

УДК 336.025

Правоспособность юридического лица как контрагента

Аминова Н. А.,
юрист «КСК групп»

Рассмотрены практические вопросы установления правоспособности юридического лица в хозяйственных правоотношениях.

Ключевые слова: контрагент; правоспособность юридического лица; должная осмотрительность и осторожность.

The legal capacity of a legal entity as counterparty

Aminova N.,
Lawyer of CSC groups

The article considers practical issues of establishing legal personality in commercial legal relationships.

Key words: contractor; legal capacity of a legal entity; due diligence and caution.

Правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент внесения записи о его исключении из единого государственного реестра юридических лиц. В ГК РФ установлена возможность иметь гражданские права и нести гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых не запрещенных законом видов деятельности, т. е. общую (универсальную) правоспособность.

Вместе с тем для осуществления отдельных видов деятельности, предусмотренных законом, организации требуется специальное разрешение – лицензия. Также правоспособность может быть ограничена учредителями (участниками) общества путем соответствующего указания в учредительных документах. Когда речь идет о занятии такими видами деятельности, возникает понятие специальной или ограниченной правоспособности.

При взаимодействии с хозяйственными субъектами организации должны проявлять меры должной осмотрительности и осторожности. Вступая в гражданские правоотношения, хозяйствующий субъект не может упустить возможность своего контрагента иметь гражданские права и нести обязанности. Имел ли право контрагент по сделке вообще заключать эту сделку и осуществлять действия по ее исполнению: поставлять товар, оказывать услуги, передавать имущество в лизинг...

В случае если такого права у контрагента не было, возникает риск доначислений со стороны налогового органа налога на прибыль и НДС.

Общество, которое не проявило должной осмотрительности и осторожности, берет этот риск на себя. Эта позиция выражена в п.10 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в соответствии с которым: «налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом».

Налоговые органы при проверке однозначно не обойдут вниманием факт отсутствия государственной регистрации (и, как следствие, отсутствие правоспособности) у контрагента на момент заключения сделки с проверяемым лицом.

В письмах Минфина России от 16.04.2010 №03-02-08/25; 19.03.2010 №03-02-07/1-118; 16.03.2010 №03-02-07/1-110 разъяснено следующее: «о необоснованной налоговой выгоде могут, в частности, свидетельствовать отсутствие регистрации контрагента в ЕГРЮЛ». Организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособность юридического лица. Соответственно, их действия, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками, что в дальнейшем влечет негативные налоговые последствия для участников данных правоотношений. Документы, составленные от имени несуществующих юридических лиц, не могут быть приняты в качестве доказательств по делу, а значит, не могут подтверждать реальность понесенных налогоплательщиком расходов. Результатом проверки непременно будут доначисления.

Итак, основанием для отказа налогового органа в вычетах по НДС и непринятия расходов для исчисления налога на прибыль является отсутствие поставщиков налогоплательщика в ЕГРЮЛ на момент заключения договоров.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 18.11.2008 №7588/08 отметил, что организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособность юридического лица. В данном случае речь идет о компаниях, сведения о которых отсутствуют в ЕГРЮЛ.

Отсутствие сведений об организации в ЕГРЮЛ свидетельствует о том, что она не является юридическим лицом в гражданско-правовом смысле. При этом представители налоговой службы ссылаются на положения ст. 153 ГК РФ, согласно которой сделками признают действия граждан и юридических лиц, а также на ст. 252 НК РФ, согласно которой расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством.

Документы, выданные незарегистрированными организациями, этому условию не отвечают. Сведения в таких документах недостоверны. Согласно п.1 постановления Пленума ВАС РФ №53 представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, является основанием для получения налоговой выгоды, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих доку-

ментах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Таким образом, документы, составленные от имени несуществующих лиц, не могут быть приняты в качестве доказательств по делу, а значит, не могут подтверждать реальность понесенных налогоплательщиком расходов.

Если сведения о компании-контрагенте в ЕГРЮЛ отсутствовали во все, налоговый орган и суд займут одну сторону и не признают расходы по сделкам с несуществующими обществами и вычеты по НДС обоснованными (постановление ФАС Центрального округа от 04.07.2012 по делу №А08-4411/2011). При этом ранее суды соглашались с тем, что отсутствие государственной регистрации контрагентов не служит основанием для вывода о невозможности отнесения понесенных затрат на расходы (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 25.08.2008 по делу №А22-360/07/1-40; ФАС Западно-Сибирского округа от 19.03.2009) по делу №А03-7918/2008-31).

Возможна ситуация, при которой на момент заключения сделки контрагент не обладал правоспособностью, поскольку не прошел процедуру государственной регистрации, но в более поздний период все же был занесен в ЕГРЮЛ.

Налоговый орган однозначно доначислит НДС и налог на прибыль, учтенные по сделке с обществом, не прошедшим процедуру регистрации. И суд, скорее всего, согласится с решением налоговой инспекции (постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.07.2012 по делу №А66-5564/2011). Налогоплательщик проиграл дело, поскольку не проявил должную осмотрительность к своим контрагентам, не обладавшим правоспособностью на момент заключения договора.

В постановлении ФАС Московского округа от 27.01.2011 по делу №А40-34337/10-116-165 суд признал налоговую выгоду обоснованной на том основании, что контрагент не прошел процедуру регистрации на момент заключения сделки, но в период ее исполнения уже был внесен в ЕГРЮЛ.

Суды по-иному рассматривают ситуацию, когда на момент заключения сделки контрагент был исключен из ЕГРЮЛ. Остановимся на этом вопросе.

В случае если контрагент был снят с учета в связи с реорганизацией, он больше не вправе осуществлять сделки от своего имени. После создания нового юридического лица все документы составляются от имени вновь созданного общества.

Документы от имени несуществующего лица (общества, снятого с учета) не будут подтверждать применения налоговых вычетов по НДС и учитываться при исчислении расходов по налогу на прибыль.

Рассмотрев подобный спор, суды сделали вывод о наличии необоснованной налоговой выгоды в связи с подтверждением финансово-хозяйственных операций документами, подписанными контрагентом, исключенным из ЕГРЮЛ. В определении от 14 мая 2012 г. по делу №А41-15755/10 было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра оспариваемых судебных актов в порядке надзора. Вместе с тем в постановлении Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 №15574/09 по делу №А79-6542/2008 Президиум оценил не только факт исключения на момент совершения сделки контрагента из ЕГРЮЛ.

Налогоплательщику удалось доказать реальность сделки по покупке имущества в лизинг путем предоставления документов, подтверждающих наличие оборудования, его оплату, последующую передачу в лизинг, а также исполнение договора лизинга и получение соответствующего дохода. Также судом было учтено, что налогоплательщик при заключении договора лизинга убедился в наличии сведений о продавце оборудования в соответствующем реестре.

Налоговый орган не доказал, что налогоплательщик знал или должен был знать о прекращении поставщиком своей деятельности и, как следствие, о недостоверности представленных документов, выданных несуществующим обществом. Требования налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа были удовлетворены.

На сегодняшний день, решения судов подтверждают, что важна реальность хозяйственной операции. Если налоговый орган не сможет доказать, что проверяемое лицо знало или должно было знать о реорганизации общества-контрагента, то суд, скорее всего, займет сторону налогоплательщика (постановления ФАС Северо-Западного округа от 16.03.2012 по делу № А26-3924/2011; ФАС Московского округа от 02.02.2012 по делу № А41-15685/11).

Есть судебная практика и не в пользу налогоплательщиков. Так, выяснив, что контрагент общества был исключен из ЕГРЮЛ, а расчеты между сторонами производились путем передачи наличных денежных средств, контрольно-кассовая техника, с применением которой осуществлялись расчеты в налоговых органах, в установленном порядке не была зарегистрирована, проверяющие признали налоговую выгоду необоснованной. Суд подчеркнул, что исключение контрагента общества из ЕГРЮЛ произошло до начала взаимоотношений с налогоплательщиком. Сведения о регистрации юридических лиц являются общедоступными, поэтому налогоплательщик не может считаться добросовестным, если при выборе контрагента он не проявил необходимой меры осторожности и осмотрительности и выбрал контрагента, не обладающего правоспособностью.

Не проявив меры должной осмотрительности, общество взяло на себя риск негативных последствий своего бездействия, таких как невозможность документально подтвердить обоснованность заявленных налоговых вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль (постановление ФАС Уральского округа от 16.02.2012 № Ф09-573/12 по делу № А60-18965/11). Исключение контрагента из ЕГРЮЛ в связи с реорганизацией в форме слияния и проведение расчетов между обществами в наличной форме привело суд к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной выгоды (постановление ФАС Московского округа от 02.02.2012 по делу № А41-15685/11).

Отсутствие сведений о юридическом лице в ЕГРЮЛ может быть обусловлено как несоблюдением данным лицом требований законодательства о государственной регистрации, так и действиями самих налоговых органов.

В п. 2 ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» предусмотрена возможность исключения из реестра недействующих юридических лиц в административном порядке по решению налогового (регистрирующего) органа. Основанием для исключения организации из

реестра является одновременное наличие определенных названной нормой признаков недействующего юридического лица: непредоставление юридическим лицом в течение последних 12 месяцев отчетности, предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах; неосуществление операций хотя бы по одному банковскому счету.

Между тем наличие формальных признаков недействующего юридического лица не является безусловным основанием для его исключения из реестра в административном порядке. Для этого лицо должно реально прекратить свою деятельность.

Исключение юридического лица из ЕГРЮЛ неизбежно приводит к возникновению спорных ситуаций относительно правомерности действий налогового органа. Подобные действия контролеров, как показывает судебная практика, налогоплательщики нередко оспаривают.

В информационном письме ВАС РФ от 09.06.2000 №54 разъясняется, что признание судом недействительной регистрации юридического лица само по себе не является основанием для того, чтобы считать ничтожными сделки этого юридического лица, совершенные до признания его регистрации недействительной. Если контрагент обладал правоспособностью на момент исполнения сделки, а уже после регистрация юридического лица признана недействительной, инспекция не сможет отказать в вычете по НДС и принятию расходов по налогу на прибыль. Такого мнения придерживается суд в постановлении ФАС Поволжского округа от 04.10.2011 по делу № А12-23513/2010.

Таким образом, при заключении сделки следует проверять правоспособность организации. Необходимо удостовериться в том, что контрагент официально зарегистрирован в качестве юридического лица и информация о нем содержится в ЕГРЮЛ. Для проверки государственной регистрации контрагента достаточно запросить у него копию соответствующего свидетельства. Однако этот документ не может считаться безусловным доказательством того, что на дату совершения сделки контрагент не ликвидирован. Поэтому организации целесообразно проверять, не исключен ли контрагент из ЕГРЮЛ на дату заключения сделки, а также при признании соответствующих расходов. Для этого можно использовать общедоступные данные из ЕГРЮЛ, которые размещены на сайте ФНС РФ.

Арбитражные суды также считают, что проверка правоспособности контрагента с использованием сведений, размещенных на сайте ФНС России, может свидетельствовать о должной осмотрительности. Соответствующую информацию лучше распечатывать с указанием даты, на которую она актуальна, заверять подписью руководителя и печатью организации. Также можно запросить выписку из ЕГРЮЛ и у налогового органа.

Отдельные виды деятельности, прямо перечисленные в законе, могут осуществляться только на основании специальных разрешений, лицензий. Ознакомившись с лицензиями, можно удостовериться, что организация имеет право на заключение сделки. А если у организации такого права не было?

Налоговый кодекс РФ не содержит ограничений на применение вычетов по НДС, который уплатил контрагент, осуществляющий деятельность без необходимой лицензии. Возможность учета расходов по налогу на прибыль по сделке, при которой у контрагента должна быть

лицензия, также не ставится НК РФ в зависимость от наличия данной лицензии у контрагента. Несмотря на это, представители налоговых служб считают, что организация, не имеющая лицензию на тот или иной вид деятельности, подлежащей лицензированию, не вправе осуществлять такую деятельность без лицензии, расходы по оплате услуг, оказанных такой организацией, обоснованными не являются и, соответственно, не учитываются при налогообложении прибыли. Такую позицию выразил Минфин России в письме от 6 октября 2009 г. № 03-03-06/2/188, рассматривая вопрос о возможности учета расходов на услуги охранного предприятия, действующего без лицензии. К вычетам по НДС подход у налоговых органов аналогичный.

Судебная практика по данному вопросу за последние годы свидетельствует о том, что суды занимают сторону налогоплательщиков. Так, Федеральный арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 31.05.2012 № Ф09-1119/11 по делу № А47-6638/2010 указал, что отсутствие лицензии на осуществление строительной деятельности касается лишь вопросов надлежащего исполнения условий гражданских договоров и данное обстоятельство не имеет правового значения при рассмотрении налогового спора.

ФАС Поволжского округа в постановлении от 13.06.2012 по делу № А55-19091/2011 подчеркивает, что налоговое законодательство не ставит право на вычет НДС в зависимость от наличия или отсутствия лицензии у контрагента при условии реальности хозяйственных операций. ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 05.05.2011 по делу № А27-11242/2010 указал, что отсутствие у контрагента в том числе лицензии на реализацию черных металлов не является достаточным обстоятельством для установления факта отсутствия реальных операций по приобретению обществом товаров. Отсутствие лицензии само по себе не повлечет признание налоговой выгоды необоснованной, но для суда это может быть дополнительным доказательством отсутствия реальности хозяйственной операции. Так, налоговый орган, обосновывая в суде доначисления, ссылался на отсутствие контрагентов по юридическому адресу; непредоставление налоговой отчетности в полном объеме; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (у контрагентов не было штатной численности, ОС, транспортных средств); движение денежных средств по расчетным счетам носит транзитный характер; отсутствие у контрагентов лицензии на осуществление деятельности по монтажу, ремонту, техническому обслуживанию паровых котлов, ремонтных работ зданий и сооружений в проверяемом периоде. Суд принял такие аргументы и отказал налогоплательщику в иске о признании решения налогового органа недействительным (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.05.2012 по делу № А19-11155/2011).

С целью избежания признания налоговыми органами затрат по лицензионным видам деятельности и вычетов по НДС необоснованными рекомендуем запрашивать копию лицензии у контрагента и отражать номер и дату ее выдачи в договоре.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».