

РЕКОМЕНДАЦИИ КОМИССИИ ПО ОЦЕНОЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ НАУЧНОМ СОВЕТЕ ПО КОМПЛЕКСНЫМ ПРОБЛЕМАМ ЕВРАЗИЙСКОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ НАУК ПО УЧЕТУ НДС ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ОТЧЕТОВ ОБ ОЦЕНКЕ И ПРОВЕДЕНИИ ОЦЕНОЧНЫХ СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ В РФ

Приняты Комиссией 27 января 2020 г.

Ключевые слова: оценочная деятельность, ценообразующие факторы, налог на добавленную стоимость (НДС), рыночные данные, судебная экспертиза, учет НДС при оценке.

Аннотация

В предлагаемом документе, принятом в январе 2020 г. Комиссией по оценочной деятельности при Совете по комплексным проблемам евразийской экономической интеграции РАН, содержится консолидированная позиция ведущих методологов-экономистов по оценочной деятельности в отношении учета НДС при оценке и оценочной судебной экспертизе по имуществу. Вопрос учета НДС — это, прежде всего, вопрос рыночного исследования, проводимого оценщиком в процессе выполнения оценочного задания. НДС в оценке учитывается в той мере, в какой он характерен для сделок между типичными рыночными участниками. В этом случае рыночная стоимость будет отражать наиболее вероятную цену, преобладающую на рынке, в соответствии с определением рыночной стоимости, принятом в РФ. НДС, таким образом, входит в состав рыночных цен, но не является ценообразующим фактором. В документе также проанализированы различные взгляды на учет НДС, выражаемые в стандартах МСО, ЕСО и судебных решениях.

ВВЕДЕНИЕ

1. Когда в задании на оценку или в постановлении о проведении судебной экспертизы

профессиональных стоимостных оценок четко не указывается, как оценщику сообщать результаты оценки рыночной стоимости — с налогом на добавленную стоимость (НДС) или без

этого косвенного налога — и, соответственно, какие аналоги подбирать для этого при проведении оценочного анализа (с ценами, очищенными от НДС, или нет), перед оценщиками и оценочными экспертами встает проблема учета или вычленения НДС из состава подбираемых рыночных цен / ставок сделок или предложений, а также проблема того, считать или нет НДС частью цены предложения или цены сделок с аналогами и частью цены гипотетической сделки с объектом оценки.

2. После рассмотрения множественных обращений заинтересованных лиц Комиссия выпускает следующие рекомендации для использования на территории РФ. В прочих странах ЕвразЭС настоящие рекомендации могут применяться в тех ситуациях, когда действующее национальное оценочное законодательство стран ЕвразЭС имеет сопоставимые формулировки, согласующиеся с предпосылками настоящих рекомендаций.

ПРОАНАЛИЗИРОВАННАЯ НОРМАТИВНАЯ БАЗА

3. В процессе подготовки настоящих рекомендаций была проанализирована нормативная база в форме международных и европейских стандартов оценки, гражданское право РФ и законодательство об оценочной деятельности, включая федеральные стандарты оценки, а также имеющиеся судебные прецеденты РФ по учету НДС в договорных ценах. Прочие отрасли права были также проанализированы, однако их применение к вопросам оценочной деятельности имеет справочный характер. Например, нормы налогового права и Налогового кодекса РФ напрямую не могут применяться к регулированию методологии, связанной с оценочной деятельностью.

4. Ввиду непосредственной неурегулированности вопроса об учете НДС в составе и при сообщении рыночной стоимости в отчетах об оценке и экспертных заключениях в законодательстве об оценочной деятельности РФ необходим детальный комплексный анализ всех положений законодательства об оценочной деятельности РФ, который проводится в настоящих рекомендациях.

АНАЛИЗ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

5. В ст. 3 Федерального закона «Об оценочной деятельности в РФ» № 135-ФЗ рыночная стоимость определена как *«наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют ра-*

зумно, 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; 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**». Под ценой согласно п. 4 ФСО № 1 понимается «денежная сумма, запрашиваемая, предлагаемая или уплачиваемая участниками в результате совершенной или предполагаемой сделки». Так как рыночная стоимость основывается на концепции гипотетической (предполагаемой) сделки, то категорично стоимость — это тоже цена, в том числе рыночная стоимость (согласно п. 5 ФСО № 1 и ФСО № 2). Об учете транзакционных издержек, таких как НДС, в составе определения рыночной стоимости, принятого в законе № 135-ФЗ и в ФСО, ничего не говорится в российском оценочном законодательстве.

6. Вопрос учета транзакционных издержек, в том числе НДС, при определении рыночной стоимости, однако, рассматривается в Международных стандартах оценки, на базе которых формируются ФСО РФ. В частности, в п. 210.1 стандарта МСО 105 версии 2017 г. отмечается, что в большинстве баз оценки [включая рыночную стоимость] отражается расчетно-оценочная цена обмена актива безотносительно [without regard; перевод “without regard” как «без учета», сделанный в русской версии МСО 2017, в данном случае некорректен] затрат продавца на осуществление продажи и без поправок на какие-либо налоги, подлежащие уплате каждой из сторон сделки в результате непосредственного совершения сделки [речь идет прежде всего о таком косвенном налоге, могущем возникнуть в результате непосредственного совершения сделки, как НДС]. Таким образом, согласно позиции Совета по МСО, рыночная стоимость может как включать, так и не включать в свой состав НДС, иначе как если оценщика просят сообщить или не сообщить о включении или невключении НДС в состав определяемой им рыночной стоимости в задании на оценку, данная информация не является обязательной к сообщению в отчете об оценке и экспертизах согласно требованиям МСО [МСО 2017 также действует по отношению к регулированию экспертиз и рецензий отчетов об оценке]. Позиция Европейских стандартов оценки TEGoVA (ЕСО 2016) отлична от позиции МСО по вопросу учета НДС, и в стандарте ЕСО 1 четко указывается, что НДС не входит в состав рыночной стоимости объектов оценки, и должен вычленяться из оценок и сообщаться отдельно. Эта норма ЕСО дуб-

лирует соответствующие положения законодательства ЕС по НДС в части определения открытой рыночной стоимости (open market value). Однако в РФ ни нормы ЕСО, ни нормы законодательства ЕС не имеют прямого действия, так как Федеральные стандарты оценки, согласно Закону об оценочной деятельности в РФ № 135-ФЗ, разрабатываются и поэтому должны интерпретироваться на базе и в свете Международных стандартов оценки.

7. В рыночном обиходе в отношении как товаров, так и имущественных прав на капитальные активы встречаются цены, как содержащие в своем составе НДС, так и не содержащие их. На некоторых рынках обращающиеся активы — объекты оценки (например, земельные участки, сделки с акциями, облигациями и некоторыми прочими видами котирующихся ценных бумаг), в принципе не могут облагаться НДС в соответствии с российским законодательством, поэтому их цена в принципе не может включать начислений НДС. На других рынках, в зависимости от системы налогообложения конкретных продавцов, наблюдаются сочетания рыночных цен предложения и договорных цен (цен сделок), выраженных как с учетом НДС, так и без него. Конкретные пропорции и таких, и таких цен, наблюдаемые на рынке, зависят от конкретно рассматриваемого и анализируемого в отчете об оценке или экспертном заключении рыночного сегмента и доминирования в таком сегменте сделок / предложений, в которых конкретные продавцы являются плательщиками НДС или не являются таковыми. Конвенции включения или невключения НДС в листинги продаж на разных рынках и их сегментах также различаются между собой.

8. С учетом того что как рыночная стоимость определена в российском законодательстве об оценочной деятельности, она является *наиболее вероятной ценой в предположении, что объект оценки выставлен на рынке по типичной оферте (см п. 5)*, центральным вопросом, относимым к ведению оценщика или эксперта, является то, включает ли наиболее вероятная цена на соответствующем анализируемом им сегменте рынка НДС или не включает его. Это вопрос рыночного анализа, который должен проводить оценщик или эксперт, хотя он может ссылаться при этом на опубликованные рыночные метасвидетельства или исследования, проведенные другими экспертами, специалистами по ценным бумагам, рыночными посредниками, риелторами и пр. При таком анализе под вероятностью может пониматься частотная вероятность, определенная исходя из данных рыночной выборки, анализируемой оценщиком или экспертом в отчете об оценке или экспертном заключении, составленном в соответствии с требованиями ФСО (т. е. преобладают ли в ис-

следуемой выборке рыночные сделки или предложения, выраженные с НДС или без него¹). В некоторых случаях данный вопрос может быть урегулирован введением в отчет или в заключение соответствующего допущения, однако такое допущение при исследовании рыночной стоимости не должно иметь статус специального допущения, т. е. противоречить наблюдаемым рыночным фактам.

9. В то же время анализ оценщика или эксперта не должен вводить в заблуждение. Если ему становится известно, что то или иное рыночное предложение, используемое в качестве объекта-аналога, реализуется в режиме с НДС или без НДС, он должен принимать его к анализу с соответствующим допущением. В иных случаях, когда никакой подобной информации по используемому аналогу не имеется, можно подразумевать, что в составе его цены фигурирует взвешенный по вероятности НДС. При этом такое взвешивание должно быть обосновано оценщиком или экспертом со ссылкой на базовую частотную вероятность распределения сделок в анализируемом рыночном сегменте по критерию с НДС или без НДС². При согласовании скорректированных цен сделок аналогов в оценочном анализе должен обеспечиваться единый базис учета НДС в ценах: все используемые аналоги должны быть приведены к единому ценовому базису либо с учетом НДС, либо без учета НДС, либо с НДС, учтенным по взвешенной вероятности, либо должны быть введены соответствующие допущения, не являющиеся специальными. В отчете / заключении обязательно должен раскрываться базис применяемых цен в плане учета НДС в процессе оценочного анализа (анализа сопоставимых аналогов) с тем, чтобы обеспечивалось единство учета рыночных свидетельств о ценах. Недопустимо, чтобы скорректированные рыночные цены сопоставимых аналогов, используемых при анализе, оказывались выраженными на несопоставимом по НДС базисе.

¹ Возможно также проведение анализа статистической значимости полученных по выборке результатов с прицелом на формирование заключения о генеральной совокупности соответствующего рыночного сегмента.

² Например, оценщиком при анализе базовой выборки изучаемого рыночного сегмента установлено, что 40 % сделок включают НДС, а 60 % не включают его. Соответственно, априорная вероятность учета НДС в цене при рассмотрении того или иного рыночного свидетельства в качестве аналога в отсутствие иной уточняющей информации по данному аналогу, составляет 40 %. И таким образом ожидаемая (взвешенная по вероятности) величина НДС в составе того или иного рыночного ценового свидетельства, учтенная на базе используемой априорной вероятности, составляет $(P - P/(1 + RVAT)) \times Prob = (P - P/1,2) \times 0,4 = 0,1666 \times P \times 0,4 = 0,0666 \times P$, или 6,66 % величины используемого ценового свидетельства (где P — заявленная цена предложения (сделки) аналога; RVAT — ставка налога на НДС (в РФ в 2019 г. — 0,2); Prob — априорная вероятность учета НДС в составе рыночной цены в рассматриваемом сегменте рынка). Далее, если при анализе сопоставимых цен / арендных ставок оценщик использует базис цен / ставок без НДС, то ему будет необходимо выделить НДС в 6,66 % из состава указанного ценового свидетельства для его дальнейшего учета в анализе, проводимом без НДС.

10. Таким образом, вопрос о том, включает ли сообщаемая рыночная стоимость НДС в или не включает его, — это эмпирический вопрос, который может обосновываться и решаться оценщиком или экспертом в их отчетных документах путем проведения рыночного анализа и в действительности должен решаться ими в случае, если задание на оценку или постановление о проведении судебной экспертизы содержит соответствующее указание.

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СООБЩЕНИЮ РЕЗУЛЬТАТА ОЦЕНКИ РЫНОЧНОЙ СТОИМОСТИ

11. Рекомендуются, чтобы вопросы учета или неучета НДС в составе показателя сообщаемой итоговой рыночной стоимости четко оговаривались заказчиками оценки в заданиях на оценку / определениях судов. В результате оценщик будет сообщать базис рыночной стоимости в плане статуса учета НДС в соответствии с требованиями, указываемыми в имеющемся у него задании на оценку (т. е. сообщать рыночную стоимость с НДС или без НДС).

В соответствии с проведенным анализом и законом «Об оценочной деятельности в РФ» № 135-ФЗ, рекомендуется в тех случаях, когда оценщик или эксперт не имеет указаний заказчика / суда о том, как сообщать в отчете или заключении результат оценки — с учетом или без учета НДС, а на рынке наблюдаются сделки с НДС и без НДС, то (безотносительно к применяемому им базису сопоставимого анализа цен по НДС при проведении оценочного анализа) результат оценки рыночной стоимости должен сообщаться на том базисе по НДС, которому на рынке соответствует большинство сделок. Если оценщику или эксперту представляется ситуация, что в анализируемом рыночном сегменте сделки с НДС и без НДС наблюдаются на паритетных частотах, и он на объективных основаниях затрудняется сделать заключение о том, какие сделки на рынке встречаются чаще, то результат оценки может содержать в своем составе взвешенную по (паритетной) вероятности величину НДС, т. е. включать НДС в размере 10 % в тех случаях, когда в анализируемом рыночном сегменте наблюдаемая частота сделок с НДС и без НДС оказывается примерно одинаковой, а ставка НДС составляет 20 %.

12. В некоторых случаях, когда оценщик или эксперт не намеревается проводить соответствующий рыночный анализ, полезным может оказаться включение в отчет об оценке или в экспертное заключение следующего допущения: «Согласно ст. 3 Закона “Об оценочной деятельности в РФ” № 135-ФЗ, под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее

вероятная цена, по которой данный 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, то есть когда: одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение; 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», таким образом, НДС учитывается в составе цен и/или арендных ставок, используемых в настоящем отчете / исследовании, в той мере, в какой наиболее вероятная цена сделок по реализации имущественных прав на соответствующем исследуемом рыночном сегменте включает или не включает НДС».

13. Распространенным в евразийском оценочном сообществе является мнение, что в оценках и экспертизах рыночной стоимости при оспаривании кадастровых результатов НДС учитывать не следует, а следует проводить оценочный анализ и сообщать его результаты без учета (т. е. в том числе с вычленением) НДС. В оценочно-экспертной деятельности так следует поступать, если в решении суда о назначении экспертизы четко указывается на это. В иных обстоятельствах, данный вопрос не является законодательно урегулированным на текущий момент. Поскольку оценщик / эксперт сообщает в своем отчете / заключении именно рыночную (а не кадастровую) стоимость объекта исследования (объекта оспаривания), он должен руководствоваться в данном вопросе общими нормами и правилами именно оценочного законодательства, какие существуют на момент решения спора. Распространенное общеморальное представление, что «нельзя брать налог на налог», в данном случае является не более чем моральным, а не процессуальным представлением; оно, в частности, опровергается некоторыми обычаями налогового обихода, например, при розничной продаже водки в РФ НДС исчисляется как с доналогового элемента цены, так и с акциза на него.

ДЕЙСТВИЕ НАСТОЯЩИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ

14. Настоящий документ вступает в действие с момента его принятия и действует до тех пор, пока в оценочном законодательстве РФ на уровне закона «Об оценочной деятельности в РФ» № 135-ФЗ, ФСО или в коллегиальных судебных решениях Верховного Суда РФ не будет

осуществлено непосредственное урегулирование вопроса об учете НДС в составе рыночной стоимости. В той мере, в какой это регулирование

будет содержать нормы, отличные от настоящих, нормы настоящего документа утрачивают силу.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Судебные прецеденты РФ, выражающие схожую настоящим Рекомендациям позицию

- Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС» от 30.05.2014.
- Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ № 306-КГ18-13128 от 20.12.2018.
- Определение Верховного Суда РФ № 308-ЭС17-9467 от 23.11.2017.
- Определение Верховного Суда РФ № 5-КГ18-306 от 06.03.2019.

Артеменков Андрей Игоревич,
ученый секретарь Комиссии, e-mail: achudakhin02@gmail.com

Статья поступила в редакцию 12.03.2020