



17820001149090

## АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЗАБАЙКАЛЬСКОГО КРАЯ

672002, Выставочная, д. 6, Чита, Забайкальский край

<http://www.chita.arbitr.ru>; e-mail: [info@chita.arbitr.ru](mailto:info@chita.arbitr.ru)

### ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ РЕШЕНИЕ

г. Чита  
09 января 2025 года

Дело №А78-5864/2024

Резолютивная часть решения объявлена 25 декабря 2024 года  
Решение изготовлено в полном объеме 09 января 2025 года

Арбитражный суд Забайкальского края в составе судьи Минашкина Д.Е., при ведении протокола судебного заседания секретарём Зиминой А.В., рассмотрел в открытом судебном заседании, проводимом в режиме веб-конференции, дело по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Савкин Майнинг» к Управлению Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю о признании частично недействительным решения от 02.11.2023 №2.22-16/12, третьи лица – Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по Дальневосточному федеральному округу (МИ ФНС России по Дальневосточному федеральному округу), общество с ограниченной ответственностью «СЗМ» (ООО «СЗМ»),

при участии в судебном заседании:

от заявителя – Шаповалова С.Ю., представителя по доверенности №59 от 02.07.2024 (в режиме онлайн);

от заинтересованного лица – Филипповой Е.В., главного государственного налогового инспектора правового отдела по доверенности от 10.01.2024; Сеницыной А.В., заместителя начальника отдела выездных налоговых проверок по доверенности от 11.01.2024 (до отложения судебного заседания на 23.12.2024 и объявления перерыва в нем на 25.12.2024); Макаруч Ю.В., советника отдела сопровождения споров с налогоплательщиками Федеральных округов №1 правового управления ФНС России по доверенности №2.29-10/41936 от 10.09.2024 (в режиме онлайн);

от МИ ФНС России по Дальневосточному федеральному округу – Харченко А.П., начальника правового отдела по доверенности №05-16/3538 от 21.10.2024 (в режиме онлайн);

от ООО «СЗМ» – Кожурина П.С., представителя по доверенности №10 от 31.12.2023 (в режиме онлайн).

Общество с ограниченной ответственностью «Савкин Майнинг» (далее – заявитель, ООО «Савкин Майнинг», общество) обратилось в арбитражный суд к Управлению Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю (далее – заинтересованное лицо, налоговый орган) с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), принятым к рассмотрению по правилам статьи 159 АПК РФ (вх. №А78-Д-4/69775 от

24.07.2024, т. 12, л.д. 99-103), о признании недействительным решения №2.22-16/12 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 02.11.2023 (далее – оспариваемое решение) в части доначисления недоимки по налогу на добычу полезных ископаемых (далее - НДСП) в размере 161 030 859 руб.

Определением суда от 30.07.2024 к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельные требования на предмет спора, привлечены МИ ФНС России по Дальневосточному федеральному округу и ООО «СЗМ».

В судебном заседании 25.12.2024, в котором объявлялся перерыв с 23.12.2024, представитель общества заявленное с учетом уточнения и представленных письменных пояснений требование поддержал. Представители налогового органа требование заявителя не признали, просили отказать в его удовлетворении по основаниям, приведенным в отзыве, дополнениях к нему, пояснениях по делу, возражениях и итоговом отзыве на письменные объяснения. Представитель МИ ФНС России по Дальневосточному федеральному округу возражал против удовлетворения требования заявителя по доводам представленного отзыва на заявление. Представитель ООО «СЗМ», не согласившись с налоговым органом, разделил позицию заявителя согласно представленным письменным объяснениям.

Рассмотрев материалы дела, выслушав доводы участвующих в деле лиц, суд установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Савкин Майнинг» зарегистрировано в Едином государственном реестре юридических лиц за ОГРН 1067530005377, ИНН 7514002841, адрес: 674363, Забайкальский край, Нерчинско-Заводский р-н, с. Михайловка, падь Макерская, в 8 км от с. Михайловка.

Управление Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю зарегистрировано в Едином государственном реестре юридических лиц за ОГРН 1047550033739, ИНН 7536057354, место нахождения: 672000, Забайкальский край, г. Чита, ул. Анохина, 63, помещ. 3.

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по Дальневосточному федеральному округу зарегистрирована в Едином государственном реестре юридических лиц за ОГРН 1042700165298, ИНН 2721120717, место нахождения: 690002, Приморский край, г. Владивосток, пр-кт Океанский, д. 70А.

Общество с ограниченной ответственностью «СЗМ» зарегистрировано в Едином государственном реестре юридических лиц за ОГРН 1207500001796, ИНН 7514003281, адрес: 674363, Забайкальский край, Нерчинско-Заводский р-н, с. Михайловка, тер. падь Макерская, в 8 км от с. Михайловка.

В отношении общества налоговым органом проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой составлен акт №2.22-16/07 от 18.08.2023 и вынесено оспариваемое решение (т. 1, л.д. 91-190, т. 3, л.д. 3-168, т. 5, л.д. 2-99).

Считая оспариваемое решение налогового органа нарушающим права и законные интересы общества, оно обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным в вышеприведенной части.

Согласно пунктам 1, 5 статьи 4 АПК РФ заинтересованное лицо вправе обратиться в арбитражный суд за защитой своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов в порядке, установленном настоящим Кодексом. Если для определенной категории споров федеральным законом установлен претензионный или иной досудебный порядок урегулирования, либо он предусмотрен договором, спор передается на разрешение арбитражного суда после соблюдения такого порядка.

Из материалов дела следует, что оспоренное в судебном порядке решение налогового органа являлось предметом рассмотрения МИ ФНС России по Дальневосточному федеральному округу, которая своим решением от 19.04.2024 №07-10/1362@ оставило апелляционную жалобу общества без удовлетворения (т. 2, л.д. 4-13).

С учетом изложенного, суд признает соблюдение заявителем досудебного порядка урегулирования спора, обязательность которого предусмотрена пунктом 2 статьи 138 НК РФ.

В соответствии со статьей 123 Конституции Российской Федерации, статьями 7, 8, 9 АПК РФ судопроизводство осуществляется на основе состязательности и равноправия сторон.

Согласно части 1 статьи 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо.

В соответствии с частью 4 статьи 200 АПК РФ при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушает оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Согласно части 5 статьи 200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Выездной налоговой проверкой установлено нарушение ООО «Савкин Майнинг» ст. 40, п.п. 1, 2 ст. 54.1, ст. 331, пп. 1 п. 1 ст. 336, пп. 13 п. 2 ст. 337, п. 4 ст. 338, п. 8 ст. 339, п. 1 ст. 340, п. 2 ст. 343 НК РФ, ст. 21 Федерального закона «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» от 26.03.1998 №41-ФЗ (далее - Закон №41-ФЗ), выраженное в неучтении реализации минерального сырья, содержащего драгоценные металлы и продукты его переработки, а также передачи товарной руды в качестве вклада в уставный капитал ООО «СЗМ», при определении налоговой базы по НДС, приведшее к её занижению на 2 679 421 352,37 руб. (277 332 229 руб. + 2 402 089 123,37 руб.), и не исчислению налога за июль 2020 года в размере 161 030 858,74 руб. (16 647 568,27 руб. + 144 383 290,47 руб.).

Приходя к такому выводу, заинтересованное лицо базировалось на том, что до переоформления лицензии на взаимозависимое лицо, общество должно было передать ему минеральное сырье путем реализации или иного разрешенного использования с учетом пунктов 6, 7 статьи 17.1 Закона РФ от 21.02.1992 №2395-1 «О недрах» (далее - Закон о недрах), пунктов 1, 5 статьи 20 Закона №41-ФЗ, пункта 8 Порядка совершения операций с минеральным сырьем, содержащего драгоценные металлы (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.12.1998 №1419) (далее - Порядок №1419). Учитывая эти обстоятельства, налоговый орган посчитал подлежащим применению в этой ситуации пункта 8 статьи 339 НК РФ и исчислил НДС, как если бы заявитель реализовал руду и использовал минеральное сырье в качестве вклада в уставный капитал в период действия своей лицензии.

В свою очередь, общество привело то, что, у заинтересованного лица не было оснований для применения пункта 8 статьи 339 НК РФ, поскольку эта норма применима в ситуации, когда происходит досрочное прерывание добычного процесса, определяемого в порядке пункта 7 статьи 339 НК РФ, тогда как в рассматриваемой ситуации имело место не прерывание добычного процесса, а замена лица, которое указанный добычной процесс осуществляет. Это подтверждается и тем, что ООО «СЗМ» вместе с лицензией получило всю проектную документацию, которая не подлежала переоформлению. Кроме того, передача руды произошла после переоформления лицензии, когда заявитель перестал быть плательщиком НДС, а нормы права, которая бы обязывала передать спорную руду до момента переоформления лицензии, не существует, и руда не является необходимым имуществом, о которой говорится в пункте 6 статьи 17.1 Закона о недрах. Заявитель обратил внимание на то, что при вкладе в уставный капитал (увеличение его размера) реализации не происходит, поскольку такая форма является встречным представлением за переданную вещь. Не соглашаясь с налоговым органом по толкованию термина «использование», общество указало на противоречие позиции контролирующего органа доктринам гражданского права и пункту 1 статьи 209 ГК РФ, согласно которой полномочия собственника состоят в правах: пользования, распоряжения и владения, обращая при этом внимание на то, что при использовании вещи никогда не возникает перехода права собственности. Общество также полагает, что налоговым органом нарушена процедура рассмотрения материалов проверки, поскольку оценка доводов произведена по основаниям, изложенным в акте проверки, до того, как поступили возражения на акт. По мнению общества в возражениях были заявлены доводы, которые налоговый орган ни в акте, ни в оспариваемом решении не оценивал, также сочтя, что налоговый орган только в решении впервые по эпизоду «вклад минерального сырья в уставный капитал» заявил, что доначисление НДС произведено не потому, что имела место реализация сырья, а потому, что заявитель использовал его для собственных нужд. Кроме того, налоговым органом оставлены без оценки доводы общества касательно того, что добытая руда не относится к имуществу, необходимому для ведения деятельности, поскольку к таковому относится лишь имущество, без которого невозможна добыча природных ресурсов по переоформляемой лицензии, и что речь идет о средствах производства (стр. 62 оспариваемого решения); что пункт 8 статьи 339 НК РФ предусмотрен для случаев, когда недропользователь прекращает добычной процесс досрочно, в то время как случай с переоформлением лицензии - иная ситуация, поскольку происходит не прекращение добычного процесса, а замена недропользователя (стр. 63 оспариваемого решения); что если признать правомерность позиции, где передача руды должна произойти до переоформления лицензии, то сделки по передаче руды ничтожны, и условия для применения пункта 8 статьи 339 НК РФ не наступили; что не учтен весь раздел дополнительных возражений №2 (стр. 67-68 оспариваемого решения). Обществом обращено внимание и на то, что не учтено налоговой проверкой в расходах по налогу на прибыль организаций дополнительно начисленного НДС вступает в противоречие со статьёй 81 НК РФ, позицией ФНС России, выраженной в её письме от 07.06.2018 №СА-4 7/11051@, и сложившейся судебной-арбитражной практикой, и потому является самостоятельным основанием для признания оспариваемого решения недействительным.

Суд не может согласиться с заявленным требованием общества и выражает следующий подход.

В соответствии со статьёй 334 НК РФ общество в проверяемом периоде являлось плательщиком НДС.

На основании статьи 336 НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 337 НК РФ полезным ископаемым 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.

В соответствии с подпунктом 13 пункта 2 статьи 337 НК РФ к объектам обложения НДС, согласно пункту 1 статьи 336 НК РФ, отнесен такой вид полезного ископаемого, как содержащие драгметаллы концентраты и другие полупродукты, получаемые при извлечении этих металлов из коренных (рудных) (а также россыпных и техногенных) месторождений.

Налоговая база по НДС определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого). Налоговой базой при добыче драгоценных металлов является стоимость добытых полезных ископаемых, определенная в соответствии со статьей 340 НК РФ (пп. 1 п. 2 ст. 338 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 339 НК РФ количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

Пунктом 2 статьи 339 НК РФ закреплено, что 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 (отходов, потерь) минеральном сырье) методом, если иное не предусмотрено настоящей статьей. В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого, утвержденный налогоплательщиком, подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Как установлено материалами проверки и не опровергалось заявителем его учетная политика на 2018 год была утверждена приказом от 31.12.2017 №516-ОД-ММ, действовала в спорном периоде (т. 11, л.д. 121-126).

Согласно пункту 4.1 учетной политики «Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых исходя из цен реализации» добытым полезным ископаемым 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, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации (предприятия).

Согласно пункту 13 статьи 337 НК РФ для компании добытым полезным ископаемым считается: полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые по завершению комплекса операций по добыче драгоценных металлов, то есть извлечению драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, в том числе: лигатурное золото (сплав золота с химическими элементами, шиховое или самородное золото), соответствующее

национальному стандарту (техническим условиям) и (или) стандарту (техническим условиям) организации-налогоплательщика; концентраты.

Как отмечено налоговым органом, согласно стандарту предприятия «Технология переработки руды Савкинского золоторудного месторождения методом кучного выщелачивания» (приложение №1 к Приказу №388/уточненный - ОД от 01.12.2015) полученные слитки лигатурного золота должны соответствовать ТУ 117-2-7-75. Они являются готовой товарной продукцией предприятия, которая направляется для дальнейшей переработки на аффинажный завод, на что также содержится ссылка в дополнении к проектной документации Савкинского месторождения (т. 9, л.д. 14).

Пунктом 4 статьи 339 НК РФ налогоплательщику вменяется обязанность определять количество добытого полезного ископаемого по данным учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Согласно пункту 7 статьи 339 НК РФ при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается, если иное не предусмотрено пунктом 8 статьи 339 НК РФ, 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.

В соответствии с пунктом 8 статьи 339 НК РФ при реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как количество полезного ископаемого, содержащегося в указанном минеральном сырье, реализованном и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

Согласно пункту 1 статьи 340 НК РФ оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов: 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий; 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого; 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

В силу пункта 3 статьи 340 НК РФ в случае отсутствия субсидий к ценам реализации добываемых полезных ископаемых налогоплательщик применяет способ оценки, указанный в подпункте 2 пункта 1 статьи 340 НК РФ. При этом оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки от реализации добытых полезных ископаемых, определяемой на основании цен реализации с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, без налога на добавленную стоимость (при реализации на территории Российской Федерации и в государства - участники Содружества Независимых Государств) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

Таким образом, стоимость единицы добытого полезного ископаемого является элементом налогообложения, формирующим налоговую базу по НДС, а потому является объектом налогового контроля.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии со статьей 339 НК РФ, и стоимости единицы добытого полезного ископаемого, определяемой в соответствии с пунктом 3 статьи 340 НК РФ (абз. 6 п. 3 ст. 340 НК РФ).

В соответствии с пунктом 5 статьи 340 НК РФ оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится 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 статье 341 НК РФ налоговым периодом по НДС признается календарный месяц.

Как отмечено ранее, согласно оспариваемому решению налоговым органом на основании пункта 8 статьи 339 НК РФ обществу доначислен НДС в сумме 16 647 568,27 руб. в отношении минерального сырья (цианируемой руды), содержащего драгоценные металлы, а также продуктов переработки минерального сырья, реализованного дочерней организации - ООО «СЗМ», и в сумме 144 383 290,47 руб. в отношении переданного обществом дочерней организации - ООО «СЗМ» в качестве вклада в уставный капитал.

Из материалов дела следует, что ООО «Савкин Майнинг» (ранее - ООО «Мангазья Майнинг») являлось пользователем недр согласно лицензии ЧИТ 02445 БР от 22.11.2013 по геологическому изучению, разведке и добыче рудного золота и попутных компонентов на Ильдиканской площади (т. 7, л.д. 13-25).

Вместе с тем право пользования недрами с целью геологического изучения, разведки и добычи рудного золота и попутных компонентов на данном участке с 08.07.2020 передано дочернему обществу заявителя (доля владения – 99%) - ООО «СЗМ» в соответствии с приказом Дальнедра от 02.07.2020 №1165 «О переоформлении лицензии ЧИТ 02445 БР...» по рекомендации Комиссии Дальнедра (образованной приказом Роснедра от 21.08.2015 №541) в связи с тем, что юридическое лицо - пользователь недр ООО «Мангазья Майнинг» выступает учредителем нового юридического лица ООО «СЗМ», созданного для продолжения деятельности на предоставленном участке недр в соответствии с лицензией на пользование участком недр (т. 6, л.д. 4, т. 7, л.д. 2-12, т. 12, л.д. 123 (с оборотом)).

В силу положений пунктов 1, 2 статьи 105.1 НК РФ если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей.

С учетом пункта 1 настоящей статьи в целях настоящего Кодекса взаимозависимыми лицами признаются организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов (подпункт 1 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ).

Материалами проверки установлено, и участвующими в деле лицами не опровергалось, что ООО «Савкин Майнинг» владеет долей в размере 99% уставного капитала ООО «СЗМ». Управляющей организацией обеих компаний является ООО

«Мангазея Майнинг» (ранее – ООО «Мангазея золото»), в проверяемом периоде генеральным директором управляющей организации являлся Гусев Михаил Михайлович, который владеет функциями единоличного исполнительного органа и действует без доверенности одновременно от имени ООО «Савкин Майнинг» и ООО «СЗМ».

С учетом приведенных обстоятельств и положений пунктов 1, 2 статьи 105.1 НК РФ ООО «Савкин Майнинг» и ООО «СЗМ» выступают взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, и потому подконтрольность организаций и возможность влияния на результаты деятельности друг друга очевидна.

Согласно проектной документации для ООО «Савкин Майнинг» добытым полезным ископаемым (ДПИ) признавалось лигатурное золото (код вида ДПИ – 13001 согласно действовавшему в спорном периоде приложению №2 к Порядку заполнения налоговой декларации по НДС (утв. Приказом ФНС России от 20.12.2018 №ММВ-7-3/827@)), в отношении которого производилось соответствующее исполнение налоговых обязательств (т. 9, л.д. 14, т. 10, т. 11, л.д. 2-117, 121-123, т. 15, л.д. 74).

В связи с переоформлением вышеуказанной лицензии на добычу полезных ископаемых ООО «Савкин Майнинг» реализовало товарную руду в количестве 19 840,4 т. ООО «СЗМ», что прямо следует из договора №ТМЦ2020/5667-ММ купли-продажи минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, а также продуктов переработки минерального сырья от 08.07.2020, предварительно оцененного на сумму 240 000 000 руб. (пункт 2.1 договора), и который одновременно являлся актом приема-передачи (пункт 1.5 договора), и попутно подтверждается актом сверки взаимных расчетов за 2020 год между этими обществами по состоянию на 31.12.2020 (т. 7, л.д. 26, т. 11, л.д. 118-120).

Кроме того, при переоформлении лицензии в 2020 году ООО «Савкин Майнинг» передало ООО «СЗМ» руду, содержащую драгоценный металл, что подтверждается тем, что на 01.01.2021 на рудных складах ООО «Савкин Майнинг» уже не имелось её остатка в количестве 428,8 т., и что также дополнительно следует из сведений о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых на 01.01.2021 (форма №5-гр), содержания разделов 2, 4, 4.2 пояснительной записки к отчетному балансу запасов золота и серебра формы №5-гр за 2020 год, переданной заявителем в Забайкальский филиал ФБУ ТФГИ по ДФО 26.01.2021 (вх. №199), запроса общества в Минфин России от 09.10.2020 (т. 7, л.д. 28-30, т. 8, л.д. 3, 13, 14, 15, 25, 31-33, 44).

После фактической передачи руды обществом 09.10.2020 инициирован запрос №206-МЗ в Минфин России о применении к сложившейся ситуации пункта 8 статьи 339 НК РФ, в ответ на который 25.08.2021 ему сообщено, что плательщиком НДС является недропользователь, владеющий лицензией на пользование недрами, и что новая организация становится пользователем недр, плательщиком НДС с даты государственной регистрации переоформленной лицензии на пользование недрами (т. 2, л.д. 14-17, т. 7, л.д. 29-30).

В последующем 15.09.2021 состоялось внеочередное собрание участников ООО «СЗМ» (протокол общего собрания от 15.09.2021 №5), на котором проведено голосование по вопросу увеличения его уставного капитала и внесении участником (заявителем) дополнительного вклада в виде товарной руды на складах в количестве 428,8 т. (т. 6, л.д. 4-7), с учетом произведенной оценки рыночной стоимости запасов этой товарной руды (т. 6, л.д. 79).

По акту №1 приема-передачи имущества от 15.09.2021 товарная руда передана ООО «СЗМ» (т. 6, л.д. 2-3).

Между тем, как отмечено выше, остатки минерального сырья у ООО «Савкин Майнинг» по состоянию на 01.01.2021 уже отсутствовали, и по данным налогового органа с учетом его оценки выписки из геологической отчетности переданы в пользу ООО «СЗМ» в июле 2020 года в количестве 429 т. в целях исполнения пунктов 6, 7 статьи 17.1 Закона о недрах, условий пользования недрами согласно Приложению №1 к лицензии ЧИТ 04157 БР (т. 7, л.д. 2-12).



Разделом 4.2 вышеприведенной пояснительной записки к отчетному балансу запасов золота и серебра формы №5-гр за 2020 год обществом даны пояснения о причинах отсутствия запасов, подлежащих отражению в графе 13, согласно которым остаточные балансовые запасы лицензии ЧИТ 02445 БР по состоянию на 08.07.2020 в полном объеме (включая рудные склады) приняты на баланс ООО «СЗМ».

При этом довод общества о том, что отчет формы №5-гр заполнен с ошибкой - не учитывается судом, поскольку документально не подкреплён, вступает в противоречие с указанной пояснительной запиской самого заявителя.

Кроме того, факт передачи минерального сырья в 2020 году косвенно подтверждается и ранее указанным запросом общества от 09.10.2020 в Минфин России, согласно которому оно подтверждает, что все перечисленное выше минеральное сырьё передано в собственность ООО «СЗМ».

Позиция заявителя касательно отсутствия у него обязанности по уплате НДС по причине передачи минерального сырья после переоформления лицензии, является несостоятельной.

Оценивая названные обстоятельства, суд обращает внимание на следующее.

Лицензия на пользование недрами подлежит переоформлению в случае перехода права пользования участком недр в соответствии со статьей 17.1 Закона о недрах, а также в случае передачи права пользования участком недр, предоставленного субъекту предпринимательской деятельности на основании соглашения о разделе продукции в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» (статья 12.1 Закона о недрах).

Право пользования участком недр переходит к другому субъекту предпринимательской деятельности в случаях:

- создания юридическим лицом - пользователем недр нового юридического лица для продолжения деятельности на предоставленном предыдущему пользователю недр участке недр при условии, что новое юридическое лицо возникло в соответствии с законодательством Российской Федерации и ему передано имущество, необходимое для осуществления деятельности, указанной в лицензии на пользование недрами, в том числе из состава имущества объектов обустройства в границах участка недр, и доля прежнего юридического лица - пользователя недр в уставном капитале нового юридического лица на дату перехода права пользования участком недр составляет не менее половины уставного капитала нового юридического лица;

- передачи права пользования участком недр юридическим лицом - пользователем недр, являющимся основным обществом, юридическому лицу, являющемуся его дочерним обществом, передачи права пользования участком недр юридическим лицом - пользователем недр, являющимся дочерним обществом, юридическому лицу, являющемуся его основным обществом, если юридическое лицо, которому передается право пользования недрами, возникло в соответствии с законодательством Российской Федерации, отвечает требованиям, предъявляемым к пользователю недр законодательством Российской Федерации, и такому юридическому лицу передано имущество, необходимое для осуществления деятельности, указанной в лицензии на пользование недрами, в том числе из состава имущества объектов обустройства в границах участка недр, а также передача права пользования участком недр юридическим лицом - пользователем недр, являющимся дочерним обществом основного общества, юридическому лицу, являющемуся дочерним обществом того же основного общества, по его указанию при соблюдении указанных условий (пункты 6, 7 статьи 17.1 Закона о недрах).

Для переоформления лицензии заявитель представляет в уполномоченный орган необходимые документы, в том числе документы, свидетельствующие о передаче необходимого имущества (пп. 6 п. 61, абз. 3 п. 5 п. 69 Административного регламента Федерального агентства по недропользованию, утв. Приказом Минприроды России от

29.09.2009 №315, действовавшего в спорном периоде).

Таким образом, в силу прямого указания закона, пользователь недр при переоформлении лицензии должен передать новому держателю лицензии необходимое для осуществления деятельности имущество.

Исходя из условий лицензии, добытая руда является собственностью недропользователя, условия лицензии при её переоформлении пересмотру не подлежат, поскольку вступают в силу со дня её государственной регистрации и действуют в течение срока, указанного в лицензии (п. 1.4, 3.1 Приложения №1 к лицензии ЧИТ 04157 БР, т. 7, л.д. 4-12).

Учитывая, что новым недропользователем с 08.07.2020 является ООО «СЗМ», то и добытая ООО «Савкин Майнинг» руда до переоформления лицензии должна была быть передана ООО «СЗМ».

Оценивая позицию заявителя о необходимости сохранения неразрывности технологического цикла по производству полезных ископаемых и оставлении проектной документации без изменения, суд приходит к выводу о том, что добытое предшественником ООО «СЗМ» - ООО «Савкин Майнинг» минеральное сырье необходимо правопреемнику заявителя для осуществления (продолжения) деятельности, указанной в лицензии на пользование недрами.

Исходя из данных обстоятельств, суд полагает, что минеральное сырье, добытое ООО «Савкин Майнинг» до переоформления лицензии, является необходимым имуществом для продолжения деятельности по добыче золота, и, следовательно, о применимости в этой ситуации пункта 6 статьи 17.1 Закона о недрах.

В данном законе не конкретизируется, какое имущество, и на основании какого договора до переоформления лицензии должно быть передано новому недропользователю.

В соответствии с пунктом 2 статьи 1 и статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) граждане и юридические лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Согласно пункту 4 статьи 421 ГК РФ условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано обязательными для сторон правилами, установленными законом или иными правовыми актами (императивными нормами), действующими в момент его заключения (статья 422 ГК РФ). В случаях, когда условие договора предусмотрено нормой, которая применяется постольку, поскольку соглашением сторон не установлено иное (диспозитивная норма), стороны могут своим соглашением исключить ее применение либо установить условие, отличное от предусмотренного в ней.

При отсутствии такого соглашения условие договора определяется диспозитивной нормой. Применяя названные положения, судам следует учитывать, что норма, определяющая права и обязанности сторон договора, толкуется судом исходя из ее существа и целей законодательного регулирования, то есть суд принимает во внимание не только буквальное значение содержащихся в ней слов и выражений, но и те цели, которые преследовал законодатель, устанавливая данное правило (пункт 1 постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 №16 «О свободе договора и ее пределах»).

В этой связи, по общим правилам гражданского законодательства могут использоваться варианты передачи в безвозмездное пользование (ссудные отношения) или безвозмездная передача имущества в пользу получателя лицензии либо иной возмездный договор.

Следовательно, до переоформления лицензии, ООО «Савкин Майнинг» должно было передать минеральное сырье, содержащее драгоценные металлы, своему правопреемнику – ООО «СЗМ», на основании разрешенных законом сделок.

Заслуживает при этом внимание и то, что в отношении минерального сырья,

содержащего драгоценные металлы, предусмотрены специальные правила обращения с таким сырьем.

В силу пункта 8 Порядка совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа на территории Российской Федерации (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.12.1998 №1419, далее – Порядок №1419) 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, в том числе через биржи драгоценных металлов и драгоценных камней, или использовано в качестве залога или иного финансового обязательства.

Иные формы операций с таким минеральным сырьем законом не предусмотрены.

Соответственно, общество при переоформлении лицензии, с учетом пункта 6 статьи 17.1 Закона о недрах, при её передаче новому владельцу могло распорядиться минеральным сырьем путем его реализации либо использования в качестве финансового обязательства.

Таким образом, переход права собственности на руду в силу закона состоялся и должен был быть отражен у сторон сделки с учетом переоформления лицензии на ООО «СЗМ» не позднее 08.07.2020, а также прямого указания пункта 1.4 договора №ГМЦ2020/5667-ММ от 08.07.2020, согласно которому днем перехода права собственности на товар является день подписания договора (т. 7, л.д. 2, т. 11, л.д. 118).

Суд, учитывая содержание приведенного выше пункта 8 Порядка №1419, а также пункта 11 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н, далее - МСФО), цель применения которого обозначена в его пункте 2, приходит к выводу об отсутствии в действующем законодательстве запрета на реализацию минерального сырья, содержащего драгоценные металлы иным (в том числе своим взаимозависимым) лицам, и его использование в качестве финансового обязательства, в том числе путем применения такого финансового инструмента как внесение вклада в уставный капитал.

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания (п.п. 1, 3 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», далее - Закон №402 - ФЗ).

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета. Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета (п.п. 1, 2 ст. 10 Закона №402-ФЗ).

С учетом ранее приведенных обстоятельств и нормоположений, суд полагает, что заявителем в нарушение требований закона оформление операций по передаче руды путем внесения вклада в уставный капитал ООО «СЗМ» произведено 15.09.2021, то есть позднее момента фактической передачи минерального сырья в собственность ООО «СЗМ» 08.07.2020.

Таким образом, заявителем создана видимость передачи руды в собственность ООО «СЗМ» в 2021 году, при фактическом совершении этой операции уже в 2020 году.

По убеждению суда, искажение сведений об операциях может быть произведено, в том числе, путем некорректного отражения фактов (их сокрытия либо неотражения), в силу чего действительная налоговая обязанность изменяется (исключается, возникает, увеличивается, уменьшается, наступает ранее либо позднее).

По общему правилу не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения,

подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

Учитывая, что заявителем допущено искажение сведений о фактах передачи руды в собственность дочернего общества и об объекте налогообложения НДС, им превышены допустимые пределы реализации прав по исчислению налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате, установленные пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ.

Осуществив фактическое отчуждение руды по договору 08.07.2020, заявитель документальное оформление операций по продаже руды и её передаче в уставный капитал ООО «СЗМ» произвел лишь 15.09.2021 (т. 6, л.д. 2-7), то есть после получения 31.08.2021 ответа от Минфина России на свой запрос (т. 2, л.д. 16), закрепив это обстоятельство в акте сверки взаимных расчетов с ООО «СЗМ» за 4 квартал 2021 года (т. 7, л.д. 27), несмотря на то, что ранее по итогам проведенной сверки с этим же обществом за 2020 год он уже отразил факт продажи руды в его пользу 08.07.2020 согласно договору на приобретение золотосодержащей руды, указав в нём наличие кредиторской задолженности у ООО «СЗМ», то есть соответствующее финансовое обязательство (т. 7, л.д. 26).

Таким образом, по итогу произведенных операций заявителем получена экономическая выгода от использования руды - в виде средств от её передачи подконтрольному лицу и увеличения стоимости доли участия в нём, и созданы условия освобождения от НДС как самого себя (так как после 08.07.2020 заявитель уже не являлся держателем лицензии), так и взаимозависимого с ним лица (поскольку переданная ООО «СЗМ» руда им не добывалась).

Исходя из этого, определение налоговых последствий по НДС должны определяться в июле 2020 года, то есть в период, когда ООО «Савкин Майнинг» владел лицензией, в том числе с учетом содержащихся в разделе 4 Приложения №1 к лицензии ЧИТ 02445 БР условий пользования недрами (пп. «а» п. 4.1.6, п. 4.2).

Обратный правовой подход может привести к тому, что существующая модель отношений исключает обложение НДС у обеих сторон сделки.

Так, поскольку получатель руды не являлся добытчиком переданного ему сырья, то полученная от продавца (инвестора) руда не является объектом налогообложения (пп. 1 п. 1 ст. 336 НК РФ).

Прежний собственник руды в момент её реализации (08.07.2020) и последующей передачи в качестве вклада в уставный капитал (15.09.2021) не выступает плательщиком НДС, поскольку уже не обладает соответствующей лицензией (п. 1 ст. 334 НК РФ, ст. 9 Закона о недрах).

Поддержание позиции налогоплательщика в подобных случаях может позволить недропользователям повторять аналогичную последовательность действий путем реоформления лицензии на другое лицо и реализации ему минерального сырья без уплаты НДС, что недопустимо в силу статьи 57 Конституции Российской Федерации.

Учитывая, что золотосодержащая руда передана заявителем своему подконтрольному лицу - ООО «СЗМ», и операция по её внесению в уставный капитал этого общества совершена для удовлетворения собственных финансовых интересов заявителя, то в целях исчисления НДС её количество должно было определяться ООО «Савкин Майнинг» по правилам пункта 8 статьи 339 НК РФ.

Учетные цены на аффинированные драгоценные металлы рассчитываются Банком России, исходя из действующих на момент расчета значений цен на золото, серебро, платину и палладий, зафиксированных на лондонском рынке наличного металла «спот» в ходе стандартных процедур установления цен рынка, и пересчитываются в рубли по официальному курсу доллара США к российскому рублю, действующему на день, следующий за днем установления учетных цен.

Учитывая изложенное, а также то, что учетные цены Банка России на аффинированные драгоценные металлы в соответствии с положениями статьи 21 Закона

№41-ФЗ определяются исходя из значения мировых цен, установленных на Лондонском рынке драгоценных металлов, являются официально опубликованными и идентичными биржевым котировкам, общедоступным к применению всеми лицами - участниками обращения с драгметаллами, с учетом расходов для каждого вида драгоценных металлов по поставке на международный рынок (дисконт), применяются в качестве значения рыночной цены экспорта золота - учетные цены ЦБ России, установленные на день реализации минерального сырья.

Вышеприведенные нормы права, регламентирующие формирование цены сделки с драгоценными металлами, должны учитываться наравне с иными обстоятельствами при определении рыночных цен на драгоценные металлы.

Применительно к НДС принцип экономического основания налогообложения сводится к соответствию размера выручки, получаемой налогоплательщиком в процессе использования недр, и размера налогового обязательства.

Получая выручку за реализованные по договору купли-продажи от 08.07.2020 №ТМЦ2020/5667-ММ товарной руды драгоценные металлы из расчета действующих цен золота и серебра, установленных ЦБ РФ и Лондонской биржи на дату реализации соответствующей товарной руды (июль 2020), и, определяя налоговую базу по НДС на основании цен реализации драгоценных металлов, налогоплательщик допустил неполную уплату рассматриваемого налога в оспариваемой сумме ввиду неучтения реальных котировок на золото и серебро.

Так, по состоянию на 07.07.2020 учетная цена на аффинированные драгоценные металлы установлена на золото (Au) - 4 069,8700 руб. за 1 грамм, на серебро (Ag) - 41,8700 руб. за 1 грамм.

Общество не учло при определении налоговой базы по НДС реализацию минерального сырья, содержащего драгоценные металлы и продуктов переработки минерального сырья в адрес ООО «СЗМ по договору купли-продажи. Занижение налоговой базы по данному основанию составило 277 332 229 руб. (67 767,6 гр. Au \*4 069,8700 руб. = 275 805 322,21 руб. + 36 467,8 гр. Ag \*41,8700 руб. = 1 526 906,79 руб.), НДС за июль 2020 года не исчислен в сумме 16 647 568,27 руб. (275 805 322,21 руб.(Au)\*6% = 16 548 319,33 руб. + 1 526 906,79 руб.(Ag)\*6,5% = 99 248,94 руб.)). Алгоритм произведенного расчета обществом не опровергнут.

В силу пункта 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Учитывая, что в налоговом законодательстве отсутствует определение «использование минерального сырья», то необходимо применение институтов, понятий иных отраслей законодательства Российской Федерации, используемых в настоящем Кодексе, в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

Сделки, связанные с переходом права собственности на минеральное сырье, а также с использованием его в качестве залога, оформляются соответствующим договором.

Действующее законодательство РФ не запрещает использовать драгоценные металлы в качестве предмета сделок в гражданском обороте.

Вместе с тем согласно статье 38 НК РФ объектом налогообложения признаются не сделки, а реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

При этом если значимые для налогообложения юридические факты (добыча спорного минерального сырья) уже имели место, то налогоплательщик по общему правилу не может изменить их налоговые последствия, и само по себе признание действий по передаче минерального сырья (руды) в уставный капитал «распоряжением», а

не «использованием», не освобождает от обложения налогом полезное ископаемое, содержащееся в добытом минеральном сырье.

В пункте 77 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено, что оценка налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение сделок, производится налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Законодательство о налогах и сборах применительно к статье 336 НК РФ связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате НДС с добычей полезного ископаемого из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ.

Как установлено проверкой и не оспаривалось ООО «Савкин Майнинг», участок недр на Ильдиканской площади, из которого была произведена добыча спорной руды, предоставлен ему на основании лицензии ЧИТ 02445 БР.

Поскольку налогоплательщик полезному ископаемому, добытому из недр, не придал статус добытого полезного ископаемого в соответствии со статьёй 337 НК РФ, передав его ООО «СЗМ» в качестве вклада в уставный капитал до завершения технологических операций, предусмотренных техническим проектом, то в отношении него применимы положения пункта 8 статьи 339 НК РФ, пункта 5 статьи 340 НК РФ, статьи 21 Закона №41-ФЗ, Порядка №1419.

При этом непрерывность технологического процесса не влияет на применение пункта 8 статьи 339 НК РФ по отношению к установленным проверкой обстоятельствам.

Согласно статье 1 Закона №41-ФЗ добыча драгоценных металлов это извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы.

На основании пункта 2 Порядка №1419 минеральное сырье - это добытые из недр руды коренных месторождений, пески россыпных месторождений, руды и пески техногенных месторождений, а также продукты их переработки, то есть концентраты, шлиховые золото и платина, сплав Доре, катодный металл и цинковые осадки.

Таким образом, законодатель в Порядке №1419 подчеркнул тождественность понятий минерального сырья, содержащего драгоценные металлы и драгоценных металлов, содержащихся в нем, в целях совершения операций с минеральным сырьем, содержащим драгоценные металлы, до аффинажа.

При этом цены на минеральное сырье определяются его собственником самостоятельно с учетом цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы (пункт 12 Порядка №1419).

Из приведенного правового регулирования следует, что стоимость драгоценных металлов, содержащихся в минеральном сырье, напрямую зависит от цен мирового рынка на аффинированные драгоценные металлы.

При осуществлении разрешенных законодательством сделок оплата драгоценных металлов производится с учетом цен мирового рынка (пункт 1 статьи 21 Закона №41-ФЗ).

Главой 26 НК РФ предусмотрен особый порядок определения рыночной стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных) россыпных и техногенных месторождений.

Кроме способа оценки стоимости добытого полезного ископаемого, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 340 НК РФ, Кодекс содержит специальную норму (пункт 5 статьи 340), касающуюся оценки стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, которая также может быть применена в силу определения драгоценных металлов, приведенного в пункте 2 Порядка №1419.

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.

Следовательно, стоимость реализуемого минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, должна определяться как произведение количества драгоценного металла, содержащегося в реализуемом минеральном сырье, и единицы стоимости химически чистого драгоценного металла по данным Банка России.

Общество распорядилось минеральным сырьем (рудой), используя его в виде вклада в уставный капитал ООО «СЗМ», и не уплатив до переоформления лицензии НДС за полезное ископаемое, содержащееся в минеральном сырье, создало условия, при которых полезное ископаемое, содержащееся в минеральном сырье, выведено из-под налогообложения НДС.

С учетом приведенных особенностей оборота минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, установленных пунктом 8 Порядка №1419, а также его стоимостной оценки, суд приходит к выводу, что внесение минерального сырья, содержащего драгоценные металлы в уставный капитал, является частным случаем его использования.

Изложенное согласуется с положениями статьи 15 Федерального закона от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон №14-ФЗ), в соответствии с которой оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами.

Таким образом, передача вещи в уставный капитал юридического лица является одним из способов реализации права собственности при том, что отсутствует законодательное ограничение на использование имущества, переданного в качестве вклада в уставный капитал, и юридическое лицо вправе использовать переданное в качестве вклада в уставный капитал имущество (вещь) по своему усмотрению применительно к ст.ст. 15, 18, 21, 21, 26 Закона №14-ФЗ.

Размер неисполненного обществом обязательства по данному поводу составил 144 383 290,47 руб. ( $2\ 350\ 500\ 510,19\ \text{руб.} \cdot (\text{Au}) \cdot 6\% = 141\ 030\ 030,61\ \text{руб.} + 51\ 588\ 613,18\ \text{руб.} \cdot (\text{Ag}) \cdot 6,5\% = 3\ 353\ 259,86\ \text{руб.}$ ), алгоритм его расчета заявителем не опровергнут.

Позиция общества об отсутствии в 2020 году факта регистрации сделки по передаче руды в уставный капитал, а также о недопустимости использования геологической отчетности ввиду того, что она не является первичной документацией, по мнению суда, не может быть принята во внимание, поскольку налоговый орган, используя эти доказательства, установил фактическую передачу руды 08.07.2020 без её надлежащего документального оформления, тем более в условиях того, что, как отражено ранее, такая передача с учетом установленных обстоятельств должна была быть осуществлена к 08.07.2020 согласно законодательству о недрах.

Следовательно, установив эти обстоятельства, а также действительный экономический смысл спорных операций (реализация сырья и его вклад в уставный капитал), заинтересованное лицо применило налоговые последствия к случаям реализации минерального сырья и его передачи в уставный капитал до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, что согласуется с принципом добросовестного налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения ВС РФ от 16.02.2018 №302-КГ17-16602, от 03.08.2018 №305-КГ18-4557, от 30.09.2019 №305-ЭС19-9969).

Обратная позиция налогоплательщика не согласуется с основными началами законодательства о налогах и сборах, в частности пунктов 2, 3 статьи 3 НК РФ, поскольку допускает неуплату НДС в условиях фактического получения недропользователем

экономической выгоды от реализации и использования минерального сырья, содержащего драгоценные металлы (в данном случае путем получения денежных средств от реализации минерального сырья и увеличения доли участия в уставном капитале организации), по мотиву продолжения получателем сырья комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых.

Подобных предпочтений глава 26 НК РФ не допускает.

Доводы заявителя о том, что на текущий момент извлечение полезных ископаемых из приобретенной по договору купли-продажи от 08.07.2020 №ТМЦ2020/5667-ММ товарной руды завершено ООО «СЗМ» и НДС с извлеченного золота в полном объеме уплачен ООО «СЗМ», вопреки части 1 статьи 65 АПК РФ документально не подтверждены и опровергаются налоговой отчетностью ООО «СЗМ» (в представленных им уточненных налоговых декларациях исчисленные суммы НДС аннулированы – т. 12, л.д. 2-49).

Кроме этого, даже сам по себе факт уплаты налога ООО «СЗМ» в отсутствие законодательно установленной обязанности, может свидетельствовать у него только о наличии переплаты по НДС, и не может отменять или изменять существующей обязанности по его уплате ООО «Савкин Майнинг» ввиду того, что налог имеет свойства индивидуальности и обязательности (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Заявитель также не вправе ссылаться на то, что контролирующим органом нарушена процедура рассмотрения материалов проверки, обусловленная оценкой доводов по основаниям, изложенным в акте проверки, до того, как поступили возражения на акт, и оставлением части его доводов без оценки.

Из содержания оспариваемого решения следует, что оценка соответствующих доводов и возражений заявителя касательно рассматриваемого эпизода производилась налоговым органом в установленном порядке.

В обоснование допущенных обществом нарушений в части исчисления и уплаты НДС по спорным эпизодам заинтересованным лицом в качестве правового обоснования приведены нарушения положений Порядка №1419, Закона №41-ФЗ, статьи 17.1 Закона о недрах, пункта 1 статьи 54.1, пункта 8 статьи 339 НК РФ (стр. 126 – 131 акта проверки).

Подобное обоснование изложено и в решении налогового органа с учетом оценки возражений налогоплательщика (стр. 62-68) (подробный анализ приведен заинтересованным лицом в возражениях на письменные объяснения №4 от 05.11.2024 – т. 14, л.д. 98-106).

По убеждению суда, ранее приведенные доводы общества о допущенных заинтересованным лицом процедурных нарушениях не опровергают выводов налогового органа, изложенных в решении, и обусловленных необходимостью применения в спорной ситуации статьи 17.1 Закона о недрах, Порядка №1419, пункта 8 статьи 339 НК РФ, поскольку их оценка следует из совокупного содержания акта проверки и оспариваемого решения, и, как указывалось ранее, эти основания легли в основу оспариваемого ненормативного акта.

В силу пункта 14 статьи 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных настоящим Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и



обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Таким образом, к существенным условиям рассмотрения материалов налоговой проверки по прямому указанию закона относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки могут быть основаниями для отмены решения, если они привели или могли привести к принятию неправомерного решения.

Материалы проверки рассмотрены при участии представителей ООО «Савкин Майнинг», и потому налогоплательщику было предоставлено право представить свои объяснения.

Соответственно, сослаться на то, что только в оспариваемом решении налоговым органом отражены допущенные нарушения в виде не исчисления НДС при использовании минерального сырья для собственных нужд, заявитель не вправе, тем более, что это опровергается содержанием акта налоговой проверки (стр. 127, 130).

По мнению суда, отражение в оспариваемом решении обстоятельств, которые не были указаны в акте налоговой проверки, вопреки доводам заявителя, не свидетельствует о неправомерности принятого налоговым органом решения, поскольку решение вынесено не только на основании акта налоговой проверки, но и возражений налогоплательщика.

Обстоятельства, которые, по мнению общества, являются новыми доводами налогового органа, фактически представляют собой описание результатов оценки возражений налогоплательщика и приложенных к ним документов.

При этом степень детализации проверки доводов налогоплательщика сама по себе не свидетельствует о несоответствии решения пункту 8 статьи 101 НК РФ, поскольку в акте приведены обстоятельства допущенных нарушений, следовательно, препятствий для уяснения существа установленных проверкой нарушений и реализации права на обжалование заявителем оспариваемого решения не имелось.

Доводы общества о необоснованном неучтении налоговым органом доначисленных сумм НДС с целью корректировки сумм налога на прибыль организаций со ссылкой на результаты рассмотрения дела №А58-4455/2020 не могут быть приняты во внимание судом, поскольку с учетом уточненного требования общества решение заинтересованного лица подвергнуто проверке в части доначисления НДС, и разрешение вопроса о действительном финансовом результате деятельности общества при исчислении им налога на прибыль организаций в предмет спора не входит.

Более того, само по себе не указание налоговым органом в спорном решении вывода касательно возможного увеличения убытка по налогу на прибыль (либо уменьшения размера налогового обязательства по нему) при доначислении НДС применительно к пункту 1 статьи 264 НК РФ, не опровергает обоснованности его позиции по вменению заявителю спорного НДС, и не влечет наступление последствий, предусмотренных пунктом 14 статьи 101 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном Кодексом порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Согласно подпункту 1 пункта 7 статьи 272 НК РФ датой осуществления расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей признается дата их начисления.

На основании пункта 7 статьи 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение либо о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вместе с тем, как следует из пункта 1 статьи 101.3 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу.

Таким образом, доначисленные по результатам налоговой проверки суммы НДС признаются для целей налогообложения прибыли организаций на дату вступления в силу соответствующего решения налогового органа.

Учитывая изложенное, общество не лишено возможности по уточнению своих налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций после вступления в силу решения налогового органа.

Суд также выражает согласие с позицией налогового органа о том, что обстоятельства по делу №А58-4455/2020 значительно отличаются от обстоятельств рассматриваемой проверки, поскольку в указанном деле начисления по налогу на прибыль были произведены. В рамках выездной налоговой проверки заявителя нарушений в части уплаты налога на прибыль организаций не установлено (описание проверочных мероприятий и их результатов по налогу на прибыль организаций указаны на стр. 6-20 акта проверки).

В постановлении ВАС РФ от 06.07.2010 №17152/09, определении ВС РФ от 30.11.2016 по делу №305-КГ16-10138 (п. 32 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации №1 (2017)) отмечено, что уменьшение налога на прибыль организации на сумму доначислений по другим налогам применимо в случаях, когда налоговым органом произведено доначисление налога на прибыль организаций.

Учитывая, изложенное и то, что по проверке таких доначислений не производилось, доводы налогоплательщика подлежат отклонению.

Оценив представленные документы и имеющую информацию налоговый орган правомерно установил, что обществом в результате неотражения в бухгалтерской и налоговой отчетности операций по реализации минерального сырья, содержащего драгоценные металлы и продуктов переработки минерального сырья в адрес ООО «СЗМ», а также передачи товарной руды в качестве вклада в уставный капитал ООО «СЗМ», допущена неправомерная неуплата НДС за июль 2020 года в размере 161 030 859 руб.

В соответствии с частью 3 статьи 201 АПК РФ в случае, если арбитражный суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и не нарушают права и законные интересы заявителя, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования.

С учетом приведенных обстоятельств и нормоположений, суд не находит оснований для признания недействительным оспариваемого решения налогового органа.

**Заявление ООО «Савкин Майнинг» не подлежит удовлетворению.**

Иные доводы участвующих в деле лиц, приведенные при его рассмотрении, оценка которых не нашла отражения в тексте настоящего решения, не имеют самостоятельного значения для разрешения спора по существу.

В силу части 5 статьи 96 АПК РФ в случае отказа в удовлетворении иска, оставления иска без рассмотрения, прекращения производства по делу обеспечительные

меры сохраняют свое действие до вступления в законную силу соответствующего судебного акта. После вступления судебного акта в законную силу арбитражный суд по ходатайству лица, участвующего в деле, выносит определение об отмене мер по обеспечению иска или указывает на это в судебных актах об отказе в удовлетворении иска, об оставлении иска без рассмотрения, о прекращении производства по делу.

Расходы по государственной пошлине подлежат распределению в порядке статьи 110 АПК РФ.

При этом учитывая, что подателем заявления при обращении в суд была уплачена государственная пошлина в размере 6000 руб. платежными поручениями №459 и №460 от 24.05.2024, то она в сумме 3000 руб. подлежит возврату обществу из федерального бюджета как излишне уплаченная применительно к пп. 1 п. 1 ст. 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку за обеспечительные меры, принятые судом в порядке части 3 статьи 199 АПК РФ, уплата государственной пошлины не предусмотрена (п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 №46, действовавший на момент подачи заявления в суд, до утраты его действия с учетом Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 19.11.2024 №32).

Руководствуясь ч. 5 ст. 96, ст.ст. 110, 112, 167-170, 197, 198, 200, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, пп. 1 п. 1 ст. 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации, суд

РЕШИЛ:

**В удовлетворении заявленного требования отказать.**

Отменить обеспечительные меры, принятые Арбитражным судом Забайкальского края по данному делу на основании определения от 28 мая 2024 года.

Возвратить обществу с ограниченной ответственностью «Савкин Майнинг» из федерального бюджета 3000 руб. государственной пошлины, излишне уплаченной платежным поручением №460 от 24.05.2024.

Решение может быть обжаловано в течение месяца со дня принятия в Четвёртый арбитражный апелляционный суд через Арбитражный суд Забайкальского края.

Судья

Д.Е. Минашкин

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России  
Дата 28.02.2024 5:09:25  
Кому выдана Минашкин Дмитрий Евгеньевич