

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ**

115191, г.Москва, ул. Большая Тульская, д. 17

<http://www.msk.arbitr.ru>**ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****РЕШЕНИЕ****г. Москва****Дело № А40-45065/12****23 августа 2012 года****99-247**

Резолютивная часть решения объявлена 16 августа 2012 года

Решение в полном объеме изготовлено 23 августа 2012 года

Арбитражный суд в составе:

судьи Карповой Г.А.

при ведении протокола секретарем судебного заседания Викуловой В.Н.

рассмотрев в открытом судебном заседании дело

по заявлению Открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» (ОАО «Коршуновский ГОК»; дата регистрации – 10.06.1996; 665651, Иркутская область, Нижнеилимский район, г. Железногорск-Илимский, ул. Иващенко, д. 9А/1; ОГРН 1023802658714; ИНН 3834002314) (далее – общество, заявитель)

к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (дата регистрации – 16.12.2004; 129223, г. Москва, пр-кт Мира, ВВЦ, стр. 164; ОГРН 1047723039440; ИНН 7723336742) (далее – инспекция, налоговый орган)

о признании решения от 22.08.2011 № 56-13-07/07-10/541/595 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения

при участии:

от заявителя: Труфанова А.Н., дов. от 02.07.2012, Федоровой О.С., дов. от 02.07.2012,

от ответчика: Шаржуковой Л.В., дов. от 10.10.2011, Злобина А.В., дов. от 30.05.2012 № 56-05-08/09, Каткова М.В., дов. от 30.11.2011, Нагиевой С.Н., дов. от 23.01.2012 № 56-05-08/01, Званкова В.В., дов. от 02.11.2011,

УСТАНОВИЛ:

С учетом уточнения предмета заявленных требований в порядке ст. 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации заявитель просит

признать недействительным решение инспекции от 22.08.2011 № 56-13-07/07-10/541/595 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль в размере 110 642 336 руб., пени в размере 20 171 411 руб., штрафа в размере 22 141 561 руб., налога на добычу полезных ископаемых в размере 592 022 руб., пени в размере 104 402,77 руб., штрафа в размере 118 873 руб., единого социального налога в размере 493 098 руб., пени в размере 144 073 руб., штрафа в размере 98 619 руб.

В обоснование заявитель указал, что решение в оспариваемой части не соответствует Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – Кодекс), фактическим обстоятельствам и нарушает его права как налогоплательщика.

Инспекция требования не признала, указав, что в ходе налоговой проверки были выявлены допущенные обществом нарушения налогового законодательства, поэтому решение является законным и обоснованным.

Выслушав объяснения представителей сторон, исследовав письменные доказательства, суд установил, что заявление подлежит частичному удовлетворению, исходя из следующего.

Инспекцией 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 Кодекса 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.

В порядке ст. 139 Кодекса 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.

В пункте 1.1. решения инспекция пришла к выводу о том, что в нарушение ст. 40 Кодекса общество занизило выручку от реализации железорудного концентрата, в

связи с чем доначислен налог на прибыль организации в размере 87 188 455 руб., начислены соответствующие пени и штрафы.

Инспекцией установлено, что в 2008-2009 г.г. реализация концентрата на территории Российской Федерации осуществлялась следующим покупателям: ООО «Торговый Дом Мечел», ОАО «Челябинский металлургический комбинат», ОАО «ХК «Якутуголь», ОАО «Южный Кузбасс».

Реализация концентрата на экспорт производилась в 2008-2009 г.г. одному контрагенту - «Мечел Трейдинг АГ» по контрактам 2007/002/korsh/mt от 27.07.2007 и 2009/001/korsh/mt от 15.12.2008. Грузополучателями по этим контрактам являлись Аньганьская групповая Шиньянская металлургическая компания, Хэнань Джиюань металлургическая групповая компания, Хэбей Джингье металлургическая компания, Силинская групповая стальная компания, ООО Суйфэнхенская ТЭК Хэжунь. Все указанные грузополучатели находятся на рынке юго-восточной Азии (Китай).

Инспекция ссылается на судебные акты по ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84 по спору между теми же лицами, где был рассмотрен аналогичный эпизод по выездной налоговой проверке за предыдущие периоды 2005 – 2007 г.г. (решение Арбитражного суда г. Москвы от 25.06.2010, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.05.2010 № 09АП-9069/2010 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.02.2010 № КА-А40/14921-09) и обществу отказано в признании недействительным решения инспекции в этой части.

Налоговый орган считает, что судебные акты по ране рассмотренному делу имеют преюдициальное значение, судами уже определена позиция по вопросам правильности применения ст. 40 Кодекса к аналогичным хозяйственным операциям общества и обоснованности применения метода средневзвешенной цены.

Оспаривая выводы налогового органа, общество сослалось на следующее.

По ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84 рассматривался иной период деятельности в иных экономических условиях, которые непосредственно оказали влияние на порядок формирования цен по экспортным поставкам, при этом не доказано, что обстоятельства, которые были установлены судами по предыдущим налоговым периодам, совпадают с обстоятельствами деятельности общества в проверяемом периоде.

Так, согласно акту проверки от 11.09.2009 № 56-13-26/04-08 (проверка за 2005-2007 г.г.), покупателем по внутренним поставкам являлся только ООО «Торговый Дом Мечел», а грузополучателями - ОАО «Тулачермет», ОАО «ММК», ОАО «ЗСМК», ОАО «ЧМК», ОАО «Разрез Сибиргинский», ОАО «Разрез Красногорский», ЗАО ЦОФ

«Сибирь», УМТС ГУП «Якутуголь», ЗАО «Распадская», ЗАО «Сибирский Антрацит», ОАО «Шахта Заречная», ООО «Касьяновская обогатительная фабрика», ОАО «Шахта Егзовская», ООО «Трансалсервис», ОАО «Угольная компания Кузбассразрезуголь», ОАО «Шахта Полысаевчкая», ОАО ЦОФ «Беловская», ОАО «Жирекенский ГОК», ЗАО «Черниговец».

В 2008-2009 г.г. внутренние поставки, помимо ООО «Торговый Дом Мечел» (грузополучателями также выступали третьи лица), осуществлялись трем другим покупателям-грузополучателям: ОАО «Челябинский металлургический комбинат», ОАО «ХК Якутуголь», ОАО «Южный Кузбасс».

При этом налоговый орган не анализировал сделки с ОАО «ХК Якутуголь», ОАО «Южный Кузбасс» как несопоставимые по объему поставки (по 2005 г. такой анализ в разрезе покупателей не проводился), и принял в качестве рыночных цены по поставкам на ОАО «ЧМК» (2008 г.) и ОАО «ЗСМК» (ООО «Торговый Дом Мечел») (2009 г.). По поставкам другим грузополучателям цены не анализировались.

Поставки на экспорт также осуществлялись разным грузополучателям.

В 2005 г. покупателем являлся «Мечел Трейдинг АГ», грузополучателями - ОАО «Восточный порт», Маньчжурская промышленная компания «Хуа Цян», Суйфэньхэская торгово-экономическая компания «Син Хэ».

В 2008-2009 г.г. покупателем тоже являлся «Мечел Трейдинг АГ», однако грузополучателями были другие лица.

Также заявитель указывает, что налоговым органом не учитывается, что средняя стоимость железорудного концентрата по внутренним и экспортным поставкам существенно изменилась.

Как установлено решением Арбитражного суда г. Москвы от 25.06.2010 по делу № А40-20897/10-99-84, в 2005 году средние цены на внутреннем рынке составляли в пределах 870–1450 руб./тн, а экспортные – 25–40 долл./тн (стр. 4).

В 2008 г. средние цены на внутреннем рынке были в пределах 1208–2235 руб./тн, а экспортные – 33,12–122 долл./тн (средняя цена колебалась в пределах 913–2705 руб./тн).

В 2009 г. средние цены на внутреннем рынке были в пределах 1205–1531 руб./тн, а экспортные – 30,66–124 долл./тн (средняя цена колебалась в пределах 867–1606 руб./тн).

По сравнению с 2008 г. в 2009 г. по экспортному контракту происходило постоянное изменение цены (9 случаев против 23, соответственно - т. 7 л.д. 120 – 143 и л.д. 83-119), в том числе: с января по сентябрь 2009 г. происходило существенное колебание цены как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, тогда как в

2008 г. такое существенное изменение было только один раз - в ноябре-декабре, а в целом по году цена была практически стабильной и находилась в пределах 2500– 2700 руб., с сентября 2009 г. произошла стабилизация цен.

Данное обстоятельство отличает 2009 г. от иных периодов, поскольку такое существенное изменение цены вызвано экономической ситуацией в период мирового финансового кризиса.

При этом внутренние цены были практически стабильными в течение 2008 г. и 2009 г., их изменение происходило в пределах нескольких процентов.

Это обстоятельство, по мнению заявителя, исключает сопоставимость внутреннего и внешнего рынков в рассматриваемых периодах, поскольку между ними имеются различия, которые не могут быть учтены с помощью поправок только на процент влажности, как это делает налоговый орган.

Кроме того, по сравнению с 2005 г. изменился и объем поставок (анализ представлен в таблице «Свод по отгрузке концентрата за 2005-2009»).

Так, в 2005 г. преобладали поставки концентрата на внутреннем рынке: 3 653 807 тн против 893 407 тн (экспорт).

В 2008 г. было заметное увеличение экспорта и снижение внутренних поставок: 2 093 342,65 тн (экспорт) против 2 746 224,95 тн. При этом значительно увеличилась цена по экспортным поставкам (средняя цена за год составила 2 294,71 руб./тн).

В 2009 г. произошло перераспределение объемов поставок в пользу экспорта: 2 633 022,19 тн (экспорт) против 1 637 373,16 тн, с одновременным падением средней цены как на экспорт (на 50 %), так и по внутренним поставкам (на 17 %).

Следовательно, начиная с ноября 2008 г. и в течение 2009 г. внешний и внутренний рынки перестали быть сопоставимыми, поскольку их развитие в этот период происходило разными темпами.

Перераспределение объемов поставок в пользу экспорта отразилось и на финансовых показателях: в 2009 г. выручка общества от экспорта продукции составила 3 059 402 тыс. руб., тогда как по внутреннему рынку всего 2 102 210 тыс. руб., т. е. на 30 % меньше.

В 2008 г. были иные показатели: выручка от экспорта составила 4 803 609 тыс. руб., а по внутреннему рынку - 5 410 017 тыс. руб.

В целом в 2009 г. произошло уменьшение в два раза общей выручки от реализации концентрата: с 10 213 627 тыс. руб. (2008 г.) до 5 161 612 тыс. руб.

Таким образом, вызванное объективными макроэкономическими причинами увеличение доли экспорта в 2009 г. позволило минимизировать отрицательное влияние от падения производства в металлургической отрасли, которое по разным оценкам

достигало 80 % (в 2008 г. ОАО «ЗСМК» не приобретало продукцию общества в ноябре и декабре, а в 2009 г. ОАО «ЧМК» - с февраля по сентябрь, и в декабре).

Поэтому инспекция не может быть освобождена от доказывания со ссылкой на преюдициальное значение судебных актов по ранее рассмотренному делу.

Кроме того, общество считает, что налоговый орган необоснованно применил для определения рыночной цены не метод средневзвешенной цены по формуле:

$$\text{СВЦ} = P1(\text{вес}) \times X1 (\text{цена}) + P2 (\text{вес}) \times X2 (\text{цена}) + \dots + Pn \times Xn, \text{ где}$$

СВЦ - средневзвешенная цена,

X1, X2 ... Xn – цены, по которым продавались партии идентичных (однородных) товаров в течение непродолжительного периода времени;

P1, P2 ... Pn – «вес» товаров, проданных по соответствующим ценам,

который признан правомерным судами по ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84, а новую методику, сопоставив цену по контролируемой сделке с наименьшей ценой реализации по внутреннему рынку за соответствующий период (один день).

Заявитель считает, что исходя из показателей его деятельности в 2009 г., приоритет в части определения рыночного уровня цен должен быть за экспортными ценами, которые более объективно учитывали ситуацию на рынке в пределах непродолжительного периода времени.

Внутренний рынок в 2009 г. фактически находился в состоянии стагнации: разница с экспортными поставками составила 1 000 000 тн; по сравнению с 2008 г. падение внутреннего рынка составило в 2009 г. более 1 100 000 тн.

Поэтому нельзя в качестве рыночной цены использовать цену отдельной поставки на внутренний рынок в период, когда этот рынок развивался по сравнению с экспортным в отрицательной динамике и находился на самом низком уровне.

С другой стороны, по состоянию на начало июня 2009 г. объем экспортных поставок в полтора раза превышал внутренние (863,35 тыс. тн против 686 тыс. тн). Максимальный объем поставок на экспорт приходился на период доначисления за 2009 г. - с июня по сентябрь:

Объемы поставок на экспорт в периоде, по которому налоговый орган произвел доначисление налога на прибыль, в 2,5 раза превышают объем поставок на внутреннем рынке, а экспортная выручка – в 2 раза.

За исключением августа, экспортная выручка превышала выручку по другим месяцам в течение всего 2009 г., и за исключением января и октября 2009 г. (не спорные месяцы) экспортная выручка всегда была выше выручки от внутренней реализации.

Кроме того, из приложений №№ 1-4 к акту проверки видно, что по экспортным поставкам налоговый орган пересчитывал стоимость концентрата в рубли на дату отгрузки, при этом не учитывалась дата поступления валютных средств, хотя на момент оплаты в связи с изменением валютного курса по отдельным поставкам возникали положительные курсовые разницы, которые учитывались обществом для целей налогообложения по п. 11 ст. 250, подп. 7 п. 4 ст. 271 Кодекса. Данные курсовые разницы увеличивали выручку за поставленный концентрат и, соответственно, изменяли стоимость сырья в сторону увеличения.

Обществом произведен перерасчет стоимости сырья (рублевого эквивалента) с учетом дат поступления валютной выручки и текущего курса валюты по спорным периодам. Согласно перерасчету учетом возникающих разниц процент отклонения экспортных цен от внутренних либо менее 20 %, что исключает само основание для доначисления налога, либо уменьшает налоговую базу.

Так, по отгрузке от 08.11.2008 с учетом изменения курса на дату оплаты отклонение составляет 35,75 % вместо выявленных налоговым органом 36,75 %. Соответственно, налоговая база, рассчитанная исходя из процента отклонения по данной поставке, составила 2 241 359,36 руб. вместо 2 303 904,18 руб. (первая строка таблицы за 2008 г.).

Данное несоответствие выявлено обществом по всем спорным поставкам 2008 г.

Начиная с поставки по счету-фактуре от 10.12.2008 № э-1486 и до конца года, с учетом курсовых разниц отклонение экспортных цен от внутренних не превышало 10 %, что исключает основание для перерасчета налоговой базы.

По 2009 г. в начале июня отклонение по ценам не превышало 20 % (в основном составляло 18 %); а в дальнейшем по спорным периодам курсовые разницы уменьшали процент отклонения и налоговую базу.

По данному основанию, исходя из расчета общества, налоговым органом необоснованно доначислен налог на прибыль за 2008 г. в сумме 8 805 183 руб., за 2009 г. – в сумме 4 323 130,60 руб.

Тем самым инспекцией нарушены положения п. 9 ст. 40 Кодекса, согласно которым при определении рыночных цен должны учитываться условия сделок, которые могут оказывать влияние на цены (объем товарной партии, сроки исполнения обязательств, условия платежей и т.д.), а также п. 12 ст. 40 Кодекса, предписывающего помимо обстоятельств, перечисленных в п. 4 - 11 названной статьи, учитывать любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки.

В расчете (приложения №№ 1, 2 к решению) налоговый орган в целях достижения сопоставимости условий по сделкам корректирует цену с учетом влажности железорудного концентрата.

Заявитель считает позицию налогового органа противоречивой: с одной стороны, утверждается, что массовая доля влажности в целях определения рыночных цен является существенным значением и любая разность в значениях делает невозможным сравнение продукции в силу ее несопоставимости, с другой – производится корректировка в целях достижения сопоставимости.

Налоговый орган отрицает возможность оценки цен концентрата других производителей по причине разного содержания: массовой доли железа, массовой доли влаги, фосфора, оксида магния и других соединений.

При этом инспекцией не приведено доказательств того, что данные показатели у разных производителей существенно отличаются, и в этой связи цена на их продукцию существенно различается и не может быть откорректирована в порядке, аналогичном тому, как это было сделано налоговым органом в отношении показателя влажности, либо иным способом.

Качественные характеристики концентрата стандартизированы и регламентируются соответствующими ГОСТ, а также разработанными на их основе ТУ предприятий (например, ГОСТ 23581.0-80, ГОСТ 23581.18-81, ГОСТ 23581.3-79, ГОСТ 23581.15-81 и т.д., МУ МО 14-1-14-90 «Система стандартных образцов химического состава материалов черной металлургии», Свердловск, 1990).

Согласно стандартам и техническим условиям, средний уровень содержания железа в концентрате составляет 60-65 % (такое сырье относится к богатым рудам), то есть речь идет о наиболее востребованном и широко представленном на рынках сырье.

Согласно техническим характеристикам железорудного концентрата общества железо в концентрате составляет не менее 62 % +0,5 %, фосфор не более 0,16 % (двуокись кремния 5,0 % - не является браковочным показателем), влажность не более 2,5 % (зима) и 10,5 % (лето) (Т. 7 л.д. 91).

По данным официальных сайтов основных экспортеров железорудного концентрата в 2009 г.:

- концентрат ОАО «Ковдорский ГОК» характеризуется содержанием массовой доли железа в размере 64%+1/-0,5 %, фосфора 0,10 %, влажностью не более 8,5 % и по высушенному – 1 % +/- 0,5%;

- концентрат ОАО «Стойленский ГОК» характеризуется содержанием массовой доли железа в размере 66,5 % -0,5 %, двуокиси кремния 6,9 % +/-0,5 % (не является браковочным показателем), влажностью не более 6,9 % и по высушенному – 1 +/- 0,5%;

- концентрат ОАО «Михайловский ГОК» характеризуется содержанием массовой доли железа в размере 61,8 % -0,5 %, двуокиси кремния не более 11,0 % (не является браковочным показателем), влажностью не более 9,8 % (летом) и 3 %;

- концентрат ОАО «Лебединский ГОК» характеризуется содержанием массовой доли железа в размере 66 % -0,5 %, оксид железа 26,1 % двуокиси кремния 7,38 % (не является браковочным показателем).

Сам налоговый орган признает продукцию общества и иных производителей однородной, то есть хотя и не являющейся идентичной, но имеющей сходные характеристики и состоящей из схожих компонентов, что позволяет выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми (п. 7 ст. 40 Кодекса), однако не проводит сравнительный анализ стоимости концентратов разных ГОКов.

Налоговый орган производит сравнение цен по поставкам 08.11.2008 ЖРК (4 056,1865 т. в сухом весе) на предприятие Хэбей Джингье металлургическая компания (Китай) и на ОАО «ЧМК». Однако согласно техническим характеристикам партий концентрата поставляемое на экспорт и на внутренний рынок сырье является несопоставимым, поскольку не совпадает по содержанию:

- железа - 63,40 % (экспорт) против 63 % (внутренний рынок);
- фосфора – 0,112 % (экспорт) против 0,107-0,110 % (внутренний рынок);
- окиси магния – 2,97 % (экспорт) против 3,09-3,18 % (внутренний рынок).

В отличие от экспортных поставок, содержание кремния в технических характеристиках по внутренним поставкам вообще не указано.

Аналогичным образом отличаются по содержанию названных показателей партии «экспортного» и «внутреннего» концентрата по всем спорным периодам.

Таким образом, исходя из вывода инспекции о невозможности сравнения продукции иных производителей в силу разного содержания железа, влаги, фосфора, оксида магния и других соединений, довод инспекции в решении о том, что сопоставляются идентичные товары с одинаковыми физическими и химическими характеристиками не соответствует фактическим обстоятельствам.

Общество утверждает, что в силу абз. 2 п. 9 ст. 40 Кодекса продукция названных обогатительных комбинатов является сопоставимой, поскольку имеющиеся различия существенно не влияют на их цену, либо они могут быть учтены с помощью поправок.

Одной из причин невозможности анализа рынка железорудного концентрата в 2005 г. налоговый орган называл отсутствие котировок сырья либо развернутой аналитической информации, статистических изданий и т.д.

Приводя аналогичный довод в оспариваемом решении по периодам 2008-2009 г.г., инспекция не учла, что в 2010-2011 г.г. такие данные по 2008-2009 г.г.

обрабатывались и систематизировались специализированными организациями: METALResearch International metallurgical research group - Группа аналитиков по изучению рынков металлов, сайт www.metalresearch.ru; INFOMINE Research Group - Объединение независимых экспертов в области минеральных ресурсов, металлургии и химической промышленности, сайт www.infomine.ru.

В частности, в аналитическом обзоре «Рынок железорудного сырья 2011: руда, агломерат, концентрат, окатыши», специалистами приведена структура рынков в 2007(2008) – 2010, составленном аналитиками METALResearch, дана характеристика каждого сегмента рынка ЖРС, характеристики мирового экспорта по странам и компаниям, и российского экспорта по странам и компаниям, в обзоре рассчитаны потребление и рыночный баланс по странам и России, приводятся данные и основные характеристики компаний; отчет включает сравнительный анализ цен и запасов мировых рынков анализируемой продукции в динамике за несколько лет, рассмотрены также экспертные и статистические прогнозы.

В аналитическом обзоре «Рынок черных металлов 2010: железорудное сырье» (сокращенная версия обзора), также составленном аналитиками METALResearch, указано то, что «основными компаниями-экспортерами в 2009 были ОАО «Михайловский ГОК», ОАО «Лебединский ГОК», ОАО «Ковдорский ГОК», ОАО «Коршуновский ГОК», ОАО «Карельский Окатыш» и ОАО «Стойленский ГОК», которые в общем объеме 2009 г. экспортировали более 90% в общих показателях.

Основными странами-получателями российского железорудного сырья в 2009 г. были Китай, Украина и Словакия, занявшие в общих объемах экспорта более 75%».

Исходя из того, что объем и доля ОАО «Коршуновский ГОК» как производителя концентрата в Российской Федерации составляла в 2008-2009 г.г. 4 % и 6 % соответственно, ОАО «Михайловский ГОК», ОАО «Лебединский ГОК», ОАО «Ковдорский ГОК», и в особенности ОАО «Стойленский ГОК» с суммарным объемом поставок за спорные годы более 40 млн. тн. также осуществляли экспортные поставки своей продукции в Китай.

ОАО «Ковдорский ГОК» (наиболее близкий по характеристикам сырья) по объемам и долям производства концентрата сопоставим с ОАО «Коршуновский ГОК» (2008 – 6 %, 2009 – 5 % и 4 %).

Все названные организации состоят на налоговом учете в том же налоговом органе и их показатели (ценовые и прочие) могли быть проанализированы инспекцией в рамках ст. 40 Кодекса с целью определения уровня рыночных цен.

Суд считает, что решение инспекции в этой части соответствует Кодексу и установленным фактическим обстоятельствам, исходя из следующего.

Согласно п. 2 и п. 3 ст. 40 Кодекса 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.

В соответствии с п. 4 статьи 40 Кодекса 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 статьи 40 Кодекса 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, что обусловлено единой технологией изготовления железорудного концентрата.

В соответствии с п. 9 статьи 40 Кодекса 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 было установлено, что объем поставляемых 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 статьи 40 Кодекса 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, 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; 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 Кодексом.

Суд находит обоснованным довод инспекции о том, что в отношении железорудного концентрата, реализуемого на экспорт, нельзя установить рыночную цену на основе официальных источников информации и биржевых котировок, поскольку 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, исходя, в частности, из повышенных затрат на оплату труда в северных районах, низкого уровня доходов и спроса и иных региональных факторов.

Ссылка заявителя на данные специализированных организаций (METALResearch International metallurgical research group - группа аналитиков по изучению рынков металлов, INFOMINE Research Group - объединение независимых экспертов в области минеральных ресурсов, металлургии и химической промышленности) судом не принимается, т.к. не представлено доказательств того, что

эти данные могут быть приравнены к данным на основе официальных источников информации или биржевых котировок.

Также суд находит обоснованным утверждение инспекции о том, что 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.

Сравнение с ценами других производителей невозможно и 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 Кодекса 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 Кодекса 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 был определен рынок производства товара – территория ОАО «Коршуновский ГОК».

Кодекс не ставит в зависимость условия сделок от реализации товара внутри Российской Федерации или за ее пределами.

Согласно судебным актам по ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84 внешний и внутренний рынок не признаны различными рынками для целей применения п. 5 ст. 40 Кодекса.

Кроме того, Кодекс признает в качестве условия сопоставимости при сравнении цен признак территориальности.

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

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

Установлено, что в проверяемом периоде общество поставляло железорудный концентрат на экспорт только одному взаимосвязанному лицу – Мечел Трейдинг АГ, находящемуся в Швейцарии. Взаимосвязанность данных лиц отражена в списке аффилированных лиц ОАО «Коршуновский ГОК» (код эмитента – 20992-F). Дата наступления основания аффилированности – 20.12.2005, основание отнесения указанного контрагента к взаимосвязанному лицу – отнесение указанного лица к той группе лиц, к которой принадлежит эмитент (ОАО «Коршуновский ГОК»), то есть оба лица входят в одну группу Мечел.

В ходе проверки было выявлено отклонение более чем на 20 процентов в сторону понижения от уровня цен, применяемых обществом по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Анализ счетов-фактур, товарных накладных и положений договоров поставки концентрата на внутренний рынок и контрактов на поставку концентрата на экспорт показал, что цена на концентрат, реализуемый покупателям в 4 квартале 2008 года и с июня по сентябрь 2009 года на внутреннем рынке, превышала 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%.

Тем самым налоговым органом были установлены основания для контроля уровня рыночных цен в соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 40 Кодекса, т.е. отклонение более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В оспариваемом решении налоговый орган изменил алгоритм расчета (пересчета) цены по сравнению с расчетом, примененным при проведении проверки за 2005-2007 г.г.

В качестве периода времени, за который сравнивались цены на реализованную продукцию, был 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). Указанный период времени был выбран для устранения влияния колебания курса и точного определения отклонения цен на реализацию товара на экспорт по сравнению с внутренним рынком.

При определении рыночной цены на железорудный концентрат налоговым органом был определен рынок производства товара – территория ОАО «Коршуновский ГОК».

Расчет отклонений цен реализации железорудного концентрата за 2008-2009 г. был произведен следующим способом:

1. Расчет 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;
2. Сравнение цен реализации железорудного концентрата на внутреннем и внешних рынках. Данное сопоставление цен на железорудный концентрат общества было связано с тем, что товары являются идентичными с сопоставимыми характеристиками (содержание железа, фосфора, влаги и т.д.).

В соответствии с п. 6 статьи 40 Кодекса 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.

Судом проверено и признано неосновательным утверждение заявителя о том, что при расчете налоговый орган учитывал только минимальную цену, а не средневзвешенную.

Как пояснили суду представители инспекции, 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, а указание в тексте решения на минимальную цену является лишь технической ошибкой (опечаткой).

Это подтверждается приложениями №№ 1-3 к акту выездной налоговой проверки, из которых видно, что при расчете отклонений между ценами реализации на внутреннем и внешнем рынке, а также доначисленных сумм налога на прибыль налоговым органом фактически брались как максимальные, так и минимальные цены.

Для проверки довода заявителя о неправильности методики расчета с использованием минимальной цены по предложению суда налоговым органом был произведен перерасчет по методу средневзвешенной цены.

Результаты расчета показали, что налогооблагаемая база по данному нарушению увеличилась на сумму:

2008 год – 7 103 055 руб.;

2009 год – 21 370 руб.

В связи с применением расчета по методу средневзвешенной цены налог на прибыль увеличился на сумму:

2008 год – 1 704 733 руб.

2009 год – 4 274 руб.

Увеличение суммы налога на прибыль в связи с применением метода средневзвешенной цены является незначительным (1,9 % от суммы доначисленного налога), при этом отклонение имело место не в пользу бюджета, а в пользу налогоплательщика.

Следовательно, изменение налоговым органом методики расчета по сравнению с методикой, использованной в периодах 2005-2007 г.г. и признанной судами правильной, не нарушило права общества как налогоплательщика, поскольку в результате сумма доначислений уменьшена, а не увеличена.

То обстоятельство, что по экспортным поставкам пересчитывалась стоимость концентрата в рубли на дату отгрузки и при этом дата поступления валютных средств за поставленную продукцию инспекцией не учитывалась (приложение №№ 1-4 к акту проверки), не может служить основанием для признания расчета неправильным.

В соответствии с п. 1 статьи 271 Кодекса 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 п. 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 возникали положительные курсовые разницы, которые учитывались обществом для целей налогообложения по п. 11 ст. 250, п.п. 7 п. 4 ст. 271 Кодекса. Общество указывает, что данные курсовые разницы увеличивали выручку за поставленный концентрат и, соответственно, изменяли стоимость сырья в сторону увеличения, что не учтено инспекцией.

В соответствии с п. 11 статьи 250 Кодекса 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.

Ссылка общества на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.02.2009 № 9181/08 является несостоятельной, в связи с тем, что в указанном постановлении идет о налоге на добавленную стоимость и о суммовой разнице.

В соответствии с п. 11.1. ст. 250 Кодекса внереализационными доходами признаются доходы в.ч. в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

В соответствии с п. 3.2.3. учетной политики общества для целей налога на прибыль в состав доходов от реализации не включаются суммовые разницы, они подлежат включению в состав внереализационных доходов.

Судом проверены и признаны неосновательными доводы общества о том, что налоговым органом не выполнены требования п. 9 ст. 40 Кодекса 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 (ВСЖД). 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, предварительная оплата за поставляемый концентрат не предусмотрена.

Условия оплаты в указанных договорах существенно не отличаются.

По экспортным контрактам производится 100-процентная 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 были учтены все условия сделок, которые могли оказывать влияние на цены.

Отклоняя довод общества о недоказанности налоговым органом невозможности сравнения железорудного концентрата, производимого обществом, с однородной продукцией других производителей, налоговый орган обоснованно сослался на то, что концентрат разных производителей имеет различные качественные характеристики: массовая доля железа, влаги, фосфора, оксида магния и других соединений, входящих в железорудный концентрат.

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

Металлургия 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-процентного 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.

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

Поэтому характеристики концентрата идентичны, страна происхождения – Россия, производитель ОАО «Коршуновский ГОК», добыча железной руды осуществляется на одних и тех же добывающих карьерах (Коршуновский, Татьянинский, Рудногорский), обогащение железной руды осуществляется при использовании одного и того же оборудования, по одной и той же технологии.

В соответствии с пунктом 2 контрактов № 2007/002/KORSH/MT от 27.07.2007, № 2009/001/ KORSH/MT от 15.12.2008 сортамент и технические требования к товару устанавливаются в приложении «Технические требования к железорудному концентрату «Коршуновского ГОКа», являющимся неотъемлемой частью настоящих контрактов.

Качество поставляемого товара (концентрата) должно быть подтверждено удостоверениями качества, выданными лабораторией производителя в отношении каждой партии товара по следующим позициям:

- содержание Fe, %;
- содержание P, %;
- содержание MgO, %;
- содержание влаги, %;
- содержание SiO₂, %.

В соответствии с техническими требованиями к железорудному концентрату налогоплательщика, партии концентрата, поставляемые на экспорт должны иметь следующие характеристики:

Характеристика концентрата	Значение показателя
Fe	62,0%+0,50%
P	0,16%
S	0,05%

MgO	4,00%
SiO ₂	5,00%
CaO	2,10%
Al ₂ O ₃	2,90%
MnO	0,18%
TiO ₃	0,282%
H ₂ O (зимний период)	2,50%
H ₂ O (летний период)	9,50%
Грануляция	
+0,40	0,4%
+ 0,20	4,4%
+ 0,10	10,9%
+ 0,074	24,3%
- 0,074	60,0%
Насыпная плотность	2200-2300 кг/м ³

В соответствии со спецификациями к договорам № 61610001/9160 от 12.12.2006 и № 9161-8/07 от 19.12.2006, заключенным с ООО «ГД Мечел» и ОАО «ЧМК», качество отгруженной продукции (концентрата) устанавливается в соответствии с техническими условиями на производимый агломерационный железорудный концентрат ТУ 14-5234-001.

В соответствии с данными техническими условиями агломерационный железорудный концентрат общества должен соответствовать требованиям настоящих технических условий и иметь следующие качественные характеристики:

Наименование показателя качества	Значение показателя	Метод испытания
Массовая доля железа, %	62,2	ГОСТ 23581.18
Допустимое отклонение железа, %, не более	-1,0	ГОСТ 23581.18
Массовая доля влаги, %	5,7	ГОСТ 12764
Массовая доля фосфора, %, не более	0,16	ГОСТ 23581.19
Массовая доля оксида магния, %, не более	4,0	ГОСТ 23581.16
Массовая доля диоксида кремния, %	2,9 – 5,0	ГОСТ 23581.15-81
Массовая доля оксида кальция, %	1,7-2,5	ГОСТ 23581.16-81
Массовая доля монооксида марганца, %	0,08-0,22	ГОСТ 23581.2-79
Массовая доля оксида алюминия, %	2,4-2,9	ГОСТ 23581.17-81
Массовая доля серы, %	Максимальное значение 0,12	ГОСТ 25732-88
Насыпная плотность, кг/м ³	2120-2230	ГОСТ 25732-88

Анализ указанных технических характеристик показывает, что основные показатели, характеризующие качество концентрата (массовая доля железа, фосфора и оксида магния, диоксида кремния), одинаковы при поставке как на внутренний рынок, так и на экспорт.

Следовательно, инспекцией проведено сравнение цен по идентичным товарам. Идентичным товаром, отгружаемым на экспорт производителем которого является общество, является такой же товар, отгружаемый на внутренний рынок производителем которого так же является общество.

Признавая решение в этой части соответствующим Кодексу, суд учитывает судебные акты по ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84, в отношении которых отказано в пересмотре в порядке надзора определением Высшего Арбитражного Суда от 04.03.2011 № ВАС-2087/11.

В пункте 1.2. решения инспекция пришла к выводу о нарушении обществом требований п. 2 ст. 318 Кодекса, п. 1 ст. 319 Кодекса и завышении суммы прямых расходов, относящихся к реализованным товарам (работам, услугам), доначислено 17 974 553 руб. налога на прибыль, соответствующие пени и штрафы.

В 2008-2009 г.г. общество осуществляло добычу железных руд, их дальнейшую переработку и обогащение. Конечным продуктом производства является железорудный концентрат (ЖРК).

Исходным сырьем обогатительной фабрики является сырая руда, поступающая с карьеров. Доставка руды на обогатительную фабрику производится железнодорожными думпками.

Технологический процесс производства концентрата следующий.

Первой стадией переработки руды на фабрике является дробление, представляющее собой процесс уменьшения размера кусков твердого материала его разрушением под действием внешних сил и имеющее целью придать кускам материала определенную крупность.

Затем происходит обогащение измельченной руды 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 (дробленную 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 перечистке 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 сделать готовой или приводя в готовность продукцию к реализации.

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

Обществом разработана технологическая инструкция «Сушка, складирование и отгрузка концентрата. ТИ-04-1-06», что также свидетельствует об относимости сушки железорудного концентрата к технологическому процессу. В пункте 10 указанной инструкции прямо указано, что этап сушки является составляющей технологического процесса.

Согласно п.п. 1 п. 1 инструкции подсушку концентрата, производимого участком обогащения, производит участок сушки. Из участка обогащения концентрат напрямую поступает на конвейеры участка сушки (п.п. 2.1. п. 2 инструкции). Влажность концентрата поступающего на сушку составляет 10,0 - 11,0%, влажность подсушенного концентрата составляет - 2,0 - 2,5% (пп. 3.4. п. 3 инструкции).

На летний период сушильный барабан, производящий сушку концентрата, останавливается и ремонтируется (пп. 5.1. п. 5 инструкции).

Согласно пункту 8 инструкции только после прохождения этапа сушки сухой концентрат подается из конвейеров на склад.

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

Таким образом, технологической инструкцией самого общества подтверждается, что сушка концентрата является частью технологического процесса.

Кроме того, по ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84 по спору между теми же лицами установлено, что сушка концентрата является частью технологического процесса, затраты на производство которого подлежат отнесению на расходы в порядке статьи 319 Кодекса, поэтому в силу ч. 2 ст. 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации это обстоятельство не подлежит доказыванию при рассмотрении настоящего дела.

В соответствии со статьей 319 Кодекса под незавершенным производством (далее - НЗП) 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.

Инспекцией установлено и не оспаривается обществом, что в проверяемом периоде не велся учет незавершенного производства по остаткам железорудного концентрата, не прошедшего операцию сушки в зимний период.

В связи с особенностью технологического процесса обогащения руды, налоговым органом велся расчет НЗП 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 по данным технических инструкций общества.

Признавая решение инспекции в целом по данному эпизоду соответствующим Кодексу, суд учитывает судебные акты по ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84, в отношении которых отказано в пересмотре в порядке надзора

определением Высшего Арбитражного Суда от 04.03.2011 № ВАС-2087/11, а также сложившуюся судебную практику по аналогичному вопросу, изложенную в постановлениях Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.12.2010 N КА-А40/14051-10, от 27.03.2012 по делу N А40-12576/11-99-56.

Вместе с тем, суд находит обоснованным довод заявителя о том, что налоговым органом неправильно рассчитана величина НЗП и, соответственно, размер доначисленного налога.

По ранее рассмотренному делу № А40-20897/10-99-84 по спору между теми же лицами о результатах выездной проверки за 2005-2007 г.г. по аналогичному эпизоду налоговым органом был доначислен налог на прибыль в сумме 25 617 187 руб., что подтверждается актом проверки за 2005-2007 г.г. Указанная сумма была признана судами правомерно доначисленной и уплачена обществом в бюджет.

При этом, как следует из приложения № 6 к акту проверки за 2005 – 2007 г.г., стоимость незавершенного производства, рассчитанная налоговым органом, составляет на конец декабря 2007 года 49 767 887,83 руб. (графа «НЗП на конец месяца, руб.»). Именно эта величина НЗП была признана судами исчисленной правильно, исходя из нее и рассчитывался доначисленный налог на прибыль.

Следовательно, налоговый орган должен был использовать данную величину как «НЗП на начало месяца» в приложении № 5 к акту проверки за 2008-2009 г.г. на начало января 2008 года, и расчет доначисляемого налога должен был производиться с учетом переходящих остатков, рассчитанных по состоянию на конец 2007 года.

Как следует из расчета, составленного обществом по методике налогового органа, примененной в предыдущей выездной проверке, но с учетом стоимости НЗП на конец 2007 года, то доначисленный налог на прибыль должен составить не 17 974 553 руб., а 1 671 718,06 руб. (т. 6, л.д.118),

Такая существенная разница объясняется именно различием данных по остаткам НЗП на начало 2008 года, которые использовал налоговый орган в своем расчете, с данными на конец 2007 года, исчисленными налоговым органом в прошлой проверке.

Налоговый орган ссылается на то, что расчет количественных показателей произведен им на основе методики, используемой обществом, во избежание отклонений с данными общества.

Однако ни количественные показатели, ни их стоимостная оценка, использованные налоговым органом в расчете НЗП, не соответствуют данным общества, а также данным налогового органа, выведенным в качестве остатков НЗП на конец декабря 2007 года по результатам налоговой проверки за 2005 – 2007 г.г.

Так, в расчете налогового органа на начало января 2008 года использованы следующие данные:

Наименование графы в расчете налогового органа	Величина	Источник данных общества
Гр.1 «Остаток основного сырья в НЗП, тн»	229.337,71	Маркшейдерская справка о результатах работы обогатительной фабрики за январь 2008 года
Гр.6 «НЗП на начало месяца, руб.»	0	Источника с такими данными у общества нет.

Количественный показатель из графы 1 «Остаток основного сырья в НЗП» действительно отражен в маркшейдерской справке о результатах работы обогатительной фабрики за январь 2008 года 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 не подсушенный концентрат, поэтому на основании иных документов (суточных рапортов) следовало выяснить, какое количество в остатке концентрата не подсушено на начало месяца, и в качестве НЗП отражать только часть этой суммы.

Что касается показателя из графы 6 расчета налогового органа «НЗП на начало месяца, руб.», то он также не соответствует данным налогового органа, рассчитанным на конец декабря 2007 года. У общества подобные данные отсутствуют, поскольку оно не считает недосушенный концентрат незавершенным производством.

Инспекция считает представленный обществом расчет количества и стоимости остатков НЗП является недостоверным и не подтвержденным документально.

Вместе с тем, этот расчет в точности повторяет расчет, осуществленный самим налоговым органом при проведении проверки за 2007 год: в качестве входящих остатков НЗП на январь 2008 года общество использовало данные, рассчитанные налоговым органом по состоянию на конец декабря 2007 года и подтвержденные в судебном порядке.

Поэтому у суда нет оснований считать эти данные недостоверными.

Утверждение инспекции о том, что использование рассчитанных им ранее данных за декабрь 2007 года приведет к повторному возврату налога на прибыль, не соответствует действительности.

Тот факт, что по результатам прошлой налоговой проверки стоимость НЗП за декабрь 2007 была уменьшена налоговым органом, а доначисление налога на прибыль представляло собой отрицательную величину, не влияет на сам порядок расчета незавершенного производства: для такого расчета используются входящие остатки НЗП

(как в количественном, так и в стоимостном выражении), равные исходящим остаткам, рассчитанным на конец прошлого периода (месяца).

Это обусловлено тем, что согласно п. 1 ст. 319 Кодекса 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, доначисление налоговым органом налога на прибыль в размере 16 302 835 руб. (17.974.553 руб. – 1 671 718 руб.), соответствующих сумм пени и штрафа неправомерно. В этой части суд признает решение инспекции недействительным.

В остальной части суд признает решение инспекции соответствующим Кодексу по основаниям, изложенным выше.

В пункте 1.3. решения налоговый орган доначислил 3 637 210 руб. налога на прибыль, соответствующие пени и штрафы в связи с выводом о завышении обществом расходов в результате неправильного расчета сверхнормативных технологических потерь на обогатительной фабрике.

Обосновывая решение в этой части, налоговый орган сослался на следующее.

В соответствии со статьей 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 7 статьи 254 Кодекса к материальным расходам приравниваются технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

Технологическими потерями признаются потери, обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Расчет нормативов потерь в 2008 году рассчитывался обществом на основе положения «О порядке определения нормативов технологических потерь при производстве концентрата», введенного с 01.01.2006.

В соответствии с пунктом 1 части 3 данного положения 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 соответствии с протоколом № 25 технического совещания по рассмотрению планов развития горных работ и нормативов потерь и засорения на 2008 год по карьерам ОАО «Коршуновский ГОК» от 27.11.2007 норматив технологических потерь при обогащении руды на обогатительной фабрике на 2008 год принят в размере 19%.

В 2009 году действовало положение «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК с 01.01.2009», утвержденное приказом № 937 от 26.12.2008 «О введении в действие Положения о порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК на 2009 год и Режимной карты операций обогатительного процесса на ОАО «Коршуновский ГОК».

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

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. Нормы технологических

потерь устанавливаются техническими службами подразделений общества, в которых происходят соответствующие технологические процессы.

Данный норматив может быть установлен, в частности, технологической картой, сметой технологического процесса или иными аналогичным документом, которые являются внутренними документами, не имеющими унифицированной формы, разработанными специалистами, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утвержденными уполномоченными руководством лицами (например, главным технологом или главным инженером).

В том случае, если технологическая карта или иной аналогичный документ не составляются, подтверждением расходов в виде технологических потерь при производстве и (или) транспортировке являются отраслевые нормативные акты, в том числе ГОСТы, расчеты и исследования технологических служб организации либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса.

Для каждого вида производства, исходя из особенностей технологического процесса, определяется норматив образования технологических потерь каждого конкретного вида сырья или материалов. Технологические потери характеризуются натуральными показателями.

Порядок учета технологических потерь установлен Положением о порядке определения нормативов технологических потерь при производстве концентрата, которое утверждено приказом № 723 от 29.12.2006.

К технологическим потерям не относятся:

- потери сырья и материалов, которые возникли из-за нарушений требований стандартов, технических условий, правил технической эксплуатации и хранения в производстве;
- потери сырья и материалов при ремонте и чистке оборудования, при хранении и транспортировке.

Технологические потери, превышающие размеры, предусмотренные нормативами, учитываются в расходах, уменьшающих налоговую базу в случае документального подтверждения и экономического обоснования увеличения расходов, связанных с особенностями производственного процесса. При отсутствии документального подтверждения и экономического обоснования, такие расходы не уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли.

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

Проектные нормативы потерь устанавливаются организациями, ведущими проектирование, при разработке проектов строительства (реконструкции) предприятия на основе экономических оценок вариантов переработки сырья.

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.

Перспективные нормативы потерь полезных компонентов устанавливаются при составлении долгосрочных прогнозов.

При обосновании нормативов потерь следует учитывать величину:

- технологически обусловленных (базовых) потерь, соответствующих качеству поступающего на переработку сырья, принятой технологии и оборудованию;
- допустимого отклонения от технологически возможного уровня потерь для принятой технологии, оборудования и вещественного состава перерабатываемого сырья.

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.

В соответствии с разделом 3 положения «Нормирование текущих потерь» содержание железа в руде и продуктах обогащения (концентрате, хвостах) по карьерам определяется расчетным путем в соответствии с годовыми плановыми направлениями ведения горных работ.

На основании разработанной классификации и по данным геологической разведки определяются лабораторные средние технологические показатели обогащения по каждому карьере в условиях переработки руды по действующей технологической схеме обогащения на обогатительной фабрике. Так, на 2009 год для Коршуновского карьера содержание железа в хвостах – 5,8%; Рудногорского – 12,7%; Татьянинского – 9,0%, в целом по фабрике содержание железа в хвостах – 8,9%

Для получения величины потерь железа в условиях действующей фабрики, применяется переводной коэффициент равный 1,14 (отчет по НИР «Определение

научно-обоснованных норм расхода руды по обогатительной фабрике Коршуновского ГОКа», МЕХАНОБР, г. Ленинград).

Таким образом, планируемая на 2009 год величина потерь железа в условиях действующей фабрики равна $8,9\% * 1,11$ (фактически достигнутый) = 9,9%.

Норматив потерь утверждается техническим директором комбината и согласовывается вышестоящей организацией.

В соответствии с приложением 1 к положению норматив потерь металла при переработке руд в 2009 году составил 21%.

В соответствии с положениями и учетными политиками для целей налогообложения фактический процент потерь при переработке минерального сырья отражается в справке о результатах работы обогатительной фабрики. По сверхнормативным потерям составляется регистр (форма ПБ-99). Сумма сверхнормативных потерь не принимается к налоговому учету для определения базы по налогу на прибыль.

В случае возникновения сверхнормативных потерь, связанных с человеческим фактором, потери сверх норм технологических потерь при отсутствии виновных лиц включаются в состав внереализационных расходов. При этом факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти. В прочих случаях подобные расходы для целей налогообложения прибыли не учитываются.

В соответствии с пунктом 3.2.2.3.6 учетной политики для целей налогового учета на 2009 год нормы технологических потерь разрабатываются техническими службами общества на основе «Режимной карты обогащения», утверждаются руководителем общества, и согласовываются с вышестоящей организацией ООО «УК Мечел-Майнинг».

Текущие нормативы разрабатываются ежегодно применительно к плановому составу перерабатываемого сырья, при заданном содержании полезного компонента в концентрате, получаемом по технологии и на оборудовании, установленном на обогатительной фабрике. Текущие нормативы потерь подлежат корректировке при изменении сырьевой базы, совершенствовании технологических процессов, применении более эффективного оборудования.

Как было установлено в проверяемом периоде 2008-2009 г.г., общество определяло фактические потери при переработке минерального сырья на основе справок о результатах работы обогатительной фабрики.

В случае выявления сверхнормативных потерь в текущем периоде (месяце) составлялся налоговый регистр (форма ПБ-76 – в 2008 году и форма ПБ-99 – в 2009 году).

В данных налоговых регистрах отражались нормативные потери в процентном выражении (19% - в 2008 году и 21% - в 2009 году) и в количественном выражении (находились путем перемножения норматива и количества железа, поступившего в переработку, а также фактических потерь в процентном и количественном выражении. Количество потерь определялось как количество железа в хвостах на основании справки о результатах работы обогатительной фабрики.

В случае превышения норматива рассчитывалась стоимость превышения. Данный показатель определялся как разница между стоимостью фактических потерь железа и нормативных.

Стоимость фактических и нормативных потерь определялась как произведение количества железа в хвостах на стоимость 1 тонны переработанного железа. Стоимость 1 тонны переработанного железа определялась отношением затрат на переработку к общему количеству железа поступившему в переработку.

При определении затрат на переработку обществом допущена следующая ошибка.

Затраты на переработку руды определялись как произведение общей себестоимости обогатительной фабрики на долю затрат, приходящихся на переработку по бухгалтерскому учету.

Доля затрат, приходящихся на переработку по бухгалтерскому учету определялась на переделе обогатительной фабрики следующим образом:

1. Определялись общие расходы передела обогатительной фабрики. Данные расходы учитывали прямые и косвенные расходы фабрики без учета затрат на поступающее сырье (руды) с карьеров, то есть в данные расходы не входили затраты образованные на карьерах, скорректированные на остатки полуфабрикатов (руды), и затраты на перевозку руды с Рудногорского и Татьянинского рудников.

2. Определялись расходы на переработку руды и сушку концентрата;

3. Определялись доли расходов на переработку руды и сушку концентрата путем деления данных расходов на общие затраты обогатительной фабрики.

При перемножении доли расходов переработки руды на общую себестоимость в налоговом учете общество получало общие затраты на переработку руды, отражаемые в налоговых регистрах (формы ПБ-76 и ПБ-99).

При данном расчете происходило занижение затрат на переработку руды вследствие занижения стоимости 1 тонны переработанного железа и стоимости сверхнормативных потерь.

При определении доли затрат в бухгалтерском учете общество распределяло только затраты, сформировавшиеся на обогатительной фабрике, а при расчете для целей налогового учета применяло данный коэффициент ко всей себестоимости, то есть затраты на добываемую руду и ее перевозку, которые должны в полном объеме входить в расходы на переработку руды, относились к переработке не в полном объеме (в части, которую общество рассчитало по данным бухгалтерского учета по переделу обогатительной фабрики).

Налоговым органом был произведен пересчет сверхнормативных потерь общества по следующему алгоритму:

1. Определялись общие затраты по сырью, поступившему на обогатительную фабрику, как сумма прямых и косвенных расходов по добыче и перевозке руды (данные брались из налогового регистра ПБ-39 «Калькуляция себестоимости фабрики»);

2. Определялись затраты, образовавшиеся на переделе обогатительной фабрики, как разность между общей себестоимостью фабрики и стоимостью сырья, поступившего на обогащение (данные брались из налогового регистра ПБ-39 «Калькуляция себестоимости фабрики»);

3. Затраты, образовавшиеся на переделе обогатительной фабрики по налоговому учету, умножались на долю расходов на переработку руды, полученную ОАО «Коршуновский ГОК» по бухгалтерскому учету;

4. Определялись общие расходы переработки руды, как сумма пунктов 1 и 3 (расходы на сырье, поступившее на обогащение и расходы на переработку руды, сформировавшиеся на переделе фабрики);

5. Определялась стоимость 1 тонны железа в переработке. Общие расходы на переработку руды (определенные в пункте 4) делились на количество железа, поступившего в переработку (данные брались из справок о результатах работы обогатительной фабрики);

6. Определялась стоимость сверхнормативных потерь. Разность стоимостей фактических и нормативных потерь, определенные на основе новой стоимости 1 тонны переработанного железа.

Полученная стоимость сверхнормативных потерь по периодам (месяцам) сравнивалась со стоимостью сверхнормативных потерь по данным общества.

Полученная разница перемножалась на ставку налога на прибыль и определялась сумма доначисленного налога.

Суд считает, что решение в этой части подлежит признанию недействительным по следующим основаниям.

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

Следовательно, исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла, каждый налогоплательщик определяет норматив технологических потерь для каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве.

Порядок расчета технологических потерь был установлен обществом в проверяемых периодах:

- в 2008 г.- Методическими указаниями о порядке определения норматива технологических потерь при производстве концентрата (т.6 л.д.98-104),

- в 2009 г. – Положением о порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК (т.6 л.д.87-97).

Общество самостоятельно приняло решение исключать из состава расходов ту сумму потерь полезного ископаемого, которая превышает рассчитываемый норматив потерь.

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

Таким образом, поскольку нормами Кодекса 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.

Суд признает обоснованными доводы общества о том, что методика расчета нормативных и сверхнормативных потерь, примененная налоговым органом, является ошибочной. В данный расчет включены не только расходы на переработку руды, но и на ее транспортировку от карьера до обогатительной фабрики. Соответственно, процент сверхнормативных потерь, примененный к большей сумме расходов, повлек и увеличение суммы сверхнормативных потерь по сравнению с расчетом общества.

Согласно п.п. 3 п. 7 ст. 254 Кодекса 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.

И в Методических указаниях о порядке определения норматива технологических потерь при производстве концентрата (2008 г.), и в Положении о порядке определения нормативов технологических потерь (2009 г.) указано, что технологические потери образуются в процессе производства концентрата и обусловлены:

- вещественным составом сырья,
- технологией переработки,
- применяемым оборудованием,
- организацией производства,
- проектными решениями.

Кроме того, согласно п. 3.2.2.3.6 учетной политики общества нормативы потерь подлежат корректировке при:

- изменении сырьевой базы,
- совершенствовании технологических процессов,
- применении более эффективного оборудования.

Таким образом, технологические потери при переработке руды образуются исключительно в процессе производства концентрата и не связаны с транспортировкой сырья.

Так как потери возникают только на этапе обогащения, 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 не противоречит требованиям Кодекса.

Кроме того, налоговым органом не учтено, что в случае увеличения сверхнормативных потерь нужно аналогичным образом увеличивать и размер нормативных потерь с соответствующим уменьшением налоговой базы.

Иной подход приводит к нарушению требований п. 4 ст. 89 Кодекса, согласно которому предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В пункте 1.4. решения налоговый орган сделал вывод о завышении обществом расходов в результате неправильного расчета норматива технологических потерь за 2009 год, в связи с чем доначислено 1 842 118 руб. налога на прибыль, пени и штрафы.

Положением о порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК действовавшем в обществе в 2009 году, определено, что основой методики расчета технологических потерь является планируемый показатель добычи сырой руды (т.6 л.д.87-97),

Установив, что планируемый показатель по Татьянинскому месторождению в 2009 г. существенно отличался от фактического, налоговый орган сделал вывод о том, что нормативы потерь следовало рассчитывать на основе фактического показателя добычи сырой руды.

Оспаривая решение в этой части, заявитель сослался на п.п. 3 п. 7 ст. 254 Кодекса, который не предусматривает нормирования технологических потерь и не устанавливает порядок определения нормативов технологических потерь. Такой порядок каждый налогоплательщик устанавливает самостоятельно.

Заявитель указал, что утвержденным на 2009 г. положением о порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК (т.6 л.д.87-97) норматив потерь (в процентах) рассчитывается на предстоящий год и базой для расчета является планируемое количество добычи руды. Иную основу расчета (например, фактическую добычу) использовать невозможно, поскольку фактическая добыча известна только после окончания соответствующего года, в то время как расчет потерь необходимо производить ежемесячно.

При этом общество самостоятельно приняло решение исключать из состава расходов ту сумму потерь полезного ископаемого, которая превышает норматив, рассчитываемый предприятием.

Таким образом, налоговый орган не имел оснований использовать методику расчета потерь, отличную от применяемой обществом и закрепленной в его внутренних локальных актах.

Кроме того, фактический показатель добычи руды, использованный налоговым органом, не мог быть применен самим обществом, поскольку он стал известен только после окончания налогового периода 2009 г.

Заявитель считает расчет налогового органа непоследовательным, поскольку по Коршуновскому и Рудногорскому карьерам оставлены использованные обществом

плановые показатели, а по Татьянинскому месторождению использовано фактическое количество добытой руды.

Между тем, по Коршуновскому и Рудногорскому карьерам фактический объем добычи руды также не соответствовал плановым показателям (расчет фактической добычи и маркшейдерские справки по работе карьеров – т.6 л.д.38-86), поэтому для налоговому органу следовало использовать сопоставимые величины: либо только плановые показатели по всем карьерам, либо только фактические. В противном случае полученная налоговым органом методика расчета норматива (процента) потерь не поддается описанию и унификации и не может быть закреплена в локальном акте общества, поскольку основана на произвольных данных.

Как пояснили представители общества, основной причиной резкого снижения добычи руды в Татьянинском карьере явилось падение спроса на концентрат в 2009 году вследствие сложной экономической ситуации в период финансового кризиса.

Для обеспечения оптимальных технико-экономических условий работы комбината в условиях снижения объема производства и недостатка финансовых ресурсов было принято техническое решение о работе двумя карьерами – Коршуновским и Рудногорским, и временной приостановке работ на Татьянинском карьере.

Решение о временной приостановке работ на Татьянинском карьере было принято в 2009 году, то есть после утверждения норматива потерь, с учетом качества руды (татьянинская руда имеет наименьшее содержание железа в руде из всех карьеров, что подтверждается приложением 1 к Положению о порядке определения технологических потерь на 2009 год – т. 6. л.д. 96), а также по причине недостатка автотранспорта.

Суд считает, что решение инспекции в этой части соответствует Кодексу и установленным фактическим обстоятельствам.

Согласно п. 7 статьи 254 Кодекса 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.

В соответствии с разделом 2 Положения «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК с 01.01.2009», утвержденного приказом № 937 от 26.12.2008 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 пункте 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, т.е. изменение показателя норматива потерь при переработке минерального сырья зависит от колебания состава сырья.

Таким образом, при сокращении количества поступившего сырья (руды) с 708 тыс. тонн (по расчету общества) практически до нуля неизбежно должны были измениться и нормативы потерь при переработке минерального сырья.

Кроме того, в соответствии с разделом 2.2 Положения нормативы потерь (извлечение) полезного компонента при переработке подразделяются на проектные, текущие (действующие) и перспективные.

Проектные нормативы потерь устанавливаются организациями, ведущими проектирование, при разработке проектов строительства (реконструкции) предприятия на основе экономических оценок вариантов переработки сырья.

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.

Перспективные нормативы потерь полезных компонентов устанавливаются при составлении долгосрочных прогнозов.

При обосновании нормативов потерь следует учитывать величину:

- технологически обусловленных (базовых) потерь, соответствующих качеству поступающего на переработку сырья, принятой технологии и оборудованию;
- допустимого отклонения от технологически возможного уровня потерь для принятой технологии, оборудования и вещественного состава перерабатываемого сырья.

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.

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%.

Таким образом, из раздела 2.2 Положения следует, что текущие нормативы потерь подлежат корректировке при изменении сырьевой базы. То есть падение до нуля добычи на Татьянинском карьере ведет к изменению состава руды, поступающей на обогатительную фабрику, а следствие и изменение сырьевой базы.

При данном изменении происходит замещение руды, поставляемой 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.

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. Указанный факт объясняется снижением экономической эффективности добычи на Татьянинском карьере и выбытием мощностей по данному карьере.

Кроме того, в соответствии с разделом 3 Положения «Нормирование текущих потерь» содержание железа в руде и продуктах обогащения (концентрате, хвостах) по карьерам определяется расчетным путем в соответствии с годовыми плановыми направлениями ведения горных работ.

На основании разработанной классификации и по данным геологической разведки определяются лабораторные средние технологические показатели обогащения по каждому карьере в условиях переработки руды по действующей технологической схеме обогащения на обогатительной фабрике.

Для получения величины потерь железа в условиях действующей фабрики в проверяемом периоде применялся переводной коэффициент, равный 1,14 (Отчет по НИР «Определение научно-обоснованных норм расхода руды по обогатительной фабрике Коршуновского ГОКа», МЕХАНОБР, г. Ленинград).

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 фактический процент потерь при переработке минерального сырья отражается в справке о результатах работы обогатительной фабрики. По сверхнормативным потерям составляется регистр (форма ПБ-99).

Соответственно, общество самостоятельно определило порядок расчета нормативных потерь при переработке минерального сырья и закрепило порядок расчета указанных нормативов в Положениях, а также определило порядок расчета в учетных политиках для целей налогообложения стоимости сверхнормативных потерь, уменьшающих расходы, а следовательно, и налоговую базу по налогу на прибыль.

Инспекцией был произведен пересчет нормы потерь железа при переработке минерального сырья (руды) с учетом изменения состава перерабатываемого сырья, пересчитаны следующие показатели, напрямую влияющие на значение норматива потерь железа:

1. Содержание железа в руде.

В соответствии с данными количества концентрата в сухом весе и содержанием железа в руде на Коршуновском и Рудногорском карьерах рассчитано количество железа в руде по каждому карьере. В результате получились следующие значения:

- Коршуновский карьер – 1 544,79 тыс. тонн железа ($6\,058 * 25,5\%$);

- Рудногорский карьер – 1 970,3 тыс. тонн железа ($5\,795 * 34\%$).

Общее количество железа по карьерам составило 3 515,09 тыс. тонн.

Затем пересчитано содержание железа в руде путем деления общего количества железа, содержащегося в руде на общий вес руды в сухом весе. В результате

содержание железа в процентном выражении составило 29,66% (3 515,09 / 11 853), что на 0,26% больше аналогичного показателя указанного обществом.

2. Массовая доля железа в концентрате.

Массовая доля железа в концентрате рассчитана инспекцией путем деления количества металла в ЖРК на количество извлеченного сухого концентрата.

Количество металла в ЖРК и количество извлекаемого сухого концентрата рассчитывались путем сложения аналогичных показателей по рудам Коршуновского и Рудногорского карьеров.

В итоге при расчете получены следующие значения показателей:

1. Количество извлеченного сухого концентрата – 4 494,22 тыс. тонн;
2. Количество металла в ЖРК – 2 792,69 тыс. тонн;
3. Массовая доля железа в концентрате – 62,14% ($2\,792,69 / 4\,494,22 * 100$).

Таким образом, массовая доля железа в концентрате, в результате изменения вещественного состава перерабатываемой руды, увеличилась на 0,04%.

3. Массовая доля железа в хвостах.

В соответствии с разделом 3 Положения «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК на 2009 год» на основании разработанной классификации и по данным геологической разведки определяются лабораторные средние технологические показатели обогащения по каждому карьере в условиях переработки руды по действующей технологической схеме обогащения на обогатительной фабрике. Так, на 2009 год для Коршуновского карьера содержание железа в хвостах – 5,8%; Рудногорского – 12,7%.

Для получения величины потерь железа в условиях действующей фабрики, применялся переводной коэффициент равный 1,11 (Отчет НИР «Определение научно-обоснованных норм расхода руды по обогатительной фабрике Коршуновского ГОКа», МЕХАНОБР, г. Ленинград).

В соответствии с указанными условиями рассчитаны показатели массовой доли железа в хвостах по Коршуновскому и Рудногорскому карьерам:

1. Коршуновский карьер – 6,38% ($5,85 * 1,1$);
2. Рудногорский карьер – 13,97% ($12,7% * 1,1$).

На основе полученных данных пересчитаны следующие показатели по карьерам:

- массовая доля выхода концентрата – 33,53% - Коршуновский карьер, 42,5 – Рудногорский карьер;
- количество извлекаемого сухого концентрата;
- количество сухих хвостов;

- количество металла в хвостах.

Затем рассчитана общая массовая доля железа в хвостах при переработке поступающего сырья на обогатительной фабрике путем деления количества металла в хвостах на количество сухих хвостов.

Количество металла в хвостах и количество сухих хвостов находились как сумма аналогичных показателей по Коршуновскому и Рудногорскому карьерам (столбец 14).

В результате расчета получены следующие значения показателей:

1. количество сухих хвостов – 7 358,78 тыс. тонн;
2. количество металла в хвостах – 722,4 тыс. тонн;
3. Массовая доля железа в хвостах – 9,82% ($722,4 / 7\,358,78 * 100$).

Таким образом, массовая доля железа в хвостах в результате изменения вещественного состава перерабатываемой руды, по сравнению с данными общества, уменьшалась на 0,08%, что, в свою очередь, повлияло на уменьшение потерь железа при переработке минерального сырья.

4. Массовая доля выхода концентрата.

В соответствии с Положением «О порядке определения нормативов технологических потерь полезных компонентов при переработке минерального сырья и производстве ЖРК на 2009 год» массовая доля выхода концентрата рассчитывается по следующей формуле:

$(\text{Массовая доля железа в переработанной руды} - \text{массовая доля железа в хвостах}) * 100 / (\text{массовая доля железа в концентрате} - \text{массовая доля железа в хвостах}).$

В соответствии с изменением вещественного состава перерабатываемой руды налоговым органом пересчитаны все массовые доли железа, участвующие в расчете массовой доли выхода концентрата.

Так, массовая доля железа в руде составила 29,66% (увеличение на 0,26%), массовая доля железа в хвостах составила 9,82% (уменьшение на 0,08%), массовая доля железа в концентрате составила 6,14% (увеличение на 0,04%).

В результате пересчета получено новое значение показателя массовой доли выхода концентрата - 37,92 %, что на 0,56% больше значения определенного обществом в своем расчете.

В результате пересчета всех приведенных выше показателей изменилась и норма потерь железа при переработке минерального сырья. Данный показатель сократился на 0,54% по сравнению с данными ОАО «Коршуновский ГОК» и составила 20,55%.

Также в результате пересчета общие показатели по расчету налогового органа (графа 8 – «Всего расчет налогового органа») соответствуют суммам аналогичных

показателей по Коршуновскому и Рудногорскому карьерам, т. е. налоговым органом устранена ошибка в расчете общества, которая возникла вследствие изменения вещественного состава сырья поступающего на переработку на обогатительную фабрику.

В пункте 1.7. решения инспекция доначислила 592 022 руб. налога на добычу полезных ископаемых, соответствующие пени и штрафы, указав, что в нарушение ст. 339 Кодекса и ст. 342 Кодекса занижена налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых.

В соответствии со статьей 339 Кодекса количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

В проверяемом периоде общество применяло прямой метод определения количества полезных ископаемых, в соответствии с которым количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого.

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений.

Отклонение в содержании железа свидетельствует о том, что фактические потери полезного ископаемого (железной руды) меньше чем отражено обществом.

В соответствии со статьей 342 Кодекса налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов (0 рублей в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется в соответствии со статьей 338 Кодекса, как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых.

В целях 26 главы Кодекса нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах

нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

В проверяемом периоде общество добывало железную руду, которая в свою очередь являлась сырьем для производства концентрата.

Результаты добычи и количественные показатели по добыче, перевозке и добычи руды отражались в маркшейдерских справках о результатах работы карьеров.

Результаты работы обогатительной фабрики, такие как поступившее сырье (руда) на фабрику, переработанная руда, производство концентрата, остатки концентрата на складах, количество подсушенного концентрата и количество отгруженного концентрата отражались в справках о работе обогатительной фабрики.

На основании данных справок общество рассчитывало количество остатков руды и концентрата на складах и потери при добыче и переработки руды.

Инспекция ссылается на то, что анализом первичных документов - характеристики партии концентрата - выявлено отклонение в количестве отгружаемого чистого железа по сравнению с данными, отраженными в справках о результате работы обогатительной фабрики.

В соответствии с договорами поставки концентрата на внутренний и на внешний рынки характеристики партии концентрата являются обязательными для оформления и передачи покупателю. В них отражаются количество отгруженных вагонов, сырой вес партии концентрата по вагонам и общий вес; сухой вес партии концентрата; содержание влаги и содержание железа и вес железа в натуральных показателях (тоннах).

Характеристики партии концентрата содержат отметки ОТК (отдел технического контроля) и номер пробы лабораторного анализа, в соответствии с которой производился замер влаги и содержания железа в партии отгружаемой продукции.

Увеличение содержания железа в отгруженной продукции влечет и увеличение содержания железа в производимом концентрате, следовательно, и в перерабатываемой руде.

Железная руда является основным и единственным сырьем, содержащим железо при производстве железорудного концентрата. Вследствие этого количество железа, отгружаемого с карьеров, больше показанных в справках о результатах работы карьеров и обогатительной фабрики, следовательно, и количество добываемой руды должно быть больше показанного в отчетах общества.

Количество добытой руды и погашенных запасов отражены в формах государственной статистической отчетности № 5-гр и № 70-тп. Из данных отчетов

следует что увеличение поступлений руды для производства большего количества чистого железа может получиться только при некорректном отражении потерь полезных ископаемых в декларациях по налогу на добычу полезных ископаемых.

Технологический процесс переработки железной руды на обогатительной фабрики является непрерывным процессом.

В соответствии с технологической инструкцией «Дробление, обогащение магнетитовых руд ТИ04-1-08 исходным сырьем обогатительной фабрики является сырая руда, поступающая с карьеров. Доставка руды на обогатительную фабрику осуществляется железнодорожными думпкарами.

Процесс производства и отгрузки концентрата в упрощенной схеме включает в себя следующие этапы:

1. Добыча железной руды и дальнейшая транспортировка на обогатительную фабрику;
2. Производство железорудного концентрата из железной руды доставленной с карьеров;
3. Складирование и отгрузка концентрата.

Общество выпускает только один вид продукции – железорудный концентрат, сырьем для которого является железная руда, добываемая на карьерах. Сырье других производителей общество не использует.

Процесс производства концентрата – непрерывный поступательный взаимосвязанный процесс. Сырье, не прошедшее одной из стадий производства, не может быть использовано на следующей стадии. При данном технологическом цикле единственным источником металла (железа), содержащегося в железорудном концентрате является железная руда, добываемая на Коршуновском, Рудногорском и Татьянинском карьерах. То есть увеличение содержания железа на одной из стадий (в нашем случае в отгруженном потребителям железорудном концентрате) напрямую связано с увеличением количества железа на другой стадии.

Количество добытого полезного ископаемого на основании данных государственной статистической отчетности № 5-гр и 70-тп соответствует количеству, отраженному в декларациях по налогу на добычу полезных ископаемых и маркшейдерским справкам о результате работы карьеров. При данном равенстве единственным источником «свободного» железа, возникшего при сопоставлении документов общества, являются потери полезного ископаемого (железных руд).

Маркшейдерские справки о результате работы карьеров и обогатительной фабрики являются основными документами, в которых отражены показатели добычи

полезных ископаемых, в частности, данные по объемам извлекаемой из недр руды с учетом потерь, количество перевезенной руды на обогатительную фабрику.

В соответствии с пунктом 4.3 учетных политик для целей налога на добычу полезных ископаемых за 2008-2009 г.г. содержание железа и влаги в поданной на фабрику руде определяется по данным ежемесячного опробования службой ОТК (отдел технического контроля). Справки о результатах работы обогатительной фабрики также подписываются начальником службы ОТК наряду с главным маркшейдером, начальником обогатительной фабрики, начальником участка обогащения и начальником участка сушки.

В соответствии с пунктом 3.3.5 учетных политик для целей налогообложения «Порядок учета выпуска готовой продукции» оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится на основании маркшейдерской справки о движении и остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении). Указанные документы также подписываются службой ОТК.

При отгрузке готовой продукции к каждой партии концентрата в соответствии с условиями договоров прилагается документ – характеристика партии концентрата. Данный документ содержит показатели сырого веса, сухого веса концентрата, массу влаги и железа, а также содержание железа. Указанный документ утверждается службой ОТК, которая в свою очередь производит замеры содержания влаги и железа в отгружаемом концентрате.

Таким образом, содержание железа в поданной руде на обогатительную фабрику, в произведенном и отгруженном концентрате определяется на основе замеров службы ОТК. С учетом этого показатели работы обогатительной фабрики, отраженные в маркшейдерских справках о работе фабрики, а именно количество отгруженного концентрата, его влажность и содержание железа, должны быть сопоставимы с данными отраженными в счетах-фактурах, товарных накладных и характеристиках партии концентрата.

Суд считает, что решение инспекции в указанной части подлежит признанию недействительным по следующим основаниям.

В соответствии с п. 2 ст. 339 Кодекса 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" (вместе с "РД-07-

203-98...", утв. 18.07.1997 № 121-1), 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 (т.6 л.д.2-13). 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 Кодекса, и согласовано с уполномоченным государственным органом.

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

При этом налоговый орган сравнил не сопоставимые показатели:

- усредненный общий показатель количества металла, содержащегося в отгруженном концентрате за месяц, рассчитанного исходя из среднего за месяц процентного содержания железа и влаги в железорудном концентрате (документ - справка о результатах работы обогатительной фабрики, т. 4, л.д. 1-24)

и

- сумму фактического количества железа за месяц, содержащегося суммарно во всех партиях отгруженного железорудного концентрата по замерам службой ОТК каждой партии на содержание влаги и железа (документ - технические характеристики партии концентрата, 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

В некоторых периодах отгрузка по данным маркшейдерских справок больше, но данные периоды оставлены налоговым органом без внимания, при этом в таблице на стр. 91 решения налоговый орган отразил за эти периоды полное равенство отгрузки по маркшейдерским справкам и по техническим характеристикам.

Фактически в периодах, за которые налоговый орган показывает отклонения «0.00», имело место превышение отгрузки, отраженной в маркшейдерских справках, над отгрузкой по данным технических характеристик.

Фактические показатели количества отгруженного металла по данным маркшейдерских справок и по данным технических характеристик представлены обществом в таблице:

месяц	отгружено	2009 год		отгружено	2008 год	
		отгружено по данным первичных документов	отклонение		отгружено по данным первичных документов	отклонение
январь	239 070,00	240 917,94	1 847,94	259 555,00	261 333,86	1 778,86
февраль	181 726,00	183 708,22	1 982,22	246 450,00	246 129,90	-320,10
март	141 710,00	141 778,93	68,93	256 484,00	257 348,13	864,13
апрель	175 875,00	176 289,05	414,05	245 282,00	246 393,56	1 111,56
май	178 119,00	178 056,59	-62,41	253 560,00	259 182,03	5 622,03
июнь	242 666,00	243 542,24	876,24	250 958,00	251 218,56	260,56
июль	250 942,00	250 267,02	-674,98	230 290,00	228 225,33	-2 064,67
август	223 603,00	223 236,64	-366,36	213 869,00	214 484,78	615,78
сентябрь	235 343,00	234 231,94	-1 111,06	233 768,00	233 974,69	206,69
октябрь	220 953,00	220 381,00	-572,00	171 897,00	171 998,67	101,67
ноябрь	192 012,00	191 997,14	-14,86	215 523,00	217 846,28	2 323,28
декабрь	202 045,00	202 096,02	51,02	235 595,00	235 663,91	68,91
итого:	2 484 064,00	2 486 502,73	2 438,73	2 813 231,00	2 823 799,69	10 568,69

Данные таблицы (в части периодов с отрицательным отклонением) подтверждаются реестрами технических характеристик (т.2 л.д.55-120) и копиями технических характеристик (для примера – за ноябрь 2009 года, т.4 л.д.25-144).

Налоговый орган представил перерасчет суммы НДС, подлежащей доначислению с учетом замечания общества о том, что не во всех налоговых периодах 2008 и 2009 годов имело место превышение количества отгруженного железа по данным технических характеристик (первичных документов на отгрузку) над данными справок о работе обогатительной фабрики. В перерасчете налоговый орган учел и обратную ситуацию, расценив ее как переплату НДС, что привело к некоторому уменьшению доначисленного налога.

Вместе с тем, как указано выше, 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 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, точно так же, как и выводы о завышении сумм НДС в отношении периодов с «обратными» расхождениями.

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 расчете (приложение 12 к акту проверки) в строках 2,3,4 отражает фактические показатели добычи данного месяца, а в строке 5 «Количество руды, уменьшающее потери» отражает количество руды, полученное «пересчетом из железа» (по коэффициенту содержания железа в руде за этот месяц), причем для этого пересчета используется та разница в количестве отгруженного железа, которую налоговый орган выявил при проверке.

Однако налоговый орган не учитывает, 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 (% железа различается в разных месяцах), 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, в связи с чем решение нельзя признать законным и обоснованным.

В пункте 1.8. решения инспекция доначислила единый социальный налог, установив его занижение в результате необоснованного налогового преимущества, полученного обществом при применении регрессивных ставок при исчислении налога.

Заявитель считает, что нельзя доначислить налог, основываясь только на свидетельских показаниях.

Суд находит решение инспекции в этой части соответствующим Кодексу и установленным фактическим обстоятельствам.

В соответствии с п.п. 1 п. 1 статьи 235 Кодекса налогоплательщиками ЕСН признаются лица, производящие выплаты физическим лицам.

Согласно п. 1 статьи 236 Кодекса объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 235 Кодекса 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 Кодекса налогоплательщики, указанные в подпункте 1 пункта 1 статьи 235 Кодекса, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Пунктом 1 ст. 241 Кодекса для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам установлены налоговые ставки, предусмотренные данной статьей.

Так, при налоговой базе на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года свыше 280 000 руб. применяются пониженные налоговые ставки (регрессия).

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

В отношении выплат, произведенных в 2008 г. в пользу Чобоняна Л. Е., обществом применена регрессивная шкала при исчислении налога и страховых взносов на ОПС. Сумма начисленных выплат и вознаграждений в пользу Чобаняна Л.Е. за работу по договорам гражданско-правового характера составила 2 723 111 руб., сумма начисленного ЕСН за 2008 год – 135 942 руб.

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

Из содержания актов видно, что Чобонян Л.Е. являлся руководителем строительной бригады, которая выполняла работу за определенный промежуток времени, отражен характер выполненных работ и сумма начисленного вознаграждения с учетом начисления 30 процентов премии за выполненные работы в срок.

Акты приемки выполненных работ в 2008 году подписаны должностными лицами общества и руководителем строительной бригады Чобоняном Л.Е.

В порядке п. 1 статьи 90 Кодекса инспекцией допрошены вызваны в качестве свидетелей Чобонян Л.Е., а также должностных лиц, подписавший акты приемки выполненных работ по вышеуказанным договорам: начальник железнодорожного цеха (ЖДЦ) Мироненко С. В., начальник службы пути ЖДЦ Мисюткин А. Н., начальника отдела организации труда и экономического планирования железнодорожного цеха Чистякова Н. Г.

Свидетель Чобонян Л.Е. показал, что в 2008 г. им заключались с обществом договоры гражданско-правового характера на выполнение работ по ремонту железнодорожных путей, кровли, а также выполнялись другие разовые срочные ремонтные работы. По окончании работ составлялся акт. Работу выполняла бригада под его руководством, численностью от 4 до 10 человек. По устной договоренности договоры на выполнение работ с членами бригады не заключались. 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 общество перечисляло Чобоняну Л.Е. на лицевой счет в банке.

Расчет с членами бригады Чобонян Л.Е. производил выплатой наличными деньгами, брал с них расписки за полученные суммы. В настоящее время расписки не сохранились, так как хранил их в течение 2-3 месяцев после расчета. Назвать фамилии работников бригады отказался. Свою деятельность осуществлял без государственной регистрации в качестве предпринимателя.

Должностным лицам общества при заключении с ним договоров на выполнение строительных работ было известно, что работы будет выполнять бригада.

Из показаний свидетелей Мироненко С.В., Мисюткина А.Н., Чистяковой Н.Г. следует, что работы по ремонту путей и кровле крыши носят сезонный характер в связи с климатическими условиями в данном регионе и производятся в период с мая по октябрь. Общество ежегодно заключало договор на выполнение работ со сторонними лицами, ремонтные работы выполняла строительная бригада под руководством Чобоняна Л.Е.. В среднем количество работников бригады составляло на участке по ремонту кровли от 3-4 человек. Свидетель Мисюткин А.Н. осуществлял контроль за ходом и качеством работ. Свидетелями также подписывались акты приемки выполненных работ.

Из этого налоговым органом сделан обоснованный вывод о том, что заключение договоров носило регулярный характер, и обществу как 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 Чобонян Л.Е. не получил.

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

Согласно разъяснениям, данным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Таким образом, в нарушение статьи 241 Кодекса при уменьшении размера налоговой обязанности вследствие применения более низкой налоговой ставки при исчислении налога, общество получило налоговую выгоду.

Кроме того, в соответствии с абз. 2 п. 2 статьи 243 Кодекса 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 N 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 статьи 243 Кодекса 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 статьи 243 Кодекса на сумму положительной разницы между примененным налоговым вычетом (начисленными страховыми взносами) и фактически уплаченными страховыми

вносами на обязательное пенсионное страхование доначислен ЕСН в федеральный бюджет в соответствии с абз.4 п.3 статьи 243 Кодекса в сумме 324 436 руб.

Аналогичная позиция изложена в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.12.2010 N КА-А40/14051-10 по спору между теми же лицами за предыдущие налоговые периоды.

Свидетельские показания являются относимыми и допустимыми доказательствами, полученными с соблюдением требований Кодекса, поэтому доводы заявителя отклоняются.

В силу главы 25.3 Кодекса отношения по уплате государственной пошлины возникают между ее плательщиком – лицом, обращающимся в суд, и государством. Исходя из положений подпункта 1 пункта 3 статьи 44 Кодекса, отношения по поводу уплаты государственной пошлины после ее уплаты прекращаются.

Согласно ст. 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации между сторонами судебного разбирательства возникают отношения по распределению судебных расходов, которые не регулируются главой 25.3 Кодекса.

Законодательством не предусмотрен возврат заявителю уплаченной государственной пошлины из бюджета в случае, если судебный акт принят в его пользу, а также не предусмотрено освобождение государственных органов, органов местного самоуправления от возмещения судебных расходов.

В связи с этим, если судебный акт принят не в пользу государственного органа (органа местного самоуправления) расходы заявителя по уплате государственной пошлины подлежат возмещению этим органом в составе судебных расходов (ч. 1 ст. 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

На основании изложенного, руководствуясь ст.ст. 110, 167, 170, 176, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

РЕШИЛ:

Признать недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 от 22.08.2011 № 56-13-07/07-10/541/595 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в части:

- пункта 1.2. о доначислении налога на прибыль в размере 16 302 835 руб., соответствующих пеней и штрафов;

- пункта 1.3. о доначислении налога на прибыль в размере 3 637 210 руб., соответствующих пеней и штрафов;

- пункта 1.7. о доначислении налога на добычу полезных ископаемых в размере 592 022 руб., соответствующих пеней и штрафов.

Признать соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации решение в части:

- пункта 1.1. о доначислении налога на прибыль в сумме 87 188 455 руб., соответствующих пеней и штрафов;

- пункта 1.2. о доначислении налога на прибыль в размере 1 671 718 руб., соответствующих пеней и штрафов;

- пункта 1.4. о доначислении налога на прибыль в сумме 1 842 118 руб., соответствующих пеней и штрафов;

- пункта 1.8. о доначислении единого социального налога в размере 592 022 руб., соответствующих пеней и штрафов.

отказав в удовлетворении заявления в этой части.

Взыскать с Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 в пользу Открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» судебные расходы в размере 4 000 руб.

Решение может быть обжаловано в течение месяца после его принятия путем подачи апелляционной жалобы в Девятый арбитражный апелляционный суд.

Судья

Г.А. Карпова