**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ВОСТОЧНО-СИБИРСКОГО ОКРУГА**

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**от 14 июля 2016 г. по делу N А78-3803/2015**

Резолютивная часть постановления объявлена 13 июля 2016 года.

Полный текст постановления изготовлен 14 июля 2016 года.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Загвоздина В.Д.,

судей: Новогородского И.Б., Рудых А.И.,

при участии в судебном заседании представителей: закрытого акционерного общества "Рудник Апрелково" - Бурмистрова А.В. (доверенность от 09.04.2015 N РА-135), Чикинова В.Г. (доверенность от 31.12.2015); Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Забайкальскому краю - Филипповой Е.В. (доверенность от 11.01.2016 N 2.2/1-19/3), Золотухиной И.В. (доверенность от 26.01.2016 N 2.2/1-19/13), Корниенко И.А. (доверенность от 02.03.2016 N 2.2/1-19/7), Свиридова В.В. (доверенность от 11.01.2016 N 2.2/1-19/2); Управления Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю - Суховеева Е.М. (доверенность от 11.07.2016 N 24-22/07860), Филипповой Е.В. (доверенность от 11.01.2016 N 24-22/00056),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу закрытого акционерного общества "Рудник Апрелково" на решение Арбитражного суда Забайкальского края от 12 октября 2015 года по делу N А78-3803/2015, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 мая 2016 года по тому же делу (суд первой инстанции - Цыцыков Б.В.; суд апелляционной инстанции: Ткаченко Э.В., Басаев Д.В., Никифорюк Е.О.),

установил:

закрытое акционерное общество "Рудник Апрелково" (ОГРН 1047550033739, ИНН 7536057354, место нахождения: 672000, г. Чита, ул. Анохина, 63, далее - ЗАО "Рудник Апрелково", общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Забайкальского края с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 7 по Забайкальскому краю (далее - инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 28.11.2014 N 28 в редакции изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю от 24.02.2015 N 2.14-20/52-ЮЛ/01851, в части:

- доначисления налога на имущество организаций в размере 6 820 рублей; налога на добычу полезных ископаемых (далее также - НДПИ) в сумме 164 505 953 рублей; налога на добавленную стоимость (далее также - НДС) в сумме 2 329 342 рублей;

- начисления пени за неуплату налога на имущество организаций в сумме 312 рублей 05 копеек, за неуплату НДПИ в сумме 38 878 324 рублей 64 копеек и НДС в сумме 716 696 рублей 29 копеек;

- привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) за неуплату налога на имущество организаций, НДПИ в виде штрафа в размере 23 312 892 рублей.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю (далее - Управление).

Решением Арбитражного суда Забайкальского края от 12 октября 2015 года (с учетом определения от 12 октября 2015 года об исправлении опечатки), оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 мая 2016 года, заявленные требования удовлетворены частично.

Признано недействительным решение от 28.11.2014 N 28 в части доначисления налога на имущество организаций в сумме 6 820 рублей, начисления пеней за неуплату налога на имущество организаций в сумме 312 рублей 05 копеек и налога на добавленную стоимость в сумме 716 696 рублей 29 копеек, привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса за неуплату налога на имущество организаций в виде штрафа в размере 1 364 рублей. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Отказывая обществу в удовлетворении требований, суды согласились с доводами налогового органа о том, что налогоплательщик в нарушение статьи 336 Кодекса из объекта налогообложения исключил фактические технологические потери, на которые соответствующие нормативы в установленном порядке не утверждены; по эпизоду доначисления налога на добавленную стоимость суды пришли к выводу, что решение налогового органа соответствует подпункту 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса, при этом вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы налогоплательщика изменил правовое обоснование взыскания сумм налога, ничего не взыскивая дополнительно, в связи с чем, права и законные интересы налогоплательщика не нарушены.

Общество, не согласившись с решением суда первой инстанции и постановлением апелляционного суда в части отказа в признании недействительным решения инспекции, обратилось в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа с кассационной жалобой, в которой просит судебные акты в обжалуемой части отменить, дело направить на новое рассмотрение либо принять новый судебный акт об удовлетворении требований в полном объеме.

По эпизоду начисления НДПИ общество полагает, что судебные акты приняты с нарушением (неправильным применением) пункта 14 статьи 101, пунктов 3 и 7 статьи 339, пункта 1 статьи 336, пункта 1 статьи 337, пункта 3 статьи 338, пункта 4 статьи 339 Кодекса, поскольку у налогоплательщика отсутствуют отвалы, хвосты, кеки цианирования, твердые остатки, выведенные из-под орошения, а также отработанные штабели или их части, при этом измерить процессы, происходящие в штабеле, находящемся под орошением, невозможно.

Заявитель кассационной жалобы также указывает, что вся руда, поступившая в штабель в 2011-2012 годах, оставалась под орошением в последующих налоговых периодах и участвовала в дальнейшем комплексе технологических операций.

По мнению общества, в размер фактических потерь, определенный инспекцией по итогам каждого налогового периода, включены те потери, которые не относятся к добытому в соответствующих периодах полезному ископаемому; использованные налоговым органом данные технических отчетов налогоплательщика не являются полными.

Как указано в кассационной жалобе, использованные налоговым органом данные строки 1.4 технических отчетов общества являются данными показателей строк 1.3 отчетов, умноженных на плановый коэффициент предполагаемого извлечения, установленный в предыдущем календарном году. Расчет налогового органа не соотносится с объемами фактически добытого полезного ископаемого и определяет размер фактических потерь золота в календарный месяц укладки руды в штабель, то есть до окончания всех технологических операций с добытым полезным ископаемым. Кроме того, произведенный налоговым органом расчет фактических потерь добытого полезного ископаемого не учитывает сведения о фактических потерях, содержащиеся в данных обязательного учета, в том числе статистической отчетности общества.

Кроме того, налогоплательщик полагает, что суды в нарушение части 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не учли обстоятельства, установленные решением Арбитражного суда Забайкальского края от 21 июня 2013 года по делу N А78-9657/2012.

По эпизоду с налогом на добавленную стоимость общество полагает судебные акты принятыми с нарушением положений пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика изменил резолютивную часть обжалуемого решения инспекции, чем вышел за пределы своей компетенции.

Налоговый орган представил отзыв на кассационную жалобу, в котором считает обжалуемые судебные акты законными и обоснованными.

Представители общества в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе.

Представители налогового органа и Управления дали пояснения согласно отзыву на кассационную жалобу, просили решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставить без изменения, а кассационную жалобу - без удовлетворения.

Кассационная жалоба рассматривается в порядке, установленном главой 35 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Проверив соответствие выводов судов первой и апелляционной инстанций установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, правильность применения судами норм материального и процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемых судебных актов и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа приходит к следующим выводам.

Как следует из материалов дела и установлено судами, налоговым органом в отношении налогоплательщика была проведена выездная налоговая проверка, в том числе по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты НДС и НДПИ за период с 01.01.2011 по 31.12.2012.

По результатам проверки был составлен акт от 22.09.2014 N 2.7/1-26/21 и вынесено оспариваемое решение от 28.11.2014 N 28 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В частности, указанным решением доначислен налог на добычу полезных ископаемых за январь, март - декабрь 2011 года в сумме 57 402 181 рублей, и за январь - декабрь 2012 года в сумме 107 103 772 рублей, в связи с тем, что в нарушение статьи 336 Кодекса налогоплательщиком из объекта налогообложения НДПИ в рассматриваемых налоговых периодах исключены фактические технологические потери, на которые соответствующие нормативы в установленном порядке не утверждены, в связи с чем, налогоплательщиком допущено занижение количества добытого полезного ископаемого, подлежащего налогообложению по общеустановленной ставке - 6%, что явилось основанием для доначисления спорного налога, с начислением соответствующих сумм пени и штрафа.

В отношении НДС инспекцией установлено, что в нарушение подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса общество не исполнило обязанность по восстановлению ранее заявленного к возмещению из бюджета НДС за 1 - 4 кварталы 2011 года в сумме 2 329 342 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Забайкальскому краю, от 24.02.2015 N 2.14-20/52-ЮЛ/01851 жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения, при этом были исправлены технические ошибки, допущенные инспекцией при оформлении резолютивной части оспариваемого решения.

Не согласившись с решением инспекции в редакции решения Управления, общество оспорило его в судебном порядке.

Отказывая обществу в удовлетворении требований, суды первой и апелляционной установили, что ЗАО "Рудник Апрелково" согласовало только нормативные эксплуатационные потери добычи полезного ископаемого в размере 4,5%, утвержденные в составе проектной документации, в то время как технологические потери обществом согласованы не были. В связи с изложенным суды пришли к выводу о том, что установленные инспекцией в ходе проверки фактические потери полезного ископаемого являются сверхнормативными и подлежат обложению НДПИ.

По эпизоду с НДС суды пришли к выводу, что оспариваемая сумма доначислена правомерно, а внесение вышестоящим налоговым органом соответствующих изменений в решение инспекции не противоречит законодательству о налогах и сборах.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа приходит к следующим выводам.

Судами установлено, что на основании лицензии на право пользования недрами ЧИТ 01545 БЭ со сроком ее действия до 31.12.2020 общество осуществляет геологическое изучение проявления "Погромное" с одновременной добычей рудного золота. Добытым полезным ископаемым является золото лигатурное (концентрат, содержащий золото, серебро, примеси), соответствующее техническим условиям ТУ 117-2-7-75. Товарная продукция вырабатывается на установке кучного выщелачивания (КВ) в виде сплава Доре, получаемого при индукционной плавке катодных осадков, содержащих не менее 70-75% суммы благородных металлов. Золотосодержащие слитки (сплав Доре) содержат не менее 80-85% суммы благородных металлов (золото и серебро) и отвечают требованиям ТУ 117-2-7-75.

Суды правильно при рассмотрении спора применили положения статьи 336, пункта 1 и подпункта 13 пункта 2 статьи 337, статьи 338, пунктов 1, 2, 3, 4 статьи 339, пункта 1 статьи 342 Кодекса, статьи 1, пункта 2 статьи 20 Федерального закона от 26.03.1998 N 41-ФЗ "О драгоценных металлах и драгоценных камнях", статьи 23.2 Закона РФ от 21.02.1992 N 2395-1 "О недрах", пунктов 2, 3, 4 Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 N 921, пункта 7 Правила учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 28.09.2000 N 731, пунктов 2, 9, 12, 13, 16, 21, 24, 25 Положения о подготовке, согласовании и утверждении технических проектов разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документации на выполнение работ, связанных с пользованием участками недр, по видам полезных ископаемых и видам пользования недрами, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.03.2010 N 118.

На основании указанных норм права и имеющихся в деле доказательств суды установили, что обществом количество добытого полезного ископаемого в спорных налоговых периодах определялось прямым методом посредством применения измерительных средств и устройств, поэтому количество добытого полезного ископаемого для целей налогообложения подлежит определению с учетом фактических потерь; в процессе переработки золотосодержащих руд возникали потери лигатурного золота, количество которых обществом не декларировалось, и за которое налог на добычу полезных ископаемых не уплачивался; при этом нормативы фактических технологических потерь обществом в составе проектной документации либо в ином порядке не согласованы и не утверждены.

Судами мотивированно и со ссылкой на нормы права и установленные по делу фактические обстоятельства обоснованно отклонены доводы общества об отсутствии регламентированного порядка согласования проектной документации, а также доводы о том, что общество предприняло все действия по согласованию нормативов технологических потерь и проектной документации.

При таких обстоятельствах являются правильными выводы судов о том, что при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь добываемого полезного ископаемого все фактические потери налогоплательщика относятся к сверхнормативным и облагаются НДПИ.

Доводы заявителя кассационной жалобы относительно определения налоговым органом фактических потерь в виде разницы строк 1.3 и 1.4 технических отчетов правильно отклонены судами, как не основанные на содержании решения инспекции.

Судами установлено, что согласно актам на съем золота за налоговые периоды январь, март - декабрь 2011 года и январь - декабрь 2012 года фактические потери полезного ископаемого определены инспекцией в тех налоговых периодах, когда налогоплательщиком получен объект налогообложения - лигатурное золото, т.е. применительно к фактически полученному золоту лигатурному. Количество лигатурного золота, определенное налоговым органом по актам на съем золота и золотоприемной кассе за спорные налоговые периоды, соответствует количеству золота лигатурного, заявленному обществом в налоговых декларациях по НДПИ за те же налоговые периоды.

Судами двух инстанций на основании исследования представлявшихся в ходе налоговой проверки и имеющихся в деле доказательств (стандарт ЗАО "Рудник Апрелково" геолого-маркшейдерская документация, рудоконтроль и отчетность при добыче и переработке руд месторождения золота "Погромное" методом кучного выщелачивания; технические отчеты по технологической установке за 2011 - 2012 годы; ежемесячные акты за 2011 - 2012 годы на незавершенное производство при переработке руд кучным выщелачиванием, на незавершенное производство при переработке растворов КВ; акты (справки) приема-передачи полезных ископаемых в отдельных звеньях цепи переработки; сводки производственных показателей золотоизвлекаемой фабрики за 2011 - 2012 годы; отчеты общества за 2011 - 2012 годы по форме 5-гр "Сведения о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых", по форме 71-тп "Сведения о комплексном использовании полезных ископаемых при обогащении и металлургическом переделе, вскрышных пород и отходов производства" и иные документы) правильно признаны необоснованными доводы заявителя, приведенные также в кассационной жалобе, относительно того, что налоговым органом при расчете фактических потерь полезного ископаемого использованы неполные и недостоверные значения показателей незавершенного производства, отраженные в технических отчетах.

Судами правильно принято во внимание, что показатели технических отчетов, использованные налоговым органом для расчета фактических потерь, соотносятся с государственной статистической отчетностью общества по форме 71-тп за 2011 и 2012 годы.

Судами также установлено, что согласно Технологическому регламенту ЗАО "Рудник Апрелково" для осуществления процесса кучного выщелачивания поступает "исходная руда", по результатам переработки которой конечными продуктами являются: сплав Доре, отвальные хвосты (кек цианирования). Технологическая схема извлечения отражена также в Проекте "Опытно-промышленная установка кучного выщелачивания в составе геологоразведочных работ месторождения золотосодержащих руд "Погромное" (далее - Проект). Согласно технологической схеме, по результатам переработки руды из карьера в процессе кучного выщелачивания получены "хвосты" и "слиток". Переработка хвостов выщелачивания ни технологическим регламентом, ни Проектом не предусмотрена.

Принимая во внимание установленные по делу фактические обстоятельства, суды пришли к обоснованным выводам о том, что у налогоплательщика имеются хвосты выщелачивания, и золото, содержащееся в отвальных хвостах выщелачивания при применяемой обществом технологии, является потерями; налоговым органом фактические потери определены с учетом положений пункта 7 статьи 339 Кодекса в тех налоговых периодах, когда получено лигатурное золото, при этом фактические потери полезного ископаемого за проверенные налоговые периоды определены на основании документально подтвержденных данных налогоплательщика; налоговым органом при исчислении НДПИ не включено в потери золото, находящееся в хвостах переработки, образовавшееся в годах, предшествовавших периоду проверки.

Ссылки общества на решение Арбитражного суда Забайкальского края от 21 июня 2013 года по делу N А78-9657/2012 мотивированно отклонены судом апелляционной инстанции, поскольку в указанном деле рассматривались иные обстоятельства, отличные от настоящего дела.

Исходя из вышеизложенного, суды обоснованно отказали заявителю в удовлетворении требований по эпизоду начисления НДПИ, пеней и санкций за его неуплату.

По эпизоду доначисления налога на добавленную стоимость суд кассационной инстанции приходит к следующим выводам.

Судом апелляционной инстанции установлено, что в нарушение подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса общество не исполнило обязанность по восстановлению заявленного к возмещению из бюджета НДС за 1-4 кварталы 2011 года в сумме 2 329 342 рублей, что заявителем кассационной жалобы не оспаривается.

Принимая во внимание положения пункта 8 статьи 101 Кодекса, а также разъяснения, изложенные в пункте 81 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", суды, исходя из установленных по делу обстоятельств и доводов налогоплательщика, пришли к правильному выводу о том, что вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы общества по существу изменил правовое обоснование взыскания НДС, ничего не взыскивая дополнительно.

Следовательно, суды пришли к правильному выводу о том, что не имеется оснований для признания незаконным решения налогового органа в части доначисления НДС.

Исследование и оценка доказательств осуществлена судами по правилам статей 65, 71, 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, выводы судов соответствуют содержанию имеющихся в деле доказательств.

Доводы, изложенные в кассационной жалобе, были предметом рассмотрения судов двух инстанций, получили надлежащую правовую оценку, не опровергают выводов судов и направлены на переоценку доказательств и установленных судами фактических обстоятельств дела, что в силу статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не входит в компетенцию суда кассационной инстанции.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены принятых по делу судебных актов, не установлено.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа приходит к выводу о том, что суды полно и всесторонне исследовали доказательства по делу, дали им правильную оценку и не допустили нарушения или неправильного применения норм материального и процессуального права, в связи с чем на основании пункта 1 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судебные акты должны быть оставлены без изменения.

Расходы по уплате государственной пошлины за кассационное рассмотрение дела на основании статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отнесению на заявителя кассационной жалобы.

Принятые судом кассационной инстанции обеспечительные меры в виде приостановления действия решения налогового органа подлежат отмене на основании части 5 статьи 96 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Действующее законодательство не предусматривает обязанности по уплате государственной пошлины при подаче ходатайств о приостановлении исполнения решения государственного органа, органа местного самоуправления, иного органа, должностного лица (часть 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, пункт 29 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 11.07.2014 N 46 "О применении законодательства о государственной пошлины при рассмотрении дел в арбитражных судах").

В связи с изложенным, внесенная обществом в бюджет по платежному поручению N 1810 от 06 мая 2016 года государственная пошлина в сумме 3 000 рублей подлежит возврату как излишне уплаченная.

Руководствуясь статьями 274, 286 - 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

постановил:

Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 12 октября 2015 года по делу N А78-3803/2015, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 мая 2016 года по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу - без удовлетворения.

Отменить обеспечительные меры, принятые определением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31 мая 2016 года по делу N А78-3803/2015.

Возвратить закрытому акционерному обществу "Рудник Апрелково" из федерального бюджета государственную пошлину в сумме 3 000 рублей, уплаченную по платежному поручению N 1810 от 06 мая 2016 года.

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

Председательствующий

В.Д.ЗАГВОЗДИН

Судьи

И.Б.НОВОГОРОДСКИЙ

А.И.РУДЫХ