

Аутсорсинг: юридическое оформление и налоговые последствия

Сергей Владимирович ШВАКИН,

адвокат (г. Москва)

Договор аутсорсинга не поименован в Гражданском кодексе РФ, что вызывает проблемы при его применении. Объем гражданских прав и обязанностей, возникающих в рамках такого договора, их реализация, а также соотношение частных и публичных интересов при оценке налоговых последствий вызывают много споров. В частности, налоговые органы склонны рассматривать договоры аутсорсинга как элементы схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды.

Природа договора аутсорсинга

В законодательстве РФ легальное определение понятия аутсорсинга официально не закреплено.

На практике под аутсорсингом понимают передачу стороннему подрядчику некоторых бизнес-функций или частей бизнес-процесса предприятия с целью повысить производительность труда и снизить себестоимость продукции преимущественно за счет более дешевой рабочей силы у подрядчика.

В настоящей статье будут рассмотрены также договоры, которые с экономической точки зрения относятся скорее к другому понятию — аутстаффинг. Оно подразумевает вывод персонала за штат и является инструментом управления персоналом, который позволяет регулировать фактическое число сотрудников компании без изменения численности персонала в штате. При этом посредник предоставляет компании работников на условиях лизинга персонала, т. е. компании пользуются услугами ра-

ботников, которые юридически являются сотрудниками другой компании.

В ходе рассмотрения споров, связанных с договором аутсорсинга, в том числе споров об оценке его налоговых последствий, часто возникает вопрос о правовой природе данного договора. Является ли он разновидностью договора оказания услуг или это особый вид договора, который прямо не предусмотрен ГК РФ?

Стороны свободны в заключении договора, что закреплено в п. 1 ст. 1 ГК РФ и в п. 1 ст. 421 ГК РФ. Однако последствия этой свободы помимо прочего конкретизируются в ст. 431 ГК РФ, в которой указано, что при толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений.

Чтобы понять какие права и обязанности устанавливает договор аутсорсинга, необходимо установить, какие объекты гражданских прав (см. перечень в ст. 128 ГК РФ) являются предметом его регулирования.

Таковыми объектами выступают выполнение работ или оказание услуг. Значит, данный договор может представлять собой либо **договор подряда** либо **договор возмездного оказания услуг**. В первом случае для заказчика важен **материализованный результат работ**, а во втором случае — **процесс оказания услуги**.

Существует мнение, что договор аутсорсинга — это «договор аренды персонала» («договор лизинга персонала»). Автору такая точка зрения представляется не соответствующей действующему законодательству РФ в силу того, что под арендой понимается систематическое получение прибыли от пользования имуществом (ст. 2 ГК РФ, глава 34 ГК РФ), а физические лица имуществом не являются.

Таким образом, в зависимости от того, что необходимо заказчику: материализованный результат работ или процесс оказания услуги — договор аутсорсинга может представлять собой либо договор подряда, либо договор возмездного оказания услуг по осуществлению определенной деятельности.

В качестве практического примера можно привести формулировку из *Положения о порядке использования сетевого аутсорсинга в ОАО «РЖД»* (утв. Распоряжением ОАО «РЖД» от 31.10.2006 № 2164р). В нем указано, что под сетевым аутсорсингом понимается «передача выполнения отдельных видов работ (услуг) на договорных условиях специализированной организации, способной выполнять отдельные **виды работ (услуг)**

на более выгодных для ОАО «РЖД» условиях по соотношению «цена/качество». А *Положение об использовании аутсорсинга филиалами ОАО «РЖД»* (утв. ОАО «РЖД» от 27.04.2006 № 530) определяет аутсорсинг «как способ оптимизации деятельности филиалов за счет концентрации усилий на осуществлении основных видов деятельности и передачи выполнения отдельных **видов работ (услуг)** специализированным организациям (индивидуальным предпринимателям) на договорной основе с соответствующим сокращением персонала филиалов».

Оценка обоснованности налоговой выгоды

С конца 2006 г. судебная практика по спорам о налоговых последствиях договора аутсорсинга основывается в основном на одном из выводов Пленума ВАС РФ, сформулированных в Постановлении от 12.10.2006 № 53 «*Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды*» (далее – Постановление № 53). А именно на положении о том, что «налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

Налоговые органы особое внимание уделяют ситуациям, когда **организация создает подконтрольное (взаимозависимое) лицо, использующее упрощенную систему налогообложения, и переводит в его**

штат необходимое количество сотрудников. Любой подобный договор аутсорсинга налоговые органы склонны расценивать как заключенный с целью получить необоснованную налоговую выгоду.

Суды в ряде случаев отказывают в удовлетворении таких требований. Практика показывает, что при этом суды в основном скрупулезно следуют позиции Пленума ВАС РФ. Главным для них становится вопрос о том, присутствовала ли в заключении договора аутсорсинга реальная деловая цель или же договор заключен исключительно с целью уменьшения налогов. При этом даже в рассмотренной ситуации с выводом персонала в штат вновь созданной организации суды в ряде случаев приходят к выводу о наличии реальной деловой цели.

Можно было бы сказать, что судебная практика в отличие от позиции налоговых органов складывается в пользу налогоплательщиков. Однако проблема в том, что суды до сих пор не выработали единых критериев для ответа на вопрос, присутствует ли деловая цель в описанной выше ситуации. В частности, одни и те же факты суды могут расценить противоположным образом.

Прежде всего речь идет о двух таких обстоятельствах, как сохранение трудовой функции сотрудников при переводе их в штат организации-аутсорсера и взаимозависимость сторон договора аутсорсинга.

Их рассмотрение представляет особый интерес, поскольку налоговые органы, как правило, считают данные обстоятельства достаточными для вывода о наличии необоснованной налоговой выгоды. С учетом этого юристы, отстаивающие позицию налогоплательщика, полагают необходимым опровергнуть указанные доводы. Однако сами по себе данные обстоятельства, как правило, несущественны. Решение суда базируется на их оценке

в совокупности с рядом других фактов и, прежде всего, с наличием самостоятельной деловой цели.

Вывод сотрудников без изменения трудовой функции

Первый из аргументов, которые налоговые органы склонны трактовать как свидетельство отсутствия реальной деловой цели, заключается в следующем. При заключении договора аутсорсинга работники переведены в штат организации-аутсорсера, и их трудовые функции при этом не изменились.

В ряде случаев суды соглашались с такими доводами налоговых органов и приходят к выводу, что действия налогоплательщика при заключении договора аутсорсинга были направлены на уклонение от уплаты ЕСН.

В качестве примера можно привести постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 28.02.2008 по делу № А19-11160/07-50-Ф02-520/08.

По мнению налоговой инспекции, ООО использовало схему уклонения от уплаты ЕСН посредством **формального перевода работников общества во вновь созданные общества с ограниченной ответственностью**, зарегистрированные в одно время и по одному адресу, руководителями которых являлись сотрудники общества.

Как считала налоговая инспекция, по договорам услуг по предоставлению персонала ООО фактически производило оплату труда, что является объектом обложения ЕСН, однако налог не исчисляло и не уплачивало в бюджет, как и вновь созданные организации, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Суд удовлетворил требования инспекции. Одним из аргументов в обоснование этого решения была именно оценка фактических трудовых отношений:

– **характер выполняемой работы не изменился;**

— **распорядок дня работников соответствовал установленному в ООО распорядку;**

— **зарплата не изменилась и выдавалась кассиром ООО.**

Аналогичная позиция содержится в постановлении ФАС Уральского округа от 13.11.2007 № Ф09-9256/07-С2. В нем суд указал: «примененный общественным механизмом гражданско-правовых отношений создавал лишь видимость предоставления персонала сторонними организациями <...> Фактические трудовые отношения общества и уволенных работников сохранились, увольнение работников предприятия и оказание услуг по предоставлению персонала вышеуказанными обществами носило формальный характер».

В обоснование формального характера указанных услуг были приведены **следующие обстоятельства:**

— трудовые обязанности данных работников остались неизменными;

— прохождение медицинского осмотра, обеспечение спецодеждой, средствами индивидуальной защиты осуществлялось ОАО;

— работники предприятия подчинялись правилам внутреннего распорядка, выполняли установленные на предприятии нормы труда и требования по охране труда и обеспечению безопасности;

— обеспечение санаторно-курортными путевками и путевками в детские оздоровительные лагеря осуществлялось также за счет ОАО;

— трудовые книжки уволенных работников находились у ОАО.

В качестве дополнительных примеров можно привести постановления ФАС Волго-Вятского округа от 30.07.2007 по делу № А11-14281/2006-К2-23/916/35, ФАС Уральского округа от 05.03.2008 № Ф09-1106/08-С2 и от 19.06.2007 по делу № Ф09-4597/07-С2.

Однако следует учесть, что во всех этих делах оценка трудовых отношений оставалась лишь одним из аргументов. **Решающим доказательством наличия схемы уклонения от уплаты ЕСН являлось отсутствие у организаций-аутсорсеров иных целей кроме реализации данной схемы, получение ими денежных средств исключительно от налогоплательщика, отсутствие доказательств совершения ими каких-либо действий по подбору персонала.**

В связи с этим интересно рассмотреть примеры решений, в которых суд **отвергал приведенные выше доводы налоговых органов, считая, что сами по себе они являются недостаточными для вывода о необоснованной налоговой выгоде.**

Ярким примером может служить постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.03.2008 № Ф04-1991/2008(2362-А46-25).

Налоговая инспекция полагала, что ОАО создало схему занижения налоговых обязательств по уплате ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, которая заключается в переводе работников во вновь созданные организации, полностью освобожденные от уплаты ЕСН и применяющие упрощенную систему налогообложения.

Суд указал, что **все расчеты с работниками проводили те организации, в штате которых они числились. А осуществление работниками тех же обязанностей, что и прежде, не противоречит законодательству.**

Суд сослался на Постановление № 53 и решил, что налоговый орган не привел **достоверных доказательств** наличия в действиях налогоплательщика умысла на создание противоправной схемы ухода от налогообложения, а выводы

инспекции носят предположительный характер.

Довод налоговой инспекции об экономической нецелесообразности заключения договора аутсорсинга суд также отклонил. Налогоплательщик представил суду расчеты, подтверждающие снижение расходов на финансирование затрат по части канцелярских товаров, по подписке на специальную литературу, обучению и повышению квалификации персонала, на компенсацию за использование личного автотранспорта, на командировочные расходы. Кроме того, налогоплательщик привел доказательства сокращения своих убытков после заключения договора аутсорсинга, получения дохода от сдачи имущества в аренду, сдерживания затрат на рост заработной платы. При этом сам налоговый орган не оспаривал факта уменьшения расходов.

Аналогичная позиция содержится в постановлении ФАС Уральского округа от 10.01.2008 № Ф09-9325/07-С3. Дончисляя налогоплательщику ЕСН, налоговый орган исходил из того, что увольнение 17 работников путем их перевода в другую организацию явилось основанием для создания ситуации необоснованного сокращения налоговых обязательств путем фальсификации фактических обстоятельств своей деятельности: выполнение трудовых функций и фактическое осуществление своей деятельности указанными работниками не изменились, поскольку, находясь в штате другой организации, они **выполняли свои обязанности в помещениях, на оборудовании и в интересах налогоплательщика.**

Но даже этот факт суд счел недостаточным. Решающим оказалось то, что **полученная налоговая выгода не являлась самостоятельной деловой целью налогоплательщика,** а получение дохода в том числе вследствие минимизации налоговых обязательств обусловлено

разумными целями осуществляемой им предпринимательской деятельности.

Взаимозависимость сторон договора аутсорсинга

Наряду с доводом о сохранении трудовой функции работников налоговые органы ссылаются также на то, что договор аутсорсинга заключен между взаимозависимыми лицами. В приведенных выше примерах такие доводы также заявлялись. Однако более интересно рассмотреть судебные решения, в которых суды больше внимания уделили именно доводам о взаимозависимости.

Большинство судов отвергает эти доводы, указывая, что в Постановлении № 53 прямо сказано: взаимозависимость участников сделки сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.08.2007 по делу № А13-632/2007.

Налоговый орган утверждал, что стороны договора аутсорсинга зарегистрированы по одному адресу, директором этих организаций являлось одно и то же лицо, организация-аутсорсер фактически располагалась в помещении, арендованном у налогоплательщика.

Суд счел это обстоятельство не имеющим значения, поскольку налоговая инспекция не представила доказательств недобросовестности налогоплательщика, в том числе совершения им и его контрагентом согласованных действий, направленных на получение налоговой выгоды, не связанной с осуществлением реальной предпринимательской деятельности.

Аналогичные выводы содержит постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.10.2007 № Ф04-4584/2007(39332-А27-25).

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 01.10.2007

по делу № А66-1148/2007 суд дополнительно учел следующие обстоятельства. Налогоплательщик перевел во вновь созданную организацию только 48 своих сотрудников. **Большая часть сотрудников, направленных на работу по договору аутсорсинга, ранее трудилась в иных организациях и была нанята организацией-аутсорсером самостоятельно.**

В то же время есть ряд примеров, когда суды расценивали взаимозависимость сторон договора аутсорсинга как одно из обстоятельств, свидетельствующих (наряду с другими) о получении необоснованной налоговой выгоды. Такие выводы можно найти, например, в постановлениях ФАС Уральского округа от 17.04.2008 № Ф09-2418/08-СЗ и ФАС Северо-Западного округа от 25.01.2008 по делу № А05-4768/2007.

Выводы

В российской практике можно выделить два основных варианта использования договора аутсорсинга с точки зрения целей хозяйствующего субъекта.

В первом случае юридическое лицо — заказчик заключает данный вид договора с целью переложить исполнение своей внутренней функции без внесения изменений в штатное расписание и в организационную структуру на юридическое лицо — исполнителя, а также с целью оптимизации издержек на содержание этой функции.

Во втором случае юридическое лицо — заказчик создает подконтрольное юридическое лицо, которое зачастую приобретает признаки взаимозависимости (ст. 20 НК РФ), с целью уменьшения налоговой базы ЕН и налога на прибыль организаций.

Разумеется, часто эти цели идут вместе, и трудно выделить одну из них.

Тем не менее в результате анализа хозяйственной дея-

тельности налогоплательщика налоговые органы зачастую в своих решениях указывают, что организация-налогоплательщик получила необоснованную налоговую выгоду, применив схему уклонения от уплаты налога. Такая позиция налоговых органов не всегда совпадает с позицией судов.

Практика однозначно показывает, что юристу, выступающему в суде, нет смысла опровергать доводы налоговых органов относительно взаимозависимости сторон договора аутсорсинга или сохранения работниками прежней трудовой функции. Вопреки распространенному мнению суды не считают это главным.

В суде важно доказать наличие реальной деловой цели по договору аутсорсинга, причем именно у обеих сторон. С точки зрения самого налогоплательщика, о деловой цели может свидетельствовать снижение затрат на оплату труда, и желательно, чтобы сумма экономии в расчетах, представленных в суд, превышала сумму платежей организации-аутсорсеру.

Следует обосновать и деловую цель организаций-аутсорсеров. В частности, позицию налогоплательщика удастся существенно укрепить, если удастся доказать, что часть работников такая организация наняла самостоятельно, а не получила путем перехода из первоначальной организации. Иными словами, кадровую работу по поиску персонала должна вести та организация, в штате которой числятся сотрудники, а не сам налогоплательщик. Еще одним аргументом может быть тот факт, что организация-аутсорсер оказывает услуги по предоставлению персонала не только налогоплательщику, но и другим лицам. Риск уменьшится, если сумма ее доходов будет превышать сумму расходов на заработную плату. Это покажет, что организация создана с целью получения прибыли от хозяйственной деятельности. 