

Учет памятников истории и культуры

@ Татаров Константин Юрьевич,
кандидат экономических наук,
E-mail: ktatarov@mail.ru

В статье рассмотрены основные методики учета при реализации новой программы, направленной на сохранение памятников истории и культуры, получившей название "Рубль за квадратный метр". Автором рассмотрены основные направления реализации указанной программы, выявлены ее основные этапы и предложены методики учета на каждом этапе. Рассмотрены проблемы налогообложения налогом на имущество организаций неотделимых улучшений в архитектурные памятники.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, программа "Рубль за кв. метр", памятник истории и культуры, налог на имущество организаций.

На сегодняшний день огромное количество памятников истории, культуры и архитектуры пребывает в плачевном состоянии. Некоторые из них не только не используются, а уже представляют реальную угрозу безопасности для людей и окружающих строений. Для их восстановления и использования нет средств. Между тем, многие из них занимают земельные участки в исторических центрах городов, в природных охранных зонах, в музейных и парковых ансамблях. Возвращение подобных сооружений в хозяйственный оборот могло бы иметь массу положительных последствий, как с экономической, так и с эстетической стороны.

Начиная с 2012 года, в Москве дан старт новой и интереснейшей программе сохранения памятников истории и архитектуры. Законодательную основу под рассматриваемую программу подвело Постановление Правительства Москвы от 24 января 2012 г. №12-ПП, которым было утверждено Положение "О представлении в аренду объектов культурного наследия города Москвы, находящихся в неудовлетворительном состоянии". Положение разработано в целях создания условий для вовлечения в гражданский оборот объектов культурного наследия

нежилого назначения, находящихся в неудовлетворительном состоянии, стимулирования привлечения инвестиций в процесс реставрации и сохранения указанных объектов путем предоставления в аренду на специальных условиях. Эти условия состоят в следующем:

- Инвестор приобретает право аренды памятник архитектуры, находящийся в неудовлетворительном состоянии, признанный аварийным или состояние которого угрожает физической утратой. Объект, как правило, расположенный в историческом центре города. Право на аренду реализуется на срок 49 лет;
- Инвестор обязан осуществить капитальный ремонт указанного памятника, провести реставрационные работы с целью возвращения памятнику первоначального архитектурного вида, и в дальнейшем поддерживать памятник в образцовом состоянии;
- После окончания всех восстановительно-реставрационных работ, инвестор вправе обратиться в департамент имущества города Москвы за установлением льготной арендной платы в размере 1 рубль за квадратный метр в год на период до окончания срок аренды.

Подобным шагом одновременно решаются две задачи. В архитектурном облике города, вместо разрушающегося и неиспользуемого здания, являющегося памятником архитектуры, появляется реконструированное здание, выполненное из современных строительных материалов, отвечающее всем санитарным нормам, но сохранившим исторический вид. Сохранение фасада здания будет способствовать восстановлению первоначальных замыслов архитекторов о застройке и перспективе данного района города. С другой стороны, восстановленное здание включается в хозяйственный оборот, приступает вновь к службе людям, то есть начинает выполнять свои первоначальные функции, ради которых оно когда-то и было возведено. При этом оно начинает приносить инвестору, вложившемуся в его реконструкцию и реставрацию, прибыль, выражающую в столь символичной годовой арендной плате. Поэтому программа получила название "Рубль за квадратный метр". Расположение офиса инвестора в подобном особняке повышает статус владельца в глазах компаньонов и конкурентов.

В рамках этой программы, по данным Департамента городского имущества в 2013 году на торгах было реализовано объектов на сумму 280,8 млн. рублей. Общая площадь реализованных объектов составила 6607,6 кв.м. Результаты наблюдения автора также показали более чем пятикратное превышение суммы контракта, над стартовой ценой. То есть, подобный подход становится выгодным для городского бюджета. 4 июня 2014 года состоялся очередной аукцион, на котором было реализовано право аренды очередного особняка. Для любителей истории сообщу, что это было двухэтажное отдельное здание, постройки 1929 года, расположенное по адресу: Большой Козловский переулок, дом 11, строение 4. По личному мнению автора, объект большой исторической или архитектурной ценности не представляет.

Инициативу подхватило Подмосковье. В селе Талицы Пушкинского района было продано право аренды с обязательным восстановлением усадьбы Аигиных, построенной в XIX веке. Министерство культуры РФ, в свою очередь, планирует распространить подобный опыт на всей территории России. Хочется верить, что подобная практика будет способствовать восстановлению и сохранению памятников истории и архитектуры.

Появление в хозяйственной деятельности инвесторов подобных явлений, способно вызвать затруднения в бухгалтерских службах, связанные с новизной подобного явления и отсутствием принятых методик учетного процесса. Поэтому автор ставит своей целью озвучивание собственного взгляда на эту проблему, а также выработку предложений по ее решению.

Технологически, процесс приобретения и использования прав аренды здания по программе "Рубль за квадратный метр" состоит из трех этапов.

1 этап. Подготовительный.

На нем происходит ознакомление инвестора с объектом, выставляемом на торги, изучение требований по восстановлению и реставрации, а также сопоставление финансовых возможностей по участию в подобном проекте. В случае положительного исхода размышлений и расчетов принимается решение об участии в конкурсе. В соответствии с объявленными условиями, для всех участни-

ков, принимающих участие в аукционе, обязательным является внесение задатка. Подобный прием применяется в целях обеспечения исполнения обязательств участниками аукциона. Победителю аукциона сумма задатка будет зачтена в качестве предоплаты, а остальным участникам задаток будет возвращен после окончания аукциона.

По последнему реализованному объекту, при стартовой цене в 1.28 млн. руб., сумма задатка составила 10 процентов, т.е. 128 000 руб. Конечная цена аукциона составила 8,27 млн. руб.

Между тем, конечная цена аукциона, представляет собой цену, которую участник готов уплатить местным властям за аренду недвижимого имущества. Но, на основании пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса, арендатор недвижимости, находящейся в государственной собственности, является налоговым агентом по НДС. Следовательно, конечную цену аукциона, победитель должен увеличить на 18 процентов, которые подлежат перечислению в бюджет. Данное начисление должно быть сделано на основании счета-фактуры, который победитель аукциона выставляет сам на себя. Данный документ должен быть отражен в книге покупок и одновременно в книге продаж. При исполнении функций налогового агента, продавцу надлежит заполнить раздел 2 Декларации по НДС и соответствующим образом оформить платежное поручение, указав статус плательщика, соответствующего налоговому агенту.

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции
76	51	128000	Перечислен задаток на счет организатора торгов;
51	76	128000	Возврат задатков проигравшим участникам
08	76	128000	Учен задаток в качестве расходов вложений во внеоборотные активы.
76	51	8142000	Перечислена оставшаяся сумма платежа, как разница между конечной аукциона и

			суммой ранее перечисленного задатка
08	76	8142000	Учтена оставшаяся сумма
19	76	1488600	Начислен НДС к уплате в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента.
76	51	1488600	Оплата НДС в бюджет
68/2	19	1488600	Зачет НДС

Таким образом, в регистрах бухгалтерского учета инвестора открывается счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", на котором в течении времени реконструкции объекта будет аккумулироваться фактическая величина затрат. Сумму арендной платы, сформированную по результатам аукциона, следует классифицировать как затраты напрямую связанные с приобретением долгосрочного актива. На основании норм ПБУ-6/01 они подлежат включению в учетную стоимость объекта.

2 этап: Восстановительный

На данном этапе происходит ремонт приобретенного объекта и возвращение ему первоначального внешнего вида. Данный этап характеризуется оформлением договоров строительного подряда со специализированной организацией. В этот же период происходит выполнение инвестором своих обязательств по сохранению памятника истории и архитектуры, то есть, орган местной власти достигает своей цели именно на этом этапе.

При этом необходимо помнить, что установлен временно ограничитель на продолжительность восстановительных работ. В соответствии с Постановлением № 12-ПП общая продолжительность реконструкции (капитального ремонта, реставрации) объекта не может превышать пяти лет. В случае увеличения этого срока инвестор может быть подвержен штрафным санкциям.

По мере получения инвестором от подрядчиков подтверждающих документов на выполненные работы (КС-2, КС-3), величина затрат, учтенная на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" будет увеличиваться.

Дебет	Кредит	Содержание операции
08	60	Приняты от подрядчика документы, подтверждающие выполненные работы
19	60	Учтен НДС со стоимости выполненных работ
60	51	Оплата выполненных работ
68/2	19	Зачтен НДС на основании счета-фактуры подрядчика

На основании п15, п.2, ст.149 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению НДС работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия (памятника истории и культуры) народов Российской Федерации, включенного в единый государственный реестр объектов культурного наследия (памятников истории и культуры) народов Российской Федерации. Следовательно, основополагающим моментом применения льготы по НДС является содержание рассматриваемого объект в государственном реестре. Данный факт должен быть подтвержден справкой, выданной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством Российской Федерации в области сохранения, использования, популяризации и государственной охраны объектов культурного наследия, или органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, уполномоченным в области сохранения, использования, популяризации и государственной охраны объектов культурного наследия. Данная справка вместе с копией договора на выполнение восстановительных и реставрационных работ представляется в налоговые органы, которые осуществит процедуру освобождения от уплаты НДС. Как видим, применение данной нормы Налогового кодекса носит выборочный характер и применяется индивидуально к каждому объекту архитектурного наследия. Что же касается здания, рассматриваемого нами в качестве примере, то работы по его восстановлению подлежат обложению НДС на общих основаниях, так как подобный объект не относится к памятникам истории и культуры. Подобная точка зрения приведена также в Письме Федеральной налоговой службы от 7 сентября 2012 г. № АС-20-3/970 “О применении осво-

бождения от налогообложения НДС реставрационных и ремонтных работ на объектах культурного наследия”.

В соответствии с пунктом 3.1.2 Постановления №12-ПП ремонтные и реставрационные работы на объекте должны быть проведены в полном соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и города Москвы в области охраны объектов культурного наследия в составе, предусмотренные охранным обязательством пользователя. Подтверждением проведения ремонтных и реставрационных работ является акт комиссии о приемке работ по сохранению объекта культурного наследия и/или разрешение на ввод объекта в эксплуатацию, оформленные Департаментом культурного наследия города Москвы.

Принимая во внимание, что мы приобрели права аренды на объект, находящийся в неудовлетворительном состоянии, а в некоторых случаях это будут просто руины, все вложения, в результате которых объект становится пригодным для коммерческой эксплуатации и нахождения в нем людей, признаются реконструкцией. Согласно пункту 27 ПБУ 6/01 затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта. При условии приобретения права аренды на объекты, имеющих солидный возраст, и находящихся в плачевном состоянии, говорить об остаточной стоимости не приходится. Таким образом, мы принимаем в качестве постулата нулевую остаточную стоимость приобретаемых объектов. Следовательно, вся сумма затрат, понесенная инвестором в процессе ремонта и реставрации, признается восстановительной стоимостью объекта.

В соответствии с пунктом 35 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, капитальные вложения в арендованные объекты являются собственностью арендатора. Все расходы, учтенные на счете 08, формируют в регистрах инвестора самостоятельный объект основных средств, на который открывается отдельный инвентарный номер и заполняется необходимый пакет учетных документов.

01	08	Приняты к учету вложения в ремонт и ре-
----	----	---

		ставрацию в качестве объекта основного средства.
--	--	--

Момент признания в регистрах учета нового объекта основных средств, характеризует окончание второго этапа.

3 этап. Эксплуатационный.

Представляет наибольший интерес для инвестора. Выполнив свои обязательства перед собственником и обществом по восстановлению памятника и приведению его в надлежащий вид, инвестор получает право обратиться в органы местной власти за предоставлением ему льготной ставки аренды в размере один рубль за квадратный метр в год. Получив подобную льготу, инвестор начинает эксплуатировать восстановленный объект в собственной хозяйственной деятельности. При этом за инвестором сохраняется обязанность выполнения функций налогового агента по НДС. Сумма НДС будет начисляться пусть на символическую, но все же арендную плату. Бухгалтерские проводки и оформление соответствующего листа налоговой декларации мы рассмотрели выше.

Перед вводом подобного объекта в эксплуатацию необходимо определиться с его сроком полезного использования. С одной стороны, вопросов здесь быть не должно. Договор на аренду объекта оформлен на 49 лет, именно этот срок и необходимо принимать для целей начисления амортизации. Однако я позволю себе предложить несколько иную точку зрения. По нашему мнению, исчисление срока протяженностью в 49 лет необходимо отсчитывать от даты подписания договора между инвестором и собственником, а не от даты принятия результатов реконструкции к бухгалтерскому учету у инвестора, как это имеет место при учете обычных основных средств. Другими словами, время реконструкции и реставрации должно включаться в указанный период. И это справедливо. Проведение ремонтных работ на объекте возможно только после оформления договора аренды и получения инвестором права распоряжаться объектом. Именно договор является юридическим основанием производства работ, и без его соответствующего оформления все ремонтные затраты будут признаны необоснованными. Поэтому, срок полезного использования объекта необходимо устанавливать на основании расчета по следующей формуле: 588 месяцев (49 лет) минус протя-

женность ремонтных работ, выраженная в месяцах. Таким образом, в формулу начисления ежемесячной амортизации будет поставлен «чистый» срок использования объекта культурного наследия.

Пример: ОАО «Горизонт» приобрело на аукционе право аренды особняка XIX века, за 8.5 млн. руб., сроком на 49 лет. Период ремонтных работ составил 53 месяца и обошелся обществу в 830 млн. рублей.

Первоначальная стоимость составила: 830 млн. + 8.5 млн. = 838,5 млн. руб.

Определение срока полезного использования: 49 лет x 12 мес. - 53 = 535 мес.

Сумма ежемесячной амортизации составит: 838.5 млн. \ 535 мес. = 1567289,72 руб.

Сумма амортизации начисляется проводкой:

20,26,29,44	02	1567289,72 руб.	Начислена амортизация по неотделимым улучшениям в зависимости от учетной политики инвестора
-------------	----	-----------------	---

В соответствии с п.1 ст.256 НК РФ, капитальные вложения в арендованные объекты в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом. По условиям договора арендодатель (Департамент имущества) выразил свое согласие на проведение неотделимых улучшений в форме реконструкции и реставрации. То есть, условие признания амортизации расходами для целей налогового учета соблюдается.

Определившись с возможностью ежемесячной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета, перед инвестором встает вопрос начисления и уплаты налога на имущество организаций в соответствии со ст. 30 Налогового кодекса РФ. На основании изменений, внесенных в главный налоговый документ страны, налогом на имущество организаций, начиная с 2013 года, облагается остаточная стоимость только недвижимого имущества. Критерии недвижимого имущества обозначены в статье 130 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ). Это природные объекты, здания и сооружения, морские, речные и воздушные суда, а также космические объекты. Как видим, никаких вложения в реконструкцию и ремонт данная статья не содержит. На основании ст. 131 ГК РФ все права на не-

движимое имущество подлежат государственной регистрации. Права на объект недвижимости регистрируются исключительно на владельца, но никак не арендатора. Договор аренды не подразумевает перехода права собственности на объект недвижимости к арендатору. В соответствии с ГК РФ, регистрация права аренды на имя инвестора производится после подписания договора, но до начала производства вложений в реконструкцию и реставрацию. Раз по неотделимым улучшениям регистрация не проводится, то и признавать их недвижимым имуществом оснований не имеется. Более того, Налоговый кодекс РФ не содержит такой причины постановки на учет в качестве налогоплательщика как производство неотделимых улучшений в объект недвижимости. Следовательно, подобные объекты не могут являться базой для начисления налога на имущество организаций у инвестора.

Минфин России и налоговые органы придерживаются прямо противоположной точки зрения. В частности подобный взгляд содержится в письмах ведомства от 24 октября 2008 года № 03-05-04-01/37, от 27 декабря 2012 года №03-05-05-01/80, от 1 февраля 2014 года N 03-05-05-01/6958 и ряде других. Но любое письмо Минфина, хоть и является письмом регулирующего ведомства, но является ответом на отдельный, частный вопрос, и не может являться обобщающим документом. Более того, рассмотрению его как нормативного акта, также является некорректным. Все письма Минфина в качестве основания сделанных выводов содержат отсылку к ПБУ-6/01, которое по своему правовому статусу является лишь приказом Минфина. Вопросы конфронтации ведомственных документов и федерального законодательства мы оставим юристам. На сегодняшний день, учитывая краткосрочность действия программы "Рубль за квадратный метр", арбитражная практика по данному вопросу отсутствует. Но учитывая порядок цен и долгосрочность реализации подобных проектов, данный вопрос, по нашему мнению, уже не за горами.

В некоторых случаях подобная постановка вопроса будет неуместной. С 2013г. не признаются объектом обложения налогом на имущество организаций, в соответствии со ст.374 НК РФ, объекты, признаваемые объектами культурно-

го наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке. Ключевую роль в определении статуса недвижимых объектов культурного наследия на территории нашей страны играет Федеральный закон от 25 июня 2002 г. № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации». Согласно этому закону к объектам культурного наследия (памятникам истории и культуры) народов Российской Федерации относятся объекты недвижимого имущества со связанными с ними произведениями живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства, объектами науки и техники и иными предметами материальной культуры. Стало быть, любое строение, включенное в исторический ансамбль, при передаче его инвестору по вышерассмотренной схеме, не подлежит обложению налогом на имущество организаций. Перечень объектов культурного наследия федерального значения установлен Указом Президента РФ от 20 февраля 1995 г. №176. Например, если на аукцион будет выставлено какое-либо строение, входящее в архитектурно-парковый ансамбль Царицыно, то оно попадет под действие указанной льготы.

Реализуемая на сегодняшний день схема содержит немалое количество вопросов, ответов на которые пока нет, но которые в течении времени обязательно будут подниматься. В частности, может ли арендатор пересдавать подобные объекты в субаренду? А перепродавать право аренды? С одной стороны, все свои обязательства по восстановлению и сохранению памятника инвестор выполнил сполна. Здесь государство ничего не теряет. Как уже упоминалось выше, срок аренды в 49лет является очень протяженным. В его течении возможны различные хозяйственные и экономические потрясения у инвестора. Например, он может попасть под реорганизацию. Будет ли правопреемник пользоваться рассматриваемой льготой, сохранится ли за ним привилегия арендовать памятник за такие деньги? И как это будет отражаться в бухгалтерском учете той и иной стороны. По нашему мнению, методика учета подобного процесса еще будет дополняться в будущем и еще не единожды корректироваться.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ [Электрон. ресурс].-Режим доступа:<http://www.consultant.ru>.
2. Постановление Правительства Москвы от 24 января 2012 г. №12-ПП "О представлении в аренду объектов культурного наследия города Москвы, находящихся в неудовлетворительном состоянии" ..[Электрон. ресурс]-Режим доступа:<http://www.consultant.ru>