

## КАК РАЗДЕЛИТЬ РАСХОДЫ В НАЛОГОМ УЧЁТЕ НА ПРЯМЫЕ И КОСВЕННЫЕ

© ООО Юридическая компания «Шапвалов Петров», 2020

### О ЧЕМ ЭТА ПРЕЗЕНТАЦИЯ

- Особенность прямых расходов заключается в том, что они несколько медленнее учитываются в расходах, чем косвенные. Поэтому налогоплательщикам больше нравятся косвенные расходы, и это нередко порождает споры с налоговыми органами о правильности квалификации тех или иных расходов.
- Согласно последнему абз. п. 1 ст. 318 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Эта норма вызывает споры, свободен ли налогоплательщик в квалификации расходов.
- Эта брошюра посвящена вопросу, как отличать прямые расходы от косвенных.

# ПЕРЕЧЕНЬ ПРЯМЫХ РАСХОДОВ ПРЕДОПРЕДЕЛЕН

- Формулировка последнего абз. п. 1 ст. 318 НК РФ провоцирует вывод, что налогоплательщик обладает абсолютным усмотрением в обсуждаемом вопросе, так как норма не предписывает чем-либо руководствоваться, а указывает лишь на способ фиксирования выбора – запишите в учетной политике.
- Но Минфин России и все чаще суды считают, что п. 1 ст. 318 НК РФ говорит не о праве налогоплательщика определить, какие расходы он считает прямыми, а о его обязанности зафиксировать перечень прямых расходов. При этом состав прямых расходов уже определен – все затраты, связанные с производством. Практическую сложность может вызывать только установление этой связи.

## ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЛОГИКА ПРЕДОПРЕДЕЛЕННОСТИ

- С выводом Минфина легче согласиться, если подвергнуть альтернативное толкование следующему тесту: может ли произвольное разграничение расходов на прямые и косвенные значительно повлиять на налоговую обязанность.
- С учетом возможности более быстрого учета косвенных расходов, казалось бы, ответ, очевидно, «да». Но в действительности в ритмично работающем производстве этот эффект работает только в первом месяце – потом он пропадает.
- То есть даже если прямой расход назвать косвенным, значимого снижения налога на прибыль во многих случаях не случится. Но ситуация принципиально меняется, если тест провести на примере НДС. Переквалификация прямых в косвенные может значительно снизить расчетную стоимость ДПИ и, как следствие, НДС.

# СВЯЗЬ РАСХОДОВ С ПРОИЗВОДСТВОМ

- При желании всё можно связать со всем, поэтому связь с производством должна обладать понятной характеристикой, которую можно тестировать.
- По нашему мнению, связь с производством должна характеризоваться непосредственностью. На это указывают все примеры прямых расходов из п. 1 ст. 318 НК РФ.
- Непосредственность означает технологическую связь: рабочий сам делает продукцию; взрывчатка нужна для того, чтобы подготовить сырье; без запчастей сломанный трактор не вспашет землю.
- Антипримеры: главбух не производит товар; общежитие для рабочих не является основным средством, участвующим в производстве товара. При этом понятно, что и главбух, и общежитие играют настолько важную роль, что без них бизнес может развалиться.

## МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ

- В п. 1 ст. 318 НК РФ приведены примеры прямых расходов. Из них можно сделать вывод, что, к примеру, расходы на оплату труда персонала, не участвующего в процессе производства, косвенные.
- Эта же логика должна привести к выводу, что любые материальные расходы, за исключением предусмотренных подпунктами 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ, являются косвенными. Например, будут косвенными расходы на приобретение топлива и электроэнергию, расходуемых на технологические цели. Такие расходы не могут быть прямыми или косвенными в зависимости от ситуации, следовательно, законодатель намеренно исключил их из состава прямых.
- Но следует предупредить, что такая логика не имеет под собой экономического основания и на практике может не работать. Та же электроэнергия может оказаться прямым расходом.

# РАСЧЕТНОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ

- Прямой расход характеризуется только непосредственной (прямой) связью с производством. При этом прямые расходы не требуют быть определенными прямо – абз. 5 п. 1 ст. 319 НК РФ разрешает косвенное определение прямых расходов:

В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик ... определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

- Поэтому ссылки на то, что электроэнергия не может быть прямым расходом, так как ее невозможно прямо отнести к конкретному производственному процессу, не являются корректными, хотя на практике иногда срабатывают.

## НАЛОГОВЫЕ РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

- Существуют расходы подготовительного характера, которые носят производственный характер и относятся к нескольким периодам в будущем. Например, горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых (подп. 4 п. 7 ст. 254 НК РФ прямо называет их матрасходами): такой расход может возникнуть за полгода до того, как будет получена продукция, к которой он относится.
- Специального правила для учета такого расхода нормами главы 25 НК РФ не предусмотрено, поэтому такой расход будет прямым, если исходить из правила о непосредственной связи с производством. Но мог бы быть косвенным, если применить правило о том, что не могут названы прямыми те материальные расходы, которые прямо не названы в п. 1 ст. 318 НК РФ.

# ЧТО ТАКОЕ КОСВЕННЫЕ РАСХОДЫ

- Косвенные расходы определяются по остаточному принципу: те, которые не получается отнести к прямым.
- Классический пример косвенных расходов – это общехозяйственные расходы.
- А еще амортизационная премия, но она в силу закона (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ).
- И, скорее всего, никаких других косвенных не будет, если придерживаться концепции технологической связи прямых расходов с производством. Но стройность этой теории несколько подрывает форма налоговой декларации по НДС, из которой следует, что общехозяйственными расходами перечень косвенных расходов не ограничивается.

## ДВА ВИДА КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НДС

- В декларации по НДС выделяются 2 типа косвенных расходов:
  - относящиеся к добыче полезных ископаемых
  - связанные одновременно с добычей и иными видами деятельности (на практике – это общехозяйственные расходы).
- Это стало следствием странного прочтения ФНС России последнего абз. п. 4 ст. 340 НК РФ.
- С учетом всего ранее изложенного вызывает сомнение существование косвенных расходов первого типа – полагаем, что это ошибочно квалифицированные прямые расходы. Чтобы признать их существующими, требуется принять логику, что законодатель решил не считать прямыми расходы, которые исключаются инверсией из списка расходов, перечисленных в п. 1 ст. 318 НК РФ.

# SHARP | SHAPOVALOV PETROV

TAX • LEGAL

---



Сергей Шаповалов,  
партнер

[www.sharplaw.ru](http://www.sharplaw.ru)

[s.shapovalov@sharplaw.ru](mailto:s.shapovalov@sharplaw.ru)

+7 (495) 771-75-17



SHAPOVALOV  
PETROV