

**ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

127994, Москва, ГСП-4, проезд Соломенной сторожки, 12

адрес электронной почты: [info@mail.9aas.ru](mailto:info@mail.9aas.ru)адрес веб.сайта: <http://www.9aas.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

№ 09АП-31285/2012

№ 09АП-31286/2012

г. Москва  
06.11.2012

Дело № А40-45065/12-99-247

Резолютивная часть постановления объявлена 30.10.2012

Постановление изготовлено в полном объеме 06.11.2012

Девятый арбитражный апелляционный суд в составе председательствующего судьи М.С. Сафроновой, судей Г.Н. Поповой, Е.А. Солоповой, при ведении протокола судебного заседания секретарем И.С. Забабуриным, рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционные жалобы ОАО "Коршуновский горно-обогатительный комбинат" и МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 на решение Арбитражного суда г. Москвы от 23.08.2012 по делу № А40-45065/12-99-247, принятое судьей Карповой Г.А. по заявлению ОАО "Коршуновский горно-обогатительный комбинат" (ОГРН 1023802658714, 665654, Иркутская обл., Нижнеилимский р-н, г. Железногорск-Илимский, ул. Иващенко, д. 9А/1) к МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 о признании недействительным решения,

при участии в судебном заседании:

от заявителя – Федорова О.С. по дов. от 02.07.2012, Труфанов А.Н. по дов. от 02.07.2012, от заинтересованного лица – Нагиева С.Н. по дов. № 56-05-08/01 от 23.01.2012, Катков М.В. по дов. от 30.11.2011,

**УСТАНОВИЛ:**

Решением Арбитражного суда г. Москвы от 23.08.2012 удовлетворено заявление ОАО "Коршуновский горно-обогатительный комбинат" (далее – заявитель, общество, налогоплательщик) о признании недействительным решения МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (далее – заинтересованное лицо, инспекция, налоговый орган) от 22.08.2011 № 56-13-07/07-10/541/595 о привлечении к налоговой ответственности общества за совершение налогового правонарушения в части доначисления налогов на прибыль в сумме 16 302 835 руб., в сумме 3 637 210 руб., соответствующих пеней и штрафов; доначисления налога на добычу полезных ископаемых в сумме 592 022 руб., соответствующих пеней и штрафов; в удовлетворении заявленных требований в остальной части отказано.

Стороны по делу не согласились с принятым судом решением, обратились с апелляционными жалобами, в которых просят решение суда изменить: налоговый орган просит решение суда отменить в той части, которой вынесенное им решение признано недействительным, заявитель просит решение суда отменить в той части, которой ему в удовлетворении заявленных требований отказано.

Стороны представили отзывы на апелляционные жалобы друг друга.

В судебном заседании стороны поддержали правовые позиции.

Законность и обоснованность решения суда судом апелляционной инстанции проверены в соответствии со ст. ст. 266, 268 АПК РФ.

Выслушав стороны, исследовав материалы дела, оценив доводы апелляционных жалоб и возражения по ним, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что апелляционные жалобы сторон удовлетворению не подлежат.

Материалами дела установлено, что налоговым органом проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) по всем налогам и сборам, а также по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за период с 01.01.2008 по 31.12.2009.

По результатам проверки составлен акт выездной налоговой проверки от 20.06.2011 № 56-13-07/07-10 и после рассмотрения возражений общества принято решение от 22.08.2011 № 56-13-07/07-10/541/595 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением общество привлечено к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в размере 22 693 741 руб., начислены пени в размере 21 277 625 руб., предложено уплатить недоимку по налогам в размере 117 163 869 руб., а также внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Общество обжаловало решение инспекции в вышестоящий налоговый орган. Решением ФНС России 02.03.2012 № СА-4-9/3492@ решение инспекции оставлено без изменения, апелляционная жалоба – без удовлетворения. Арбитражный апелляционный суд считает, что суд первой инстанции полно и правильно установил фактические обстоятельства по делу, дал им всестороннюю оценку, в результате чего принял законное и обоснованное решение.

По апелляционной жалобе налогоплательщика.

В ходе проверки установлено, что общество в нарушение ст. 40 НК РФ занизило выручку от реализации концентрата.

При проверке правильности применения цен по сделкам общества в 2008-2009 гг., связанных с реализацией концентрата на внутреннем и внешних рынках, установлено, что реализация осуществлялась покупателям ООО «Торговый Дом Мечел», ОАО «Челябинский металлургический комбинат», ОАО «ХК «Якутуголь», ОАО «Южный Кузбасс». На экспорт реализация осуществлялась покупателю «Мечел Трейдинг АГ» по контрактам от 27.07.2007 2007/002/korsh/mt и от 15.12.2008 2009/001/korsh/mt.

Согласно п.п. 2-3 ст. 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в случае отклонения более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. Если данное отклонение установлено, то налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы и услуги.

Так, в соответствии с п. 4 ст. 40 НК РФ рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

При сопоставлении цен на железорудный концентрат общества налоговым органом сопоставлялись данные реализации концентрата на внутреннем и внешнем

рынках, так как указанные товары являются идентичными с сопоставимыми характеристиками (содержание железа, фосфора, влаги и т.д.).

В соответствии с п. 6. ст. 40 НК РФ идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

Производимый обществом концентрат, реализуемый как на экспорт, так и на внутренний рынок, имеет одинаковые физические характеристики. Данный факт связан с единой технологией изготовления железорудного концентрата.

В соответствии с п. 9 ст. 40 НК РФ при определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

При анализе объемов поставляемых партий товаров налоговым органом установлено, что объем поставляемой партии концентрата на внутренний рынок либо сопоставим с количеством, поставляемым на экспорт, либо значительно меньше в сравнении с объемами по экспортным контрактам.

Согласно п. 11 ст. 40 НК РФ при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

Источниками информации о рыночных ценах являются: биржевые цены и котировки мировых бирж - для товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли; таможенная статистика внешней торговли РФ, публикуемая федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по контролю и надзору в области таможенного дела; цены и биржевые котировки, содержащиеся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти РФ; цены и биржевые котировки по совершенным сделкам, содержащиеся в опубликованных общедоступных изданиях и/или информационных системах; рыночные стоимости объектов оценки, установленной в соответствии с законодательством, регулирующим оценочную деятельность в России; иная информация, используемая при определении рыночных цен в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

При анализе рыночных цен на железорудный концентрат, реализуемый на экспорт, невозможно дать объективную оценку рыночной цены товара на основе официальных источников информации и биржевых котировок, поскольку железорудный концентрат не представлен на товарных биржах и не имеет биржевых котировок, качественные характеристики данного товара (массовая доля железа, влаги, фосфора, оксида магния и других соединений, входящих в состав конечного продукта) различны, цены на железорудный концентрат при идентичных условиях договоров могут обоснованно дифференцироваться по различным регионам, в частности, исходя из повышенных затрат на оплату труда в северных районах, низкого уровня доходов и спроса и иных региональных факторов.

При анализе цены реализации железорудного концентрата сравнение с однородной продукцией других производителей (например, ОАО «Оленегорский ГОК», «Михайловский ГОК» и т.д.) невозможно в связи с различными качественными характеристиками концентрата. К указанным характеристикам относятся массовая доля

железа, массовая доля влаги, массовая доля фосфора, массовая доля оксида магния и других соединений, входящих в железорудный концентрат.

Также сравнение с ценами других производителей невозможно из-за различий в производственных процессах - использование различного оборудования, различие в количестве стадий обогащения, используемого сырья (руды), что напрямую влияет на себестоимость продукции и цену товара.

Согласно п. 10 ст. 40 НК РФ при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

В соответствии с п. 5 ст. 40 НК РФ рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

При определении рыночной цены на железорудный концентрат налоговым органом определен рынок производства товара - территория заявителя.

Таким образом, НК РФ не ставит в зависимость условия сделок от реализации товара внутри Российской Федерации или за ее пределами.

Заявитель в апелляционной жалобе указывает на применение инспекцией произвольной методики определения суммы недоимки, следовательно, приблизительного доначисления недоимки налогоплательщика.

Данный довод судом апелляционной инстанции отклоняется.

При проверке за период 2005-2007 гг. инспекцией использован метод средневзвешенной цены, где применялся следующий порядок расчета (формула) средневзвешенной цены:

$$\text{Средневзвешенная цена} = P_1 \times X_1 + P_2 \times X_2 + \dots + P_n \times X_n,$$

где: -  $X_1, X_2 \dots X_n$  - цены, по которым продавались партии идентичных (однородных) товаров в течение непродолжительного периода времени (дня);

-  $P_1, P_2 \dots P_n$  - вес товаров, проданных по соответствующим ценам.

Вес товаров, проданных по определенной цене, определяется как отношение числа товаров, проданных по определенной цене, к общему числу проданных в течение непродолжительного периода времени (квартала) товаров.

При расчете брались цены и вес партий идентичных товаров, реализуемых на внутренний рынок. Впоследствии средневзвешенная цена сравнивалась с ценой реализации ЖРК на экспорт.

Указанный способ выбран для наиболее точного определения рыночной цены товара с учетом тоннажа продукции, реализуемой обществом.

В проверке за 2008-2009 гг. алгоритм расчета (пересчета) цены по сравнению с расчетом, примененным при проведении выездной налоговой проверки за 2005-2007 гг., изменился следующим образом.

Периодом времени, за который сравнивались цены на реализованную продукцию, выбран 1 день в связи с тем, что цена концентрата, реализуемого на экспорт, по экспортным контрактам выражена в долларах США и зависит от изменения курса доллара по отношению к рублю (цены брались на основании счетов - фактур выраженных в рублях). Для устранения влияния колебания курса и точного определения отклонения цен на реализацию товара на экспорт по сравнению с внутренним рынком выбран указанный период времени.

При определении рыночной цены на железорудный концентрат налоговым органом определен рынок производства товара - территория заявителя.

Налоговым органом произведен расчет отклонений цен реализации железорудного концентрата за 2008-2009 гг. способом расчета цен реализации концентрата на внутреннем рынке исходя из сухого веса, в связи с тем, что по экспортным контрактам цена определялась исходя из сухой метрической тонны; сравнения цен реализации железорудного концентрата на внутреннем и внешних рынках. Данное сопоставление цен на железорудный концентрат общества связано с тем, что товары являются идентичными с сопоставимыми характеристиками (содержание железа, фосфора, влаги и т.д.).

При сравнении налоговым органом использовалась наименьшая цена реализации по внутреннему рынку за соответствующий период времени (один день).

Вместе с тем, при расчете отклонений между ценами реализации на внутреннем и внешнем рынке, а также доначисленных сумм налога на прибыль организаций налоговым органом фактически брались как максимальные, так и минимальные цены.

Довод заявителя о том, что при расчете инспекцией учитывалась только минимальная цена, а не средневзвешенная, судом первой инстанции правомерно отклонен.

Инспекцией произведен перерасчет по методу средневзвешенной цены.

Результаты расчета показали, что налогооблагаемая база по данному нарушению увеличилась в 2008 г. на сумму 7 103 055 руб.; в 2009 г. – на сумму 21 370 руб.

В связи с применением расчета по методу средневзвешенной цены налог на прибыль увеличился на сумму в 2008 г. на сумму 1 704 733 руб.; в 2009 - на сумму 4 274 руб.

Увеличение суммы налога на прибыль в связи с применением метода средневзвешенной цены является незначительным и составляет 1.9 % от суммы доначисленного налога.

Следовательно, изменение инспекцией методики расчета по сравнению с методикой, использованной в 2005-2007 гг., не нарушает права заявителя как налогоплательщика, поскольку сумма доначислений по решению инспекции меньше, чем сумма доначислений, определенная по результатам проведенного инспекцией перерасчета.

Заявитель указывает, что при определении налоговых обязательств общества инспекцией не учитывались курсовые разницы, которые увеличивали выручку за поставленный концентрат, а также не учтены существенные обстоятельства, влияющие на искомые цены ЖРК.

Судом первой инстанции указанный довод заявителя правомерно отклонен.

В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

В соответствии с пунктом 3.2.3.2 учетной политики для целей налога на прибыль доходы признаются обществом по методу начисления.

Следовательно, доходы общества обоснованно признаны инспекцией в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств.

На момент оплаты в связи с изменением валютного курса по отдельным поставкам возникли положительные курсовые разницы, которые учитывались обществом для целей налогообложения по п. 11 ст. 250, п.п. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ.

В соответствии с п. 11 ст. 250 НК внереализационными доходами признаются доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации).

Положительной курсовой разницей в целях настоящей главы признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств.

В соответствии с п. 3.2.3.4. учетной политики общества для целей налога на прибыль внереализационными доходами для целей налогообложения признаются доходы, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) (как собственного производства, так и ранее приобретенных), а также выручкой от реализации имущественных прав.

К ним, в частности, относятся доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей.

Из этого следует, что положительные (отрицательные) курсовые разницы не могут увеличивать (уменьшать) выручку общества от реализации продукции (концентрата) для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций.

Судом первой инстанции правильно признаны неосновательными доводы общества о том, что налоговым органом не выполнены требования п. 9 ст. 40 НК РФ о необходимости учитывать условия сделок, которые могут оказывать влияние на цены (объем товарной партии, сроки исполнения обязательств, условия платежей и т.д.).

Как установлено проверкой, условия поставки товара по всем договорам идентичны - FCA - ст. Коршуниха-Ангарская. Термин «Франко перевозчик» означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке товара, прошедшего таможенную очистку для ввоза, с момента передачи его в распоряжение перевозчика в обусловленном пункте. По договорам по внутреннему рынку и по экспортным контрактам таким пунктом является станция Коршуниха-Ангарская Восточно-Сибирской железной дороги.

Датой поставки товара по всем договорам считается дата штампа станции Коршуниха-Ангарская Восточно-Сибирской железной дороги, отмеченная в железнодорожной накладной, сопровождающей товар.

Условия платежей по обоим договорам схожи, существенно не отличаются, предварительная оплата за поставляемый концентрат не предусмотрена.

По экспортным контрактам производится 100 % оплата в течение 30 дней с момента отгрузки, по договорам реализации на внутренний рынок оплата товара производится на основании выставленных счетов-фактур.

Согласно книге продаж общества период оплаты поставляемого на внутренний рынок железорудного концентрата составляет от 7 до 53 дней с момента отгрузки, большинство партий поставленного товара оплачивается в течение 30 дней, как и по условиям экспортного контракта.

Таким образом, инспекцией учтены все условия сделок, которые могли оказывать влияние на цены.

Доводы заявителя о допущенных судом первой инстанции процессуальных нарушениях необоснованны и подлежат отклонению.

Заявитель указывает на то, что в материалах дела отсутствует документальное подтверждение доводов инспекции о том, что невозможно установить рыночную цену на

основе официальных источников и биржевых котировок, сравнение с однородной продукцией других производителей также невозможно в связи с различными качественными характеристиками концентрата, сравнение продукции невозможно из-за различий в производственных процессах.

Налоговый кодекс РФ признает в качестве условия сопоставимости при сравнении цен признак территориальности. Metallургия является материало-, энерго- и транспортноёмкой отраслью; поскольку регионы Российской Федерации различаются по климатическим условиям, развитости промышленности, торговой сети и сферы услуг, отдаленности, плотности населения и уровню его доходов, условиям ведения хозяйственной деятельности и степени конкуренции, то на каждом из данных локальных рынков формируется собственная равновесная цена исходя из уровня предложения и платежеспособного спроса.

На территориальный фактор как ценообразующий указывает и региональная дифференциация регулируемых государством тарифов и цен на коммунальные услуги.

Следовательно, цены на железорудный концентрат при сопоставимых (идентичных) условиях договоров могут обоснованно дифференцироваться по различным регионам, в частности, исходя из повышенных затрат на оплату труда в северных районах, низкого уровня доходов и спроса и иных региональных факторов.

Таким образом, в силу несопоставимости экономических условий на различных региональных рынках цены реализации железорудного концентрата, применяемые в регионах, неправомерно признавать как сопоставимые, а, следовательно, и сравнивать их при определении 20 % уровня колебания цен в целях налогообложения.

Вместе с тем, установленные таким образом цены должны соответствовать уровню цен на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) данного региона при сопоставимых условиях сделок.

Производственные мощности общества находятся в Иркутской области. В данном регионе отсутствуют предприятия, выпускающие идентичную (однородную) продукцию, стоимость которой можно взять за основу при сравнении рыночных цен на железорудный концентрат заявителя.

Относительно источников бизнеса, то это цены предложения, а не цены реальных заключенных сделок. Ценовая информация, содержащаяся в статистических сборниках, обычно публикуется с большим опозданием и по укрупненным товарным позициям. Использование данной информации при осуществлении налогового контроля цен уже фактически совершенных сделок является некорректным.

Относительно оценочной деятельности, то стоимость, определенная оценщиком, не имеет отношения к конкретным сделкам. Стоимость, определенная оценщиком - это наиболее вероятная цена, по которой можно купить или продать товар на дату оценки.

Таким образом, инспекцией сопоставляются идентичные товары с одинаковыми физическими и химическими характеристиками. В отдельных месяцах 2005 г. качество железорудного концентрата реализуемого, на экспорт выше, чем концентрата, поставляемого на внутренний рынок.

Также в ходе проверки в соответствии с пунктом 2 ст. 40 НК РФ налоговым органом проверена правильность применения цен по сделкам с взаимосвязанными сторонами при совершении внешнеторговых сделок.

В результате проверки выявлено, что в проверяемом периоде общество осуществляло поставку железорудного концентрата на экспорт только одному взаимосвязанному лицу - Мечел Трейдинг АГ, находящемуся в Швейцарии. Взаимосвязанность данных лиц отражена в списке аффилированных лиц общества. Дата наступления основания аффилированности считается 20.12.2005. Основание отнесения указанного контрагента к взаимосвязанному лицу - отнесение указанного лица к той группе лиц, к которой принадлежит эмитент, то есть оба лица входят в одну группу - Мечел.

При проведении проверки выявлено отклонение более чем на 20 % в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным

(однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Анализ данных выставленных счетов-фактур, товарных накладных, и положений договоров поставки концентрата на внутренний рынок и контрактов на поставку концентрата на экспорт показывает, что цена на концентрат реализуемого покупателям в 4 квартале 2008 г. и с июня по сентябрь 2009 г. на внутреннем рынке превышает цену реализации концентрата на внешнем рынке. Разница в цене по отношению к цене реализации концентрата на экспорт в 2008 г. колебалась от 20,1% до 28% и в 2009 г. от 20,1% до 36,7%.

Таким образом, налоговым органом установлены основания для контроля уровня рыночных цен в соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 40 НК РФ, то есть при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Доводы заявителя о том, что в 2010- 2011 гг. у инспекции имелась возможность провести анализ рынка ЖРК, так как данные по 2008-2009 гг. обрабатывались и систематизировались специализированными организациями такими, как METALResearch International metallurgical group (группа аналитиков по изучению рынков цветных металлов, INFOMINE Research Group (объединение независимых экспертов в области минеральных ресурсов, металлургии и химической промышленности, судом апелляционной инстанции не принимаются, так как заявитель не представил доказательств того, что эти данные могут быть приравнены к данным на основе официальных источников информации или биржевых котировок.

Согласно ст. 71 АПК РФ суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств; оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности; каждое доказательство подлежит оценке судом наряду с другими доказательствами; никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы.

Кроме того, в решении налогового органа вопрос, связанный с получением информации о рыночной цене на ЖРК, подробно описан. Данное нарушение подтверждается договорами, контрактами, счетами-фактурами, товарными накладными, инвойсами, техническими характеристиками партий концентрата. Данный факт подтверждает то, что инспекцией исследовался вопрос о применении методов ст. 40 НК РФ.

Согласно ст. 65 АПК РФ налогоплательщик не освобожден от обязанности доказывания, поскольку каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основании своих требований и возражений.

Как указано, информация о рыночных ценах на ЖРК, представленная налогоплательщиком, не может являться доказательством по данному вопросу, так как статьи в сети интернет носят информационно аналитический характер, а данные, опубликованные в 2010-2011 гг., не могут применяться к проверяемому периоду.

Утверждение налогоплательщика о том, что железорудный концентрат, отгружаемый на внутренний и на внешний рынок, не может быть признан идентичным (однородным) товаром, так как условия сделок по его реализации значительно отличаются (разная влажность, плотность), условия оплаты, транспортная схема и т. д., судом также отклоняются.

На качество концентрата в первую очередь влияет его влажность и плотность. При наименьшей влажности и большей плотности концентрат является более качественным. Именно более качественный концентрат с лучшими характеристиками реализуется заявителем на экспорт.

С учетом указанных фактов концентрат, реализуемый на экспорт, должен иметь большую цену. Но в действительности заявитель реализовывал на экспорт продукцию по меньшей цене, чем на внутренний рынок.

Налоговым органом в процессе определения рыночной цены железорудного концентрата не применялись методы последующей реализации и затратный метод.

Уровень рыночных цен определялся на основании сопоставления идентичных товаров, реализуемых данным предприятием на внутренний рынок.

Указанный способ наиболее точно определяет рыночную цену товара с учетом тоннажа продукции, реализуемой обществом.

Довод о том, что инспекцией железорудный концентрат отнесен к незавершенному производству судом отклоняется по следующим основаниям.

Как установлено материалами дела, в 2008-2009 гг. налогоплательщик осуществлял добычу железных руд, их дальнейшую переработку и обогащение. Конечным продуктом производства общества является железорудный концентрат (ЖРК).

Технологический процесс осуществляется следующим образом.

Первой стадией переработки руды на фабрике является дробление. Дробление представляет собой процесс уменьшения размера кусков твердого материала его разрушением под действием внешних сил и имеет целью придание кускам материала определенной крупности. Затем происходит обогащение измельченной руды. Обогащение осуществляется с использованием различных свойств материалов. Обогащение руды на обогатительной фабрике производится в водной среде способом мокрой магнитной сепарации.

Магнитная сепарация заключается в том, что подготовленную соответствующим образом руду (дробленую до высокой степени раскрытия рудного зерна), содержащую магнитный минерал, вводят в магнитное поле, создаваемое магнитами.

Обогащение руды осуществляется в три стадии. В первой стадии происходит слив стержневых мельниц, во второй - слив шаровых мельниц, в третьей - слив гидроциклонов.

Схема обогащения включает четыре приема по выделению и пересортировке магнитного продукта. Концентрат четвертого приема сепарации обесшламливается в магнитных дешламаторах и обезвоживается до содержания влаги 10 - 11% на дисковых вакуум-фильтрах.

В летний период времени концентрат вакуум-фильтров является товарной продукцией; в зимний период товарной продукцией является концентрат, подсушенный до влаги 2,0 - 2,5%.

В соответствии с п. 3.1 технологической инструкции ТИ 04-1-08 технологический цикл обогатительного комплекса доведение концентрата до влаги 2,0 - 2,5% в зимний период является частью технологического процесса, позволяющего делать готовой или приводя в готовность продукцию к реализации.

Таким образом, концентрат, в зимний период не прошедший сушку, не является готовой продукцией и должен включаться в незавершенное производство обогатительной фабрики.

Факт того, что на предприятии разработана технологическая инструкция «Сушка, складирование и отгрузка концентрата. ТИ-04-1-06» свидетельствует о том, что сушка железорудного концентрата относится именно к технологическому процессу. Данное утверждение также подтверждается пунктом 10 указанной инструкции, где прямо указано, что этап сушки является составляющей технологического процесса.

При анализе данной инструкции установлено, что подсушку концентрата, производимого участком обогащения, производит участок сушки. Кроме того, концентрат из участка обогащения напрямую поступает на конвейеры участка сушки. Влажность концентрата поступающего на сушку составляет 10 - 11%, влажность подсушенного концентрата составляет - 2 - 2,5%.

Из текста ТИ «Сушка, складирование и отгрузка концентрата. ТИ-04-1-06» следует, что на летний период сушильный барабан, производящий сушку концентрата, останавливается и ремонтируется.

Также из пункта 8 - ТИ «Сушка, складирование и отгрузка концентрата. ТИ-04-1-06» следует, что только после прохождения этапа сушки сухой концентрат подается из конвейеров на склад.

Как следует из пп. 11.2 п. 11 ТИ в летний период концентрат, минуя корпус сушки, поступает на склад К-39, далее производится погрузка сухого концентрата в бункер или полувагоны.

Таким образом, технологические инструкции налогоплательщика подтверждают, что сушка концентрата является частью технологического процесса.

В соответствии со ст. 319 НК РФ под незавершенным производством понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода.

В проверяемом периоде налогоплательщик не вел учет незавершенного производства по остаткам железорудного концентрата в зимний период не прошедшего операцию сушки.

В связи с особенностью технологического процесса обогащения руды, налоговым органом велся расчет НЗП по ЖРК за пять месяцев (с января по март и с ноября по декабрь). В других месяцах производимый концентрат удовлетворяет характеристикам готовой продукции и не требует операции сушки.

Таким образом, произведенный налоговым органом расчет НЗП на обогатительной фабрике по ЖРК на основании учетной политики общества выявил отклонение прямых расходов, что повлекло занижение налога на прибыль организаций в размере 17 974 553 руб.

По данному эпизоду, связанному с расчетом остатков НЗП, налоговый орган произвел изменение алгоритма расчета НЗП по сравнению с расчетом, примененным при проведении проверки за 2005-2007 гг.

В предыдущей проверке доля прямых расходов, относящихся к НЗП по обогатительной фабрике, определялась от суммы прямых расходов по отгруженной продукции, а в проверке за 2008-2009 гг. указанный этап расчета исключен.

В качестве подтверждения довода о неверно рассчитанной сумме налога на прибыль налогоплательщик представил расчет стоимости прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП и готовой продукции. В результате данного расчета, по мнению общества, отклонение в прямых расходах между данными налогового органа и данными налогоплательщиками составило 2 640 067, 54 руб., а размер неуплаченного налога по расчету общества составил 1 671 718, 06 руб.

Налоговым органом произведен расчет стоимости прямых расходов, приходящихся на отгруженную продукцию с учетом стоимости как остатков НЗП, так и стоимости остатков готовой продукции. Расчет произведен по алгоритму, предложенному обществом.

Произведенный расчет показал, что введение в расчет данных по стоимости остатков, приходящихся на готовую продукцию, не изменил размер отклонений и сумму доначисленного налога.

Единственным показателем, который введен обществом в алгоритм расчета и приведший к уменьшению отклонений в сумме прямых расходов, стало количество концентрата на конец месяца, не прошедшего технологическую операцию сушки.

Занижение остатков концентрата, не прошедшего сушку привело к уменьшению доли расходов, приходящихся на остатки НЗП.

Так в соответствии с расчетом инспекции доля НЗП в январе 2008 г. составила 0,34, по данным общества – 0,2722, в феврале – 0,31 и 0,2451 соответственно. Именно уменьшение доли, приходящейся на остатки НЗП в расчете общества, привело к отклонению между суммами прямых расходов по данным налогового органа и данным налогоплательщика.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

У общества разработана и утверждена справка о результатах работы обогатительной фабрики. Указанный документ содержит данные о количестве произведенного, подсушенного концентрата, а так же о наличии его остатков. Справка составляется ежемесячно. Данные, отраженные в справке утверждаются техническим директором, и подписывается главным маркшейдером и начальником участка сушки.

Данный документ является основанием для расчета налоговым органом остатка НЗП (количества концентрата не прошедшего сушку) на конец каждого месяца проверяемого периода.

Данные о количестве остатков концентрата, указанных в справке, являются идентичными данным, указанным в приложении № 5 к акту.

Документы, подтверждающие количество произведенного и подсушенного концентрата, а так же его остатков отличных от данных, указанных в справках и приложении № 5 к акту обществом не представлено. Следовательно, расчет количества и стоимости остатков НЗП является недостоверным и не подтвержден документально.

В соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода.

Таким образом, сумма прямых расходов, уменьшающих расходы на конец налогового периода, увеличивает расходы начала следующего налогового периода.

В апелляционной жалобе заявитель приводит довод о том, что пересчет налоговым органом норматива технологических потерь и доначисления налога на прибыль в сумме 1 842 118 руб., соответствующих сумм, пеней и штрафов не соответствует нормам ст. 254 НК РФ.

Данный довод судом отклоняется.

В соответствии с п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам приравниваются технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Материалами дела установлено, что в 2009 г. на предприятии действовало положение «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК с 01.01.2009» утвержденное приказом управляющего директора от 26.12.2008 № 937 «О введении в действие положения о порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК на 2009 г.» в соответствии с которым определялись нормативы потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья. Данное положение является внутренним документом налогоплательщика, в соответствии с которым определяются нормативы потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья.

В соответствии с разделом 2 данного положения в процессе производства концентрата образуются потери полезного ископаемого - технологические и механические.

Потери представляют собой ту часть количества, находящихся на учете предприятия и направляемых на переработку полезных ископаемых и компонентов (железа), которая переходит из исходного сырья в отходы (хвосты), откуда эти полезные ископаемые и компоненты не извлекаются при последующей переработке.

Технологически обусловленными (базовыми) потерями являются потери, которые не могут быть извлечены в связи с отсутствием технических возможностей применяемой технологии.

Проектная технологическая схема обогащения с применением технологии мокрого магнитного обогащения для перерабатываемого вида полезного ископаемого - магнетитовой железной руды, является наиболее целесообразной и экономичной.

В п. 2.1 положения дана классификация потерь при переработке минерального сырья. По данной классификации к технологическим потерям, в частности, относятся потери связанные с несоответствием фактического качества сырья проектному (плановому), причиной которых являются резкие колебания состава сырья по содержанию и соотношению компонентов.

В соответствии с пунктом 3.1 положения качество концентрата зависит только от соотношения перерабатываемых руд.

Соответственно положение, разработанное обществом, напрямую указывает на изменение показателя норматива потерь при переработке минерального сырья в зависимости от колебания состава сырья.

Также в соответствии с положениями «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК» и учетными политиками для целей налогообложения фактической процент потерь при переработке минерального сырья отражается в справке о результатах работы обогатительной фабрики. По сверхнормативным потерям составляется регистр. Сумма сверхнормативных потерь не принимается к налоговому учет для определения базы по налогу на прибыль.

Таким образом, налогоплательщик самостоятельно определил порядок расчета нормативных потерь при переработке минерального сырья и закрепил порядок расчета указанных нормативов в положениях «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК», а также определил порядок расчета в учетных политиках для целей налогообложения стоимости сверхнормативных потерь, уменьшающих расходы предприятия, а следовательно и налоговую базу по налогу на прибыль.

Налоговым органом в соответствии с положениями «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК» проанализирован порядок расчета в результате чего выявлены расхождения в прогнозных показателях добычи железной руды на Татьянинском карьере.

Как установлено, на протяжении ряда лет объемы добычи железной руды на Татьяненском карьере постепенно снижались и к 2009 г. объем добычи и поставки руды на данном карьере снизился практически до нуля.

Указанный факт объясняется снижением экономической эффективности добычи на Татьяненском карьере и выбывание мощностей по данному карьере.

Данные факты неоднократно отражены в ежеквартальных отчетах эмитента, а также в публикуемых информационных материалах.

Методические указания о порядке определения норматива потерь при переработке минерального сырья на 2009 г., разработанные обществом, имеют целью обеспечить наиболее рациональное использование минеральных ресурсов эксплуатируемых месторождений за счет обоснованного нормирования и контроля потерь полезного компонента при переработке добываемого сырья. Учет потерь ведется на основе технологического (оперативного) и товарного балансов.

В пункте 2.1 положения «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК с 01.01.2009 г.» дана классификация потерь при переработке минерального сырья. По данной классификации к технологическим потерям, в частности, относятся потери, связанные с несоответствием фактического качества сырья проектному (плановому), причиной которых являются резкие колебания состава сырья по содержанию и соотношению компонентов.

В соответствии с разделом 2.2 положения нормативы потерь (извлечение) полезного компонента при переработке подразделяются на проектные, текущие (действующие) и перспективные.

Текущие нормативы потерь разрабатываются для действующих предприятий применительно к плановому составу перерабатываемого сырья, при заданном содержании полезного компонента в готовой продукции, получаемой по технологии и на оборудовании, предусмотренными на предприятии для переработки этого сырья. Текущие нормативы потерь подлежат корректировке при изменении сырьевой базы, совершенствовании технологических процессов, применении более эффективного оборудования.

Величина технологически обусловленных (базовых) потерь определяется на основе зависимости извлекаемости (обогащаемости) от вещественного состава поступающего на переработку сырья по данным промышленной эксплуатации на основе генеральных опробований или исследований на обогащаемость (извлекаемость) в лабораторных условиях.

Таким образом, из положения «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК с 01.01.2009» вытекает, что текущие нормативы потерь подлежат корректировке при изменении сырьевой базы, колебания состава сырья по содержанию и соотношению компонентов. Падение добычи на Татьянинском карьере до нуля ведет к изменению состава руды, поступающей на обогатительную фабрику, и как следствие - изменение состава сырья по содержанию и соотношению компонентов.

Также величина технологически обусловленных (базовых) потерь зависит от вещественного состава поступающего на переработку сырья. На протяжении ряда лет вещественный состав сырья общества менялся, шло падение содержания татьянинской руды в общем количестве перерабатываемой руды, что повлекло и изменение показателей работы обогатительной фабрики, в частности норматива потерь минерального сырья при переработке руды.

На основании разработанной обществом классификации определены средние технологические показатели обогащения руды в проектных контурах карьеров. Так, для Коршуновского карьера содержание железа в концентрате - 63,4%, в хвостах - 6,4%; для Рудногорского карьера - 61,1%, в хвостах - 14,1%, для Татьянинского карьера - 60,5%, в хвостах - 10%.

При снижении перерабатываемой руды с Татьянинского карьера практически до нуля происходит изменение вещественного состава перерабатываемой руды. При данном изменении происходит замещение поставляемой руды с Татьянинского карьера рудой с других карьеров. Так, например, содержание железа в хвостах при переработке татьянинской руды 10%, а при переработке руды с Коршуновского карьера 6,4%, что свидетельствует о снижении количества железа попадающего в хвосты, а значит, и снижение норматива потерь полезного компонента минерального сырья (железа) при переработке руды.

Таким образом, при изменении вещественного состава перерабатываемой руды происходит уменьшение норматива потерь, а не его увеличение.

Также установлено, что при расчете норматива потерь полезного компонента (железа) при переработке, минерального сырья налогоплательщик не учел изменение вещественного состава перерабатываемого сырья. То есть вещественный состав перерабатываемого сырья изменился, но при этом общество не пересчитало качественные показатели, оказывающие прямое влияние на показатель норматива потерь железа. К указанным показателям

относятся: содержание металла в руде; содержание металла в концентрате, массовая доля железа в хвостах; массовая доля выхода концентрата.

Данные ошибки напрямую повлияли на результаты расчета представленного налогоплательщиком.

Также следует указать на тот факт, что налогоплательщик по некоторым показателям указал, что данные брались по химической лаборатории. Данный факт может относиться только к качественным показателям по отдельным карьерам, а не к общему значению.

Общий показатель по всем карьерам можно определить путем суммирования значений по всем карьерам, вследствие того, что все показатели взаимосвязаны и нельзя, получить значение общего количества железа в руде, поступающего на фабрику, отличного от суммы количества железа в руде по каждому карьере, вследствие того, что указанный показатель должен соответствовать действительности при различных видах подсчета и иметь одно значение.

При проверке правильности исчисления ЕСН по филиалу общества инспекцией установлена неуплата ЕСН в результате необоснованного налогового преимущества, полученного организацией при применении регрессивных ставок при исчислении налога.

В соответствии с п.п. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ налогоплательщиками ЕСН признаются лица, производящие выплаты физическим лицам.

В соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 235 НК РФ признаются выплаты и вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также авторским договорам.

В соответствии с п. 2 статьи 237 НК РФ налогоплательщики, указанные в подпункте 1 пункта 1 статьи 235 НК РФ, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

В соответствии с п. 1 ст. 241 НК РФ для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам применяются налоговые ставки, предусмотренные данной статьей.

При налоговой базе на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года свыше 280 000 руб. применяются пониженные налоговые ставки.

При проверке правомерности применения налогоплательщиком регрессивной шкалы ставок налога в отношении выплат на каждое физическое лицо установлено следующее.

При проверке индивидуальной карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) за 2008 г. установлено, что в отношении выплат, произведенных в пользу физического лица Чобанян Л.Е., налогоплательщиком применена регрессивная шкала при исчислении налога и страховых взносов на ОПС.

Сумма начисленных выплат и вознаграждений в пользу Чобанян Л.Е. за работу по договорам гражданско-правового характера составила за 2008 г. 2 723 111 руб.

Сумма начисленного ЕСН составила за 2008 г. 135 942 руб.

При исследовании договоров гражданско-правового характера установлено, что ежегодно между обществом и гражданином Чобанян Л.Е. заключались договоры на выполнение работ по ремонту железнодорожных путей и строительных работ по кровле крыши в цехах комбината. Оплата производилась по конечному результату, на основании акта приемки выполненных работ.

При исследовании содержания актов установлено, что комиссия в составе должностных лиц предприятия и руководителя строительной бригады Чобанян Л.Е. составила настоящие акты о том, что бригада производила работу за определенный промежуток времени, отражено содержание произведенных работ и сумма начисленного вознаграждения с учетом начисления 30 % премии за выполненные работы в срок.

Акты приемки выполненных работ в 2008 г. подписаны должностными лицами предприятия и руководителем строительной бригады Чобанян Л.Е. Утверждены акты управляющим директором общества Ю.Н. Ефименко.

В соответствии с правами, предоставленными налоговым органам согласно п.п. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, и на основании п. 1 ст. 90 НК РФ вызваны в качестве свидетелей и проведены допросы участников гражданско-правовых отношений по данному факту - руководителя строительной бригады Чобанян Л.Е., а также должностных лиц, подписывающих акты приемки выполненных работ по указанным договорам: начальника железнодорожного цеха Мироненко С.В., начальника службы пути железнодорожного цеха Мисюткина А.Н., начальника отдела организации труда и экономического планирования железнодорожного цеха Чистяковой Н.Г.

Из показаний свидетеля Чобанян Л.Е. относительно обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля, установлено, что в 2008 г. им заключались договоры гражданско-правового характера с обществом на выполнение работ по ремонту железнодорожных путей, по ремонту кровли, а также выполнялись другие разовые срочные ремонтные работы. По окончании работ составлялся акт приемки выполненных работ. Работу выполняла бригада под его руководством. Численность работников бригады составляла от 4 до 10 человек. Официально договоры на выполнение работ с членами бригады не заключались (по устной договоренности). Табель учета рабочего времени велся в тетради, стоимость выполненных работ зависела от количества отработанного времени каждым членом бригады, а также от объема выполненных работ. Оплату за выполненные работы предприятие перечисляло Чобанян Л.Е. на лицевой счет в банке.

Расчет с членами бригады Чобанян Л.Е. производился путем выплаты наличных денег отобрания с них расписок за полученные суммы. Расписки не сохранялись им в течение 2, 3-х месяцев после расчета. Назвать фамилии работников бригады Чобанян Л.Е. отказался. Свою деятельность осуществлял без государственной регистрации в качестве предпринимателя.

На вопрос, известно ли было должностным лицам заявителя при заключении с ним договоров на выполнение строительных работ о том, что данные работы будет выполнять бригада, свидетель дал положительный ответ.

Из показаний должностных лиц общества, опрошенных в качестве свидетелей (Мироненко С.В., Мисюткина А.Н., Чистяковой Н.Г.) установлено, что работы по ремонту путей и кровле крыши комбината носят сезонный характер в связи с климатическими условиями в данном регионе и производятся в период с мая по октябрь.

Предприятие заключало договор на выполнение работ со сторонними лицами. Договор заключался и утверждался руководством заявителя. Ежегодно указанные ремонтные работы выполняла строительная бригада под руководством Чобанян Л.Е.. В среднем количество работников бригады составляло на участке по ремонту кровли 3-4 человека. Свидетель Мисюткин А.Н. осуществлял контроль за ходом и качеством работ. Перечисленными свидетелями также подписывались акты приемки выполненных работ.

Таким образом, при проведении проверки проанализированы названные договоры гражданско-правового характера, заключенные между обществом и Чобанян Л.Е., акты приемки выполненных работ, показания свидетелей и сделан вывод о том, что заключение данных договоров носило регулярный характер и заказчику заведомо было - известно о том, что исполнителем данных работ будет строительная бригада, а не одно физическое лицо. Выгоды от заключения такого договора лично руководитель строительной бригады Чобанян Л.Е. не получил.

При этом предприятие получило необоснованное налоговое преимущество (налоговую выгоду), выразившееся в применении регрессивной ставки при исчислении налога в отношении выплат, полученных Чобанян Л.Е. за выполненные работы по договорам гражданско - правового характера.

Таким образом, в нарушение статьи 241 НК РФ при уменьшении размера налоговой обязанности вследствие применения более низкой налоговой ставки при исчислении налога, налогоплательщик получил налоговую выгоду.

На основании изложенного установлена неуплата ЕСН повлекшее доначисление налога за 2008 г. в сумме 168 662 руб.

В соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 243 НК РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В соответствии с абз. 4 п. 3 ст. 243 НК РФ в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

В связи с начислением страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (в результате занижения налогооблагаемой базы и (или) других неправомерных действий налогоплательщика), согласно п. 2 ст. 243 НК РФ на сумму положительной разницы между примененным налоговым вычетом (начисленными страховыми взносами) и фактически уплаченными страховыми взносами на ОПС доначислено ЕСН в Федеральный бюджет (ФБ) в соответствии с абз.4 п.3 ст. 243 НК в сумме 324 436 руб.

По апелляционной жалобе налогового органа.

Налоговый орган приводит довод о том, что судом первой инстанции сделан неверный вывод о том, что налоговый орган должен производить расчет незавершенного производства за 2008 - 2009 гг., основываясь на количественных и стоимостных показателях остатков НЗП, рассчитанных налоговым органом при проведении предыдущей налоговой проверки (за 2005 - 2007 гг.).

Указанный довод судом отклоняется.

Подобный эпизод был предметом судебного разбирательства по делу № А40-20897/10-99-84, в котором рассматривался спор, связанный с выездной проверкой за 2005-2007 гг. По аналогичному эпизоду налоговым органом доначислен налог на прибыль в сумме 25 617 187 руб., что подтверждается актом проверки за 2005-2007 гг. Указанная сумма признана судами правомерно доначисленной и уплачена обществом в бюджет.

При этом, как следует из приложения № 6 к акту проверки за 2005 - 2007 гг., стоимость незавершенного производства, рассчитанная налоговым органом, составляет на конец декабря 2007 г. 49 767 887,83 руб. Именно эта величина НЗП признана судами верно исчисленной и исходя из нее рассчитывался доначисленный налог на прибыль. Следовательно, налоговый орган должен использовать данную величину как НЗП на начало месяца в приложении № 5 к акту проверки за 2008-2009 гг. относительно января 2008 г.

Таким образом, расчет доначисляемого налога должна осуществлять с учетом переходящих остатков, рассчитанных по состоянию на конец 2007 г.

Как следует из приложения № 10 к заявлению общества (т. 6, л.д.118), если осуществлять расчет НЗП по методике налогового органа, но с учетом стоимости НЗП на конец 2007 г., рассчитанной налоговым органом в предыдущей выездной проверке, то доначисленный налог на прибыль составит не 17 974 553 руб., а 1 671 718,06 руб.

Такая разница происходит из-за различия данных по остаткам НЗП на начало 2008 г., которые использовал налоговый орган в своем расчете, с данными на конец 2007 г., исчисленными самим же налоговым органом на прошлой проверке.

Однако, ни количественные показатели, ни их стоимостная оценка, использованные налоговым органом в расчете НЗП не соответствуют ни данным налогоплательщика, ни собственным данным налогового органа, выведенным в качестве остатков НЗП на конец декабря 2007 г. по результатам налоговой проверки за 20052007 гг.

Согласно графе 1 «Остаток основного сырья в НЗП» количественный показатель в сумме 229 337, 71 руб. отражен в Маркшейдерской справке о результатах работы обогатительной фабрики за январь 2008 г. по строке «Остаток концентрата на начало месяца на фабрике» (т. 4 л.д. 1), однако данная величина не отражает остаток незавершенного производства, поскольку железорудный концентрат - это готовая товарная продукция обогатительной фабрики, а не ее незавершенное производство. В остатке концентрата на начало месяца может быть как подсушенный, так и неподсушенный концентрат.

В дополнительных пояснениях от 08.08.2012 налоговый орган утверждает, что расчет количества и стоимости остатков НЗП, представленный налогоплательщиком в приложении № 10 к заявлению, является недостоверным и не подтвержден документально. Вместе с тем, расчет количества и стоимости остатков НЗП, использованный обществом для приложения № 10, в точности повторяет расчет, осуществленный налоговым органом при проведении проверки за 2007 г. Налогоплательщик в качестве входящих остатков НЗП на январь 2008 г. использовал данные, рассчитанные налоговым органом по состоянию на конец декабря 2007 г.

Довод налогового органа о том, что использование рассчитанных им ранее данных за декабрь 2007 г. приведет к повторному возврату налога на прибыль, судом отклоняется.

Факт, что по результатам прошлой налоговой проверки стоимость НЗП за декабрь 2007 уменьшена налоговым органом, а доначисление налога на прибыль представляло собой отрицательную величину, никак не влияет на порядок расчета незавершенного производства: для такого расчета всегда используются входящие остатки НЗП (как в количественном, так и в стоимостном выражении), равные исходящим остаткам, рассчитанным на конец прошлого периода (месяца).

Данное правило обусловлено тем, что согласно п. 1 ст. 319 НК РФ сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода.

Аналогичная ситуация имела место и в феврале и в декабре 2009 г.

На основании изложенного следует, что расчет незавершенного производства произведен налоговым органом некорректно, не учитывает специфику производства общества и не соответствует требованиям ст. 319 НК РФ.

Таким образом, вывод суда первой инстанции о неверном расчете величины НЗП и завышенном размере доначисленного налога на прибыль является правильным, мотивированным и основанным на всестороннем изучении материалов дела.

По п. 1.3 по поводу вывода инспекции о занижении суммы сверхнормативных потерь (налог на прибыль в сумме 3 637 210 руб.).

В ходе налоговой проверки налоговый орган сделал вывод о том, что предприятие завысило расходы в результате неправильного расчета сверхнормативных технологических потерь на обогатительной фабрике.

Выводы суда первой инстанции по данному эпизоду о том, что методика организации по расчету потерь наиболее полно отражает технологические особенности производственного цикла по переработке, полностью соответствуют действующему законодательству.

Правила п. 7 ст. 254 НК РФ не предусматривают нормирования технологических потерь и, соответственно, не устанавливают порядок определения нормативов технологических потерь.

Следовательно, каждый налогоплательщик исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла определяет норматив технологических потерь для

каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Данный норматив может быть установлен на предприятии внутренними документами.

В обществе порядок расчета технологических потерь установлен в проверяемых периодах: в 2008 г. - Методическими указаниями о порядке определения норматива технологических потерь при производстве концентрата (т.д.6, л.98-104), в 2009 г. - Положением о порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК (т.д.6, л.87-97).

Данные документы представлены налоговому органу в ходе налоговой проверки.

Налоговый орган не имел правовых оснований менять методику оценки технологических потерь, разработанную предприятием и применяемую им в целях добровольного уменьшения суммы расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Таким образом, поскольку нормами НК РФ не предусмотрено нормирование технологических потерь для целей налогообложения и не установлен какой-либо порядок/алгоритм нормирования технологических потерь, налоговый орган не имел оснований использовать методику расчета потерь, отличную от применяемой обществом и закрепленной в его внутренних локальных актах.

Методика расчета нормативных и сверхнормативных потерь, примененная налоговым органом, является ошибочной ввиду того, что в данный расчет включены не только расходы на переработку руды, но и на ее транспортировку от карьера до обогатительной фабрики.

При этом согласно подп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ технологическими потерями признаются потери, при производстве или транспортировке товаров (работ, услуг) обусловленные технологическими особенностями производственного цикла или процесса транспортировки, а также физико - химическими характеристиками применяемого сырья.

Технологические потери при переработке руды образуются исключительно в процессе производства концентрата и не связаны с транспортировкой сырья.

Следовательно, так как потери возникают только на этапе обогащения, то при определении стоимости затрат на переработку, к которым применяется норматив (процент) потерь, неправомерно учитывать затраты, не относящиеся непосредственно к переработке.

С учетом изложенного, разработанная обществом методика по расчету технологических потерь наиболее полно отражает технологические особенности производственного цикла при переработке, и применение данной методики для определения сверхнормативных потерь соответствует требованиям налогового законодательства.

Судом первой инстанции сделан обоснованный и мотивированный вывод о том, что применение налоговым органом собственной методики расчета потерь привело к неправомерному доначислению налога на прибыль в сумме 3 637 210 руб., соответствующих сумм пени и штрафа.

По п. 1.7 по доводу инспекции о завышении потерь при добыче и переработке руды (НДПИ в сумме 592 022 руб.).

В ходе налоговой проверки налоговый орган сделал вывод о том, что предприятие занизило налоговую базу по НДПИ за 2008 и 2009 г. вследствие завышения сумм фактических потерь полезного ископаемого, обществу доначислен НДПИ в сумме 592 022 руб.

При этом свои выводы налоговый орган основывает на том, что количество отгруженного железа, отраженное в первичных отгрузочных документах (характеристиках партии концентрата), не соответствует количеству, отраженному в маркшейдерских справках о работе обогатительной фабрики. По мнению налогового органа, поскольку отгрузка чистого железа по данным отгрузочных первичных документов в проверяемом периоде больше этого же показателя по данным справок, то сумма потерь меньше, чем заявлено в справках и в налоговых декларациях по НДПИ. Соответственно, по мнению налогового органа, завышена налоговая база, облагаемая по ставке 0%.

Данный довод судом отклоняется ввиду необоснованности.

В соответствии с п. 2 ст. 339 НК РФ фактические потери учитываются как разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и количеством фактически добытого ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче.

В соответствии с пунктом 13 постановления Госгортехнадзора России от 17.09.1997 № 28 "Об утверждении Инструкции о порядке списания запасов полезных ископаемых с учета предприятий по добыче полезных ископаемых" списание запасов полезных ископаемых за истекший год по причинам их добычи и потерь осуществляется в течение первого квартала следующего за отчетным года по формам государственного федерального статистического наблюдения № 5-гр, 70-тп. Данные по объемам извлеченной из недр руды с учетом потерь отражаются в справке, подписываемой главным геологом и главным маркшейдером предприятия (т. 6 л. д. 14-37).

Расчетное количество полезного ископаемого, на которое погашаются его запасы, определяется геолого-маркшейдерской службой на основании соответствующих замеров, а также отраслевого учета добычи полезного ископаемого.

Организации по добыче полезных ископаемых до составления статистической отчетности по установленным формам согласовывают фактические объемы добычи и потерь полезных ископаемых с органами Госгортехнадзора России.

Таким образом, количество потерь, отраженное обществом в налоговой отчетности (т.5 л.д.1-144), рассчитано в порядке, установленном ст. 339 НК РФ, и согласовано с уполномоченным государственным органом.

Налоговый орган сравнивает количество металла в концентрате, отгруженного за месяц, по двум различным документам - технической характеристике отгруженного концентрата и справке о результатах работы обогатительной фабрики.

Налоговый орган проводит сравнительный анализ несопоставимых показателей: усредненного общего показателя количества металла, содержащегося в отгруженном концентрате за месяц, рассчитанного исходя из среднего за месяц процентного содержания железа и влаги в железорудном концентрате (т. 4, л.д. 1-24); суммы фактического количества железа за месяц, содержащегося суммарно во всех партиях отгруженного железорудного концентрата по замерам службой ОТК каждой партии на содержание влаги и железа (т. 4, л.д. 25-144).

Данные показатели не бывают равными ни в одном налоговом периоде, при этом в некоторых периодах отгрузка по данным маркшейдерских справок меньше, чем по данным технических характеристик (именно за эти периоды налоговый орган доначислил НДС), а в некоторых - наоборот, больше.

К письменным пояснениям от 08.08.2012 г. (т.д. 9, л. 76-86), налоговый орган приложил уточненное приложение № 12 (т.д. 9, л. 109), в котором перерасчитана сумма НДС, подлежащая доначислению.

Данный перерасчет осуществлен налоговым органом с учетом замечания общества о том, что не во всех налоговых периодах 2008 и 2009 гг. имело место превышение количества отгруженного железа по данным теххарактеристик (первичных документов на отгрузку) над данными справок о работе обогатительной фабрики. В своем перерасчете налоговый орган учел и обратную ситуацию, расценив ее как переплату НДС, что привело к некоторому уменьшению доначисленного налоговым органом налога.

Вместе с тем сравнение количества отгруженного железа, отраженного в ежемесячной маркшейдерской справке, с количеством, отраженным в первичных отгрузочных документах (технических характеристиках партии товара), является методологически неверным, поскольку представляет собой сравнение несопоставимых показателей, которые не бывают и в принципе не могут быть равными ни в одном налоговом периоде в силу разных методик их подсчета. Сравнение этих показателей не может привести к каким-либо достоверным выводам в отношении правильности исчисления НДС.

Таким образом, выводы налогового органа о занижении обществом сумм НДС, сделанные на основании имеющихся расхождений в количестве отгруженного железа, являются необоснованными.

Для исчисления НДС за определенный налоговый период (месяц) имеет значение количество добытого полезного ископаемого и его потерь при добыче, при этом речь идет о добыче именно данного месяца.

Однако налоговый орган в своем расчете отражает фактические показатели добычи данного месяца, а в строке 5 «Количество руды, уменьшающее потери» отражает количество руды, полученное пересчетом из отгруженного железа.

Однако налоговым органом не учтено, что в этом месяце железо могло производиться и отгружаться как из руды, добытой в этом месяце, так и из руды, добытой в предыдущих налоговых периодах. Соответственно, суммирование количества руды, фактически добытого в данном месяце, с количеством руды, полученным расчетным методом на основании процентного содержания железа, является еще одной методологической ошибкой налогового органа по данному эпизоду.

Таким образом, при доначислении НДС по данному основанию налоговый орган использовал методику, не предусмотренную налоговым законодательством, и произвел некорректный расчет, содержащий технические и методологические ошибки.

Судом первой инстанции полно и правильно установлены фактические обстоятельства по делу. К установленным обстоятельствам правильно применены нормы материального и процессуального права. Решение суда законно и обоснованно. Оснований для его отмены нет.

Руководствуясь ст. ст. 110, 266-269, 271 Арбитражного процессуального Кодекса Российской Федерации, суд

#### ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 23.08.2012 по делу № А40-45065/12-99-247 оставить без изменения, а апелляционные жалобы – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня принятия и может быть обжаловано в течение двух месяцев со дня изготовления в полном объеме в Федеральный арбитражный суд Московского округа.

Председательствующий судья:

М.С. Сафронова

Судьи:

Г.Н. Попова

Е.А. Солопова