Письмо Департамента налоговой и таможенной политики

от 20.09.2019 № 03-13-08/72464

По вопросу возникновения объекта налогообложения акцизами в соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в отношении полуфабрикатов, получаемых в процессе переработки нефти, Департамент налоговой и таможенной политики совместно с ФНС России сообщает следующее.

В соответствии с имеющимися у ООО «Производственное объединение «Киришинефтеоргсинтез» (далее – Общество) технологическими регламентами установок первичной переработки нефти «ЭЛОУ-АТ-1», «ЭЛОУ-АВТ-2» и «ЭЛОУ-АВТ-6», технологией производства мазутов Общество осуществляет производство топочного мазута для последующей реализации, в том числе для экспортных отгрузок.

Согласно указанным технологическим документам процесс производства состоит в следующем.

Установка первичной переработки нефти «ЭЛОУ-АТ-1», «ЭЛОУ-АВТ-2» и «ЭЛОУ-АВТ-6» вырабатывает дизельные фракции («фракцию дизельную утяжеленную – атмосферный газойль» и «фракцию 200-360 прямогонную»). Из цеха первичной переработки нефти данные фракции, являясь, в том числе, компонентами товарных мазутов, передаются в цех по приготовлению и отгрузке темных нефтепродуктов товарно-сырьевого производства для смешения и производства неподакцизного товара – Мазута М-100, Мазута М-100К и ТТЭ-4.

Технические условия или стандарты на указанные фракции Обществом не разрабатывались, паспортизация и реализация указанных фракций не предполагается.

При производстве фракций нефтепродуктов Общество ведет следующую отчетность:

- факт производства фракций нефтепродуктов и их объёмы отражаются в Отчетах о фактической переработке сырья и выработке нефтепродуктов по процессу/установке;

- факт передачи фракций нефтепродуктов в структуре организации и их объёмы отражаются в Отчетах о движении по переработке сырья и выработке компонентов и нефтепродуктов;

- факт использования полученных фракций нефтепродуктов для производства неподакцизных товаров и их объёмы отражаются в Отчетах по смешению (фракций нефтепродуктов и мазутов).

В соответствии с пунктом 4.1 «ГОСТ 10585-2013. Межгосударственный стандарт. Топливо нефтяное. Мазут. Технические условия», введенного в действие Приказом Росстандарта от 22 ноября 2013 г. № 1868-ст, мазут следует изготовлять по утвержденной технологии.

На основании абзаца второго пункта 3.12 Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Минтопэнерго Российской Федерации от 17 ноября 1998 г. № 371 (далее – Инструкция), к полуфабрикатам собственного производства относится продукция, полученная на отдельных технологических процессах или установках, используемая как компонент при смешении для получения товарных нефтепродуктов или нефтехимической продукции или подлежащая переработке на этом же предприятии.

Кроме того, в соответствии с пунктами 1.2 и 1.3 Методических рекомендаций по разработке технологического регламента на производство продукции нефтеперерабатывающей промышленности, утвержденных приказом Министерства энергетики Российской Федерации   
от 30 сентября 2003 г. № 393 (далее – Рекомендации), технологический регламент является техническим документом нефтеперерабатывающей организации по описанию характеристик производственного объекта, исходного сырья, готовой продукции, вспомогательных материалов, технологической схемы и параметров технологического процесса производства, условий безопасной эксплуатации производства, охраны окружающей среды и промышленной санитарии в соответствии с действующими нормативными документами Российской Федерации. Технологический регламент на производство нефтеперерабатывающих организаций рекомендуется разрабатывать на производство конкретного изделия (продукта, полупродукта) или группы изделий, однотипных по технологическому процессу производства и включать в него также следующие разделы: характеристика исходного сырья, материалов, реагентов, катализаторов, полуфабрикатов, готовой продукции.

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 181 Кодекса подакцизным товаром признаются средние дистилляты. Средними дистиллятами признаются смеси углеводородов в жидком состоянии (при температуре 20 градусов Цельсия и атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба), полученные в результате первичной и (или) вторичной переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, горючих сланцев, значение показателя плотности которых не превышает 930 кг/м3 при температуре 20 градусов Цельсия, с учетом определенных исключений.

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 181 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2014-2015 годах) подакцизным товаром признается топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360 градусов Цельсия.

Получаемые в рассматриваемом случае дизельные фракции по своим техническим характеристикам на основании подпункта 11 пункта 1 статьи 181 Кодекса для целей налогообложения признаются средними дистиллятами (в 2014-2015 годах признавались печным топливом). Получаемый мазут подакцизным товаром не признается.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 182 Кодекса установлено, что объектом налогообложения признаются операции по реализации на территории Российской Федерации лицами произведенных ими [подакцизных товаров](consultantplus://offline/ref=7E0DF8E7F6135A7C27CF1E08A136C3589FB6226AE51AAB2ED51379F4664B3934DCFC102326DEE9D0E5F07ED16E03876D6C7B2E732765F9A2v8A5P), в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

В соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 182 Кодекса передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров признается объектом налогообложения акцизами, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина и (или) средних дистиллятов для дальнейшего производства продукции нефтехимии, иных неподакцизных товаров, получаемых в качестве отходов или побочной продукции при производстве подакцизных товаров, в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по переработке средних дистиллятов, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом.

Согласно пункту 3 статьи 38 Кодекса товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

В рассматриваемом случае получаемые Обществом полуфабрикаты в виде дизельных фракций, признаваемые средними дистиллятами, в соответствии с технологическим регламентом и технологией используются как компонент при смешении для получения мазута. Передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров, предназначенных для реализации, для дальнейшего производства неподакцизных товаров не осуществляется.

Таким образом, оснований для применения к указанной передаче подпункта 8 пункта 1 статьи 182 Кодекса не имеется.

Директор Департамента А.В. Сазанов