



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 710/13

Москва

11 июня 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Бациева В.В.,  
Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А.,  
Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Хэргу» о  
пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Амурской  
области от 27.03.2012 по делу № А04-221/2012, постановления Шестого  
арбитражного апелляционного суда от 03.07.2012, постановления  
Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.10.2012  
по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – закрытого акционерного общества «Хэргу» –  
Донцов Д.А., Донцова О.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по  
Амурской области – Астайкина Е.С., Дубровин Н.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Амурской  
области – Астайкина Е.С.

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

Закрытое акционерное общество «Хэргу»  
(далее – общество «Хэргу») обратилось в Арбитражный суд Амурской  
области с заявлением о признании недействительным решения  
Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5  
по Амурской области (далее – инспекция) от 19.10.2011 № 3/10284430  
(далее – решение инспекции) в части отказа в возмещении  
1 670 244 рублей налога на добавленную стоимость.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих  
самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены  
общество с ограниченной ответственностью «Злато» (далее – общество  
«Злато»), Управление Федеральной налоговой службы по Амурской  
области.

Решением Арбитражного суда Амурской области от 27.03.2012  
в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда  
от 03.07.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа  
постановлением от 17.10.2012 названные судебные акты оставил без  
изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской  
Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора

общество «Хэргу» просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами подпункта 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), и принять новый судебный акт об удовлетворении заявленного требования.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, между обществом «Хэргу» и обществом «Злато» заключен договор простого товарищества от 28.03.2011 (далее – договор о совместной деятельности) с целью извлечения прибыли при добыче золота на участке недр, расположенном в бассейне ручья Веселый – левого притока реки Харга Селемджинского района Амурской области, лицензия на право разработки которого была предоставлена обществу «Злато». В соответствии с условиями договора о совместной деятельности ведение общих дел (в том числе бухгалтерского учета) возложено на общество «Хэргу», а уплата налога на добычу полезных ископаемых – на общество «Злато».

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за II квартал 2011 года обществу «Хэргу» отказано в возмещении 1 670 244 рублей этого налога.

Отказ в возмещении налога мотивирован неправомерным применением обществом «Хэргу» налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в части операций по реализации Акционерному коммерческому Сберегательному банку Российской Федерации (далее – банк) золота, добытого по договору о совместной деятельности на участке

недр, лицензия на разработку которого получена другим участником договора о совместной деятельности. По мнению инспекции, отсутствие у общества «Хэргу» лицензии на добычу золота на участке недр, разрабатываемом в рамках договора о совместной деятельности, не позволяет воспользоваться налоговой ставкой, предусмотренной подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса. Инспекция считает, что в силу подпункта 9 пункта 3 статьи 149 Кодекса операции по реализации обществом «Хэргу» золота банку освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость.

Общество «Хэргу», не согласившись с решением инспекции в указанной части, обжаловало его в Арбитражный суд Амурской области, ссылаясь на статью 174.1 Кодекса. Общество сочло, что в условиях наличия у одного из участников совместной деятельности лицензии на добычу золота, установленного факта его реализации банку и соблюдения требований пункта 8 статьи 165 Кодекса им правомерно применена налоговая ставка 0 процентов и, соответственно, налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость.

Суды признали обоснованным вывод инспекции том, что отсутствие у общества «Хэргу» лицензии на добычу золота на разрабатываемом в рамках договора о совместной деятельности участке недр исключает возможность применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при совершении операций по реализации золота.

По мнению судов, воспользоваться такой ставкой может только организация, получившая лицензию на пользование участком недр, осуществляющая добычу драгоценных металлов на таком участке, передающая драгоценный металл для последующей переработки и аффинирования, а затем реализующая его лицам, поименованным в подпункте 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса.

На основании подпункта 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса операции по 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 и банкам облагаются по налоговой ставке 0 процентов.

В соответствии с подпунктом 9 пункта 3 статьи 149 Кодекса операции по реализации драгоценных металлов налогоплательщиками (за исключением указанных в подпункте 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам освобождаются от налогообложения.

Сравнительно-правовой анализ названных норм позволяет сделать вывод, что они регулируют отношения разных субъектов, осуществляющих операции с драгоценными металлами. Подпункт 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса распространяется на операции по реализации драгоценных металлов, осуществляемые только добывающими организациями, которые вправе применить налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления таких операций. Иные налогоплательщики, осуществляющие аналогичные операции с драгоценными металлами, освобождаются от налогообложения, и потому суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные им при приобретении товаров (работ, услуг), относят на себестоимость, а не принимают к налоговому вычету.

Поскольку в главе 21 Кодекса «Налог на добавленную стоимость» не содержится определения понятия «добывающая организация», то согласно пункту 1 статьи 11 Кодекса это понятие применяется в том значении, в котором оно используется в других отраслях права.

Статьей 9 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (далее – Закон о недрах) предусмотрено, что права и обязанности пользователей недр возникают с даты государственной регистрации полученных лицензий на право пользования недрами. В силу статьи 10.1 этого Закона основаниями возникновения права пользования участками недр, предоставленными в пользование, являются соответствующие решения органов государственной власти.

Лицензия является документом, удостоверяющим право ее владельца на пользование участком недр в определенных границах согласно указанной в ней цели (статья 11 Закона о недрах). Приобретенная в установленном порядке лицензия на пользование участками недр не может быть передана третьим лицам (статья 17.1 Закона о недрах), то есть переход права пользования недрами на основании гражданско-правового договора без обращения в соответствующий государственный орган и без переоформления лицензии невозможен.

В статье 4 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» указано, что добыча драгоценных металлов может осуществляться исключительно организациями, получившими в установленном порядке специальные разрешения (лицензии). Статьей 2 этого Закона также определено, что добытые из недр драгоценные металлы являются собственностью субъектов добычи драгоценных металлов, которые получили в пользование участки недр на основании выданных в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензий на добычу драгоценных металлов.

Из приведенных норм следует, что право на осуществление добычи драгоценных металлов на участке недр, то есть получение организацией статуса добывающей, обусловлено фактом получения этой организацией специальной лицензии. Таким образом, добывающей организацией является владелец лицензии на право пользования недрами.

Положениям названных законов корреспондируют нормы статей 334 и 335 Кодекса, в силу которых налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщиков по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование, с момента регистрации лицензии на пользование участком недр.

Ссылка общества «Хэргу» на статью 174.1 Кодекса в подтверждение правомерности применения налоговых вычетов необоснованна, поскольку в данной статье не предусмотрено, что на налогообложение участников договора о совместной деятельности распространяются условия налогообложения его членов. Названная статья посвящена особенностям исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, доверительного управления имуществом или концессионным соглашением.

Кодексом также не предусмотрено предоставление третьим лицам налогового режима, аналогичного режиму налогоплательщика – пользователя недр, независимо от того, на основании договора простого товарищества (о совместной деятельности) или иного вида договора такие лица участвуют в добыче драгоценных металлов.

В рассматриваемом случае пользователем недр, получившим лицензию на добычу драгоценных металлов, собственником добытого по договору о совместной деятельности золота и плательщиком налога на добычу полезных ископаемых, то есть добывающей организацией, является общество «Злато».

Поэтому общество «Хэргу», совершая операции по реализации золота, добытого в рамках договора о совместной деятельности на участке недр, лицензия на право пользования которым имелась у общества

«Злато», не вправе было претендовать на применение налоговой ставки 0 процентов.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 1 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Амурской области от 27.03.2012 по делу № А04-221/2012, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2012, постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.10.2012 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление закрытого акционерного общества «Хэргу» оставить без удовлетворения.

Председательствующий

А.А. Иванов