

**Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа**

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, www.fasvso.arbitr.ru
тел./факс (3952) 210-170, 210-172

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

город Иркутск
27 марта 2024 года

Дело № А10-1223/2023

Резолютивная часть постановления объявлена 25 марта 2024 года.

Полный текст постановления изготовлен 27 марта 2024 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 путем использования системы веб-конференции, представителя общества с ограниченной ответственностью «Геостандарт» - Савченкова А.А. (доверенность от 21.12.2022, диплом о высшем юридическом образовании), а также явившегося непосредственно в суд округа представителя Управления Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия – Нехуровой В.Г. (доверенность от 25.12.2023, диплом о высшем юридическом образовании),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Геостандарт» на решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 5 июля 2023 года по делу № А10-1223/2023, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 4 декабря 2023 года по тому же делу,

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Геостандарт» (ОГРН 1140327011318, ИНН 0323376441, далее – ООО «Геостандарт», налогоплательщик, общество) обратилось в суд с заявлением к Управлению Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия (далее – Управление, налоговый орган) о признании недействительным решения от 24.11.2022 № 13393.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 5 июля 2023 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 4 декабря 2023 года, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с решением суда первой инстанции и постановлением суда апелляционной инстанции, общество обратилось в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа с кассационной жалобой, в которой просит обжалуемые судебные акты отменить, заявленные требования удовлетворить.

Налогоплательщик полагает не соответствующими материалам дела и фактическим обстоятельствам выводы судов о том, что процесс получения щебня из магматической породы путем ее дробления является циклом добычных работ для целей исчисления налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДС).

Заявитель указывает на то, что в соответствии с техническим проектом в результате буровзрывных работ и первичной обработки в карьере добытого полезного ископаемого (магматических пород) получается камень бутовый, являющийся первой по своему качеству соответствующей ГОСТу 31436-2011 «Породы скальные для производства щебня для строительных работ» продукцией разработки карьера. Переработка буттового камня (его дробление и дальнейшая сортировка) является самостоятельным видом деятельности, не входящим в экономический цикл добычи строительного камня и регламентируется на производстве общества отдельным проектом. При этом отдельное формирование затрат на карьере и на дробильно-сортировочном комплексе не предусмотрено.

Налогоплательщик полагает неверным расчет НДС в решении налогового органа, поскольку в нем не учтены фактические производственные потери, при этом объем полученного из горной породы щебня не может быть равен объему добытой горной породы.

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 Управление просило оставить принятые по делу решение и постановление без изменения, как законные и обоснованные.

Присутствующие в заседании суда округа представители налогоплательщика и налогового органа поддержали соответственно доводы кассационной жалобы и отзыва на нее.

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 «Геостандарт» в июле 2021 года осуществляло добычу полезных ископаемых по лицензии ИВЛ 00392 МЭ.

В приложении № 6 к лицензии ИВЛ 00392 МЭ в технологических свойствах полезного ископаемого указано, что бутовый камень и щебень месторождения могут использоваться в строительстве без ограничения.

В представленной 26.01.2022 уточненной декларации по НДС за июль 2021 года налогоплательщиком отражена добыча неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии, с кодом 10012 «Камень строительный». При этом количество добытого полезного ископаемого указано исходя из объема, определенного на основании маркшейдерских замеров, а стоимость при определении налогооблагаемой базы определена исходя из расчетной стоимости добытого строительного камня.

По результатам проведенной камеральной проверки с соблюдением положений статей 88, 100, 101 Кодекса налоговый орган пришел к выводу о занижении обществом налогооблагаемой базы по НДС на сумму 6 723 049 рублей 4 копеек, вследствие неверного определения налогоплательщиком в качестве объекта налогообложения расчетной стоимости добытого строительного камня (камня бутового), тогда как фактически добытым полезным ископаемым является результат его доведения до первого по качеству полезного ископаемого, соответствующего ГОСТу 8267-93 «Щебень и гравий плотных горных пород для строительных работ», то есть результат в форме щебня (различных фракций).

По результатам рассмотрения указанного акта, возражений налогоплательщика от 15.07.2022, результатов дополнительных мероприятий налогового контроля, оформленных дополнением к акту от 16.09.2022 № 22, налоговым органом принято решение от 24.11.2022 № 13393 о доначислении НДС в размере 369 767 рублей, соответствующих ему пеней и штрафа.

Решением Управления от 26.01.2023 № 13 произведен перерасчет - пени уменьшены на 25 218 рублей 11 копеек в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 28.03.2022 № 497 «О введении моратория на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям, подаваемым кредиторами».

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по Дальневосточному федеральному округу от 30.01.2023 № 07-10/0336@ жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением от 24.11.2022 № 13393, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании его незаконным.

Суды при рассмотрении дела согласились с выводом налогового органа о том, что в целях исчисления НДС добываемым полезным ископаемым для налогоплательщика является щебень (как продукт, получаемый в результате технологического процесса добычи, в который входит этап дробления горных пород, качество и состояние которого является первым соответствующим ГОСТу 8267-93 «Щебень и графий из плотных горных пород для строительных работ»), в связи с чем, отказали в удовлетворении заявленных требований.

Суд округа по результатам рассмотрения кассационной жалобы не усматривает 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, 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).

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 общераспространенных полезных ископаемых – магматические породы, участка - месторождение «Тапхар-2», открытым способом в Иволгинском районе Республики Бурятия, дополнения к нему и на основании содержания разделов 2.5, 3.2.1, 3.10.1 указанных документов, а также Технологического регламента на производство щебня из плотных горных пород для строительных работ, пришли к обоснованному выводу о том, что добываемым полезным ископаемым для целей исчисления НДС в рассматриваемом случае является щебень (ГОСТ 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ»), поскольку доставка разрушенного взрывом грунта к ДСК и непосредственно его дробление являются частью единого технологического процесса по добыче полезного ископаемого - продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащейся в фактически добытом минеральном сырье, первой по своему качеству соответствующая ГОСТу.

При этом Схема выпуска продукции является частью единого технологического процесса добычи полезных ископаемых и не противоречит имеющейся в материалах дела технической и проектной документации общества.

Довод общества о том, что строительный камень, получаемый непосредственно в карьере после проведения буровзрывных работ и первичной обработки (дробления негабаритов) по своим характеристикам соответствуют приведенному в техническом проекте ГОСТу 31436-2011 «Породы горные скальные для производства щебня для строительных работ», не опровергает указанных выше обстоятельств, установленных судами. Кроме того, ГОСТ 31436-2011 распространяется на скальные горные породы, предназначенные для производства щебня по ГОСТ 8267-93, и применяется для оценки пород месторождений строительного камня в качестве сырья для производства щебня при геологической разведке, а не при добыче полезных ископаемых.

Более того, ни указанные выше Проект на разработку общераспространенных полезных ископаемых с дополнениями к нему, ни Технологический регламент на производство щебня из плотных горных пород не определяют весь состав технологических процессов, после которых считается завершенной добыча учтенного налогоплательщиком в декларации полезного ископаемого – строительного камня, не определяют физико-химические, фракционные, габаритные характеристики,

строительного камня, позволяющие прийти к выводу о его отличии от установленных ГОСТ 8267-93 характеристик щебня, а также о получении строительного камня в результате разработки месторождения ранее завершения технологии добычи щебня.

Приведенные в кассационной жалобе доводы относительно нарушений в порядке расчета НДС налоговым органом рассмотрены и мотивированно отклонены на страницах 14-17 постановления от 4 декабря 2023 года. Оснований для иных выводов по указанным вопросам у суда округа не имеется. Среди прочего апелляционный суд правильно исходил из того, что подтвержденные инструментальными замерами фактические потери полезного ископаемого при применении прямого метода (пункты 2, 3 статьи 339 Кодекса) составляют 0,4% и учтены налоговым органом в оспариваемом решении.

Суд округа также полагает необходимым принять во внимание, что применительно к подпункту 1 пункта 1 статьи 342 Кодекса из материалов дела, доводов и пояснений сторон не следует, что налогоплательщику в установленном порядке утверждались нормативы потерь полезных ископаемых (в т.ч. щебня) при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения.

Кроме того, образование, по утверждению налогоплательщика, при переработке скальных пород в щебень более мелких фракций, имеющих самостоятельную товарную ценность, как результата реализации технологии добычи полезного ископаемого, само по себе не свидетельствует об отсутствии в соответствующей части объекта налогообложения НДС с определением его стоимости в порядке, установленном статьей 340 Кодекса.

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 «Геостандарт» 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.

Настоящее постановление выполнено в форме электронного документа, подписанного усиленными квалифицированными электронными подписями судей, в связи с чем направляется лицам, участвующим в деле, посредством его размещения в установленном порядке в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в режиме ограниченного доступа.

По ходатайству лиц, участвующих в деле, копия постановления на бумажном носителе может быть направлена им в пятидневный срок со дня поступления соответствующего ходатайства заказным письмом с уведомлением о вручении или вручена им под расписку.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 5 июля 2023 года по делу № А10-1223/2023, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 4 декабря 2023 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 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

Электронная подпись действительна.
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России
Дата 02.02.2023 22:11:00
Кому выдана Рудых Анна Иннокентьевна

Г.В. Ананьина

А.И. Рудых

Электронная подпись действительна.
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России
Дата 14.02.2024 5:43:28
Кому выдана Загвоздин Вячеслав Дмитриевич

Электронная подпись действительна.
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России
Дата 03.02.2023 6:28:00
Кому выдана Ананьина Галина Владиславна