



**КонсультантПлюс**

Постановление Четырнадцатого арбитражного  
апелляционного суда от 18.09.2020 N  
14АП-9273/2019 по делу N А13-589/2016

Требование: О признании недействительным  
решения налогового органа о возложении  
обязанности устранить допущенные  
нарушения прав заявителя.

Решение: Судом первой инстанции требование  
удовлетворено в части. Судом апелляционной  
инстанции решение суда первой инстанции  
отменено частично. Вынесено в части новое  
решение: В удовлетворении требования  
отказано.

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

Дата сохранения: 19.07.2021

## ЧЕТЫРНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 18 сентября 2020 г. по делу N А13-589/2016

Резолютивная часть постановления объявлена 07 сентября 2020 года.

В полном объеме постановление изготовлено 18 сентября 2020 года.

Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе председательствующего Докшиной А.Ю., судей Алимовой Е.А. и Болдыревой Е.Н., при ведении протокола секретарем судебного заседания Левшиной С.С.,

при участии от публичного акционерного общества "Вологдастрой" Силантьевой А.В. по доверенности от 15.01.2020, от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 11 по Вологодской области Кудрявцевой Ю.С. по доверенности от 12.05.2020 N 49,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 11 по Вологодской области на решение Арбитражного суда Вологодской области от 12 августа 2019 года по делу N А13-589/2016,

установил:

открытое акционерное общество "Вологдастрой" (ОГРН 1023500885440, ИНН 3525014425; адрес: 119049, Москва, улица Донская, дом 4, строение 2, офис 1; далее - ОАО "Вологдастрой", общество) обратилось в Арбитражный суд Вологодской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 11 по Вологодской области (ОГРН 1043500095737, ИНН 3525022440; адрес: 160000, город Вологда, улица Герцена, дом 1; далее - инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 30.09.2015 N 12-12/5, к Инспекции Федеральной налоговой службы N 6 по г. Москве (ОГРН 1047706070840, ИНН 7706044740; адрес: 115191, Москва, улица Тульская Б., дом 15; далее - инспекция N 6) о возложении обязанности устранить допущенные нарушения прав заявителя.

Общество изменило свое наименование на публичное акционерное общество "Вологдастрой" (далее - ПАО "Вологдастрой"), о чем в порядке [статьи 124](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) сообщило суду первой инстанции (том 13, листы 15-19).

При этом, поскольку общество состоит на налоговом учете в инспекции N 6, названный налоговый орган определением суда от 07 октября 2016 года привлечен к участию в деле в качестве соответчика.

Также к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены Носов Сергей Владимирович, Фролов Владимир Александрович.

Решением Арбитражного суда Вологодской области от 12 августа 2019 года заявленные требования удовлетворены частично: решение инспекции признано недействительным в части доначисления налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 23 886 007 руб. 98 коп., налога на прибыль в сумме 26 540 008 руб. 60 коп. и соответствующих сумм пеней по этим налогам, а также в

---

части соответствующих сумм штрафов с учетом снижения оставшихся сумм штрафов в два раза; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Инспекция не согласилась с решением суда в части удовлетворения заявленных требований и обратилась с апелляционной жалобой, впоследствии уточненной и дополненной, в которой просит его отменить в указанной части и отказать в удовлетворении требований в полном объеме. В обоснование жалобы ссылается на неправильное применение судом норм материального права, а также на то, что выводы, изложенные в решении суда первой инстанции, не соответствуют обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам. Полагает, что за 2011 год инспекция вправе была проверить в полном объеме применение обществом цены сделок по всем договорам, заключенным с Носовым С.В. в отношении жилого дома по улице Ленинградской. Также инспекция считает необоснованным вывод суда первой инстанции о том, что заключение эксперта общества с ограниченной ответственностью "Лаборатория судебных экспертиз" (далее - ООО "ЛСЭ") от 24.12.2014 N 161214-ЭОЖ-1986, которым определено занижение финансового результата и стоимости услуг застройщика, является недопустимым доказательством по делу. Кроме того, по эпизоду доначисления налогов за 2012-2013 годы в связи со строительством жилых домов по улицам Щетинина и Южакова в городе Вологде налоговый орган считает неправомерными выводы суда первой инстанции об отсутствии у инспекции полномочий на проведение выездной налоговой проверки, а также о том, что в качестве источника информации для установления рыночных цен в соответствии с абзацем третьим пункта 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс) и корректировки налоговой базы инспекции достаточно было сведений о сопоставимых сделках, совершенных самим обществом с лицами, не являющимися взаимозависимыми (гражданами). В связи с этим инспекция считает необоснованным вывод суда первой инстанции о недоказанности размера доначисленных обществу сумм налогов. Кроме того, по мнению налогового органа, судом первой инстанции необоснованно не принято во внимание решение (письмо) инспекции от 02.07.2019 N 12-17/029210 об исправлении технических ошибок, допущенных в оспариваемом решении, в результате которого уменьшились суммы доначисленных налогов. Считает, что данными действиями не нарушены права и законные интересы заявителя, поскольку доначисленные суммы по решению обществом не уплачены и в принудительном порядке с него не взысканы, производство по требованию инспекции N 6 о включении в реестр требований кредиторов требований о взыскании доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов приостановлено определением Арбитражного суда города Москвы от 08 декабря 2017 года по делу N А40-104914/17-46-81Б до вступления в законную силу судебного акта по настоящему делу, следовательно у суда первой инстанции не имелось оснований признавать недействительным решение в уже отмененной самим ответчиком части. Помимо изложенного, в дополнениях к апелляционной жалобе от 05.03.2020 инспекция выразила несогласие с решением суда в части снижения суммы штрафных санкций в связи с применением судом смягчающих ответственность обстоятельств по эпизоду занижения обществом финансового результата от строительства жилого дома по улице Щетинина на сумму 7 294 572 руб. (пункты 2.1.3.2 и 2.3.5 оспариваемого решения).

Представитель инспекции в судебном заседании поддержал доводы и требования апелляционной жалобы и дополнений к ней.

Общество в отзыве на апелляционную жалобу, в дополнениях к отзыву и его представитель в судебном заседании с изложенными в ней доводами не согласились, просили решение суда оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения. Возражений относительно частичного отказа в удовлетворении требований по эпизоду занижения обществом финансового результата от строительства жилого дома по улице Щетинина на сумму 7 294 572 руб. (пункты 2.1.3.2 и 2.3.5 оспариваемого решения) обществом и его представителем не заявлено.

Фролов В.А. в отзыве доводы апелляционной жалобы инспекции также не признал, просил отказать в ее удовлетворении и оставить в силе решение суда первой инстанции.

От инспекции N 6 и Носова С.В. отзывы на апелляционную жалобу не поступили.

Инспекция N 6 и третьи лица надлежащим образом извещены о времени и месте рассмотрения апелляционной жалобы, представителей в суд не направили, от инспекции N 6 поступило ходатайство о рассмотрении апелляционной жалобы в отсутствие ее представителя. В связи с этим дело рассмотрено без участия представителей названных лиц в соответствии со [статьями 123, 156, 266](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ).

Поскольку в порядке апелляционного производства решение суда обжаловано инспекцией только в части и при этом лица, участвующие в деле, не заявили иных возражений, в соответствии с [частью 5 статьи 268](#) АПК РФ суд апелляционной инстанции проверяет законность и обоснованность судебного акта только в обжалуемой налоговым органом части.

Заслушав объяснения представителей заявителя и ответчика, исследовав доказательства по делу, проверив законность и обоснованность решения суда, изучив доводы жалобы, суд апелляционной инстанции приходит к следующим выводам.

Как видно из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов, в том числе налога на прибыль и НДС за период с 01.01.2011 по 31.12.2013, по результатам которой составлен акт от 24.04.2015 N 12-12/5 и принято решение от 30.09.2015 N 12-12/5.

Названным решением общество привлечено к налоговой ответственности по [пункту 1 статьи 122](#) НК РФ за неполную уплату НДС в виде штрафа в сумме 4 439 189 руб. 24 коп. и налога на прибыль в виде штрафа в сумме 4 791 573 руб. 40 коп. Кроме того, в указанном решении обществу доначислены НДС в сумме 25 199 031 руб. 10 коп. и пени по указанному налогу в сумме 5 661 363 руб. 07 коп., налог на прибыль в сумме 27 998 923 руб. и пени по указанному налогу в сумме 5 044 863 руб. 01 коп.

Как установлено налоговым органом в ходе проверки, в спорных налоговых периодах общество в городе Вологде производило строительство 251-квартирного жилого дома по улице Щетинина, 120-квартирного жилого дома по улице Южакова и 10-квартирного жилого дома по улице Ленинградской. При этом строительство осуществлялось с привлечением средств дольщиков по договорам участия в долевом строительстве.

Основанием для доначисления спорных сумм налогов послужил вывод инспекция о занижении обществом внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль:

- за 2011 года на сумму 16 603 922 руб., в том числе 16 037 620 руб. финансового результата по строительству жилого дома по улице Ленинградской и 566 302 руб. стоимости услуг застройщика по тому же дому (лист 405 оспариваемого решения);

- за 2012 год на сумму 17 114 586 руб., в том числе 16 530 867 руб. (6899195 + 5164183 + 4467489) финансового результата по строительству жилого дома по улице Щетинина и 583 719 руб. (243615 + 182353 + 157751) стоимости услуг застройщика по тому же дому (листы 268, 292 и 318 оспариваемого решения);

- за 2013 год на сумму 106 276 111 руб., в том числе 48 129 095 руб. (10990130 + 13527609 + 10957818 + 12653538) финансового результата по строительству жилого дома по улице Щетинина и 1 699 484 руб. (388074 + 477670 + 386934 + 446806) стоимости услуг застройщика по тому же дому (листы 243, 268, 292 и 318 оспариваемого решения), 47 476 510 руб. (40111368 + 7365142) финансового результата по строительству жилого дома по улице Южакова и 1 676 450 руб. (1416377 + 260073) стоимости услуг застройщика по тому же дому (листы 360 и 382 оспариваемого решения), 7 294 572 руб. экономии от строительства жилого дома по улице Щетинина - сумма расхождения между актами приема-передачи помещений и сведениями бухгалтерских регистров и налоговой декларации (листы 326-329 оспариваемого решения).

По результатам проверки инспекция пришла к выводу о том, что сделки с взаимозависимыми лицами - Фроловым В.А. и Носовым С.В. повлияли на финансовый результат по окончании строительства в виде экономии инвестиционных средств, который является выручкой общества.

В результате данных нарушений обществу доначислен налог на прибыль в общей сумме 27 998 923 руб., в том числе за 2011 год в сумме 3 320 784 руб. (16603922 x 20%), за 2012 год в сумме 3 422 917 руб. (17114586 x 20%) и за 2013 год в сумме 21 255 222 руб. (106276111 x 20%).

В связи с этими же нарушениями инспекция также сделала вывод о занижении обществом НДС на сумму 25 199 031 руб. 10 коп., в том числе:

- по жилому дому по улице Ленинградской за 2-й квартал 2011 года на сумму 2 988 705 руб. 90 коп. ((16037620 + 566301,7) x 18%) (лист 200 оспариваемого решения);

- по жилым домам по улицам Щетинина и Южакова за 4-й квартал 2012 года, за 1-й - 4-й кварталы 2013 года на общую сумму 22 210 325 руб. 20 коп., в том числе 1 313 023 руб. 12 коп. в связи с расхождениями между актами приема-передачи помещений и сведениями бухгалтерских регистров и налоговой декларации (листы 37, 62, 86, 112, 120 - 123, 154 и 177 оспариваемого решения).

Расчет доначисленной суммы НДС приведен в приложении 2 к оспариваемому решению (том 11, листы 145-146).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Вологодской области от 14.01.2016 N 07-09/00216@ жалоба общества (том 9, листы 33-62) оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

В ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции на основании разъяснений, изложенных в [пункте 44](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Постановление N 57), письмом от 02.07.2019 N 12-17/029210 (том 30, листы 63-67) инспекция сообщила обществу об исправлении технических ошибок в оспариваемом решении, в результате которых по данным ответчика:

- занижение налоговой базы за 2011 год составило 14 157 505 руб., за 2012 год - 14 592 929 руб., за 2013 год - 91 692 204 руб.;

- всего доначисленная сумма налога на прибыль составила 24 088 528 руб., в том числе за 2011



год - 2 831 501 руб., за 2012 год - 2 918 586 руб. и за 2013 год - 18 338 441 руб., пени по указанному налогу - 4 291 272 руб. 56 коп., штраф - 4 107 351 руб.;

- всего доначисленная сумма НДС составила 21 679 674 руб. 70 коп., пени по указанному налогу - 5 085 184 руб. 24 коп., штраф - 3 823 388 руб. 97 коп.

Соответствующие расчеты приведены в приложениях 1-8 к письму инспекции от 02.07.2019 N 12-17/029210 (том 30, листы 68-83).

В остальной части решение инспекции осталось без изменения.

При этом, как следует из содержания указанного выше письма и подтверждено представителем налогового органа, внесение исправлений связано с изменением судебной практики в отношении применения ставки по НДС (подлежала применению ставка 18/118 вместо примененной инспекцией ставки 18%).

Вместе с тем, несмотря на внесение изменений в оспариваемое решение, в результате которых суммы доначисленных налогов, пеней и штрафов уменьшились, общество не заявляло ходатайства об уточнении предъявленных требований, поэтому заявление рассмотрено судом первой инстанции по существу, исходя из первоначально предъявленных требований об оспаривании решения налогового органа в полном объеме.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования в части, признав необоснованными выводы налогового органа по эпизодам, связанным с реализацией обществом квартир по договорам долевого участия взаимозависимым лицам (Фролову В.А. и Носову С.В.), отклонив ссылку инспекции на внесение исправлений в оспариваемое решение письмом от 02.07.2019 N 12-17/029210, а также признав наличие смягчающих ответственность обстоятельств и уменьшив в два раза размер штрафа, подлежащего начислению по [пункту 1 статьи 122 НК РФ](#) по эпизоду занижения обществом финансового результата от строительства жилого дома по улице Щетинина.

В соответствии с [частью 1 статьи 268 АПК РФ](#) при рассмотрении дела в порядке апелляционного производства арбитражный суд по имеющимся в деле и дополнительно представленным доказательствам повторно рассматривает дело.

Апелляционная инстанция, оценив в порядке [статьи 71 АПК РФ](#) имеющиеся в деле доказательства, приходит к следующим выводам.

В силу [части 1 статьи 198 АПК РФ](#) для признания ненормативного правового акта государственного органа недействительным необходимо наличие двух факторов: несоответствия оспариваемого акта действующему законодательству и нарушения в результате его принятия прав и законных интересов заявителя.

При этом согласно [части 1 статьи 65](#) и [части 5 статьи 200 АПК РФ](#) обязанность доказывания законности принятого решения возлагается на соответствующий орган, который его принял.

В соответствии со [статьей 247 НК РФ](#) объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые

---

определяются в соответствии с [главой 25](#) НК РФ.

Согласно [пункту 1 статьи 248](#) НК РФ к доходам относятся, в частности, доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в порядке, установленном [статьей 249](#) НК РФ. На основании [пункта 1 статьи 249](#) НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

В соответствии с положениями [статьей 146](#) НК РФ объектом налогообложения НДС признается операция по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

[Пунктом 2 статьи 153](#) НК РФ предусмотрено, что выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех видов доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

В силу [пункта 1 статьи 154](#) названного Кодекса налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) до 01.01.2012 определялась как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со [статьей 40](#) НК РФ, с 01.01.2012 - исходя из цен, определяемых в соответствии со [статьей 105.3](#) НК РФ ([статья 4](#) Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" (далее - Закон N 227-ФЗ)).

В данном случае, как усматривается в материалах дела, изначально общая сумма доначислений налогов, пеней и штрафов по оспариваемому решению составила 73 134 942 руб. 82 коп.

В ходе рассмотрения дела судом первой инстанции инспекция решением (письмом) от 02.07.2019 N 12-17/029210 внесла исправления в оспариваемое решение, уменьшив доначисленные суммы налогов, пеней и штрафов, сославшись при этом на допущенную техническую ошибку при их исчислении.

Как разъяснено в [пункте 44](#) Постановления N 57, по смыслу [статей 101](#) и [101.4](#) НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не вправе вносить в это решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено, за исключением исправления опечаток, опечаток и арифметических ошибок.

В то же время следует признать допустимым внесение налоговым органом в названные решения изменений, а также полную их отмену, если это влечет улучшение положения налогоплательщика.

Вместе с тем в данном случае, как следует из содержания указанного письма и подтверждено представителем налогового органа, внесение исправлений связано с изменением примененной ответчиком ставки по НДС, в связи с изменением судебной практики в отношении применения ставки по указанному налогу в рассматриваемой ситуации (подлежала применению ставка 18/118 вместо примененной инспекцией ставки 18%).

В результате неправильного применения изначально ответчиком ставки по НДС изменилась и налогооблагаемая база как по указанному налогу, так и по налогу на прибыль, что не подтверждено

---

подателем жалобы.

Таким образом, применение налоговым органом неправильной налоговой ставки при исчислении НДС не может быть признано технической (арифметической) ошибкой, повлекшей неверное определение размеров налогооблагаемой базы по указанному налогу и по налогу на прибыль, поскольку определение верной ставки, подлежащей применению, является прямой обязанностью налогового органа при формировании финансового результата в виде доначисленных сумм налогов по итогам проведенной налоговой проверки.

Следовательно, в рассматриваемой ситуации исправления в оспариваемое решение, внесенные письмом от 02.07.2019 N 12-17/029210, не связаны с устранением арифметических ошибок и опечаток, а обусловлены изменением содержания вменяемых нарушений и корректировками сумм НДС и налога на прибыль, а также соответствующих штрафов и пеней с учетом возражений общества, заявленных в ходе рассмотрения спора в суде первой инстанции, с которыми инспекция, по сути, согласилась.

Ссылка инспекции на отсутствие нарушения прав и законных интересов заявителя неправомерно начисленными суммами налогов, также не принимается апелляционной коллегией ввиду следующего.

В материалах дела действительно отсутствуют доказательства уплаты либо принудительного взыскания ответчиком с общества общей суммы налогов, пеней и штрафов, доначисленных оспариваемым решением.

Более того, определением Арбитражного суда города Москвы от 08 декабря 2017 года по делу N А40-104914/17-46-81Б подтверждается, что производство по требованию инспекции N 6 о включении в реестр требований кредиторов требований о взыскании этих доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов приостановлено до вступления в законную силу судебного акта по настоящему делу.

Материалами дела подтверждается, что в адрес общества выставлено требование от 18.01.2016 N 20 об уплате доначисленных на основании оспариваемого решения налогов, пеней, штрафов в срок до 28.01.2016.

Также в материалах дела усматривается, что во избежание списания денежных средств с расчетных счетов, блокировки счетов, а также принятия решений о погашении налоговой задолженности за счет имущества организации, иных мер принудительного исполнения обязанности по уплате налогов общество было вынуждено обратиться в суд с заявлением о принятии обеспечительных мер в виде приостановления действия оспариваемого решения от 30.09.2015 N 12-12/5, в связи с этим понесло дополнительные расходы на оплату услуг представителя, в подтверждение чего обществом с дополнениями к отзыву от 29.07.2020 представлены соответствующие доказательства (том 35, листы 90-102).

Кроме того, как следует из содержания справки о состоянии расчетов по налогам и сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам налогоплательщика от 23.03.2020 N 32905, сформированной инспекцией N 6, в ней отражены сведения о задолженности общества без учета изменений, внесенных решением (письмом) инспекции от 02.07.2019 N 12-17/029210 (том 34, листы 121-123).

При этом на дату принятия судом обжалуемого решения данные сведения, внесенные налоговым органом в лицевые счета налогоплательщика о результатах проведенной проверки и о произведенных по ее итогам доначислениях, не изменились, что не отрицалось представителем инспекции.



Карточка расчетов с бюджетом - это информационный ресурс, который ведут налоговые органы по каждому налогоплательщику. В ней отражаются состояние расчетов налогоплательщика по налогам, пеням и штрафам, данные о поступивших платежах, суммы налога, сбора, возмещенные налогоплательщикам в порядке зачета (возврата), а также после уточнения платежа, фиксируются данные о начисленных налогах, пенях и налоговых санкциях, которые заносятся на основании деклараций, решений по итогам налоговых проверок, решений вышестоящего налогового органа, судебных актов и других документов.

Образование недоимки по тем или иным налогам, выявленной налоговым органом по итогам проведенной проверки, происходит после издания инспекцией властного распорядительно документа - ненормативного правового акта (решения) по итогам такой проверки, официально фиксирующего для налогоплательщика наличие такой недоимки, пока такое решение не будет отменено вышестоящим налоговым органом или судом.

Поскольку в карточке расчетов с бюджетом инспекция не отразила результаты изменений, внесенных решением (письмом) от 02.07.2019 N 12-17/029210 в оспариваемое решение ответчика, принятое по итогам контрольных мероприятий, проведенных в отношении общества, то вопреки доводам апелланта, сам по себе факт отражения в лицевом счете и справке о состоянии расчетов по налогам и сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам налогоплательщика от 23.03.2020 N 32905 сведений о задолженности общества без учета внесенных в него изменений, повлекших уменьшение налоговых доначислений, свидетельствует о нарушении прав и законных интересов общества, так как, по сути, на дату принятия судом обжалуемого решения в карточке расчетов с бюджетом содержалась недостоверная информация о суммах налогов, пеней и штрафов, подлежащих уплате заявителем в бюджет по итогам проведенной проверки.

В соответствии с [пунктом 18](#) информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.12.2005 N 99 "Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" отмена оспариваемого ненормативного правового акта не препятствует рассмотрению по существу заявления о признании акта недействительным, если им были нарушены законные права и интересы заявителя.

По смыслу положений [главы 24](#) АПК РФ законность оспариваемого ненормативного правового акта проверяется судом на момент его принятия независимо от дальнейших действий органа, осуществляющего публичные полномочия.

С учетом вышеизложенного суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что излишним начислением НДС, налога на прибыль, соответствующих им сумм пеней и штрафов нарушены права ПАО "Вологдастрой", а денежные средства не списаны со счета общества именно в результате его действий по принятию обеспечительных мер, без осуществления которых инспекция имела возможность произвести принудительное взыскание налогов, штрафов, пеней за счет денежных средств, находящихся на расчетных счетах заявителя и/или за счет его имущества.

На основании изложенного оспариваемая часть решения инспекции правомерно проверена судом, несмотря на внесение исправлений письмом от 02.07.2019 N 12-17/029210.

В силу [части 2 статьи 201](#) АПК РФ арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным.

Согласно представленным инспекцией с сопроводительным письмом от 03.09.2020 расчетам налогов, доначисленных без учета и с учетом письма от 02.07.2019 о внесении изменений, излишне начисленная по вышеуказанной причине сумма НДС составила 3 519 356 руб. 40 коп., излишне начисленная по этой же причине сумма налога на прибыль составила 3 910 395 руб.

Арифметический расчет указанных сумм обществом не оспаривается.

При таких обстоятельствах является правильным вывод суда первой инстанции о незаконности оспариваемого решения в части начисления указанных выше сумм налогов, а также приходящихся на них сумм пеней и штрафов по [пункту 1 статьи 122 НК РФ](#) в соответствующих размерах.

Как установлено налоговым органом в ходе проверки и подтверждается материалами дела, в проверяемом периоде общество с привлечением средств дольщиков производило строительство 10-квартирного жилого дома по улице Ленинградской.

При этом Носов С.В. являлся участником долевого строительства всех квартир в указанном 10-квартирном жилом доме на основании договоров от 12.05.2010 N 1/Л-2, 2/Л-2, 3/Л-2, 4/Л-2, 6/Л-2, 7/Л-2, 8/Л-2, 10/Л-2, от 28.06.2010 N 5/Л-2, N 9/Л-2 (том 25, листы 103-154).

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные требования по эпизоду доначисления налогов за 2011 год в связи со строительством жилого дома по улице Ленинградской, пришел к следующим выводам:

- инспекция не имела права проверять цены на квартиры N 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 и 10 в жилом доме по улице Ленинградской, так как договоры участия в долевом строительстве в отношении них заключены до наступления обстоятельств, свидетельствующих о взаимозависимости общества с Носовым С.В.;

- использование экспертом сведений об объектах-аналогах, очевидно не отвечавших критериям сопоставимости условий реализации, свидетельствует о недостоверности заключения эксперта по вопросу об определении рыночной стоимости;

- цены реализации готовых квартир Носовым С.В. существенно не отличаются от цен на те же квартиры, приобретенные в незавершенном виде.

В связи с этим суд посчитал, что инспекция не доказала как свое право проверить в полном объеме примененные обществом цены по договорам в отношении жилого дома по улице Ленинградской, так и размер доначисленных обществу налоговых обязательств.

В связи с этим суд удовлетворил требования общества по данному эпизоду.

Апелляционная коллегия не может согласиться с указанными выводами суда ввиду следующего.

До 01.01.2012 принципы определения цены для целей налогообложения были установлены [статьей 40 НК РФ](#), поэтому в отношении жилого дома по улице Ленинградской подлежат применению положения данной нормы, поскольку доходы в отношении данного дома признаны до 01.01.2012 ([часть 6 статьи 4 Закона N 227-ФЗ](#)).

В соответствии с [пунктом 1 статьи 40 НК РФ](#), если иное не предусмотрено данной статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Согласно [подпункту 1 пункта 2 статьи 40](#) НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

До 01.02.2012 критерии взаимозависимости были установлены в [пункте 1 статьи 20](#) НК РФ ([часть 6 статьи 4](#) Закона N 227-ФЗ).

В соответствии со [статьей 20](#) НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным [пунктом 1 настоящей статьи](#), если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Из содержания оспариваемого решения инспекции следует и в материалах дела усматривается, что договоры долевого участия в строительстве жилого дома по улице Ленинградской заключены обществом с Носовым С.В. 12.05.2010 (8 договоров) и 28.06.2010 (2 договора).

При этом судом установлено и материалами дела подтверждается, что членом совета директоров Носов С.В. стал с 21.05.2010, что подтверждается соответствующими списками (том 18, листы дела 84-107).

В соответствии с [пунктом 2 статьи 66](#) Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон об акционерных обществах) член совета директоров общества может не быть акционером общества.

Суд пришел к выводу о том, что только с 21.05.2010 Носов С.В., являясь аффилированным лицом общества, стал способен оказывать влияние на деятельность общества, в том числе на результаты сделок, следовательно может быть признан взаимозависимым с обществом лицом на основании [пункта 2 статьи 20](#) НК РФ только после 21.05.2010.

При этом судом также установлено и обществом не отрицается тот факт, что до указанной даты Носов С.В. являлся первым заместителем генерального директора ОАО "Вологдастрой" (том 18, лист 114).

Однако, по мнению суда, данное обстоятельство не свидетельствует о взаимозависимости с обществом, поскольку первый заместитель генерального директора в силу своего должностного

---

положения (том 18, листы 116-123) вправе подписывать договоры от имени общества только на основании выданной доверенности (пункт 5.8).

Также как указал суд, установленный в [подпункте 2 пункта 1 статьи 20 НК РФ](#) критерий взаимозависимости (одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению) свидетельствует о взаимозависимости между Носовым С.В. и Фроловым В.А., который в указанный период являлся генеральным директором общества, а не о взаимозависимости между Носовым С.В. и обществом.

Таким образом, по мнению суда, общество и Носов С.В. могут быть признаны взаимозависимыми только с 21.05.2010.

Между тем судом первой инстанции не учтено следующее.

Нормы Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), регламентируя правовое положение юридических лиц, предусматривают в числе прочего, что юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительным документом; лицо, которое в силу закона, иного правового акта или учредительного документа юридического лица уполномочено выступать от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно.

В силу [пункта 1 статьи 53 ГК РФ](#) и [пункта 1 статьи 69 Закона об акционерных обществах](#) единоличный исполнительный орган (директор, генеральный директор) призван осуществлять оперативное руководство деятельностью общества, для чего ему предоставлены полномочия действовать от имени акционерного общества без доверенности, в том числе посредством совершения сделок.

Таким образом, действия органа юридического лица, направленные на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей юридического лица, признаются действиями самого юридического лица.

Правовой статус руководителя организации (права, обязанности, ответственность) отличается от статуса иных работников, что обусловлено его ролью в управлении организацией, включающей в себя в том числе выполнение функций ее единоличного исполнительного органа, то есть совершение от имени организации действий по реализации ее прав и обязанностей, возникающих из гражданских, трудовых, налоговых и иных правоотношений.

Следовательно, совершенные хозяйственные операции по заключенным Фроловым В.А. как директором ОАО "Вологдастрой" сделкам с Носовым С.В. влекут юридические последствия, в том числе налоговые именно для общества.

Оценка налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение гражданско-правовых сделок, производится налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Согласно [подпункту 4 статьи 110 НК РФ](#) вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

Как указано выше, на основании [пункта 2 статьи 20](#) НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным [пунктом 1 статьи 20](#) НК РФ, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Поскольку в рассматриваемом случае материалами дела подтверждается, что до 21.05.2010 Носов С.В. являлся первым заместителем генерального директора общества, а спорные договоры о долевом участии в строительстве дома на улице Ленинградской заключены Фроловым В.А. от имени общества, вопреки выводу суда, именно установленный в [подпункте 2 пункта 1 статьи 20](#) НК РФ критерий взаимозависимости (одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению) свидетельствует о взаимозависимости между Носовым С.В. и обществом в лице генерального директора Фролова В.А., а не только о взаимозависимости между Носовым С.В. и Фроловым В.А. как вышестоящим должностным лицом заявителя.

При этом тот факт, что Носов С.В. как первый заместитель генерального директора в силу своего должностного положения вправе был подписывать договоры от имени общества только на основании выданной доверенности, не имеет правового значения для настоящего спора, так как не исключает взаимозависимость Носова С.В. с обществом при совершении спорных сделок.

Более того, как усматривается в материалах дела, окончательная цена договоров долевого участия, заключенных Носовым С.В. с обществом, сформировалась в результате подписания дополнительных соглашений от 15.02.2011 ко всем договорам в отношении дома по улице Ленинградской.

При этом, как установлено налоговым органом, изменения по стоимости квартир в сторону увеличения цены договоров внесены за 3 дня до ввода дома и эксплуатацию (разрешение на ввод датировано 18.02.2011), и, как полагает ответчик, связаны только с тем, чтобы отразить в бухгалтерском и налоговом учете общества прибыль от строительства в сумме 16 701 руб., поскольку в случае оставления первоначальной стоимости квартир в договорах, заключенных с Носовым С.В., в результате строительства дома обществом был бы получен убыток в размере 7 474 299 руб. (16 701,00 - 7 491 000,00).

Размеры сумм, на которые была увеличена цена каждой из квартир по улице Ленинградской, приведены в соответствующей таблице в апелляционной жалобе инспекции.

Следовательно, апелляционный суд считает ошибочным как основанный на неверном толковании норм материального права ([статья 20](#) НК РФ) применительно к рассматриваемым обстоятельствам вывод суда первой инстанции о том, что инспекция в силу [подпункта 1 пункта 2 статьи 40](#) НК РФ была вправе проверить цены только по двум договорам, заключенным с Носовым С.В. 28.06.2010.

Напротив, в силу вышеизложенных обстоятельств на дату заключения 8 договоров от 12.05.2010 Носов С.В. также являлся по отношению к обществу взаимозависимым лицом, но в ином статусе (заместителя генерального директора), то есть находился в обществе в прямом подчинении его единоличному исполнительному органу.

В целях определения суммы занижения обществом доходов от реализации объектов



незавершенного строительства взаимозависимым лицам инспекцией в рамках проверки назначена экспертиза рыночной стоимости одного квадратного метра объектов на момент заключения договоров участия в долевом строительстве, а также на момент подписания дополнительных соглашений к договорам по улице Ленинградской. Проведение экспертизы поручено эксперту ООО "ЛСЭ" Жирнову И.Н.

Согласно заключению эксперта от 24.12.2014 N 161214-ЭОЖ-1986 (том 21, листы 11-51), которым определено занижение финансового результата и стоимости услуг застройщика, рыночная стоимость одного квадратного метра объектов долевого строительства в доме по улице Ленинградской составила от 33 694 руб. до 46 458 руб. в зависимости от количества комнат в квартире и этажа, на котором она находится.

Исходя из данных экспертизы в отношении указанного жилого дома инспекцией установлено занижение финансового результата за 2011 год на сумму 16 037 620 руб., занижение стоимости услуг застройщика в отношении данного дома определено инспекцией за 2011 год на сумму 566 302 руб. (страницы 200 и 405 оспариваемого решения).

Из [пункта 6 статьи 274 НК РФ](#) (в редакции, действовавшей в 2011 году) следует, что для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль рыночные цены определяются в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен, установленному [абзацем вторым пункта 3](#), а также [пунктами 4 - 11 статьи 40 НК РФ](#), на момент реализации или совершения внереализационных операций (без включения в них НДС, акциза).

Согласно правовой позиции, изложенной в [пункте 2](#) информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации", положения [статьи 40 НК РФ](#) подлежат применению, в том числе, к имущественным правам.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 40](#) Кодекса налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении 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 названных случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), 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 или услуги ([пункт 3](#)).

В [пункте 4 статьи 40 НК РФ](#) установлено, что 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 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 ([пункт 9 статьи 40 НК РФ](#)).

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

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

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 ([пункт 11 статьи 40 НК РФ](#)).

Таким образом, [статьей 40 НК РФ](#) установлен порядок действий налогового органа в целях определения рыночной цены сделки - последовательное применение сравнительного метода, метода цены последующей реализации, затратного метода. Возможность применения каждого последующего метода обусловлена невозможностью использования предыдущего.

С учетом фактических обстоятельств настоящего дела суд апелляционной инстанции приходит к выводу о принятии налоговым органом всех возможных мер для определения рыночной цены спорных объектов недвижимого имущества.

В данном случае в решении инспекции содержатся подробные мотивы, по которым налоговый орган был лишен возможности последовательно применить методы, предусмотренные [статьей 40 НК РФ](#).

Так, в обоснование отсутствия возможности применения метода сопоставимых сделок по идентичным (однородным) товарам инспекция сослалась на то, что ею принимались меры по установлению сопоставимых с обществом 2011 году организаций, занимающихся реализацией квартир по договорам участия в долевом строительстве жилья, однако таких организаций не выявлено (страницы 398-402 оспариваемого решения).

Отсутствие возможности применения метода последующей реализации инспекция обосновала тем, что налоговый орган не располагает достоверной информацией о фактической стоимости квартир (1 кв. м долевого участия) в отношении всех квартир, реализованных Носовым С.В. по договорам купли-продажи. При этом инспекция сделала обоснованный вывод о том, что в сделках между взаимозависимым лицом и лицами, не являющимися взаимозависимыми, метод последующей реализации не может быть использован, так как в рассматриваемой ситуации коммерческие и финансовые условия не являются сопоставимыми по условиям сделки (страницы 402-403 оспариваемого решения).

Также при отсутствии в обществе учета прямых и косвенных затрат на строительство объекта "жилой дом по улице Ленинградской" в размере каждой квартиры инспекция не имела возможности применить затратный метод (страница 403 оспариваемого решения).

Проверкой установлено, что все квартиры в жилом доме по улице Ленинградской приобретены Носовым С.В. на основании договоров участия в долевом строительстве.

После ввода жилого дома по улице Ленинградской в эксплуатацию и приема квартир по актам приема-передачи Носов С.В. продал готовые квартиры (том 29, листы 47-81):

N 1 площадью 158,4 кв. м - Старковской Е.С. за 3 480 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 21 969 руб. 70 коп.;

N 2 площадью 158,6 кв. м - Кривенок Л.С. за 3 485 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 21 973 руб. 52 коп.;

N 3 площадью 158,9 кв. м - Жильцову Д.В. за 3 850 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 24 229 руб. 07 коп.;

N 4 площадью 78,2 кв. м - Бутусову А.В. за 1 695 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 21 675 руб. 19 коп.;

N 5 площадью 77,3 кв. м - Лятиеву Э.Г. за 1 730 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 22 380 руб. 34 коп.;

N 6 площадью 159,2 кв. м - ООО "Эко-Бетон" за 5 441 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 34 177 руб. 14 коп.;

N 7 площадью 159,2 кв. м - Маклаковой А.В. за 3 498 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 21 972 руб. 36 коп.;

N 8 площадью 158,8 кв. м - Филипповой О.М. за 3 492 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 21 989 руб. 92 коп.;

N 9 площадью 77,7 кв. м - Рогову С.Ф. за 4 294 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 55

---

263 руб. 83 коп.;

N 10 площадью 79 кв. м - Маклакову И.Н. за 1 715 000 руб., цена за 1 квадратный метр составила 21 708 руб. 86 коп.

Судом первой инстанции установлено, что названная Роговым С.Ф., допрошенным инспекцией в качестве свидетеля, стоимость квартиры N 9 в размере 4 294 000 руб. соответствует цене, указанной в договоре купли-продажи (том 26, листы 17-15).

Допрошенная ответчиком в качестве свидетеля Жильцова О.Н. (том 27, листы 139-143) в отношении стоимости квартиры N 3 показаний не дала.

Остальные покупатели квартир в жилом доме по улице Ленинградской инспекцией не допрашивались.

В связи с этим суд пришел к выводу о том, что цены, по которым Носов С.В. продал готовые квартиры покупателям, являются наиболее вероятными ценами, по которым общество могло их продать в условиях конкуренции, действуя разумно.

Между тем, как установлено налоговым органом и следует из материалов дела, вопреки доводам общества и выводу суда первой инстанции, инспекция не могла применить метод последующей реализации, поскольку полученные ответчиком сведения не позволяют достоверно признать рыночными все цены на спорные квартиры при их реализации Носовым С.В. независимым лицам.

Так, в ходе проверки инспекцией получена информация от ООО "Городок" и ООО "Новый мир" о предлагавшейся в 2010 году в рекламных объявлениях ОАО "Вологдастрой" стоимости продажи элитного жилья в городе Вологде по улице Ленинградской, в соответствии с которой двухкомнатные квартиры предлагались к продаже в цене 4 млн. руб., четырехкомнатные квартиры - по цене 7,5 млн. руб.

Кроме того, согласно показаниям допрошенных в качестве свидетелей Старковской Е.С. и Кривенок Л.С. (том 26, листы 1-16) квартиры N 1 и 2 каждая из них приобрела за 5 000 000 руб.

Так, из показаний свидетеля Старковской Е.С. следует, что в феврале 2012 года при обращении в ОАО "Вологдастрой", ей была названа стоимость 4-комнатной квартиры N 1 в доме по улице Ленинградской - 5 000 000 руб., денежные средства в сумме 5 000 000 руб. были ею переданы представителю общества, при этом получены расписки только на сумму 3 000 000 руб.

Из показаний свидетеля Кривенок Л.С. следует, что в марте 2011 года при обращении в ОАО "Вологдастрой" ей была названа стоимость 4-комнатной квартиры N 2 в доме по улице Ленинградской в размере 5 200 000 руб., в счет оплаты за квартиру N 2 ею был внесен задаток в сумме 1 800 000 руб., однако расписку на данную сумму ей не выдали.

Отклоняя ссылку инспекции на показания названных лиц, суд первой инстанции в обжалуемом решении указал, что в рассматриваемом случае инспекция, утверждая, что Старковская Е.С. и Кривенок Л.С. приобрели квартиры по 5 000 000 руб., придала свидетельским показаниям большую силу, чем зарегистрированным в установленном порядке договорам купли-продажи, где установлены цены на приобретенные ими квартиры в размере 3 480 000 руб. и 3 485 000 руб. соответственно.

При этом, как указал суд, показания двух свидетелей об уплате за квартиры большей суммы, чем предусмотрено договором, не подтверждено документами, соответствующие расписки свидетели не получали, вопросов в отношении разной стоимости не задавали. Возможность приобретения указанными свидетелями квартир за большую цену, указанную ими при допросах, инспекцией не исследовалась.

При таких обстоятельствах, поскольку установленные договорами цены на квартиры подтверждены документально, именно они и приняты судом в качестве подтверждения цены реализации квартир Носовым С.В.

Апелляционная инстанция не может согласиться с таким выводом суда, поскольку из показаний названных выше свидетелей следует, что им в обществе вообще не были выданы расписки на суммы разниц между ценой договора и фактической стоимостью квартиры, которую, как настаивали свидетели, они уплатили. Следовательно, инспекция не могла получить от кого-либо иного документального подтверждения фактов, указанных свидетелями в ходе допросов, так как расчетные документы на часть оплаты этими свидетелями стоимости квартир фактически сторонами сделки не составлялись.

Ввиду изложенного оснований не доверять показаниям свидетелей Старковской Е.С. и Кривенок Л.С. у суда апелляционной инстанции не имеется, при том что в ходе допросов названные свидетели были предупреждены об ответственности за дачу ложных показаний.

Более того, отражение Носовым С.В. в договорах цены реализации, не соответствующей действительности подтверждается также протоколом допроса свидетеля Носова С.В. (протокол допроса от 11.02.2015 N 12-12/36), который на вопрос о занижении цены в договорах участия в долевом строительстве жилья, заключенных с дольщиками, пояснил, следующее: "Причины занижения стоимости квартир, указанной в договорах участия в долевом строительстве, от фактически внесенной дольщиками за приобретенные квартиры объясняются следующим:

- по просьбе дольщиков с целью уменьшения налога на имущество;
- по просьбе дольщиков с целью уменьшения суммы доплаты по договору за подключение и переобмер (не более 3% от стоимости договора)."

Таким образом, самим Носовым С.В. как продавцом подтвержден факт занижения стоимости квартир, указанной в договорах участия в долевом строительстве, от фактически внесенной рядом дольщиков за приобретенные квартиры.

В свою очередь, поскольку инспекцией получена информация о ценах, по которым квартиры в доме по улице Ленинградской предлагались обществом к продаже в средствах массовой информации, значительно превышающих как стоимость квартир, приобретенных Носовым С.В. у общества, так и стоимость реализованных им квартир, при этом два покупателя квартир, допрошенных в качестве свидетелей, дали пояснения о том, что фактически ими приобретались квартиры по цене, превышающей цену, указанную в договоре, кроме того, сам Носов С.В. при допросе подтвердил факт занижения цены в договорах участия в долевом строительстве жилья при их продаже, у суда первой инстанции отсутствовали правовые основания для вывода о том, что установленные договорами цены на квартиры являются подтверждением цены фактической реализации квартир Носовым С.В. и наиболее вероятными ценами, по которым общество могло их продать в условиях конкуренции, действуя разумно.



Напротив, полученные налоговым органом в ходе проверки доказательства в их совокупности не позволяют однозначно сделать такой вывод, так как все вышеизложенные обстоятельства в своей совокупности вызывают сомнение в том, что наиболее вероятными ценами, по которым общество могло их продать в условиях конкуренции, являются именно цены реализации квартир Носовым С.В. иным гражданам, указанные в договорах с ними.

Кроме того, часть покупателей не были допрошены налоговым органом по объективным причинам ввиду неявки граждан на допрос в налоговый орган.

Следовательно, в связи с отсутствием информации о рыночных ценах из официальных источников, невозможностью применения цены последующей реализации, отсутствием у общества раздельного учета прямых и косвенных затрат по каждой квартире инспекцией с целью определения размера необоснованной налоговой выгоды занижения обществом доходов от реализации объектов незавершенного строительства взаимозависимым лицам, в ходе проверки правомерно вынесено постановление от 22.12.2014 N 6 (том 21, листы 1-3) о назначении оценочной экспертизы по определению рыночной стоимости одного квадратного метра объекта долевого участия в том числе в застраиваемом обществом жилом доме по улице Ленинградской на даты заключения договоров участия в долевом строительстве с Носовым С.В. и на дату заключения дополнительных соглашений к ним.

В [пункте 12 статьи 40 НК РФ](#) предусмотрено, что в случае возникновения спора между налогоплательщиком и налоговым органом суд при рассмотрении соответствующего дела вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в [пунктах 4 - 11 статьи 40 НК РФ](#).

Конституционный Суд Российской Федерации в [определении](#) от 18.09.2014 N 1822-О указал, что при разрешении вопроса об обоснованности установления налоговым органом рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения суд не связан правилами, обязательными для налоговых органов. Это обеспечивает, в свою очередь, возможность дополнительного судебного контроля за законностью и обоснованностью действий налогового органа при доначислении налогоплательщику сумм налога, начислении пеней и штрафа с учетом принципов состязательности и равноправия сторон судопроизводства.

Положения [статьи 40 НК РФ](#) не ограничивают суды в праве учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, что позволяет налогоплательщику оспаривать решения и действия налогового органа, повлекшие доначисление налогов, используя любые доказательства правомерности своих действий.

В данном случае из заключения эксперта следует, что определение рыночной цены 1 квадратного метра производилось экспертом с применением сравнительного подхода.

При этом эксперт, проведя анализ рынка недвижимости в городе Вологде в спорный налоговый период, установил, что квартиры в домах типовой кирпичной планировки и домах современной постройки, расположенных в районе улицы Ленинградской, оценивались по стоимости 54 900 за кв. м (страница 17 заключения эксперта), в то время как Носов С.В. приобретал у общества и в дальнейшем продавал квартиры по стоимости 22 041 руб. - 22 342 руб. за 1 кв. м.

Суд первой инстанции признал заключение эксперта от 24.12.2014 N 161214-ЭОЖ-1986 недопустимым доказательством по делу, поскольку посчитал, что при определении рыночной цены 1

квадратного метра экспертом не учтено количество приобретаемых квартир, степень готовности жилого дома на момент заключения договоров долевого участия, условия платежей, предлагаемые при реализации объектов-аналогов, стоимость которых учитывалась экспертом при расчете средней цены предложения. Также как указал суд, на какой стадии строительства находились квартиры, стоимость которых использована экспертом для сравнения, в заключении эксперта не отражено.

Таким образом, по мнению суда, рыночная цена определена экспертом без учета условий сделок о количестве квартир и степени готовности домов, а цены, применяемые в сопоставимых с рассматриваемым случаем условиях, экспертом не исследовались.

В связи с изложенным суд пришел к выводу о том, что использование экспертом сведений об объектах-аналогах, очевидно не отвечающих критериям сопоставимости условий реализации, свидетельствует о недостоверности заключения эксперта по вопросу об определении рыночной стоимости.

Вместе с тем в данном случае из материалов выездной налоговой проверки следует, и заявителем документально не опровергнут тот факт, что формирование цен для участников долевого строительства квартир, не являющихся взаимозависимыми (зависимыми) с обществом, осуществлялось налогоплательщиком без какой-либо определенной логической маркетинговой схемы, поскольку стоимость квартир с аналогичными показателями по площади существенно расходится с ценой 1 кв. м в договорах с Носовым С.В. и в экспертном заключении.

При этом судом апелляционной инстанции отклоняется ссылка заявителя на показания свидетелей, допрошенных налоговым органом в ходе проверки, которые, по мнению общества, подтверждают порядок формирования цены договоров.

Так, Фролов В.А., генеральный директор ОАО "Вологдастрой" (протокол от 10.02.2015 N 12-12/32), указал, что цена 1 кв. м строящегося жилья и нежилых помещений зависела от сметной стоимости дома, скидок, предоставленных по итогам переговоров с участниками строительства индивидуально, этапа строительства, а также факторы: вид из окна, этаж, планировка; Носов С.В., первый заместитель генерального директора ОАО "Вологдастрой" (протокол от 11.02.2015 N 12-12/36), указал, что цена 1 кв. м квартир и нежилых помещений зависела от денежного потока организации, от того, насколько обществу нужны были деньги в определенный момент, при заключении договоров скидки предоставлялись постоянно; Щербинина Л.В., с 2005 года ведущий инженер по заключению договоров долевого строительства, с 2014 года - начальник отдела продаж ОАО "Вологдастрой" (протокол от 11.02.2015 N 12-12/35), указала, что цена 1 кв. м помещений зависела от местонахождения (района), этажности, многоквартирности, вида из окна, планировки, этажа.

Вместе с тем в силу [статьи 68](#) АПК РФ обстоятельства дела, которые согласно закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться в арбитражном суде иными доказательствами.

В рассматриваемом случае инспекцией установлено и заявителем не отрицается тот факт, что в обществе отсутствует какой-либо локальный акт, регламентирующий порядок определения стоимости квартир в том числе по тем критериям, которые обозначили свидетели, и устанавливающий право на получение дольщиком скидки, а также учитывающий такие критерии как количество приобретаемых квартир по одному договору, степень готовности жилого дома на момент заключения договоров долевого участия, условия платежей, иные факторы, которые влияли бы на формирование цены 1

---

квадратного метра соответствующей квартиры.

Более того, из показаний свидетеля Фролова В.А. следует, что документов по предоставлению скидок при долевом строительстве в ОАО "Вологдастрой" не было; Носов С.В. в ходе допроса также сообщил, что документы на предоставленные скидки обществом не оформлялись; свидетель Щербинина Л.В. указала, что не знает, предоставлялись ли дольщикам и покупателям скидки, документы о предоставлении скидок, их размере в ОАО "Вологдастрой" не составлялись.

Следовательно, сами свидетели подтвердили отсутствие в обществе каких-либо документов, в которых был бы зафиксирован порядок определения цены квартиры в зависимости от различных факторов, влияющих на цену недвижимости.

С учетом положений [статьи 68](#) АПК РФ в отсутствие первичных документов, изданных в обществе с целью официального установления критериев определения стоимости 1 кв. м жилья, предлагаемого потенциальным покупателям для участия в долевом строительстве дома, позволяющих достоверно установить применение в обществе системы скидок, льгот в зависимости от количества приобретаемых квартир, от стадии готовности дома на момент заключения договора долевого участия, по которому приобретена квартира, от этажности и вида из окон, от порядка и условий оплаты, показания вышеперечисленных свидетелей не могут быть признаны допустимыми доказательствами, достоверно подтверждающими формирование стоимости квартир при заключении договоров с Носовым С.В. с учетом обозначенных этими свидетелями факторов.

Ссылка заявителя на показания Корешиловой О.П., заместителя директора ООО "Стройиндустрия" (протокол от 08.07.2015 N 12-12/245), которая указала, что на цену 1 кв. м помещений может влиять сметная стоимость, спрос и предложение на рынке, средние цены других застройщиков, этаж, на котором расположена квартира, этап строительства, на котором происходит реализация квартиры, также отклоняется апелляционным судом, поскольку названное лицо вообще не является работником общества.

Таким образом, доводы заявителя и вывод суда первой инстанции о недопустимости заключения эксперта от 24.12.2014 N 161214-ЭОЖ-1986, мотивированный тем, что при определении рыночной цены 1 кв. м экспертом не учтено количество приобретаемых квартир, степень готовности жилого дома на момент заключения договоров долевого участия, условия платежей, предлагаемые при реализации объектов-аналогов, стоимость которых учитывалась экспертом при расчете средней цены предложения, а также исследовать цены, применяемые в сопоставимых с рассматриваемым случаем условиях, не основаны на имеющихся в деле доказательствах и являются несостоятельными, поскольку обществом не доказано и документально не подтверждено, что формирование цен на квартиры в договорах, заключенных с Носовым С.В., производилось именно с учетом названных критериев, которые могли бы непосредственным образом повлиять на итоговый финансовый результат цены сделки.

В свою очередь, из материалов дела следует, что в целях определения рыночной стоимости спорных объектов эксперт руководствовался положениями Федерального [закона](#) от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности" (далее - Закон об оценочной деятельности), Федеральными стандартами оценки (далее - ФСО) N 1-3, утвержденными приказами Минэкономразвития России от 20.05.2015 N 297, от 20.07.2007 N 255, от 20.07.2007 N 254, рекламным еженедельником "Городок+", сайтами Интернета.

В соответствии с пунктом 11 Федерального [стандарта оценки](#) "Общие понятия оценки, подходы и

---

---

требования к проведению оценки (ФСО N 1)", утвержденного приказом Минэкономразвития России от 20.05.2015 N 297, основными подходами, используемыми при проведении оценки, являются сравнительный, доходный и затратный подходы.

При выборе используемых при проведении оценки подходов следует учитывать не только возможность применения каждого из подходов, но и цели и задачи оценки, предполагаемое использование результатов оценки, допущения, полноту и достоверность исходной информации.

Сравнительный подход - совокупность методов оценки, основанных на получении стоимости объекта оценки путем сравнения оцениваемого объекта с объектами-аналогами (пункт 12 ФСО N 1).

В силу пункта 13 ФСО N 1 сравнительный подход рекомендуется применять, когда доступна достоверная и достаточная для анализа информация о ценах и характеристиках объектов-аналогов.

В рамках сравнительного подхода применяются различные методы, основанные как на прямом сопоставлении оцениваемого объекта и объектов-аналогов, так и методы, основанные на анализе статистических данных и информации о рынке объекта оценки (пункт 14 ФСО N 1).

Пунктом 23 того же ФСО N 1 установлено, что проведение оценки включает в том числе этап сбора и анализа информации, необходимой для проведения оценки.

Согласно пункту 24 ФСО N 1 оценщик вправе самостоятельно определять необходимость применения тех или иных подходов к оценке и конкретных методов оценки в рамках применения каждого из подходов.

В данном случае в заключении эксперт подробно обосновал отказ от использования затратного и доходного подходов, а также необходимость использования сравнительного подхода в целях определения рыночной стоимости спорных объектов (том 21, листы 33-34).

В разделе 9 экспертного заключения содержится подробное описание того, по каким критериям эксперт выбрал однородные товары с объектами оценки для оценки их рыночной стоимости сравнительным подходом (том 21, листы 34-39).

Как отражено в экспертном заключении, по критерию "Местоположение" аналоги находятся в городе Вологде, в районе улицы Ленинградской: улица Ленинградская, дома 79, 148, 150; улица Новгородская, дом 2; улица Щетинина, дом 3; улица Гагарина, дома 3, 2а, 5а. Также, в качестве аналогов использованы предложения о продаже незавершенным строительством жилых помещений, расположенных на улице Преминина. Местоположение района улицы Ленинградской и улицы Преминина является однородным, так как это "спальные" районы города в окружении жилых домов, вблизи оживленной трассы, в окружении жилых домов и объектов социальной инфраструктуры.

По критерию "Материалы основных конструктивных элементов": все аналоги, так же как и объекты оценки, построены из кирпича, имеют железобетонные перекрытия.

По критерию "Отделка": все аналоги, так же, как и объекты оценки, имеют внутреннюю отделку: стены - штукатурка, пол - бетонная стяжка.

По критерию "Назначение": все аналоги, так же, как и объекты оценки, имеют жилое назначение.

По критерию "Коммуникации": все аналоги, так же, как и объекты оценки, имеют коммуникации:

---

отопление, горячее водоснабжение, канализация - централизованные, телефон, радио, телевидение.

Для расчетов экспертом использовались только те предложения о продаже, в которых указаны: точный адрес, площадь, этаж расположения, количество комнат, цена предложения за 1 кв. м.

В связи с отсутствием факта реализации идентичных квартир в строящемся жилом доме N 2 по генплану по улице Ленинградской, реализованных обществом другим дольщикам, кроме Носова С.В., примененные экспертом аналоги признаны однородными, не являясь при этом идентичными, однако имеющими сходные характеристики и состоящие из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции.

При этом, как следует из содержания экспертного заключения и пояснений эксперта Жирнова И.Н. от 11.09.2019 N 7185, от 25.12.2019 N 7530, при определении рыночной стоимости 1 кв. м долевого строительства жилья такое обстоятельство как количество одновременно приобретаемых дольщиком квартир не могло повлиять на результаты экспертизы в связи с отсутствием в нормативно-методической литературе по оценке и в практике оценочной деятельности методических рекомендаций, в соответствии с которыми можно рассчитать влияние данного обстоятельства на стоимость 1 кв. м долевого строительства жилья.

Также как указал эксперт, на стоимость 1 кв. м долевого строительства жилья могло повлиять предоставление рассрочки, остальные обстоятельства условий платежей, такие как, оплата при заключении договора, оплата кредитными средствами, иные способы оплаты не влияют на стоимость 1 кв. м долевого строительства жилья.

В отношении степени готовности объектов долевого строительства эксперт указал, что данное обстоятельство также не могло повлиять на результаты экспертизы, поскольку при условии непрерывного строительства получить объективную информацию о степени готовности объекта невозможно. Более того, экспертом указано, что в нормативно-методической литературе по оценке и в практике оценочной деятельности отсутствуют методические рекомендации, в соответствии с которыми можно рассчитать влияние данного обстоятельства на стоимость 1 кв. м долевого строительства жилья.

Следовательно, вывод суда о том, что экспертное заключение не может быть признано допустимым доказательством по причине того, что в нем не отражено, на какой стадии строительства находились квартиры, стоимость которых использована экспертом для сравнения, также является несостоятельным и не основан на нормах права и обстоятельствах дела.

Апелляционная коллегия считает, что в данном случае оценка произведена с учетом положений пунктов 12 и 13 ФСО N 1.

В таблице на листах 25-29 заключения эксперт определил средние значения цены за 1 кв. м по полугодовым периодам, которые указал в качестве рыночной цены 1 кв. м квартиры в жилом доме по улице Ленинградской.

Таким образом, апелляционная инстанция соглашается с доводом инспекции о том, что объекты незавершенного строительства выбраны экспертом в качестве аналогов обоснованно.

При таких обстоятельствах, вопреки выводам суда первой инстанции, экспертное заключение, полученное налоговым органом, является допустимым доказательством по делу.



В свою очередь, не соглашаясь с экспертным заключением, общество, тем не менее, о необходимости назначения судебной экспертизы рыночной стоимости спорных объектов при рассмотрении дела в суде первой инстанции не заявляло.

Суд в обжалуемом решении пришел к выводу о том, что, поскольку из актов приема-передачи и документов на последующую продажу квартир Носовым С.В. следует, что по окончании строительства дома по данным технической инвентаризации площадь квартир изменилась в большую сторону, поэтому на основании пунктов 3.4 договоров Носов С.В. должен был вносить разницу, на которую подлежит увеличению фактическая стоимость квартир.

Как указал суд, определяя разницу между полученными обществом от Носова С.В. суммами и рыночной стоимостью, определенной экспертом, инспекция не исследовала данные обстоятельства и не учла их в расчете доначисленного финансового результата, что, по мнению суда, также свидетельствует о недоказанности размера доначисленных обществу сумм налогов.

Апелляционная коллегия не может согласиться с таким выводом суда ввиду следующего.

В соответствии с пунктом 3.4 договора, участник долевого строительства дополнительно оплачивал застройщику затраты, не включенные в цену квартиры, указанную в пункте 3.1 договора, а именно:

- не предусмотренные сметой на момент получения разрешения на строительство;
- по технической инвентаризации многоквартирного дома и находящихся в нем жилых и нежилых помещений;
- по проведению лабораторных исследований при сдаче дома в эксплуатацию;
- за подключение к инженерным сетям.

Указанные расходы не должны превышать 3% цены договора, то есть размер доплаты не фиксированный.

Ответчик в ходе проверки пришел к выводу о занижении доходов общества в части финансового результата от строительства жилых домов и услуг заказчика, при этом доначисление спорных сумм налогов по рассматриваемому эпизоду производилось с налоговой базы, рассчитанной инспекцией как разница между рыночной стоимостью квартир (по оценке эксперта) и ценой договоров (без учета доплаты на возмещение дополнительных затрат застройщика).

В свою очередь инспекцией выявлено, что из учетной политики налогоплательщика следует, что результатом от строительства объекта (экономией) является разница между стоимостью по договорам, себестоимостью помещений (по актам приема-передачи), услугой заказчика (4%). При этом доплата за дополнительные затраты застройщика при расчете финансового результата от строительства (экономия) обществом не учитывалась, что подтверждается показаниями свидетелей Кузнецовой Н.Н. (главный бухгалтер) и Угрюмовой Т.С. (бухгалтер), а также не оспаривается самим обществом.

Также как установлено инспекцией, согласно налоговым регистрам за 2011-2013 годы обществом в целях налогообложения учтены как самостоятельные виды доходов:

- экономия от строительства жилых домов;

- услуга заказчика;
- доплата в целом по объекту строительства.

Названные обстоятельства заявителем также не отрицаются.

Следовательно, признается обоснованным и документально подтвержденным вывод налогового органа о том, что доплата, внесенная дольщиком в соответствии с пунктом 3.4 договора, является самостоятельным видом дохода для целей налогообложения и не учитывалась обществом для расчета финансового результата от строительства дома, а следовательно, не увеличивала стоимость цены квартиры и не могла быть учтена при заключении договоров долевого строительства с Носовым С.В.

На момент подписания договоров на строительство квартир обществом с Носовым С.В. пункт 3.3 договора содержит положение о том, что оплата цены договора произведена Носовым С.В. в полном объеме.

При этом цены квартир, указанные в пункте 3.1 договоров на строительство квартир, заключенных обществом с Носовым С.В. (с учетом дополнительных соглашений), идентичны ценам, указанным в договорах о реализации Носовым С.В. этих же квартир иным покупателям.

Таким образом, довод инспекции о том, что доплата, предусмотренная пунктом 3.4 договоров, дольщиком Носовым С.В., фактически не вносилась, обществом документально не опровергнут.

Следовательно, рассчитывая финансовый результат от строительства как разницу между рыночной стоимостью квартиры, определенной экспертом, и ценой, указанной в договоре участия в строительстве, заключенным с Носовым С.В., доплата за переобмер не могла быть учтена налоговым органом, поскольку:

- на дату подписания договоров участия в долевом строительстве (2010 год), заключенных заявителем с Носовым С.В., оплата за все квартиры должна была быть осуществлена последним в полном объеме, что предусмотрено в пункте 3.3 договоров. При этом, несмотря на то, что при вводе дома в эксплуатацию, увеличилась площадь квартир, доплата, предусмотренная пунктом 3.4 договора (не более 3% от цены договора), Носовым С.В. не производилась;

- доплата (не более 3%) в целях налогообложения учитывалась самим обществом в бухгалтерском и налоговом учете как самостоятельный вид дохода;

- по условиям пункта 3.4 договора на участие в долевом строительстве доплата (не более 3%) не включается в цену квартиры, определенную пунктом 3.1 договора, то есть не участвует при расчете финансового результата от строительства дома.

В связи с изложенным является необоснованным вывод суда первой инстанции о недоказанности ответчиком размера доначисленных обществу сумм налогов по рассматриваемому эпизоду.

При таких обстоятельствах, оценивая правомерность произведенного инспекцией расчета подлежащего налогообложению дохода общества от продажи объектов долевого строительства взаимозависимому лицу, основанного на заключении эксперта ООО "ЛСЭ", суд апелляционной инстанции, исходя из фактических обстоятельств дела и в соответствии с [пунктом 12 статьи 40 НК РФ](#), считает подтвержденным относимыми и допустимыми доказательствами факт занижения заявителем цены реализации спорных объектов в доме по улице Ленинградской.

Цена, примененная обществом по сделкам с Носовым С.В., повлияла на размер налоговой базы, определенной в соответствии со [статьями 247, 249](#) НК РФ и размер налоговых обязательств заявителя по налогу на прибыль, а следовательно и по НДС.

В связи с этим совокупность установленных инспекцией фактов свидетельствует о том, что общество, приобретая необоснованную налоговую выгоду, полученную от нерыночного ценообразования посредством участия в сделках с взаимозависимым лицом, совершило действия, направленные на минимизацию налога на прибыль и НДС.

Приведенные выше выводы обществом документально не опровергнуты.

Ссылка общества на то, что сделки с Носовым С.В. по ценам, указанным в договорах, заключенных с ним, были направлены на привлечения оборотных средств, правомерно не принята налоговым органом.

Как указано выше, Носов С.В. являлся единственным инвестором строительства 10 квартир жилого дома по улице Ленинградской.

При этом договоры на все 10 квартир заключены обществом с Носовым С.В. в мае - июне 2010 года, то есть по истечении года и более с начала строительства дома.

Кроме того, по условиям пункта 3.3 договоров с Носовым С.В. оплата цены договора на момент подписания договора должна быть произведена в полном объеме.

Между тем, как следует из анализа, приведенного инспекцией в приложении 1 к дополнениям к апелляционной жалобе от 25.08.2020 N 06-18/1374, оплата цены договоров произведена Носовым С.В. по 9 договорам (из 10) с нарушением условий пункта 3.3 договоров, так как на момент подписания эти договоры дольщиком в полном объеме не были оплачены. Доплата части стоимости каждой квартиры производилась Носовым С.В. по истечении почти года после заключения договоров с обществом, что не отрицается заявителем.

Помимо изложенного, к договорам участия в долевом строительстве жилья, с Носовым С.В. общество за 3 дня до ввода дома в эксплуатацию заключило дополнительные соглашения от 15.02.2011, в которых увеличена общая стоимость квартир с 20 330 000 руб. до 27 821 000 руб.

При этом согласно названным дополнительным соглашениям доплата цены договора должна была быть произведена дольщиком в срок до 15.03.2011, то есть заведомо после завершения строительства объекта по улице Ленинградской (разрешение на ввод объекта в эксплуатацию датировано 18.02.2011).

Фактически разница цены квартир в сумме 7 491 000 руб. (27821000 - 20330000), составляющая 27%, то есть около 1/3 от общей стоимости квартир, уплачена Носовым С.В. в марте, апреле 2011 года, то есть после ввода дома в эксплуатацию.

Следовательно, является обоснованным вывод налогового органа о том, что сделки с указанным лицом не были направлены на оперативное привлечение заявителем оборотных средств для строительства дома.

На основании изложенного не могут быть признаны документально подтвержденным и обоснованными доводы общества, приведенные в качестве мотивов наличия разумных экономических

причин заключения сделок с Носовым С.В. по заниженным ценам на квартиры, поскольку данные доводы опровергаются материалами дела.

В свою очередь, инспекция правомерно указала, что в рассматриваемом случае речь идет не об оценке хозяйственных операций с позиции их экономической целесообразности, что недопустимо с учетом правовой позиции, изложенной в определениях Конституционного суда Российской Федерации от 04.06.2007 N 320-О-П и 366-О-П, а об оценке обоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды, выразившейся в занижении доходов от строительства спорных жилых домов.

К рассматриваемой ситуации подлежат применению разъяснения, содержащиеся в [пункта 3](#) постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53), согласно которым налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Апелляционная коллегия считает верным вывод налогового органа о том, что применение сторонами сделки заниженной цены реализации объектов стало возможным в результате взаимозависимости общества и Носова С.В.

Налоговым органом установлено, что фактически действия общества по реализации строящихся квартир взаимозависимому лицу Носову С.В. по заниженной стоимости 1 квадратного метра долевого строительства объектов направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде занижения суммы доходов (экономии от строительства) и, как следствие, неуплату в бюджет НДС и налога на прибыль.

Утверждение представителя заявителя о том, что налоговым органом не оспаривается соответствие отраженных в налоговом учете операций по сделкам с Носовым С.В. их действительному экономическому смыслу, является ошибочным по вышеизложенным основаниям.

Согласно представленным инспекцией с сопроводительным письмом от 03.09.2020 расчетам налогов, доначисленных с учетом письма от 02.07.2019 о внесении изменений в оспариваемое решение ответчика, суммы НДС и налога на прибыль, приходящиеся на эпизод, связанный с долевым участием Носова С.В. в строительстве дома по улице Ленинградской, составляют соответственно 2 548 350 руб. 91 коп. и 2 831 501 руб.

Арифметический расчет указанных сумм обществом не оспаривается.

При таких обстоятельствах является ошибочным вывод суда первой инстанции о незаконности оспариваемого решения в части доначисления обществу указанных сумм налогов по рассматриваемому эпизоду, а также приходящихся на них сумм пеней в соответствующих размерах.

Как установлено налоговым органом в ходе проверки и подтверждается материалами дела, в проверяемом периоде общество с привлечением средств дольщиков производило строительство 251-квартирного жилого дома по улице Щетинина, 120-квартирного жилого дома по улице Южакова.

Проверкой выявлено, что в отношении части квартир 251-квартирного жилого дома по улице Щетинина общество с Носовым С.В. и Фроловым В.А. заключило договоры от 03.10.2012, от

17.10.2012, от 23.10.2012 и от 27.12.2011 (том 14, листы 11-17, 51-58, 99-105, 139-146), согласно которым Носов С.В. является участником долевого строительства 15, 24 и 18 квартир, Фролов В.А. - участником долевого строительства 21 квартиры.

В отношении части квартир 120-квартирного жилого дома по улице Южакова общество с Фроловым В.А. заключило договоры от 28.05.2012 и от 26.10.2012 (том 23, листы 6-10, 99-102), согласно которым Фролов В.А. является участником долевого строительства 29 и 25 квартир соответственно.

По этому же дому заключены договоры с Носовым С.В. от 02.08.2012, от 14.08.2012 и от 21.01.2013 (том 24, листы 139-141; том 25, листы дела 1-3, 10-15), согласно которым Носов С.В. является участником долевого строительства 1, 1 и 46 квартир соответственно.

В соответствии с перечисленными договорами общество обязалось в предусмотренные договорами сроки своими силами и с привлечением других лиц обеспечить возведение многоквартирных домов и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию передать квартиры участникам долевого строительства, а участники долевого строительства обязались уплатить обществу денежные средства в размере, предусмотренном договорами.

По условиям заключенных договоров в цену договоров входит сумма денежных средств на возмещение затрат на создание квартир и денежные средства на оплату услуг застройщика в размере 4%.

Инспекцией выявлено, что стоимость 1 квадратного метра приобретенных Носовым С.В. квартир составила:

- в жилом доме по улице Щетинина - от 23 273 руб. до 25 734 руб. по договору от 03.10.2012, от 23 001 руб. до 24 161 руб. по договору от 17.10.2012, от 23 310 руб. до 24 161 руб. по договору от 23.10.2012;

- в жилом доме по улице Южакова - от 23 002 руб. до 31 305 руб.

Стоимость 1 квадратного метра приобретенных Фроловым В.А. квартир составила:

- в жилом доме по улице Щетинина - от 23 271 руб. до 25 734 руб.;

- в жилом доме по улице Южакова - от 23 979 руб. до 31 305 руб.

**Законом** N 227-ФЗ часть первая НК РФ дополнена **разделом V.1 "Взаимозависимые лица**. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании".

В соответствии с **частью 5 статьи 4** Закона N 227-ФЗ положения частей первой и второй НК РФ применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с **главой 25** НК РФ с 01.01.2012, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

Обстоятельства, при наличии которых лица могут быть признаны взаимозависимыми, перечислены в **пункте 2 статьи 105.1** НК РФ.

Согласно **подпункту 7 пункта 2 статьи 105.1** названного Кодекса в целях налогообложения



---

взаимозависимыми лицами признаются организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа.

В силу [пункта 7 статьи 105.1](#) упомянутого Кодекса суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным [пунктом 2](#) данной статьи, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в [пункте 1 статьи 105.1](#) НК РФ.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 105.1](#) НК РФ если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в данном пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

Суд первой инстанции пришел к выводу о том, что в силу [подпункта 7 пункта 2 статьи 105.1](#) НК РФ общество и Фролов В.А. являются взаимозависимыми в силу того, что Фролов В.А. в рассматриваемые периоды являлся генеральным директором общества (том 18, листы 63-67).

Кроме того, поскольку с 21.05.2010 Носов С.В., являясь аффилированным лицом общества, стал способен оказывать влияние на деятельность общества, в том числе на результаты сделок, следовательно на основании [пункта 1 статьи 105.1](#) НК РФ он также является взаимозависимым с обществом лицом.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 105.3](#) этого Кодекса в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с [разделом V.1](#) указанного Кодекса сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Как настаивает общество, в данном случае инспекцией проведена именно проверка цен реализации квартир взаимозависимым лицам Фролову В.А. и Носову С.В. по договорам долевого участия в строительстве двух жилых домов по улице Щетинина и улице Южакова в городе Вологде на предмет их соответствия рыночным ценам, что, в силу прямого запрета, установленного в [абзаце третьем пункта 1 статьи 105.17](#) НК РФ, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Заявитель считает, что в данном случае на основании [пункта 2 статьи 105.3](#) НК РФ такой контроль может осуществляться Федеральной налоговой службой (ее центральным аппаратом) посредством проведения мероприятий налогового контроля в порядке, установленном [главой 14.5](#) НК РФ.

Апелляционный суд не может согласиться с доводами общества о том, что в рассматриваемой ситуации инспекция, проведя выездную налоговую проверку, вышла за пределы своих полномочий при доначислении НДС и налога на прибыль за 2012-2013 годы по эпизоду, связанному с реализацией квартир по договорам долевого участия в строительстве двух жилых домов по улице Щетинина и улице Южакова в городе Вологде взаимозависимым лицам - Фролову В.А. и Носову С.В.

Действительно, в силу прямого запрета, установленного в [абзаце третьем пункта 1 статьи 105.17](#) НК РФ, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок. На основании [пункта 2 статьи 105.3](#) НК РФ он может

---

осуществляться Федеральной налоговой службой (ее центральным аппаратом) посредством проведения мероприятий налогового контроля в порядке, установленном [главой 14.5](#) НК РФ.

Вместе с тем в данном случае инспекцией не проводился контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, а устанавливалась совокупность обстоятельств, свидетельствующих о согласованности действий взаимозависимых лиц в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Заявителем не отрицается тот факт, что уведомление в отношении спорных сделок как о контролируемых сделках в соответствии со [статьей 105.16](#) НК РФ за указанные налоговые периоды общество в налоговый орган не подавало.

В [решении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 01 февраля 2016 года N АКПИ15-1383 рассматривалось письмо Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145, в котором, в частности, территориальным налоговым органам разъяснено, что в случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных [главой 14.3](#) НК РФ.

При этом из указанного судебного акта однозначно не следует, что данное полномочие у территориальных налоговых органов вообще отсутствует. Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что анализируемое письмо не выходит за рамки адекватной интерпретации положений налогового законодательства.

В апелляционном [определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 12 мая 2016 года N АПЛ16-124 дополнительно разъяснено, что НК РФ не предусматривает закрытый перечень способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам выездных и камеральных налоговых проверок и не содержит запрета на использование методов, установленных [главой 14.3](#) НК РФ, в целях определения ее размера.

Поскольку правильность применения положений части второй [НК РФ](#) при исчислении налогов является предметом камеральных и выездных проверок, то в указанных случаях налоговые инспекции вправе использовать методы определения доходов, предусмотренные [главой 14.3](#) НК РФ для целей определения рыночной цены товаров (работ, услуг).

Из совокупного анализа правовых позиций, содержащихся в [постановлении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2019 N 10-П; [подпункта 5 пункта 2](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 62 "О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица", пункта 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений [раздела V.1](#) и [статьи 269](#) НК РФ, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, [определения](#) Верховного Суда Российской Федерации от 22 июля 2016 года N 305-КГ16-4920 в учетом правовой позиции, отраженной в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 01 декабря 2016 года [N 308-КГ16-10862](#) и от 29 марта 2018 года [N 303-КГ17-19327](#), следует вывод о том, что контролируемым уровнем цен является многократное отклонение от рыночной цены, то есть в два и более раза, проверка которого не входит в полномочия территориального налогового органа.

В свою очередь, в [определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 29 марта 2018 года N 303-КГ17-19327, на которое сослался суд первой инстанции, не был признан контролируемым

диапазон расхождений цен в пользу взаимозависимого контрагента от 11% до 52%.

В рассматриваемой ситуации, как отмечено обществом в дополнениях к отзыву на апелляционную жалобу от 28.08.2020 и не отрицается инспекцией, из данных, отраженных в таблицах, приведенных в оспариваемом решении налогового органа, следует, что отклонение цен, установленных Носову С.В., по сравнению с ценами для других дольщиков, составляет от 0% до 50%. (таблица N 2 на странице 16, таблица N 6 на странице 42, таблица N 10 на странице 66 решения); отклонение цен, установленных Фролову В.А., по сравнению с ценами для других дольщиков, составляет от 0% до 55% (таблица N 14 на странице 92 решения); максимальное отклонение рыночной стоимости квартир, установленной экспертом в отчете об оценке, от стоимости объектов, реализованных Носову С.В. и Фролову В.А. составляет 44%.

В свою очередь, по данным налогового органа (дополнения к апелляционной жалобе от 19.06.2020) отклонение цен сделок, установленных обществом Носову С.В. и Фролову В.А., от рыночного уровня, определенного по результатам экспертизы колеблется в диапазоне от 47% до 65%, но не менее 20%.

Расчет отклонения стоимости квартир по каждому объекту и спорному участнику строительства приведен инспекцией в приложениях к акту проверки 86, 95, 97, 101, 106, 109, 113.

При этом в целом отклонение цен спорных сделок в данном случае не является многократным.

Кроме того, из положений [пунктов 1, 2 и 4 статьи 105.3 НК РФ](#) следует, что взаимозависимость участников сделки, повлиявшая на размер доходов, учитываемых налогоплательщиком в целях налогообложения, является основанием для определения налоговой базы исходя из рыночных цен в порядке, установленном [разделом V.1 НК РФ](#), если такая сделка признается контролируемой в соответствии со [статьей 105.14 НК РФ](#).

[Пунктом 1 статьи 105.14](#) данного Кодекса установлено, что в целях настоящего Кодекса контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных указанной статьей).

Так, согласно [пункту 2 статьи 105.14 НК РФ](#) (в редакции, действовавшей в проверенные налоговые периоды) сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, признается контролируемой (если иное не предусмотрено [пунктами 3, 4 и 6](#) настоящей статьи) при наличии хотя бы одного из обстоятельств, перечисленных в этом пункте.

Между тем ни одного из таких обстоятельств при совершении спорных сделок судом не усматривается.

[Подпунктом 4 пункта 2 статьи 105.14](#) данного Кодекса в той же редакции предусмотрено, что сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, признается контролируемой в случае, если хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 процентов в соответствии с [пунктом 5.1 статьи 284](#) Кодекса, при этом другая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей и не применяет (не применяют) налоговую ставку 0 процентов по указанным обстоятельствам.

При этом, как разъяснено в [письме](#) Минфина России от 01.06.2015 N 03-01-18/31603, освобождение от обязанности уплачивать налог на прибыль организаций допускается исключительно в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Освобождение от обязанности уплачивать налог на прибыль организаций предполагает наличие у лица такой обязанности в соответствии со [статьей 246](#) НК РФ и допускается исключительно в отношении налогоплательщиков налога на прибыль организаций.

В соответствии с положениями статьи 19 и [главы 25](#) Кодекса налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются организации, на которые согласно [статье 246](#) Кодекса возложена обязанность уплачивать налог на прибыль организаций.

Соответственно, физическое лицо не может быть освобождено от обязанности уплачивать налог на прибыль организаций, поскольку не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций.

Учитывая изложенное, как физическое лицо, так и индивидуальный предприниматель не могут рассматриваться в целях [подпункта 4 пункта 2 статьи 105.14](#) НК РФ в качестве стороны сделки, которая освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 процентов в соответствии с [пунктом 5.1 статьи 284](#) Кодекса.

Более того, [пунктом 1 статьи 105.16](#) НК РФ установлено, что налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в [статье 105.14](#) настоящего Кодекса.

[Пунктом 1 статьи 105.17](#) НК РФ предусмотрено, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со [статьей 105.16](#) Кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Как указано ранее в настоящем постановлении, уведомление в отношении спорных сделок как о контролируемых сделках в соответствии со [статьей 105.16](#) НК РФ за указанные налоговые периоды общество в налоговый орган не подавало.

Таким образом, из совокупного толкования вышеназванных норм права спорные сделки не отвечают уровню контролируемого диапазона расхождений цен в пользу взаимозависимого контрагента и, по своей сути и субъектному составу, не относятся к контролируемым сделкам в смысле положений [пункта 2 статьи 105.14](#) НК РФ (в редакции, действовавшей в проверенные налоговые периоды).

В свою очередь, [подпункт 7 пункта 1 статьи 31](#) НК РФ не исключает возможность определения размера недоимки как применительно к установленным [главой 14.3](#) названного Кодекса методам, используемым при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, так и на основании сведений о рыночной стоимости объекта оценки, если с учетом всех обстоятельств дела эти сведения позволяют сделать

---

вывод не о точной величине, но об уровне дохода, который действительно мог быть получен при совершении сделок аналогичными налогоплательщиками.

Как указал Верховный Суд Российской Федерации в определении от 22.07.2016 N 309-КГ16-4920, в силу основных начал законодательства о налогах и сборах, закрепленных в [статье 3](#) НК РФ, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Избежание налогообложения в результате совершения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, является неправомерным поведением участника гражданского оборота, не совместимым с указанными положениями [статьи 3](#) НК РФ, поскольку приводит к возникновению у лиц, обязанных к уплате налога, неоправданного преимущества в сравнении с другими налогоплательщиками, нарушению публичного интереса. Совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях: 1) если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом; 2) если для целей налогообложения учтены операции не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); 3) если налоговая выгода получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности ([пункты 3, 4](#) Постановления N 53).

Существенное отклонение цены реализации имущества может поставить под сомнение саму возможность совершения операций на таких условиях в случае, если в ходе проверки налоговым органом установлены обстоятельства, порочащие деловую цель сделки (взаимозависимость участников сделок, отсутствие разумных экономических причин к установлению цены в заниженном размере и т.п.) и позволяющие сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.

В ходе судебного разбирательства суд первой инстанции установил, что сделки по реализации объектов недвижимости заключены между лицами, признаваемыми для целей налогообложения взаимозависимыми.

Действительно взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Между тем взаимозависимость означает способность таких лиц оказывать влияние на условия и (или) результаты совершаемых ими сделок и (или) экономические результаты деятельности друг друга, поэтому она может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими и иными причинами.

Таким образом, поскольку ответчик, выявив в ходе проверки разницу в стоимости 1 кв. м объектов недвижимости, реализованных заявителем взаимозависимым и невзаимозависимым лицам, пришел к выводу о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, выразившейся в занижении финансового результата от строительства домов, инспекция вправе была определить размер такой налоговой выгоды, полученной обществом, используя при этом сведения о рыночных ценах в целях установления обстоятельств, которые в совокупности с взаимозависимостью участников сделок могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.



---

Следовательно, у налогового органа в рассматриваемом случае имелись основания для определения прав и обязанностей общества исходя из уровня дохода, который был бы получен налогоплательщиком в случае реализации квартир в спорных домах по договорам долевого участия взаимозависимым лицам на обычных (рыночных) условиях.

Данный вывод не противоречат пунктам 1 и 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений [раздела V.1](#) и [статьи 269](#) НК РФ, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, а также правовой позиции, изложенной в постановлениях Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29 января 2020 года [по делу N А21-133/2018](#), от 21 июня 2018 года [по делу N А05-7708/2017](#).

Кроме того, суд первой инстанции на странице 18 обжалуемого решения также указал, что по результатам проведенной налоговой проверки инспекция вправе использовать сведения о рыночных ценах в целях установления обстоятельств, которые в совокупности с иными перечисленными выше обстоятельствами могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

В [пункте 3](#) Постановлении N 53 разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Взаимозависимость может иметь юридическое значение в целях налогового контроля только, если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных недобросовестных действий, направленных на незаконное занижение налоговых платежей.

Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата.

В [абзаце втором пункта 4](#) Постановления N 53 указано, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Однако, если главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями) ([абзац шестой пункта 5](#) Постановления N 53).

Существенное отклонение цены реализации сделки может поставить под сомнение саму

---

возможность совершения операций на таких условиях в случае, если в ходе проверки налоговым органом установлены обстоятельства, порочащие деловую цель сделки и позволяющие сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.

Установив взаимозависимость между обществом и Фроловым В.А., а также между обществом и Носовым С.В., по результатам проверки инспекция сделала вывод о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в виде занижения стоимости 1 кв. м по договорам долевого участия в строительстве домов по улицам Южакова и Щетинина с взаимозависимыми лицами.

При этом с целью определения размера необоснованной налоговой выгоды, установления рыночных цен в отношении 1 кв. м долевого строительства рассматриваемых объектов строительства в ходе проверки инспекция также использовала заключение эксперта ООО "ЛСЭ" от 24.12.2014 N 161214-ЭОЖ-1986.

Так, согласно названному заключению эксперта рыночная цена 1 кв. м квартир в жилом доме по улице Щетинина составила от 39 662 руб. до 52 601 руб.; в жилом доме по улице Южакова - от 42 213 руб. до 52 431 руб.

В связи с этим в отношении жилого дома по улице Щетинина ответчиком установлено занижение финансового результата (листы 37 и 243, 61 и 268, 86 и 292, 112 и 318 решения):

- за 2012 года всего на сумму 16 530 867 руб.;
- за 2013 год всего на сумму 48 129 095 руб.

Занижение стоимости услуг застройщика в отношении жилого дома по улице Щетинина установлено инспекцией (листы 37 и 243, 61 и 268, 86 и 292, 112 и 318 решения):

- за 2012 год всего на сумму 583 719 руб.;
- за 2013 год всего на сумму 1 699 484 руб.

Расчеты данных сумм приведены в приложениях N 86, 95, 97 и 101 к акту проверки (том 14, листы 10, 49, 97, 137 и 138).

В отношении жилого дома по улице Южакова ответчиком установлено занижение финансового результата за 2013 год всего на сумму 47 476 510 руб. (листы 154 и 360, 177 и 382 решения).

Занижение стоимости услуг застройщика в отношении жилого дома по улице Южакова определено инспекцией за 2013 год всего на сумму 1 676 450 руб. (листы 154 и 360, 177 и 382 решения).

Расчеты данных сумм приведены в приложениях N 106 и 109 к акту проверки (том 23, листы 4 и 5; том 24, лист 138).

Удовлетворяя заявленные требования по эпизоду доначисления налогов за 2012-2013 годы в связи со строительством жилых домов по улицам Щетинина и Южакова, суд первой инстанции сослался на то, что в рассматриваемом случае договоры участия в долевом строительстве с Носовым С.В. и Фроловым В.А. не являются разовыми сделками для общества, а использованное инспекцией

заключение эксперта отвечает требованиям [статьи 11](#) Закона об оценочной деятельности и по существу является отчетом об оценке рыночной стоимости.

В соответствии с пунктом 7 Обзора практики от 16.02.2017 отчет об оценке рыночной стоимости может приниматься в качестве доказательства по спорам, связанным с корректировкой налоговой базы в соответствии с [разделом V.1](#) НК РФ, только в установленных в данном [разделе](#) случаях. Использование отчета об оценке рыночной стоимости в целях осуществления корректировок налоговых баз допускается законом:

- в качестве источника информации, используемой при сопоставлении условий сделок, если сведения о сопоставимых сделках, совершенных самим налогоплательщиком с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, а также иные источники сведений, перечисленные в [пункте 1 статьи 105.6](#) НК РФ, отсутствуют или являются недостаточными ([подпункт 3 пункта 2 статьи 105.6](#) НК РФ);

- вместо методов определения доходов (прибыли, выручки), предусмотренных [главой 14.3](#) НК РФ, если налогоплательщиком совершена разовая сделка, а указанные методы не позволяют определить соответствие цены рыночному уровню ([пункт 9 статьи 105.7](#) НК РФ).

Следовательно, по мнению суда, в качестве источника информации для установления рыночных цен в соответствии с [абзацем третьим пункта 1 статьи 105.3](#) НК РФ и корректировки налоговой базы в данном случае достаточно было сведений о сопоставимых сделках, совершенных самим обществом с лицами, не являющимися взаимозависимыми.

В связи с этим суд посчитал, что инспекция в нарушение приведенной нормы необоснованно использовала заключение эксперта для определения рыночных цен 1 кв. м квартир в жилых домах по улицам Щетинина и Южакова, тогда как стоимость 1 кв. м, примененная в договорах с Носовым С.В. и Фроловым В.А., соответствует уровню рыночных цен, а инспекция располагала достаточными сведениями о ценах по договорам с не взаимозависимыми лицами, в связи с чем могла установить уровень рыночных цен, не применяя заключение эксперта. По мнению суда, использование экспертом сведений об объектах-аналогах, очевидно не отвечавших критериям сопоставимости условий реализации, свидетельствует о недостоверности заключения эксперта по вопросу об определении рыночной стоимости.

Проанализировав содержание договоров участия в долевом строительстве от 03.10.2012 (том 14, листы 15-17) и таблицы N 2 на листах 16-18 и 222-224 оспариваемого решения, суд установил, что стоимость 1 кв. м приобретенных Носовым С.В. однокомнатных квартир составила от 23 625 руб. до 25 734 руб., а из 60 однокомнатных квартир по договорам участия в долевом строительстве с иными лицами, перечисленных в той же таблице, по 35 квартирам стоимость 1 квадратного метра сопоставима со стоимостью по договору с Носовым С.В. (от 23 599 руб. до 25 733 руб.).

При этом допрошенные в качестве свидетелей Плаксина З.Д. (том 26, листы 140-144), Полутова Н.В. (том 27, листы 16-20), Хренова З.А. (том 27, листы 6-10), Попова Г.С. (том 26, листы 102-105), Коканова Л.Ф. (том 26, листы 110-114), Анфалова А.С. (том 26, листы 120-124) и Кочешкова Т.В. (том 26, листы 130-134) подтвердили указанную в договорах стоимость квартир.

Допрошенный в качестве свидетеля Цепилов И.В. (том 27, листы 94-98) в отношении стоимости квартиры показаний не дал.

Согласно показаниям свидетелей Дунай К.А. (том 20, листы 106-110) приобрела квартиру за 2 000 000 руб. (в договоре 903 000 руб.), Ефимовская О.В. (том 20, листы 116-120) - за 1 829 000 руб. (в договоре 829 000 руб.), Арсеньева Т.А. (том 20, листы 111-115) - за 1 878 000 руб. (в договоре 829 000 руб.), Нейман Г.А. (том 27, листы 114-118) - за 1 662 000 руб. (в договоре 831 000 руб.).

Остальные покупатели перечисленных 35 квартир инспекцией не допрашивались.

Как указал суд, показания свидетелей Дунай К.А., Ефимовской О.В., Арсеньевой Т.А. и Нейман Г.А. об уплате за квартиры большей суммы, чем предусмотрено договорами, не подтверждены документами, соответствующие расписки свидетели не получали, ответов в отношении разной стоимости не получили. Возможность приобретения указанными свидетелями квартир за большую цену, указанную ими при допросах, инспекцией документально не подтверждена.

Таким образом, по мнению суда, совокупность перечисленных налоговой инспекцией в таблице N 2 на листах 16-18 и 222-224 оспариваемого решения сведений относительно стоимости 1 квадратного метра квартир в жилом доме по улице Щетинина, в отношении которых заключены договоры с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, а также сведений, приведенных в таблицах N 6 на листах 42 и 43, 248 и 249 решения, N 10 на листах 66 и 67, 272 и 273 решения, N 14 на листах 92 и 93, 298 и 299 решения, свидетельствует о том, что стоимость 1 кв. м квартир в жилом доме по улице Щетинина по договорам в невзаимозависимыми лицами составляет от 23 273 руб. до 56 749 руб. Именно этот уровень цен является рыночным для жилого дома по улице Щетинина в силу [абзаца третьего пункта 1 статьи 105.3 НК РФ](#). Стоимость 1 кв. м, примененная в договорах с Носовым С.В. и Фроловым В.А. находится в указанных пределах, то есть соответствует уровню рыночных цен.

Аналогично, как посчитал суд, в отношении жилого дома по улице Южакова инспекция располагала достаточными сведениями о ценах по договорам с невзаимозависимыми лицами, в связи с этим, по мнению суда, ответчик мог установить уровень рыночных цен, не применяя заключение эксперта.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что инспекция не доказала как несоответствие примененных по сделкам с Носовым С.В. и Фроловым В.А. цен уровню рыночных цен, так и размер доначисленных обществу налоговых обязательств.

В связи с этим суд признал недействительным оспариваемое решение в части эпизода, связанного с долевым участием Носова С.В. и Фролова В.А. в строительстве домов по улицам Южакова и Щетинина, независимо от исправления ответчиком ошибок по этому эпизоду письмом от 02.07.2019.

Апелляционная инстанция не может согласиться с такими выводами суда первой инстанции, поскольку материалами дела подтверждается, что полученные инспекцией сведения о сопоставимых сделках, совершенных самим обществом с лицами, не являющимися взаимозависимыми, объективно не могли быть использованы налоговым органом в качестве источника информации для установления рыночных цен в силу следующих обстоятельств.

В соответствии с [абзацем третьим пункта 1 статьи 105.3 НК РФ](#) рыночными для целей НК РФ признаются цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми.

Методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, приведены в [главе 14.3](#)

---

раздела V.1 НК РФ.

Так, согласно [статье 105.7](#) НК РФ, при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует в порядке, установленном [главой 14.3](#), следующие методы: 1) метод сопоставимых рыночных цен; 2) метод цены последующей реализации; 3) затратный метод; 4) метод сопоставимой рентабельности; 5) метод распределения прибыли. Допускается использование комбинации двух и более методов.

Как следует из [пункта 3 статьи 105.7](#) НК РФ, метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, если иное не предусмотрено [пунктом 2 статьи 105.10](#) названного Кодекса. Применение иных методов, указанных в [подпунктах 2 - 5 пункта 1 статьи 105.7](#) НК РФ, допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

В соответствии со [статьями 105.7, 105.8, 105.10](#) НК РФ метод цены последующей реализации является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности, определенным в порядке, предусмотренном [статьей 105.8](#) НК РФ.

В данном случае в решении инспекции содержатся подробные мотивы, по которым налоговый орган был лишен возможности последовательно применить методы, предусмотренные [статьей 105.7](#) НК РФ.

При этом апелляционная инстанция считает обоснованным довод ответчика о том, что полученные инспекцией сведения о сопоставимых сделках, совершенных самим обществом с лицами, не являющимися взаимозависимыми, не могут быть использованы в качестве источника информации для установления рыночных цен в отношении квартир по улицам Щетинина и Южакова в силу следующих обстоятельств.

Допрошенная в качестве свидетеля Щербинина Л.В. (ведущий инженер по заключению договоров долевого строительства ОАО "Вологдастрой") пояснила, что цена студии 23 кв. м, на 1,10 этажах - 1 250 тыс. руб. (54 000 руб. за кв. м), на средних этажах - 1 300 тыс. руб. (56 000 руб. за кв. м), в то время как Носов С.В. и Фролов В.А. приобретали квартиры у общества по стоимости от 23 001 до 25 734 руб. за кв. м.

Кроме того, как установлено налоговым органом, для участников долевого строительства квартир в жилом доме по улице Щетинина, не являющихся взаимозависимыми (зависимыми) с ОАО "Вологдастрой", цены на квартиры формировались без определенной логической маркетинговой схемы.

Как установлено ответчиком, цены на одинаковые по площади квартиры практически на одну дату существенно расходятся, что отражено в соответствующих таблицах на страницах 16-18, 42-43,



66-67, 92-93 (по улице Щетинина), 138, 162 (по улице Южакова) оспариваемого решения инспекции, а также подробно раскрыто в дополнениях к апелляционной жалобе инспекции от 12.11.2019 N 06-18/0914, в которых также приведены сводные данные о стоимости однотипных квартир с одинаковой площадью, расположенных в спорном доме на разных этажах.

При этом, как показывает анализ указанной выше информации, стоимость 1 кв. м однотипных квартир, расположенных либо на одном и том же этаже, либо с разницей лишь в один этаж, отличается друг от друга в среднем в два раза.

Коллегия судей считает несостоятельным вывод суда о том, что поскольку показания свидетелей Дунай К.А., Ефимовской О.В., Арсеньевой Т.А. и Нейман Г.А. об уплате за квартиры большей суммы, чем предусмотрено договорами, не подтверждены документами, соответствующие расписки свидетели не получали, ответов в отношении разной стоимости не получили, то возможность приобретения указанными свидетелями квартир за большую цену, указанную ими при допросах, инспекцией документально не подтверждена.

Между тем, как и при рассмотрении эпизода по улице Ленинградской, апелляционная инстанция также не может согласиться с таким выводом суда, поскольку из показаний названных выше свидетелей следует, что им в обществе вообще не были выданы расписки на суммы разниц между ценой договора и фактической стоимостью квартиры, которую, как настаивали свидетели, они уплатили. Следовательно, инспекция не могла получить от кого-либо иного документального подтверждения фактов, указанных свидетелями в ходе допросов, так как расчетные документы на часть оплаты этими свидетелями стоимости квартир фактически сторонами сделки не составлялись.

Ввиду изложенного оснований не доверять показаниям свидетелей Дунай К.А., Ефимовской О.В., Арсеньевой Т.А. и Нейман Г.А. у суда апелляционной инстанции не имеется, при том что в ходе допросов названные свидетели были предупреждены об ответственности за дачу ложных показаний.

Кроме того, как установлено налоговым органом, цены в доме по улице Щетинина на одинаковые по площади квартиры практически на одну дату, существенно расходятся, что подтверждается анализом стоимости 1 кв. м, приведенным в апелляционной жалобе и, по сути, не отрицается обществом.

Также налоговым органом в ходе проверки проведен анализ стоимости 1 кв. м долевого строительства квартир, строящихся в домах по улице Щетинина и по улице Южакова, принятых в качестве идентичных (однородных) сделок для сопоставления со спорными сделками, в результате которого ответчик установил, что в части договоров цены на квартиры указаны не ниже рыночных (например, по улице Щетинина - таблица N 2 на странице 16 решения: квартиры N 152 - 1 690 тыс. руб.; N 7 - 1 635 тыс. руб.; N 11 - 1 806 тыс. руб.; по улице Южакова - страница 138 оспариваемого решения: квартиры N 71 - 2 066 тыс. руб. (53 621 руб. за 1 кв. м); N 83 - 2 136 тыс. руб. (55 437 руб. за 1 кв. м).

В связи с этим, как установлено ответчиком, фактическая стоимость 1 кв. м строящихся квартир в доме по улице Щетинина была не меньше 41,9 тыс. руб., по улице Южакова - не меньше 53 тыс. руб.

Действительно, инспекцией не отрицается тот факт, что цена части квартир не взаимозависимых дольщиков была аналогична стоимости квартир по спорным сделкам.

Вместе с тем, как следует из материалов дела, в ходе проверки и дополнительных мероприятий

налогового контроля в рамках [статьи 90](#) НК РФ налоговым органом получены показания допрошенных в качестве свидетелей дольщиков по улице Щетинина, не являющихся взаимозависимыми с ОАО "Вологдастрой", а именно Никитинской Т.Л., Осина М.Ю., Демидовой Е.В., Чурбаковой Н.А., Окопника И.В., Грушиной О.Т., Дунай К.А., Арсеньевой Т.А., Ефимовской О.В., Осиповой Н.П. Тихомирова Н.В., протоколы допросов которых являются приложениями к акту проверки, к справке о дополнительных мероприятиях налогового контроля и отражены в оспариваемом решении, а также в сводной таблице показаний свидетелей, составленной по предложению суда апелляционной инстанции (приложение к сопроводительному письму инспекции от 04.03.2020), из которых следует, что до заключения договоров с ОАО "Вологдастрой" названными участниками долевого строительства исследовалась цена квартир (долевое строительство) в разных районах города, при этом стоимость объекта за 1 кв. м составляла от 42 тыс. руб. до 45 тыс. руб., при этом стоимость квартир, предлагаемая ОАО "Вологдастрой" дольщикам, соответствовала стоимости, сложившейся на рынке недвижимости в городе Вологде, однако в договорах участия в долевом строительстве, заключенных обществом с этими дольщиками, указывалась недостоверная стоимость квартиры (занижение от фактической стоимости составляло 1,5-2,5 раза).

При этом все вышеперечисленные дольщики независимо друг от друга указали, что оплата за приобретенные квартиры производилась ими по реальной стоимости (в 1,5-2,5 раза больше стоимости, указанной в договорах, заключаемых с ними, а документы выдавались только на часть стоимости квартиры, которая отражена в договорах, разница между фактической оплатой квартиры и стоимостью, указанной в договорах, вносилась этими дольщиками в кассу общества без оформления приходных бухгалтерских документов, при этом сотрудники общества предлагали дольщикам отразить в договоре фиктивную цену квартиры (заниженную от фактической стоимости в 1,5-2,5 раза), поясняя, что сумма доплаты за подключение к коммуникациям (3%) будет меньше, так как расчет производится от цены договора.

Также налоговым органом получены показания допрошенной в качестве свидетеля дольщика по улице Южакова, не являющейся взаимозависимой с ОАО "Вологдастрой" Пушкиной Е.А. (приложение 96 к акту проверки), которая указала, что при просмотре вариантов квартир в строящемся доме по улице Южакова, риэлтор назвала ей стоимость выбранной квартиры 1 950 000 руб.; при заключении договора скидки, льготы ей не предоставлялись; договор участия в долевом строительстве жилья от 23.05.2012 N 118/Ю оформлялся в ОАО "Вологдастрой" в городе Вологде на улице Зосимовской, дом 45; сотрудница общества предложила отразить в оформляемом договоре участия в долевом строительстве цену квартиры в сумме 995 000 руб. (24 221 руб. за 1 кв. м), пояснив, что именно от этой суммы будет рассчитываться доплата за ввод и метраж (3%), при оформлении акта приема-передачи квартиры Пушкина Е.А. на предложенные условия согласилась, однако фактически вносила деньги частями в общей сумме 1 950 000 руб. наличными в бухгалтерию ОАО "Вологдастрой".

Тот факт, что по улице Южакова инспекцией получены показания только одного свидетеля, указавшего на то, что приобретение им квартиры производилось фактически по увеличенной цене, по сравнению с указанной в договоре, не опровергает доводы налогового органа, поскольку из совокупности показаний всех вышеперечисленных свидетелей по всем трем спорным объектам строительства, не взаимозависимых с обществом, усматривается одна и та же схема оформления правоустанавливающих и платежных документов на меньшую стоимость квартиры по сравнению с фактически оплаченной тем или иным дольщиком.

Ввиду изложенного оснований не доверять показаниям свидетелей Никитинской Т.Л., Осина М.Ю., Демидовой Е.В., Чурбаковой Н.А., Окопника И.В., Грушиной О.Т., Дунай К.А., Арсеньевой

Т.А., Ефимовской О.В., Осиповой Н.П., Тихомирова Н.В., Пушкиной Е.А. у суда апелляционной инстанции также не имеется, поскольку в ходе допросов названные свидетели также были предупреждены об ответственности за дачу ложных показаний.

Помимо этого, в ходе проверки инспекцией получена информация от ООО "Городок" о предлагаемой в рекламных объявлениях ОАО "Вологдастрой" стоимости продажи элитного жилья в городе Вологде по улице Щетинина в период с июля 2011 года по май 2012 года, по улице Южакова в период с мая по июнь 2013 года.

При этом согласно названному источнику информации, в жилых домах по улице Щетинина стоимость квартир предлагалась от 41,9 тыс. руб. до 79,96 тыс. руб. за 1 кв. м (в зависимости от количества комнат), по улице Южакова - от 1 830 тыс. руб. до 3 650 тыс. руб. за квартиру (в зависимости от количества комнат).

Заявляя довод о том, что представленная налоговым органом информация от ООО "Городок" о предлагаемой в рекламных объявлениях ОАО "Вологдастрой" стоимости продажи элитного жилья получена не за те периоды, в которых обществом заключались договоры с Носовым С.В. и Фроловым В.А., общество, тем не менее, не представило доказательств, достоверно подтверждающих тот факт, что в периоды заключения этих договоров его рекламные объявления о продаже жилья в домах на спорных улицах содержали иную информацию о стоимости 1 кв. м такого жилья, сопоставимую со стоимостью 1 кв. м квартир (в зависимости от количества комнат) по договорам, заключенным с взаимозависимыми лицами.

В свою очередь, поскольку инспекцией получена информация о ценах, по которым квартиры в доме по улицам Южакова и Щетинина предлагались обществом к продаже в средствах массовой информации, значительно отличались от стоимости квартир, приобретенных Носовым С.В. и Фроловым В.А. у общества, ряд покупателей квартир, допрошенных в качестве свидетелей, дали пояснения о том, что фактически ими приобретались квартиры по цене, превышающей цену, указанную в договорах, без должного оформления платежных документов, а часть покупателей не допрошена инспекцией по объективной причине ввиду неявки их на допросы, у суда первой инстанции отсутствовали правовые основания для вывода о том, что инспекция располагала достаточными сведениями о ценах по договорам с не взаимозависимыми лицами, в связи с чем могла установить уровень рыночных цен, не применяя заключение эксперта.

Напротив, полученные налоговым органом в ходе проверки доказательства в их совокупности не позволяют сделать однозначно такой вывод, поскольку наличие вышеперечисленных обстоятельств свидетельствует о невозможности достоверно убедиться в том, что все сделки, совершенные обществом с не взаимозависимыми лицами, являются сопоставимыми сделками, так как частью свидетелей даны показания о приобретении квартир по большей стоимости, по сравнению с указанной в договоре долевого участия, заключенного с обществом, а часть дольщиков вообще не явилась на допрос.

Следовательно, а связи с отсутствием достоверной информации о сопоставимых рыночных ценах, совершенных обществом, невозможностью применения цены последующей реализации, отсутствием отдельного учета прямых и косвенных затрат отдельно по квартирам с целью определения размера необоснованной налоговой выгоды занижения обществом доходов от реализации объектов незавершенного строительства взаимозависимым лицам, инспекцией в ходе проверки правомерно вынесено постановление от 22.12.2014 N 6 о назначении оценочной экспертизы по определению в том числе рыночной стоимости одного квадратного метра объекта долевого участия в

---

строившихся обществом жилых домах по улицам Южакова и Щетинина на даты заключения договоров участия в долевом строительстве с Носовым С.В. и Фроловым В.А.

При этом, как следует из заключения эксперта, определение рыночной цены 1 квадратного метра в отношении жилых домов по данным улицам также производилось с применением сравнительного подхода.

Вопреки выводам суда и доводам заявителя, апелляционный суд считает, что при выборе аналогов эксперт использовал однородные товары в сравнении с объектами оценки - долевое строительство. В качестве критериев однородности аналогов экспертом учтены местоположение, материалы основных конструктивных элементов, отделка, назначение, коммуникации.

Эксперт проанализировал рынок предложений о долевом участии в строительстве жилых домов в городе Вологде и результаты реальных сделок и в таблицах 10.2 и 10.3 на листах 34 и 35 заключения определил рыночную стоимость 1 квадратного метра квартир в жилых домах по улицам Щетинина и Южакова.

В ходе проведенного анализа рынка недвижимости в городе Вологде экспертом установлено, что:

- квартиры в аналогичных домах вблизи улицы Щетинина, оценены от 36 428 руб. до 57 963 руб. за кв. м (страницы 30-31 заключения эксперта), в то время как взаимозависимые лица приобретали у общества квартиры по заниженной стоимости, а именно Носов С.В. по стоимости от 23 001 до 25 734 руб. за кв. м (приложение 32 к акту проверки), Фролов В.А. по стоимости от 23 310 до 25 734 руб. за кв. м (приложение 100 к акту проверки);

- квартиры в аналогичных домах вблизи улицы Южакова, оценены от 51 913 руб. до 62 480 руб. за кв. м (страницы 31-33 заключения эксперта), в то время как взаимозависимые лица приобретали у общества квартиры по заниженной стоимости, а именно: Носов С.В. по стоимости от 23 002 до 31 305 руб. за 1 кв. м (приложение 107 к акту проверки), Фролов В.А. по стоимости от 23 979 до 31 305 руб. за кв. м (приложение 105 к акту проверки).

Как и в эпизоде по улице Ленинградской, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что по жилым домам по улицам Щетинина и Южакова при определении рыночной цены 1 кв. м экспертом не учтено количество приобретаемых Носовым С.В. и Фроловым В.А. квартир, степень готовности жилых домов на момент заключения договоров долевого участия, условия платежей по объектам-аналогам, стоимость которых учитывалась экспертом при определении рыночной цены.

Таким образом, по мнению суда, рыночная цена определена экспертом без учета условий сделок о количестве квартир и степени готовности домов, а цены, применяемые в сопоставимых с рассматриваемым случаем условиях, экспертом не исследовались.

Вместе с тем, как указано ранее в настоящем постановлении при рассмотрении эпизода по улице Ленинградской, в данном случае инспекцией установлено и заявителем не отрицается тот факт, что в обществе отсутствует какой-либо локальный акт, регламентирующий порядок определения стоимости квартир в том числе по тем критериям, которые обозначили свидетели Фролов В.А. (протокол от 10.02.2015 N 12-12/32), Носов С.В. (протокол от 11.02.2015 N 12-12/36), Щербинина Л.В., и устанавливающий право на получение дольщиком скидки, а также учитывающий такие критерии как количество приобретаемых квартир по одному договору, степень готовности жилого дома на момент заключения договоров долевого участия, условия платежей, иные факторы, которые

влияти бы на формирование цены 1 кв. м соответствующей квартиры.

В отсутствие первичных документов, изданных в обществе с целью официального установления критериев определения стоимости 1 кв. м жилья, предлагаемого потенциальным покупателям для участия в долевом строительстве дома, позволяющих достоверно установить применение в обществе системы скидок, льгот в зависимости от количества приобретаемых квартир, от стадии готовности дома на момент заключения договора долевого участия, по которому приобретена квартира, от порядка и условий оплаты, показания названных свидетелей, не могут быть признаны допустимыми доказательствами, достоверно подтверждающими порядок формирования стоимости квартир в домах по улицам Щетинина и Южакова при заключении договоров с Носовым С.В. и Фроловым В.А.

Более того, как указано выше, сами свидетели подтвердили отсутствие в обществе каких-либо документов, в которых был бы зафиксирован порядок определения цены квартиры в зависимости от различных факторов, влияющих на цену недвижимости.

С учетом положений [статьи 68](#) АПК РФ в отсутствие первичных документов, изданных в обществе с целью официального установления критериев определения стоимости 1 кв. м жилья, предлагаемого потенциальным покупателям для участия в долевом строительстве дома, позволяющих достоверно установить применение в обществе системы скидок, льгот в зависимости от количества приобретаемых квартир, от стадии готовности дома на момент заключения договора долевого участия, по которому приобретена квартира, от этажности и вида из окон, от порядка и условий оплаты, показания вышеперечисленных свидетелей не могут быть признаны допустимыми доказательствами, достоверно подтверждающими формирование стоимости квартир при заключении договоров с взаимозависимыми лицами с учетом обозначенных этими свидетелями факторов.

Следовательно, доводы заявителя и вывод суда первой инстанции по рассматриваемому эпизоду о том, что при определении рыночной цены 1 кв. м эксперт обязан был учитывать количество приобретаемых Носовым С.В. и Фроловым В.А. квартир, степень готовности жилых домов на момент заключения договоров долевого участия, условия платежей по объектам-аналогам, стоимость которых учитывалась экспертом при определении рыночной цены, а также исследовать цены, применяемые в сопоставимых с рассматриваемым случаем условиях, также не основаны на материалах дела и документально не подтверждены.

Также по основаниям, изложенным ранее при рассмотрении эпизода по улице Ленинградской, апелляционный суд признает несостоятельным как не основанный на материалах дела вывод суда первой инстанции о недоказанности размера доначисленных обществу сумм НДС и налога на прибыль по причине того, что, рассчитывая разницу между полученными обществом от Носова С.В. и Фролова В.А. суммами и рыночной стоимостью, определенной экспертом, инспекция не исследовала обстоятельства, связанные с внесением доплат на основании пунктов 3.4 договоров участия в долевом строительстве и не учла их в расчете доначисленного финансового результата.

К тому же обществом не доказан факт внесения Носовым С.В. и Фроловым В.А. названных доплат в адрес общества на основании пунктов 3.4 договоров участия в долевом строительстве.

Таким образом, вывод суда первой инстанции о том, что в нарушение [части 1 статьи 65](#) и [части 5 статьи 200](#) АПК РФ инспекция не доказала как несоответствие примененных по сделкам с Носовым С.В. и Фроловым В.А. цен уровню рыночных цен, так и размер доначисленных обществу налоговых обязательств, опровергается имеющимися в деле доказательствами, полученными налоговым органом в ходе проверки.



Кроме того, как установлено инспекцией, анализ договоров участия в долевом строительстве жилья, заключенных обществом с Носовым С.В. и Фроловым В.А., с учетом сроков оплаты цены договора и фактически произведенной оплаты (приложение 1 к дополнениям к апелляционной жалобе от 25.08.2020 N 06-18/1374) свидетельствует о том, что по условиям договоров по улице Щетинина, заключенных с Носовым С.В., оплата стоимости квартир могла производиться в любых формах, предусмотренных действующим законодательством, в том числе путем зачета взаимных требований до получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию. Следовательно, как верно отмечено налоговым органом, общество, заключая договор без указания конкретной даты внесения платежей, не могло рассчитывать на инвестиционные средства Носова С.В. для фактического строительства объекта.

Одновременно при заключении обществом договоров в тот же период, что и с Носовым С.В., с иными неавтономными дольщиками оплата квартир должна была производиться в день подписания договора или в течение незначительного времени с даты заключения договора.

Также инспекцией установлено, что фактически оплата по данным договорам производилась в октябре - декабре 2012 года, то есть в период завершения строительства, в том числе путем взаимозачета требований на сумму 34 544,2 тыс. руб., что составляет 47% (34 544,2 тыс. руб. / 73 241,00 тыс. руб. x 100) общей цены договоров.

При этом оплата Носовым С.В. за приобретенные квартиры произведена на окончательном этапе строительства (за 2 месяца до ввода дома в эксплуатацию) в том числе путем зачета взаимных требований (47%).

Фролов В.А. являлся участником долевого строительства 21 квартиры (из 251), что составляет 8,3% от общего количества строящихся квартир, при этом договор заключен 27.12.2011, то есть на начальной стадии строительства дома. Названным лицом приобретены квартиры стоимостью 26 779 тыс. руб., что составляет 7,4% от общей суммы затрат (26 779 тыс. руб. (цена договора) / 362 096 тыс. руб. (затраты на строительство дома) x 100).

По условиям договора оплата стоимости квартир могла производиться в любых формах, предусмотренных действующим законодательством, в том числе путем зачета взаимных требований до 30.01.2012.

Инспекцией установлено, что фактически оплата по данному договору произведена в январе 2012 года путем зачета взаимных требований на сумму 26 779 тыс. руб. (то есть в размере 100% цены договора).

Таким образом, в данном случае Фролова В.А. невозможно расценивать как реального инвестора, поскольку инвестиции данного лица в строительство незначительны (7,4%), а фактические расчеты производились не денежными средствами, а зачетом взаимных требований.

Изложенное свидетельствует о том, что реальные денежные средства, которые, как указывает общество, требовались для непрерывного строительства объекта, фактически в период строительства от указанных дольщиков поступали не в полном объеме, а по ряду квартир вообще не поступали, так как оплата производилась путем зачета взаимных требований с обществом.

Аналогичный анализ порядка фактической оплаты указанными лицами квартир в доме по улице Южакова приведен в дополнениях к апелляционной жалобе от 25.08.2020 N 06-18/1374.

При этом ссылка общества на то, что поскольку такой анализ не содержится в оспариваемом решении, то доводы налогового органа относительно порядка оплаты квартир заявлены необоснованно, не принимается коллегией судей, так как проверка правильности доначисления налогов не может производиться судом только исходя из формальных признаков без оценки всех обстоятельств, влияющих на совершение сделок, в отношении которых налоговым органом сделаны выводы о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

О фальсификации соглашений о зачете, представленных налоговым органом, обществом в установленном порядке не заявлено, доказательств, опровергающих то, что зачеты взаимных требований в качестве оплаты фактически сторонами не проводились либо проводились в ином размере, заявителем в материалы дела также не предъявлено.

В рассматриваемой ситуации, как верно указано инспекцией, налоговая выгода выразилась в неполучении обществом налогооблагаемого дохода в результате совершения сделок с взаимозависимыми лицами, поскольку отклонение цен сделок, заключенных с взаимозависимыми лицами, от рыночного уровня (в диапазоне не ниже 20% и до 65%) и выявленные проверкой обстоятельства свидетельствуют о согласованности действий общества и третьих лиц, их заинтересованности в совершении таких сделок, что позволило оформить сделки по реализации квартир, договоры уступки права требования с заниженной ценой сделки, что в свою очередь, привело к занижению обществом финансового результата по окончанию строительства спорных домов в виде экономии инвестиционных средств, которые являются выручкой общества.

К рассматриваемой ситуации также подлежат применению разъяснения, содержащиеся в [пункта 3](#) Постановления N 53, согласно которым налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Апелляционная коллегия считает верным довод налогового органа о том, что применение сторонами сделки заниженной цены реализации объектов стало возможным в результате взаимозависимости общества и третьих лиц.

Налоговым органом установлено, что фактически действия общества по реализации строящихся квартир взаимозависимым лицам по заниженной стоимости 1 кв. м долевого строительства объектов были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде занижения суммы доходов (экономии от строительства) и, как следствие, неуплату в бюджет НДС и налога на прибыль с суммы такого дохода.

Утверждение представителя заявителя о том, что налоговым органом не оспаривается соответствие отраженных в налоговом учете операций по сделкам с Носовым С.Н. и Фроловым В.А. их действительному экономическому смыслу, является ошибочным.

Согласно представленным инспекцией с сопроводительным письмом от 03.09.2020 расчетам налогов, доначисленных с учетом письма от 02.07.2019 о внесении изменений в оспариваемое решение ответчика, суммы НДС и налога на прибыль, приходящиеся на эпизод, связанный с долевым участием Носова С.В. и Фролова в строительстве дома по улице Щетинина, составляют соответственно 10 274 360 руб. 18 коп. и 11 415 957 руб., по улице Южакова - соответственно 7 543 940 руб. 49 коп. и 8 382 156 руб.

---

Арифметический расчет указанных сумм обществом также не оспаривается.

При таких обстоятельствах признается ошибочным вывод суда первой инстанции о незаконности оспариваемого решения в части доначисления обществу указанных сумм налогов по рассматриваемому эпизоду, а также приходящихся на них сумм пеней в соответствующих размерах.

В пунктах 2.1.3.2 и 2.3.5 оспариваемого решения (страницы 120-124, 326-329) инспекция пришла к выводу о занижении обществом финансового результата от строительства жилого дома по улице Щетинина на сумму 7 294 572 руб.

Названное нарушение, по мнению налогового органа, повлекло неполную уплату по налога на прибыль за 2013 год в сумме 1 458 914 руб. 40 коп., НДС за 1-й, 2-й и 4-й кварталы 2013 года общей суммой 1 313 023 руб. 12 коп., начисление пеней по указанным налогам и привлечение общества к ответственности по [пункту 1 статьи 122 НК РФ](#) в виде штрафов в соответствующих суммах.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований общества по существу рассматриваемого эпизода, признав обоснованным доначисление названных сумм налогов и приходящихся на них пеней, однако пришел к выводу о наличии смягчающих ответственность обстоятельств.

В соответствии с [пунктом 4 статьи 112 НК РФ](#) обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ ([пункт 3 статьи 114](#) указанного Кодекса).

Следовательно, принимая решение о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган обязан полно, всесторонне оценить обстоятельства совершенного правонарушения, а также установить наличие как отягчающих, так и смягчающих ответственность обстоятельств.

Перечень смягчающих ответственность обстоятельств содержится в [статье 112 НК РФ](#) и не является исчерпывающим.

Согласно [пункту 1](#) данной статьи обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

---

Таким образом, перечень смягчающих ответственность обстоятельств является открытым.

Между тем, как установлено судом и не отрицается подателем жалобы, при вынесения решения смягчающие ответственность обстоятельства инспекцией не учитывались.

В данном случае суд первой инстанции посчитал необходимым признать в качестве смягчающих обстоятельств, следующие заявленных обществом в судебном заседании 29.07.2019 обстоятельства: совершение правонарушения впервые, несоразмерность штрафа последствиям совершенного правонарушения, признание общества банкротом, социально значимая деятельность в проверяемый период (строительство жилых домов).

Возражений против доводов заявителя о наличии смягчающих ответственность обстоятельств ответчиком в суде первой инстанции не приводилось.

Вместе с тем в дополнениях к апелляционной жалобе от 05.03.2020 N 06-18/1091 инспекция заявила дополнительный довод о несогласии с решением суда в части снижения суммы штрафа по этому эпизоду, поскольку считает, что судом первой инстанции данное обстоятельство учтено необоснованно, так как, по мнению апеллянта, исследование материального состояния налогоплательщика на дату вынесения решения судом первой инстанции не производилось, в судебном акте такая оценка отсутствует.

При этом, как указал налоговый орган, согласно сведениям, опубликованным в Едином федеральном реестре сведений о банкротстве в сети интернет по адресу <https://bankrot.fedresurs.ru> в карточке должника ПАО "Вологдастрой", 29.01.2020 состоялось собрание кредиторов должника с общей суммой требований в размере 272 806 810 руб. 20 коп., что составляет 78,89% от общего количества голосов кредиторов включенных в реестр требований кредиторов на дату проведения собрания кредиторов.

По итогам проведенного собрания принято решение в том числе об утверждении мирового соглашения и обращении конкурсным управляющим в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением в рамках дела N А40-104917/2017 о банкротстве ПАО "Вологдастрой" с ходатайством об утверждении мирового соглашения.

В связи с этим 06.02.2020 конкурсный управляющий ПАО "Вологдастрой" обратился с заявлением в суд в рамках дела о банкротстве N А40-104917/2017 с соответствующим ходатайством, рассмотрение которого назначено на 06.04.2020.

Изложенные обстоятельства, по мнению инспекции, свидетельствуют о недоказанности тяжелого материального положения налогоплательщика и необоснованном применении судом первой инстанции смягчающих ответственность обстоятельств.

Вместе с тем апелляционный суд отмечает, что обстоятельства, на которые ссылается апеллянт, возникли после принятия судом обжалуемого решения. Кроме того, тот факт, что собранием кредиторов общества принято решение о заключении мирового соглашения, не свидетельствует сам по себе о восстановлении финансового состояния, следовательно не может опровергать выводы суда первой инстанции о наличии в данном случае смягчающих ответственность обстоятельств, с которыми апелляционная инстанция согласна.

Поскольку штраф в соответствующем размере, подлежащий начислению по [пункту 1 статьи 122](#)

---

НК РФ, приходящийся на суммы налогов, доначисленных по данному эпизоду, уменьшен судом первой инстанции в два раза, а ранее в настоящем постановлении судом апелляционной инстанции признано обоснованным доначисление обществу оспариваемым решением инспекции НДС в общей сумме 20 366 651 руб. 58 коп. (2548350,91 + 7543940,49 + 10274360,18), налога на прибыль в общей сумме 22 629 614 руб. (2831501 + 8382156 + 11415957), то в целях обеспечения единообразного подхода к порядку применения мер ответственности по [пункту 1 статьи 122 НК РФ](#) за совершение правонарушений, выявленных в ходе проверки, соответствующие суммы штрафов по НДС и по налогу на прибыль, приходящиеся на эти суммы налогов по эпизодам участия взаимозависимых лиц в долевом строительстве домов по улицам Ленинградская, Щетинина и Южакова, также подлежат уменьшению в два раза в связи с наличием указанных выше смягчающих ответственность обстоятельств.

В связи с этим решение Арбитражного суда Вологодской области от 12 августа 2019 года по настоящему делу подлежит отмене на основании [пунктов 3 и 4 части 1 статьи 270 АПК РФ](#) как принятое с нарушением норм материального права, а также в связи с несоответствием выводов, изложенных в решении суда, обстоятельствам дела, в части признания недействительным решения инспекции от 30.09.2015 N 12-12/5 в части доначисления ПАО "Вологдастрой" НДС в сумме 20 366 651 руб. 58 коп., налога на прибыль в сумме 22 629 614 руб., соответствующих сумм пеней по этим налогам, а также в части соответствующих сумм штрафов, начисленных по [пункту 1 статьи 122 НК РФ](#), приходящихся на указанные суммы налогов и уменьшенных в два раза в связи с применением судом смягчающих ответственность обстоятельств.

В остальной части решение суда подлежит оставлению без изменения.

Руководствуясь [статьями 269 - 271](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд

постановил:

решение Арбитражного суда Вологодской области от 12 августа 2019 года по делу N А13-589/2016 отменить в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 11 по Вологодской области от 30.09.2015 N 12-12/5 в части доначисления публичному акционерному обществу "Вологдастрой" налога на добавленную стоимость в сумме 20 366 651 руб. 58 коп., налога на прибыль в сумме 22 629 614 руб., соответствующих сумм пеней по этим налогам, а также в части соответствующих сумм штрафов, начисленных по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации, приходящихся на указанные суммы налогов и уменьшенных в два раза в связи с применением смягчающих ответственность обстоятельств.

В удовлетворении требований публичного акционерного общества "Вологдастрой" в указанной части отказать.

В остальной части решение суда оставить без изменения.

Постановление может быть [обжаловано](#) в Арбитражный суд Северо-Западного округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия.

Председательствующий  
А.Ю.ДОКШИНА



---

Судьи  
Е.А.АЛИМОВА  
Е.Н.БОЛДЫРЕВА

---