

УДК 336.2

Н. А. Урман

НАЛОГОВАЯ ЭКОНОМИЯ С ПОМОЩЬЮ СПЕЦИАЛЬНЫХ РЕЖИМОВ

Налоговое планирование является важной частью деятельности каждой организации, стремящейся к эффективной работе, к максимальной прибыли. Важно знать, как можно снизить налоговую нагрузку, причем исключительно разрешенными законом способами. От правильно выбранной системы зависит уровень работы предприятия. Налоговое планирование неотвратимо появляется в жизни любого предпринимателя или бизнесмена, как только он понимает, что на свете существуют не только выручка и доход, но и налоговое бремя.

Ключевые слова: налоговые режимы, упрощенная система налогообложения, налог на прибыль, налог на имущество, аутсорсинг персонала, единый налога на вмененный доход.

Экономия на платежах по налогу на имущество с помощью упрощенной системы налогообложения

Организации, работающие на упрощенной системе налогообложения (УСН), не платят некоторые налоги, которые должны направлять в бюджет организации, находящиеся на общем режиме налогообложения (например, «упрощенцы» не платят налог на имущество организаций – п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

Схема экономии на налоге на имущество с помощью УСН выглядит просто. В рамках холдинга можно перевести имущество на организацию «упрощенца». Налогоплательщик же арендует имущество. Это и есть экономия на налоге на имущество – арендатор его не платит. Кроме того, арендные платежи несколько снижают налоговую нагрузку на предприятие по налогу на прибыль (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Есть, конечно, условия, которые налогоплательщику следует учитывать. Во-первых, важно, чтобы стоимость аренды соответствовала рыноч-

ному уровню (ст. 40 НК РФ). Сделки по заниженным ценам обязательно привлекут внимание контролеров. Подкрепить «рыночность» цен можно маркетинговыми исследованиями рынка.

Во-вторых, для «упрощенцев» есть ограничение по остаточной стоимости основных средств: она не должна быть больше 100 млн руб. (подп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Поэтому, если имущества много, целесообразно размещать его в нескольких организациях-«упрощенцах».

В-третьих, нужно иметь доказательства реальности операций и их делового характера. Лучше всего, если имущество изначально будет приобретаться «упрощенцем». Если же оно было приобретено налогоплательщиком, затем продано на «упрощенку», ревизоры, скорее всего, призадумаются и решат «копнуть» поглубже. Инспекторы уже не раз признавали подобную схему направленной на получение необоснованной налоговой выгоды. Причем иногда и арбитры встают на их сторону (постановления ФАС Уральского округа от 04.08.2009 № Ф09-4747/09-С2, Волго-Вятского округа от 21.04.2008 № А39-362/2007, Поволжского округа от 08.02.2005 № А55-1941/04-40, Центрального округа от 04.07.2006 № А48-575/06-8).

В данном случае можно попробовать защитить себя. Например, сказать, что продажа имущества понадобилась для пополнения острой нехватки ликвидности. Или, например, что имущество продавалось в целях снижения затрат на обслуживание фонда основных средств (правда, этот аргумент можно использовать, подтвердив уменьшение затрат сметами, актами и чеками). Неплохим доводом может оказаться и специализация «упрощенца» именно на этом оборудовании.

Взаимозависимость сама по себе фактом нарушения не является (постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.08.2009 № А56-41718/2008, от 20.11.2009 № А56-59858/2008). Но вкупе с другими признаками необоснованной налоговой выгоды аффилированность вполне может привести налогоплательщика не только в суд, но и к штрафам и пени.

Лимит по выручке «упрощенца»

Для организаций, применяющих УСН, самым важным является ограничение по выручке. Согласно п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ в 2011 году применять УСН могут организации, которые заработали за девять месяцев 2010 года не более 45 млн руб. К запрету применять УСН может привести выручка, превысившая 60 млн руб. по итогам года.

С 2010 года индексировать лимит по выручке в 60 млн руб. не надо, об этом сказано в новом п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ, вступившем в силу с 1 января 2010 года. Такое условие будет действовать до 1 января 2013 года. Далее, по всей видимости, при

определении права на применение УСН нужно будет использовать прежний лимит (20 млн руб. с учетом индексации за год).

Напомним, что организации на УСН признают доходы в тот день, когда деньги поступают на расчетный счет или в кассу, или в день, когда партнер погашает обязательство каким-то другим способом (п. 1 ст. 346.17 НК РФ). В связи с этим есть достаточно простой способ снизить свою выручку, например, договорившись с контрагентами перечислять на свой счет средства, которые могут превысить лимит «упрощенца», в конце года. Можно еще не выставить счета и не подписывать акты. Поток денежных средств, безусловно, от таких манипуляций остановится.

Более радикальная схема заключается в следующем: как только выручка организации приблизилась к установленному лимиту, она закрывает счет в банке. Платежи вернутся обратно к контрагентам, а организация, применяющая УСН, просто откроет новый счет. После этого следует направить извинения всем контрагентам по поводу закрытия счета и смены реквизитов. Они, в свою очередь, перечислят назад на новый счет вернувшиеся платежи.

Если все-таки выручка превысила лимит, т.е. какие-то платежи успели пройти, «упрощенец» может их «не распознать», например не найдя договор или акт, и вернуть назад, указав как «ошибочный платеж». Если речь идет о дружественном контрагенте, он может послать письмо о том, что признает платеж ошибочным.

Доходы «упрощенца» можно уменьшить, наращивая торговые обороты, например, когда «упрощенец» выступает в роли комиссионера или заемщика. Комиссионер на деньги покупателя будет приобретать товар. Со всех средств, перечисленных «упрощенцу» покупателем, выручкой будет считаться только сумма комиссионных вознаграждений (подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ). При заключении договора займа деньги на расчетный счет «упрощенца» поступают не за реализацию, а в качестве заемных средств. А согласно ст. 251 НК РФ заемные поступления доходами не являются. Таким образом, организации, применяющей УСН, надо заключать с контрагентом и договор купли-продажи, и договор займа. По первому «упрощенец» отгружает партнеру товар. Оплачивать товар «упрощенец» будет так: перечислит контрагенту нужную сумму, но в платежном поручении проставит «выдача займа». В конце года возникнут встречные обязательства на одинаковую сумму, т.е. позже можно будет провести их взаимозачет.

Несколько слов об опасностях такой схемы. Если налоговики обнаружат взаимосвязь между договорами, они признают вторую сделку мни-

мой, произведенной только в целях получения необоснованной налоговой выгоды. И уж тем более не стоит проводить такие транзакции между взаимозависимыми лицами. Или, как это часто бывает, когда покупатель и заимодавец – одно лицо, и стоимость товаров равна сумме займа.

Можно несколько обезопасить себя, например, заключив договоры с некоторым разрывом во времени (по проставленной дате). Лучше, если договор займа будет оформлен раньше, чем договор купли-продажи. Это станет свидетельством того, что организация-«упрощенец» просто договорилась о долге раньше, чем начались взаимоотношения купли-продажи. Можно даже процент на заем прописать в договоре для доказательства реальности сделки.

Отметим: оба описанные способа известны налоговикам. Несмотря на то, что они достаточно активно используются в бизнесе, применять их нужно осторожно в силу того, что доказывать свою «правоту» будет очень сложно.

Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью «упрощенца»

На «упрощенца» (его счета) можно перевести часть прибыли в целях минимизации налоговой нагрузки обеих организаций. Налоговую экономию тут подсчитать просто.

Пример.

Организация в 2010 году заработала 35 000 тыс. руб. (в т.ч. НДС – 5 330 тыс. руб.). Понесенный расход – 6 000 тыс. руб. (при закупке сырья организация уплатила еще 250 тыс. руб. НДС). Налоговая нагрузка по основным видам налогов (без учета страховых взносов) у организации составит 4 734 тыс. руб. ((35 000 тыс. руб. – 5 330 тыс. руб. – 6 000 тыс. руб.) × 20 %).

Теперь подсчитаем нагрузку, если бы организация перевела выручку на «упрощенца» – специально созданную для этих целей фирму «У». Фирма «У» платит налог по ставке 6 % (объект – выручка). Организация реализует «У» продукцию с минимальной наценкой за 10 000 тыс. руб., а «У» затем перепродаст их за те же 35 000 тыс. руб. Подсчитаем налоговую нагрузку. Организация уплатит налог на прибыль в размере 494, 915 тыс. руб. ((10 000 тыс. руб. – 1 525, 423 тыс. руб. (НДС) – 6 000 тыс. руб.) × 20 %). Фирма «У» заплатит налог в размере 2 100 тыс. руб. (6 % × 35 000 тыс. руб.). Быть может, если расходная часть у «У» велика, и она заплатит 15 % с разницы доходов, сумма налога будет еще меньше. Однако и тут экономия налицо. Две компании вместе заплатят 2 594, 915 тыс. руб. налогов в бюджет, тогда как в первом случае (когда нет «упрощенца» в цепочке) пришлось бы заплатить 4 734 тыс. руб.

Поговорим об опасных моментах применения данной схемы. Если налоговики докажут, что подобная цепочка действовала исключительно в целях минимизации налогов, организации придется перечислить все налоги, которые она заплатила бы, применяя общую систему налогообложения, плюс штрафы и пени.

Для того чтобы избежать таких неблагоприятных последствий, лучше всего как можно дальше уйти от взаимозависимости. Во-первых, владельцы и руководители двух организаций должны быть разными и не связанными друг с другом (например, если во главе налогоплательщика на общей системе стоит муж, а во главе «упрощенца» – жена, это явно привлечет внимание ревизоров). Следует также разнести фирмы территориально. Клиенты у обоих предприятий тоже должны быть разные. И, конечно же, очень тщательно налоговики исследуют всегда соответствие цен рыночным по сделкам между подозрительными для них контрагентами.

Компания, применяющая общий режим налогообложения, должна передавать «упрощенцу» продукцию по рыночным расценкам.

Еще один способ сэкономить на налоге на прибыль – оказание фирмой-«упрощенцем» консультационных услуг. Согласно подп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ консультационные услуги относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Заключается договор об оказании услуг между «упрощенцем»-контрагентом и фирмой, применяющей общий режим; в результате «упрощенец» платит 6 % налога, сэкономив 14 % по сравнению со ставкой налога на прибыль. Консультации привлекают внимание налоговиков, но если надлежащим образом оформить оказание услуг, ревизорам трудно будет доказать минимизацию. Так, консультации должны оказываться по вопросам, связанным с основной деятельностью фирмы. При этом нужно, чтобы в сохранности были все отчеты, акты и т.д. Отчеты должны быть не формальными, потому что если дело дойдет до суда, подменить их уже будет невозможно.

Сэкономить на налоге на прибыль можно и с помощью «упрощенца», оказывающего маркетинговые услуги, которые относятся к прочим расходам (п. 1 ст. 264 НК РФ). К прочим относятся также расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров, работ или услуг. Обосновать необходимость маркетинговых услуг можно стратегическими планами компании.

Индивидуальный предприниматель, применяющий УСН

Хорошим, но, к сожалению, уже известным

контролерам способом является перевод сотрудников на договорные отношения в качестве индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН. Зарплата в данном случае станет выручкой «упрощенца», с которой он заплатит 6 % налога. Это выгодно и для самих работников, ведь 6 % меньше 13 % (НДФЛ).

Налоговики, конечно, смогут доказать, что гражданско-правовые и прочие договоры – это обыкновенные трудовые договоры. Практика по данному вопросу сложилась внушительная. Например, в постановлении ФАС Центрального округа от 29.10.2008 № А68-601/2007-24/11 (ВАС РФ в определении от 10.03.2009 № ВАС-2114/09 признал позицию суда обоснованной) суд отклонил доводы налогового органа о том, что договоры с предпринимателями носили длительный характер, регистрация граждан в качестве индивидуальных предпринимателей и их переход на УСН осуществлялся централизованно, все предприниматели имели счета в одних банках, некоторые из них обеспечивались мобильной связью и спецодеждой, поскольку все эти обстоятельства не свидетельствуют о наличии трудовых отношений между предпринимателями и организацией.

Поясним суть дела и логику судей. Инспекторы при проверке вынесли решение, что индивидуальные предприниматели, оказывающие налогоплательщику услуги по гражданско-правовым договорам, фактически являлись работниками налогоплательщика. По мнению ревизоров, договоры оказания услуг являлись мнимыми и фактически прикрывали собой трудовые отношения между налогоплательщиком и предпринимателями путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом. Налогоплательщик оспорил решение в суде, и удачно.

Арбитры признали выводы ревизоров несостоятельными. Согласно ст. 431 ГК РФ буквальное значение условий договора в случае его неясности устанавливается путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом. В соответствии со ст. 16 Трудового кодекса РФ трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого в соответствии со ст. 57 – 62 ТК РФ.

Трудовой договор – это соглашение между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, соглашениями, коллективным и трудовым договором (ст. 56 ТК РФ).

Согласно ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик – оплатить эти услуги. Арбитры установили, что предметом всех заключенных договоров является оказание предпринимателями услуг на возмездной основе.

При этом договоры не содержат такие существенные условия трудового договора, как место работы (с указанием структурных подразделений), исполнитель, дата начала работы, наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием организации или конкретной трудовой функции (в штатном расписании предприятия вообще отсутствовали должности и специальности, соответствующие услугам, оказываемым индивидуальными предпринимателями по рассматриваемым договорам), режим работ и отдыха, условия оплаты труда, виды и условия социального страхования, непосредственно связанные с трудовой деятельностью.

С другой стороны, по мнению арбитров, договоры содержат все существенные условия договора возмездного оказания услуг: определены точные параметры осуществляемой в интересах заказчика деятельности, оплата оказанных исполнителем услуг производилась после подписания акта приема-сдачи услуг обеими сторонами в размере, оговоренном сторонами в акте приема-сдачи услуг.

Из свидетельских показаний самих предпринимателей следует, что у них были заключены с налогоплательщиком договоры оказания услуг, но не трудовые договоры. Зарплата не была фиксирована и зависела от объемов реализованной продукции; график работы устанавливался свободный. При этом договоры на оказание услуг предприниматели подписывали самостоятельно и понимали, что вступают в гражданско-правовые отношения с налогоплательщиком.

Федеральные арбитры ссылаются на постановление ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, где сказано, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Значит, изначально действия налогоплательщика, нацеленные на получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения

налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

По мнению судей, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Однако есть и судебные решения в пользу налогоплательщиков (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 27.06.2008 № А11-8961/2007-К2-22/483 (определением ВАС РФ от 08.10.2008 № 12747/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 08.07.2009 № А11-1893/2008-К2-21/93, Северо-Западного округа от 06.10.2009 № А42-5826/2008, Центрального округа от 29.10.2008 № А68-601/2007-24/11 (определением ВАС РФ от 10.03.2009 № ВАС-2114/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), Восточно-Сибирского округа от 21.04.2008 № А33-10850/07-Ф02-1418/08, А33-10850/07-Ф02-1421/08). Поясним некоторые доводы арбитров, вставших на сторону ревизоров.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 08.07.2009 № А11-1893/2008-К2-21/93 судьи решили, что договор с предпринимателем можно переквалифицировать в трудовой, так как налогоплательщик выплачивал предпринимателю ежемесячное фиксированное вознаграждение. Все сопутствующие последствия – доначисление НДФЛ, пени и штраф. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.04.2008 № А33-10850/07-Ф02-1418/08, № А33-10850/07-Ф02-1421/08 по делу № А33-10850/07 арбитры пришли к выводу: договор все-таки был трудовой, потому что вознаграждения по соглашениям выплачивались с определенной периодичностью в установленном размере. Несколько иначе звучит решение ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 27.06.2008 по делу № А11-8961/2007-К2-22/483: договоры оказания услуг переквалифицированы в трудовые, поскольку в них было предусмотрено исполнение конкретных должностных обязанностей на длительный срок. Еще один интересный момент отражен в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 27.06.2008 по делу № А11-8961/2007-К2-22/483. По мнению судей, заключенные с индивидуальными предпринимателями договоры возмездного оказания услуг по своему содержанию являлись трудовыми, поскольку предусматривали материальную ответственность исполнителей.

Аутсорсинг персонала

Некоторых специалистов достаточно легко вывести за штат в силу выполняемых ими обязанностей. Например, менеджера отдела продаж с точки зрения эффективности его работы легко «посадить на процент» от сбыта. С такими работниками можно заключить посреднический договор и соответствующую налоговую экономию.

В рамках договоров посредник будет торговать или, напротив, закупать. Только важно, чтобы оплата такого посредника была рыночной.

То же можно сказать про сезонных работников: их можно смело выводить за штат или набирать извне по договору аутсорсинга.

В гражданско-правовых договорах можно указывать различные дополнительные условия и гарантии как для работника, так и для работодателя. Например, фирма может оштрафовать работника за ненадлежащее выполнение своих обязанностей. В трудовых договорах условия о штрафах просто быть не может, так как Трудовым кодексом РФ штрафные удержания из зарплаты запрещены!

Арбитражная практика по данному вопросу сложилась не очень обширная. В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22.05.2008 № А05-8046/2007 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 09.09.2008 № 11270/08) судьи отклонили довод налогового органа, что вознаграждение, полученное предпринимателем за выполнение строительных работ, является оплатой его труда как штатного работника.

В ходе проверки налоговики пришли к выводу: налогоплательщик (крупная организация) под договорами подряда маскировал штатных сотрудников. Но они и являлись штатными сотрудниками, просто ряд работ выполняли «за штатом». Кроме того, налоговики не смогли доказать (а ведь бремя доказывания лежит на них), что вознаграждение за выполненные предпринимателями подрядные работы является формой оплаты их труда как штатных работников налогоплательщика и подлежит включению в базу, облагаемую НДС.

В результате исследования и оценки представленных в материалы дела документов суды установили: в подтверждение выполненных подрядчиками работ на основании заключенных договоров налогоплательщик представил счета-фактуры, акты о приемке выполненных работ формы КС-2, справки о стоимости выполненных работ формы КС-3. При этом в актах о приемке выполненных работ содержатся данные о конкретных их объемах, наименовании и количественных показателях, стоимости единицы работ и их общей стоимости, также приведено обоснование выполненных работ, соответствующих условиям заключенных договоров, имеются ссылки на реквизиты договора, в соответствии с которым производились работы.

Ссылка налоговиков на отсутствие у подрядчиков производственных мощностей, транспорта, товарно-материальных ценностей и трудовых ресурсов для выполнения строительных работ также не подействовала на арбитров. Ведь налогоплательщик предоставлял подрядчикам-предпринимателям всю необходимую технику и строительные материалы, необходимые для выполнения строительных работ.

Сторонние услуги по проведению маркетинговых исследований и консультационных услуг в целом могут вызывать у налоговых органов подозрения. Во избежание неприятных последствий, во-первых, следует надлежащим образом оформлять акты, договоры, отчеты, заключения. Во-вторых, лучше если отчетов будет несколько – по этапам оказания услуг. В-третьих, это не должны быть формальные отчеты, скопированные из Интернета.

У проверяющих есть любимый повод для спора – разумность сделки. В случае с консультациями о разумности деловой цели очень трудно говорить. Хотя арбитры, скорее всего, встанут на сторону налогоплательщиков (см., например, определение ВАС РФ от 31.03.2010 № ВАС-1124/10). В рамках данного дела основанием для доначисления налогоплательщику налога на прибыль послужил вывод инспекции о неправомерном отнесении к расходам, учитываемым при определении налогооблагаемой прибыли, затрат на оплату услуг индивидуального предпринимателя Григорьева по консультированию клиентов общества и по комплексному сопровождению поставляемого программного обеспечения.

Дело в том, что Григорьев является единственным учредителем и директором налогоплательщика, т.е. аффилированным лицом по отношению к налогоплательщику.

Суды установили: основным видом деятельности общества является продажа, установка, сопровождение и комплексное обслуживание программных продуктов фирмы «1С», оптовая торговля и разработка программного обеспечения, консультирование в этой области, торговля компьютерами и периферийными устройствами, осуществляемая в рамках договора по распространению и внедрению системы программ «1С», заключенного налогоплательщиком с правообладателем указанного программного продукта. По условиям указанного договора налогоплательщик должен по каждому из сопровождаемых программных продуктов аттестовать не менее двух специалистов.

Предприниматель Григорьев заключил дилерское соглашение с правообладателем оборудования, т.е. стал официальным дилером фирмы «1С», имел соответствующие сертификаты на практическое применение типовой конфигурации, а также

сертификат официального партнера фирмы «1С». В штате налогоплательщика отсутствовали аттестованные специалисты, поэтому между фирмой и предпринимателем были заключены договоры на комплексное обслуживание и сопровождение программных продуктов по ведению бухгалтерского учета и документооборота в рамках договоров на обслуживание программы фирмы «1С».

Арбитры пришли к выводу: спорные расходы были понесены налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, и являются документально подтвержденными. Соответствие цен на услуги рыночным по ст. 20 и 40 НК РФ ревизоры не проверяли, так что тут оспаривать было нечего.

В отношении взаимозависимости между налогоплательщиком (организацией) и предпринимателем Григорьевым судьи заметили: согласно п. 6 постановления № 53 взаимозависимость сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Теперь поговорим о внештатных бухгалтерях и юристах. Сейчас на каждом шагу рекламируются услуги аутсорсинговых бухгалтерских, аудиторских и юридических компаний. Использование аутсорсинга в этом направлении даст налоговую экономию хотя бы на «зарплатном» НДС и страховых взносах. Рассмотрим, что говорят по этому поводу налоговики и судьи.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 08.11.2007 № Ф04-3725/2005(39893-А67-26) судьи согласились с доводами налоговиков, что в результате приобретения бухгалтерских и консультационных услуг финансовые показатели компании резко снизились. А поскольку компания, оказывающая услуги, и компания, их получающая, были аффилированными лицами, положение дел налогоплательщика в глазах ревизоров и арбитров еще больше усугубилось. Налоговики провели экспертизу рыночной стоимости услуг; оказалось, что она завышена в два раза. В этом случае у налогоплательщика просто не было шансов.

По советам специалистов, выводить за штат и бухгалтеров, и юристов можно, но следует четко понимать: штатные сотрудники не должны выполнять функции сторонних специалистов. Арбитры в такой ситуации, скорее всего, поддержат налогоплательщика (см. постановления ФАС Московского округа от 02.04.2010 № КА-А40/2846-10 по делу № А40-48569/08-14-170, Поволжского округа от 23.04.2009 № А55-9765/2008).

Экономия при обложении Единого налога на вмененный доход

Система налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход (ЕНВД) регули-

руется гл. 26.3 НК РФ. Специфика применения ЕНВД заключается в том, что его нельзя выбрать, этот режим обязателен к применению. Режим ЕНВД вводится региональными властями в областях, городах федерального значения для различных социальных отраслей. Если в городе, где работает организация (предприниматель), введен ЕНВД для данного вида деятельности и по критериям деятельность налогоплательщика подпадает под этот режим, ему придется уплачивать именно этот налог.

Причем облагаются ЕНВД не все доходы и расходы организации, а только полученные (произведенные) по определенным «вмененным» видам деятельности. Если организация занимается сразу несколькими видами деятельности, она должна вести отдельный учет по ЕНВД и другим режимам (УСН или общая система налогообложения). Правда, по мнению автора, если в холдинге есть деятельность, переведенная на уплату ЕНВД, лучше ее выделить в отдельную организацию. Тогда не нужно вести раздельный учет, а активы, переданные налогоплательщику, уплачивающему ЕНВД, не облагаются налогом на имущество (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Режим ЕНВД хоть и является обязательным, сопровождается большим количеством льгот. «Вмененщики» платят сам налог, страховые взносы, НДС из заработной платы наемных работников.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются различные физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и соответствующая базовая доходность в месяц. Например, если организация оказывает бытовые услуги населению, ее физическим показателем будет численность работников, а базовая доходность – 7500 руб. в месяц. Если фирма занимается перевозкой пассажиров, физический показатель уже другой – количество посадочных мест. Базовая доходность у такого вида бизнеса составляет 1500 руб. в месяц (ст. 346.29 НК РФ).

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2. Коэффициент-дефлятор К1 устанавливается на каждый год Правительством РФ. Так, значение К1 в 2010 году равно 1,295 (приказ Минэкономразвития России

от 13.11.2009 № 465). Корректирующий коэффициент К2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности факторов, предусмотренных ст. 346.27 НК РФ. Значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков того или иного региона (местности) на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Уплата ЕНВД производится по окончании каждого налогового периода (квартала). Срок уплаты ЕНВД – не позднее 25 числа первого месяца следующего налогового периода. Например, за III квартал срок уплаты ЕНВД истекает 25 октября.

Рассмотрим возможные законные способы минимизации налоговой нагрузки с помощью ЕНВД. Иногда торговые фирмы не подпадают под ЕНВД просто потому, что превышают по площади торгового зала установленные лимиты. Можно уменьшить этот размер, поделив его между несколькими организациями и индивидуальными предпринимателями. Общая касса должна принадлежать головному налогоплательщику, который будет заключать договоры аренды на части помещения в торговом зале. Владельцу зала следует иметь все документы, содержащие информацию об их

назначении, особенностях использования, планировке, а также арендаторе: договор аренды (купли-продажи), техпаспорт, экспликация помещения и т.д.

Согласно Федеральному закону от 17.07.2009 № 162-ФЗ организации и предприниматели, работающие на ЕНВД, освобождены от применения контрольно-кассовой техники (ККТ).

Согласно п. 2 ст. 346.28 НК РФ «вмененщики», работающие на территории нескольких городских округов или муниципальных районов, могут встать на учет и уплачивать ЕНВД в любом из них по выбору (в том, какой будет указан первым в заявлении) (Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ). Значит, организация (предприниматель) может выбрать город (населенный пункт) с таким значением К2, чтобы налоговая нагрузка налогоплательщика оказалась минимальной. Однако не всем дана возможность «поиграть» с К2. Некоторые виды деятельности подпадают под ЕНВД исключительно в строго обозначенных отраслях (например, наружная реклама в Москве). Отметим также: право выбирать место регистрации не относится к налогоплательщикам, оказывающим автотранспортные услуги, ведущим развозную или разносную торговлю, а также размещающим рекламу на транспортных средствах (абз. 3 п. 2 ст. 346.28 НК РФ). Они должны регистрироваться по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).