

О корректности учета НДС в рыночной стоимости и проблемах разделения НДС при оценке единого объекта недвижимости

В данной статье авторы обобщают проблемы, связанные с учетом налога на добавленную стоимость в формулировке «рыночной стоимости» объекта оценки и предлагают корректную формулировку для написания заключения о рыночной стоимости в оценочных отчетах.

Рассмотрена возможность совмещения интересов заказчика с корректностью формулировок, не вступающих в противоречие с понятием «рыночной стоимости».

В настоящее время вопрос повышения качества работы оценщиков за счет совершенствования методологии и стандартизации оценки имеет особенную актуальность. Редактирование Закона об оценочной деятельности и создание новых ФСО, которые происходят в течение 2011 года являются необходимым администрированием оценочной деятельности, как со стороны государства, так и со стороны оценочного сообщества. При этом достаточно много пробелов остается в текущих, уже принятых и действующих стандартах, которые надо исследовать, и, возможно, корректировать. Принимая новые стандарты, российским оценщикам стоит больше изучать зарубежный опыт, так как за рубежом оценка имеет вековые традиции.

УЧЕТ НДС

Вопрос о корректности учета налога на добавленную стоимость (НДС) в рыноч-

ной стоимости объектов оценки возник с начала развития оценочной деятельности в России и периодически поднимался в специализированных печатных изданиях, на форумах тематических сайтов оценщиков и прямых дискуссиях оценочного сообщества.

РЕДАКТИРОВАНИЕ ЗАКОНА ОБ ОЦЕНОЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И СОЗДАНИЕ НОВЫХ ФСО, КОТОРЫЕ ПРОИСХОДЯТ В ТЕЧЕНИЕ 2011 ГОДА ЯВЛЯЮТСЯ НЕОБХОДИМЫМ АДМИНИСТРИРОВАНИЕМ ОЦЕНОЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, КАК СО СТОРОНЫ ГОСУДАРСТВА, ТАК И СО СТОРОНЫ ОЦЕНОЧНОГО СООБЩЕСТВА. ПРИНИМАЯ НОВЫЕ СТАНДАРТЫ, РОССИЙСКИМ ОЦЕНЩИКАМ СТОИТ БОЛЬШЕ ИЗУЧАТЬ ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ, ТАК КАК ЗА РУБЕЖОМ ОЦЕНКА ИМЕЕТ ВЕКОВЫЕ ТРАДИЦИИ.

Острота проблемы обусловлена тем, что Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29.07.1998 г. №135-ФЗ и Федеральные стандарты оценки ФСО №1, ФСО №2, ФСО

№3 утвержденные приказами Минэкономразвития России от 20.07.2007 г. №№ 254-256, не описывают ситуацию с НДС.

Частично данную проблему пытаются решать саморегулируемые организации оценщиков (СРО) на уровне собственных стандартов. Например, стандарт «Сообщества специалистов-оценщиков «СМАО» «Оценка недвижимости» имеет прямое указание в п.66 «Из Отчета явным образом должно быть ясно, включает ли итоговое значение оцениваемого показателя налог на добавленную стоимость».

Некоммерческое партнерство «Саморегулируемая организация оценщиков «Сибирь» (НП СОО «Сибирь») в Правилах и стандартах оценочной деятельности рекомендует указывать «итоговую величину стоимости (аренды) объекта оценки (с указанием об учете / не учете НДС в составе итоговой величины)».

Потребители оценочных услуг также озабоченные данной проблемой. В первую очередь это кредитные организации, пытающиеся уточнить ситуацию с помощью утвержденных внутренних требований, рекомендаций и регламентирующих писем и актов. Далее других в решении данной задачи продвинулся Сбербанк. Выпущенные рекомендации, (от 13.09.2010 г.)

обязательные к применению по взаимодействию оценочных организаций с банком «Московский Банк Сбербанка России ОАО» при оценке залога содержат следующее требование: «Оценщик во всех проме-

Любовь Бастригина,
ведущий оценщик, Swiss
Appraisal, член Экспертного
совета, СРО «НККО»



Василий Мишаков,
руководитель
департамента
корпоративной оценки,
Swiss Appraisal



жуточных расчетах в рамках Отчета должен приводить информацию о наличии НДС или его отсутствии. Итоговая величина стоимости должна быть приведена с учетом НДС». Более того Сбербанк рекомендует указывать в отчетах при написании итоговой стоимости режим налогообложения объекта. Это в данном случае относится к жилой недвижимости и земельным участкам в собственности, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Примерно такие же требования, в том или ином виде оформленные как рекомендации или в качестве устных пожеланий существуют, у большинства банков, осуществляющих кредитование под залог.

Некоторые специализированные работы в области оценочной деятельности («Корректный учёт НДС при оценке недвижимости»; Русская Служба Оценки; А.А. Марчук, П.В. Шмелев; опубликовано в Информационно-аналитическом Бюллетене RWAY №175 октябрь 2009 г.) смогли обобщить имеющийся материал на данную тему применительно к оценке недвижимости. Содержание статьи дает полное представление о возможных возникающих трудностях, связанных с наличием НДС при расчете рыночной стоимости по подходам. В работе рассмотрены различные режимы налогообложения и предложены варианты корректных расчетов.

В ходе дискуссий, в основном на сайте arpraizer.ru, сформировался однозначный вывод о том, что рыночная стоимость не может быть «с НДС» или «без НДС», так как она не зависит от системы налогообложения. Данный вывод полностью соответствует конкретному определению, данному в Стандарте 1 (МСО 1) «Рыночная стоимость как база оценки» в разделе 3.3. МСО 2007: «Рыночную стоимость следует понимать как стоимость актива, рассчитанную безотносительно к затратам на его покуп-

ку или продажу и без учета любых, связанных со сделкой налогов».

Зачастую пользователи отчетов об оценке просят указывать рыночную стоимость «с НДС» и рыночную стоимость «без НДС»,

деление рыночной стоимости, изложенное в п. 6 Федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2)», утвержденного Приказом Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 255:

В ХОДЕ ДИСКУССИЙ СФОРМИРОВАЛСЯ ОДНОЗНАЧНЫЙ ВЫВОД О ТОМ, ЧТО РЫНОЧНАЯ СТОИМОСТЬ НЕ МОЖЕТ БЫТЬ «С НДС» ИЛИ «БЕЗ НДС», ТАК КАК ОНА НЕ ЗАВИСИТ ОТ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. «РЫНОЧНУЮ СТОИМОСТЬ СЛЕДУЕТ ПОНИМАТЬ КАК СТОИМОСТЬ АКТИВА, РАССЧИТАННУЮ БЕЗОТНОСИТЕЛЬНО К ЗАТРАТАМ НА ЕГО ПОКУПКУ ИЛИ ПРОДАЖУ И БЕЗ УЧЕТА ЛЮБЫХ, СВЯЗАННЫХ СО СДЕЛКОЙ НАЛОГОВ». КОГДА ПОЛЬЗОВАТЕЛИ ОТЧЕТОВ ОБ ОЦЕНКЕ ПРОСЯТ УКАЗЫВАТЬ РЫНОЧНУЮ СТОИМОСТЬ «С НДС» И РЫНОЧНУЮ СТОИМОСТЬ «БЕЗ НДС», ЭТО ПО СВОЕЙ СУТИ ПРОТИВОРЕЧИТ ОПРЕДЕЛЕНИЮ РЫНОЧНОЙ СТОИМОСТИ.

что по своей сути противоречит определению рыночной стоимости.

Налог на добавленную стоимость (НДС) в Российской Федерации относится к федеральным налогам и вопросы, связанные с его начислением и уплатой регулируются главой 21 Налогового Кодекса РФ (содержание данной статьи приведено полностью в конце материала).

Согласно указанной статье налоговой базой является выручка, т.е. налог на добавленную стоимость удерживается с дохода.

Рыночная стоимость по своей сути не является доходом. Приведем точное опре-

«При определении рыночной стоимости объекта оценки определяется наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на дату оценки 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, то есть когда:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;

Таблица 1.

Рыночная стоимость объекта оценки, установленная в Отчете, составляет _____ руб.	Указывается величина рыночной стоимости
НДС (в размере 18%), возникающий при продаже объекта оценки по цене, равной рыночной стоимости составляет _____ руб.	Указывается сумма НДС
Доход, остающийся в распоряжении продавца после уплаты НДС, при продаже объекта оценки по рыночной стоимости, установленной в Отчете составляет _____ руб.	Указывается разность между рыночной стоимостью и НДС

- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;

«наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден...», следовательно, в момент возможного совершения сделки по цене, равной рыночной стоимости, цена сделки будет всегда содержать НДС (при условии, что объект сделки подлежит налогообложению).

Исходя из сказанного, авторами предлагаются следующие формулировки для написания в оценочных отчетах: (см. табл.1)

МНОГО РАЗНОЧТЕНИЙ И ВОПРОСОВ ВОЗНИКАЕТ ПРИ ОЦЕНКЕ ЕДИНОГО ОБЪЕКТА НЕДВИЖИМОСТИ, СОСТОЯЩЕГО ИЗ ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА И РАСПОЛОЖЕННЫХ НА НЕМ УЛУЧШЕНИЙ В ВИДЕ ЗДАНИЙ ИЛИ СООРУЖЕНИЙ. В ДАННОМ СЛУЧАЕ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ОДНОЗНАЧНО ОБЛАГАЕТСЯ ТОЛЬКО ДОХОД ОТ ПРОДАЖИ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ НА УЛУЧШЕНИЯ. РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ПЕРЕХОДЕ ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЙ УЧАСТОК ЗАВИСИТ ОТ ВИДА ПЕРЕДАВАЕМЫХ ПРАВ, КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО АНАЛИЗИРОВАТЬ.

- платеж за объект оценки выражен в денежной форме».

Далее в этом пункте идет разъяснение формулировки. Разумность действия сторон в указанном случае означает, что цена сделки – наибольшая из достижимых по разумным соображениям цен для продавца, и наименьшая из достижимых по разумным соображениям цен для покупателя. Согласно приведенному выше определению, рыночная стоимость это

ВЫДЕЛЕНИЕ НДС ПРИ ОЦЕНКЕ ЕДИНОГО ОБЪЕКТА НЕДВИЖИМОСТИ

Много разночтений и вопросов возникает при оценке единого объекта недвижимости, состоящего из земельного участка и расположенных на нем улучшений в виде зданий или сооружений.

В данном случае налогом на добавленную стоимость однозначно облагается только доход от продажи права собственности на улучшения. Режим налогообложения при переходе прав на земельный участок зависит от вида передаваемых прав, которые необходимо анализировать. Оценщик должен помнить, что не корректно «очищать» от НДС цены предложений используемых аналогов делением их на 1,18, если в качестве аналогов выступают единые объекты недвижимости.

При этом следует иметь в виду, что в части перехода прав на земельный участок, не возникает обязанность по уплате НДС:

- при переходе права собственности на земельный участок (см. ст. 146, п.2, пп.6 НК РФ)
- прав аренды земельного участка в том случае, если арендодателем (собственником участка) выступают органы государственной власти.

Рассмотрим это более подробно. При переходе прав собственности на объект оценки к потенциальному покупателю переходят права собственности на здание и право на заключение договора аренды на земельный участок. Согласно пункту 1 статьи 1 Земельного кодекса РФ земля признается **природным ресурсом**.

Статьей 149 Налогового Кодекса РФ определен перечень операций, которые освобождены от налогообложения. Согласно подпункту 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит обложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами).

Подпункт 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ подлежит применению по отношению к арендной плате за природные ресурсы

Таблица 2.

Наименование	Единый объект недвижимости (гр. 3+гр.2)	Улучшения (здание)	Право аренды земельного участка
	1	2	3
Рыночная стоимость, установленная в отчете, руб.	1 000 000	700 000	300 000
НДС (18%), возникающий при продаже объекта по цене, равной рыночной стоимости, руб.	106 780	106 780	0
Доход, остающийся в распоряжении продавца после уплаты НДС, при продаже объекта оценки по рыночной стоимости, установленной в отчете, руб.	893 220	593 220	300 000

Примечание:

1) Цифры приведены для примера

2) Если в составе оцениваемых прав оценивается не право аренды, а право собственности на земельный участок, то алгоритм расчета не меняется

(земельные участки), находящиеся в государственной или муниципальной собственности. Кроме того, в соответствии с классификацией доходов бюджетов РФ арендная плата за пользование указанными участками относится к неналоговым доходам, начиная с 1999 г.

Согласно письму Минфина России от 30 октября 2006 г. N 03-04-15/198, оснований для налогообложения НДС арендной платы за пользование земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности, в настоящее время не имеется. Данный подход подтверждается судебной арбитражной практикой (см. постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 мая 2007 г. N КА-А41/3222-07).

Поэтому в том случае, когда договор аренды заключен с государственным органом, уполномоченным сдавать землю в аренду, арендная плата НДС не облагается, и у арендатора не имеется обязанностей налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет НДС с арендной платы.

Таким образом, при получении дохода от продажи объекта недвижимости у продавца появляется обязанность по уплате

НДС с цены здания и отсутствует обязанность по уплате НДС с цены прав на земельный участок.

Вторичные сделки с земельными участками, заключенные без участия органа государственной власти и управления

ка происходит по цене, равной установленной в отчете рыночной стоимости) единого объекта недвижимости на стоимость здания и стоимость прав на земельный участок. Тогда продавец будет иметь представление о размере НДС, подлежа-

ПОЭТОМУ В ТОМ СЛУЧАЕ, КОГДА ДОГОВОР АРЕНДЫ ЗАКЛЮЧЕН С ГОСУДАРСТВЕННЫМ ОРГАНОМ, УПОЛНОМОЧЕННЫМ СДАВАТЬ ЗЕМЛЮ В АРЕНДУ, АРЕНДНАЯ ПЛАТА НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ, И У АРЕНДАТОРА НЕ ИМЕЕТСЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ПО УДЕРЖАНИЮ И ПЕРЕЧИСЛЕНИЮ В БЮДЖЕТ НДС С АРЕНДНОЙ ПЛАТЫ. ТАКИМ ОБРАЗОМ, ПРИ ПОЛУЧЕНИИ ДОХОДА ОТ ПРОДАЖИ ОБЪЕКТА НЕДВИЖИМОСТИ У ПРОДАВЦА ПОЯВЛЯЕТСЯ ОБЯЗАННОСТЬ ПО УПЛАТЕ НДС С ЦЕНЫ ЗДАНИЯ И ОТСУТСТВУЕТ ОБЯЗАННОСТЬ ПО УПЛАТЕ НДС С ЦЕНЫ ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЙ УЧАСТОК.

или органа местного самоуправления, облагаются НДС на общих основаниях. При этом обязанности по исчислению и уплате НДС с арендной платы возлагаются на арендодателя-налогоплательщика, поскольку он является получателем дохода в виде арендной платы.

Таким образом, при оценке единого объекта недвижимости возникает необходимость в разделении предполагаемой цены продажи (при условии, что сдел-

щего уплате в бюджет.

Авторами в рамках данной статьи предлагается форма разделения для написания в оценочных отчетах указанная в табл. 2

Изложенное в статье является частным мнением авторов старавшихся предложить по возможности простую и доступную формулировку написания в отчетах итоговых результатов расчета рыночной стоимости. [OD](#)

Статья 153. Налоговая база. [Глава 21] [Статья 153].

1. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 настоящего Кодекса, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой и таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении,

оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных настоящей главой.

2. При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные в настоящем пункте доходы учитываются в случае возможности

их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

3. При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответствующему на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному статьей 167 настоящего Кодекса, или на дату фактического осуществления расходов. При этом выручка от реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1, 2.1 – 2.3, 2.5 – 2.7, 3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).