

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС23-22175

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

18.01.2024

Судья Верховного Суда Российской Федерации Першутов А.Г., изучив по материалам истребованного дела кассационную жалобу закрытого акционерного общества «Косьвинский камень» на решение Арбитражного суда Свердловской области от 30.11.2022 по делу № А60-43970/2022, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.02.2023 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.07.2023 по тому же делу по заявлению закрытого акционерного общества «Косьвинский камень» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области о признании недействительным решения от 05.04.2022 № 630 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

установил:

закрытое акционерное общество «Косьвинский камень» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области (далее – инспекция) о признании недействительным решения от 05.04.2022 № 630 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 30.11.2022, оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного

апелляционного суда от 10.02.2023, обществу отказано в удовлетворении заявления.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 26.07.2023 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просит их отменить и принять новый судебный акт по делу об удовлетворении заявления.

Письмом судьи Верховного Суда Российской Федерации от 30.10.2023 были истребованы материалы дела из Арбитражного суда Свердловской области.

Согласно положениям части 7 статьи 291⁶ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации кассационная жалоба подлежит передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, если изложенные в ней доводы подтверждают наличие существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход дела, и являются достаточным основанием для пересмотра оспариваемых судебных актов в кассационном порядке.

При изучении по материалам истребованного дела доводов кассационной жалобы и принятых по делу судебных актов установлены основания для передачи упомянутой жалобы вместе с делом для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, на основании соответствующих лицензий общество осуществляет добычу золота и металлов платиновой группы из россыпных месторождений на участках Тылай-Косьвинского месторождения. Согласно техническому проекту на разработку Тылай-Косьвинского месторождения при отработке указанного месторождения полезным ископаемым является концентрат (шлиховая платина); конечным товарным продуктом являются химически чистые драгоценные металлы, извлеченные на аффинажном заводе; в состав добываемого продукта (концентрата), который поставляется на аффинаж, входят золото, а также платина, иридий, палладий, родий.

Общество представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) за сентябрь 2021 года, в которой отразило долю содержания химически чистого драгоценного металла в

добытом полезном ископаемом, в частности, по коду 13001 (концентрат, содержащий золото) - 0,0055; по коду 13003 (концентрат, содержащий платину) - 0,721.

Рассчитав с учетом расходов на аффинаж стоимость единицы добытого полезного ископаемого (по каждому из видов химически чистых драгоценных металлов), общество исчислило налог по ставке 6 процентов в отношении налоговой базы, определенной по золоту, и по ставке 6,5 процентов в отношении налоговой базы, определенной по металлам платиновой группы, с применением к общей налоговой базе рентного коэффициента $K_{\text{РЕНТА}}$ равного 1.

По результатам камеральной проверки налоговой декларации по НДС за сентябрь 2021 года инспекция вынесла решение от 05.04.2022 № 630 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым обществу доначислен НДС в сумме 6 791 926 рублей, соответствующие суммы пеней и штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Основанием для принятия указанного решения послужил вывод инспекции о неправомерном неприменении обществом рентного коэффициента $K_{\text{РЕНТА}}$ равного 3,5 в отношении налоговой базы, исчисленной по металлам платиновой группы (за исключением золота).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области от 18.07.2022 № 13-06/21219@ решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с решением инспекции, общество оспорило его в арбитражном суде.

Рассматривая настоящий спор, суды исходили из следующего.

В соответствии с подпунктом 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса видом добытого полезного ископаемого, являющегося на основании статьи 336 Налогового кодекса объектом налогообложения НДС, признаются, в частности, полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов.

Налоговая база по добытым драгоценным металлам – стоимость добытого полезного ископаемого определяется на основании пункта 5 статьи 340 Налогового кодекса исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии – в ближайшем из

предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Согласно пункту 2 статьи 342 Налогового кодекса налогообложение НДС производится по одной из установленных данным пунктом статьи 342 Кодекса налоговых ставок (в зависимости от вида добытого полезного ископаемого), умноженной на рентный коэффициент $K_{\text{РЕНТА}}$, определяемый в соответствии со статьей 342⁸ Налогового кодекса.

Положения подпунктов 5 и 6 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса устанавливают различные налоговые ставки: при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, налогообложение производится по налоговой ставке 6,0 процентов; при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота) - 6,5 процентов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 342⁸ Налогового кодекса (введенной Федеральным законом от 02.07.2021 № 309-ФЗ), если иное не предусмотрено настоящей статьей, в отношении налоговых ставок, установленных пунктом 2 статьи 342 настоящего Кодекса, рентный коэффициент $K_{\text{РЕНТА}}$ принимается равным 3,5.

Согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 342⁸ Налогового кодекса рентный коэффициент $K_{\text{РЕНТА}}$ принимается равным 1 в отношении налоговых ставок, установленных пунктом 2 статьи 342 настоящего Кодекса для следующих видов добытых полезных ископаемых: торфа, горючих сланцев, сырья радиоактивных металлов, неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии, подземных промышленных и термальных вод, битуминозных пород, концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, концентратов и других полупродуктов, содержащих серебро, общераспространенных полезных ископаемых, природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней.

Таким образом, по мнению судов, нормы налогового законодательства предусматривают, что обложение НДС такого вида полезного ископаемого, как концентрат драгоценных металлов, в обязательном порядке производится с учетом доли содержания в нем тех или иных видов химически чистых

драгоценных металлов при применении как различных налоговых ставок, установленных подпунктами 5 и 6 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса, так и различных рентных коэффициентов $K_{\text{РЕНТА}}$, определенных статьей 342⁸ Налогового кодекса. Соответственно, применение коэффициента $K_{\text{РЕНТА}}$ 1 предусмотрено для той части концентрата, в которой содержится золото; в случае же содержания в концентрате металлов платиновой группы при расчете налога применяется в соответствующей части рентный коэффициент $K_{\text{РЕНТА}}$, равный 3,5.

На основании изложенного суды пришли к выводу о том, что повышенный рентный коэффициент $K_{\text{РЕНТА}}$, равный 3,5, должен применяться в отношении части концентрата, содержащего металлы платиновой группы, независимо от наличия и (или) количества золота в добытом полезном ископаемом, признав правомерным оспариваемое решение инспекции.

Обжалуя судебные акты в Верховный Суд Российской Федерации, общество приводит доводы о существенных нарушениях судами норм материального права, повлиявших на исход дела.

Так, в частности, общество приводит доводы о том, что в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.10.1999 № 14-П указано, что объект налогообложения является существенным элементом налогового обязательства. Это вытекает из Налогового кодекса, согласно которому налог считается установленным лишь при условии, что наряду с другими элементами налогообложения определен объект налогообложения, включающий имущество, прибыль, доходы, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по уплате налога, причем каждый налог имеет самостоятельный объект обложения (статьи 17 и 38). Как существенный элемент налогового обязательства он должен быть установлен именно законом.

Анализ положений статей 336, 337 Налогового кодекса показывает, что в ряде случаев Налоговый кодекс прямо предусматривает, что объектом налогообложения являются отдельные компоненты, содержащиеся в добытом полезном ископаемом. В частности, согласно подпунктам 4 и 5 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса самостоятельными видами полезных ископаемых являются как «многокомпонентная комплексная руда», так и «полезные компоненты, извлекаемые из многокомпонентной комплексной руды, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел)». Однако такого же правила для драгоценных металлов нет.

Драгоценные металлы извлекаются из добытого ископаемого не самими недропользователями (добывающими организациями), а исключительно специализированными аффинажными организациями, в силу требований законодательства о драгоценных металлах.

Согласно подпункту 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса к добытым полезным ископаемым отнесены полупродукты, в том числе, концентраты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), а не отдельные драгоценные металлы, содержащиеся в добытом полупродукте (концентрате).

Под добычей драгоценных металлов в целях НДСПИ понимается извлечение минерального сырья, содержащего такие металлы, из россыпных месторождений, и последующая его первичная переработка с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, в соответствии с согласованной и утвержденной в установленном порядке проектной документацией на разработку соответствующего месторождения полезных ископаемых и (или) первичную переработку минерального сырья, содержащего драгоценные металлы. Такое специальное определение добычи как получения концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, включено в главу 26 Налогового кодекса Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ, вступившим в силу с 01.01.2017.

Таким образом, по мнению общества, примененный судами при рассмотрении настоящего дела подход не соответствует определению добытого полезного ископаемого согласно подпункту 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса, который объектом налогообложения НДСПИ устанавливает полупродукт (в том числе концентрат), содержащий в себе как один, так и несколько драгоценных металлов, включая золото.

Игнорирование судами определения объекта налогообложения, как определяющего элемента налогового обязательства, свидетельствует о существенном нарушении норм материального права при рассмотрении настоящего дела.

Согласно пункту 5 статьи 340 Налогового кодекса стоимость единицы добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Единица добытого полезного ископаемого - это грамм, килограмм, тонна и т.п. в зависимости от вида полезного ископаемого. Общая налоговая база определяется в соответствии с пунктом 3 статьи 340 Налогового кодекса: стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Соответственно, указанные нормы предусматривают определение общей стоимости добытого полезного ископаемого, которым согласно подпункту 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса являются концентраты и иные полупродукты, содержащие драгоценные металлы, а не отдельные драгоценные металлы, содержащиеся в комплексном концентрате.

Указанный порядок формирования налоговой базы означает, что при добыче полезного ископаемого (концентрата), содержащего в себе несколько драгоценных металлов, общая стоимость добытого концентрата определяется с учетом доли содержания всех драгоценных металлов в концентрате и стоимости этих драгоценных металлов. При этом правила статей 339, 340 Налогового кодекса не препятствуют применению рентного коэффициента $K_{\text{РЕНТА}}$, равного 1 от общей стоимости концентрата, содержащего золото. Напротив, они препятствуют одновременному применению двух разных коэффициентов, поскольку к единой налоговой базе можно применить только одну ставку и один коэффициент.

При этом, как указывает общество, положения подпункта 2 пункта 3 статьи 342⁸ Налогового кодекса прямо устанавливают применение рентного $K_{\text{РЕНТА}}$ 1 в отношении концентратов и других полупродуктов, содержащих золото. Никаких ограничений по применению налоговых ставок и $K_{\text{РЕНТА}}$ в размере 1 в зависимости от доли содержания золота, серебра и (или) иных драгоценных металлов в добытом полезном ископаемом Налоговый кодекс не содержит.

Аналогичная позиция изложена в письме Министерства финансов Российской Федерации от 05.04.2022 № 03-06-06-01/28665.

Кроме того, согласно пункту 12 статьи 342⁸ Налогового кодекса в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого в соответствии с настоящей статьей рентный коэффициент $K_{\text{РЕНТА}}$ может принимать несколько значений, в целях налогообложения налогом такого полезного ископаемого используется наименьшее из таких значений.

Положения статьи 342⁸ Налогового кодекса не предусматривают применение двух разных рентных коэффициентов $K_{\text{РЕНТА}}$.

Приведенные в кассационной жалобе доводы признаются достаточным основанием для пересмотра обжалуемых судебных актов в кассационном порядке, в связи с чем жалобу общества с делом следует передать для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Руководствуясь пунктом 2 части 7 статьи 291⁶, статьей 291⁹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья

определил:

кассационную жалобу закрытого акционерного общества «Косьвинский камень» с делом передать для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации

А.Г. Першутов