**Снижение рисков и налоговой нагрузки путем разделения видов деятельности по юридическим лицам**

Если компания осуществляет несколько видов деятельности, часть которых облагается НДС, а часть – нет, существует легальная возможность оптимизировать налоговую нагрузку, разделив бизнес между двумя юридическими лицами. Рассмотрим, за счет чего снижается налоговое бремя.

**Традиционный подход – использование раздельного учета**

Конечный перечень операций, не подлежащих налогообложению (налогом на добавленную стоимость), приведен в статье 149 Налогового кодекса Российской Федерации (НК). Если организация осуществляет как операции, подлежащие налогообложению, так и операции, не подлежащие налогообложению, ей необходимо вести раздельный учет (п. 4, статьи 149 НК).

Что при этом делать с «входным» НДС, сказано в п. 4, статьи 170 НК[[1]](#footnote-1). Купив товар[[2]](#footnote-2) с НДС, мы:

* включаем НДС в стоимость товара, если этот товар полностью используется в видах деятельности **не**облагаемых НДС;
* принимаем НДС к вычету, если этот товар полностью используется в видах деятельности облагаемых НДС;
* частично включаем в стоимость, а частично принимаем к вычету, если товар используется как в видах деятельности облагаемых НДС, так и необлагаемых НДС; пропорцию определяем на основании соотношения объемов реализации с НДС и без НДС.

Вокруг раздельного учета существует немало вопросов, что вызвано, в частности, неоднозначностью правового регулирования отдельных ситуаций, связанных с его ведением. Например:[[3]](#footnote-3)

* что должен в себя включать раздельный учет;
* необходимо ли включать методологию раздельного учета в учетную политику организации, или достаточно издать внутренний нормативный документ;
* разделять учет уже на стадии первичных документов от поставщиков, или организовывать ведение аналитических субсчетов;
* учитывать ли НДС в стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) при расчете пропорции операций по реализации с НДС и без НДС;
* как считать расходы, методом полной калькуляции или директ-костингом.

Из всего сказанного, на мой взгляд, можно сделать вывод, что ведение раздельного учета создает определенные риски для организации. У налоговых органов существует немало возможностей придраться к тем или иным аспектам раздельного учета.

Рассмотрим модель ведения бизнеса при реализации с НДС и без НДС (см. также в Excel-файле лист «одно юрлицо»)[[4]](#footnote-4):

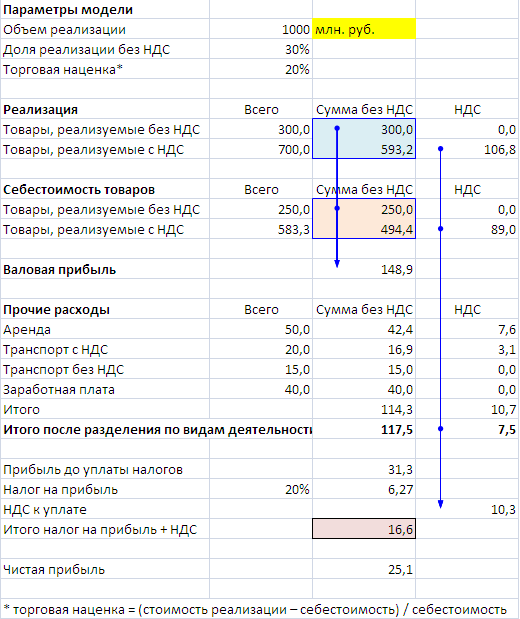


Рис. 1. Расчет налоговой нагрузки при ведении раздельного учета.

*Примечания.* Данные приведены в млн. руб. В файле Excel можно «поиграть» соотношением реализации без НДС и с НДС.

Как итоговые расходы 114,3 (плюс НДС 10,7) превратились в 117,5 (плюс НДС 7,5) должно быть понятно из следующей таблицы:

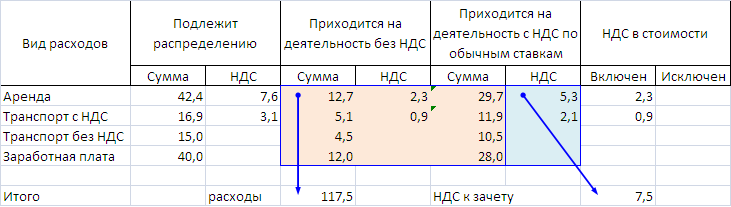


Рис. 2. Распределение сумм НДС по приобретенным ценностям

После разделения по видам деятельности НДС, относящийся к реализации без НДС (2,3 + 0,9), «перекочевал» из графы «к зачету» в графу «расходы».

**Разделите бизнес на два юридических лица и уменьшите налоговую нагрузку**

Что происходит при разделении видов деятельности по юрлицам (см. также в Excel-файле лист «два юрлица»)?

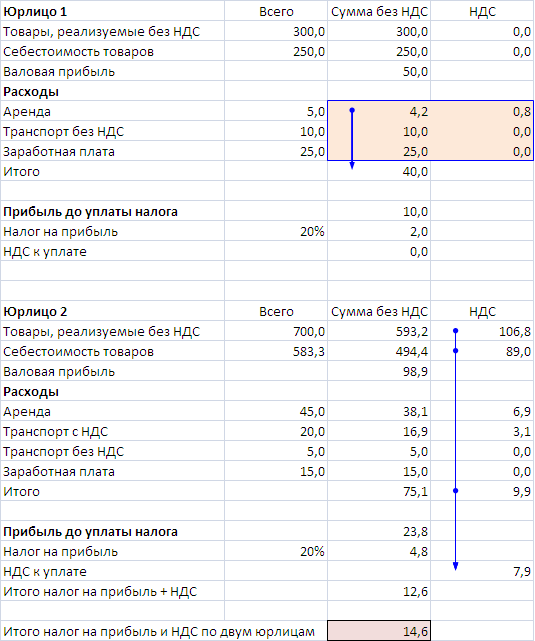


Рис. 3. Расчет налоговой нагрузки при разделении бизнеса на два юридических лица.

Если мы расходы распределим не пропорционально объему реализации, а создадим некоторый «перекос»; такой, что на юрлицо, реализующее товары без НДС, отнесем преимущественно расходы без НДС, то получим сокращение суммарного налогового бремени.

В нашем модельном примере экономия составила 2 млн. руб. Много это, или мало судить вам. С одной стороны, это «лишь» 0,2% от реализации. С другой стороны, это рост чистой прибыли с 25 до 27 млн. руб., то есть на 8%.

Важная особенность. Суммарная налоговая нагрузка по двум юрлицам не зависит от того, как будут распределены расходы **без** НДС (статьи «Транспорт без НДС» и «Заработная плата») между юрлицами (рис. 4). При этом распределение расходов **с** НДС (статьи «Аренда» и «Транспорт с НДС») между юрлицами влияет на суммарную налоговую нагрузку. Чем большая доля расходов с НДС будет отнесена на юрлицо, реализующее товары без НДС, тем больше будет суммарная налоговая нагрузка (рис. 5).

Анализ чувствительности модели на распределение расходов с НДС и без НДС между юрлицами также можно найти в Excel-файле на листе «два юрлица».



Рис. 4. Чувствительность модели к распределению расходов без НДС между юрлицами.

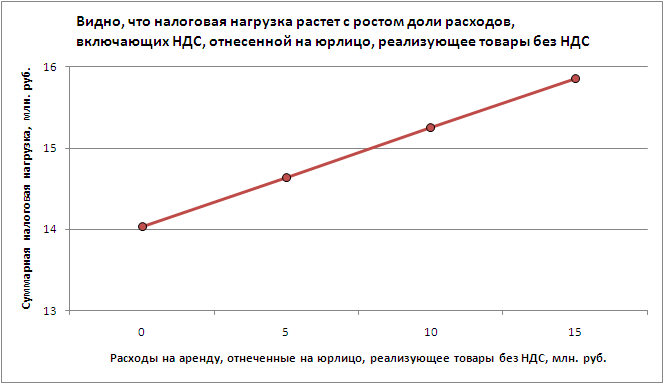


Рис. 5. Чувствительность модели к распределению расходов с НДС между юрлицами.

**За счет чего снижается налоговая нагрузка?**

За счет того, что доля входного НДС, относящаяся на расходы, снижается. То есть бóльшая часть НДС берется к зачету. В предельном случае максимальное снижение налоговой нагрузки равно не зачтенной части НДС умноженной на 0,8. В нашем примере максимальная экономия может составить (2,3 + 0,9)\*0,8 = 2,6 млн. руб. Множитель 0,8 обусловлен ростом налога на прибыль, когда НДС «забирается» из затрат.

**Как перераспределить расходы между юрлицами**

Разнообразие вариантов реализации товаров без НДС настолько велико, что в настоящей статье я дам лишь несколько общих рекомендаций.

1. Сконцентрируйтесь на расходах без НДС. Достаточно ли их в вашей структуре расходов, чтобы сформировать расходную часть бюджета юрлица, реализующего товары без НДС (далее юрлицо без НДС)?
2. Приобретенные без НДС ценности постарайтесь отнести к юрлицу без НДС. Например, в модели, рассматриваемой в этой статье, я разделил расходы на транспорт: а) на включающие НДС – транспортные компании с формой ООО, и б) не включающие НДС – индивидуальные предприниматели на УСН. Аналогично, если вы используете поставщиков или подрядные организации, как в форме ООО, так и в форме ИП, разделите потоки на два юрлица.
3. Если приобретенных без НДС ценностей недостаточно для формирования расходной части бюджета юрлица без НДС, пересмотрите свою закупочную политику! Обычно компании неохотно приобретать товары у ИП и иных юрлиц, поставляющих товары без НДС, так как это приводит к росту НДС к уплате в бюджет. Найдите таких поставщиков, добейтесь от них цен более интересных, чем у ваших традиционных поставщиков с НДС, отнесите расходы на приобретение у них ценностей на ваше юрлицо без НДС. Если вы используете персонал на аутсорсинге (и оплачиваете услуги, включающие НДС), рассмотрите возможность взятия сотрудников в штат юрлица без НДС.

**Выводы.** Если организация осуществляет виды деятельности, связанные с реализацией продукции, как с НДС, так и без НДС, вместо традиционного раздельного учета затрат можно рекомендовать разделить бизнес между двумя юридическими лицами. Это позволит снизить риски, возникающие при налоговых проверках в отношении методологии ведения раздельного учета, а также сократить налоговую нагрузку.

1. НК Статья 170. Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг. П. 4. Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

   * *учитываются в стоимости* таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, *не облагаемых* налогом на добавленную стоимость;
   * *принимаются к вычету* в соответствии со статьей 172 НК – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, *облагаемых* налогом на добавленную стоимость;
   * принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости *в той пропорции*, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

   Указанная *пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров* (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период (выделения автора статьи). [↑](#footnote-ref-1)
2. Под товарами здесь и далее я буду понимать собственно товары, а также работы, услуги, права. [↑](#footnote-ref-2)
3. Рассмотрение нюансов раздельного учета выходит за рамки настоящей статьи. Рекомендую работу К.М. Блохина «Раздельный учет при исчислении НДС: практические аспекты», <http://www.referent.ru/47/92965> [↑](#footnote-ref-3)
4. Модель не содержит некоторые элементы, которые, по мнению автора, не влияют на понимание принципов работы модели (например, отчисления во внебюджетные фонды), а только усложнят восприятие. [↑](#footnote-ref-4)