Савиных Владислав Алексеевич. Правовое регулирование государственной кадастровой оценки в аспекте налогообложения недвижимости: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.04 / Савиных Владислав Алексеевич;[Место защиты: ФГБОУ ВО Санкт-Петербургский государственный университет], 2017

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Развитие системы государственной кадастровой оценки объектов недвижимости 12**

1. Становление правового регулирования государственной кадастровой оценки 12

2. Налогооблагаемая стоимость в зарубежных правопорядках 20

3. Понятие кадастровой стоимости 24

**Глава 2. Кадастровая стоимость в свете действия принципа единства судьбы земельного участка и прочно связанных с ним объектов 33**

1. Стоимость застроенного земельного участка и действие принципа единства судьбы земельного участка и прочно связанных с ним объектов 33

2. Проблема изолированной стоимости застроенного земельного участка в контексте его места в гражданском обороте 48

Глава 3. Функция суда по делам об оспаривании результатов оценки 62

**Глава 4. Экономическая обоснованность налогообложения недвижимости 81**

1. Содержание принципа экономической обоснованности налогообложения 81

2. Кадастровая стоимость как количественный показатель экономического основания налогов на недвижимость 99

**Глава 5. Экономическая обоснованность акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости 118**

1. Нормативность акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости 118

2. Требование экономической обоснованности акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости 126

3. Способы защиты при утверждении экономически необоснованного значения кадастровой стоимости 154

Заключение 165

Список использованных источников:

Список использованных правовых актов 169

Список использованных актов судебных органов 176

Список использованной литературы 181

* [Налогооблагаемая стоимость в зарубежных правопорядках](http://www.dslib.net/arbitr-process/pravovoe-regulirovanie-gosudarstvennoj-kadastrovoj-ocenki-v-aspekte.html#7641741)
* [Проблема изолированной стоимости застроенного земельного участка в контексте его места в гражданском обороте](http://www.dslib.net/arbitr-process/pravovoe-regulirovanie-gosudarstvennoj-kadastrovoj-ocenki-v-aspekte.html#7641742)
* [Кадастровая стоимость как количественный показатель экономического основания налогов на недвижимость](http://www.dslib.net/arbitr-process/pravovoe-regulirovanie-gosudarstvennoj-kadastrovoj-ocenki-v-aspekte.html#7641743)
* [Требование экономической обоснованности акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости](http://www.dslib.net/arbitr-process/pravovoe-regulirovanie-gosudarstvennoj-kadastrovoj-ocenki-v-aspekte.html#7641744)

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Появление государственной кадастровой оценки (далее – ГКО) было связано с переходом к налогообложению земельных участков по рыночным показателям. За последние несколько лет кадастровая стоимость стала применяться для расчета налоговой базы по налогам на имущество организаций и физических лиц, арендной платы, выкупной платы, административных штрафов и др. Сфера ее применения и значение для частных лиц, а также публично-правовых образований неуклонно растут.

Система государственной кадастровой оценки находится на этапе своего становления, о чем свидетельствуют масштабные реформы законодательства в этой сфере, проведенные Федеральными законами от 22.07.2010 № 167-ФЗ и от 21.07.2014 № 225-ФЗ, а также принятием специального Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке» (далее – Закон о ГКО). Законодатель продолжает искать те формы и правила проведения кадастровой оценки, которые обеспечат эффективность налогообложения недвижимости и гарантируют доверие к системе со стороны частных лиц.

По-прежнему наиболее распространенной проблемой, получающей отражение в судебной практике, остается несоответствие утверждаемых значений кадастровой стоимости размеру рыночной стоимости объектов оценки. Налогоплательщики, желающие привести базу по налогам, рассчитываемым от кадастровой стоимости, к рыночным показателям, все чаще обращаются за пересмотром кадастровой стоимости. В целях обеспечения единообразия судебной практики по данным делам Верховным Судом РФ было принято Постановление Пленума от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» (далее – Постановление Пленума № 28).

Благодаря законодательным реформам и разъяснениям Верховного Суда РФ многие практические проблемы удалось решить, однако неизбежно возникают все новые вопросы, начиная с фундаментального вопроса о том, что есть кадастровая стоимость, и заканчивая тем, вправе ли публичные субъекты инициировать ее пересмотр в отношении объектов недвижимости, находящихся в частной собственности. В этой связи требуется концептуальное правовое осмысление института кадастровой стоимости как результата проведения государственной кадастровой оценки, которое не только создаст необходимую основу для решения практических вопросов, в чем заинтересованы правоприменители и частные лица,

но и позволит обозначить направление эффективного развития законодательства в данной сфере.

**Цели и задачи диссертационного исследования.** Целью настоящего исследования является ответ на вопрос о том, что такое кадастровая стоимость как результат проведения государственной кадастровой оценки.

Названная цель исследования предопределила конкретные задачи работы: 1) проанализировать зарубежные подходы к определению налогооблагаемой стоимости недвижимости; 2) определить, как особенности правового режима земельного участка и возведенных на нем построек влияют на формирование обособленной стоимости каждого из этих объектов; 3) установить, в чем состоит функция суда по спорам о результатах определения стоимости объекта оценки; 4) выявить экономическое основание налогов на недвижимость и его взаимосвязь с правилами определения кадастровой стоимости 5) изучить феномен требования экономической обоснованности правового акта и выявить его содержание применительно к акту об утверждении результатов определения кадастровой стоимости.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является земельное,  
налоговое, конституционное, гражданское, арбитражное, административное и  
гражданское процессуальное законодательство, а также практика

Конституционного Суда Российской Федерации, судов общей юрисдикции и арбитражных судов.

**Научная новизна исследования** определяется тем, что в нем предложен комплексный взгляд на феномен кадастровой стоимости с позиций земельного, гражданского процессуального, налогового и конституционного права.

Вопросы государственной кадастровой оценки рассматриваются в научной юридической литературе преимущественно в аспекте решения практических задач приведения кадастровой стоимости объекта недвижимости к размеру рыночной. Отсутствуют юридические диссертационные исследования, посвященные кадастровой стоимости и государственной кадастровой оценке. В настоящей работе впервые проведено комплексное правовое исследование кадастровой стоимости как результата проведения государственной кадастровой оценки.

**Методологической основой диссертационного исследования** являются общенаучные методы (анализ, синтез, сравнение, обобщение и аналогия) и методы

частно-научного познания (историко-правовой, формально – юридический, системный и комплексный анализ).

**Теоретической основой исследования,** с учетом комплексного характера анализируемых правоотношений, стали теоретические работы ученых-правоведов, представляющих различные отраслевые юридические науки, а также специалистов в области оценочной деятельности. В процессе исследования использовались теоретические положения научных трудов таких ученых, как Б.Х. Алиев, В.В. Бастрыкин, Д.В. Винницкий, Н.В. Волович, А.В. Германов, Л.В. Граф, С.В. Грибовский, И.В. Дементьев, А.В. Демин, И.Е. Зубарева, Е.Н. Иванова, М.О. Ильин, О.С. Иоффе, О.М. Козырь, Ю.А. Крохина, А.А. Маковская, В.Г. Мисовец, Б.Д. Новиков, С.В. Овсянников, С.В. Савсерис, А.П. Сергеев, С.А. Степанов, Е.А. Суханов, Т.К. Святецкая, А.П. Терехина, А.В. Хотько, Л.Б. Шейнин, В.А. Швандар, М.З. Шварц, Г.Ф. Шершеневич.

**В соответствии с поставленной целью и задачами на защиту выносятся следующие положения:**

1. Кадастровая стоимость есть ограниченная рыночная стоимость, рассчитываемая с учетом отличительных особенностей, обусловленных целями, преследуемыми законодателем в области налогообложения недвижимости, при соблюдении требования экономической обоснованности налогообложения. Отличие от рыночной стоимости предопределено требованием определения кадастровой стоимости объекта с учетом лишь объективных ограничений права собственности, возникших не по воле собственника недвижимости. Влияние регулятивных целей налогообложения, как то: стимулирование к застройке территории, к эффективному использованию недвижимости, к определенному виду использования и пр., допускает введение особых правил расчета кадастровой стоимости. Примером может служить кадастровая оценка, основанная на допущении о наиболее эффективном виде использования недвижимости, что приводит к увеличению налогового бремени для собственников, использующих свои объекты неэффективно.
2. Получив наименование по признаку включения в государственный кадастр недвижимости, кадастровая стоимость остается в первую очередь налогооблагаемой стоимостью объекта недвижимости. Многообразие сфер применения кадастровой стоимости не должно приводить к умножению ее понятий и выделению кадастровых стоимостей, различающихся друг с другом в зависимости от цели их применения: для налогообложения, для расчета арендной

платы, для расчета выкупной платы, для определения административных штрафов и т.д. Применение ее в качестве аналога рыночной стоимости объекта недвижимости в иных целях, помимо налогообложения, принципиально допустимо, но ограничено ее отличительными особенностями, которые способны сделать ее непригодной для этих целей.

1. Кадастровая стоимость должна быть предопределена правовым режимом объекта оценки, который в современных условиях подчинен принципу единства судьбы земельного участка и прочно связанных с ним объектов. Указанный принцип способен связать земельный участок и возведенные постройки воедино, подчинив их правовому режиму единого объекта и исключив их самостоятельную оборотоспособность. В результате связанными оказываются и стоимости данных объектов, более того, их рыночные стоимости поглощаются стоимостью единого объекта недвижимости и уже не существуют обособленно друг от друга. С другой стороны, принцип единства судьбы земельного участка и прочно связанных с ним объектов не применяется, когда земельный участок и постройки принадлежат разным лицам, в этом случае данные объекты сохраняют свою изолированную оборотоспособность и стоимость. Равно и кадастровая стоимость должна отличаться в зависимости от того, способен ли объект оценки к изолированному отчуждению, или же он может быть отчужден только в составе единого объекта недвижимости. Существующее регулирование не учитывает данное обстоятельство и приводит к неравенству прав налогоплательщиков.
2. Действующая система государственной кадастровой оценки должна быть изменена в целях учета особенностей регулирования оборота и правового режима объектов недвижимости. Согласно п. 20 Федерального стандарта оценки «Оценка недвижимости (ФСО № 7)» рыночная стоимость застроенного земельного участка для внесения этой стоимости в государственный кадастр недвижимости оценивается исходя из допущения, что он является незастроенным. Однако подобный подход является необоснованным в ситуациях, когда земельный участок и возведенная постройка принадлежат разным лицам. Стоимость участка, по которой он может быть отчужден отдельно от возведенных на нем построек, будет ниже, чем стоимость аналогичного свободного участка, а правило п. 20 Федерального стандарта оценки «Оценка недвижимости (ФСО № 7)» повлечет завышение налоговой базы по земельному налогу и ущемление прав налогоплательщиков. Данное решение приводит к виртуализации объекта оценки – оценивается не сам земельный участок с улучшениями, а его незастроенный аналог, что недопустимо, поскольку нарушается требование экономической обоснованности налогообложения.
3. Понятие кадастровой стоимости, закрепляющее ее законодательно понимаемую связь с рыночной стоимостью, с одной стороны, и фиксирующее отличительные признаки, предопределенные особыми целями ее установления – с другой, должно быть установлено на уровне закона. Принципы определенности и экономической обоснованности налогообложения не допускают передачу полномочий по содержательному наполнению кадастровой стоимости федеральному органу, осуществляющему функции по нормативно-правовому регулированию оценочной деятельности. Определение понятия кадастровой стоимости неразрывно связано с установлением регулятивных целей налогообложения недвижимости, что относится к прерогативе законодателя, а не исполнительных органов. На подзаконный уровень могут быть переданы полномочия по установлению правил расчета кадастровой стоимости, но лишь в той мере, в которой данные правила не изменяют понимания кадастровой стоимости, установленного законом.
4. В делах об оспаривании результатов кадастровой оценки путем установления рыночной стоимости функция суда состоит не в разрешении спора о праве, а в установлении справедливой рыночной стоимости объекта оценки. Кадастровая стоимость – это не факт объективной действительности, а условная расчетная величина, значения которой могут отличаться в зависимости от того, какой субъект и с применением каких подходов осуществляет расчет. В этих условиях суд выступает тем органом, который вправе прервать бесконечную множественность процедурно достоверных оценок и принести определенность в отношения сторон за счет установления окончательного результата оценки.
5. Акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости является нормативным в части утверждаемых удельных показателей кадастровой стоимости, и ненормативным в части утверждаемых значений кадастровой стоимости конкретных объектов недвижимости. Хотя традиционно и Конституционный Суд РФ, и Верховный Суд РФ, и Высший Арбитражный Суд РФ признавали за данным актом нормативный характер, однако правовые последствия утверждения значения кадастровой стоимости для конкретного объекта недвижимости претерпевает собственник этого объекта, то есть вполне определенное лицо. Тот факт, что актом органа субъекта РФ утверждаются значения кадастровой стоимости в отношении множества объектов, не меняет индивидуально-правовой направленности каждого из этих значений в отдельности и не придает им качественно иного характера.
6. К акту об утверждении результатов определения кадастровой стоимости предъявляется требование экономической обоснованности, содержание которого в

части ненормативных положений проявляется в необходимости соответствия  
утверждаемых значений кадастровой стоимости доверительному интервалу  
рыночной стоимости, признаваемому в теории оценочной деятельности.  
Возможность сосуществования процедурно достоверных оценок одного и того же  
объекта, различающихся по своим результатам, придает юридическое значение  
категории доверительного интервала и лишает смысла поиск экономической  
обоснованности кадастровой стоимости в ее соответствии какому-то конкретному  
значению рыночной. Поэтому оспаривание кадастровой стоимости в связи с  
установлением рыночной еще не свидетельствует об экономической

необоснованности первой. Одновременно с этим, само по себе соблюдение правил кадастровой оценки не гарантирует получение экономически обоснованных результатов, если они не соответствуют доверительному интервалу рыночной стоимости. Иными словами, кадастровая оценка способна приводить к получению процедурно достоверных, но экономически необоснованных результатов, нарушающих прав налогоплательщиков. В этих случаях наряду с оспариванием кадастровой стоимости налогоплательщикам должна быть предоставлена возможность возмещения убытков для полного восстановления нарушенных прав.

**Научное и практическое значение исследования.** Выработанные в исследовании подходы создают концептуальную основу для решения практических проблем, возникающих с связи с утверждением и пересмотром результатов определения кадастровой стоимости, вскрывают проблемы действующего подзаконного регулирования в области кадастровой оценки, а также могут быть использованы при выборе направлений реформирования налогового законодательства, а также законодательства об оценочной деятельности.

**Апробация результатов исследования.** Работа подготовлена на кафедре государственного и административного права юридического факультета Санкт-Петербургского Государственного Университета, где проведено обсуждение ее частей.

Основные положения исследования были изложены в опубликованных научных статьях, выступлении на научно-практической конференции.

**Структура работы.** Исследование состоит из введения, пяти глав, объединяющих десять параграфов, заключения, списка нормативных актов, списка использованных источников.

## Налогооблагаемая стоимость в зарубежных правопорядках

Приведенное регулирование позволяет прийти к выводу, что кадастровая стоимость – это в первую очередь налогооблагаемая стоимость объектов оценки, иными словами, стоимость, определяющая величину налоговой базы в сфере налогообложения недвижимости. Причем законодатель основывается на адвалорных принципах налогообложения, поскольку кадастровая стоимость определяется на основании рыночной информации.

Однако далеко не во всех странах база по налогам на недвижимость определяется в качестве стоимости облагаемых объектов. В целом можно выделить два подхода к установлению налоговой базы: нестоимостной и стоимостной11.

В рамках первого подхода, обычно, налоговая база определяется исходя из площади объекта недвижимости. В свою очередь размер налога определяется путем простого перемножения площади объекта и утвержденной налоговой ставки за квадратный метр. Отметим, что в рамках данного подхода существовали примеры налогообложения и по иным параметрам: в зависимости от объема зданий и даже количества окон.

Подобный подход очень в прост в администрировании и не требует больших затрат на сбор и анализ рыночной информации, а также регулярное проведение переоценки. Однако он традиционно считается менее справедливым, поскольку не учитывает ценности объекта недвижимости, и его буквальное применение приводит к тому, что два здания равной площади, одно из которых находится в центре столицы, а другое – за чертой города, будут облагаться равным объемом налогов. Данный недостаток может быть частично устранен за счет введения поправочных коэффициентов, которые позволят дифференцировать размер налога в зависимости от местоположения недвижимости, её назначения, плодородности почв и т.п. Примеры нестоимостного подхода можно увидеть в Азербайджане, Албании, Вьетнаме, Боснии и Герцеговине, Нигерии, Польше, Украине, Хорватии, Чехии, Чили; в некоторых государствах такой подход применяется только к налогообложению земельных участков – Беларусь, Казахстан, Молдова, Румыния, Сербия, Грузия12. Несложно увидеть, что в эту группу в основном попали страны с развивающимися экономиками. Это можно объяснить упомянутой простотой и незатратностью администрирования системы нестоимостного налогообложения, а также отсутствием в некоторых из этих стран развитого рынка недвижимости, и как следствие, – недостатком надежных данных о рыночных ценах недвижимости13.

Стоимостной подход характеризуется использованием в качестве налоговой базы стоимости объекта недвижимости. Причем стоимость может быть различной: рыночной стоимостью, ограниченной рыночной стоимостью или некой условной (нормативно-определенной) стоимостью.

Для расчета условной стоимости собирается и анализируется рыночная информация, на основе которой строится формула расчета условной стоимости недвижимости в зависимости от физических показателей этой недвижимости (ценообразующих факторов). Таким образом, использование условной стоимости представляет собой переходный этап между системами, основанными на физических характеристиках недвижимости (нестоимостной подход) и системами, основанными на рыночной стоимости недвижимости (стоимостной подход)14.

Система ограниченной рыночной стоимости предполагает, что налоговой базой выступает не рыночная стоимость в чистом виде, но ее модифицированное значение. Например, если рыночная стоимость основана на принципе наиболее эффективного использования недвижимости, согласно которому в расчет принимается тот вид использования недвижимости, при котором ее стоимость будет максимальной, то ограниченной рыночной стоимостью может быть признана рыночная стоимость, определяемая исходя из текущего вида ее использования. В первом случае система налогообложения нацелена на то, чтобы собственник недвижимости использовал ее наиболее эффективным способом или уступил тому, кто обеспечит подобное использование, поскольку налоговое бремя будет несоразмерно велико для прочих видов использования (применяется, например, в Дании, Швеции15). Во втором случае налоговое бремя для тех лиц, кто использует свою недвижимость недостаточно эффективно, будет ниже, что оправдывается пониманием налога на имущество как налога за обладанием имеющимся капиталом (применяется, например, в России16). Таким образом, модифицирование подходов к определению рыночной стоимости вызвано регулятивными целями налогообложения, состоящими в направленном изменении или напротив – сохранении каких-либо общественных отношений.

## Проблема изолированной стоимости застроенного земельного участка в контексте его места в гражданском обороте

Земельный участок и постройка на нем, принадлежащие одному и тому же лицу, продолжают традиционно рассматриваться как самостоятельные объекты гражданского оборота, которые лишь связаны единой судьбой, но проведенный ценовой анализ заставляет усомниться в актуальности этого подхода.

Введение принципа единства судьбы было обусловлено желанием постепенно соединить в одном лице собственника земельного участка и постройки на нем, которые оказались разъединены в результате воплощения выбранной модели вовлечения недвижимости в частный оборот66. И на протяжении последних лет Гражданский кодекс РФ (ст.ст. 273, 340, 552, 553, 652, 653), Земельный кодекс РФ (ст. 35) и Федеральный закон от 16.07.1998 № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)» (ст.ст. 64, 64.2, 69) претерпели серьезные изменения на пути реализации этого принципа. Законодатель постепенно отошел от конструкции прав на часть земельного участка, следовавшей судьбе постройки, заменив её участком в целом67, выкорчевал те случаи, когда регулирование безосновательно допускало «разделение» земельного участка и постройки, собственник которых совпал в одном лице; более последовательно воплотил режим единого объекта и принцип взаимоследования судеб участка и постройки на нем.

Однако в результате реализации этого подхода стало очевидно, что «соединение и использование таких объектов по единому назначению создает некую новую хозяйственную единицу, представляющую собой определенное нераздельное благо, дополнительная экономическая ценность которого была бы значительно уменьшена, либо утрачена вовсе вследствие разделения первоначальных объектов»68. «Третьи лица полагаются на единую хозяйственную единицу как на единый объект права, и её экономическая стоимость должна быть сохранена», хотя это сохранение и обусловлено отрицанием самостоятельной стоимости составляющих ее элементов.

Поэтому на настоящий момент дальнейшее развитие подходов требует качественного переосмысления места застроенного земельного участка в гражданском обороте. Путем ли признания его частью сложной вещи, или же через закрепление постройки за земельным участком в качестве его существенной составной части70, или иным способом, который обеспечил бы соответствие статики правового режима такого земельного участка динамике его оборота.

Что касается вопросов оценки недвижимости, то следует признать, что они носят по большей части утилитарный характер. Поскольку оценка должна иметь реальную экономическую основу, действие принципа единства судьбы, безусловно, должно учитываться оценщиками, в том числе, за счет разных подходов к оценке застроенного земельного участка, в зависимости от того, допустимо ли его изолированное отчуждение. Однако отсутствие у участка признака изолированной оборотоспособности и, как следствие – характеристики рыночной стоимости, как ни странно, не лишает его возможности стать объектом оценки, поскольку может быть преодолено введением фикции.

Рыночная стоимость в целях внесения ее в кадастр определяется, в первую очередь, для расчета налоговой базы по земельному налогу и налогу на имущество. Облагать ли налогом единый объект недвижимости, или дифференцированно подходить к налогообложению земельного участка и возведенной на нем постройки – это вопросы политико-экономические, но не правовые. Поэтому если законодатель на текущем этапе считает, что налоговой базой должна быть кадастровая (рыночная) стоимость отдельно взятого участка, то именно эту стоимость и нужно определять, а там, где требуется – основываться на применении фикции; хотя это и приводит к тому, что кадастровая стоимость не может называться рыночной стоимостью, а является отличной от нее величиной. В конечном итоге, налоги на недвижимость представляют собой налоги на обладание капиталом71, и ни у кого не возникнет сомнений, что земельный участок, каким бы ни был режим распоряжения им, обладает экономической полезностью для собственника и может облагаться налогом. Поэтому применение фикции будет отвечать целям оценки. Тем не менее, еще раз подчеркнем, что такой утилитарный подход не исключает экономической основы оценки и необходимости учета правового режима участка, диктуемого принципом единства судьбы и выступающего одним из факторов, влияющих на цену.

В аспекте сказанного, возможно, налоговой базой по налогам за обладание капиталом следовало бы признать не рыночную стоимость, являющуюся меновой стоимостью, поскольку наличие капитала никак не связано с его оборачиваемостью, а потребительскую стоимость, то есть стоимость объекта для конкретного собственника безотносительно его отчуждения на рынке. Однако такое решение, как минимум, будет несовместимо с применением методов массовой оценки и требует более детального изучения с позиций экономики.

Итак, подводя промежуточное резюме, можно заключить следующее. Правило п. 2 ст. 555 ГК РФ в свете проблемы определения раздельных стоимостей земельного участка и возведенной на нем постройки, а также действия принципа единства судьбы наполнилось новым имущественно-стоимостным содержанием, оно является уже не техническим положением, но проявлением неразрывной правовой и функционально-субординационной взаимосвязи участка с постройкой. Отсутствие у застроенного участка изолированной рыночной стоимости корреспондирует выводу об отсутствии у него самостоятельной оборотоспособности и заставляет по-новому взглянуть на п. 2 ст. 555 ГК РФ, в том числе, поставив под сомнение его диспозитивный характер.

## Кадастровая стоимость как количественный показатель экономического основания налогов на недвижимость

Подчеркнем – в деле, возбужденном именно по причине несогласия лица с результатом оценки, достоверность этого результата выпадает за пределы предмета исследования. Однако если суд не проверяет достоверность оспариваемого результата, и, следовательно, не разрешает спор по поводу оценки, то в чем же состоит его функция? Данная проблема наиболее проявлена в делах об оспаривании кадастровой стоимости, однако, как станет видно из дальнейшего изложения, она имеет под собой глубокую основу и возникает также и в прочих делах об оспаривании результатов оценки.

Нам неизвестно, чтобы кто-то ранее ставил вопрос о функции суда в подобном контексте, поэтому для ответа на поставленный вопрос начнем с самого начала и разберемся с тем, что представляет собой рыночная стоимость и каковы критерии достоверности отчета об оценке рыночной стоимости.

Рыночная стоимость всегда является условной величиной, поскольку представляет собой суждение оценщика относительно стоимости объекта оценки76. Причем достоверность этого суждения в силу ст. 12 Закона об оценочной деятельности достигается за счет соблюдения оснований и порядка проведения оценки, что не может гарантировать получение разными независимыми оценщиками идентичных величин рыночной стоимости в отношении одного и того же объекта. Как и всякий профессионал, оценщик имеет определенную свободу усмотрения, наличие которой является условием для эффективного выполнения оценки. Основываясь на собственных специальных познаниях и профессиональном опыте, каждый оценщик самостоятельно определяет, какие подходы к оценке применимы в конкретной ситуации, отбирает объекты-аналоги для сравнения, выявляет ценообразующие факторы для конкретного объекта и т.п. В этих условиях получение двумя оценщиками равных значений рыночной стоимости, если и возможно, то в порядке исключения, вызванного специфическими рыночными условиями или простой случайностью. Поэтому не может быть единственно правильной или «фактической» рыночной стоимости, по сравнению с которой все прочие значения, отраженные в отчетах об оценке, будут недостоверными. Достоверной согласно ст. 12 Закона об оценочной деятельности должна признаваться любая величина рыночной стоимости, которая определена в установленном порядке. Иными словами, соблюдение надлежащего процесса оценки гарантирует получение достоверного результата, причем достоверных результатов в отношении одного объекта оценки может быть несколько (даже при идентичной дате оценки)77. Оценка же достоверности полученного результата в отрыве от процесса имеет весьма небольшой потенциал, поскольку ограничены объективные критерии для оценки или сравнения. Чем более развитым и прозрачным является рынок соответствующих объектов недвижимости, тем меньше будет разброс между достоверными оценками, однако в подавляющем большинстве случае этот разброс будет присутствовать. Иными словами, рыночная стоимость как абсолютная величина может быть лишь целью, но не конкретным значением.

В свете сказанного следует задуматься, может ли установление иным независимым оценщиком рыночной стоимости конкретного объекта недвижимости, отличной от стоимости, указанной в отчете, свидетельствовать о недостоверности отчета в части этой стоимости? Согласно позиции ВАС РФ «для проверки достоверности и подлинности отчета оценщика судом по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия участвующих в деле лиц может быть назначена экспертиза, в том числе в виде иной независимой оценки»78. Однако сама по себе независимая оценка, проведенная в ходе судебного разбирательства, может привести лишь к получению альтернативной величины рыночной стоимости объекта оценки, но ничего не говорит о том, допустил ли оценщик при изготовлении первоначального отчета нарушения установленных требований, то есть не позволяет судить собственно об условиях достоверности этого отчета. Для этих целей Законом об оценочной деятельности введена особая разновидность экспертизы – экспертиза отчета независимого оценщика (ст. 17.1), которая в соответствии с Федеральным стандартом оценки № 5 (Виды экспертизы, порядок ее проведения, требования к экспертному заключению и порядку его утверждения (ФСО № 5) может быть двух видов:

1. Нормативно-методическая – её предметом выступает проверка соответствия отчета требованиям законодательства Российской Федерации об оценочной деятельности, в том числе требованиям Закона об оценочной деятельности, федеральных стандартов оценки и других актов уполномоченного федерального органа, осуществляющего функции по нормативно-правовому регулированию оценочной деятельности, и стандартов и правил оценочной деятельности.

2. Стоимостная79 – помимо проверки отчета на соответствие установленным требованиям, предметом этой экспертизы выступает также подтверждение стоимости объекта оценки, указанной в отчете.

Причем, если предметом экспертизы служит отчет об определении рыночной стоимости, то экспертиза отчета может быть только стоимостной. Заметим, что выделение законодателем двух разновидностей экспертизы отчета (нормативно-методической и стоимостной) предполагает, что соблюдение оценщиком всех установленных требований не гарантирует получение им той величины стоимости, которую подтвердит эксперт по итогам стоимостной экспертизы. Иными словами, в заключении стоимостной экспертизы может быть с одной стороны констатировано соблюдение оценщиком всех перечисленных требований, а с другой – сделан вывод о неподтверждении стоимости объекта оценки

## Требование экономической обоснованности акта об утверждении результатов определения кадастровой стоимости

На протяжении долгого времени суды также не отличались единообразием используемой терминологии. Согласно позиции Верховного Суда РФ, выраженной в 2004 году, «налоги и сборы должны иметь экономическое основание, а не обоснование. Налоговым кодексом РФ не предусмотрено обязательного включения в тексты законодательных актов о налогах экономического обоснования»96. Конституционный Суд РФ говорил о наличии требования экономического обоснования применительно к дифференциации ставок земельного налога97 или установлению тарифа страховых взносов98. Позднее указал на вытекающее из Конституции РФ общее требование экономической обоснованности налогообложения99 и подчеркнул, что согласно НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование100. Последнее время в правоприменительной практике все чаще применяется принцип «экономической обоснованности налогообложения»101.

Попытаемся же разобраться с тем, что скрывается за разнообразием используемых терминов. Далее, говоря о принципе, установленном п. 3 ст. 3 НК РФ, мы будем называть его принципом экономической обоснованности налогообложения, однако воспроизводя позицию того или иного исследователя, использующего иную терминологию, будем опираться на нее, по крайней мере, там, где это допускает контекст.

К первой группе относятся подходы, полностью или частично отождествляющие содержание принципа экономической обоснованности налогообложения с содержанием иных принципов.

Так, Ю.А. Крохина видит одним из аспектов требования экономической обоснованности налогов то, что «установление налогов не может быть произвольным, то есть налоги не должны препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав»102. Таким образом, происходит взаимопроникновение с принципами недопустимости произвольных налогов (п. 3 ст. 3 НК РФ) и учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ). По мнению А.М. Лесовой содержание принципа экономического основания налога полностью охватывается принципами учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, а также недопустимости произвольного налогообложения, поэтому первый принцип можно было бы исключить из НК РФ103. Данный подход представляется интересным в той мере, в которой он отражает взаимосвязанность и неопределенность содержания упомянутых принципов налогового законодательства. В текущих условиях в равной степени обоснованным будет выглядеть и утверждение о том, что содержание принципа недопустимости произвольных налогов поглощается принципом экономической обоснованности налогообложения и учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

Тем не менее многие исследователи называют учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога одной из составляющих принципа экономической обоснованности налогообложения104, объясняя это тем, что «элементы введенного налога тесным образом [коррелируют] с экономическими характеристиками налогоплательщика»105, или же тем, что «налоговая база должна быть соразмерна реальному экономическому результату, достигнутому налогоплательщиком»106. С этим выводом следует согласиться, сделав определенную оговорку. Статья 3 Налогового кодекса РФ устанавливает систему принципов налогового законодательства, которые существуют во взаимосвязи друг с другом. Содержание каждого из этих принципов невозможно полностью разграничить с содержанием прочих. Они взаимодополняют и взаимообусловливают друг друга, как элементы любой системы, что можно продемонстрировать, выстроив их в логическую цепочку. Недопустимость произвольных налогов проявляется, в том числе, в запрете на установление налогов, носящих дискриминационный характер, его соблюдение, в свою очередь, обеспечивает равенство налогообложения, достижение которого «требует учета фактической способности к уплате налога»107, служащей проявлением принципа экономической обоснованности налогообложения, в свою очередь являющегося элементом требования недопустимости произвольных налогов. Такая цепочка является лишь примером, демонстрирующим взаимосвязанность принципов, ее элементы могут быть выстроены и в ином порядке.

Поэтому не случайно, признавая незаконным решение налоговой инспекции о доначислении ЕНВД, в соответствии с которым вмененный доход более чем в 18 раз превышал размер фактического дохода налогоплательщика, ВАС РФ основывался на применении сразу нескольких принципов: учета фактической способность налогоплательщика к уплате налога, экономической обоснованности налогообложения, недопустимости произвольных налогов и налогов препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав108. Проявление каждого из этих принципов можно обнаружить в обстоятельствах рассмотренного судебного дела.

Принципы экономической обоснованности налогообложения и учета фактической способности к уплате налога, безусловно, связаны друг с другом, поскольку в широком смысле «вопрос об экономическом основании налога – это вопрос об источнике для его уплаты»109. Иными словами, требование экономической обоснованности налогообложения соблюдается лишь там, где налогоплательщик имеет фактическую возможность уплатить налог, но этим его содержание не исчерпывается. Равно как и принцип фактической способности к уплате налога не охватывается требованием экономической обоснованности налогообложения.

Принцип учета фактической способности к уплате налога на базовом уровне более понятен, нежели абстрактная экономическая обоснованность налогообложения. Потому при определении содержания последней, этот принцип приходит на помощь, он оттеняет ту грань экономической обоснованности налогообложения, которая с ним связана и содержание которой более доступно. Однако, увидев эту грань, мы не можем позволить себе остановиться и должны двигаться дальше в исследовании экономической обоснованности налогообложения.