

Исчисление НДС при реализации недропользователем золотосодержащей руды: кто прав, кто виноват?



Екатерина Мартемьянова — старший юрист «Пепеляев Групп»

На сегодняшний день сформировалась негативная для недропользователей судебная практика по вопросу исчисления НДС при добыче золотосодержащей руды.¹ Несмотря на то, что ВС РФ уже неоднократно высказал свою позицию по данному вопросу, ее законность и обоснованность вызывает большие сомнения.

Дела объединяют схожие фактические обстоятельства, которые мы упростим, чтобы попробовать разобраться в проблеме.

Недропользователь осуществляет добычу и реализацию золотосодержащей руды. Покупателями руды выступают взаимозависимые лица. Цена руды определяется по сложной формуле, которая учитывает стоимость реализации химически чистого металла, расходы продавца, связанные с извлечением руды, а также предстоящие расходы покупателя на переработку и аффинаж, а также содержит различные согласованные сторонами договора коэффициенты.

При исчислении НДС недропользователь применяет подп. 2 п. 1 и п. 3 ст. 340 НК РФ и определяет налоговую базу исходя из фактической цены реализации руды.

Налоговый орган предъявляет претензии о некорректном определении налоговой базы по НДС и, как следствие, неправильном исчислении налога.

Согласно позиции инспекции, налогоплательщик должен применять п. 5 ст. 340 НК РФ, при этом учитывать расходы на аффинаж и доставку (перевозку), понесенные покупателем, налогоплательщик не вправе.

Суды поддержали позицию налоговых органов.

Чтобы разобраться в правомерности данных выводов, нужно последовательно ответить на несколько вопросов.

Что есть добытое полезное ископаемое для целей исчисления НДС при добыче золотосодержащей руды?

Для целей исчисления НДС полезные ископаемые именуются добытыми полезными ископаемыми (далее — ДПИ). При этом ДПИ признается продукция горнодобывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытом минеральном сырье (абз. 1 п. 1 ст. 337 НК РФ). В абз. 2 п. 1 ст. 337 НК РФ указано, что не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Виды добытого полезного ископаемого для целей исчисления НДС определены в ст. 337 НК РФ. Одним

из ДПИ являются полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов, получаемые по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов, в том числе лигатурное золото; концентраты (подп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ).

При этом, согласно абз. 4 подп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ под добычей драгоценных металлов в целях настоящей главы понимаются (1) извлечение минерального сырья, содержащего такие металлы, из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений и (2) последующая его первичная переработка с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы.

Налоговые ставки по НДС предусмотрены именно для концентратов и других полупродуктов, содержащих золото (подп. 5 п. 2 ст. 342 НК РФ).

Таким образом, содержание НК РФ не позволяет усомниться в том, что объектом обложения НДС является именно полупродукт (в частности, концентрат), содержащий драгоценный металл. Золотосодержащая руда не является ДПИ, поскольку в отношении нее не выполнены технологические операции по первичной переработке (в нарушение подп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ), драгоценный металл (золото) не является ДПИ, поскольку является продуктом обрабатывающей промышленности (абз. 2 п. 1 ст. 337 НК РФ).

¹ Постановление АС ДВО от 09.06.2020 г. по делу № А37-2538/2016 ООО «Омолонская золоторудная компания» (определение судьи ВС РФ от 15.09.2020 г. № 303-КГ18-4044). Постановление АС ВСО от 08.02.2023 г. по делу № А78-1697/2022 ООО «Горно-рудная компания «Александровское» (определение судьи ВС РФ от 06.06.2023 г. № 302-ЭС23-8011). Постановление АС ВСО от 08.09.2021 г. по делу № А78-2867/2020 и др.



Сомнения в правомерности данного вывода может вызвать формулировка абз. 1 п. 5 ст. 340 НК РФ: «оценка стоимости добытых драгоценных металлов...». Но такие сомнения должны исчезнуть, если внимательно прочитать абз. 4 подп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ, согласно которому под добычей драгоценных металлов понимаются (1) извлечение минерального сырья и (2) последующая его первичная переработка с получением концентратов и других полупродуктов.

Поэтому вывод налогового органа о том, что ДПИ является золото (а именно с таким выводом мы столкнулись в рамках одного из наших проектов) вызывает большой вопрос к профессиональной компетентности того, кто к нему пришел.

Может ли золотосодержащая руда быть предметом гражданско-правовых сделок?

Согласно п. 8 Порядка № 1419^{>2} минеральное сырье, не обремененное обязательствами в соответствии с ранее заключенными договорами на поставку аффинированных металлов, может быть реализовано до аффинажа субъектами их добычи и производства юридическим лицам. При этом минеральное сырье определяется как добытые из недр руды коренных месторождений, пески россыпных место-

рождений, руды и пески техногенных месторождений, а также продукты их переработки.^{>3} При осуществлении разрешенных законодательством сделок оплата драгоценных металлов, в том числе содержащихся в минеральном сырье до аффинажа, производится с учетом цен мирового рынка.^{>4}

Таким образом, золотосодержащая руда может быть предметом гражданско-правовых сделок, а при определении цены реализации должны учитываться цены мирового рынка.

Как налоговые органы и суды делают вывод о том, что недропользователи обязаны «составлять золото, содержащееся в руде, со стоимостью аффинированного золота»,^{>5} остается только догадываться. Стоимость руды и полупродуктов объективно не может формироваться исходя только из стоимости химически чистого металла и его доле в минеральном сырье, поскольку в этом случае не учитываются расходы, которые должны быть понесены для получения химически чистого металла.

Рассмотрев два первых вопроса, мы приходим к выводу, что налогоплательщик, не нарушая закон, реализует золотосодержащую руду, которая, однако, не является ДПИ для целей исчисления НДС. Но этот вывод пока не свидетельствует о некорректном исчислении налога и причинении ущерба бюджету.

Как должен быть исчислен НДС в отношении концентратов и полупродуктов, содержащих золото?

Налоговой базой для целей исчисления НДС является стоимость ДПИ. Согласно п. 5 ст. 340 НК РФ оценка стоимости добытых драгоценных металлов производится исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации химически чистого металла, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При этом стоимость единицы указанного ДПИ определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице ДПИ и стоимости единицы химически чистого металла.

В результате выполнения предусмотренных п. 5 ст. 340 НК РФ действий, в качестве налоговой базы по НДС мы получим рыночную стоимость концентратов и полупродуктов, содержащих драгоценный металл, т.е. ДПИ.

Правомерность данного вывода подтверждает позиция законодателя о порядке определения налоговой базы по НДС в отношении других ДПИ: исходя из выручки от реализации, определяемой на основании цен реализации с учетом положений ст. 105.3 НК РФ. ▶

^{>2} Порядок совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа, утв. Постановление Правительства РФ от 01.12.1998 г. № 1419.

^{>3} П. 2 Порядка № 1419.

^{>4} П. 1 ст. 21 ФЗ от 26.03.1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях», п. 12 Порядка № 1419.

^{>5} Постановление АС ВСО от 08.09.2021 г. по делу № А78-2867/2020.



Проблема состоит в том, что в случае самостоятельного осуществления недропользователем аффинажа и доставки (перевозки) химически чистого золота до покупателя, положения п. 5 ст. 340 НК РФ позволяют оценить стоимость ДПИ (и, соответственно, определить налоговую базу) корректно — так, как это предусмотрел законодатель. Но в случае, если недропользователь аффинаж и доставку (перевозку) самостоятельно не осуществляет, оценить стоимость полупродуктов, содержащих химически чистый металл, руководствуясь п. 5 ст. 340 НК РФ, корректно невозможно.

Рассмотрим на идеальном примере.

Общество осуществляет добычу золотосодержащей руды, производит концентрат (доля содержания драгоценного металла в котором составляет 0,7), самостоятельно осуществляет аффинаж и реализует химически чистый металл по рыночной цене. В налоговом периоде общество направило на аффинаж 140 г концентрата, получило и реализовало 100 г золота по цене 1,500 руб./г (цена является рыночной). Расходы на аффинаж составили 100 руб./г. Расходы на доставку отсутствуют. Потерь нет. Технологические операции по добыче, первичной переработке и аффинажу,

а также реализация золота осуществлены в течение одного налогового периода.

В этом случае, в соответствии с п. 5 ст. 340 НК РФ, стоимость ДПИ составит 137200 руб.:

$$1500 \cdot 100 = 1400 \text{ (руб.)}$$

Цена реализации 1 г химически чистого золота за вычетом расходов на аффинаж.

$$1400 \cdot 7/10 = 980 \text{ (руб.)}$$

Цена 1 г концентрата.

$$980 \cdot 140 = 137200 \text{ (руб.)}$$

Стоимость ДПИ.

В другом случае, общество не осуществляет аффинаж концентрата, но продает его золотоизвлекательной фабрике по цене 980 руб./г. В этом случае (согласно подходу налоговых органов и судов), стоимость реализации золота определяется рыночной ценой — 1500 руб./г, но расходы по аффинажу не могут быть учтены. Тогда стоимость ДПИ составит 147000 руб.:

$$1500 \cdot 7/10 = 1050 \text{ (руб.)}$$

Цена 1 г концентрата.

$$1050 \cdot 140 = 147000 \text{ (руб.)}$$

Стоимость ДПИ.

Если же в последнем случае для целей исчисления НДС применить п. 3 ст. 340 НК РФ и произвести оценку стоимости ДПИ, исходя из выручки от реализации, определяемой на основании рыночных цен, то налоговая база составит 137200 руб.:

$$980 \cdot 140 = 137200 \text{ (руб.)}$$

Стоимость ДПИ.

Таким образом, применение п. 5 ст. 340 НК РФ при производстве недропользователем химически чистого золота и применение п. 3 ст. 340 НК РФ при реализации полупродуктов (концентратов), содержащих золото дает одинаковый результат. В то время как применение п. 5 ст. 340 НК РФ в отсутствие у недропользователя расходов на аффинаж приводит к возложению на него необоснованного налогового бремени.

Вопрос о том, как должен облагаться НДС полупродукт, содержащий золото, уже был предметом рассмотрения ВС РФ.

Тогда ВС РФ указал, что если технологический цикл по ДПИ заканчивается получением золотосодержащих полупродуктов, объектом по НДС является полупродукт, в силу чего налогоплательщик обоснованно применял для определения стоимости полезного ископаемого способ оценки, указанный в п. 3 ст. 340 НК РФ (исходя из цены реализации ДПИ — флотоконцентрата).⁶

Однако в том деле недропользователь осуществлял продажу полупродукта, содержащего золото (флотоконцентрата), т.е. ДПИ, а мы рассматриваем ситуацию, когда недропользователь осуществляет продажу золотосодержащей руды, которая ДПИ для целей исчисления НДС не является.

Может ли недропользователь, который реализует золотосодержащую руду, руководствоваться позицией ВС РФ?

Недропользователи в спорах с налоговыми органами пытались доказать, что примененная в сделках по реализации золотосодержащей руды цена является рыночной, и поэтому они вправе были применять п. 3 ст. 340 НК РФ.

По мнению автора, вопрос соответствия цены рынку не имеет правового значения.

Рыночная стоимость золотосодержащей руды, в отношении которой не выполнены все технологические операции по первичной переработке,

⁶ Определение ВС РФ от 09.09.2016 г. № 303-КГ16-10595 по делу № А80-168/2015 ООО «Золоторудная компания «Майское».

очевидно, не соответствует стоимости полупродукта, в отношении которого такие операции выполнены. Следовательно, исчисленная, исходя из такой стоимости, налоговая база будет ниже той, которая предусмотрена законом.

Этого достаточно для того, чтобы признать претензии налоговых органов обоснованными: при исчислении налога с рыночной стоимости золотосодержащей руды налогоплательщик получает налоговую выгоду.

Однако согласится с порядком определения налоговым органом действительных налоговых обязательств никак нельзя.

В случае реализации недропользователем золотосодержащей руды, налоговые органы при расчете доначислений используют данные о доле химически чистого золота в руде, объеме реализованной руды и рыночной стоимости химически чистого золота. Фактически, НДС исчислен исходя из цены реализации химически чистого металла, что противоречит принципам справедливого, равного и экономически обоснованного налогообложения.

Игнорирование того факта, что налоговая база должна быть определена с учетом расходов на аффинаж и доставку приводит к возложению на налогоплательщика необоснованного налогового бремени. В то время как позиция судов о недопущении взимания налога в размере большем, чем это требуется по закону,⁷ должна применяться во всех случаях.

Как в рассматриваемой ситуации должны быть реализованы принципы справедливого, равного и экономически обоснованного налогообложения?

Согласно воле законодателя, налоговой базой по НДС является рыночная стоимость ДПИ. Применительно к добыче минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, — это рыночная стоимость полупродукта, в отношении которого выполнены технологические операции по его первичной переработке.

С учетом приведенного выше примера из практики ВС РФ (дело ЗК «Майское»), законные права налогоплательщика могут быть обеспечены, как минимум, двумя способами:

1. Посредством применения п. 3 ст. 340 НК РФ при условии определения рыночной стоимости полупродукта, который должен быть получен из реализованной налогоплательщиком золотосодержащей руды согласно выданной лицензии и проекта разработки месторождения.
2. Посредством применения п. 5 ст. 340 НК РФ при условии учета расходов на аффинаж и доставку, которые понесены взаимозависимым лицом.

Из анализа судебных дел можно сделать вывод о том, что претензии налоговых органов связаны с передачей недропользователем руды, содержащей драгоценные металлы, на аффинаж взаимозависимому лицу. Так, налоговый орган делает вывод о недобросовестных действиях налогоплательщиков, направленных на создание механизма безосновательного «перемещения» минерального сырья между контрагентами, с целью минимизации налогового бремени.

Фактически претензии налогового органа связаны с распределением технологических операций по добыче, первичной переработке и аффинажу минерального сырья между взаимозависимыми лицами. Аналогичная формула правонарушения вменяется налогоплательщикам при «дроблении» бизнеса.

По таким делам в судебной практике уже выработан устоявшийся подход, согласно которому при объединении деятельности нескольких юридических лиц должны учитываться все их доходы и расходы.⁸ Это значит, что расходы взаимозависимого лица на аффинаж и доставку товара до покупателя должны быть учтены при определении налоговой базы по НДС у налогоплательщика.

Налогоплательщики пытались обосновать правомерность такого подхода в суде, но безуспешно. Суды поддержали позицию налогового органа о том, что законодательством при определении налоговой базы по НДС предусмотрен учет расходов налогоплательщика, но не третьих лиц.

Хочется отметить, что действующим законодательством не предусмотрен порядок определения действительных налоговых обязательств налогоплательщиков в ситуации, когда налоговый орган пришел к выводу о правомер-

ном «дроблении» бизнеса, но это не препятствует применению указанного выше подхода.

После определения сложившихся у налогоплательщика цен реализации химически чистого металла, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя (абз. 1 п. 5 ст. 340 НК РФ), может быть применен абз. 2 п. 5 ст. 340 НК РФ, который, по мнению автора может применяться как к ДПИ (признаваемым таковыми для целей исчисления НДС), так и к золотосодержащей руде. При реализации полупродукта (концентрата) увеличивается доля содержания золота в единице ДПИ, но уменьшается его объем. Если же реализуется золотосодержащая руда, то доля содержания золота намного ниже, но объем значительно больше.

При этом, важно отметить, что расходы, связанные с первичной переработкой минерального сырья, для целей исчисления НДС не учитываются, поскольку НК РФ это не предусмотрено.

Что делать налогоплательщикам?

За последнее время недропользователи уже несколько раз обращались с кассационными жалобами в ВС РФ, однако ни одно обращение не было передано для его рассмотрения по существу. Более того, содержание отказных определений свидетельствует об отсутствии у ВС РФ правового обоснования действий налоговых органов и нижестоящих судов. Конституционный суд РФ также отказал в принятии к рассмотрению жалоб.⁹

В сложившейся ситуации на будущий период налогоплательщикам следует пересмотреть подход к организации первичной переработки руды, содержащей драгоценные металлы, с принятием на себя таких расходов.

Налогоплательщикам, уже пострадавшим от креативного подхода налоговиков, можно порекомендовать отстаивать необходимость учета расходов взаимозависимого переработчика на том основании, что фактически налоговые органы вменяют налогоплательщику и его взаимозависимому лицу дробление единого производственного процесса, а порядок определения действительных налоговых обязательств в таких ситуациях уже выработан практикой. ♦

⁷ Определение КС РФ от 26.03.2020 г. № 544-О; от 27.02.2018 № 526-О; от 04.07.2017 № 1440-О и др. Определения СКЭС ВС РФ от 23.12.2022 г. № 308-ЭС22-15224 по делу № А63-18516/2020; от 21.07.2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020.

⁸ Определение ВС РФ от 23.03.2022 г. № 307-ЭС21-17087 по делу № А66-1193/2019. Аналогичный вывод содержится в определениях СКЭС ВС РФ от 23.03.2022 г. № 307-ЭС21-17713 по делу № А66-1735/2019; от 21.07.2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020 и др.

⁹ Определения КС РФ от 27.10.2022 г. № 2710-О; от 29.09.2022 г. № 2579-О.