**Как законно оптимизировать единый социальный налог?**

**Чем может быть полезен ученический договор**

Сегодня для многих компаний актуален вопрос сокращения расходов на оплату труда, а также зарплатных налогов. Сделать это можно при помощи ряда несложных приемов. Однако имейте в виду, что любой из описанных в данной статье методов будет эффективен, только если у компании есть деловая цель. Иными словами, если Ваши юристы смогут экономически обосновать совершаемые действия.

Метод 1. Замена части зарплаты премией из чистой прибыли

Вы можете перечислять часть заработной платы сотрудника по окончании квартала или года в виде премии из прибыли, оставшейся у Вашей компании после уплаты налогов. Решение о выплате премии за счет прибыли принимает собственник, затем оно фиксируется в приказе Генерального Директора.

Данный метод основан на том, что выплаты из чистой прибыли освобождены от ЕСН (п. 3 ст. 236 НК РФ). Экономия на налогах происходит благодаря разнице ставок по налогу на прибыль и ЕСН. Напомним, что в настоящее время ставка по налогу на прибыль – 20%, по ЕСН – 26%. В результате налоговая выгода составляет 6%. Однако выплата премии за счет чистой прибыли в некоторых случаях может быть невыгодна. Например, если компания платит ЕСН по регрессивной ставке. Ставка налога при доходе сотрудника от 280 тыс. рублей снижается с 26% до 17,47%. После того как выплаты сотруднику в календарном году превысят 600 000 рублей, ставка ЕСН будет стремиться к 2%. Расчеты показывают, что выплата премии за счет чистой прибыли становится невыгодной, когда выплаты сотруднику (включая зарплату и премию) превышают 298 660 рублей.

Риски. Налоговики считают, что премии стимулирующего характера облагаются ЕСН, даже если они выплачиваются из чистой прибыли общества (см., например, письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.03.2006 №21-08/22586). Такого же мнения придерживаются и некоторые арбитражные суды. Например, ФАС Уральского округа занял сторону налоговой инспекции, указав, что премия была выплачена за исполнение трудовых функций, а значит должна облагаться ЕСН. Однако Президиум ВАС РФ поддержал позицию компаний-налогоплательщиков, признав, что премии из чистой прибыли не являются объектом обложения ЕСН (постановление Президиума ВАС РФ от 20.03.2007 №13342/06 по делу №А66-11110/2005).

Чтобы избежать рисков, лучше всего выплачивать премии из средств специального назначения (специальных фондов) или целевых поступлений. В этом случае даже налоговые органы не признают их подлежащими обложению ЕСН. Также не облагаются ЕСН и премии сотрудникам, выплата которых приурочена к юбилейным датам и праздничным дням.

Метод 2. Выплата материальной помощи вместо зарплаты

Часть вознаграждения работнику Вы можете выплачивать в форме материальной помощи. Такая помощь не относится к расходам на оплату труда, не учитывается при расчете налога на прибыль и, соответственно, не облагается ЕСН (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Имейте в виду, что помощь должна иметь социальный характер, то есть она не должна быть связана с выполнением работником трудовых обязанностей, количеством отработанного им времени и другими обстоятельствами. Социальное назначение материальной помощи можно подтвердить соответствующими заявлениями. Выдача помощи оформляется приказом Генерального Директора.

Риски. Налоговики, как и в первом случае, могут посчитать выплату материальной помощи расходами на оплату труда и доначислить ЕСН. Однако в данном вопросе арбитражные суды занимают сторону компаний. Подтверждение тому – постановление ФАС Московского округа. Налоговики потребовали переквалифицировать помощь в заработную плату, ссылаясь на следующие доводы: значительность сумм материальной помощи, отсутствие нужды сотрудников в средствах. Компания привела такие аргументы: матпомощь не включалась в расходы при расчете налога на прибыль, а выплачивалась из чистой прибыли. Выплата помощи была утверждена протоколами собрания участников общества. Суд принял решение в пользу компании.

Метод 3. Аутстаффинг

Напомним, что аутстаффинг – это вывод сотрудников за штат компании в отдельную организацию с последующим заключением с ней договора о предоставлении персонала. Компания, предоставляющая персонал, использует упрощенную систему налогообложения и платит налог по ставке 6% или 15% в зависимости от выбранной налоговой базы, а страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и ЕСН не уплачивает. Данный способ в последние годы получил широкое распространение, так как позволяет не только сократить затраты на оплату труда и зарплатные налоги, но и повысить собственную конкурентоспособность путем снижения издержек производства и себестоимости продукции.

Риски. Данный метод эффективен лишь при условии, что компания имеет деловую цель. ФАС Поволжского округа рассмотрел следующее дело. Общество уволило в порядке перевода в другие организации более двухсот сотрудников. Данные компании были учреждены должностными лицами общества и применяли упрощенный режим налогообложения. Между обществом и новыми организациями были заключены договоры аутстаффинга, согласно которым последние предоставляли обществу персонал для оказания услуг производственного характера. В суде обществу удалось обосновать экономическую целесообразность заключения таких договоров. Приводились следующие доводы: нерациональная оргструктура и излишняя численность персонала увеличивают издержки предприятия, делают его неконкурентоспособным и убыточным. Поэтому было решено разделить компанию на ряд мелких предприятий по цеховому признаку, чтобы повысить производительность труда и оптимизировать управление. В результате суд встал на сторону общества, несмотря на доводы налоговиков о том, что организации – провайдеры услуг применяют упрощенную систему налогообложения и освобождены от уплаты ЕСН. Суд руководствовался позицией ВАС РФ, согласно которой не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной компанией путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций (постановление ФАС Поволжского округа от 22.01.2008 по делу №А65-8088/07-СА1-37).

Метод 4. Аутсорсинг

Аутсорсинг – передача части функций внутренних подразделений компании другим фирмам (например, ведение бухгалтерского и налогового учета, IT-поддержку, поиск и подбор персонала, юридические услуги). Схема следующая. Организация (заказчик) заключает со специализированной организацией (аутсорсером) договор возмездного оказания услуг. При этом нагрузка по уплате зарплатных налогов переносится на организацию-аутсорсера, использующую упрощенную систему налогообложения.

Данный метод интересен тем, что он может быть выгоден с налоговой точки зрения не только заказчику, но и аутсорсеру. Если он платит налоги с разницы между доходами и расходами, то затраты на зарплату и взносы на пенсионное страхование будут включаться в расходы компании. И если по результатам налогового периода величина расходов аутсорсера будет равна или больше суммы доходов, то компания заплатит минимальный налог в размере 1% от суммы полученных доходов. Кроме того, аутсорсинг, равно как и аутстаффинг, позволяет снизить не только ЕСН, но и налог на прибыль, так как стоимость услуг компании-аутсорсера относится у компании-заказчика на расходы при исчислении налога на прибыль.

Риски. Все перечисленные возможности хорошо известны налоговым органам. Для того чтобы избежать претензий с их стороны Вам необходимо соблюдать следующие условия.

Стоимость оказанных аутсорсером услуг должна соответствовать их объему, а также стоимости аналогичных услуг, предлагаемых другими исполнителями.

Желательно, чтобы в штате организации-заказчика не было сотрудников, чьи обязанности совпадали бы с услугами аутсорсера. Иначе налоговики сделают вывод, что использование услуг по аутсорсингу направлено исключительно на занижение расходов по налогу на прибыль и ЕСН, то есть не имеет деловой цели. Такой подход далеко не всегда поддерживается судами, однако существует и негативная практика.

Заказчик услуг и аутсорсер не должны быть взаимозависимыми лицами. Это дает налоговым органам повод проверить соответствие стоимости услуг аутсорсера рыночным ценам.

Аутсорсер должен иметь реальную возможность оказывать услуги, предусмотренные договором, и оказывать их не только данному налогоплательщику, но и другим организациям.

Применение аутсорсинга для оптимизации ЕСН можно проиллюстрировать на примере следующего дела. Две организации заключили договор об оказании комплекса услуг, согласно которому исполнитель предоставлял заказчику услуги по полному бухгалтерскому обслуживанию, ведению налогового учета и анализу финансово-хозяйственной деятельности заказчика, а также по информационно-техническому обслуживанию локальных вычислительных систем, по подбору и учету персонала. По утверждению налогового органа, заказчиком была создана схема занижения налоговых обязательств по уплате ЕСН и взносов на пенсионное страхование. Компанией, в свою очередь, были представлены доказательства сокращения убытков компании-заказчика, а также затрат на рост заработной платы. Проанализировав указанные обстоятельства, суд пришел к выводу о неправомерности доначисления ЕСН и взносов на обязательное пенсионное страхование в данном случае (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.03.2008 №Ф04-1991/2008 (2362-А46-25) по делу №А46-6329/2007).

Метод 5. Заключение гражданско-правовых договоров с сотрудниками

В этом случае используются либо договоры подряда (на выполнение определенных работ), либо договоры возмездного оказания услуг. Этот способ не освобождает организации от уплаты ЕСН в полном размере, но позволяет сэкономить 2,9% от суммы заработной платы в части налога, зачисляемой в ФСС РФ (компания заплатит ЕСН по ставке 23,1% вместо 26%).

Риски. Применяя данный метод снижения ЕСН, необходимо помнить, что гражданско-правовой договор не должен содержать признаков, характерных для трудового договора, например, положений о графике работы, подчинении трудовой дисциплине, ссылок на трудовые функции, должностные инструкции. И напротив, в договоре обязательно должны быть положения о содержании выполняемых работ (оказываемых услуг), сроке их выполнения и их стоимости. Иначе данные договоры налоговые органы могут квалифицировать как трудовые и доначислить налог.

Возможности ученического договора

Компания может заключить с кандидатом на работу или с уже работающим сотрудником ученический договор. Во втором случае он заключается как дополнительный к трудовому договору. Выплаты по договору, включая стипендию и оплату практических работ, не облагаются ЕСН. Прямой нормы об освобождении от выплат ЕСН по ученическому договору в НК РФ нет, такой вывод делается на основании п. 1 ст. 236 НК РФ. Ученический договор, хотя и регулируется трудовым законодательством, но не является ни трудовым, ни гражданско-правовым договором (ЕСН облагаются выплаты и иные вознаграждения только по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам).

Компаниям, использующим этот способ оптимизации, необходимо помнить, что затраты на выплату стипендий не включаются в расходы по оплате труда по налогу на прибыль. Ученики не являются сотрудниками организации, работающими по трудовому договору. Вместе с тем такие затраты могут быть учтены организацией по окончании обучения и при приеме ученика в штат организации. В случае же если лицо, прошедшее обучение, не будет принято в компанию на основании трудового договора, расходы на выплату ему стипендии не могут быть отнесены на расходы по налогу на прибыль. При заключении ученического договора с сотрудником компании стипендию можно включить в прочие расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

На практике ученические договоры заключаются либо с молодыми специалистами, либо с новыми сотрудниками на период испытательного срока. При этом по истечении срока, установленного ученическим договором, с бывшим учеником может заключаться только трудовой договор без испытательного срока.

Метод 6. Выплата вместо части вознаграждения суточных

Для компаний, которые часто направляют своих сотрудников в командировки, одним из способов оптимизации ЕСН может стать выплата части вознаграждения, причитающегося работнику, в виде суточных. Дело в том, что суточные не облагаются ЕСН, а также в полном объеме включаются в уменьшение прибыли. Напомним, что с начала этого года компании могут при расчете налога на прибыль устанавливать суточные в полном размере – при условии, что размер суточных закреплен коллективным договором или локальным актом компании (п. 12 ст. 264 НК РФ).

Риски. Данный способ стал актуален лишь в 2009 году. Практика споров с налоговыми органами по этому вопросу пока не сложилась.

В заключение хотелось бы еще раз напомнить, что все рассмотренные способы оптимизации привлекают пристальное внимание налоговых органов и легко выявляются ими при проведении налоговых проверок. В связи с этим не рекомендуется использовать их при отсутствии деловой (экономической) цели с единственным намерением снизить налоговую нагрузку.

Оптимизация ЕСН при совмещении общего режима налогообложения и ЕНВД

Если организация занимается несколькими видами деятельности, один из которых подпадает под ЕНВД, ей приходится совмещать общий режим налогообложения с ЕНВД. Компания должна вести раздельный учет имущества, обязательств, хозяйственных операций, а также выплат в пользу работников (ЕСН и взносы на обязательное пенсионное страхование рассчитываются пропорционального какому-либо показателю). Для оптимизации ЕСН и упрощения учета можно перевести деятельность, подпадающую под ЕНВД, вместе с относящимися к ней работниками в отдельную компанию. Данная реструктуризация позволит компании, применяющей ЕНВД, не платить ЕСН с заработной платы и иных выплат своим сотрудникам, а также избавит ее от необходимости вести раздельный учет. Если Вы ведете раздельный учет, ЕСН не нужно платить с доли зарплаты, которая относится на ЕНВД, однако эту долю нужно будет рассчитывать.