



Шестой арбитражный апелляционный суд  
улица Пушкина, дом 45, город Хабаровск, 680000,  
официальный сайт: <http://6aas.arbitr.ru>  
e-mail: [info@6aas.arbitr.ru](mailto:info@6aas.arbitr.ru)

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

№ 06АП-6016/2015

27 ноября 2015 года

г. Хабаровск

Резолютивная часть постановления объявлена 25 ноября 2015 года.

Полный текст постановления изготовлен 27 ноября 2015 года.

Шестой арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего Песковой Т.Д.

судей Балинской И.И., Сапрыкиной Е.И.

при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания  
Габитовой Е.В.

при участии в заседании:

от Открытого акционерного общества "Золотодобывающее предприятие  
"Тукурингра": Довгая Н.Н., представитель по доверенности от 01.10.2015 №  
10; Бокач С.Б., представитель по доверенности от 01.10.2015 № 9;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по  
Амурской области: Бондарик Р.В., представитель по доверенности от  
17.08.2015 б/н;

от Управления Федеральной налоговой службы по Амурской области:  
Фортенадзе П.Н., представитель по доверенности от 13.02.2015 № 07-19/202

рассмотрев в судебном заседании апелляционную жалобу Открытого  
акционерного общества "Золотодобывающее предприятие "Тукурингра"

на решение от 11.09.2015

по делу № А04-4817/2015

Арбитражного суда Амурской области

Управление ФНС России  
по Амурской области  
Вход № 044844 » 08.12.2015

**принятое судьей Басос М.А.**

**по заявлению Открытого акционерного общества "Золотодобывающее предприятие "Тукурингра"**

**к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Амурской области; Управлению Федеральной налоговой службы по Амурской области  
об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов**

### **УСТАНОВИЛ:**

В Арбитражный суд Амурской области обратилось открытое акционерное общество «Золотодобывающее предприятие "Тукурингра" с заявлением о признании недействительными полностью решения Межрайонной ИФНС России № 7 по Амурской области от 01.04.2015 № 134 об отказе частично в возмещении налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению, от 01.04.2015 № 2690 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, решения УФНС России по Амурской области от 25.05.2015 № 15-07/2/117 (с учетом принятых в соответствии со статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации уточнений).

Заявленные требования обоснованы несогласием с частичным отказом в предоставлении вычетов по налогу на добавленную стоимость, связанных с деятельностью по реализации добытых драгоценных металлов, подлежащей обложению по налоговой ставке 0 процентов, предъявленных в 3 квартале 2014 года.

Решением суда первой инстанции от 11.09.2015 в удовлетворении заявленных требований отказано в полном объеме.

Не согласившись с судебным актом, открытое акционерное общество «Золотодобывающее предприятие "Тукурингра" обратилось в Шестой арбитражный апелляционный суд с жалобой, в которой просит отменить в полном объеме решение суда, в связи с неправильным применением норм материального права, неполным выяснением обстоятельств, имеющих значение для настоящего дела, незаконностью и необоснованностью решения суда, и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

В заседании суда апелляционной инстанции представители ОАО «Золотодобывающее предприятие "Тукурингра" поддержали доводы апелляционной жалобы, просили отменить решение суда первой инстанции и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

Представитель Межрайонной ИФНС России № 7 по Амурской области в заседании суда апелляционной инстанции отклонил доводы апелляционной жалобы как несостоятельные по основаниям, изложенным в отзыве, просил решение суда оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

В заседании суда апелляционной инстанции представитель УФНС России по Амурской области отклонил доводы апелляционной жалобы общества по основаниям, изложенным в отзыве, просил решение суда оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Суд апелляционной инстанции на основании положений части 1 статьи 268 АПК РФ повторно рассматривает дело по имеющимся в деле доказательствам.

Изучив материалы дела, заслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, проверив обоснованность доводов апелляционной жалобы и отзывов на нее, суд апелляционной инстанции не находит оснований для отмены решения суда первой инстанции и удовлетворения апелляционной жалобы.

Как следует из материалов дела, «Открытое акционерное общество Золотодобывающее предприятие "Тукурингра" осуществляет деятельность по добыче руд и песков драгоценных металлов (золота, серебра и металлов платиновой группы).

Общество 19.10.2014 представило в Межрайонную ИФНС России № 7 по Амурской области налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2014 года, в которой в разделе 4 "Расчет суммы налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждена" отразило сумму налоговых вычетов по операциям реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждена в размере 9 299 435 рублей (с учетом суммы налога,

исчисленного по ставке 18 % в размере 189 832 рублей сумма налога к возмещению из бюджета составила 9 109 603 рублей).

По результатам проведенной камеральной проверки декларации инспекция установила завышение суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей возмещению из бюджета, в связи с чем, были приняты:

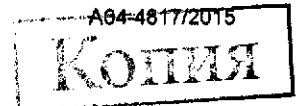
- решение от 21.01.2015 № 102 о частичном возмещении суммы налога на добавленную стоимость в размере 1 779 788 рублей;
- решение от 01.04.2015 № 18 о частичном возмещении суммы налога на добавленную стоимость в размере 1 105 703 рублей;
- решение от 01.04.2015 № 134 об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость в размере 6 224 112 рублей;
- решение от 01.04.2015 № 2690 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основанием для отказа в возмещении налога на добавленную стоимость, как установлено судом первой инстанции, послужил вывод о том, что поскольку налогоплательщик не реализовал в проверенном периоде добытые драгоценные металлы в полном объеме, он не вправе принять к вычету и к возмещению всю сумму предъявленного поставщиками НДС без учета произведенных, но не реализованных драгоценных металлов. При такой ситуации "входной" НДС может быть принят налогоплательщиком к вычету и возмещению только в доле реализованных драгоценных металлов в общем объеме произведенных им драгоценных металлов. Расчет доли произведен инспекцией следующим образом: Доля = (количество реализованного драгоценного металла (золота)) / (количество добытого драгоценного металла (золота)).

Доля обоснованно заявленных обществом вычетов составила по расчету налоговой инспекции 33,07 %.

Решение от 01.04.2015 № 2690 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения было обжаловано обществом в УФНС России по Амурской области, которым принято решение от 25.05.2015 № 15-07/2/117 о частичном удовлетворении жалобы.

Управление признало обоснованной примененную инспекцией методику, однако, в расчет доли реализованного драгоценного металла управлением были включены показатели по добыче и реализации серебра (Доля = (количество



реализованного драгоценного металла (золото, серебро)) / (количество добытого драгоценного металла (золото, серебро)).

Удельный вес доли реализованного драгоценного металла в общем объеме добытого драгоценного металла составил:  $61\,668,6 / 154\,029,6 \cdot 100 = 40,04\%$ .

Количество реализованного драгоценного металла (химически чистого продукта) определено согласно выставленным и отраженным в книге продаж счетам-фактурам

- от 07.07.2014 № 16, от 31.07.2014 № 17, от 21.08.2014 № 19 - золото в общем количестве 45629,9 гр.;

- от 01.07.2014 № 15, от 19.08.2014 № 18, от 15.09.2014 № 20 - серебро в общем количестве 16 038,7 гр.; итого реализовано драгоценных металлов 61668,6 гр.

Количество добытого драгоценного металла (химически чистого продукта) определено согласно Акту сверки по движению драгоценных металлов между ОАО «Новосибирский аффинажный завод» и обществом за период расчетов с 10.07.2014 по 24.09.2014 (3 квартал 2014 г.), данные которого подтверждены имеющимися в материалах дела расчетами на принятый металл, и составило: золота - 137 973,3 гр., серебра - 16 056,3 гр., всего 154 029,6 гр.

В методике, как установлено судом, налоговым органом использованы сопоставимые показатели - химически чистое золото и серебро.

Кроме того, управлением по ряду товаров (работ, услуг) вычеты по налогу были приняты полностью.

Решением УФНС России по Амурской области от 25.05.2015 № 15-07/2/117 изменены решения Межрайонной ИФНС России № 7 по Амурской области от 01.04.2015 № 134 об отказе частично в возмещении налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению, от 01.04.2015 № 2690 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, обществу отказано в возмещении НДС за 3 квартал 2014 года в размере 5 505 207 рублей.

Поскольку решение об отказе частично в возмещении налога на добавленную стоимость, принятое в порядке статьи 176 НК РФ, является производным и неразрывно связанным с решением об отказе в привлечении к

ответственности за совершение налогового правонарушения, принятым в соответствии со статьей 101 НК РФ, учитывая, что вышестоящим налоговым органом, несмотря на обжалование налогоплательщиком только решения от 01.04.2015 № 2690 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, проверены и изменены два оспариваемых акта, суд пришел к обоснованному выводу о том, что предусмотренный статьей 138 НК РФ досудебный порядок заявителем соблюден.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из следующего.

В соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов.

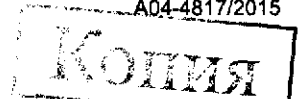
Из материалов дела усматривается, что открытое акционерное общество Золотодобывающее предприятие "Тукурингра", осуществляющее реализацию добытых драгоценных металлов, относится к категории налогоплательщиков, имеющих право на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

Статьей 165 НК РФ определен порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов.

Так, в силу пункта 8 статьи 165 НК РФ при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

1) контракт (копия контракта) на реализацию драгоценных металлов или драгоценных камней;

2) документы (их копии), подтверждающие передачу драгоценных металлов или драгоценных камней Государственному фонду драгоценных



металлов и драгоценных камней Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам.

В соответствии с пунктом 6 статьи 166 НК РФ сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с пунктом 1 статьи 164 настоящего Кодекса по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции в соответствии с порядком, установленным пунктом 1 настоящей статьи.

Пунктами 1, 2 статьи 171 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные данной статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 Кодекса. Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

Особенности, связанные с предоставлением вычетов сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ, в частности по реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу, определены в пункте 3 статьи 172 НК РФ.

Приведенной нормой предусмотрено, что вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Кодекса, производятся в порядке, установленном данной статьей, на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 Кодекса.

С учетом изложенного, суд первой инстанции правомерно признал обоснованной позицию налоговых органов, сведенную к тому, что нормой

пункта 3 статьи 172 НК РФ в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по налоговой ставке 0 процентов, установлен особый порядок принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, согласно которому, суммы налога принимаются к вычету (на основании налоговой декларации и при условии представления соответствующих документов) на момент определения налоговой базы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При реализации драгоценных металлов момент определения налоговой базы предусмотрен подпунктом 1 пункта 1 статьи 167 НК РФ с учетом абзаца 4 пункта 1 статьи 154 НК РФ как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

Судом первой инстанции установлено, что в соответствии с пунктом 3.1.1 Учетной политики общества, утвержденной приказом генерального директора от 31.12.2013 № 27 на 2014 год, для целей исчисления по операциям, облагаемым НДС, выручка определяется по мере отгрузки товаров (оказания услуг).

Следовательно, как правомерно определил суд, в ситуации, когда налогоплательщик не реализовал в проверенном периоде добытые драгоценные металлы в полном объеме, до их отгрузки право на налоговые вычеты у общества не наступает, поскольку не наступает момент определения налоговой базы, общество вправе заявить к вычету суммы налога только по тем товарам (работам, услугам), которые непосредственно приобретены и участвовали в процессе и производства и реализации драгоценных металлов в этом периоде.

Следовательно, поскольку право на налоговые вычеты носит заявительный характер, в связи с этим на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность.

Кроме этого, поскольку вычеты по НДС в отношении операций по реализации добытых драгоценных металлов обусловлены особым порядком их принятия (п.3 ст.172 НК РФ), на налогоплательщика возложена обязанность

доказать, что товары (работы, услуги) им приобретены именно для деятельности, подлежащей обложению налоговой ставкой 0 процентов, каковой является реализация добытых драгоценных металлов (пп.6 п.1 ст.164 НК РФ), а также то, что заявленные к возмещению суммы налога являются соотносимыми с операциями по реализации драгоценных металлов.

Таковыми доказательствами могут являться, в частности, определенная налогоплательщиком методика, предусмотренная в утвержденной Учетной политике и применяемая фактически, особенности ведения раздельного учета хозяйственных операций.

Из материалов дела усматривается, что в проверенном периоде кроме основного вида деятельности по реализации драгоценных металлов (налоговая ставка 0 %) обществом осуществлялись операции, облагаемые налоговой ставкой 18 % (сдача в аренду техники), а также необлагаемые операции (получение процентов по займам, аренда земельных участков).

Судом исследована применяемая обществом Учетная политика, а также особенности ведения учета облагаемых и необлагаемых налогом на добавленную стоимость операций; деятельности, подлежащей обложению разными ставками налога; товаров (работ, услуг), непосредственно приобретенных для деятельности по производству и реализации драгоценных металлов, а, следовательно, и непосредственно использованных в процессе производства и реализации драгоценных металлов (налоговая ставка 0 %), а также товаров (работ, услуг), приобретенных и использованных в деятельности, подлежащей обложению ставкой 18 %, и установлено следующее .

Согласно пункту 3.2.2 Учетной политики общества НДС по операциям, облагаемым налогом по ставкам 0 %, 10 % и 18 %, а также по операциям, освобожденным от налога, ведется в регистрах бухгалтерского учета. По товарам (работам, услугам), используемым и в облагаемых, и не облагаемых НДС операциях, сумма вычета определяется пропорционально стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за отчетный квартал и облагаемых НДС, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за отчетный квартал.

Из представленных обществом документов, в частности, Оборотно-сальдовой ведомости по счету 19 "НДС по приобретенным ценностям" за 3 квартал 2014 года, выписок-распечаток из программы "1С:Бухгалтерия 8"

усматривается факт ведения обществом отдельного учета облагаемых и необлагаемых налогом на добавленную стоимость операций.

Вместе с тем, в пункте 3.2.2 Учетной политики общества также прописано, что сумма вычетов не зависит от доли фактически использованных товаров (работ, услуг, имущественных прав) при производстве и реализации драгоценных металлов, а также от объема реализованного химически чистого золота, поскольку ТМЦ закупаются с целью обеспечения добычи драгоценных металлов и не предназначены для дальнейшей перепродажи.

Согласно статье 11 НК РФ учетная политика для целей налогообложения представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных, необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Как правомерно определил суд первой инстанции, поскольку принятие налоговых вычетов по НДС для налогоплательщика связано с наступлением момента определения налоговой базы - отгрузки драгоценных металлов для их реализации, постольку общество должно отразить в своей Учетной политике способ (метод) распределения налоговых вычетов в части операций, подлежащих обложению налоговой ставкой 0 процентов в зависимости от реализации драгоценных металлов.

В Учетной политике общества такие условия отсутствуют. Заявителем, как усматривается из материалов дела, не представлено документов, подтверждающих относимость заявленной им к возмещению суммы НДС к операциям по реализации драгоценных металлов.

Следовательно, суд первой инстанции правомерно признал обоснованной примененную налоговыми органами методику, учитывающую долю реализованных обществом драгоценных металлов в общем объеме добытых драгоценных металлов и произведенный расчет правомерно заявленных обществом вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Доводы заявителя о неправомерном включении серебра в расчет доли реализованных драгоценных металлов, судом обоснованно отклонены.

Понятия "драгоценные металлы" и "добыча драгоценных металлов" определены Федеральным законом от 26.03.1998 № 41-ФЗ "О драгоценных

металлах и драгоценных камнях". Так, драгоценные металлы это золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений и осмий). Данный перечень драгоценных металлов может быть изменен только федеральным законом. Драгоценные металлы могут находиться в любом состоянии, виде, в том числе в самородном и аффинированном виде, а также в сырье, сплавах, полуфабрикатах, промышленных продуктах, химических соединениях, ювелирных и иных изделиях, монетах, ломе и отходах производства и потребления. Добыча драгоценных металлов представляет собой извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы.

Налоговое законодательство связывает возможность применения налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость 0 процентов и соответственно вычетов по налогу с реализацией добытых драгоценных металлов.

Из совокупности норм налогового законодательства и Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ "О драгоценных металлах и драгоценных камнях" следует, что в случае, если организация непосредственно извлекает драгоценные металлы из коренных (рудных) месторождений с получением концентратов, содержащих золото и серебро, а затем производит из данных концентратов золото и серебро и реализует указанные драгоценные металлы, то такая деятельность является добычей, производством и реализацией драгоценных металлов, подлежащей налогообложению налогом по ставке 0 процентов.

Как следует из материалов дела и подтверждается Приложением № 1 к решению УФНС России по Амурской области от 25.05.2015 № 15-07/2/117, расчет обоснованных сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих вычету в 3 квартале 2014 года, исходя из доли реализованных обществом в данный период драгоценных металлов, произведен применительно к каждому счету-фактуре приобретенных товаров (работ, услуг).

Доводы заявителя о том, что при расчете доли реализованных драгоценных металлов и вынесении оспариваемых актов одни счета-фактуры были полностью приняты к вычету, а другие приняты в доле, судом принят во

внимание, однако, такой подход, как правильно определил суд, не привел к ухудшению положения налогоплательщика и не нарушил его интересы.

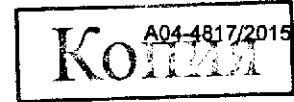
Суд правомерно признал несостоятельными доводы общества о том, что он не сможет в будущем полностью реализовать свое право на получение вычетов по НДС, поскольку у налогоплательщика имеется возможность включить суммы вычетов в части нереализованных драгоценных металлов в книгу покупок за тот налоговый период, в котором выполнены все условия для их применения.

Следовательно, поскольку судом не установлено оснований для признания недействительными оспариваемых решений, нарушений прав и законных интересов общества оспариваемыми ненормативными актами суд, правомерно отказал в удовлетворении требований ОАО Золотодобывающее предприятие "Тукурингра".

Пунктом 49 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах возникающих при применении судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что, поскольку решение по вопросу о возмещении НДС неразрывно связано с решением о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, необходимо исходить из того, что названные решения не могут исследоваться и трактоваться в отрыве друг от друга, в том числе при их обжаловании. В связи с этим, они вступают в силу одновременно, обжалуются совместно и оплачиваются государственной пошлиной как единое требование.

Таким образом, суд первой инстанции, правильно применив нормы налогового законодательства, регулирующие спорные отношения, оценив на основании положений статьи 71 АПК РФ представленные в материалах дела доказательства, пришел к обоснованному выводу о том, что оспариваемые обществом решения налоговых органов соответствуют нормам налогового законодательства, являются законными и обоснованными и не нарушают права и законные интересы общества в предпринимательской и иной экономической деятельности.

С учетом изложенного, доводы апелляционной жалобы подлежат отклонению, а решение суда первой инстанции – оставлению без изменения.



При таких обстоятельствах у суда апелляционной инстанции отсутствуют правовые основания для отмены решения суда первой инстанции и удовлетворения апелляционной жалобы.

Руководствуясь статьями 258, 268-271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Шестой арбитражный апелляционный суд

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Амурской области от 11.09.2015 по делу № А04-4817/2015 оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в арбитражный суд кассационной инстанции в установленном законом порядке.

Председательствующий

Т.Д. Пескова

Судьи

ШЕСТОЙ АРБИТРАЖНЫЙ  
АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД  
КОПИЯ ВЕРНА

И.И. Балинская

30 НОЯ 2015

Е.И. Сапрыкина

СЕКРЕТАРЬ ГАБИТОВА Е.В.