**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.**

## Вводные положения

## 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.

## 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.

## Понятие рыночной стоимости

## 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]](#footnote-1)

## 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.

## 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]](#footnote-2)

## 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.

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

## 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]](#footnote-3)

## 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 сделки[[4]](#footnote-4). 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.

## 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.

## 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 оценки[[5]](#footnote-5), а также Стандартах оценки Королевского института сертифицированных сюрвейеров (RICS)[[6]](#footnote-6).

## Рыночная стоимость и НДС для целей налогообложения

## 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]](#footnote-7)

## 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.

## 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).

## 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.

## 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.

## Следует отметить, что положения Налогового кодекса Российской Федерации в полной мере соответствуют принципам налогового законодательства и Европейских стран. В странах ЕС и Великобритании в налоговом законодательстве используется понятие «стоимости на открытом рынке» (Open Market Value)[[8]](#footnote-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.

## 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.

## 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…».

## Применение рыночной стоимости объектов недвижимости для целей налогообложения

## 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.

## 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.

## 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 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.

## 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 исходит 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.

## 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.

## 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.

## 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).

## 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.

## Учет НДС при применении методологии оценки недвижимого имущества

## 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.

## 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.

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

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

## 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.

## При применения 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.

## 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.

## 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 исключение 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.

## 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.

## Отражение НДС в результатах оценки

## 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.

## 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.

1. Федеральный закон от 29.07.1998 N 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», ст.3 [↑](#footnote-ref-1)
2. В соответствии с ГОСТ Р 51303-99 [↑](#footnote-ref-2)
3. Международные стандарты оценки, редакций 2020. МСО-104 База стоимости, пп.30.1 и 30.2. [↑](#footnote-ref-3)
4. Международные стандарты оценки (IVS-2020). МСО-104 База стоимости, пункт 210 Транзакционные издержки [↑](#footnote-ref-4)
5. Европейские стандарты оценки (EVS-2016, 8-е издание), ЕСО-5 Результаты оценки, пункт 4.7.1 Налог на добавленную стоимость [↑](#footnote-ref-5)
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> [↑](#footnote-ref-6)
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-dobavlennuy-stoimost.pdf [↑](#footnote-ref-7)
8. Directive (2006/112/EC) (Principal VAT Directive). // Источник: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-018-9787> [↑](#footnote-ref-8)