**Риэлторская деятельность:**

**аспекты правового статуса,**

**налогообложения и бухгалтерского учета**

Риэлторская деятельность появилась в России вместе с возникновением рыночных отношений, и уже сегодня рынок недвижимости стал не только одним из наиболее значимых секторов российской экономики, но и, будучи тесно связанным с жилищной проблемой большинства населения, приобрел огромное социальное значение. Вместе с тем правовой статус и основы функционирования риэлторских компаний и индивидуальных риэлторов имеют довольно поверхностную регламентацию.

В силу отсутствия федерального законодательства для предприятий и предпринимателей, работающих в сфере недвижимости, практически единственным нормативным актом, регулирующим их правовое положение, является Положение о лицензировании риэлторской деятельности, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.11.96 N 1407 (далее - Положение) на основе постановления Правительства РФ от 24.12.94 N 1418 "О лицензировании отдельных видов деятельности".

Знакомство с правовыми основами деятельности в сфере недвижимости в настоящий момент может проводиться лишь на основе этого Положения, в котором указано, что осуществление лицензирования находится в компетенции органов исполнительной власти субъектов РФ, но которое не охватывает всех аспектов этого вида предпринимательской деятельности и требует разработки единого полноценного нормативного акта с учетом как отечественного, так и зарубежного опыта оказания риэлторских услуг.

Актуальность рассмотрения данной темы вызвана следующим. Став собственниками недвижимости после принятия Закона РСФСР от 04.07.91 N 1541-1 "О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации", граждане в своем большинстве не осознали, что тем самым стали непосредственными участниками рыночных отношений со всеми присущими им рисками, наибольшую опасность из которых представляет потеря имущественных прав в результате собственной юридической безграмотности, профессиональной некомпетентности посредника или даже его злого умысла. Выдача лицензии на осуществление риэлторской деятельности предполагает, что такие компании будут вести дело таким образом, чтобы все субъекты предпринимательской деятельности, в том числе и граждане, вступающие с ними в отношения по купле-продаже недвижимости, были максимально застрахованы от различных неоправданных рисков. Одним из действенных средств достижения этого является четкое соблюдение риэлторскими компаниями норм гражданского и налогового законодательства, а также правил ведения бухгалтерского учета.

\* \* \*

Под риэлторской деятельностью, как следует из п. 2 Положения, понимается осуществление юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на основе соглашения с заинтересованным лицом (либо по доверенности) деятельности по совершению от его имени и за его счет либо от своего имени, но за счет и в интересах заинтересованного лица гражданско-правовых сделок с земельными участками, строениями, сооружениями, жилыми и нежилыми помещениями и правами на них.

Из этого определения вытекает следующее:

1. **Риэлторская деятельность** - это посредничество в совершении юридических действий (заключении определенных гражданско-правовых сделок), смысл которого состоит в получении участником имущественного оборота (продавцом или покупателем) возможности выступать в качестве стороны сделки через посредство уполномоченного лица (риэлторской фирмы).

Такой род деятельности может совершаться как на основе договора поручения (гл. 49 ГК РФ), так и на основе договора комиссии (гл. 51 ГК РФ). При этом посредник (поверенный или комиссионер), действуя от чужого (договор поручения) либо от собственного (договор комиссии) имени, но в обоих случаях в чужих интересах, в конечном итоге создает, изменяет или прекращает определенные права или обязанности для своего клиента (доверителя или комитента).

2. **Риэлторская деятельность** - предпринимательская, т.е. самостоятельная, осуществляемая на свой риск и направленная на систематическое получение прибыли (ст. 2 ГК РФ). Это позволяет сделать вывод, что оказание разовой услуги по совершению сделки с недвижимостью не может быть признано риэлторской деятельностью и, соответственно, не требует соблюдения требований, предъявляемых законодательством к лицам, занимающимся ею, в том числе и наличия специального разрешения - лицензии (п. 4 письма ВАС РФ от 10.08.94 N С1-7/ОП-555 "Об отдельных рекомендациях, принятых на совещаниях по судебно-арбитражной практике").

3. Этот вид деятельности связан с недвижимостью, к которой согласно п. 1 ст. 130 ГК РФ, относятся земельные участки и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (здания, сооружения и пр.).

Статус объекта недвижимости в силу статей 131, 164, 551 ГК РФ влечет необходимость государственной регистрации права собственности и других вещных прав на этот вид имущества (права хозяйственного ведения, оперативного управления, пользования и пр.), а также регистрации всех видов ограничений этих прав, их возникновения, перехода и прекращения в едином государственном реестре недвижимого имущества. При этом следует иметь в виду, что, согласно статьями 6, 7 Федерального закона от 26.01.96 N 15-ФЗ "О введении в действие части второй Гражданского кодекса Российской Федерации", впредь до введения в действие закона о государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним (пока существует лишь его проект) сохраняется прежний порядок их регистрации, а именно: действуют правила об обязательном нотариальном удостоверении договоров такого рода.

Кроме того, согласно ст. 550 ГК РФ, несоблюдение письменной формы договора продажи недвижимого имущества, заключаемого путем составления единого подписанного сторонами документа, влечет его недействительность.

Важным моментом в определении понятия риэлторской деятельности является то, что широко практикующиеся услуги по оценке недвижимости видом риэлторской деятельности не являются. В этой связи в Положение введена норма, согласно которой риэлтор не вправе выступать в качестве оценщика недвижимости при осуществлении сделок, в которых он выступает в качестве риэлтора (п. 19 Положения). Интересно заметить, что ранее принятое и фактически не действующее в настоящее время постановление Правительства Москвы от 04.10.94 N 885 "О лицензировании риэлторской деятельности (совершении операций с жилыми помещениями) в Москве" к рассматриваемому нами виду деятельности относило в том числе и услуги, связанные с оценкой стоимости жилых помещений, но сейчас этот вопрос решен однозначно.

\* \* \*

Согласно п. 1 ст. 9 ГК РФ, общая правоспособность юридического лица может быть ограничена путем определения законом отдельных видов предпринимательской деятельности, занятие которой допускается только на основании специального разрешения (лицензии).

По сути, лицензирование является одной из форм государственного регулирования предпринимательской деятельности, поскольку выдавая такое разрешение юридическим или физическим лицам, государство тем самым подтверждает профессионализм лиц, обладающих им.

Положение (п. 5) устанавливает ограниченный перечень документов, которые лицензионные органы вправе требовать от заявителей. К ним относятся: заявление, нотариально заверенные копии учредительных документов, свидетельство о государственной регистрации предприятия, справка из налогового органа о постановке предприятия на учет, сведения о ранее полученных лицензиях на право осуществления риэлторской деятельности, документ, подтверждающий оплату рассмотрения заявления, а также сведения, подтверждающие наличие у специалистов, оказывающих риэлторские услуги, знаний и опыта работы в сфере недвижимости. В этой связи особо отметим, что Положением запрещено требовать от заявителя представления иных, не указанных в нем документов. Кроме того, перечисленные сведения принимаются у заявителя по специальной описи и регистрируются лицензионным органом.

\* \* \*

Отдельно хотелось бы остановиться на таких представляемых лицензионному органу данных, как сведения, подтверждающие наличие у специалистов, претендующих на получение лицензии на осуществление риэлторской деятельности, знаний и опыта работы в области недвижимости. Сведения такого рода заинтересованные лица получают при проведении аттестации специалистов, осуществляющих риэлторскую деятельность, с целью подтверждения у них знаний для работы в этой сфере.

Подобная аттестация проводится в соответствии с Методическими рекомендациями по аттестации специалистов, осуществляющих риэлторскую деятельность в Российской Федерации, утвержденных распоряжением Госкомимущества РФ от 27.02.97 N 88-р (далее - Рекомендации).

В соответствии с п. 3 Рекомендаций наличие квалификационного аттестата является обязательным условием осуществления риэлторской деятельности. При этом для юридических лиц, претендующих на получение лицензии на право осуществления риэлторской деятельности, наличие квалификационного аттестата является обязательным для сотрудников, занимающих следующие должности:

- руководителей или их заместителей;

- руководителей структурных подразделений, непосредственно осуществляющих риэлторскую деятельность;

- сотрудников, непосредственно участвующих в заключении сделок от имени юридического лица.

Кроме того, квалификационный аттестат является необходимым для индивидуальных предпринимателей, претендующих на получение лицензии на право оказания риэлторских услуг.

Аттестационная программа, по итогам сдачи которой выдается квалификационный аттестат, составляет по объему не менее 90 часов и по содержанию включает в себя правовые основы деятельности на рынке недвижимости, основные положения законодательства о приватизации, налогообложение операций с объектами недвижимости, основы теории менеджмента и маркетинга (п. 7 Рекомендаций).

По результатам аттестации путем тестовых испытаний по указанной выше программе принимается решение о профессиональной подготовленности лица для осуществления им риэлторской деятельности и о выдаче ему соответствующего свидетельства. Копия решения выдается в день сдачи экзамена, а сам аттестат - в месячный срок со дня принятия решения о его выдаче (п. 12 Рекомендаций).

Квалификационные аттестаты, выдаваемые по результатам прохождения аттестации, являются документами, подтверждающими наличие у специалистов, претендующих на право занятия риэлторской деятельностью, знаний и опыта работы в сфере недвижимости. Отметим, что указанные аттестаты действительны для представления в лицензионный орган в течение одного года (п.17 Рекомендаций).

\* \* \*

Возвращаясь к рассмотрению вопроса, касающегося выдачи лицензии на проведение риэлторских операций, отметим, что п. 9 вышеуказанного Положения о лицензировании риэлторской деятельности вводятся единые требования к бланкам лицензий (все они имеют учетную серию, номер и содержат одинаковые сведения), а помимо того гарантируется степень их защищенности на уровне ценной бумаги на предъявителя. В том же пункте Положения указывается, что лицензия является документом строгой отчетности, а п. 13 Положения прямо запрещается передача лицензии другому лицу.

Положением определены конкретные размеры платы за рассмотрение заявления на выдачу лицензии и непосредственно за саму выдачу. Отметим, что установленные ставки едины для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и что большинству последних это непосильно.

Так, рассмотрение заявления о выдаче лицензии производится за плату в размере 3-кратного установленного законом минимального размера оплаты труда (п. 6 Положения). Плата же за выдачу лицензии (или ее копии) составляет 100-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда (п. 8 Положения). Первоначально аналогичные размеры платы за лицензию были зафиксированы в п. 4 Порядка установления платы за лицензию, утвержденного в соответствии с поручением Правительства РФ, Минэкономики и Минфина РФ от 01.06.95 N СИ-1-Д, 04-05-13.

Следует отметить, что выдача лицензии производится только после представления документа, подтверждающего оплату ее выдачи (п. 8 Положения). Зачисление средств, полученных в оплату рассмотрения заявления о выдаче лицензии и самой выдачи, производится в доход того бюджета, за счет средств которого содержится лицензионный орган.

\* \* \*

Теперь остановимся подробнее на самой процедуре выдачи лицензии.

Крайний срок принятия решения о выдаче либо об отказе в выдаче лицензии установлен в 30 дней со дня получения заявления и всех сопутствующих ему документов. Исключение составляют случаи, отличающиеся особой сложностью и объемом подлежащих экспертизе материалов. В таких ситуациях руководителем лицензионного органа срок принятия решения о выдаче либо об отказе в выдаче может быть дополнительно продлен до 30 дней.

При необходимости проведения дополнительной, в том числе независимой, экспертизы решение принимается в 15-дневный срок после получения экспертного заключения, но не позднее 60 дней со дня подачи заявления.

Положением определен конкретный перечень оснований для отказа в выдаче лицензии. Ими могут быть наличие в документах, представленных заявителем, недостоверной или искаженной информации либо отрицательное экспертное заключение, установившее невыполнение условий, необходимых для осуществления риэлторской деятельности. При этом указан конкретный срок (3 дня), в течение которого лицензионный орган обязан письменно известить заявителя об отказе в выдаче лицензии.

Заметим, что такой же срок установлен для уведомления владельца лицензии о приостановлении ее действия или аннулировании, поскольку лицензионным органам подобное право предоставлено (п. 20 Положения), основаниями для чего являются личное волеизъявление владельца лицензии, обнаружение недостоверных данных в документах, предоставленных для ее получения, нарушение условий действия лицензии, а также невыполнение владельцем лицензии предписаний и распоряжений государственных органов.

\* \* \*

В обязанности риэлтора, в частности, входит информирование заинтересованных лиц о нормативно-правовых актах, регулирующих отношения в сфере недвижимости (п. 18 Положения). К сожалению, в силу отсутствия в Положении указания на то, какие лица входят в круг заинтересованных, эта часть рассматриваемого документа требует дополнительных разъяснений.

В случае реорганизации, изменения наименования, юридического адреса, изменения паспортных данных физического лица, утраты лицензии ее владелец обязан в 15-дневный срок подать в лицензионный орган, выдавший лицензию, заявление о ее переоформлении. При этом до переоформления лицензии ее владелец осуществляет деятельность на основании ранее выданной лицензии, а в случае утраты лицензии - на основании временного разрешения, выдаваемого лицензионным органом.

\* \* \*

Срок действия лицензии на осуществление риэлторской деятельности установлен в 3 года с возможностью дальнейшего продления (п. 15 Положения). Это, тем не менее, не исключает возможности выдачи разрешения на более короткий срок при наличии соответствующего заявления лица, обратившегося за получением лицензии.

Лицензия, выданная лицензионным органом в соответствии с требованиями рассматриваемого Положения, действительна на всей территории РФ (п. 17 Положения). При этом следует иметь в виду, что для осуществления риэлторской деятельности на основании лицензии, выданной лицензионным органом одного субъекта РФ, на территории иных субъектов Федерации необходима регистрация соответствующего разрешения в их лицензионных органах.

Заметим, что в противном случае лицензионные органы соответствующего региона в порядке, установленном в п. 20 Положения, вправе приостановить действие такой лицензии на подведомственной им территории.

Ликвидация юридического лица либо прекращение действия свидетельства о регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя означают, что лицензия автоматически теряет свою юридическую силу и подлежит возврату выдавшему ее органу.

\* \* \*

В Положении специально отмечена возможность привлечения лиц, осуществляющих свою деятельность без лицензии, к ответственности в соответствии с законодательством РФ. Так, согласно ст. 173 ГК РФ, сделка, совершенная юридическим лицом, не имеющим лицензии на занятие соответствующей деятельностью, может быть признана судом недействительной, если будет доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать о ее незаконности. Иск о признании такой сделки недействительной может быть предъявлен непосредственно самим юридическим лицом, ее совершившим, его учредителем (участником) либо государственным органом, осуществляющим контроль или надзор за деятельностью этого юридического лица. В данном случае таким органом будет лицензионный орган, на который в соответствии с п. 23 Положения возложена обязанность по осуществлению контроля за соблюдением установленного порядка ведения риэлторской деятельности.

Вместе с тем ввиду отсутствия в самом Положении реальных мер ответственности, применяемых за совершение риэлторской фирмой деятельности без лицензии, компании, имеющие соответствующие разрешения, не имеют серьезных преимуществ перед своими конкурентами, действующими без таковых. Последние продолжают беспрепятственно работать на рынке, и даже в более выгодных условиях, поскольку им не приходится тратиться на обучение своих сотрудников и сдачу экзаменов.

Интересно заметить, что п. 25 Положения отмечена возможность привлечения к ответственности должностных лиц за нарушение или ненадлежащее исполнение правил, изложенных в Положении, а кроме того, возможность обжалования принимаемых ими решений и совершаемых ими действий в установленном порядке в судебные органы.

Следует иметь в виду, что споры об обжаловании отказа в выдаче лицензии юридическому лицу или гражданину-предпринимателю, равно как и споры о приостановлении или аннулировании лицензий, выданных указанным лицам, подлежат рассмотрению в арбитражном суде. Если же гражданин, получивший разрешение на ведение определенной хозяйственной деятельности, как предприниматель еще не зарегистрирован (что в нашем случае в принципе возникнуть не должно) споры об отказе в выдаче лицензии, а также о ее приостановлении или аннулировании, разрешаются в суде общей юрисдикции (см. п. 6 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 18.08.92 N 12, 12 "О некоторых вопросах подведомственности дел судам и арбитражным судам").

\* \* \*

Касаясь темы реализации объектов недвижимого имущества, считаем не лишним рассмотреть вопрос относительно того, как правильно оформить документы по купле-продаже недвижимости (к примеру, жилых помещений) с тем, чтобы соблюсти все установленные гражданским законодательством нормы и положения.

Операция по передаче в собственность земельного участка, здания, сооружения, квартиры или другого имущества по правовой сути является предметом договора купли-продажи недвижимости.

Продажа недвижимости, к которой относятся и квартиры (ст. 130 ГК РФ), регламентирована в параграфе 7 гл. 30 части второй ГК РФ.

Из содержания норм указанного параграфа ГК РФ следует, что продажа квартиры оформляется договором купли-продажи (договор продажи недвижимости), по которому продавец обязуется передать в собственность покупателя квартиру (п. 1 ст. 549 ГК РФ);

- договор должен быть заключен в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами. Несоблюдение формы договора продажи недвижимости влечет его недействительность (ст. 550 ГК РФ);

- в договоре должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить, какая конкретно квартира, включая ее местонахождение, подлежит передаче покупателю. При отсутствии этих данных в договоре условие о квартире, подлежащей передаче, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным (ст. 554 ГК РФ);

- существенным условием договора продажи жилого дома или квартиры, в которых проживают лица, сохраняющие в соответствии с законом право пользования этими жилыми помещениями после его приобретения покупателем, является наличие перечня этих лиц с указанием их прав на пользование данным помещением (п. 1 ст. 558 ГК РФ);

- договор должен также предусматривать цену передаваемой квартиры. При отсутствии в договоре согласованного сторонами в письменной форме условия о цене квартиры договор о ее продаже считается незаключенным (п. 1 ст. 555 ГК РФ);

- передача недвижимости продавцом и принятие ее покупателем осуществляются по подписываемому сторонами передаточному акту или иному документу о передаче. Если иное не предусмотрено законом или договором, обязательство продавца передать квартиру считается исполненным после вручения этой квартиры покупателю и подписания сторонами соответствующего документа о передаче (п. 1 ст. 556 ГК РФ);

- договор продажи квартиры подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации (п. 2 ст. 558 ГК РФ). Переход права собственности на недвижимость по договору купли-продажи подлежит государственной регистрации (п. 1 ст. 551 ГК РФ).

В данной связи хотелось бы сказать следующее. Гражданский кодекс РФ предусматривает государственную регистрацию права собственности на недвижимость в едином государственном реестре учреждениями юстиции (п. 1 ст. 131 ГК РФ). Однако порядок такой регистрации, как указано в этой же статье Гражданского кодекса РФ, должен быть установлен Федеральным законом о регистрации прав на недвижимость и сделок с ним, который до настоящего времени еще не принят. Поэтому до введения его в действие сохраняют силу правила об обязательном нотариальном удостоверении договоров об отчуждении недвижимости и продолжает применяться действующий порядок регистрации сделок с недвижимым имуществом (статьи 6, 7 Федерального закона "О введении в действие части второй ГК РФ" от 26.01.96 N 15-ФЗ).

Как правило, регистрацию сделок с недвижимостью сегодня осуществляют местные органы исполнительной власти либо иные уполномоченные ими органы. В Москве, например, функция по регистрации сделок с квартирами возложена на Департамент муниципального жилья (пункты 1.3, 1.9 постановления Правительства Москвы от 16.02.93 N 142 "Об упорядочении организации управления жилищным фондом в г. Москве").

Таковы основные положения правового статуса юридических лиц и граждан, осуществляющих деятельность в сфере недвижимости, а также особенности оформления сделок купли-продажи недвижимых объектов. Однако несомненный интерес вызывают вопросы налогообложения и бухгалтерского учета как непосредственно риэлторских компаний, так и лиц, пользующихся их услугами (граждан и предприятий, приобретающих и продающих объекты недвижимости).

\* \* \*

Итак, как было сказано выше, риэлторская деятельность совершается, как правило, в рамках посреднических услуг, т.е. при наличии на определенный объект недвижимости реальных продавцов и покупателей (первый случай). Однако на практике недвижимость может приобретаться и самой риэлторской компанией с целью ее реализации при возникновении условий, выгодных самой фирме, в будущем (второй случай). В этих двух случаях ситуации, связанные с появлением объектов налогообложения, и соответственно построение бухгалтерского учета, будут различными. Рассмотрим их в отдельности.

Первый случай: когда риэлторская компания совершает сделку по купле-продаже недвижимости от имени и за счет заинтересованного лица либо от своего имени, но за счет последнего в рамках договоров комиссии или поручения.

Как известно, формы расчетов между комитентом (поручителем) и комиссионером (поверенным) могут быть различными. Две основные разновидности порядка уплаты комиссионного вознаграждения получили название посреднических сделок "с участием в расчетах" и "без участия в расчетах".

Основное отличие указанных способов уплаты посреднического вознаграждения состоит в том, что в первом случае денежные средства, поступившие риэлторской фирме, могут включать в себя не только сумму ее комиссионного вознаграждения, но и стоимость приобретенного (реализованного) объекта недвижимости (допустим, квартиры), в то время как во второй ситуации риэлторская фирма получает от покупателя либо продавца недвижимости лишь причитающуюся ей сумму вознаграждения за оказание посреднических услуг по купле-продажи квартиры.

В первом случае в обязанности посредника помимо всего будет входить перечисление цены квартиры ее непосредственному продавцу (комитенту), в во втором, наоборот, комитент будет обязан зачислить на счет посредника (комиссионера) причитающееся ему вознаграждение. Кроме того, при наличии условия сделки, когда покупатель оплачивает стоимость квартиры и сумму комиссионного вознаграждения отдельно (т.е. получателями соответствующих средств являются одновременно и продавец, и посредник), соответствующая обязанность по уплате риэлторской фирме комиссионного вознаграждения, а продавцу квартиры - ее стоимости будет лежать на покупателе.

Очевидно, что отражение указанных операций на счетах бухгалтерского учета фирмы-посредника будет находиться в непосредственной зависимости от условий и порядка их расчетов с комитентами (продавцами и покупателями недвижимости). Кроме того, отдельные особенности учета связаны с субъектным составом сделки, т.е. зависят от того, кто является покупателем (продавцом) квартиры - юридическое лицо или же гражданин.

I. Договор комиссии с участием в расчетах:

а) Квартира принята на комиссию у юридического лица:

1. Д-т счета 004 - квартира принята на комиссию по приемно-сдаточному акту (включая НДС).

2. К-т счета 004 - квартира передана по акту приема-передачи от продавца покупателю.

3. Д-т счета 62 - К-т счета 76/1 - отражена задолженность покупателя (включая НДС).

4. Д-т счета 51 - К-т счета 62 - погашение задолженности (включая НДС).

5. Д-т счета 76/1 - К-т счета 46 - отражена сумма комиссионного вознаграждения.

6. Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС на комиссионное вознаграждение.

7. Д-т счета 76/1 - К-т счета 76/2 - отражена задолженность перед комитентом (включая НДС).

8. Д-т счета 76/2 - К-т счета 68 - начислен НДС на сумму задолженности комитенту (п. 6 письма Минфина РФ от 12.11.96 N 96).

9. Д-т счета 19 - К-т счета 76/2 - восстановлена задолженность перед комитентом.

10. Д-т счета 68 - К-т счета 19 - списан НДС.

б) Квартира принята на комиссию у физического лица:

1. Д-т счета 004 - квартира принята на комиссию по приемо-сдаточному акту.

2. К-т счета 004 - квартира передана продавцом покупателю по акту приема-передачи.

3. Д-т счета 62 - К-т счета 76/1 - отражена задолженность покупателя.

4. Д-т счета 51 - К-т счета 62 - погашение задолженности.

5. Д-т счета 76/1 - К-т счета 46 - отражена сумма комиссионного вознаграждения.

6. Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС на сумму вознаграждения.

7. Д-т счета 76/1 - К-т счета 76/2 - отражена задолженность перед комитентом.

II. Договор комиссии без участия в расчетах:

1. Д-т счета 004 - квартира принята на комиссию.

2. Д-т счета 62 - К-т счета 76 - отражена задолженность комиссионеру в размере суммы вознаграждения от совершенной сделки.

3. К-т счета 004 - квартира передана покупателю.

4. Д-т счета 76 - К-т счета 46 - отражена сумма комиссионного вознаграждения.

5. Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС на сумму вознаграждения.

В случае если риэлторской фирмой для целей налогообложения выручка от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), в частности получение суммы комиссионного вознаграждения, определяется по мере ее оплаты, сумма НДС, подлежащая получению от покупателя, будет отражена иначе, чем это показано в проводке N 5. В этом случае делается следующая запись:

Д-т счета 46 - К-т счета 76 - начислена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя.

Д-т счета 76 - К-т счета 68 - начислен НДС по мере поступления денежных средств.

6. Д-т счета 51 - К-т счета 62 - получено вознаграждение за оказанные услуги.

Расчет налогов риэлторскими фирмами при совершении рассмотренных выше сделок не представляет больших трудностей.

Поскольку их деятельность совершается в рамках договоров комиссии либо поручения, то такой род деятельности в соответствии с п. 2.9 инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 N 37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль" в целях налогообложения прибыли приравнивается к совершению посреднических операций и сделок. При этом максимальная ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет соответствующего субъекта РФ, с дохода, полученного риэлторской компанией от оказания посреднических услуг по купле-продажи недвижимости, согласно ст. 5 Закона РФ от 27.12.91 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (п. 3.1 Инструкции N 37) будет составлять 30%.

Что касается исчисления и уплаты НДС, то, согласно п. 3 ст. 4 Закона РФ от 06.12.91 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость", облагаемым оборотом у предприятий, оказывающих посреднические услуги, будет либо стоимость недвижимости, реализуемой покупателям исходя из применяемых цен без включения в них НДС (при совершении сделок с участием в расчетах), либо сумма комиссионного вознаграждения (при реализации недвижимости без участия в расчетах). Сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет как в первой, так и во второй ситуации, определяется в соответствии с положениями п. 19 инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" (далее - Инструкция N 39) и отражается в учете по правилам, изложенным в разд. ХVI Инструкции N 39 и п. 6 письма Минфина РФ от 12.11.96 N 96 "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость".

Второй случай: квартира приобретается риэлторской фирмой на условиях договора купли-продажи, т.е. покупателем объекта недвижимости выступает сама риэлторская компания. При этом приобретение квартиры осуществляется не для ее использования в собственных производственных или непроизводственных целях, а для дальнейшей реализации.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению квартир, предназначенных для продажи, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной Приказом Минфина СССР от 01.11.91 N 56, производится на счете 41 "Товары" и в дальнейшем ведется как на предприятии, осуществляющем торговую деятельность. При этом следует учесть, что отражение в бухгалтерском учете операций по принципам оптовой или розничной торговли, как и в случае оказания посреднических услуг, зависит от личности покупателя.

I. При реализации квартир в собственность граждан бухгалтерский учет ведется как на предприятии розничной торговли:

1. Д-т счета 41 - К-т счета 60 - приобретена квартира для дальнейшей реализации.

2. Д-т счета 41 - К-т счета 42 - отражена торговая надбавка.

3. Д-т счета 51 - К-т счета 64 - поступила предоплата от покупателя квартиры.

4. Д-т счета 64 - К-т счета 68 - начислен НДС на сумму разницы в ценах (надбавок, наценок) (п. 23 Инструкции N 39).

5. Д-т счета 64 - К-т счета 46 - отражена выручка от реализации квартиры на момент нотариального удостоверения договора купли-продажи квартиры (п. 2 ст. 223 ГК РФ).

6. Д-т счета 68 - К-т счета 64 - обратная запись проводки N 4 (п. 50 Инструкции N 39).

7. Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС по расчетной ставке с суммы реализованной торговой надбавки.

8. Д-т счета 46 - К-т счета 41 - списана себестоимость.

9. Д-т счета 46 - К-т счета 42 - (красное сторно) - отражена сумма реализованной торговой надбавки.

10. Д-т счета 46 - К-т счета 80 - отражен финансовый результат.

II. При реализации квартир юридическим лицам бухгалтерский учет риэлторской фирмы ведется аналогично учету предприятий оптовой торговли:

1. Д-т счета 41 - К-т счета 60 - приобретена квартира для дальнейшей реализации.

2. Д-т счета 19 - К-т счета 60 - отражен НДС на полученную недвижимость.

3. Д-т счета 51 - К-т счета 64 - поступила предоплата от покупателя квартиры.

4. Д-т счета 64 - К-т счета 68 - начислен НДС на сумму разницы в ценах (надбавок, наценок)(п. 23 Инструкции N 39).

5. Д-т счета 64 - К-т счета 46 - отражена выручка от реализации квартиры на момент нотариального удостоверения договора купли-продажи.

6. Д-т счета 68 - К-т счета 64 - обратная запись проводки N 4 (п. 50 Инструкции N 39).

7. Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС на продажную стоимость квартиры.

8. Д-т счета 46 - К-т счета 41 - списана себестоимость.

9. Д-т счета 46 - К-т счета 80 - отражен финансовый результат.