

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС23-22175

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А60-43970/2022

Резолютивная часть определения объявлена 01.03.2024.

Полный текст определения изготовлен 04.03.2024.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Першутова А.Г.,

судей Антоновой М.К., Завьяловой Т.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе 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.

В судебном заседании приняли участие представители:

акционерного общества «Косьвинский камень – Воинов В.В.,
Пепеляев С.Г., Школик О.А.;

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14
по Свердловской области – Денисаев М.А., Ефремова Е.И., Самарина Е.Н.,
Чирик Е.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации
Першутова А.Г., выслушав объяснения участвующих в деле лиц, Судебная
коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

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.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации
Першутова А.Г. от 18.01.2024 жалоба общества вместо с делом передана

для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу подлежащей удовлетворению, а состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов трех инстанций - отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество на основании соответствующих лицензий осуществляет добычу золота и металлов платиновой группы из россыпных месторождений на участках Тылай-Косьвинского месторождения.

Согласно техническому проекту на разработку месторождения при отработке указанного месторождения полезным ископаемым является 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).

Управление Федеральной налоговой службы по Свердловской области решением от 18.07.2022 № 13-06/21219@ оставило указанное решение инспекции без изменения.

Суды трех инстанций, признавая законным оспариваемое решение инспекции, и соглашаясь с произведенными налоговым органом доначислениями, руководствовались положениями статьи 336, подпункта 13 пункта 2 статьи 337, статьи 338, пункта 5 статьи 340, подпунктов 5 и 6 пункта 2 статьи 342, статьи 342⁸ Налогового кодекса и исходили из того, что при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, налогообложение производится по налоговой ставке 6,0 процентов, а при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота) - 6,5 процентов. 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 коэффициент $K_{\text{рента}}$, равный 3,5.

Доводы налогоплательщика о том, что любое содержание золота в концентрате (ином полупродукте) позволяет применять при исчислении НДС коэффициент $K_{\text{рента}}$, равный 1, отклонены судами по тому основанию, что системное толкование приведенных выше положений Налогового кодекса, касающихся налогообложения полупродуктов (концентратов), содержащих драгоценные металлы, не позволяет сделать вывод, что любое сколь угодно малое количество золота в добытом полупродукте дает право применять упомянутый коэффициент.

Между тем судами не учтено следующее.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 336 Налогового кодекса объектом налогообложения НДС по общему правилу признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях исчисления НДС полезным ископаемым по общему правилу признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации (пункт 1 статьи 337 Налогового кодекса).

Видом добытого полезного ископаемого согласно подпункту 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса являются 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, в том числе концентраты.

Извлечение минерального сырья, содержащего такие металлы, из коренных (рудных), россыпных и техногенных 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, признается добычей драгоценных металлов (подпункт 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса).

В соответствии с пунктом 1 статьи 339, пунктом 5 статьи 340 Налогового кодекса налогоплательщик определяет количество добытого полезного ископаемого и производит оценку стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений исходя из сложившихся у него в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии - в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

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 (подпункты 5 и 6 пункта 2 статьи 342 Налогового кодекса).

В силу статьи 342⁸ Налогового кодекса, действовавшей в охваченный налоговой проверкой период, соответствующие налоговые ставки умножаются на коэффициент $K_{\text{рента}}$, равный 3,5, за исключением концентратов и других полупродуктов, содержащих золото (серебро); применение пониженного коэффициента $K_{\text{рента}}$ 1 предусмотрено в отношении концентратов, содержащих золото.

Анализ приведенных положений законодательства позволяет сделать вывод о том, что посредством взимания НДСП производится налогообложение ресурсной ренты - дохода, который может быть извлечен плательщиком из добычи полезных ископаемых, то есть за счет эксплуатации природных ресурсов.

В целях учета различий в доходности добычи полезных ископаемых между категориями налогоплательщиков и обеспечения взимания НДСП в соответствии с экономической состоятельностью плательщиков (пункты 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса), законодатель придал юридическое значение факту извлечения налогоплательщиком из недр минерального сырья, содержащего в себе соответствующие драгоценные металлы, в том числе получению концентратов драгоценных металлов при первичной переработке этого минерального сырья, а также стоимостной оценке соответствующих драгоценных металлов, имея в виду непосредственное влияние названных факторов на доходность добычи.

При этом степень дифференциации условий налогообложения, которая должна быть обеспечена в отношении тех или иных плательщиков НДСП, учитывающая в целом различия в доходности добычи полезных ископаемых между категориями налогоплательщиков, определяется при установлении правил налогообложения законодателем, а не правоприменительными органами.

Законодатель определил условия налогообложения лиц, осуществляющих добычу концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, предусмотрев для данной категории плательщиков НДСП применение налоговой ставки 6 процентов (пункт 2 статьи 342 Налогового кодекса), а также исключив для них применение рентного коэффициента, имеющего корректирующее значение, в размере 3,5 (статья 342⁸ Налогового кодекса).

Ограничений по применению рентного коэффициента в размере 1 в зависимости от доли содержания золота, серебра и (или) иных драгоценных металлов в добытом полезном ископаемом, а именно в полупродуктах,

содержащих в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемых по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов, в том числе лигатурном золоте и (или) концентрате, Налоговым кодексом не предусмотрено.

Таким образом, предложенный налоговым органом и поддержанный судами подход, состоящий в необходимости более широкой дифференциации условий налогообложения плательщиков НДС за счет применения различных значений рентного коэффициента к отдельным драгоценным металлам в зависимости от степени содержания золота в концентрате, не основан на законе.

Применение упомянутого подхода может привести к установлению относительно более обременительных условий налогообложения для плательщиков НДС в ситуации, когда добываемое ими минеральное сырье, исходя из специфики соответствующих участков недр и разрабатываемых месторождений, характеризуется относительно меньшим содержанием золота в сравнении с содержанием в них иных драгоценных металлов.

Во всяком случае решение вопроса о подлежащих применению значениях рентного коэффициента в зависимости от того, является ли содержание золота в концентрате значительным в сравнении с содержанием иных драгоценных металлов у каждого конкретного недропользователя, не может быть поставлено в зависимость от усмотрения налогового органа. Иное вопреки положениям пункта 3 статьи 3 и абзаца второго пункта 1 статьи 56 Налогового кодекса приводило бы к установлению произвольных (индивидуальных) условий налогообложения для отдельных налогоплательщиков.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшееся по делу решение суда первой инстанции, постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹

Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые при существенном нарушении норм материального права.

Поскольку судами установлены все обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, но неправильно применены нормы материального права, регулирующие спорные правоотношения, Судебная коллегия полагает возможным, не передавая дело на новое рассмотрение, вынести решение по существу спора, удовлетворив заявленные обществом требования.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

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 отменить.

Требование закрытого акционерного общества «Косьвинский камень» удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области от 05.04.2022 № 630 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Председательствующий судья

А.Г. Першутов

Судья

М.К. Антонова

Судья

Т.В. Завьялова