

**Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа**

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, www.fasvso.arbitr.ru  
тел./факс (3952) 210-170, 210-172; e-mail: info@fasvso.arbitr.ru

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**город Иркутск**  
**24 мая 2021 года**

**Дело № А78-1974/2020**

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Рудых А.И.,

судей: Загвоздина В.Д., Новгородского И.Б.,

при ведении помощником судьи Слободчиковой О.А. протокола открытого судебного заседания, проводимого с использованием видеоконференц-связи Арбитражного суда Забайкальского края, с участием судьи Сяхунбин Е.С., при ведении протокола отдельного процессуального действия секретарем Микаелян Л.А.,

при участии представителей: общества с ограниченной ответственностью «Байкалруд» – Кузьмина М.В. (доверенность от 09.06.2020), Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Забайкальскому краю: Филипповой Е.В. и Баженова Д.Е. (доверенности от 30.12.2020),

рассмотрев кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Байкалруд» на решение Арбитражного суда Забайкальского края от 12 октября 2020 года по делу № А78-1974/2020, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 04 февраля 2021 года по тому же делу,

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Байкалруд» (ОГРН: 1057536061483, ИНН: 7536059947, далее – ООО «Байкалруд», общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Забайкальскому краю (ОГРН: 1044205091435, ИНН: 4205035918, далее – налоговый орган, инспекция) о признании недействительным и отмене решения от 30.09.2019 № 2.7-26/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю от 09.12.2019 № 2.14-09/171-ЮЛ/18817 (далее

– Управление) в части пунктов 2.4 и 2.5; предложения уплатить: 40 148 218 рублей недоимки по налогу на имущество организаций (далее – налог на имущество) и соответствующие ему 10 983 560 рублей 19 копеек пени и 501 852 рубля 70 копеек штрафа; 7 797 270 рублей недоимки по налогу на добычу полезных ископаемых (далее – НДСП) и соответствующие ему 1 970 188 рублей 40 копеек пени и 50 823 рублей штрафа.

К участию в деле в качестве второго заинтересованного лица привлечена Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 (далее – МИ ФНС № 9), в которой ООО «Байкалруд» с 09.02.2019 состоит на налоговом учёте как крупнейший налогоплательщик.

Решением Арбитражного суда Забайкальского края от 12 октября 2020 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 04 февраля 2021 года, уточненные требования удовлетворены в части налога на имущество: решение признано недействительным, как несоответствующее Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – НК РФ) в части предложения обществу уплатить 2 436 512 рублей 99 копеек недоимки по налогу на имущество, соответствующих ему 666 569 рублей 77 копеек пени и 30 456 рублей 41 копейки штрафа. В удовлетворении остальной части заявления отказано.

Судебные акты приняты со ссылкой на статьи 252, 261, 265, 269, 270, 272, 313, 314, 318, 319, 328, 334, 336, 337, 339, 340 НК РФ, статью 809 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), статью 193 Модельного кодекса СНГ о недрах и недропользовании для государств-участников СНГ от 07.12.2002 № 20-8 (далее – Модельный кодекс № 20-8), Закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-01 «О недрах» (далее – Закон о недрах), ГОСТ Р 53795-2010 «Национальный стандарт Российской Федерации. Изучение недр геологическое. Термины и определения» (далее – ГОСТ Р 53795-2010), приказ Росстата от 17.09.2013 № 371 «Об утверждении статистического инструментария для организации Федеральным агентством по недропользованию федерального статистического наблюдения за выполнением геологоразведочных работ» (далее – приказ № 371), «Информационно-технический справочник по наилучшим доступным технологиям. Горнодобывающая промышленность. Общие процессы и методы», утвержденный приказом Росстандарта от 15.12.2016 №1886 (далее – ИТС 16-2016).

ООО «Байкалруд» в кассационной жалобе, ссылаясь на нарушение норм материального права (статья 340 НК РФ, пункт 9.3.1 приказа ФНС России от 14.05.2015 № ММВ-7-3/197@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка её заполнения, а также формата представления налоговой

декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме», далее – Приказ № ММВ-7-3/197@), несоблюдение норм процессуального права (статьи 71, 170, 271 АПК РФ), примеры судебной практики, просит решение и постановление отменить в части отказа в удовлетворении требований по эпизодам доначисления НДС, в отмененной части, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об удовлетворении требований.

По мнению заявителя кассационной жалобы: инспекция и суды ошибочно отнесли суммы расходов в виде процентов по займам к расходам, которые учитываются при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого (далее – ДПИ или ПИ), поскольку займы привлекались для общехозяйственных целей и были направлены на финансирование текущей деятельности общества, а не на добычу ПИ; общество ведет не только деятельность по добыче ПИ, но и осуществляет иные виды деятельности, в том числе по переработке ПИ; фактическое использование заемных денежных средств судами не анализировалось.

Общество полагает неправомерным исключение прямых расходов по видам деятельности, не связанным с добычей ПИ, из общей суммы прямых расходов по всем видам деятельности (для определения расчетной стоимости ПИ), поскольку указанное противоречит логике расчета, установленного НК РФ и порядку заполнения налоговой декларации по НДС.

Инспекция и МИ ФНС № 9 в отзывах на кассационную жалобу против её доводов возразили, ссылаясь на их несостоятельность, законность и обоснованность обжалуемых судебных актов.

Присутствующие в судебном заседании представители сторон поддержали доводы и возражения, изложенные в кассационной жалобе и отзывах на неё.

Проверив в порядке главы 35 АПК РФ правильность применения арбитражными судами норм материального и соблюдение норм процессуального права, соответствие выводов судов о применении норм права установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам и, исходя из доводов кассационной жалобы и возражений относительно неё, суд округа приходит к следующим выводам.

По результатам выездной налоговой проверки за 2015 – 2016 годы инспекцией составлен акт и вынесено решение № 2.7-26/16 от 30.09.2019, которым (в редакции решения Управления) обществу начислено, в том числе 7 797 270 рублей недоимки по НДС и соответствующие ему 1 970 188 рублей 40 копеек пени и 50 823 рублей штрафа.

Основанием для доначисления указанных сумм послужили выводы инспекции о занижении обществом налоговой базы при исчислении указанного налога.

Общество, считая решение инспекции незаконным и нарушающим его права и законные интересы, оспорило его в судебном порядке.

Отказывая в удовлетворении требований по НДСП, арбитражные суды исходили из доказанности факта занижения обществом налоговой базы при исчислении данного налога и законности начисления ему оспариваемых сумм недоимки, пени и штрафа.

Суд округа оснований для отмены судебных актов в обжалуемой части не усматривает в силу следующего.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 336 НК РФ объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Понятие и виды полезных ископаемых определены положениями пунктов 1 и 2 статьи 337 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 338 НК РФ налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого.

Согласно пункту 2 статьи 338 НК РФ налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 340 НК РФ, в силу положений пунктов 1 и 4 которой, при отсутствии у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого, его оценка определяется исходя из расчетной стоимости.

При этом расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде, предусмотренные подпунктами 1-7 пункта 4 статьи 340 НК РФ, определяемые в соответствии со статьями 254, 255, 258-261, пунктами 8, 9 статьи 265, статьями 263, 265, 269 НК РФ и связанные с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы, предусмотренные статьями 266, 267, 270 НК РФ НК РФ.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются также косвенные расходы, определяемые в соответствии с главой 25 НК РФ.

Из смысла и содержания положений статьей 252, 265, 269 НК РФ следует, что необходимым условием включения процентов, начисленных по долговым обязательствам любого вида, в расчетную стоимость ДПИ, является непосредственное использование средств, привлеченных в рамках указанных обязательств, для осуществления добычи полезных ископаемых.

В силу пункта 1 статьи 318 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Из смысла и содержания положений ГОСТа Р 53795-2010, приказа № 371, ИТС 16-2016, Модельного кодекса № 20-8 следует, что геологоразведочные работы представляют собой комплекс различных специальных геологических и других работ, направленный на геолого-экономическую оценку и подготовку месторождения к промышленному освоению, и связано с добычей полезных ископаемых.

Геологоразведочные работы обеспечивают добычу ПИ как на стадии разведки предшествующей освоению месторождения, так и на стадии эксплуатационной разведки в ходе освоения месторождения, и как вид деятельности неразрывно связаны с освоением месторождения, и не могут рассматриваться в отрыве от добычи ПИ, поскольку выступают вспомогательным видом деятельности относительно их добычи.

В ходе геологоразведочных работ приповерхностные части месторождения вскрываются горными выработками, в результате которых также извлекается полезное ископаемое.

Первичная переработка (обогащение) ПИ направлена на отделение полезных компонентов руды минералов от пустой породы, а также взаимное разделение минералов.

Исходя из положений указанных норм права, а также положений статей 261, 268, 269, 325, 313, 314, 328 НК РФ и статьи 809 ГК РФ, арбитражные суды, оценив доводы сторон и представленные в их обоснование доказательства, установили следующее.

Согласно утвержденной налогоплательщиком на 2015-2016 годы учетной политике для целей налогообложения исчисление и уплату НДС общество производит в соответствии с главой 26 НК РФ (пункт 5), а для целей признания расходов по налогу на прибыль организаций применяет метод начисления (пункт 7.15).

При формировании налоговой базы по НДС и определении расчетной стоимости обществом не включены полученные проценты по договорам займа от 27.01.2015, от 02.04.2015, от 12.12.2012, от 11.11.2013, от 23.01.2014 и от 26.11.2014, заключенными с

целью развития производства и освоения месторождения. Срок действия договоров приходится более чем на один отчетный период, проценты по ним начисляются займодавцем с сумм займа за весь срок его использования. Уплата процентов производится в дату погашения займов либо по приведенным в договорах графикам.

Из анализа регистров налогового и бухгалтерского учета следует, в решении зафиксировано, что суммы начисленных процентов по указанным договорам в течение 2015-2016 годов списывались обществом со счета 67.04 «Проценты по долгосрочным займам» на счет 91.02 «Прочие расходы».

При рассмотрении дела сторонами заключено в порядке статьи 70 АПК РФ соглашение по обстоятельствам, содержанием которого подтверждается наличие договорных отношений заёмщика и займодавцев по приведенному в нём перечню с отражением сумм процентов по каждому из договоров займа, периодов, порядка списания процентов, показателей сумм прямых расходов, произведенных в течение налоговых периодов по всем видам деятельности общества в разрезе данных общества и инспекции (том 157, л.д. 42-48). Также, сторонами зафиксированы признанные ими обстоятельства арифметических значений сумм налоговых деклараций по налогу на прибыль за налоговые (отчетные) периоды 2015-2016 годов, участвующих в расчетной стоимости ДПИ (том 157, л.д. 49-51).

Доказательства, безусловно свидетельствующие о том, что в отсутствие спорных заёмных денежных средств общество могло обеспечить свое стабильное финансовое положение для осуществления хозяйственной деятельности, направленной на извлечение прибыли, в деле отсутствуют.

Цели, на которые получены рассматриваемые займы, не могут рассматриваться в качестве тех, с которыми бы не был связан вид деятельности общества, не имеющий отношения к добыче ПИ, и потому их следует учитывать полностью в расчетной стоимости ПИ в составе внереализационных расходов применительно к доле прямых расходов, относящихся к ДПИ.

У общества отсутствует отдельный учет расходов по операциям с заёмными средствами (связанными и не связанными с добычей ПИ), суммы займа по видам деятельности не распределены.

Относительно эпизода избыточного учета обществом при определении стоимости ДПИ прямых расходов, понесенных на строительство обогатительной фабрики и геологическую разработку Юго-Западного и Юго-Восточного участков месторождения «Нойон-Тологой», арбитражные суды, правильно применив положения статей 270 и

340 НК РФ, оценив доводы сторон и представленные в их обоснование доказательства, установили следующее.

Согласно регистрам налогового и бухгалтерского учета затраты, понесенные на строительство обогатительной фабрики отражены на субсчете 08.03 «Строительство объектов основных средств», а затраты, понесенные на геологическую разработку Юго-Западного участка месторождения «Нойон-Тологой» - на субсчете 08.12 «Материальные поисковые активы».

Включение указанных расходов в сумму прямых расходов завышает общую сумму прямых расходов, произведенных в течение налогового периода по всем видам деятельности, являющуюся результатом сопоставления прямых расходов по добыче полезных ископаемых и общей суммой прямых расходов по всем видам деятельности.

Спорные расходы не могут быть учтены для расчета НДС в общей сумме прямых расходов, так как они не отражены в составе прямых расходов для целей исчисления налога на прибыль.

Установленные судами обстоятельства подтверждены материалами дела и заявителем кассационной жалобы по существу не оспорены и не опровергнуты.

В связи с изложенным, не установив обстоятельств для дополнительного уменьшения размера штрафов, арбитражные суды пришли к обоснованным выводам: о законности и обоснованности решения инспекции в части включения суммы внереализационных расходов в виде процентов по договорам займа при формировании налоговой базы, исходя из расчетной стоимости ДПИ в полном объеме применительно к доле прямых расходов, относящихся к ДПИ, и в части исключения из общей суммы прямых расходов, произведенных в течение налогового периода по всем видам деятельности, расходов, понесенных на строительство обогатительной фабрики и на геологическую разработку Юго-Западного участка месторождения «Нойон-Тологой» и, как следствие, отсутствии оснований для удовлетворения требований в указанной части оспариваемых сумм.

Выводы судов об установленных обстоятельствах соответствуют содержанию имеющихся в деле доказательств, исследование и оценка которых, а также распределение между сторонами бремени доказывания необходимых для правильного разрешения спора обстоятельств, осуществлены судами с соблюдением требований статей 65, 71, 198, 200 и 201 АПК РФ.

Подлежащие применению нормы материального права, в том числе положения статьи 340 НК РФ, истолкованы и применены судами к установленным по настоящему делу фактическим обстоятельствам, правильно.

Ссылка общества на пункт 9.3.1 Приказа № ММВ-7-3/197@, предусматривающего порядок заполнения декларации, не изменяет и не опровергает правильных выводов судов об установленных обстоятельствах (отсутствие доказательств, подтверждающих распределение сумм займа по видам деятельности и свидетельствующих о правомерности осуществленного расчета по НДС).

Утверждение общества о том, что фактическое использование заемных денежных средств судами не исследовалось и не анализировалось, противоречит содержанию судебных актов (страницы 25-26 решения, страницы 13-16 постановления), содержащих результаты оценки условий договоров займа, и материалам дела, в том числе соглашению сторон, заключенному в порядке статьи 70 АПК РФ.

Данный довод также был рассмотрен апелляционным судом и обоснованно отклонён со ссылкой на установленные при рассмотрении дела обстоятельства обязанности общества вести отдельный учет при осуществлении нескольких видов деятельности и несения последствий неведения такого отдельного учета.

Доводы кассационной жалобы, несмотря на ссылку на нарушение норм материального и процессуального права, являются позицией общества по делу, приводились им в судах двух инстанций, судами рассмотрены и отклонены со ссылкой на установленные по настоящему делу фактические обстоятельства и положения норм права, регулирующих спорные отношения, с изложением в судебных актах мотивов их непринятия в соответствии с требованиями статей 170, 271 АПК РФ.

Указанные доводы по существу выражают несогласие с результатами оценки доказательств, направлены на их переоценку и установление иных фактических обстоятельств, что невозможно в суде кассационной инстанции в силу его полномочий, определенных в главе 35 АПК РФ.

Приведенные в кассационной жалобе примеры судебной практики кассационным судом не могут быть приняты во внимание, как основанные на иных отличных от настоящего дела доказательствах и обстоятельствах.

Нарушений норм процессуального права, являющихся безусловным основанием для отмены судебных актов в силу части 4 статьи 288 АПК РФ, судом кассационной инстанции не установлено.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы суд округа приходит к выводу о том, что обжалуемые судебные акты основаны на полном и всестороннем исследовании имеющихся в деле доказательств, приняты с соблюдением норм материального и процессуального права и на основании пункта 1 части 1 статьи 287 АПК РФ подлежат оставлению без изменения.



Расходы по уплате государственной пошлины за кассационное рассмотрение дела на основании статьи 110 АПК РФ подлежат отнесению на заявителя кассационной жалобы.

Руководствуясь статьями 274, 286-289 АПК РФ, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Забайкальского края от 12 октября 2020 года по делу № А78-1974/2020, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 04 февраля 2021 года по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

А.И. Рудых

Судьи

В.Д. Загвоздин

И.Б. Новгородский