



Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, www.fasvso.arbitr.ru
тел./факс (3952) 210-170, 210-172; e-mail: info@fasvso.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

город Иркутск
21 сентября 2022 года

Дело № А10-6795/2021

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Рудых А.И.,

судей: Загвоздина В.Д., Лешошко А.Н.,

при ведении помощником судьи Слободчиковой О.А. протокола открытого судебного заседания, проводимого с использованием видеоконференц-связи Арбитражного суда Республики Бурятия и Арбитражного суда Кемеровской области, с участием судей: Котун Н.К., Цибиковой Е.Р., при ведении протоколов отдельного процессуального действия секретарями: Гулиевой И.С. и Федосовой В.А.,

при участии представителей: Управления Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия – Шорникова В.А. (доверенность от 25.10.2021, диплом), общества с ограниченной ответственностью «Горная компания» – Медведевой Е.С. и Балашовой Д.А. (доверенности от 22.07.2021 и от 09.07.2021, дипломы),

рассмотрев кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Горная компания» на решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 16 марта 2022 года по делу № А10-6795/2021, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 06 июня 2022 года по тому же делу,

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Горная компания» (ОГРН 1050302710457, ИНН 0323124275, далее – общество) обратилось с заявлением о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Бурятия (далее – инспекция, налоговый орган) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 18.06.2021 № 5 в части начисления налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДС) в сумме 3 285 620 рублей, соответствующих сумм пеней и штрафных санкций.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 16 марта 2022 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 06 июня 2022 года, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе общество, ссылаясь на нарушение норм материального права (Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами, утвержденные постановлением Госгортехнадзора Российской Федерации 10.12.1998 № 76, № РД-07-261-98 (далее – Методические указания № 76), ГОСТ 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ» (далее – ГОСТ 8267-93), Технические условия (ТУ) 5743-001-77096306-2012 Известняк Билютинского месторождения и месторождения «Татарский ключ» (далее – ТУ 5743-001-77096306-2012), ТУ 08.11.20-002-77096306-2021), пункт 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости» от 18.12.2007 № 64 (далее – постановление № 64), несоответствие выводов суда фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, просит решение и постановление отменить, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об удовлетворении его требований.

По мнению заявителя кассационной жалобы: при производстве фракционного известняка согласно ТУ происходит изменение существенных природных свойств минерального сырья, а при производстве строительных щебней – изменяется только размер щебня, в связи с чем правовая позиция, изложенная в определении Верховного Суда Российской Федерации по делу № А65-25826/2019, в данном случае не применима.

По мнению налогоплательщика, поскольку в техническом проекте разработки месторождений всегда содержится информация не только о технологических решениях по добыче полезных ископаемых (далее – ПИ), но и информация об их переработке (обогащении), реализации произведенной товарной продукции, её качестве и требованиях потребителей, следовательно, в техническом проекте разработки месторождения в обязательном порядке предусмотрено производство товарной продукции, её основные этапы и технология, в связи с чем выводы судов о том, что для целей налогообложения НДС добытым полезным ископаемым будет признаваться полученная из минерального сырья продукция, а не непосредственно извлекаемое сырье – неверны и противоречат позиции, сформулированной в пункте 3 постановления № 64.

Общество считает ссылку судов на пункт 10 Методических указаний № 76 не обоснованной и вывод о нахождении дробильной установки на промплощадке, являющейся частью месторождения, сделанными без учета положений пунктов 8, 9 и 11 данных указаний, содержащих различные понятия первичных переработки и обработки, а также противоречащим письму Забайкальского управления Ростехнадзора от 12.03.2021 № 350-580 (далее – письмо от 12.03.2021).

По мнению налогоплательщика: выводы судов о том, что нефракционный известняк является лишь сырьем, а его переработку следует рассматривать не как переработку ПИ, а как доведение ПИ до требуемых стандартов, противоречат фактическим обстоятельствам, техническому проекту разработки месторождения и технологическому описанию производства и переработки известняков, согласно которым первично добытый известняк проходит двухстадийное дробление и переработку, в результате которых получаются разные фракции известняка, применяющиеся в разных отраслях промышленности и сельского хозяйства и соответствуют различным стандартам и техническим условиям.

Инспекция в отзыве на кассационную жалобу против её доводов возразила, ссылаясь на их несостоятельность.

Присутствующие в судебном заседании представители сторон поддержали доводы и возражения, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на неё.

Проверив в порядке главы 35 АПК РФ правильность применения арбитражными судами норм материального и соблюдение норм процессуального права, соответствие выводов судов о применении норм права установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам и, исходя из доводов кассационной жалобы и возражений относительно неё, суд округа приходит к следующим выводам.

По результатам выездной проверки общества за период с 01.01.2016 по 31.12.2018 инспекцией составлен акт от 25.11.2020 № 13 и принято решение о доначислении, в том числе 3 285 620 рублей НДС, соответствующих ему 1 249 295 рублей 84 копейки пени и 37 704 рубля 15 копеек штрафа.

Основанием для доначисления указанных сумм послужил вывод инспекции о неуплате обществом 3 285 620 рублей НДС за 2016-2018 годы в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога, других неправомерных действий.

Полагая указанное решение незаконным, нарушающим его права и законные интересы, соблюдая досудебный порядок урегулирования спора, общество обратилось в арбитражный суд с рассматриваемым требованием.

Отказывая в удовлетворении требования, суды исходили из законности и обоснованности оспариваемого решения инспекции.

Суд округа оснований для отмены обжалуемых судебных актов не усматривает в силу следующего.

Правовое регулирование отношений, связанных с взиманием НДС, осуществляется на основании норм главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс).

Согласно статье 336 Кодекса объектом налогообложения НДС признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование. Также объектами налогообложения указанным налогом признаются полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах.

Налоговая база по НДС в силу подпункта 1 пункта 2 статьи 338 Кодекса определяется налогоплательщиком как стоимость добытых полезных ископаемых, рассчитанная в соответствии со статьей 340 настоящего Кодекса, если иное не установлено подпунктами 2 и (или) 3 настоящего пункта.

Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 339 Кодекса, а налоговая база - отдельно по каждому добытому полезному ископаемому, определяемому в соответствии со статьей 337 Кодекса (пункты 3, 4 статьи 338).

В силу пункта 1 статьи 337 Кодекса полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено пунктом 3 статьи 337 Кодекса), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая указанным в пункте 1 статьи 337 Кодекса стандартам.

Полезным ископаемым согласно пункта 3 статьи 337 НК РФ также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

Применение указанных норм разъяснено, в том числе в постановлении № 64, согласно пункту 1 которого положение пункта 1 статьи 337 Кодекса о том, что добытым полезным ископаемым признается продукция, содержащаяся в минеральном сырье и

отвечающая определенным стандартам, означает: вывод о наличии в добытом минеральном сырье полезного ископаемого может быть сделан только в случае, когда в названном сырье содержится продукция, характеризующаяся определенными физическими свойствами (либо иными существенными природными свойствами) и (или) химическим составом, предусмотренными соответствующим стандартом.

В связи с этим при определении объекта НДС судам следует иметь в виду: поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 Кодекса не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, не признается по общему правилу полезным ископаемым и продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.).

Пунктами 1, 2 статьи 339 Кодекса установлено, что количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно и в зависимости от его вида определяется в единицах массы или объема.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) его из недр и (отходов, потерь). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на его добычу учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого (пункт 7 статьи 339 Кодекса).

Согласно пункту 3 Постановления № 64, применяя данные нормы, суды должны исходить из того, что они не могут быть истолкованы как означающие, что полезным ископаемым во всех случаях признается конечная продукция разработки месторождения, поскольку проектом разработки конкретного месторождения может быть предусмотрена необходимость осуществления в отношении полезного ископаемого операций, относящихся не только к добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр, но и к его дальнейшей переработке.

Правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов, содержащихся в недрах. В статье 337 Кодекса термин «полезное ископаемое» используется для целей налогообложения в специальном значении - как полезное ископаемое, соответствующее

определенному стандарту качества. Из данного регулирования во взаимосвязи с положениями статьи 339 названного Кодекса следует, что возникновение объекта обложения НДС связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определенного стандарта (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25.02.2013 №189-О и от 24.12.2013 № 2059-О, от 25.06.2019 № 1517-О).

Применительно к толкованию отдельных норм статьи 337 Кодекса, для корректного определения объекта обложения НДС правоприменительным органам требуется в каждом случае установить, является ли конкретная операция частью технологического цикла по добыче, то есть извлечения полезного ископаемого из недр (или же по переработке его в качественно иную продукцию), а равно является ли содержащаяся в добытой породе продукция первой по своему качеству, соответствующей требованиям применимых стандартов или же таковой является продукция, полученная путем ее дальнейшей переработки. Вследствие этого именно арбитражный суд на основе принципов состязательности судопроизводства и равенства прав сторон, исследуя по существу фактические обстоятельства дела и не ограничиваясь лишь установлением формальных условий применения нормы, полномочен разрешать возникший между налогоплательщиком и налоговым органом спор (постановление и определение Конституционного Суда Российской Федерации соответственно от 29.04.2020 № 22-П и от 11.03.2021 № 375-О).

Исходя из положений указанных норм права, разъяснений по их применению, арбитражные суды, оценив доводы сторон и представленные в их обоснование доказательства, установили следующее.

Обществом в проверяемом периоде на основании лицензии являлось плательщиком НДС в связи с осуществлением добычи известняка.

Согласно Разделу В «Добыча полезных ископаемых» подраздела 08 «Добыча прочих полезных ископаемых «Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014 (далее – ОКВЭД), утвержденного приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст, добыча известняка включает добычу, дробление и измельчение известняка (код 08.11).

Судами исследованы и оценены подразделы 4.2.3 Корректировки проектной документации «Карьер на базе месторождения известняков Татарский ключ» и разделы 2.5, 3.9, 3.9.1 проектной документации «Техническое перевооружение карьера на базе месторождения известняков «Татарский ключ» и установлено, что «известняк фракционный» является продолжением технологического процесса добычи горных пород.

Судами также установлено, что в техпроекте, технической и проектной документации разработки месторождения в отношении полезного ископаемого - известняка предусмотрена необходимость осуществления операций, относящихся не только к извлечению полезного ископаемого из недр, но и к его дальнейшей переработке - дроблению и измельчению.

Таким образом, по результатам совокупной оценки имеющихся в деле доказательств судами установлено: проектной документацией общества предусмотрено, что в соответствии с технологической схемой по производству фракционного известняка разработка месторождения производится, в том числе с вывозкой нефракционного известняка на дробильно-сортировочную установку, то есть предусмотрено получение фракционного известняка, как продукции разработки месторождения в результате первичной обработки добытого минерального сырья.

Комплекс технологических операций, включающий стадии дробления и грохочения горной массы на дробильно-сортировочной установке не изменяет её основного характера. Изменяется лишь размер кусков: от начальной крупности продукта дробления на дробильно-сортировочной установке до более мелких фракций.

Дробление относится к обрабатываемому производству в том случае, когда оно не связано с одновременной его добычей непосредственно данной организацией. В случае же, когда организация осуществляет дробление в связи с операциями по добыче (единый технологический процесс), процессы дробления, измельчения и сортировки известняка отнесены нормативно-правовыми актами к видам добычных работ. Повторное дробление технологическим проектом не предусмотрено

Установив данные обстоятельства, которые заявителем кассационной жалобы по существу не опровергнуты, суды пришли к обоснованному выводу о том, что нефракционный известняк является лишь сырьем, а объектом налогообложения НДС являются дробленые известняки фракций 0-5 мм и 5-20 мм, относящиеся к виду ПИ «неметаллическое сырье», используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мегрели, глины, и другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии), поскольку техническим проектом предусмотрена переработка добытого ПИ, то есть не только его извлечение из недр, но и операции дробления и измельчения, что следует рассматривать не как переработку ПИ, а как доведение добытого ПИ до требуемых стандартов.

Ссылка в кассационной жалобе на стандарт общества не отменяет установленный судами по результатам совокупной оценки всех доказательств факт того, что нефракционный известняк является только сырьем для производства дробленного известняка.

Данные выводы соответствуют содержанию имеющихся в деле доказательств, при оценке которых и распределении между сторонами бремени доказывания необходимых для правильного разрешения спора обстоятельств, требования главы 7, статьи 200 АПК РФ судами не нарушены.

В связи с изложенным, суд округа поддерживает выводы судов о законности оспариваемого решения инспекции и об отсутствии оснований для удовлетворения заявленных требований.

Неправильного толкования и применения положений приведенных выше норм права и правовой позиции, изложенной в пункте 3 Постановления № 64 и в определении Верховного Суда Российской Федерации по делу № А65-25826/2019, к установленным по данному делу конкретным фактам, суд округа не усматривает.

Ссылка на наличие ТУ 08.11.20-002-77096306-2021 несостоятельна, поскольку данные условия были разработаны и утверждены впервые 30.04.2021, зарегистрированы 06.05.2021, то есть за пределами проверяемого периода (2016 – 2018 годы).

Доводы общества о несогласии с выводами судов о нахождении дробильной установки на промплощадке, являющейся частью месторождения, ссылка на письмо от 12.03.2021 направлены на переоценку доказательств, установленных судами фактов и выводов судов и противоречат содержанию судебных актов (страницы 21-22 решения, 19-22, 28 – постановления), в которых данные доводы общества рассмотрены и отклонены со ссылкой на совокупную оценку данных доказательств и установленные по результатам их оценки фактические обстоятельства.

Поскольку нормы Кодекса, регулирующие НДСПИ, не ставят определение добытого полезного ископаемого в зависимость от его добычи (образования) именно в пределах горного отвода, довод о неправильном применении пунктов 8, 9, 10 и 11 Методических указаний № 76 к установленным по данному делу фактам, ошибочен.

Доводы кассационной жалобы, несмотря на ссылку на нарушение норм материального права, являются позицией общества по делу, приводились им в судах двух инстанций, судами рассмотрены и отклонены со ссылкой на нормы права и установленные обстоятельства настоящего спора, с изложением мотивов их непринятия.

Указанные доводы по существу выражают несогласие с результатами оценки доказательств, направлены на их переоценку и установление иных фактических

обстоятельств, что невозможно в суде кассационной инстанции в силу его полномочий, определенных в главе 35 АПК РФ.

Нарушений норм процессуального права, являющихся безусловным основанием для отмены судебных актов, в силу части 4 статьи 288 АПК РФ судом кассационной инстанции не установлено.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы суд округа приходит к выводу о том, что обжалуемые судебные акты основаны на полном и всестороннем исследовании имеющихся в деле доказательств, приняты с соблюдением норм материального и процессуального права и на основании пункта 1 части 1 статьи 287 АПК РФ подлежат оставлению без изменения.

В соответствии со статьей 110 АПК РФ расходы по уплате государственной пошлины за подачу кассационной жалобы подлежат отнесению на заявителя.

Руководствуясь статьями 274, 286-289 АПК РФ, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 16 марта 2022 года по делу № А10-6795/2021, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 06 июня 2022 года по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

А.И. Рудых

Судьи

В.Д. Загвоздин

А.Н. Лешоко