

**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
23 мая 2022 года

Дело № А10-3535/2021

Резолютивная часть постановления объявлена 23 мая 2022 года.

Полный текст постановления изготовлен 23 мая 2022 года.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Загвоздина В.Д.,

судей: Ананьиной Г.В., Рудых А.И.,

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Бабак Д.В.,

при участии в судебном заседании, проводимом с использованием систем видеоконференц-связи при содействии Арбитражного суда Республики Бурятия, представителя Управления Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия – Петровой О.М. (доверенность от 25.10.2021, диплом о высшем юридическом образовании),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Николаевский карьер» на решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 16 ноября 2021 года по делу № А10-3535/2021, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 9 февраля 2022 года по тому же делу, установил:

общество с ограниченной ответственностью «Николаевский карьер» (ОГРН 1090327012126, ИНН 0319102180, далее – ООО «Николаевский карьер», общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Бурятия с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Бурятия (далее - налоговый орган, инспекция) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 25.03.2021 №3 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия (далее – УФНС) от 31.05.2021 №15-14/07233 в части доначисления налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДС) в сумме 6 607 769 рублей, начисления за

его неуплату пени в сумме 2 413 233 рублей 63 копеек и штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в размере 51 889 рублей.

При рассмотрении дела в суде первой инстанции произведена замена инспекции на ее правопреемника – УФНС.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 16 ноября 2021 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 9 февраля 2022 года, в удовлетворении требований налогоплательщику отказано.

ООО «Николаевский карьер», не согласившись с решением суда первой инстанции и постановлением апелляционного суда, обратилось в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос о проверке их законности и обоснованности, просит судебные акты отменить и направить дело на новое рассмотрение.

Общество, ссылаясь на письмо Отдела геологии и лицензирования по Республике Бурятия (Бурятнедра) от 21.07.2021 № 14-43-1711 (т. 11 л.д. 120), указывает, что объект налогообложения возникает на этапе окончания полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого, то есть в рассматриваемом случае – камня бутового. Дробление добываемых магматических пород (в форме камня бутового) для получения щебня не является циклом добычных работ, поскольку не предусмотрено техническим проектом разработки Николаевского месторождения, технологический раздел дробления камня в проекте отсутствует.

Вывод судов о том, внутренний документ общества «Карта технологического процесса» является частью технического проекта разработки Николаевского месторождения, ошибочен.

Ссылаясь на пункты 2.8, 3.2.2, 3.10.1 дополнений к проекту на разработку карьера магматических пород Николаевского месторождения, утвержденного и согласованного в 2013 году, а также паспорт дробления негабаритов (т.1 л.д. 108-128), заявитель кассационной жалобы утверждает, что без стадии сортировки и дробления именно на карьере путем взрывания накладных зарядов полезное ископаемое доводится до состояния камня бутового (фракция габаритов 80-400 мм с допустимым расширением диапазона до 70-1000 мм). Кроме того, судами не учтено, что приемные бункеры дробильных установок рассчитаны на прием камня размером не более 800 мм в диаметре.

Установленный судами факт реализации налогоплательщиком камня бутового в незначительном размере (относительно объемов реализации щебня) не имеет правового значения, поскольку первым отвечающим стандартам полезным ископаемым при разработке месторождения является именно камень бутовый.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте проведения судебного заседания извещены судом округа по правилам статей 121-123, 186 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, информация о рассмотрении кассационной жалобы размещена в установленном порядке на сайтах Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа и картотеки арбитражных дел в сети «Интернет».

В отзыве на кассационную жалобу УФНС просило оставить принятые по делу решение и постановление без изменения, как законные и обоснованные.

Присутствующий в заседании суда округа представитель УФНС просил в удовлетворении кассационной жалобы отказать.

Кассационная жалоба рассматривается в порядке, установленном главой 35 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Проверив в пределах, установленных статьей 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, правильность применения судами норм материального и соблюдения норм процессуального права, а также соответствие выводов судов установленным по делу обстоятельствам и имеющимся в материалах дела доказательствам, исходя из доводов кассационной жалобы и возражений на неё, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа пришел к следующим выводам.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций и следует из материалов дела, ООО «Николаевский карьер» в 2016-2018 годах осуществляло деятельность по добыче общераспространенных полезных ископаемых на основании лицензии серии ТРБ № 00327 МЭ от 08.02.2013 со сроком действия до 19.08.2035 и в силу статьи 334 Кодекса являлось плательщиком НДС.

В декларациях по НДС за вышеуказанный период налогоплательщиком отражена добыча неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии, с кодом 10012 «Камень строительный». При этом количество добытого полезного ископаемого определено исходя из объема выбранного вручную камня бутового и объема переработанной горной массы (камень размером ориентировочно 800-900 мм в рыхленном виде), указанного в маркшейдерских инструментальных замерах (т. 6 л.д. 51-72), а стоимость добытых полезных ископаемых рассчитана исходя из цены реализации камня бутового (карточки счетов 21 «полуфабрикаты собственного производства», 43 «готовая продукция», 90 «продажи»).

По результатам проведенной выездной проверки налоговый орган пришел к выводу о занижении обществом налогооблагаемой базы по НДС на сумму 120 141 248 рублей вследствие неверного признания в качестве добытого полезного ископаемого только камня бутового при наличии иных видов продукции горнодобывающего производства, получаемых при осуществлении первичной обработки

полезного ископаемого – щебня различных фракций (в том числе щебня диаметром менее 5 мм - песка из отсевов дробления). Указанное обстоятельство послужило основанием для принятия инспекцией с соблюдением положений статей 89, 100, 101 Кодекса решения от 31.05.2021 №15-14/07233 о доначислении оспариваемых в настоящем деле сумм НДС, пеней и штрафа.

Досудебный порядок урегулирования спора, предусмотренный статьей 138 Кодекса, обществом соблюден.

Не согласившись с решением налогового органа, ООО «Николаевский карьер» обратилось в арбитражный суд с требованием о признании указанного решения незаконным.

Суды при рассмотрении дела согласились с выводом налогового органа о том, что добываемым полезным ископаемым для налогоплательщика в целях исчисления НДС является камень бутовый и щебень различных фракций, в связи с чем, отказали в удовлетворении заявленных требований.

Суд округа по результатам рассмотрения кассационной жалобы не находит оснований для отмены или изменения судебных актов.

Согласно статье 336 Кодекса объектом налогообложения НДС (за исключением случаев, перечисленных в пункте 2 указанной статьи) 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.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 338 Кодекса налоговая база по НДС 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 настоящего Кодекса. Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому, определяемому в соответствии со статьей 337 настоящего Кодекса (пункты 3, 4 статьи 338 Кодекса).

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.

В силу пункта 3 статьи 337 НК РФ полезным ископаемым также признаётся 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, отнесённых 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).

Согласно разъяснениям, изложенным в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64 «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» (далее – Постановление № 64), судам надлежит исходить из следующего. Положение пункта 1 статьи 337 Кодекса о том, что добытым полезным ископаемым признается продукция, которая содержится в минеральном сырье и отвечает 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. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается, если иное не предусмотрено пунктом 8 статьи 339 Кодекса, полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого (пункт 7 статьи 339 Кодекса).

Применяя указанные нормы, суды должны исходить из следующего. Данные нормы 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 (пункт 3 Постановления № 64).

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).

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, т.е. 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 Конституционного Суда Российской Федерации от 29.04.2020 № 22-П, определение Конституционного Суда Российской Федерации от 11.03.2021 № 375-О).

Суды исследовали Проект на разработку магматических пород Николаевского месторождения, дополнения к нему (т. 8 л.д. 3-68, т. 1 л.д. 108-128,) и на основании содержания разделов 2.6, 3.2, 3.6.1, 3.10.1 указанных документов пришли к обоснованному выводу, что добываемым полезным ископаемым для целей исчисления НДС в рассматриваемом случае является камень бутовый и щебень (ГОСТ 8267-75 «Щебень из естественного камня для строительных работ»), поскольку полезным ископаемым на месторождении являются магматические породы представленные гранитами, граносиенитами, гранодиоритами и породами дайкового комплекса, из которых возможно получение бутового камня и щебня для строительных работ.

После карьерных буро-взрывных работ полученная горная масса (разрушенные взрывом скальные породы) перемещается и складироваться в штабеля бульдозером и фронтальным погрузчиком, затем вся горная масса и дресва (щебень) экскаватором и фронтальным погрузчиком грузится в самосвалы, после чего вывозится на промышленную площадку дробильно-сортировочного комплекса. Таким образом, никакого отпуска товара в виде бутового камня непосредственно из карьера производиться не должно и не происходило. На дробильно-сортировочном комплексе происходит сортировка и при необходимости дробление как единый технологический процесс, в результате которого и получается бутовый камень и щебень разных фракций для последующей реализации.

Судами правильно установлено, что комплекс технологических операций, включающий стадии дробления и грохочения горной массы на дробильно-сортировочной установке не изменяет основного характера магматических пород (кристаллический состав, химический состав, плотность, морозостойкость, истираемость и т.п.). Изменяется лишь размер кусков камня: от начальной крупности продукта дробления на дробильно-сортировочной установке до более мелких фракций.

Таким образом, основываясь на вышеуказанной проектной документации, суды пришли к мотивированному выводу о том, что в настоящем случае процесс сортировки и дробления горной массы является циклом добычных работ.

Довод общества о том, что щебень из месторождения получается только путем дробления бутового камня, не нашел своего подтверждения в ходе рассмотрения настоящего дела.

Так, технический проект не содержит информации о том, что после буровзрывных карьерных работ образуется бутовый камень, определенный стандартом общества. Напротив, содержание технического проекта и дополнений к нему позволяет прийти к выводу о том, что добытая магматическая порода подлежит перевозке для дальнейшей сортировки и дробления в целях ее доведения до состояния, предусмотренного СТО 61629982-01-2013 и ГОСТ 8267-93.

Стандартом общества СТО 61629982-01-2013 «Камень бутовый из плотных горных пород» предусмотрено, что бутовый камень поставляется в виде кусков камня в размере 80-400 мм, по согласованию потребителя с карьером-изготовителем поставка бутового камня допускается с иными наименьшими и наибольшими размерами кусков, но в пределах от 70 до 1000 мм.

ГОСТ 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ» предусматривает выпуск щебня и гравия в виде следующих основных фракций: от 5(3) до 10 мм; свыше 10 до 15 мм; свыше 10 до 20 мм; свыше 15 до 20 мм; свыше 20 до 40 мм; свыше 40 до 80(70) мм и смеси фракций от 5(3) до 20 мм.

Схема дробильного комплекса, согласно которой в бункеры осуществляется подача камней размером до 800 мм (т.1 л.д.143-144), свидетельствует только о том, что технические возможности данного оборудования допускают возможность завершения технологического цикла добычи щебня как полезного ископаемого, причем подаваемая горная порода может значительно превышать требования стандарта общества СТО 61629982-01-2013, предъявляемые к бутовому камню (размер кусков которого без соответствующего согласования не может превышать в диаметре в 400 мм).

Ссылка налогоплательщика на раздел 2.8 дополнений к Проекту на разработку магматических пород Николаевского месторождения не может быть принята судом округа, поскольку данный раздел определяет порядок использования отходов производства, а не получаемой магматической породы.

Применительно к негабаритам, полученным при проведении буровзрывных работ, указанный раздел предусматривает их разбивку накладными зарядами по специально разработанному проекту. Однако такой проект, позволяющий прийти к выводу об образовании бутового камня в результате указанной разбивки без проведения сортировки

полученной горной породы и (или) ее дробления, при рассмотрении дела налогоплательщиком не представлялся.

Типовой паспорт буровзрывных работ по дроблению негабаритов накладными зарядами (т.1 л.д.128) не содержит какой-либо информации о размере образуемых в результате указанных работ фракций горной породы.

Ссылка налогоплательщика на письмо Бурятнедр от 21.07.2021 № 14-43-1711 правильно отклонена судами, поскольку содержащиеся в них выводы не соответствуют как проекту разработки Николаевского месторождения, так и карте технологического процесса. Кроме того, указанный орган не уполномочен давать разъяснения по вопросам исчисления НДС, а термин «полезное ископаемое» используется в законодательстве о налогах и сборах в специальном значении, отличном от понятия полезного ископаемого для целей законодательства о недрах.

Ссылки общества при рассмотрении дела на соответствие требованиям ГОСТ 31436-2011 «Породы горные скальные для производства щебня для строительных работ» всей получаемой на горном карьере горной массы до ее сортировки и дробления правильно отклонены судами, поскольку данный документ применяется при геологической разведке и не позволяет квалифицировать горные скальные породы в качестве полезного ископаемого для целей налогообложения без завершения технологического цикла получения щебня.

Исследование и оценка доказательств осуществлены судами по правилам главы 7, статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, выводы судов соответствуют содержанию имеющихся в деле доказательств, установленным по делу обстоятельствам и сделаны при правильном применении норм права.

Доводы, приведенные в кассационной жалобе, повторяют доводы, уже являвшиеся предметом рассмотрения судов первой и апелляционной инстанции, им дана надлежащая правовая оценка. Несогласие подателя кассационной жалобы с произведенной судами оценкой фактических обстоятельств дела не свидетельствует о неправильном применении норм материального и процессуального права и не может быть положено в обоснование отмены обжалуемых решения и постановления.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены принятых по делу судебных актов, не установлено.

При таких обстоятельствах суды правомерно отказали ООО «Николаевский карьер» в удовлетворении заявленных требований.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа приходит к выводу о том, что обжалуемые судебные акты на

основании пункта 1 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат оставлению без изменения.

В ходе кассационного производства ООО «Николаевский карьер» уплатило государственную пошлину в сумме 3 000 рублей, тогда как уплате по данной категории спора об обжаловании ненормативного правового акта подлежала пошлина в сумме 1 500 рублей (подпункты 3, 12 пункта 1 статьи 333.21 Налогового кодекса Российской Федерации, пункт 34 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2014 № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах»). Государственная пошлина в сумме 1 500 рублей является излишне уплаченной и подлежит возврату из соответствующего бюджета.

Расходы общества по уплате государственной пошлины в сумме 1 500 рублей за кассационное рассмотрение дела подлежат отнесению на данное лицо.

Руководствуясь статьями 104, 274, 286-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 16 ноября 2021 года по делу № А10-3535/2021, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 9 февраля 2022 года по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Возвратить обществу с ограниченной ответственностью «Николаевский карьер» из федерального бюджета государственную пошлину в сумме 1 500 рублей, уплаченную по платежному поручению № 97 от 07 апреля 2022 года.

Выдать справку на возврат государственной пошлины.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегия 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

В.Д. Загвоздин

Судьи

Г.В. Ананьина

А.И. Рудых

