

Оценка объектов капитального строительства для целей оспаривания

М.О. Ильин

исполнительный директор НП «СРОО «Экспертный совет», кандидат экономических наук (г. Москва)

Максим Олегович Ильин, imo@expertsovet.com

1. Введение

Несколько лет назад в России в целом завершился переход на новую схему налогообложения недвижимого имущества - на смену инвентаризационной стоимости в качестве налоговой базы пришла кадастровая стоимость.

Специфика кадастровой оценки (использование методов массовой оценки, не предполагающих осмотр объектов оценки; недостаток и недостоверность информации в государственном кадастре недвижимости; недостаточная квалификация оценщиков [3]) приводит к тому, что стоимость части объектов оценки искажается. Искажение кадастровой стоимости в любую сторону имеет негативные последствия, а именно:

- при завышении неоправданно повышается налоговая нагрузка на юридических и физических лиц, что в конечном итоге снижает их конкурентоспособность, а также конкурентоспособность национальной экономики в целом;
- при занижении бюджеты разного уровня недополучают налоговые поступления, что затрудняет выполнение государством своих функций (реализацию социальных, инфраструктурных и прочих проектов).

Законодательством предусмотрен механизм «оспаривания» величины кадастровой стоимости, которое может осуществляться как через комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости (далее - комиссии по оспариванию), так и через суды. Сторона, несогласная с величиной кадастровой стоимости, имеет право подать заявление о ее установлении в

размере рыночной, которая определяется индивидуально для конкретного объекта недвижимости в соответствующем отчете об оценке.

С 2013 года оценка рыночной стоимости земельных участков для целей оспаривания кадастровой стоимости стала одним из основных направлений деятельности оценщиков, а с начала 2015 года в этих же целях стала проводиться оценка рыночной стоимости объектов капитального строительства (далее - ОКС). Объемы оспаривания кадастровой стоимости ОКС возрастают. Например, по данным Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии (далее - Росреестр), за 2015 год количество таких ОКС увеличилось в 3 раза в абсолютном выражении и в 1,5 раза в относительном (доля в общем количестве объектов недвижимости, кадастровая стоимость которых оспаривается в комиссиях по оспариванию [4]).

Несмотря на кажущуюся простоту ОКС как объекта оценки, для практикующих оценщиков актуальны следующие основные вопросы:

- что такое ОКС и включает ли он земельный участок?
- какие подходы к оценке рыночной стоимости ОКС применять?
- как «очистить» стоимость единого объекта недвижимости от вклада земельного участка?
- как учитывать НДС в рыночной стоимости ОКС?

Указанные вопросы рассматриваются применительно к отчетам об оценке, выполненным *в целях оспаривания результатов определения кадастровой стоимости.*

Настоящая статья аккумулирует материалы дискуссий, состоявшихся в профессиональном оценочном сообществе в период с сентября 2015 по апрель 2016 года, в том числе:

- материалы профильных статей, обобщающих существовавшую практику оценки ОКС (например [2]);
- материалы обсуждений проблематики оценки ОКС на профессиональных дискуссионных площадках (например [6]);
- материалы тематических докладов и секций на профильных мероприятиях, например на форуме «Детали 2016» (г. Сочи);
- методические разъяснения НП «СРОО «Экспертный совет» [5].

2. Что такое объект капитального строительства и включает ли он земельный участок

2.1. По изначальной задумке законодателя (1990-е годы) предполагалось, что объектом налогообложения будет являться единый объект недвижимости (далее также - ЕОН), включающий как земельный участок, так и расположенные на (в) нем улучшения. Позднее стало понятно, что без разделения ЕОН на отдельные составляющие не обойтись по следующим причинам:

- часто земельный участок и улучшения находятся в собственности различных субъектов;
- земельный участок чаще, чем улучшения, находится в общей долевой собственности или используется на праве аренды.

Было принято решение разделить налог на недвижимость на 2 части - земельный налог и налог на имущество (улучшения).

Исходя из логики такого разделения *ОКС представляет собой «кирпичи»* - строительные материалы и работы по возведению объекта с учетом разного рода накладных расходов, типичных при возведении объектов соответствующего вида, прибыли предпринимателя и износов (устареваний).

В отношении четкого определения понятия ОКС наблюдается юридическая неопределенность:

- в абсолютном большинстве случаев оценка ОКС нужна для целей налогообложения, при этом в налоговом законодательстве содержание понятия ОКС не раскрывается;
- в законодательстве об оценочной деятельности дано косвенное определение понятия ОКС - в подпункте «г» пункта 24 ФСО № 7 [1] отмечено, что именно нужно учитывать при оценке подобных объектов;
- определение ОКС дано только в смежном законодательстве (в абзаце 10 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации [7]) - это здание, строение, сооружение, а также объекты, строительство которых не завершено, за исключением временных построек, киосков, навесов и других подобных построек. Отметим, что это определение допускает неоднозначное толкование при попытке его прямого учета в оценочной деятельности (например, из него следует, что ОКС = здание, хотя это не так).

2.2. С методической точки зрения *ОКС представляет собой «кирпичи, висящие в воздухе»* - сумма затрат на создание и прибыли предпринимателя за минусом физического износа и устареваний (пп. «г» п. 24 ФСО № 7).

Связь между стоимостью различных элементов недвижимости определяется следующим выражением:

$$C_{ЕОН} = C_{ЗУ} + C_{ОКС}, \quad (1)$$

где $C_{ЕОН}$ - рыночная стоимость единого объекта недвижимости, ден. ед.;

$C_{ЗУ}$ - рыночная стоимость прав на земельный участок, ден. ед.;

$C_{ОКС}$ - рыночная стоимость ОКС, ден. ед.

При оценке рыночной стоимости ОКС *стоимость прав на земельный участок не*

учитывается по следующим основным причинам:

2.2.1) рыночная стоимость ОКС в рамках процедуры оспаривания определяется в целях налогообложения. Главой 31 Налогового кодекса Российской Федерации [8] предусмотрен земельный налог, базой которого является кадастровая стоимость земельного участка. Включение стоимости прав на земельный участок в состав рыночной стоимости ОКС приведет к повторному налогообложению земельного участка (напрямую в виде земельного налога и в виде части налога на имущество за ОКС), что недопустимо;

2.2.2) при определении стоимости должно обеспечиваться методологическое единство - модели расчета определяются параметрами объекта оценки, а не вторичными аспектами. Например, в ряде случаев собственники не платят земельный налог или арендную плату за относящийся к ОКС земельный участок. Наличие специфики взимания платы за пользование земельным участком не влияет на экономическое содержание объекта оценки и методологию его оценки. Поясним последний тезис:

а) если собственник улучшений использует земельный участок на праве аренды, то налог на землю должен платить собственник земельного участка;

б) если собственник улучшений использует земельный участок на праве аренды, а собственником земельного участка является государство или муниципальное образование, то плата за землю берется в виде арендных платежей, которые в большинстве случаев, так же как земельный налог, являются функцией от рыночной (кадастровой) стоимости земельного участка;

в) если права на земельный участок не оформлены или не урегулирован вопрос их налогообложения (как у некоторых квартир), то это является недоработкой соответствующих органов государственной и (или) муниципальной власти, поскольку:

- согласно пункту 3 статьи 35 Земельного кодекса Российской Федерации [9]

(далее - ЗК РФ) «собственник здания, сооружения, находящихся на чужом земельном участке, имеет преимущественное право покупки или аренды земельного участка»;

- в подпункте 7 пункта 1 статьи 1 ЗК РФ установлена платность использования земли - любое использование земли осуществляется за плату.

Законодательная неурегулированность вопросов взимания платы за пользование отдельными земельными участками, например, под многоквартирными жилыми домами, не должна оказывать влияние на формирование ОКС как объект оценки. Это положение отражено в *Методических разъяснениях от 4 апреля 2016 года № 3/16* [5].

2.3. Отметим, что существует и такая точка зрения: ОКС не имеет рыночную стоимость, поскольку не может быть отчужден без земельного участка. В этом отношении отметим следующее.

Российская система налогообложения находится в состоянии трансформации, далеко не все положения огромного массива нормативных и правовых актов гармонизированы друг с другом. Важнейшим условием успешного внедрения изменений является их «принятие» налогоплательщиками - населением и предпринимательским сообществом. В настоящее время к качеству результатов определения кадастровой стоимости предъявляется большое количество объективных претензий - в подобной ситуации значительно повышается роль механизма оспаривания результатов определения кадастровой стоимости. Если допустить, что ОКС не имеет рыночную стоимость, то налогоплательщики автоматически лишаются возможности восстановления своих нарушенных прав (исправления ошибочных величин налога) - это способно снизить конкурентоспособность российской экономики за счет неоправданного роста налоговой нагрузки на ее субъекты, спровоцировать рост социальной напряженности. Для предотвращения такого варианта развития событий все участники государственной када-

стройной оценки (в том числе суды высших инстанций) де-факто согласились с тем, что ОКС имеет рыночную стоимость.

Все это не ставит под сомнение необходимость гармонизации положений законодательства Российской Федерации.

3. Подходы к оценке рыночной стоимости объектов капитального строительства

3.1. Подпунктом «и» пункта 8 ФСО № 3 [10] установлено, что оценщик самостоятельно выбирает подходы к оценке, уместные для оценки стоимости конкретного объекта оценки, и приводит в отчете об оценке обоснование выбора.

Выбор подходов к оценке основывается на сопоставлении достоверности результатов, получаемых на их основе. Целесообразно отказаться от применения подхода к оценке, если результаты, получаемые на его основе, существенно менее достоверны, чем результаты, получаемые посредством применения другого использованного подхода к оценке.

3.2. Специфика применения подходов к оценке рыночной стоимости ОКС для целей оспаривания результатов определения кадастровой стоимости:

3.2.1) затратный - не учитывается стоимость прав на земельный участок;

3.2.2) сравнительный - в качестве объектов-аналогов используются единые объекты недвижимости. Стоимость ЕОН очищается от стоимости прав относящегося к нему земельного участка;

3.2.3) доходный - аналогично сравнительному подходу к оценке расчет проводится через стоимость ЕОН с очисткой от стоимости прав на земельный участок «на выходе».

Это положение отражено в Методических разъяснениях от 5 апреля 2016 года № 4/16 [5].

4. «Очистка» стоимости единого объекта недвижимости от вклада земельного участка

4.1. «Очистка» ЕОН от вклада стоимости прав на земельный участок может быть осуществлена по двум основным схемам:

- «на выходе» - стоимость ЕОН, в состав которого входит оцениваемый ОКС, уменьшается на стоимость прав относящегося к нему земельного участка (табл. 1);
- «на входе» - стоимость ЕОН-аналогов уменьшается на стоимость прав относящихся к ним земельных участков (табл. 2).

Таблица 1

Очистка «на выходе»

№ стр.	Показатель	Объект оценки	Аналог*			Примечание
			1	2	3	
Предшествующие расчетные данные, не имеющие какой-либо специфики, опущены						
1**	Скорректированная стоимость ЕОН***, р.	—	2 000 000	2 200 000	2 500 000	
2	Весовой коэффициент аналога, доли ед.	—	0,3	0,3	0,4	
3	Согласованная стоимость ЕОН, р.	2 260 000				∑ (стр. 1/**** x стр. 2)
4	Площадь земельного участка в составе ЕОН, кв. м	900				см. п. 4.3.-4.5.
5	Удельная стоимость земельного участка, р./кв. м	800				—

6	Стоимость земельного участка, р.	720 000				стр. 4 х стр. 5
7	Стоимость ОКС, р.	1 540 000				стр. 3 – стр. 6

* Количество аналогов выбрано для удобства представления таблицы.

**Здесь и далее приведенные номера строк не «абсолютные», а имеющие отношение только к обсуждаемому разделу, пустые ячейки в таблицах означают, что соответствующие значения не участвуют в рассматриваемых расчетах

***До этого этапа скорректированы все различия между ЕОН-аналогом и ЕОН, в состав которого входит оцениваемый ОКС.

**** Берутся значения соответствующей строки для *i*-го аналога.

Таблица 2

Очистка «на входе»

№ стр.	Показатель	Объект оценки	Аналог			Примечание
			1	2	3	
Предшествующие расчетные данные, не имеющие какой-либо специфики, например внесение корректировки «на торг», опущены						
1	Стоимость ЕОН, р.		2 000 000	2 200 000	2 500 000	-
2	Площадь земельного участка в составе ЕОН, кв. м		1 000	1 100	1 250	Этот параметр важно знать
3	Удельная стоимость земельного участка, р./кв. м		800	800	950	Результат расчета или данные аналитики
4	Стоимость земельного участка, р.		800 000	880 000	1 187 500	стр. 2 х стр. 3
5	Стоимость ОКС, р.		1 200 000	1 320 000	1 312 500	стр. 1 - стр. 4
Внесение последующих корректировок на различие ОКС-аналога и оцениваемого ОКС						

Обратим внимание на то, что очистка «на входе» сопряжена с дополнительными сложностями:

- повышается трудоемкость расчетов - вместо расчета стоимости прав на один земельный участок (в составе ЕОН, включающего оцениваемый ОКС) необходимо определить стоимость прав на несколько земельных участков в составе объектов-аналогов; определенные методические сложности возникают при внесении корректировок в стоимость ОКС-аналогов (ЕОН-аналоги после очистки от вклада стоимости прав на относящиеся к ним земельные

участки). Большинство статистических и аналитических данных содержат информацию о величине корректировок для ЕОН или земельных участков, но не для ОКС. Возможность использования указанной информации для ОКС требует дополнительного анализа.

4.2. Существует точка зрения, что при оценке ОКС в целях оспаривания величину рыночной стоимости земельного участка допустимо приравнивать к его кадастровой стоимости. Ошибочность такого подхода объясняется тем, что он подразумевает «смещение» методов массовой (кадастровой) и индивидуальной (рыночной) оценки, что негативно сказывается на точности последней. Использование выражения (1) приведет к тому, что погрешность результатов рыночной оценки, которая обычно имеет более высокую точность, возрастет до уровня кадастровой.

4.3. Для получения информации о площади земельного участка в составе ЕОН- аналогов, а также для проверки достоверности информации в публичных офертах может быть реализован следующий алгоритм.

4.3.1. По адресу и (или) ориентиру, указанному в объявлении, находится место расположения объекта-аналога:

- на публичной кадастровой карте Росреестра [11];
- на картах общедоступных картографических сервисов (например, yandex.ru или google.ru/maps).

4.3.2. На всех картах включается режим «вид со спутника».

4.3.3. Через сопоставление изображения указанных карт определяется номер кадастрового участка под объектом-аналогом;

4.3.4. Получается информация о площади земельного участка, а также проверяется достоверность данных оферты применительно:

- к адресу;
- к форме;
- к разрешенному использованию;
- к наличию на земельном участке иных ОКС, благоустройства, ограждения и т. п.

Также по кадастровому номеру на сайте Росреестра [14] в разделе «Справочная информация по объектам недвижимости в режиме online» можно получить дополнительную информацию (например, дата постановления на кадастровый учет, права и ограничения). При определенной сноровке на

отработку одного объекта требуется около 5 минут.

4.4. При отсутствии информации о площади земельного участка в составе ЕОН-аналогов можно использовать информацию о плотности их застройки (см. табл. 3):

$$r = S_{ОКС} / S_{ЗУ} \quad (2)$$

где r - плотность застройки, ед.;

$S_{ОКС}$ - общая площадь ОКС в составе ЕОН, кв. м;

$S_{ЗУ}$ - площадь земельного участка в составе ЕОН, кв. м.

Величина плотности застройки может быть получена различными способами, например:

- посредством уточнения у продавца;
- по фотографиям в оферте о продаже аналогов;
- на основе средней плотности застройки в соответствующем сегменте рынка (при отсутствии более точной информации).

4.5. Потенциальная проблема связана с тем, что на одном земельном участке могут размещаться несколько ОКС - возникает задача определения части (площади) земельного участка, относящегося к конкретному ОКС. Задача может быть решена различными методами, например:

- выделение земельного участка пропорционально площади конкретного ОКС в суммарной площади всех ОКС, расположенных на этом земельном участке;
- использование нормативных значений площади земельного участка, необходимого для обеспечения эксплуатации ОКС;
- выделение долей на основе анализа взаимного размещения улучшений на конкретном земельном участке и его формы;
- учет части земельного участка только под площадью застройки ОКС.

Таблица 3

Расчеты на основе данных о плотности застройки

№ стр.	Показатель	Объект оценки	Аналог			Примечание
			1	2	3	
Предшествующие расчетные данные, не имеющие какой-либо специфики, опущены						
1	Стоимость ЕОН, р.		2 000 000	2 200 000	2 500 000	–
2	Площадь улучшений, кв. м		500	500	650	–
3	Плотность застройки, доли ед.		0,5	0,5	0,75	–
4	Площадь земельного участка в составе ЕОН, кв. м		1 000	1 000	867	стр. 2 / стр. 3
5	Удельная стоимость земельного участка, р./кв. м		800	800	950	–
6	Стоимость земельного участка, р.		800 000	800 000	823 333	стр. 4 x стр. 5
7	Стоимость ОКС, р.		1 200 000	1 400 000	1 676 667	стр. 1 - стр. 6
Внесение последующих корректировок на различие ОКС-аналога и оцениваемого ОКС						

Каждый из описанных методов имеет определенные недостатки, его применение должно сопровождаться соответствующими допущениями и ограничениями в отчете об оценке. В ряде случаев целесообразно использовать комбинацию из нескольких методов.

При оценке ОКС-помещений возможны следующие варианты определения доли приходящегося на них земельного участка:

- использовать данные свидетельства о праве собственности, в котором прямо указано, какая доля в общей долевой собственности земельного участка принадлежит собственнику ОКС-помещения. Отметим, что эта информация не всегда есть в распоряжении оценщика;
- разделить площадь земельного участка пропорционально доле площади оцениваемого ОКС-помещения в площади всех улучшений, расположенных на земельном участке. В этом случае следует обратить внимание на тип учитываемой площади (общая, полезная, помещения общего пользования), а также сформировать

соответствующее допущение (ограничение).

5. Учет НДС в рыночной стоимости объекта капитального строительства

5.1. Вопрос учета НДС является одним из наиболее дискуссионных в оценочной деятельности. Применительно к оценке ОКС для целей оспаривания следует отметить, что существуют весомые аргументы в отношении необходимости как учета НДС, так и его исключения:

- отсутствует единообразие в части учета НДС в отчетах об определении кадастровой стоимости объектов недвижимости;
- фиксируются различные подходы в работе комиссий по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости;
- фиксируется противоречивая судебная практика, в том числе высших судов.

5.2. Автор сохраняет следующую позицию: рыночная стоимость - это величина, которая *включает все налоги* (сумма средств, уплаченных покупателем при совершении сделки между типичными для конкретного

сегмента рынка субъектами). Налогообложение, в том числе в части НДС, - это индивидуальная характеристика сделки и конкретного налогоплательщика.

Однако в период неурегулированности вопроса учета ОКС оценщикам необходима практически реализуемая рекомендация, снижающая вероятность отклонения их отчетов об оценке.

5.3. Можно рекомендовать следующее *временное* решение. В целях соблюдения главного принципа оспаривания, зафиксированного в позициях высших судов (обеспечение сопоставимости кадастровой и рыночной стоимостей объекта оценки), *для целей «оспаривания» результатов определения кадастровой стоимости при определении рыночной стоимости ОКС величину НДС учитывать аналогично тому, как она была учтена при определении кадастровой стоимости соответствующего объекта оценки.*

Как именно был учтен НДС при определении кадастровой стоимости конкретного объекта оценки, можно узнать из соответствующего отчета об определении кадастровой стоимости. Например, если в отчете об определении кадастровой стоимости ОКС с применением затратного подхода НДС начислялся и не исключался при использовании сравнительного и доходного подходов, то рекомендуется определять рыночную стоимость с учетом НДС, и наоборот. С отчетами об определении кадастровой стоимости можно ознакомиться на сайте Росреестра.

Дальнейшее развитие методического обеспечения оценки рыночной стоимости ОКС может осуществляться в направлении формирования шаблонов отчетов об оценке, включающих примеры обоснования отдельных параметров расчета и выполнения требований федеральных стандартов оценки (например, в части отражения результатов анализа рынка).

ЛИТЕРАТУРА И ИНФОРМАЦИОННЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Оценка недвижимости (ФСО № 7)»: приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 25 сентября 2014 года № 611.

2. Ильин М.О., Круглое М. В. Методика оценки объектов капитального строительства (ОКС). URL: <http://srosovnet.ru/press/news/metodika-ocenki-obektov-kapitalnogo-stroitelstva-oks/>

3. Каминский А. В. Кадастровая оценка: сотрудничать нельзя противостоять! // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2016. № 2 (173).

4. Обобщенные сведения о рассмотрении споров о результатах определения кадастровой стоимости в комиссиях при территориальных органах Росреестра. URL: <https://rosreestr.ru/site/activity/kadastrovaya-otse-nka/rassmotrenie-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrovoy-stoimosti-informatsiya-o-deyatelnosti-komissiy-po-rassmotreniyu-sporov-o-rezultatakh-opredeleniya-kadastrovoy->

5. Методические разъяснения НП «СРОО «Экспертный совет». URL: <http://srosovnet.ru/activities/Metod/>

6. Группа «Экспертный совет» в сети «Facebook». URL: <https://www.facebook.com/groups/437500082966055/>

7. Градостроительный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 29 декабря 2004 года № 190-ФЗ.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ.

9. Земельный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 25 октября 2001 года № 136-ФЗ.

10. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке (ФСО № 3)»: приказ Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20 июля 2007 года № 254: в редакции приказа Министерства экономического развития Российской Федерации от 20 мая 2015 года № 299.

11. Публичная кадастровая карта Росреестра. URL: maps.rosreestr.ru
12. URL: maps.yandex.ru
13. URL: google.ru/maps

14. Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии: [сайт]. URL: rosreestr.ru.