**ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**от 12 ноября 2013 г. № 8090/13**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего - Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. -

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Чите о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Забайкальского края от 14.09.2012 по делу № А78-3471/2012, [постановления](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA401D930E2DD6D46B7F4D60CC021A3234AF33C96D5293pBf9X) Четвертого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2012 и [постановления](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA410A906673DBD764234864C35D4E6F32F86Cp9f9X) Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.03.2013 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя - Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Чите - Золотухина И.В., Скляров Д.Н., Суховеев Е.М., Филиппова Е.В.;

от общества с ограниченной ответственностью «Мангазея Майнинг» - Гарманова Е.В., Завалишин С.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зориной М.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Ильдиканзолото» (в настоящее время – «Мангазея Майнинг», далее - общество) обратилось в Арбитражный суд Забайкальского края с заявлением о признании частично недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Чите (далее - инспекция) от 29.02.2012 № 14-08/17 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю от 23.04.2012 № 2.14-20/172-ЮЛ/04330 (далее - решение инспекции).

Решением Арбитражного суда Забайкальского края от 14.09.2012 заявленное требование удовлетворено.

[Постановлением](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA401D930E2DD6D46B7F4D60CC021A3234AF33C96D5293pBf9X) Четвертого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа [постановлением](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA410A906673DBD764234864C35D4E6F32F86Cp9f9X) от 07.03.2013 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора инспекция просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции о доначислении следующих сумм налога на добычу полезных ископаемых: 1 353 105 рублей за декабрь 2008 года, 1 594 633 рублей за декабрь 2009 года, 4 905 205 рублей за июнь 2010 года; начисления 592 008 рублей 87 копеек пеней за неуплату этого налога, а также взыскания 785 294 рублей 30 копеек штрафа на основании [пункта 1 статьи 122](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163234064CA0044676BF46E9E6458C4FED7A7CD707FpBfCX) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс), сочтя выводы судов в этой части необоснованными и нарушающими единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

По мнению инспекции, при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь полезного ископаемого ко всем фактическим потерям добытого полезного ископаемого должна применяться налоговая ставка 6 процентов, предусмотренная [пунктом 2 статьи 342](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7C8707FpBf5X) Налогового кодекса для концентратов и других полупродуктов, содержащих золото. Инспекция считает, что вывод судов о допустимости определения фактических потерь лигатурного золота только по окончании полной отработки всех штабелей (блоков) не основан на положениях Налогового [кодекса](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163234064CA0044676BF46E9Ep6f4X). Также инспекция обращает внимание на то, что общество получает лигатурное золото после отработки каждого штабеля (блока), а не по завершении полного цикла кучного выщелачивания.

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Судами установлено и из материалов дела усматривается, что общество в 2006 году получило лицензию на право пользования недрами ЧИТ 13666БР на геологическое изучение, разведку и добычу рудного золота и попутных компонентов на Ильдиканской площади в Читинской области со сроком действия до 15.06.2031.

Переработка золотосодержащих руд, добытых из названного месторождения, ведется в соответствии с утвержденным рабочим проектом «Опытно-промышленная отработка золоторудного месторождения «Савкинское» (далее - проект разработки месторождения) методом кучного выщелачивания (выщелачивание драгоценного металла, проводимое на специально подготовленной искусственной или естественной площадке с непроницаемым основанием с применением орошения кучи материала, содержащего драгоценный металл, раствором реагента).

Согласно проекту разработки месторождения комплекс технологических операций по добыче полезного ископаемого из недр заканчивается получением соответствующего техническим условиям ТУ 117-2-7-75 лигатурного золота, относящегося в силу [подпункта 13 пункта 2 статьи 337](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF87pAf5X) Налогового кодекса к концентратам, содержащим драгоценные металлы. Лигатурное золото и является объектом налогообложения.

В процессе переработки золотосодержащих руд возникают потери лигатурного золота, что обществом не оспаривается.

По результатам выездной налоговой проверки инспекцией сделан вывод о занижении обществом налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых на фактические потери лигатурного золота, которые при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь считаются сверхнормативными и подлежат налогообложению по ставке, установленной [пунктом 2 статьи 342](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7C8707FpBf5X) Налогового кодекса.

Фактические потери определены как разница между количеством использованного для производства лигатурного золота минерального сырья в пересчете на лигатурное золото и количеством лигатурного золота, отраженного обществом в налоговых декларациях в качестве объекта налогообложения в декабре 2008, декабре 2009 и июне 2010 годов, с которого исчислен и уплачен налог за указанные периоды.

Вывод инспекции о занижении обществом количества добытого полезного ископаемого в рассматриваемых налоговых периодах мотивирован ссылкой на [статью 339](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF86pAf7X) Налогового кодекса.

Согласно [пункту 2 названной статьи](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF86pAf9X) количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье) методом; применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого.

В силу [пункта 3 этой статьи](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EB88FpAf1X), если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, то его количество определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого; фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче; фактические потери учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором производилось их измерение в размере, определенном по итогам произведенных измерений.

[Пунктом 4 статьи 339](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EB88FpAf3X) Налогового кодекса налогоплательщику вменяется в обязанность определять количество добытого полезного ископаемого по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах.

Согласно [пункту 7 статьи 339](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EB88FpAf7X) Налогового кодекса при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки полезного ископаемого.

В силу [пункта 1 статьи 342](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE7079B88ApAf2X) Налогового кодекса полезные ископаемые в части нормативных потерь облагаются по налоговой ставке 0 процентов. В целях [главы 26](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF8BpAf1X) этого Кодекса нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

[Правила](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD162244862C80044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707DBC8FpAf8X) утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 № 921 (далее - Правила утверждения нормативов потерь, Правила).

[Пунктом 2](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD162244862C80044676BF46E9E6458C4FED7A7pCfEX) Правил определено, что нормативы потерь утверждаются уполномоченным органом в составе проектной документации, а [пунктом 4](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD162244862C80044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707DBC8EpAf4X) - что при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь все фактические потери полезных ископаемых относятся к сверхнормативным до утверждения нормативов потерь.

Суды, признавая решение инспекции недействительным в названной части, пришли к выводу о том, что примененный инспекцией расчет сумм фактических потерь не соответствует действующему законодательству, поскольку в расчет приняты показатели по минеральному сырью, содержащему в себе драгоценный металл, в отношении которого производственный процесс не окончен.

Суды исходили из того, что кучное выщелачивание драгоценного металла является непрерывным производством, поэтому фактические потери лигатурного золота в целях обложения налогом на добычу полезных ископаемых должны определяться по завершении процесса кучного выщелачивания всех штабелей (блоков).

По мнению судов, при определении налоговой базы не должно учитываться лигатурное золото, находящееся в цехе гидрометаллургии (в продуктивных растворах, на сорбенте, на катодах электролиза, в богатых первичных шлаках), то есть в незавершенном производстве.

Удовлетворяя требования общества, суды не учли, что ни [глава 26](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF8BpAf1X) Налогового кодекса, регулирующая порядок исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, ни [Правила](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD162244862C80044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707DBC8FpAf8X) утверждения нормативов потерь не содержат каких-либо исключений для полезных ископаемых в зависимости от применяемого способа их добычи или процесса их извлечения из минерального сырья.

Судами оставлено без внимания и положение законодательства о том, что при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь добываемого полезного ископаемого все фактические потери относятся к сверхнормативным и облагаются налогом. При этом, как следует из материалов дела, общество не обращалось в уполномоченные органы с целью утверждения нормативов потерь, соответственно нормативы потерь по добываемому лигатурному золоту обществу не утверждались, в проекте разработки месторождения нормативы потерь также не определялись.

Кроме того, признавая решение инспекции в рассматриваемой части недействительным, суды сочли, что до завершения полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого общество не имеет возможности просчитать фактические потери. Вместе с тем, как усматривается из утвержденной генеральным директором общества Учетной политики для целей налогового учета, общество применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого и учитывает фактические потери после каждой плавки, результатом которой является лигатурное золото, отправляемое впоследствии на аффинажный завод, с составлением справки золотоприемной кассы, отражающей количество полученного лигатурного золота; общество ежемесячно определяет фактические потери и составляет соответствующую справку о добыче полезного ископаемого и потерях при добыче.

Изложенное свидетельствует, что общество должно было владеть данными о количестве добытого полезного ископаемого и фактических потерях по состоянию на каждый налоговый период.

Таким образом, суды, соглашаясь с доводом общества о возможности определения фактических потерь полезного ископаемого только по завершении запроектированного технологического процесса получения лигатурного золота, допускают возможность неуплаты налога с фактических потерь по итогам налогового периода, который определен в [статье 341](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EB88BpAf6X) Налогового кодекса как календарный месяц.

Используя термин «невязка металлургического баланса» для обоснования допустимости неуплаты налога с фактических потерь полезного ископаемого по итогам налогового периода, суд апелляционной инстанции не учел, что термины и определения, содержащиеся в [разделе 2](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5704936673DBD462214865C90044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707DBC8CpAf0X) Национального стандарта Российской Федерации «Металлы драгоценные. Термины и определения», утвержденного приказом Ростехрегулирования от 24.12.2007 № 388-ст, рекомендованы для применения при проведении работ по стандартизации, а [глава 26](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF8BpAf1X) Налогового кодекса не предусматривает возможность изменения налоговых обязательств в зависимости от наличия или отсутствия «невязки металлургического баланса».

Следовательно, вывод судов о допустимости определения фактических потерь полезного ископаемого только по окончании полной отработки всех штабелей (блоков) противоречит положениям [главы 26](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD163224367CB0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707EBF8BpAf1X) Налогового кодекса.

При таких обстоятельствах названные судебные акты в оспариваемой части на основании [пункта 1 части 1 статьи 304](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD165254063CD0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707FBC8CpAf0X) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь [статьей 303](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD165254063CD0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707FBC8EpAf9X), [пунктом 3 части 1 статьи 305](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD165254063CD0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707FBC8CpAf9X), [статьей 306](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA5E1D946673DBD165254063CD0044676BF46E9E6458C4FED7A7CE707FBC8BpAf7X) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

постановил:

решение Арбитражного суда Забайкальского края от 14.09.2012 по делу № А78-3471/2012, [постановление](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA401D930E2DD6D46B7F4D60CC021A3234AF33C96D5293pBf9X) Четвертого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2012, [постановление](consultantplus://offline/ref=528E3FE119E47028DDFA410A906673DBD764234864C35D4E6F32F86Cp9f9X) Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.03.2013 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Чите от 29.02.2012 № 14-08/17 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю от 23.04.2012 № 2.14-20/172-ЮЛ/04330) о доначислении налога на добычу полезных ископаемых в размере 1 353 105 рублей за декабрь 2008 года, 1 594 633 рублей за декабрь 2009 года, 4 905 205 рублей за июнь 2010 года; начислении 592 008 рублей 87 копеек пеней и взыскании 785 294 рублей 30 копеек штрафа отменить.

В отмененной части в удовлетворении заявления общества с ограниченной ответственностью «Мангазея Майнинг» отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А.ИВАНОВ