

УДК 336.221

РЫНОЧНАЯ И КАДАСТРОВАЯ СТОИМОСТЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОСТИ*

М. А. КОТЛЯРОВ,доктор экономических наук, профессор
E-mail: kotlyar2005@list. ru**Д. А. ТАТАРКИН,**кандидат экономических наук,
заведующий сектором
E-mail: tatarkin@mail. ru
Институт экономики Уральского отделения
Российской академии наук

Основное внимание в статье акцентировано на трех направлениях: развитие законодательства об оценочной деятельности; практика судебных споров по вопросам применения рыночной стоимости в качестве кадастровой; развитие законодательства в части требований к экспертизе отчетов. Сделан вывод о возрастании значения этих направлений при дальнейшем развитии налогообложения недвижимости на основе ее рыночной стоимости.

Ключевые слова: оценка рыночной стоимости, оценочная деятельность, недвижимость, налог.

Вопросы применения рыночной стоимости в налоговом законодательстве России начинают играть заметную роль. Налоговые органы все в большей степени отслеживают экономическое содержание сделок налогоплательщиков, а основой такого рода мониторинга становятся процедуры ценообразования, принятые среди контрагентов, и особенно среди взаимосвязанных участников гражданского оборота. Такая тенденция неизбежно ведет к необ-

ходимости повышения качества анализа рыночных цен и развития законодательства об оценочной деятельности, впрочем, как и совершенствования методологии и практики самой оценочной деятельности. В статье авторы выделили одно направление, которое касается споров о применении кадастровой и рыночной стоимости земельных участков для целей исчисления земельного налога, арендной платы или выкупа земель из государственной или муниципальной собственности.

Со времени введения в действие Земельного кодекса Российской Федерации в нем содержалась норма о применении рыночной стоимости земельного участка в качестве кадастровой [1]. До 2011 г. в Земельном кодексе РФ была формулировка: «...в случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается в процентах от его рыночной стоимости». Отсутствие проработки этого вопроса на уровне нормативных документов, туманность формулировки в части определения процентов от кадастровой стоимости делали эту норму нежизнеспособной. Все изменилось, когда редакция текста данной статьи была скорректиро-

* Статья подготовлена в рамках исследовательского проекта №12-12-66018 (региональный конкурс РГНФ «Урал: история, экономика, культура»).

вана следующим образом: «В случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости». Очевидно, что главный вывод, который может сделать любой собственник или арендатор земельного участка, а также лицо, ходатайствующее о выкупе земельного участка, заключается в возможности обосновывать реальную рыночную стоимость земельного участка и обращаться с ходатайством о пересмотре кадастровой стоимости. Проблема заключается в практическом осуществлении процедуры замены стоимости.

Развитие положений законодательства в части споров о результатах кадастровой оценки. Безусловно, среди наиболее существенных событий в сфере регулирования кадастровой оценки в России необходимо отметить вступление в силу гл. III. 1 «Государственная кадастровая оценка» Федерального закона от 22.07.2010 №167-ФЗ «Об оценочной деятельности» [2] и утверждение приказом Минэкономразвития России от 22.10.2010 № 508 федерального стандарта «Определение кадастровой оценки (ФСО №4)» [3]. Ранее понятие кадастровой стоимости и кадастровой оценки присутствовало в законодательстве фрагментарно, без должной системы и иерархии, хотя на практике применялось на территории России с 2005 г., когда был осуществлен переход на исчисление и уплату земельного налога в процентах от кадастровой стоимости. Однако понятие кадастровой стоимости в законодательстве появилось еще в конце 1990-х гг., когда в России была начата массовая оценка земель различных категорий.

В аспекте исследуемого вопроса авторы рассматривают технологию пересмотра кадастровой стоимости. Как следует из ст. 24.19 Федерального закона [2], существуют два способа оспаривания результатов кадастровой оценки: в арбитражном суде или комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Этот механизм, вне всякого сомнения, заработает в ближайшем будущем, так как в ст. 24.19 [2] содержится норма, согласно которой результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены в комиссии в течение шести месяцев с даты их внесения в государственный кадастр недвижимости. Также положения Федерального закона [2] не применяются к государственной кадастровой оценке земель, договоры на проведение которой были заключены

до истечения шестидесяти дней после дня официального опубликования настоящего Федерального закона и работы по проведению которой не завершились в указанный срок. Таким образом, законодатель, во избежание волны споров, снял вопрос о рассмотрении споров в комиссиях в тех субъектах РФ, в которых результаты кадастровой оценки были утверждены до введения этой нормы.

Шагом вперед можно считать и регламентацию процедуры рассмотрения споров о результатах государственной кадастровой оценки. Законом [2] установлен судебный порядок рассмотрения споров или посредством подачи заявления в специально создаваемые комиссии при органе, осуществляющем функции по государственной кадастровой оценке, на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Не вдаваясь в описание текста закона, подчеркнем, что основанием для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости являются как недостоверность сведений об объекте недвижимости, содержащихся в государственном кадастре недвижимости, так и установление в отношении объекта его рыночной стоимости. В развитие норм [2] вышел приказ Минэкономразвития России от 22.02.2011 г. № 69 «Об утверждении типовых требований к порядку создания и работы комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости», а во многих субъектах Российской Федерации комиссии уже сформированы.

Таким образом, из двух вариантов пересмотра результатов кадастровой оценки – в комиссии и в суде – судебный порядок теоретически более актуален, так как может быть применен уже в настоящее время.

Перспективы совершенствования технологии замены сведений о кадастровой стоимости. Вне всякого сомнения, знаковым можно считать постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.06.2011 № 913/11, предметом которого стало исследование содержательной части иска хозяйствующего общества, которое обратилось в Управление Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по субъекту Федерации с заявлением об исключении из кадастра сведений о кадастровой стоимости земельного участка и удельном показателе его кадастровой стоимости. Изначально истец пошел по пути доказательства, что в государственный кадастр недвижимости внесены недостоверные кадастро-

вая стоимость и удельный показатель стоимости, а действия заинтересованных лиц по проверке и утверждению результатов кадастровой стоимости были незаконными. Пример данного иска весьма показателен, он сконцентрировал целый ряд элементов предмета исков, которые до указанного периода приводились заинтересованными землепользователями на территории всей страны. В числе этих элементов стоит выделить:

- признание результата государственной кадастровой оценки недостоверным;
- признание недействительной части акта (или всего акта) проверки отчета кадастрового центра об определении кадастровой стоимости (с точки зрения соответствия Методическим указаниям);
- признание действий ответственных органов управления не соответствующим нормам ст. 66 Земельного кодекса РФ;
- требование о возложении на уполномоченный орган обязанности исключить из государственного кадастра недвижимости недостоверные, по мнению истца, сведения.

В данном иске не содержалось требования об отмене постановления органа исполнительной власти субъекта Федерации, которым были утверждены результаты кадастровой оценки на данной территории.

Вторым аспектом в данном иске, на что необходимо обратить внимание, стало представление отчета независимого оценщика, результаты которого показывали, что кадастровая стоимость существенно превышает его рыночную стоимость. Одновременно с этим было указано, что в отчете, содержащем результаты кадастровой оценки, отсутствовали исходные данные для анализа рынка и что статистический анализ цен вообще не был проведен.

Результатом рассмотрения дела в первой инстанции стал отказ в удовлетворении иска с такой мотивировкой, что вопрос о достоверности результатов кадастровой оценки может быть рассмотрен только в рамках дела об оспаривании постановления, утвердившего результаты кадастровой оценки земель на территории всего субъекта Федерации.

В указанном постановлении Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 913/11 однозначно говорится, что судами при разрешении спора не учтен ряд моментов. *Во-первых*, согласно п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ налоги и сборы должны иметь экономи-

ческое обоснование и не могут быть произвольными. Таким образом, существенное превышение кадастровой стоимости над рыночной – не что иное, как нарушение прав общества как налогоплательщика. В рассматриваемом случае восстановление прав налогоплательщика возможно только посредством внесения изменений в государственный кадастр недвижимости. *Во-вторых*, п. 3 ст. 66 Земельного кодекса РФ как в редакции, действовавшей на момент рассмотрения дела, так и в актуальной редакции, допускает определение кадастровой стоимости в порядке, предусмотренном нормативно-правовыми актами, так и исходя из его рыночной стоимости на основе отчета независимого оценщика. *В-третьих*, было подчеркнуто, что законодательство не содержит запрета на возможность определения кадастровой стоимости земельного участка посредством указания его рыночной стоимости. При этом достоверность кадастровой стоимости земельного участка и законность нормативного акта об ее утверждении предметом оспаривания в этом случае не являются.

Авторы намеренно позволили себе столь подробное изложение, на первый взгляд, деталей судебного иска. Данными выводами высокой судебной инстанции задан целый вектор развития споров в сфере налогообложения недвижимости, обозначено направление совершенствования методологии оценки недвижимости. Основными моментами являются следующие:

- стала возможной практическая реализация норм Земельного кодекса Российской Федерации о применении рыночной стоимости земельного участка в качестве кадастровой, что в большей степени сочетается с нормами Налогового кодекса РФ о необходимости экономического обоснования налоговой нагрузки и недопустимости ее немотивированного изменения. Более того, существенное превышение кадастровой стоимости над рыночной трактуется как нарушение прав налогоплательщика;
- заинтересованный землепользователь получил возможность отстаивать свои интересы в части размера базы для налогообложения (пока только по земельным участкам, по которым применяется кадастровая стоимость) как в судебном, так и внесудебном порядке. При этом при выборе пути судебного разбирательства не обязательно оспаривать законность постановления органа власти субъекта Федерации, утвердившего результаты кадастровой оценки;

- подчеркивается необходимость более качественного анализа рыночных цен на земельные участки и построения обоснованных статистических моделей в отчетах по проведению массовой рыночной оценки, выполняемых по заказу субъекта Федерации. По сути, дан сигнал о необходимости увеличения степени прозрачности и обоснованности результатов кадастровой оценки, проводимой массовыми методами;
- получено дополнительное подтверждение, что в стране взят курс на создание системы имущественного налогообложения, при котором в качестве базы выступает рыночная стоимость объекта недвижимости, что требует качественного совершенствования оценочной деятельности в России.

Регулирование оценочной деятельности в связи с развитием сферы имущественного налогообложения. В связи с развитием системы имущественного налогообложения, основанной на рыночной стоимости недвижимости, качественное совершенствование должно пройти и в сфере оценочной деятельности. Как известно, с 2008 г. Россия перешла от лицензирования оценочной деятельности к саморегулированию в этой сфере. Этот аспект не является предметом статьи, поэтому авторы рассматривают содержательную часть реформы, т. е. внедрение стандартов оценочной деятельности, которые своими приказами утверждает Министерство экономического развития РФ.

Принимая во внимание значимость вопроса налогообложения имущества на основе его рыночной стоимости, параллельно должно развиваться два направления в сфере регулирования оценочной деятельности. *Во-первых*, это работа саморегулируемых организаций оценщиков, которая должна быть как минимум не менее качественной, чем при функционировании государственного органа лицензирования. *Во-вторых*, формирование нормативной базы, которая регулирует содержательную часть оценочной деятельности. Относительно оценки стоимости для целей налогообложения, с 2011 г. приняты три новых стандарта [3–5], в целом закрывшие вопросы определения кадастровой стоимости объектов, регламентации видов экспертизы и требований к эксперту. Последние два представляются весьма актуальными, в случае если при рассмотрении споров о кадастровой стоимости, как в суде, так и во внесудебных процедурах, будет

использоваться заключение эксперта саморегулируемой организации.

Поясним, в чем заключаются особенности практического применения названных трех стандартов, если предположить, что механизм имущественного налогообложения заработал на полную мощность. Сначала обратимся к понятию «кадастровая стоимость». Вне всякого сомнения, камнем преткновения в данном стандарте является необходимость использования математико-статистической модели оценки, в случае если информации об объектах-аналогах или ценах сделок недостаточно. В ходе состоявшихся судебных разбирательств объектом претензий со стороны истцов была не столько математическая модель, сколько набор исходных данных для нее и использование корректировок в зависимости от влияния ценообразующих факторов. Существенная претензия заключается и в том, что заинтересованный землепользователь не может получить всего расчета стоимости по своему участку без своего рода посредника – компьютерной программы, в которой заведена эта модель. Именно поэтому спор, как правило, не идет дальше указания о наличии недостаточных или недостоверных исходных данных для расчетов, которые содержатся на входе. Таким образом, сама модель остается черным ящиком, изучив отчет на бумажном носителе, ни суд, ни землепользователь не могут увидеть обоснования результата без проведения дополнительных расчетов. Вместе с тем авторы декларируют принцип, согласно которому отчет оценщика является самодостаточным и исчерпывающим документом.

Второй момент связан с регламентированием видов и порядка экспертизы отчетов об оценке стоимости. В настоящее время в законе не содержится прямого указания о необходимости представления в суд при подаче иска заключения эксперта саморегулируемой организации. Ее наличие подразумевается при внесудебном рассмотрении обращения заявителя. При подаче же диска в суд этого не требуется, хотя почти на сто процентов понятно, что суду эта экспертиза понадобится. В стандарте, регламентирующем виды экспертизы и порядок ее проведения, в целом закреплены основные требования. Однако при дальнейшем распространении практики применения рыночной стоимости для целей налогообложения не только земельных участков, но и остального недвижимого имущества следует ожидать увеличения требований, равно как и претензий к процедуре экспертизы и самим экспертам.

Что касается требований к экспертам, то утвержденный стандарт оценки [5] содержит краткий перечень требований к уровню знаний эксперта. При определенном подходе он легко выполним любым специалистом, имеющим диплом о профессиональной переподготовке, поэтому ставка делается на качество процедуры назначения экспертов в саморегулируемой организации.

Таким образом, можно предположить, что при начале массового применения кадастровой стоимости для целей налогообложения всех объектов недвижимости, впрочем, как и при процедурах замены кадастровой стоимости земельных участков на рыночную, будет существенно увеличено давление на оценочное сообщество в части качества построения и применения моделей массовой оценки, а также процедур экспертизы отчетов и предъявления квалификационных требований к экспертам.

Выводы:

- 1) процесс применения в качестве базы для налогообложения рыночной стоимости (кадастровой, основанной на рыночной) приобретает необратимый характер. Интерес налоговых органов к справедливости цен также увеличивается (регулирование механизмов трансфертного ценообразования);
- 2) в связи с изменениями в законе об оценочной деятельности получает практическую реализацию механизм внесудебного урегулирования спора о кадастровой стоимости в специально созданных комиссиях при Росреестре, а также замены кадастровой стоимости земельного участка на рыночную, что установлено поправками в Земельный кодекс РФ;
- 3) при рассмотрении исков о внесении изменений в государственный кадастр недвижимости в связи с заменой кадастровой стоимости земельного участка на его рыночную Президиумом Высшего Арбитражного Суда представлена позиция, которая основана на отсутствии необходимости обязательно оспаривать правомерность само-

- го нормативного акта субъекта Федерации об утверждении результатов кадастровой оценки. Подтверждено, что замена стоимости может быть произведена только на основании того, что определена рыночная стоимость земельного участка;
- 4) начавшиеся процедуры споров по поводу стоимости земельных участков для целей налогообложения свидетельствуют о возрастании роли качественной экспертизы отчетов, что в скором времени произойдет по всем видам объектов недвижимого имущества. Это требует заблаговременной проработки требований к проведению экспертных процедур и к квалификации самих экспертов;
 - 5) по мнению авторов, требуется скорейшее внедрение государственного стандарта по оценке недвижимости, что не может быть всецело отдано на усмотрение только саморегулируемой организации.

Список литературы

1. Земельный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 25.06.2001 № 135-ФЗ.
2. Об оценочной деятельности в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ.
3. Об утверждении федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4): приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 22.10.2010 № 508.
4. Об утверждении федерального стандарта оценки «Виды экспертизы, порядок ее проведения, требования к экспертному заключению и порядку его утверждения (ФСО № 5): приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 04.07.2011 № 328.
5. Об утверждении федерального стандарта оценки «Требования к уровню знаний эксперта саморегулируемой организации оценщиков (ФСО № 6): приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 07.11.2011 № 628.