

**Национальное объединение саморегулируемых организаций оценщиков
«Союз СОО»**

**Принято решение о вынесении
на апробацию сроком на 3 мес.
Совет Союза СОО
13 мая 2020 г.**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ
по вопросу учета НДС
при определении рыночной стоимости
объектов недвижимости
в рамках установления их кадастровой стоимости**

**МОСКВА
2020 г.**

1 Вводные положения

- 1.1 В настоящее время вопрос учета налога на добавленную стоимость (НДС) является одним из наиболее проблемных при определении рыночной стоимости в рамках рассмотрения споров о результатах определения кадастровой стоимости. Для устранения противоречий по данному вопросу Национальное объединение саморегулируемых организаций оценщиков «Союз СОО» подготовило настоящие Методические разъяснения.
- 1.1 Методические разъяснения направлены на конкретизацию требований и процедур при определении рыночной стоимости объектов недвижимости при установлении в ее размере кадастровой стоимости данных объектов недвижимости и рекомендуются для применения при составлении как отчетов об оценке, так и заключений экспертов в рамках судебных экспертиз.

2 Понятие рыночной стоимости

- 2.1 Под рыночной стоимостью понимается наиболее вероятная **цена, по которой объект оценки** может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.¹
- 2.2 Гражданское законодательство РФ разделяет понятия **цены сделки (цены договора)** (ст. 424 ГК РФ), **цены товара** (ст. 485 ГК РФ). Цена договора (если не указано иное) определяет сумму обязательств, общую сумму денежных средств, подлежащих уплате покупателем продавцу по сделке. Цена товара – это согласованная сторонами сделки ценность товара, учитываемая ими для определения условий договоров купли-продажи. **Определение рыночной стоимости в законодательстве о оценочной деятельности оперирует ценой объекта оценки, т.е. ценой товара, а не сделки.**
- 2.3 Гражданское законодательство РФ выделяет **цены** (в общем виде) и **розничные цены**, так же как реализацию товаров по договорам розничной купли-продажи (ст. 492-505 ГК РФ) и договорам поставки (ст.506-524 ГК РФ). Розничная цена – цена товара, реализуемого непосредственно населению для личного, семейного, домашнего использования по договору розничной купли-продажи. Розничные цены включают издержки производства и обращения, прибыль предприятий, налоги и складываются с учётом ситуации на рынке.²
- 2.4 Продажа товаров во всех иных случаях не является розничной куплей-продажей, и **к ценам товаров, реализуемых вне розничной купли-продажи, не применимо понятие розничной цены.** Данные цены именуются оптовой ценой (или просто «цена»), под которой понимается цена товара, реализуемого продавцом или поставщиком покупателю с целью его последующей перепродажи или профессионального использования.
- 2.5 **Недвижимое имущество не является объектом, предназначенным для личного потребления**, за исключение жилья. Нежилые объекты недвижимого имущества приобретаются либо для профессионального использования (сдачи в аренду, использования для размещения собственного бизнеса), либо для последующей

¹ Федеральный закон от 29.07.1998 N 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», ст.3

² В соответствии с ГОСТ Р 51303-99

перепродажи. **Реализация объектов недвижимого имущества, за исключением жилья (квартир), является объектом обложения НДС.**

- 2.6 Международные стандарты оценки, на которые ориентировано российское законодательство в области оценочной деятельности, дают следующее определение рыночной стоимости. Рыночная стоимость (Market Value) — это расчетная денежная сумма, за которую состоялся бы обмен актива или обязательства на дату оценки между заинтересованным покупателем и заинтересованным продавцом в результате коммерческой сделки после проведения надлежащего маркетинга в обычной сделке, после надлежащего маркетинга и в тех случаях, когда каждая из сторон действовала осознанно, разумно и без принуждения. При этом под «расчетной денежной суммой» понимается выраженная в деньгах цена, которая может быть уплачена за актив при коммерческой рыночной сделке. **При определении этой цены не учитывается какой-либо элемент стоимости, доступный только для конкретно определенного собственника или покупателя.**³
- 2.7 Рыночная стоимость определяется без учета затрат продавца на продажу или затрат покупателя на приобретение и без корректировки на любые налоги, подлежащих уплате либо стороной как прямой результат сделки⁴. Покупатель и продавец могут одновременно привлекать для совершения сделки агентов, юристов, оценочные организации, и нести связанные с этим расходы, которые могут быть как фиксированные, так и в процентах от суммы сделки. Предполагается, что данные расходы как продавца, так и покупателя, не должны влиять на величину стоимости объекта, ни увеличивать ее, ни уменьшать.
- 2.8 Точно так же, какая-либо из сторон может иметь обязанность уплатить определенные налоги вследствие совершенной сделки. Это может быть гербовый сбор, плата на регистрацию или пошлина в связи с вступлением в права собственности на объект. Данные расходы также не должны уменьшать или увеличивать стоимость актива. Такое же правило применяется и в отношении налога на добавленную стоимость (НДС). Обязанность по уплате НДС может лежать как на продавце, так и на покупателе (при приобретении приватизируемого государственного или муниципального имущества, при трансграничных операциях). **Величина подлежащего уплате продавцом, или покупателем, НДС не должна отражаться в цене актива.**
- 2.9 Между тем в ряде случаев заказчик оценки может попросить оценщика указать результаты оценки с учетом затрат на продажу или приобретение, в том числе с учетом НДС. В этом случае результат оценки может включать **такие расходы**, однако они **должны быть отражены отдельно в дополнение к величине определенной рыночной стоимости** объекта. При отражении результатов оценки с учетом НДС, который может возникнуть в результате сделки оценщик должен указать применяемую им ставку НДС на дату оценки и также сделать оговорку о том, что НДС должен учитываться в дополнение (сверх) величины рыночной стоимости. Подобная позиция конкретизирована в Европейских стандартах оценки⁵,

³ Международные стандарты оценки, редакций 2020. МСО-104 База стоимости, пп.30.1 и 30.2.

⁴ Международные стандарты оценки (IVS-2020). МСО-104 База стоимости, пункт 210 Транзакционные издержки

⁵ Европейские стандарты оценки (EVS-2016, 8-е издание), ЕСО-5 Результаты оценки, пункт 4.7.1 Налог на добавленную стоимость

а также Стандартах оценки Королевского института сертифицированных сюрвейеров (RICS)⁶.

3 Рыночная стоимость и НДС для целей налогообложения

- 3.1 Налог на добавленную стоимость разрабатывался как универсальный и эффективный **транзакционный налог на потребление** итогового экономического продукта, который должен был быть соразмерен стоимости такого потребления. Вместе с тем в рассматриваемом контексте под потреблением понималось использование итогового экономического продукта **исключительно конечным приобретателем. Использование приобретаемых активов предпринимателями для целей предпринимательской деятельности исключалось из определения потребления.** Такой подход к пониманию потребления для целей налога на добавленную стоимость остался актуален и по сей день.⁷
- 3.2 Согласно ст. 146 Налогового кодекса РФ **объектом обложения НДС является реализация товаров** (работ, услуг) на территории РФ. Исходя из положений пункта 1 статьи 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная **исходя из цен**, определяемых в соответствии со статьей 105.3 этого Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и **без включения в них налога.** В соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), при передаче имущественных прав налогоплательщик **дополнительно к цене** (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан **предъявить** к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую **сумму налога.**
- 3.3 Налоговый кодекс РФ так же, как и гражданское законодательство разделяет розничные и иные цены, как в отношении положений о налоге на добавленную стоимость, так и в отношении иных налогов и сборов. Лишь при реализации товаров (работ, услуг) по договорам розничной купли-продажи согласно параграфу 3 п.1 ст. 168 НК РФ, а также п.6 ст.168 сумма налога включается в розничные цены (тарифы).
- 3.4 В соответствии с положениями ст. 40 Глава 21 НК РФ цена товаров (работ, услуг) может устанавливаться на основе информации о сделках, на основе регулируемых цен (тарифов) и на основании затрат на создание. При этом в соответствии с п.1 ст.170 Глава 21 НК РФ **суммы налога, не включаются в расходы**, за исключением лиц, не являющихся плательщиками налога или освобожденных от обязанностей по его исчислению и уплате. Аналогично п.2 ст. 254 Главы 25 НК РФ говорит о том, что стоимость запасов, включаемых в расходы, определяется исходя из цен без учета НДС, за рядом исключений.
- 3.5 **Одним из оснований определения рыночных цен для целей налогообложения является определение рыночной стоимости оценщиком (п.10 ст. 105.3 НК РФ). Таким образом, все вышесказанное в полной мере применимо и к проведению оценки, и к ее результатам.**
- 3.6 Следует отметить, что положения Налогового кодекса Российской Федерации в полной мере соответствуют принципам налогового законодательства и Европейских

⁶ RICS Valuation - Professional Standards UK <https://www.rics.org/globalassets/rics-website/media/upholding-professional-standards/sector-standards/valuation/valuation-professional-standards-uk-2015-revision-rics.pdf>

⁷ Щелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость. – М.: М-Логос, 2017. – Стр. 15-16. // Источник: <https://m-lawbooks.ru/wp-content/uploads/2020/02/032-kniga-prinzip-neytralnosti-naloga-na-dobavlennoy-stoimost.pdf>

стран. В странах ЕС и Великобритании в налоговом законодательстве используется понятие «стоимости на открытом рынке» (Open Market Value)⁸. Данный термин, наряду с понятиями справедливой стоимости (Fair Value) или справедливой рыночной стоимости (Fair Market Value), является аналогом термина «рыночная стоимость». В законодательстве по НДС выделяется «стоимость поставки» (value of supply) и «возмещение за поставку» (the consideration for a supply). При этом указывается, что «стоимость поставки» - величина без учета НДС, а «возмещение за поставку» - сумма с учетом НДС. Законодательство предусматривает, что именно «стоимость поставки» является «стоимостью на открытом рынке», т.е. «стоимость на открытом рынке» - величина без учета НДС.

- 3.7 Если проводить аналогию с законодательством РФ, то «стоимость поставки» - понятие аналогичное цене товара в договорах поставки, и это величина без учета НДС, а «возмещение за поставку» понятие близкое к цене договора (цене сделки) – и эта величина, если не указано иное, будет рассматриваться с учетом всех налогов, сопутствующих поставке товара.
- 3.8 Аналогичного понимания рыночной стоимости активов придерживается законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Так статья 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001г. №26н, указывает, что «...первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов...».

4 Применение рыночной стоимости объектов недвижимости для целей налогообложения

- 4.1 Вышеуказанные положения Налогового кодекса РФ в отношении понимания цен товаров и налогооблагаемой базы применяются, в том числе и к недвижимому имуществу, за исключением недвижимости жилого назначения (квартир). Таким образом, исходя из системного толкования данных норм следует, что **налоговое законодательство определяет рыночную стоимости объектов недвижимого имущества нежилого назначения как величину, определяемую исходя из цен товаров (работ, услуг) без учета НДС.**
- 4.2 Несмотря на то, что кадастровая стоимость не является понятием тождественным понятию рыночной стоимости, российское законодательство говорит о том, что кадастровая стоимость объектов недвижимости не должна превышать величину их рыночной стоимости и в случае такого превышения предусматривает возможность установления величины кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости.
- 4.3 Кадастровая стоимость применяется для различных целей, в том числе для планирования и оценки эффективности использования территорий, установления величины арендной платы за землю, изменения вида разрешенного использования земельных участков, и других целей, но одной из наиболее важных сфер применения кадастровой стоимости является налогообложение недвижимого имущества. Так согласно п.2 ст.375 НК РФ налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со статьей 378.2 Налогового

⁸ Directive (2006/112/EC) (Principal VAT Directive). // Источник: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-018-9787>

кодекса. Кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества определяется в соответствии с положениями Федерального закона от 03.07.2016 №237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке». Результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены в комиссии или в суде на основании установления в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости, определенной на дату, по состоянию на которую определена его кадастровая стоимость (п.7 ст.22 Федерального закона от 03.07.2016 №237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»). Аналогичные положения содержатся и в Федеральном законе от 29.07.1998 N 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» при рассмотрении споров о результатах определения кадастровой стоимости объектов недвижимости, если она была определена в рамках проведения кадастровой оценки в соответствии с данным федеральным законом.

- 4.4 В составе объектов недвижимого имущества можно выделить две основных составляющих: права на земельный участок и объект капитального строительства (здания и помещения в них, сооружения и объекты незавершенного строительства). Рыночная стоимость объектов недвижимости для целей рассмотрения споров о результатах определения кадастровой стоимости определяется исходя из наличия права собственности на объект. При этом операции по реализации земельных участков на праве собственности не облагаются НДС, а операции по реализации объектов капитального строительства подлежат обложению НДС.
- 4.5 Под объектами капитального строительства (ОКС) понимается улучшение земельного участка, созданное в результате строительной деятельности. Стоимость ОКС определяется без учета стоимости прав на земельные участки, на которых они расположены. ОКС представляют собой специфические объекты оценки, которые, как правило, не могут выступать в качестве самостоятельного объекта отчуждения. Поэтому, **оценка рыночной стоимости ОКС для целей рассмотрения споров о результатах определения кадастровой стоимости, имеет ряд существенных методических особенностей**, которые отличают оценку для данных целей от иных ситуаций определения рыночной стоимости.
- 4.6 **Несмотря на отсутствие специальных норм в законодательстве об оценочной деятельности и в федеральных стандартах оценки в отношении учета НДС при определении рыночной стоимости и его отражения в результатах оценки, в понимании рыночной стоимости для целей налогообложения какие-либо противоречия отсутствуют.**
- Рыночная стоимость, в том числе определяемая независимыми оценщиками, может быть использована для установления цен товаров.
 - Под ценами товаров (за исключение розничных цен) понимается величина до начисления на нее налога.
 - Налогообложения недвижимого имущества от величины кадастровой стоимости в принципе не подразумевает реализацию, соответственно определение рыночной стоимости объекта недвижимости в целях дальнейшей его эксплуатации без реализации этого имущества не создает объект налогообложения налогом на добавленную стоимость.
- 4.7 Также следует учитывать, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (п.7 ст.3 НК РФ).

4.8 Исходя из изложенного выше можно сделать вывод, что **рыночная стоимость объектов недвижимости, определяемая для целей установления в ее размере кадастровой стоимости в рамках рассмотрения споров в комиссии и суде должна определяться без учета НДС.**

5 Учет НДС при применении методологии оценки недвижимого имущества

5.1 При проведении оценки, оценщиком должна быть проанализирована методология и информация, применявшаяся при определении кадастровой стоимости, спор о результатах определения которой подлежит рассмотрению. Это включает анализ применявшихся подходов и использованной рыночной информации. В обязательном порядке анализируется включение или не включение в величину кадастровой стоимости НДС. Результаты анализа должны быть отражены в разделе Отчёта, описывающем объект оценки и права на него.

5.2 При проведении анализа рынка, оценщиком должен быть проанализирован наиболее типичный налоговый статус продавцов для сегмента рынка, к которому относится объект. Допущение о наиболее типичном налоговом статусе продавцов для сегмента рынка должно быть обосновано. Сегмент рынка с точки зрения налогообложения объектов недвижимости может устанавливаться с учетом величины стоимости объекта оценки и сравнения ее с максимальной величиной выручки в одном налоговом периоде, допустимой для применения упрощенной системы налогообложения.

5.3 В общем случае **результаты оценки ОКС для целей установления их кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости должны определяться без учета НДС.**

5.4 Результаты всех примененных подходов должны иметь одинаковую базу с точки зрения учета НДС в ценах, доходах и затратах.

5.5 В рамках **затратного подхода** при определении величины строительных затрат, стоимости воспроизводства или замещения используются удельные показатели затрат на создание аналогичных объектов, в том числе с использованием специальных справочников, без их корректировки на величину НДС в сторону увеличения.

5.6 При применении **сравнительного подхода** цены предложений по объектам-аналогам корректируются на величину налога. При этом, необходимо учитывать наличие у объекта-аналога прав на землю и наиболее типичную долю стоимость данных прав в составе единого объекта. Корректировка осуществляется в рамках анализа рынка и анализа информации об объектах-аналогах и не должна затрагивать непосредственно расчеты, поскольку статус налогоплательщика, наличие и размер налога не являются ценообразующими факторами. Внесение корректировок к ценам предложений и ставкам аренды на величину НДС должно быть единообразным для всех объектов-аналогов.

5.7 В **доходном подходе** доходы от аренды или операционной деятельности принимаются без учета НДС. Правила корректировки ставок аренды, цен и выручки для применения в доходном подходе идентичны правилам для сравнительного подхода, описанным выше. База расчетов доходов от эксплуатации объекта недвижимости, с точки зрения налогообложения, должна соответствовать базе определения величины операционных расходов. Следует учитывать, что в

большинстве случаев применяемые ставки доходности, ставки капитализации определены для чистого операционного дохода без включения в него НДС.

- 5.8 **Расчеты в рамках применения метода предполагаемого использования и метода остатка** при определении рыночной стоимости земельного участка должны проводиться на основе денежных потоков без включения в них НДС, за исключением не подлежащего возмещению налога. Например, при строительстве жилых объектов, реализация которых не облагается НДС, затраты на строительство должны приниматься с учетом налога. В случае, если строительство предполагает создание как жилых помещений, так и нежилых, то НДС в составе затрат следует учитывать только в части, относящейся к жилью. В ином случае результаты определения стоимости единого объекта недвижимости будут включать в себя НДС, и при вычитании стоимости ОКС (затрат на строительство), стоимость земельного участка будет также определена с учетом налога на добавленную стоимость, что категорически не верно.
- 5.9 В случае, если информация о ценах аналогов или ставках арендной платы не имеет указания на наличие или отсутствие НДС, оценщик может основываться на допущении о наличии или отсутствии НДС с учетом типичных условий оферт по аналогичным объектам, установленным в рамках анализа рынка.

6 Отражение НДС в результатах оценки

- 6.1 С учетом позиции судов высших инстанций **вывод о величине рыночной стоимости объекта недвижимости не должен включать в себя дополнительных указаний на отсутствие или наличие НДС в ее составе.**
- 6.2 При этом пользователи оценки должны иметь возможность получить однозначное представление об учете налогов при определении стоимости и их включении либо не включении в итоговую величину рыночной стоимости. Исходя из этого **сведения о включении или не включении НДС в величину рыночной стоимости, а также указание на примененный в рамках расчетов подход в отношении налогов, следует отразить в составе специальных допущений, ограничений применения итоговых результатов оценки или исследовательской части заключения по результатам судебной экспертизы.**