

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НДС ПРИ ОЦЕНКЕ ОБЪЕКТОВ КОММЕРЧЕСКОЙ НЕДВИЖИМОСТИ РАЗНЫМИ ПОДХОДАМИ

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, рыночная стоимость, доход, налогооблагаемая база, затраты на строительство.

Аннотация

До сих пор в оценочной среде нет единого мнения относительно правильного отражения в рыночной стоимости налога на добавленную стоимость (НДС). В статье рассмотрена взаимосвязь налогооблагаемой базы по НДС и рыночной стоимости, приведены пояснения относительно момента возникновения обязательства по уплате НДС, даны рекомендации относительно корректного учета НДС при применении различных подходов к оценке рыночной стоимости. Авторы статьи предлагают структурировать формальные моменты, связанные с необходимостью учета или неучета НДС в рыночной стоимости, и таким образом, добиться единообразия учета НДС при оценке рыночной стоимости разными подходами.

Статья предназначена для практикующих оценщиков и заинтересованных лиц (пользователей отчетов об оценке).

Вопрос о корректности учета налога на добавленную стоимость (НДС) в рыночной стоимости объектов оценки возник в начале развития оценочной деятельности в России и периодически поднимался в специализированных печатных изданиях, на форумах тематических сайтов оценщиков и в процессе прямых дискуссий оценочного сообщества. Острота проблемы обусловлена тем, что Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ и Федеральные стан-

дарты оценки ФСО № 1, ФСО № 2, ФСО № 3, утвержденные приказами Минэкономразвития России от 20 июля 2007 г. № 254–256, не конкретизируют порядок учета НДС в рыночной стоимости.

Частично данную проблему пытаются решать саморегулируемые организации оценщиков (СРО) на уровне собственных стандартов. Например, в п. 66 стандарта «Оценка недвижимости» СРО «Сообщество специалистов-оценщиков “СМАО”» указано следующее: «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 учета/неучета НДС в составе итоговой величины)».

Потребители оценочных услуг также поднимают данную проблему. В первую очередь это кредитные организации, пытающиеся прояснить ситуацию с помощью утверждения внутренних требований, рекомендаций, регламентирующих писем и актов. Дальше остальных в решении данной задачи продвинулся Сбербанк. Выпущенные 13 сентября 2010 г. обязательные к применению рекомендации по взаимодействию оценочных организаций с банком «Московский банк Сбербанка России ОАО» при оценке залога содержат следующее требование: «Оценщик во всех промежуточных расчетах в рамках отчета должен приводить информацию о наличии НДС или его отсутствии. Итоговая величина стоимости должна быть приведена с учетом НДС». Более того, при выводе итоговой стоимости Сбербанк рекомендует указывать в отчетах режим налогообложения объекта. В данном случае это относится к жилой недвижимости и находящимся в собственности земельным участкам, не облагаемым налогом на добавленную стоимость.

В ходе дискуссий, проходивших в 2005–2006 гг. на сайте appraiser.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 Международных стандартах оценки 2007 (МСО 1, п. 3.3 «Рыночная стоимость как база оценки»): «Рыночную стоимость следует понимать как стоимость актива, рассчитанную безотносительно к затратам на его покупку или продажу и без учета любых связанных со сделкой налогов». В МСО 2011 дано следующее определение рыночной стоимости: «Рыночная стоимость является расчетной обменной ценой актива безотносительно расходов продавца на совершение продажи или расходов покупателя на совершение покупки и без поправок на какие-либо налоги, подлежащие уплате любой из сторон в результате совершения сделки»¹.

Это означает, что рыночная стоимость не зависит от системы налогообложения, ее величина диктуется исключительно рынком. Оценщик

должен иметь веские основания для исключения из рыночной стоимости либо для добавления к ней НДС, при этом в отчете должны быть приведены соответствующие обоснования.

Поскольку Россия вступила в ВТО, тем самым она признала главенство международных договоров по отношению к национальному законодательству. Тем не менее, в силу Постановления президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3139/12 от 18 сентября 2012 г. о том, что если в отчете нет прямого указания на учет/неучет НДС, то «в отношении операций по реализации муниципального имущества покупатель как налоговый агент должен исходить из того, что подлежащий выплате продавцу доход уже включает в себя налог на добавленную стоимость, поскольку именно из данного дохода и должна быть удержана покупателем подлежащая перечислению в бюджет сумма указанного налога».

При этом суд руководствовался ст. 12 Закона об оценочной деятельности, согласно которому «итоговая величина рыночной стоимости объекта оценки, указанная в отчете, признается достоверной и рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки». Таким образом, в случае если определение рыночной стоимости осуществляется для совершения сделки по отчуждению имущества и операции по реализации этого имущества облагаются НДС, предполагается, что цена, определенная на основе рассчитанной независимым оценщиком рыночной стоимости, включает в себя НДС.

Основываясь на приведенных выше нормах международного и российского законодательства, постараемся разобраться, в каких подходах каким образом учитывается или не учитывается НДС в рыночной стоимости.

ЗАТРАТНЫЙ ПОДХОД

Затратный подход — совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении затрат, необходимых для воспроизводства либо замещения объекта оценки с учетом износа и устаревания. Затратами на воспроизводство объекта оценки являются затраты, необходимые для создания точной копии объекта оценки с использованием применявшихся при создании объекта оценки материалов и технологий. Затратами на замещение объекта оценки являются затраты, необходимые для создания аналогичного объекта с использованием материалов и технологий, применяющихся на дату оценки².

¹ Предварительный перевод, выполненный рабочей группой РОО, РКО, СМАО, http://smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf

² Пункт 15 Федерального стандарта оценки № 1 «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1)», утвержденного приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития России) от 20 июля 2007 г. № 256.

Согласно требованиям главы 21 Налогового кодекса РФ, деятельность по строительству, связанная с недвижимым имуществом, облагается НДС, поэтому при составлении сметы на строительство объекта и при определении договорной цены на строительство объекта в обязательном порядке учитывается НДС.

Соответственно, построить объект, идентичный или аналогичный объекту оценки, не оплатив строительной организации НДС, невозможно, поэтому при оценке рыночной стоимости затратным подходом НДС подлежит учету в строительных затратах. Здесь нет противоречия с Международными стандартами оценки, так как включение НДС в затраты на строительство связано не с совершением сделки по купле-продаже объекта, а с производством строительных работ, по окончании которых сделка может как произойти, так и не произойти (например, в случае, если объект строился для собственного потребления). Нетрудно заметить, что здесь также нет противоречия с постановлением Президиума ВАС РФ № 3139/12 от 18 сентября 2012 г.

Строго говоря, согласно ст. 171 Налогового кодекса РФ, организациям, которые примут на учет построенный объект в качестве основных средств, предоставляются вычеты по НДС в общеустановленном порядке. При этом обязательным условием для принятия НДС к вычету является использование построенного объекта для осуществления операций, облагаемых НДС. Но данная тема не связана с оценкой рыночной стоимости, поэтому не подлежит развитию в настоящей статье.

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ ПОДХОД

Сравнительный подход — совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на сравнении объекта оценки с объектами-аналогами, в отношении которых имеется информация о ценах³.

При применении этого подхода следует выяснять у продавца, какова реальная запрашиваемая цена за объект (или какова реальная цена, за которую продан объект). То есть нас интересует не сам факт включения или невключения в цены аналогов НДС, а либо фактическая цена, которую нужно уплатить за объект при заключении сделки, либо цена, которая уже уплачена, т. е. выясняются реальные цены на рынке относительно к величине налогов, включенных в эти цены. Как известно, рынком движет закон спроса и предложения, поэтому имеется тенденция к выравниванию цен за равнозначные объ-

екты, никак не связанные с оптимизацией налогообложения, размерами ставок или льготным налогообложением. То, что по итогам сделки продавец обязан будет перечислить в бюджет НДС и в каком размере (по полной ставке, по льготной ставке, взаимозачет «НДС исходящий против НДС входящего» и т. д.), не является предметом или условием сделки, поэтому оценщик не должен в этом разбираться.

Например, мы приходим в магазин, чтобы купить товар. Предположим, мы сравнили предложения нескольких продавцов и нашли необходимый товар по приемлемой цене. Для принятия решения о покупке нам не надо выяснять, какие налоги платит продавец. За меньшую цену данный товар мы не найдем, т. е. цена товара будет для покупателя рыночной ценой, которая не зависит от системы налогообложения. Также и с недвижимостью — для оценки объекта оценки мы рассматриваем предложения по продаже аналогичных объектов. У продавцов мы должны выяснить цены, за которые предполагается продажа объектов; для нас это будет рыночная цена — цена, по которой возможна покупка объекта на рынке. Содержит ли эта цена НДС, налог на доходы физических лиц или другие налоги, нас как покупателей не интересует, так как за меньшую цену мы не можем приобрести данный объект.

Если мы на основе аналогов рассчитали рыночную стоимость и по цене, равной этой стоимости, совершена сделка, то мы, выступая уже не покупателями, а продавцами, должны будем уплатить с этой цены налог. Но здесь уже рассматривается не рыночная стоимость, а цена сделки, в результате которой был получен доход. Таким образом, если на этапе корректировки цен аналогов «очистить» их от НДС, их рыночная стоимость окажется заниженной. Поэтому при реализации сравнительного подхода исключение из рыночной стоимости НДС является некорректным.

Если в задании на оценку указано, что оценщик должен указать стоимость объекта «с НДС» и «без НДС», то для правильного разнесения рыночной стоимости единого объекта недвижимости между земельным участком и улучшениями можно обратиться к статье Бастригиной Л.А. и Мишакова В.М. «К вопросу о корректности учета НДС в рыночной стоимости и проблемах разделения НДС при оценке единого объекта недвижимости», опубликованной в журнале «Оценочная деятельность» (№ 3–4, 2011).

ДОХОДНЫЙ ПОДХОД

Самая неоднозначная ситуация с корректным учетом НДС в рыночной стоимости наблюдается в доходном подходе. В отчетах, подготов-

³ Пункт 14 Федерального стандарта оценки № 1 «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1)», утвержденного приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития России) от 20 июля 2007 г. № 256.

ленных разными оценщиками, приходится наблюдать различные расчеты, связанные с НДС. Единообразие не достигнуто, поэтому хотелось бы остановиться на этом подходе более подробно.

Доходный подход — совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении ожидаемых доходов от использования объекта оценки⁴. При реализации подхода рыночная стоимость определяется как текущая стоимость будущих выгод, вытекающих из прав владения или иных имущественных прав на данный объект с учетом изменения стоимости денег во времени.

На практике при применении доходного подхода к оценке недвижимости сначала рассчитывают потенциальный валовой доход на основе рыночных ставок арендной платы. Здесь, так же как при оценке сравнительным подходом, необходимо собирать информацию у арендодателей, за какую цену на практике можно получить данный объект в аренду, так как зачастую в объявлениях по сдаче в аренду объектов НДС указана арендная плата с припиской, что она не включает НДС.

При этом, даже если арендатор пользуется упрощенной системой налогообложения, оценщик должен выяснить размер именно той арендной платы, которую арендатор должен перечислить на счет арендодателя при аренде объекта. Какие налоги дальше платит арендатор, оценщик не должен выяснять, так как на этапе определения потенциального валового дохода задача оценщика ограничивается установлением рассчитанного на основе рыночных ставок максимального дохода, который может принести объект оценки при условии 100 %-ной загрузки. Далее выясняется наличие скидок на недозагрузку и неуплату платежей, и оценщик рассчитывает эффективный (действительный) валовой доход. Этот вид дохода является доходом арендодателя, или выручкой от сдачи объекта в аренду.

В соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ: «Объектом налогообложения признаются следующие операции: 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав...».

Поскольку сдача объекта в аренду представляет собой не что иное, как передачу части имущественных прав собственнику арендатору (передаются права пользования и владения либо

только права пользования), то эффективный валовой доход (выручка арендодателя) является объектом налогообложения по НДС. Таким образом, при построении модели в методе дисконтирования или в методе капитализации эффективный валовой доход (выручка арендодателя) должен быть очищен от НДС в силу требований Налогового кодекса⁵. При этом, поскольку речь идет об оценке рыночной, а не инвестиционной стоимости, специфичные факторы (например, льготные ставки налогообложения), не характерные для участников рынка в целом, не должны влиять на ставку налога.

В модели расходы по уплате НДС могут учитываться в операционных расходах, но наиболее часто они исключаются из арендных ставок, что арифметически одно и то же. Далее, в соответствии с алгоритмом оценки доходным подходом, вычисляют операционные расходы, которые также ведутся без учета НДС, поскольку в бухгалтерии входящий и исходящий НДС взаимно погашаются⁶.

После дисконтирования или капитализации чистого операционного дохода (в зависимости от примененного метода), рассчитывают рыночную стоимость объекта недвижимости. Далее многие оценщики умножают рыночную стоимость, рассчитанную доходным подходом, на коэффициент 1,18, делая вывод о том, что так происходит учет НДС в рыночной стоимости. Давайте разберемся, почему это не является корректным.

Согласно методологии оценки, доходный подход наиболее предпочтителен для оценки рыночной стоимости недвижимости для тех потребителей, которые ориентированы на получение доходов, приносимых объектом.

Вопрос: если рыночная стоимость объекта, рассчитанная (для простоты) методом капитализации, равна 100 тыс. денежных единиц, принесет ли данный объект чистый доход собственнику на 18 % выше, чем рассчитанный? Логичным выглядит ответ «нет». При корректном расчете дополнительному доходу просто неоткуда взяться.

Согласно Налоговому кодексу РФ, при продаже объекта обязанность по уплате НДС лежит на получателе доходов. Следующий вопрос: готов ли разумный покупатель данной недвижимости платить текущему собственнику (продавцу) рыночную стоимость за объект на 18 % больше, чем стоимость, рассчитанную методом

⁵ Рассмотрение частных случаев сдачи в аренду недвижимости физическими лицами выходит за рамки настоящей статьи и поэтому здесь не описано.

⁶ Согласно определению, «чистый операционный доход — это действительный валовой доход за вычетом всех статей расходов, но до обслуживания долгов по кредитам, налогообложения и амортизационных отчислений». Здесь имеются в виду налогообложение по налогу на прибыль и иные налоги, которые платятся из прибыли. НДС уплачивается из выручки, соответственно, обязательство по его уплате возникает «на входе».

⁴ Пункт 13 Федерального стандарта оценки № 1 «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1)», утвержденного приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития России) от 20 июля 2007 г. № 256.

капитализации доходов, приносимых объектом, чтобы компенсировать продавцу налог для уплаты в бюджет? Опять же логичным выглядит ответ «нет».

Тогда на каком основании стоимость объекта, рассчитанная доходным подходом, должна увеличиваться на 18 %? Потому что арендные ставки очищены от НДС? Нет, очищение арендных ставок от НДС (или учет НДС в операционных затратах) диктуется требованиями Налогового кодекса РФ и является типичной ситуацией при сдаче недвижимости в аренду. После того как был капитализирован чистый операционный доход и рассчитана рыночная стоимость, она не подлежит корректировке на величину налогов, подлежащих уплате любой из сторон сделки (п. 36 предварительного перевода МСО 2011 (http://smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf)).

Далее необходимо акцентировать внимание на следующем моменте: *если собственник объекта принимает решение о его продаже, то доход, полученный при этом, подлежит налогообложению по ставке НДС. Соответственно, при получении доходов в виде арендной платы собственник платит НДС и при продаже объекта он также платит НДС. Дело в том, что это разные сделки, не связанные друг с другом, в каждой из которых возникает налогооблагаемая база, поэтому никаких противоречий с вышесказанным здесь не возникает, равно как не возникает оснований для увеличения рыночной стоимости, рассчитанной доходным подходом, на величину НДС.*

Теперь хотелось бы остановиться на частном случае применения комбинированных методов расчета рыночной стоимости, в частности, оценки рыночной стоимости земельного участка методом остатка. Согласно Методическим рекомендациям по определению рыночной стоимости земельных участков, утвержденным распоряжением Минимущества России от 7 марта 2002 г. № 568-р, метод предполагает два алгоритма реализации. Остановимся на втором алгоритме:

– расчет стоимости воспроизводства или замещения улучшений, соответствующих наиболее эффективному использованию оцениваемого земельного участка;

– расчет чистого операционного дохода от единого объекта недвижимости за определенный период времени на основе рыночных ставок арендной платы;

– расчет рыночной стоимости единого объекта недвижимости путем капитализации чистого

операционного дохода за определенный период времени;

– расчет рыночной стоимости земельного участка путем вычитания из рыночной стоимости единого объекта недвижимости стоимости воспроизводства или замещения улучшений.

Собственно, все этапы оценки данным методом и корректность учета НДС в итоге каждого этапа были рассмотрены выше. Здесь осталось свести все рассуждения воедино:

1. Затраты на воспроизводство или замещение улучшений должны учитывать НДС, так как иная альтернатива строительства объекта (без возмещения НДС строительной организации) отсутствует.

2. Несмотря на то что чистый операционный доход не содержит НДС, рыночная стоимость, рассчитанная на его основе, не подлежит увеличению на размер

налога, так как разумный покупатель не станет компенсировать продавцу НДС, обязанность по уплате которого у него возникает после получения доходов от продажи объекта.

3. Следовательно, стоимость единого объекта недвижимости, рассчитанная методом капитализации дохода, не подлежит корректировке на величину налога — налог уплачивается с дохода, а рыночная стоимость является не доходом, а наиболее вероятной ценой продажи.

4. Далее из рыночной стоимости единого объекта недвижимости вычитают затраты на замещение/воспроизводство улучшений. Указанные затраты не должны очищаться от НДС в связи с отсутствием возможности построить объект без оплаты НДС подрядным организациям.

Две составляющие в методе остатка — учет НДС в затратах на замещение/воспроизводство улучшений и уплата НДС при продаже объекта (рыночная стоимость которого рассчитана доходным подходом) — никак не связаны между собой и разнесены во времени. Поэтому кажущаяся необходимость приведения данных показателей к базе «с НДС» или «без НДС» не оправдана экономически и не следует из логики расчета и логики налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость. Как уже отмечалось выше, НДС уплачивается с дохода, а не с рыночной стоимости, цены и прочих показателей. НДС возникает только тогда, когда возникает доход. Поэтому, если придерживаться логики расчетов, описанной выше, нет необходимости при оценке доходным подходом увеличивать рассчитанную стоимость единого объекта недвижимости на размер налога на добавленную стоимость.

Бастригина Любовь Аркадьевна, e-mail: a77758@mail.ru

Федорова Юлия Михайловна, e-mail: jf77@yandex.ru