

Расторжение договора аренды

В настоящее время в предпринимательской деятельности договор аренды нежилого помещения является одним из самых распространенных видов договоров. Вместе с тем на практике не редки случаи и его расторжения. Какие условия с точки зрения гражданского законодательства являются достаточными для расторжения такого договора? Что необходимо учесть бухгалтеру для отражения данной операции в бухгалтерском учете?

Расторжение по требованию

В соответствии со статьей 619 Гражданского кодекса досрочное расторжение договора судом по требованию арендодателя возможно, если арендатор:

- пользуется имуществом с существенным нарушением условий договора или назначения имущества либо с неоднократными нарушениями;
- существенно ухудшает имущество (см., например, постановление ФАС Московского округа от 22 января 2004 г. № КГ-А40/11057-03);
- более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа не вносит арендную плату. Однако в договоре аренды может быть установлен и иной срок для досрочного расторжения при невнесении арендной платы в определенный договором срок, в том числе и однократном (абз. 6 ст. 619 ГК, п. 26 Обзора практики разрешения споров, связанных с арендой, содержащегося в информационном письме Президиума ВАС от 11 января 2002 г. № 66, далее Обзор);
- не проводит капитальный ремонт имущества в установленные договором аренды сроки, а при отсутствии их в договоре в разумные сроки, когда в соответствии с законом, иными правовыми актами или договором проведение капитального ремонта является обязанностью арендатора.

Основанием расторжения договора в судебном порядке может служить также существенное изменение обстоятельств, из которых стороны исходили при заключении договора (п. 1 ст. 451 ГК). При этом существенным признается нарушение договора одной из сторон, которое влечет для другой стороны такой ущерб, что она в значительной степени лишается того, на что была вправе рассчитывать при заключении договора (п. 2 ст. 450 ГК).

В каждом конкретном случае суд индивидуально решает, существенно или несущественно нарушение договора. Например, ВАС считает, что основанием для расторжения договора может являться внесение арендной платы в неполном объеме (п. 28 Обзора).

Договором аренды могут быть установлены и другие основания досрочного расторжения договора по требованию арендодателя (подп. 2 п. 2 ст. 450 ГК). Если в договоре аренды есть такое условие, то договор может быть расторгнут арендодателем без обращения в суд (см., например, п. 27 Обзора).

Арендодатель должен учитывать условие статьи 619 Гражданского кодекса, в соответствии с которым он имеет право требовать досрочное расторжение договора только после направления арендатору письменного предупреждения о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок. А пунктами 29 и 30 Обзора даны следующие разъяснения:

- если основанием расторжения договора аренды является неисполнение арендатором возложенных на него обязанностей, арендодатель до обращения в суд с иском о досрочном расторжении договора обязан направить арендатору письменное предупреждение о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок (ч. 3 ст. 619 ГК), а также предложение расторгнуть договор (п. 2 ст. 452 ГК);
- необходимым условием удовлетворения иска арендодателя о досрочном расторжении договора аренды на основании статьи 619 Гражданского кодекса является установление в ходе судебного

разбирательства факта получения арендатором письменного предупреждения арендодателя о необходимости исполнения договорного обязательства.

Договор аренды может быть досрочно расторгнут судом и по требованию арендатора. Необходимые условия для этого предусмотрены статьей 620 Гражданского кодекса (например, арендодатель не предоставляет имущество в пользование арендатору либо создает препятствия пользованию имуществом в соответствии с условиями договора или назначением имущества). Хотя и здесь перечень оснований для досрочного расторжения договора также не является исчерпывающим в договоре могут быть установлены и другие основания досрочного расторжения договора по требованию арендатора (п. 2 ст. 450 НК).

Возврат арендованного имущества

Порядок возврата арендованного имущества определен статьей 622 Гражданского кодекса.

В случае прекращения действия договора аренды объект должен быть возвращен арендодателю по акту приема-передачи. Порядок оформления этого документа аналогичен передаточному акту, подписываемому в начале срока действия договора при передаче имущества арендатору. В акте должны быть отражены состояние имущества, своевременность его возврата, место возврата движимого имущества, что позволит избежать дальнейших разногласий.

На основании акта приема-передачи бухгалтерия арендатора списывает возвращенный объект с балансового учета (п. 82 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина от 13 октября 2003 г. № 91н).

По бухгалтерским канонам...

Расходы арендатора по арендной плате в бухгалтерском учете принимаются в полном размере. Как быть, если арендная плата уплачивалась авансом, а судом принято решение о возврате арендодателем арендной платы в части, соответствующей периоду с момента расторжения договора до даты, на которую произведена оплата? В этом случае сумма арендных платежей (в указанной части) должна быть перенесена со счета 97 Расходы будущих периодов (предполагается, что соответствующий отчетный месяц не наступил) в дебет счета 62 Расчеты с покупателями и заказчиками или счета 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (субсчет Расчеты по претензиям). В описанной ситуации в бухгалтерском учете арендодателя сумма полученной арендной платы должна быть сторнирована со счета 98 и отражена задолженность перед арендатором.

Пример

ООО «Фиеста» арендатор нежилого помещения в соответствии с договором аренды уплачивает арендную плату авансом за 3 предстоящих месяца. Последний платеж в сумме 210 тыс. руб. произведен 1 марта за период март-май. Договор аренды по требованию арендодателя расторгнут с 16 апреля (заметим, что такое быстрое расторжение договора аренды возможно только в рамках внесудебной процедуры).

1. В бухгалтерском учете арендатора будут сделаны проводки (проводки, связанные с исчислением и уплатой налогов, для упрощения опущены):

в марте:

Дебет 97 Кредит 60 и Дебет 60 Кредит 51
210 тыс. руб. произведена оплата аренды за март-май;

Дебет 25 Кредит 97

70 тыс. руб. отражена сумма арендной платы в части, относящейся к данному отчетному месяцу;

в апреле:

Дебет 25 Кредит 97

35 тыс. руб. (в целях округления считаем, что объект арендовался в течение половины месяца) отражена сумма арендной платы в части, относящейся к периоду, в течение которого аренда фактически продолжалась;

Дебет 62 (или 76) Кредит 97

105 тыс. руб. (210 - 70 - 35) отражена сумма арендной платы в части, относящейся к периоду,

который был оплачен, но объект фактически не арендовался.

2. В бухгалтерском учете арендодателя будут сделаны проводки:

в марте:

Дебет 62 Кредит 98 и Дебет 51 Кредит 62

210 тыс. руб. начислена и получена арендная плата;

Дебет 91 Кредит 98

70 тыс. руб. зачтена сумма арендной платы в части, относящейся к данному отчетному периоду;

в апреле:

Дебет 91 Кредит 98

35 тыс. руб. зачтена сумма арендной платы в части, относящейся к периоду, когда объект фактически находился в аренде, или если суммы дохода со счета 98 были списаны до момента расторжения договора;

Дебет 91 Кредит 98

70 тыс. руб. зачтена сумма арендной платы, в части, относящейся к полному месяцу;

Дебет 91 Кредит 98 (сторно)

35 тыс. руб. сторнирована сумма арендной платы, относящейся к периоду с момента расторжения договора до конца отчетного месяца;

Дебет 98 Кредит 60

105 тыс. руб. списана сумма задолженности перед арендатором (равной сумме излишне перечисленной арендной платы).

Налоговые вычеты по НДС восстанавливаются арендодателем в соответствии с Налоговым кодексом. Налоговая база арендодателя по налогу на прибыль не корректируется, так как в нее включаются только суммы дохода, относящиеся к отчетному месяцу.

Улучшения арендуемого имущества

Во время действия договора аренды нежилого помещения довольно часто одна сторона (чаще всего арендатор) производит какие-либо улучшения (отделимые или неотделимые).

Особый интерес представляет вопрос по возмещению стоимости неотделимых улучшений при расторжении договора аренды. Здесь возможны следующие ситуации:

1. В договоре аренды прямо указано, что арендодатель возмещает стоимость неотделимых улучшений. В таком случае арендатор знает заранее, что после прекращения договора ему будут возмещены расходы на улучшения. Таким образом, они амортизируются по общим правилам главы 25 Налогового кодекса. Срок полезного использования улучшений не зависит от срока полезного использования предмета аренды. Начисление амортизации не связывается со сроком договора аренды. До даты прекращения договора аренды амортизацию начисляет арендатор, после — арендодатель. Воспользоваться этим правом последний сможет только после того, как возместит расходы арендатору (п. 2 ст. 259 НК).

2. Правило о возмещении расходов на неотделимые улучшения не включено в договор аренды. В этом случае арендатор вправе получить возмещение стоимости неотделимых улучшений только при наличии согласия арендодателя на такое возмещение (после прекращения договора аренды). До даты прекращения договора аренды амортизацию неотделимых улучшений начисляет арендатор, после — арендодатель. Воспользоваться этим правом арендодатель сможет только после того, как возместит расходы арендатору.

Положения пункта 3 статьи 623 Гражданского кодекса не запрещают арендатору производить неотделимые улучшения и без согласия арендодателя, но в таком случае рассчитывать на возмещение расходов не приходится. К тому же арендатор обязан вернуть арендованное имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа (ст. 622 ГК). Следовательно, теоретически арендодатель может и отказаться принять имущество в измененном виде (с учетом улучшений, о которых он не был извещен). И арендатору придется за свой счет восстанавливать прежний облик этого имущества.

Кто оплатит госпошлину?

В том случае, если договор аренды был зарегистрирован в УФРС (Управление Федеральной регистрационной службы), все дополнительные соглашения к нему также должны быть зарегистрированы, в

том числе и при досрочном расторжении договора. Нередковстречаются случаи, когда органы регистрации требуют уплатить государственную пошлину за регистрацию такого дополнительного соглашения и за погашение регистрационной записи о прекращении и расторжении договора аренды недвижимого имущества. В письмах Минфина (от 22 мая 2007 г. № 03-05-06-03/25, от 25 мая 2007 г. № 03-05-06-03/27) даны следующие разъяснения по этому поводу. Статьей 333.33 Налогового кодекса (подп. 20 п. 1) установлено, что государственная пошлина уплачивается за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, договоров об отчуждении недвижимого имущества. Этим же подпунктом уплата государственной пошлины за государственную регистрацию прекращения и расторжения ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, а также за государственную регистрацию соглашения о расторжении ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество не предусмотрена.

В Законе от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним также отсутствует указание на то, что при прекращении и расторжении ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество должна уплачиваться государственная пошлина.

Пунктом 22 Инструкции о порядке государственной регистрации договоров аренды недвижимого имущества (утв. приказом Минюста от 6 августа 2004 г. № 135) установлено, что государственная регистрация прекращения и расторжения договора аренды осуществляется посредством погашения регистрационных записей в подразделах III-4 и III-1 ЕГРП в порядке, установленном разделом VI Правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним (утв. постановлением правительства от 18 февраля 1998 г. № 219). При расторжении договора аренды на основании соглашения сторон договора также заполняется лист записи подраздела III-4 ЕГРП.

Согласно пункту 7 статьи 3 Налогового кодекса, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Таким образом, учитывая вышеизложенное, государственная пошлина при погашении регистрационной записи о прекращении и расторжении договора аренды недвижимого имущества, а также за государственную регистрацию соглашения о расторжении договора аренды недвижимого имущества не уплачивается.