомерно включило в доходы от реализации, использованные при распределении расходов, относящихся к разным видам деятельности, облагаемым по разным ставкам, внереализационные доходы для определения пропорционального соотношения доходов и расходов по прочей деятельности.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами нижестоящих судов о том, что в части внереализационного дохода, полученного от сельскохозяйственной деятельности, не подлежат применению положения абз. 4 п. 1 ст. 272 НК РФ о пропорциональном распределении расходов относительно общей суммы полученного обществом дохода как от сельскохозяйственной деятельности, так и от деятельности, облагаемой по ставке, определенной ст. 289 Кодекса.

Исходя из обстоятельств дела, уплаченные банку суммы процентов по кредитам на приобретение сельскохозяйственной техники, семян, удобрений и ядохимикатов для обработки и засева сельскохозяйственных земель общество относило во внереализационные расходы пропорционально размеру доходов, полученных от сельскохозяйственной деятельности и иного вида деятельности, не относящегося к сельскохозяйственной деятельности.

В связи с этим суды пришли к выводу о том, что налоговая инспекция правомерно начислила налог на прибыль, соответствующие пени и штраф в результате исключения из состава расходов, относящихся к прочим видам деятельности, управленческих расходов, налога на имущество и внереализационных расходов по оплате услуг банков.



**Ровинский
Максим
Анатольевич,**

адвокат Московской
коллегии адвокатов
«Юридическая фирма
„ЮСТ“»

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 11.07.2011 по делу № А63-8022/2010 указано, что при пропорциональном распределении расходов налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, должен применяться не произвольно выбранный, а экономически обоснованный метод распределения расходов.

С данной общей установкой трудно не согласиться. В отношении обстоятельств конкретного дела также представляется справедливым вывод судов, поддержанный кассационной инстанцией, о том, что налогоплательщик не имел права увеличивать долю доходов от несельскохозяйственной деятельности, рассчитываемую для определения соответствующей доли расходов, реально уменьшающих размер налоговых обязательств, на сумму внереализационных доходов при том, что, как установили суды, во-первых, эти доходы относились именно к сельскохозяйственной деятельности, и, во-вторых, для целей определения доходов общества не были включены в налоговую базу, облагаемую по ставке 24%.

В то же время спорной представляется ссылка ФАС Северо-Кавказского округа на абз. 4 п. 9 ст. 274 НК РФ по данному делу, в связи с тем, что из действующей в рассматриваемом налоговом периоде (2008 г.) редакции данной нормы была исключена ссылка на организации, получающие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности.

Вопрос о распределении сельхозпроизводителем общехозяйственных расходов пропорционально доходам, полученным от различных видов деятельности, рассматривался также, например, в постановлении ФАС Центрального округа от 06.11.2009 по делу № А36-271/2009. Существенная разница заключается в том, что в указанном деле налогоплательщик сумел доказать экономическую оправданность примененного им метода расчета.