



## НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПРОДАЖИ ЗОЛОТОСОДЕРЖАЩЕЙ РУДЫ И ДРУГИХ ПОЛУПРОДУКТОВ

© ООО Юридическая компания «Шапалов Петров», 2021

### О ЧЁМ ЭТА ПРЕЗЕНТАЦИЯ

- В 2020-2021 суды рассмотрели несколько дел, в которых налогоплательщики продавали не аффинированное золото, а различные полупродукты (руды или концентрат), содержащие золото (дела «Омолонской ЗРК», «Байкалруд», «Семеновского рудника»).
- Хотя эти ситуации нельзя назвать распространенными, они заслуживают отдельного анализа, поскольку могут стать ключом к ответам и на другие налоговые вопросы.
- В рамках этой брошюры будут рассмотрены 5 ситуаций, связанных с реализацией золотосодержащих полупродуктов: первые 4 будут про чистые руды золота, а пятая - про многокомпонентную комплексную руду, содержащую золото.

## РАССМАТРИВАЕМЫЕ СИТУАЦИИ

1. По причине небольших запасов месторождения техпроект на его разработку не предусматривает строительство обогатительной фабрики, а предусматривает продажу руды.
2. То же самое, но налогоплательщик отступает от проекта и руду отдает на переработку, после чего продает рудный концентрат.
3. Техпроект не предусматривает строительство обогатительной фабрики, а предусматривает переработку руды по подрядной схеме.
4. На месторождении добывается 2 типа руды. Проект предусматривает одну перерабатывать в ХЧЗ, а вторую копить на складе и искать технологию переработки. В действительности вторая руда продаётся.
5. Из добываемой МКР в коллективный концентрат извлекается золото. Концентрат продаётся.

## ЧТО ПРИЗНАВАТЬ ФИЗИЧЕСКОЙ ФОРМОЙ ДПИ

- В теории применительно к золоту физической формой ДПИ могут выступать либо руда, либо концентраты.
- В рассматриваемых случаях, на наш взгляд, руда будет формой ДПИ для вариантов 1, 2, 4 и 5, и только в варианте 3 ДПИ следует признать концентрат. Этот вывод продиктован содержанием техпроектов.
- Вывод для варианта 3 поддерживается судебной практикой (дело № [A24-5153/2013](#)). В то же время есть и судебная практика, которая признает в варианте 3 ДПИ руду. По крайней мере так было, когда налогоплательщик доводил концентрат на фабрике другого месторождения (см. дело № [A10-2642/2014](#)).
- Что касается варианта 5, то судебная практика тут пока не определилась. В разных судах возможны разные варианты.

## НАШ ПОДХОД К ОЦЕНКЕ ДПИ

- A. Если ДПИ – это руда, которая не реализуется, и при этом отсутствовала реализация ХЧЗ (в любом периоде), то для оценки ДПИ используется расчетная стоимость.
- B. Если ДПИ – это руда или концентрат, которые реализуются, и при этом отсутствовала реализация ХЧЗ (в любом периоде), то для оценки ДПИ используется цена реализации руды.
- C. Если ДПИ – это руда или концентрат и при этом есть реализация ХЧЗ, то используется оценка по правилам п. 5 ст. 340 НК РФ.
- В рамках этой брошюры мы исходим, что ХЧЗ не было куплено, а было получено из собственной добытой руды.

## ПОДХОД СУДОВ К ОЦЕНКЕ ДПИ

- Суды в целом поддерживают наш подход, но у них есть свое понимание в вопросах, (1) что считать реализацией ХЧЗ и (2) как определять стоимость реализованного ХЧЗ.
- Так, суды полагают, что продажа руды означает и продажу ХЧЗ, поэтому варианты «В» и «С» у них совпадают: при продаже хоть руды, хоть концентрата, хоть ХЧЗ всегда происходит оценка по правилам п. 5 ст. 340 НК РФ.
- Величина стоимости ХЧЗ при продаже руды или концентрата берется из договора на поставку. Но при этом суды полагают, что продажная цена ХЧЗ не может быть ниже мировой цены, под которой на практике понимается цена, устанавливаемая ЦБ РФ. Если в договоре она ниже, то для целей НДС происходит корректировка.

## ЧИСЛОВОЙ ПРИМЕР ДЛЯ ВАРИАНТА «В»

- Исходные данные (ДПИ – руда):
  - Добыто 100 тонн руды, содержащей 100 г ХЧЗ
  - Затраты на добычу 100 тонн – 100 000 руб.
  - Цена реализации руды – 2 000 руб./тонна
  - Цена ЦБ РФ – 4 000 руб./грамм
- Наш расчет налоговой базы:  $100 * 2\,000 = 200\,000$  руб.
- Судебный расчет налоговой базы:  $100 * 4\,000 = 400\,000$  руб.
- Если бы у налогоплательщика была бы в прошлом цена реализации ХЧЗ, то налоговая база была бы рассчитана по варианту «С». Но и в этом случае наш и судебный расчеты разошлись бы, так как суды посчитали бы базу так же, как показано выше, а мы взяли бы старую стоимость ХЧЗ, поскольку никакой новой у нас нет.

## В ЧЕМ ОШИБКА СУДОВ

- Когда суды приравнивают реализацию руды к реализации ХЧЗ, суды нарушают логику статей 38-39 НК РФ.
- Реализацией товаров признается передача на возмездной основе права собственности на товары. Товаром признается любое имущество, а под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. В свою очередь ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относит вещи, иное имущество, в том числе имущественные права; результаты работ и оказание услуг; интеллектуальную собственность; нематериальные блага.
- Из всего перечисленного для золота подходит только вещи, но золото в руде – это не вещь! Значит никакой реализации ХЧЗ при продаже руды/концентрата не происходит.

# ВЫВОДЫ

- Несмотря на то, что суды допускают ошибку, вероятность следования этой ошибочной практике высокая, а это значит, что во всех рассматриваемых ситуациях **с реализацией руды или концентратов** НДС будет исчислен исходя из количества ХЧЗ в ДПИ и его цены согласно ЦБ РФ. Исчисление НДС в меньшем размере надо рассматривать как риск.
- У подхода судов есть экономическо-политическое обоснование: государство хочет получить за добытое золото налог исходя из его мировой стоимости и особенности добычного процесса не должны нарушать эти планы. Все попытки уйти от такого исчисления НДС рассматриваются как уклонение и пресекаются через толкование (реализация руды становится реализацией ХЧЗ; золото оценивается без учета его фактического состояния и пр.)

