

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Отсутствие лицензии или обязательного членства в СРО может привести к налоговым потерям у обеих сторон по сделке

А.А. Капкаев

начальник отдела налоговых споров и налогового планирования ООО «Правовой сервис»

Исполнителя могут обвинить в незаконном предпринимательстве и лишит налоговых льгот, предусмотренных для той или иной деятельности. А заказчику могут отказать в признании расходов по сделке с таким контрагентом, а также в вычете НДС

Для осуществления отдельных видов деятельности организациям и предпринимателям необходимо получить соответствующую лицензию или допуск, выдаваемый саморегулируемой организацией (ст. 12 Федерального закона от 04.05.11 № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее — Закон № 99-ФЗ) и Федеральный закон от 01.12.07 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»).

На практике учет платежей за лицензирование или вступление в СРО часто вызывает споры с налоговиками (см. врезку «Кстати»). Исполнителя, не имеющего специального разрешения, могут привлечь к административной ответственности и обвинить в незаконном предпринимательстве (см. врезку «Ответственность»). Он рискует потерять льготы по НДС, установленные для определенных видов деятельности. А у заказчика возникают риски, что налоговики откажут в признании налоговых расходов и вычете НДС или обвинят в получении необоснованной налоговой выгоды.

Госпошлину за приобретение лицензии компания вправе учесть в налоговых расходах единовременно

В настоящее время лицензированию подлежат 50 видов деятельности, из них — образовательная, медицинская, частная охранная деятельность, перевозка пассажиров и грузов, производство лекарственных средств и т. п. (п. 1 ст. 12 Закона № 99-ФЗ).

Налоговики не спорят, что госпошлину за получение лицензии компания вправе учесть при исчислении налога на прибыль. Основание — прямая норма подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ. Но, как правило, лицензия выдается на длительный срок. Возникает вопрос: как организации учитывать такие расходы — единовременно или в течение срока действия лицензии? Единой позиции нет. Минфин России отметил, что сумма госпошлины за выдачу лицензии списывается равномерно в течение срока ее действия (письмо от 16.08.07 № 03-03-06/1/569).

Но в других разъяснениях Минфин указал, что положения пункта 1 статьи 272 НК РФ о равномерном распределении расходов касаются учета затрат, которые возникают только из гражданско-правовых сделок. Выдача лицензии к таковым не относится. Следовательно, спорные суммы компания вправе учесть единовременно (письма от 12.08.11 № 03-03-06/1/481, от 15.10.08 № 03-03-05/132 и от 30.11.05 № 03-03-04/1/399). ФНС России с этим согласилась (письмо от 28.12.11 № ЕД-4-3/22400).

Практика показывает, что при возникновении претензий со стороны налоговиков

большинство судов поддерживает компании (например, постановления ФАС Центрального от 15.02.12 № А35-1939/2010, Московского от 12.08.09 № КА-А40/7313-09 и Волго-Вятского от 30.11.06 № А28-3289/2006-109/21 округов).

Но во избежание претензий со стороны контролеров некоторые компании распределяют стоимость лицензии на срок ее действия. При отмене лицензирования может получиться, что компания не успеет списать такие затраты в налоговом учете в полном объеме. Тогда стоимость недосписанной лицензии можно учесть в расходах единовременно в периоде отмены лицензирования (письма Минфина России от 25.02.10 № 03-03-06/1/89 и от 31.05.07 № 03-03-06/1/353, ФНС России от 21.01.10 № 3-2-13/6@ и от 28.12.11 № ЕД-4-3/22400).

«Упрощенцы» также вправе учесть в расходах госпошину за предоставление лицензии на основании подпункта 22 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ (письма УФНС России по г. Москве от 18.07.11 № 16-15/070485@ и Минфина России от 09.02.11 № 03-11-06/2/16).

Суды высказывают противоположные мнения о том, каким способом учитывать расходы, сопутствующие получению лицензии

Получению лицензии могут сопутствовать консультационные или юридические услуги. Несмотря на связь таких расходов с получением лицензии, НК РФ содержит отдельные нормы, позволяющие учесть такие затраты единовременно на основании подпунктов 14 и 15 пункта 1 статьи 264 НК РФ в составе прочих расходов (письмо ФНС России от 28.12.11 № ЕД-4-3/22400).

Кстати

Во сколько компании обойдется приобретение лицензии или вступление в СРО

Госпошлина за предоставление лицензии установлена статьей 333.33 НК РФ (п. 1 ст. 10 Закона № 99-ФЗ). К примеру, стоимость лицензии на производство, хранение и поставку произведенной алкогольной продукции (за исключением некоторых вин и винных напитков) составляет 6 000 000 руб.

Стоимость допуска, выдаваемого СРО, может варьироваться. Такие организации вправе определять размеры взносов в компенсационный фонд самостоятельно, но не менее 3000 руб. (ст. 13 Закона № 315-ФЗ). Однако законы, регулирующие отдельные виды деятельности, устанавливают свои пределы. Так, минимальный размер взноса в компенсационный фонд для компании, осуществляющей строительство и проектирование, зависит от планируемой стоимости в рамках одного договора. В среднем для строительства эта сумма составляет от 300 000 до 1 000 000 руб., для инженерных изысканий и проектирования — от 50 000 до 500 000 руб. (п. 6 и 7 ст. 55.16 Градостроительного кодекса).

Размер вступительных взносов саморегулируемые организации также устанавливают по своему усмотрению. Например, по данным интернет-сайтов некоторых СРО такие суммы составляют около:

- 30 000 руб. — в отношении аудиторской деятельности;
- 50 000 руб. — в отношении строительной деятельности;
- 100 000 руб. — в отношении деятельности по проектированию.

Величина периодических ежегодных членских взносов утверждает СРО в зависимости от утвержденной на соответствующий календарный год сметы расходов. В настоящее время размеры таких сумм варьируются в пределах:

- 30 000 руб. — в отношении аудиторской деятельности;
- 50 000 руб. — в отношении строительной деятельности;
- 30 000 руб. — в отношении деятельности по проектированию

Однако Минфин России выступает против такого учета. Мол, расходы, связанные

с получением лицензии, компания должна учитывать равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком в учетной политике (письмо от 12.08.11 № 03-03-06/1/481). В постановлении от 17.04.06 № А66-10560/2005 ФАС Северо-Западного округа согласился с налоговиками, что расходы на консультации по составлению пакета документов при лицензировании строительства компания должна была учесть равномерно в течение пяти лет — именно такой порядок учета она предусмотрела для списания стоимости самой лицензии.

Однако ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 07.08.06 № Ф04-4867/2006(25120-А46-33) поддержал компанию, которая отнесла стоимость консультационных услуг на получение лицензии к налоговым расходам единовременно. Суд указал, что в НК РФ есть отдельная норма, позволяющая учесть затраты на консультации, — подпункт 15 пункта 1 статьи 264 НК РФ, при этом отношение таких расходов к лицензии в данной ситуации роли не играет.

Есть риск, что налоговики откажут заказчику в признании налоговых расходов, если контрагент-исполнитель не имеет соответствующей лицензии

Зачастую компании сотрудничают с контрагентами, деятельность которых подлежит лицензированию. Если партнер не имеет разрешения на осуществление определенного вида деятельности, то рискует и он, и сама компания.

Риски возникают у компании, которая оплачивает обучение своих сотрудников в организации, не имеющей лицензии на оказание образовательных услуг. По мнению чиновников, к расходам на обучение можно отнести выплаты в пользу учреждений, имеющих образовательную лицензию (письма Минфина России от 06.10.09 № 03-03-06/4/84 и от 13.02.08 № 03-03-06/1/92, УФНС России по г. Москве от 11.11.09 № 16-15/118373).

Но суды в этом вопросе нередко поддерживают компании. В постановлении от 13.11.06 № А56-51313/2004 ФАС Северо-Западного округа отметил, что, несмотря на отсутствие у исполнителя лицензии на оказание образовательных услуг, стоимость обучения можно учесть при налогообложении прибыли. Но как иные расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Ведь обучение произведено в интересах компании, значит, такие расходы для нее являются экономически обоснованными. К аналогичному выводу пришел ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 20.10.08 № Ф03-4340/2008.

По мнению судов, госпошлину за получение лицензии, компания вправе учесть в налоговых расходах единовременно

Без лицензии исполнитель не может воспользоваться льготой по НДС при реализации медицинских товаров и услуг, организации пассажирских перевозок, осуществлении деятельности в сфере культуры и искусства. Минфин России указывает, что требование о наличии лицензии при осуществлении указанных видов деятельности установлено в пункте 6 статьи 149 НК РФ (письма от 10.02.12 № 03-07-07/20 и от 12.10.10 № 03-07-07/67).

Однако ФАС Поволжского округа в постановлении от 23.12.10 № А55-3874/2010 пришел к выводу, что компания вправе использовать право на освобождение в том случае, если лицензия своевременно не получена по независящим от нее причинам. Например, по вине самого лицензирующего органа. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Северо-Кавказского от 16.02.10 № А32-11143/2009-5/142 и Дальневосточного от 19.04.10 № Ф03-2182/2010 округов.

Арбитры подтверждают право на применение льготы по НДС, если в течение налогового периода действие лицензии прерывается — срок лицензии истек, а новая лицензия еще не получена. ФАС Поволжского округа в постановлении от 21.04.09 № А65-12364/2008 указал, что компания вправе использовать освобождение от уплаты НДС в период переоформления лицензии, если документы в лицензирующий орган поданы своевременно. К такому же выводу пришел ФАС Уральского округа в постановлении от 21.08.07 № Ф09-6580/07-С2 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 14.12.07 № 16471/07).

По мнению Минфина, компания вправе учесть расходы, связанные со вступлением в СРО, если оно обязательно для осуществления деятельности

Вместо лицензирования осуществление некоторых видов деятельности требует вступления компании в саморегулируемую организацию. В частности, обязательное членство в СРО предусмотрено в сфере:

- аудиторской деятельности (п. 2 ст. 23 Федерального закона от 30.12.08 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»);
- строительства и проектирования, при выполнении работ, предусмотренных в перечне, утвержденном приказом Минрегиона России от 30.12.09 № 624 (ст. 55.8 Градостроительного кодекса);
- деятельности арбитражных управляющих (п. 1 ст. 20 Федерального закона от 26.10.02 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»).

По вопросу учета расходов, связанных с получением лицензии, существуют разные позиции. По мнению Минфина России, эти затраты учитываются равномерно. Суды позволяют компании списать их единовременно

Организации, претендующие стать членом СРО, уплачивают три вида взносов — единовременный вступительный взнос и взнос в компенсационный фонд, а также периодические членские взносы.

Порядок налогового учета этих взносов одинаков. Минфин России указывает, что такие платежи компания вправе учесть в составе прочих расходов (подп. 29п. 1 ст. 264 НК РФ). Ведь уплата таких платежей является обязательным условием для получения от саморегулируемой организации свидетельства о допуске к проведению работ (письма от 07.12.09 № 03-03-06/1/790, от 16.04.09 № 03-03-06/1/254, от 02.04.09 № 03-03-06/1/213 и от 21.07.10 № 03-03-06/1/479).

Компания вправе учесть в налоговых расходах взносы в СРО, если действие лицензии еще не закончилось. Это касается случаев, когда лицензирование какого-то вида деятельности заменено на обязательное членство в СРО. Без соответствующего допуска, выдаваемого саморегулируемой организацией, компания не сможет осуществлять приносящую доход деятельность после окончания срока действия лицензии. Поэтому, несмотря на то что на момент вступления в СРО компания еще имеет лицензию, расходы в виде вступительных взносов она может учесть при налогообложении прибыли (письмо Минфина России от 11.02.10 № 03-03-06/1/63).

Взносы в СРО уменьшают налоговую базу «упрощенца». На это есть указание в подпункте 32.1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ. Такое правило действует лишь с 2011 года (Федеральный закон от 28.12.10 № 395-ФЗ). Ранее взносы в СРО не учитывались при расчете «упрощенного» налога, поскольку не входили в закрытый перечень расходов, которые вправе учитывать компания на УСН (письма Минфина России от 12.04.10 № 03-11-06/2/57, от 28.08.09 № 03-11-06/2/167 и от 03.06.09 № 03-11-06/2/95).

Взносы на добровольное членство в СРО рискованно учитывать в налоговых расходах

По мнению Минфина России, платежи, уплачиваемые при добровольном вступлении в СРО, нельзя учесть при налогообложении прибыли. Ведь суммы добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, союзы, ассоциации в налоговых расходах по правилам пункта 15 статьи 270 НК РФ не учитываются (письмо от 22.09.10 № 03-03-06/1/608).

Ответственность

Осуществление деятельности без лицензии или допуска, выдаваемого СРО, грозит привлечением к административной или уголовной ответственности

КоАП РФ предусматривает административную ответственность для компаний и предпринимателей, которые осуществляют деятельность при отсутствии необходимой лицензии или допуска, выдаваемого саморегулируемой организацией. В частности:

- за нарушение требований промышленной безопасности или условий лицензии на осуществление видов деятельности в области промышленной безопасности опасных производственных объектов установлена ответственность в виде штрафа от 2000 до 1 000 000 руб., в том числе возможно административное приостановление деятельности на срок до 90 суток (ст. 9.1 КоАП РФ);
- осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) установлена ответственность в виде штрафа от 2000 до 50 000 руб., в том числе возможно административное приостановление деятельности на срок до 90 суток и конфискация изготовленной продукции (ст. 14.1 КоАП РФ);
- осуществление предпринимательской деятельности в области транспорта без лицензии установлена ответственность в виде штрафа от 20 000 до 400 000 руб., в том числе возможно административное приостановление деятельности на срок до 90 суток и конфискация транспортных средств (ст. 14.1.2 КоАП РФ).

Если же ущерб от осуществления деятельности без специального разрешения (лицензии) составляет свыше 1 500 000 руб., то исполнитель может быть привлечен к уголовной ответственности по статье 171 «Незаконное предпринимательство» УК РФ.

В этом случае придется уплатить штраф в размере до 300 000 руб., в том числе с возможным лишением свободы на срок до шести месяцев

Однако такое мнение не бесспорно. Вступление в саморегулируемую организацию не обусловлено законом. Но такое мероприятие в первую очередь направлено на улучшение качества работ и услуг, на поддержание имиджа компании-участника. Значит, такие расходы напрямую связаны с осуществлением деятельности организации и их можно учесть как прочие расходы (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Но судебных решений в пользу компании, подтверждающих эти доводы, найти не удалось.

При отсутствии у исполнителя лицензии или допуска к осуществлению работ заказчику рискованно учитывать в расходах выплаты контрагенту

Взносы, уплаченные при вступлении в саморегулируемую организацию, уменьшают налогооблагаемую прибыль участника, только если такое участие обусловлено законом

Некоторые компании ведут деятельность, не вступив в СРО, хотя это требует закон. Заказчик не всегда может достоверно знать, есть ли у исполнителя допуск к осуществлению отдельных видов работ. В данной ситуации с юридической точки зрения нарушает закон исполнитель. Но и у заказчика существуют налоговые риски.

Большинство споров возникает в отношении расходов на строительство, если подрядчик не является членом СРО. Минфин России выступает против учета расходов по сделкам с таким контрагентом (письма от 24.09.10 № 03-03-05/205, от 09.03.10 № 03-03-06/1/120 и от 09.03.10 № 03-03-06/1/121). Ведь строительная организация, не являющаяся членом СРО и не имеющая свидетельства о допуске к работам, в принципе не вправе производить их (п. 1 ст. 55.8 Градостроительного кодекса). Кроме того, договор строительного подряда, заключенный со строительной организацией, не являющейся членом СРО или не имеющей свидетельства о допуске к работам, может быть признан судом недействительным (ст. 173 Гражданского кодекса).

Но суды иногда поддерживают налогоплательщиков. В одном из дел налоговой отказали компании в признании в расходах суммы оплаты по договорам строительного подряда, поскольку у субподрядчиков отсутствовала лицензия на выполнение строительно-монтажных работ (в то время строительная деятельность подлежала лицензированию). Однако ФАС Поволжского округа в постановлении от 11.02.10 № А65-

11398/2008 указал, что при выполнении работ подрядчик вправе привлечь субподрядчика. В данном деле фактически субподрядчик строительно-монтажные работы выполнил. Закон не требует наличие у последнего каких-либо лицензий или допусков. Значит, компания вправе учесть в расходах спорные суммы. Такие доводы содержат и постановления ФАС Северо-Западного от 07.09.07 № А05-10534/2006-26 и Поволжского от 22.05.08 № А65-24999/06 округов.

Налоговики не вправе отказать компании в вычете НДС только по причине того, что у ее контрагента отсутствует лицензия или допуск к выполнению работ

Расходы на некоторые аудиторские услуги компания может учесть и при отсутствии у аудитора членства в СРО. Стоимость аудиторских услуг относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, только при наличии у аудиторской организации членства в саморегулируемой организации (подп. 17 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Но некоторые виды аудиторских услуг можно расценивать как консультационные или информационные (проведение добровольного аудита, письменные консультации по вопросам учета и т. п.) Такие услуги не требуют обязательного участия исполнителя в саморегулируемой организации. Соответственно, по мнению ВАС РФ, если аудитор не является членом СРО, то стоимость его услуг компания вправе учесть на основании подпункта 14 или 15 пункта 1 статьи 264 НК РФ как информационные или консультационные услуги (определение от 25.08.08 № 2236/08).

Отсутствие у продавца лицензии или членства в СРО чревато обвинениями в получении необоснованной налоговой выгоды

Налоговики настаивают, что отсутствие лицензии или допуска является одним из признаков недобросовестности контрагента, поскольку повышает риск признания контрагента проблемным налогоплательщиком, а сделки — сомнительной (п. 12 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утв. приказом ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@).

Как правило, суды поддерживают налогоплательщиков. Ведь НК РФ не связывает право на вычет «входного» налога с наличием или отсутствием у поставщика лицензии или разрешения на право заниматься определенной деятельностью (п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ). Само по себе отсутствие лицензии у поставщика не свидетельствует о недобросовестности самого налогоплательщика и не может послужить причиной отказа в вычете (постановления ФАС Поволжского от 24.10.12 № А72-9723/2011, Восточно-Сибирского от 21.06.12 № А19-13675/2011, Уральского от 31.05.12 № Ф09-1119/11 и Северо-Западного от 20.02.12 № А56-14506/2011 округов).

Суды подтверждают право компании на освобождение от уплаты НДС в период переоформления лицензии

Но, в совокупности с иными фактами отсутствие у исполнителя лицензии может свидетельствовать о том, что компания не проявила должной осмотрительности в выборе контрагента (постановления ФАС Уральского от 11.11.10 № Ф099004/10-С2, Восточно-Сибирского от 08.10.09 № А33-17712/08 и Западно-Сибирского от 24.11.08 № Ф04-7182/2008(16313-А27-14) округов).

Такую же позицию суды занимают, когда контрагент компании не является членом СРО (постановления ФАС Северо-Кавказского от 07.09.12 № А63-11446/2011, Западно-Сибирского от 05.05.12 № А45-7607/2011, Московского от 24.04.12 № А40-75947/11-99-337 и Восточно-Сибирского от 11.05.12 № А19-11155/2011 округов)