

1.5. ЛИЗИНГ ПЕРСОНАЛА – БЛАГО ИЛИ РИСК?

Федосимов Б.А., генеральный директор ОАО «Холдинг «Люди дела» (Новосибирск), эксперт по финансовому и налоговому консультированию, вопросам налоговой оптимизации, управленческого учета, финансам предприятий, налоговому и финансовому менеджменту, корпоративному и финансовому праву

В современных экономических условиях все больше российских компаний выбирают новые технологии управления человеческими ресурсами и стремятся оптимизировать механизмы управления персоналом, в том числе с помощью лизинга персонала. Но этот эффективный управленческий метод встретил ожесточенное сопротивление налоговых органов, которые однозначно стали трактовать лизинг персонала как метод уклонения от налогов. Автор статьи категорически не согласен с таким подходом и описывает стратегию защиты, которая применялась при «отражении атаки» налоговых органов на одно из крупнейших предприятий Сибири.

В российской литературе лизинг персонала еще именуется арендой персонала или аутстаффингом персонала. Но в российском законодательстве в отличие от американского или европейского эти понятия отсутствуют. Поэтому в рамках действующего законодательства Российской Федерации правильнее говорить о выполнении некоторых услуг, необходимых для компании, посредством привлечения сотрудников сторонней организации. К сожалению, в последнее время можно отметить рост числа налоговых споров, которые не связаны с толкованием и применением каких-либо конкретных норм Налогового кодекса РФ (НК РФ). Наоборот, эти споры связаны с такими категориями, которых вы не встретите ни в НК РФ, ни в других актах законодательства о налогах и сборах. Эта категория споров связана с применением новых правовых доктрин, таких как «добросовестность налогоплательщика», «должная осмотрительность», «деловая цель» и т.д.

При этом в отсутствие четкой правовой регламентации указанных понятий при рассмотрении подобных споров достаточно большое значение приобретает «усмотрение суда», поскольку в данном случае мы имеем дело с оценочными категориями. То есть исход налогового спора зачастую зависит от того, сможет ли налогоплательщик доказать, что его цель достаточно «деловая», а осмотрительность «должная» и сам он вполне «добросовестный».

При этом налоговые органы в борьбе за пополнение бюджета используют доступную всем информацию о типовых «налоговых схемах», что привело к тому, что используемые в «схемах» отдельные виды гражданско-правовых договоров стали персонами *pop gratia*, использование подобных сделок в гражданских правоотношениях равнозначно признанию в уклонении от уплаты налогов. Одним из таких «изгнанников» стал выше-названный договор предоставления персонала. В рамках данной статьи не будет рассматриваться вопрос о возможности предоставления персонала в «аренду» – по данному вопросу существует множество статей разных авторов, активно обсуждающих легальность таких сделок.

Мы же возьмем за основу тот факт, что некоторые компании используют труд не только наемных работников, но и пользуются услугами аутсорсинговых компаний, предоставляющих им персонал на основании гражданско-правовых договоров.

Заключение сделки аутсорсинга, аутстаффинга, а иначе говоря, предоставления персонала является сигналом для налогового органа, свидетельствующим о том, что данная организация несомненно уклоняется от уплаты единого социального налога (ЕСН) как минимум, а еще и незаконно применяет налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость (НДС) и неправомерно занижает налоговую базу по налогу на прибыль как максимум.

Причем необходимо отметить, что при проверке налоговый орган придет к выводу о занижении налогов в любом случае, вне зависимости от того, действитель-но ли налогоплательщик ставил себе цель сэкономить на налогах либо он заключил эту сделку для оптимизации собственных производственных процессов.

Таким образом, если у вас имеются договоры, связанные с предоставлением персонала, вам уже пора начинать готовиться к судебному процессу. В этом вам поможет аргументация, которую мы использовали для защиты интересов своего клиента – крупнейшего налогоплательщика нашего города.

При проведении выездной налоговой проверки у нашего клиента обнаружился факт использования договоров о предоставлении персонала, что позволило налоговому органу сделать выводы о занижении налоговой базы по ЕСН, неправомерно примененном налоговом вычете по НДС и необоснованности расходов по налогу на прибыль.

Основанием для доначисления налогов послужили следующие обстоятельства, выявленные налоговым органом в ходе налоговой проверки. Работники, предоставленные налогоплательщику, ранее работали у него на основании трудовых договоров. Затем налогоплательщик переводит определенную категорию работников в другие предприятия. При этом опрошенные в качестве свидетелей работники указали, что их должностные обязанности, рабочее место, режим работы, непосредственные начальники после перевода не менялись. Таким образом, переводя работников в другие организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, фактически налогоплательщик использовал их труд на прежних местах. Эти обстоятельства позволили сделать налоговому органу вывод о том, что фактически между предоставленными работниками и налогоплательщиком существовали трудовые отношения, а договоры предоставления персонала являлись мнимыми сделками, преследующими цель – уклонение от уплаты налогов (ст. 169, 170 Гражданского кодекса РФ).

Налогоплательщик не согласился с такими выводами и обратился в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа.

В ходе судебного разбирательства было затронуто несколько основных моментов. Остановимся на них подробнее.

Во-первых, это, конечно, обоснование налогоплательщиком деловой цели совершенных сделок. Налогоплательщиком были представлены в суд доказательства того, что руководителем и собственниками общества было принято управленческое решение – использовать услуги юридических лиц по предоставлению определенной категории работников и прекратить трудовые отношения с имеющимся штатом младшего технического персонала. При этом общество преследовало следующие организационные и экономические цели:

- снижение расходов на оплату труда;

- снижение расходов на оплату услуг персонала, занимающегося кадровыми вопросами (ведение большей части кадровой работы: найма сотрудников, ведения трудовых книжек, издания приказов, ведения всей кадровой документации, расчета и выплаты заработной платы, премиальных и бонусов; разработки должностных инструкций; обучения персонала и т.п.);
- снижение организационных расходов (покупка офисной техники, офисной мебели и прочее), снижение риска участия в трудовых спорах;
- построение эффективной модели работы с персоналом. Поскольку данная категория работников наиболее подвержена такому процессу, как текучесть кадров, т.е. персонал постоянно меняется, решение вопросов о поиске работников, собеседовании с ними, вопросы о материальной ответственности, приеме и увольнении отнимает большое количество времени. Учитывая это, целесообразно не заниматься всеми этими организационными вопросами самостоятельно, а воспользоваться услугами специализированной организации;
- повышение инвестиционной привлекательности общества.

Следующий вопрос, на который суд обратил внимание, – это экономический эффект от заключения подобного рода сделок. Налоговым органом был проведен анализ, в результате которого выяснилось, что фактически положительный экономический эффект общество не получило, поскольку суммы начисленных налогов приблизительно равнялись, а в некоторые периоды были даже меньше, чем размер оплаченных обществом услуг сторонних организаций по договорам предоставления персонала. На этот аргумент нами были представлены следующие возражения. Совсем недавно по вопросу об определении экономической обоснованности высказался Конституционный суд РФ в Определении №320-О от 4 июня 2007 г. Конституционный суд РФ указал, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Кроме того, налоговый орган при проведении такого «усеченного» анализа не учитывает экономические выгоды, которые не лежат на поверхности, такие как сокращение персонала, занимающегося кадровыми вопросами (бухгалтер, специалист отдела кадров), сокращение числа трудовых споров и другие положительные моменты, оценить которые в денежном эквиваленте не всегда возможно.

В-третьих, было указано на отсутствие действий в общества признаков, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды, указанные в постановлении Пленума Высшего арбитражного суда РФ №53 от 12 октября 2006 г. Нами был проведен анализ признаков, указанных в постановлении, и фактических обстоятельств дела, очевидно и наглядно свидетельствующий, что при использовании услуг по предоставлению персонала общество вело реальную предпринимательскую и экономическую деятельность, и в данном случае нельзя говорить о получении необоснованной налоговой выгоды.

При этом при заключении подобных сделок рекомендуем налогоплательщикам исключить признаки взаимозависимости, проводить расчеты с использованием различных банков, обращать внимание на то, чтобы

контрагенты не были зарегистрированы незадолго до совершения хозяйственных операций. Заключение договоров, выбор контрагента следует осуществлять путем проведения преддоговорной работы. В нашем случае после принятия соответствующего управленческого решения общество провело мониторинг организаций, оказывающих услуги на рынке предоставления персонала. На основании полученной информации от организаций была затребована информация, касающаяся деловой репутации и фактической возможности оказания подобных услуг. С этой целью общество получило от предполагаемых исполнителей учредительные документы, коммерческие предложения и прочую информацию, подтверждающую стабильное положение на рынке и профессиональные гарантии.

Еще один важнейший момент, который был предметно рассмотрен судом, – вопрос возможности такой переквалификации налоговым органом гражданско-правовых сделок в трудовые отношения. По нашему мнению, такая переквалификация невозможна. Необходимо иметь в виду, что трудовой договор может быть признан правомерным, если имелось соглашение сторон (ч. 2 ст. 59 Трудового кодекса РФ (ТК РФ)), т.е. если он заключен на основе добровольного согласия работника и работодателя. Для возникновения трудовых правоотношений необходимо наличие обоюдной воли сторон. При отсутствии доказательств наличия волеизъявления сторон на возникновение трудовых отношений квалифицировать их в качестве таковых нельзя. В нашем случае трудовых отношений между налогоплательщиком и физическими лицами, предоставленными на основании гражданско-правовых договоров, не возникло и возникнуть не могло по следующим причинам: в отношении физических лиц, ранее являвшихся работниками налогоплательщика, доказательствами, свидетельствующими о наличии воли сторон прекратить трудовые отношения, являются личные, собственноручно подписанные заявления сотрудников об увольнении и приказы об увольнении. Эти документы подтверждают желание работника расторгнуть трудовой договор и волю заявителя прекратить трудовые отношения с работниками. При наличии воли двух сторон прекратить трудовые отношения некая третья сторона – Инспекция Федеральной налоговой службы – настаивает на том, что трудовые отношения существуют. Однако ТК РФ в ст. 16 не предусматривает такого основания для возникновения трудовых отношений, как решение налогового органа.

Фактически переквалифицируя договор предоставления персонала в трудовой договор с физическими лицами, налоговый орган произвольно оперирует такими основными конституционными правами граждан и основными принципами трудового законодательства, как свобода труда, договорное регулирование труда (т.е. на основе письменного соглашения сторон, позволяющего определить волю сторон). На наш взгляд, невозможно принудить стороны к заключению трудового договора только на том лишь основании, что в результате их возникновения у налогоплательщика должны увеличиться налоговые обязательства, игнорируя тот факт, что реальные работодатели физических лиц уплачивали все установленные налоги и сборы на своих работников.

Эти основные моменты, наиболее общие для данной категории споров, были рассмотрены судом первой

инстанции. В результате чего суд принят обоснованное решение о признании недействительным решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Данное судебное решение было подтверждено в апелляционной и кассационной инстанции.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; с изм. и доп., вступающими в силу с 11 янв. 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Кодекс РФ об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : от 30 дек. 2001 г. №195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; с изм. и доп., вступающими в силу с 1 янв. 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ ; с изм. и доп., вступающими в силу с 1 янв. 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О налоговых органах РФ [Электронный ресурс] : закон РФ от 21 марта 1991 г. №943-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Лизинг; аутстафинг; аутсорсинг; налог; контроль; защита.

Федосимов Борис Александрович

РЕЦЕНЗИЯ

Проблема применения в российскими предприятиями услуг по лизингу, аутстафингу, аутсорсингу персонала – одна из наиболее злободневных. На текущий момент по этим вопросам сложилась весьма противоречивая судебная практика. Более того, диаметрально противоположные позиции по данной проблеме занимают налоговые органы и предприниматели.

В этой связи, несомненно, интересной и своевременной представляется рецензируемая статья, в которой автор последовательно рассматривает методы, механизмы и практический опыт решения различных проблем, связанных с предоставлением российскими предпринимателями услуг по лизингу персонала.

Интересным представляется, также и то, что аргументы автора нашли поддержку на всех уровнях арбитражного судопроизводства Российской Федерации.

Безусловно, опубликование данной статьи принесет практическую пользу. В целом рукопись статьи отвечает требованиям, предъявляемым к материалам подобного рода, и может быть рекомендована к публикации в открытой печати.

Золотаренко С.Г., д.э.н., профессор, проректор НГУЭиУ

1.5. PERSONNEL LEASING – THE BLESSING OR RISK

B.A. Fedosimov, the General Director of Open Society «Holding» People of Business «(Novosibirsk), the Expert on Financial and Tax Consultation, questions of tax optimisation, the Administrative Account, the Finance of the Enterprises, tax and Financial Management, the Corporate and Financial Right

In modern economic conditions more and more the Russian companies choose new technologies of management of human resources and aspire to optimise mechanisms of management of the personnel. Service «personnel Leasing» became one of actual services for the Russian labour market. In Russia the given service is demanded, since 1998 when the majority of the companies, remained to work in the market, has been compelled to reduce partially the employees, involving corresponding employees of the

foreign organisations rendering necessary services. But the given effective administrative method has met fierce resistance of tax bodies which to treat began unequivocally «personnel leasing» - a method of evasion from taxes. We categorically do not agree with such approach and in given article would like to describe strategy of protection which we have applied at «attack reflexion» tax bodies on one of the largest enterprises of Siberia.

Literature

1. «The tax code of the Russian Federation (the part the first)» from 31.07.1998 N 146-FZ, is accepted by the STATE DUMA of Federal meeting of the Russian Federation 16.07.1998, edition from 26.11.2008, with changes by the additions which are coming into force from 01.01.2009.
2. «The tax code of the Russian Federation (the part the second)» from 05.08.2000 N 117-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation 19.07.2000, edition from 30.12.2008, with changes by the additions which are coming into force from 01.01.2009.
3. «The civil code of the Russian Federation (the part the first)» from 30.11.1994 N 51-FZ, is accepted by the State Duma of Federal Meeting of the Russian Federation 21.10.1994, edition from 30.12.2008, with changes by the additions which are coming into force from 11.01.2009.
4. «The code of the Russian Federation about administrative offences» from 30.12.2001 N 195-FZ, is accepted by the State duma of Federal Meeting of the Russian Federation 20.12.2001, edition from 30.12.2008.
5. The law of the Russian Federation from 21.03.1991 N 943-1, «About tax bodies of the Russian Federation», edition from 27.07.2006.

Keywords

Leasing; autstafing; outsourcing; the tax; protection