**Налоговый учет расходов на услуги аутсорсинга**

О.А. Мясников, налоговый юрист, канд. юрид. наук

В современных условиях развития научно-технического прогресса и внедрения в производство новых технологий особую значимость приобретает высокий профессиональный уровень работников, способных обслуживать сложные механизмы. Однако не всегда в штате организации имеются сотрудники, обладающие необходимым уровнем квалификации. В подобной ситуации компания имеет возможность заключить договор по предоставлению персонала с другой фирмой. Сразу скажем, что налоговый закон позволяет учесть при налогообложении прибыли расходы на привлечение таких специалистов.

Для организации возможность привлекать специалистов из других компаний предусмотрена в различных нормативных правовых актах. Так, в соответствии с подп. «в» п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. Кроме того, организация вправе прибегать к услугам уполномоченных представителей в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 16, 29 НК РФ). В рамках гражданско-правовых отношений договор предоставления персонала регламентируется нормами главы 39 «Возмездное оказание услуг» ГК РФ.

Подпункт 19 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относит расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией. Значит, организации вправе уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму таких затрат.

Правда, Минфин России в письме от 5 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/222 пришел к следующему выводу. Затраты организации на услуги по предоставлению персонала по договору аутсорсинга могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, если в штате организации отсутствуют такие специалисты. Как видно, финансовое ведомство считает возможным учет при налогообложении прибыли расходов на аутсорсинг, только если у компании нет работников, выполняющих аналогичные функции. Заметим, что налоговые органы придерживаются порой схожего мнения по данному вопросу, предъявляя налогоплательщикам претензии в тех случаях, когда при аутсорсинге происходит дублирование функций работников самой организации.

Однако в письме от 2 сентября 2005 г. № 20-12/62487.1 УФНС России по г. Москве на вопрос, может ли организация, которая ведет торговую деятельность, учитывать для целей налогообложения прибыли расходы, связанные с оплатой услуг другой фирмы, применяющей упрощенную систему налогообложения, по предоставлению персонала в аренду, дало следующий ответ. Специалисты налоговой службы указали, что понесенные налогоплательщиком расходы на оплату услуг по предоставлению работников, удовлетворяющие требованиям ст. 252 НК РФ, уменьшают полученные налогоплательщиком доходы для целей налогообложения прибыли.

Подход арбитражных судов

Как показывает обобщение арбитражной практики, суды разрешают организациям учитывать при налогообложении прибыли расходы на услуги по предоставлению сотрудников другими организациями.

Пример 1. По результатам проверки налоговый орган вынес решение, которым доначислил обществу налог на прибыль, начислил пени и штраф. По мнению проверяющих, налогоплательщик необоснованно уменьшил налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму расходов на услуги по предоставлению персонала.

Общество не согласилось с решением контролеров и обжаловало его в судебном порядке. Арбитражный суд поддержал позицию налогоплательщика.

Как установил арбитражный суд, общество включило в состав расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), по строке 050 декларации «Расходы на оплату труда» для целей налогообложения прибыли выплаты иностранным компаниям по соглашениям о предоставлении персонала. Общество документально подтвердило факты оказания услуг по предоставлению персонала в рамках указанных соглашений и их оплаты.

Суд, оценив представленные соглашения и установив факт их исполнения, пришел к выводу, что при заключении соглашений стороны руководствовались законодательством США и ФРГ, национальное законодательство иностранных государств было выбрано сторонами в качестве права, применимого к соглашениям; командирование в рамках данных соглашений было с соглашения иностранных граждан.

Суд указал, что соглашения о предоставлении персонала упоминаются в различных статьях Налогового кодекса РФ (подп. 4 п. 1 ст. 148, п. 7 ст. 306), а в подп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы по таким соглашениям прямо предусмотрены в качестве расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых для целей исчисления налога на прибыль.

В итоге суд отклонил довод налогового органа о нарушениях обществом гражданского законодательства Российской Федерации (ст. 128, 422, 1202 ГК РФ), связанных с заключением незаконных сделок по предоставлению персонала. Ведь такой довод не основан на материалах дела и установленных судами фактических обстоятельствах.

Постановление ФАС Московского округа

от 12, 18 апреля 2007 г. по делу № КА-А40/2546-07

В другом случае арбитражный суд, признавая обоснованными расходы общества на привлечение специалистов, исходил из того, что общество не занималось профессиональной подготовкой своих сотрудников, оборудование, на котором работали сотрудники, нетипично для России и поэтому для работы на таком оборудовании требовалась специальная подготовка. В подготовку персонала входило разъяснение особенностей оборудования, возможных неполадок и аварийных ситуаций, необходимых специфических требований к технике безопасности и охраны труда (Постановление ФАС Московского округа от 10, 7 марта 2006 г. по делу № КА-А41/1350-06).

Несмотря на претензии налоговых органов, организациям все же удается доказать правомерность налогового учета анализируемых расходов.

Пример 2. По результатам выездной проверки контролеры приняли решение о доначислении налога на прибыль, начислении пеней и штрафных санкций. Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налоговой инспекции. Арбитражный суд вынес свой вердикт в пользу налогоплательщика.

Общество и сторонняя организация заключили соглашение об оказании управленческих услуг. Возможность отнесения подобного рода расходов на затраты вытекает из ст. 252, подп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ.

В соответствии с условиями соглашения организация обязуется предоставлять руководящие и управленческие услуги, связанные с деятельностью общества. Во исполнение соглашения, в частности, на работу в общество был специально направлен сотрудник. Рассмотрев выплаты, произведенные обществом по соглашению, суд пришел к выводу, что они подтверждаются надлежащими документами, оформленными в соответствии с условиями соглашения, а именно актами о предоставлении управленческих услуг, дополнениями и платежными документами. Эти документы отвечают требованиям соглашения об оказании управленческих услуг, поэтому суд признал их отвечающими требованиям законодательства.

Кроме того, суд оценил довод налоговой инспекции, что в 2003 г. данный сотрудник одновременно по трудовому договору исполнял обязанности директора общества. Суд установил, что исполнение обязанностей по трудовому договору не препятствует исполнению иных обязанностей, которые возможны в рамках соглашения об оказании управленческих услуг. Из устава общества и перечня оказываемых услуг к соглашению следует, что обязанности директора в рамках трудового договора и обязанности по соглашению у этого сотрудника различны.

Кроме того, нужно отметить то обстоятельство, что оплата производилась сотруднику на основании трудового договора, в то время как оплата услуг по предоставлению персонала перечислялась юридическому лицу. Суд исследовал вопрос о размере оплаты по соглашению и установил, что расходы по данному соглашению составляют незначительную часть относительно полученных доходов предприятия.

С учетом изложенного арбитражный суд пришел к выводу о незаконности решения налоговой инспекции о доначислении налога на прибыль, начислении пеней и штрафа.

Постановление ФАС Московского округа

от 14, 9 февраля 2006 г. по делу № КА-А40/306-06

Разрешая аналогичный налоговый спор, арбитражный суд установил, что привлечение сторонних специалистов благоприятно отразилось на финансовых результатах деятельности общества. Следовательно, довод инспекции об экономической необоснованности рассматриваемых расходов является несостоятельным. Таким образом, суд признал, что в соответствии с подп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы по оплате услуг в области производственно-финансового менеджмента правомерно отнесены обществом к расходам, связанным с производством и реализацией, и правомерно учитывались при исчислении налога на прибыль (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 ноября 2005 г. по делу № А26-1014/2005-216).

Иногда налоговые органы настаивают на том, чтобы организация относила расходы на услуги по предоставлению работников сторонними организациями к вложениям капитального характера. Однако арбитражные суды убеждены, что исследуемые расходы относятся к затратам текущего характера. Данный вывод сделан в Постановлении ФАС Уральского округа от 11 января 2006 г. по делу № Ф09-5989/05-С7.

Общие требования, предъявляемые к расходам

Для отражения затрат на аутсорсинг в налоговом учете необходимо, чтобы они соответствовали критериям расходов, указанных в п. 1 ст. 252 НК РФ (экономическая обоснованность, документальная подтвержденность, использование в деятельности, направленной на получение дохода). Рассмотрим подробнее сущность названных критериев расходов применительно к затратам компании на привлечение персонала.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Стоит отметить, что понятие «экономическая оправданность затрат» не дано ни в одном акте действующего законодательства РФ. Законодательство о налогах и сборах также не содержит никаких разъяснений данного понятия для целей налогообложения.

Следовательно, термин «экономическая оправданность» является оценочной категорией, а это означает, что при возникновении сомнений в оправданности расходов налоговый орган должен доказать это обстоятельство (ст. 65, 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ). В настоящее время сформировалось три варианта толкования упомянутого термина арбитражными судами:

связь с деятельностью, направленной на извлечение дохода;

производственная целесообразность;

соответствие цен, уплаченных за услуги, рыночному уровню.

Арбитражные суды в большинстве случаев склоняются к первому варианту. Они считают, что по смыслу ст. 252 НК РФ экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода. Подтверждение тому — Постановления ФАС ВосточноСибирского округа от 6 октября 2004 г. по делу № А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1, ФАС Северо-Западного округа от 2 августа 2004 г. по делу № А56-1475/04 и др.

Экономическая оправданность затрат также может характеризовать количественную оценку произведенных расходов. Иными словами — насколько разумным и необходимым с точки зрения рыночных цен был размер понесенных расходов. Из этого, в частности, исходит ФАС Московского округа в Постановлении от 6 июля 2005 г. по делу № А72-6211/04-8/585. Как показывает судебная практика, для признания затрат неоправданными необходимо оценить их размер применительно к затратам других лиц в сопоставимых обстоятельствах (Постановление ФАС Московского округа от 28 июля 2005 г. по делу № КА-А40/6950-05).

Пример 3. Общество представило в налоговый орган декларацию по налогу на прибыль за 2005 г. По итогам камеральной проверки инспекторы сделали вывод о занижении налоговой базы в результате включения в состав расходов сумм, выплаченных за оказанные обществу услуги аутсорсинга, а также управленческие и консультативные услуги.

Данные суммы затрат проверяющие расценили как экономически необоснованные.

Общество не согласилось с выводами контролеров и обратилось в арбитражный суд. Суд пришел к выводу о правомерном уменьшении налогооблагаемой прибыли и указал, что экономическая оправданность понесенных расходов налогоплательщиком подтверждается не фактическим получением доходов, а направленностью таких расходов на получение дохода.

Арбитражный суд также отметил, что спорные затраты были связаны с хозяйственной деятельностью общества, а налоговый орган не представил доказательств несоответствия стоимости услуг сторонних организаций рыночной стоимости методом сравнения с ценами идентичных услуг. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа

от 16 мая 2007 г. по делу № Ф04-2804/2007(34020-А27-37)

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Как показывает практика, такими документами могут быть договоры, дополнительные соглашения, акты выполненных работ, подписанные сторонами, платежные поручения, счета-фактуры.

Организация вправе отразить в налоговом учете расходы на оплату приобретенных услуг, только если эти затраты связаны с ее производственной деятельностью . Такие выводы сделаны в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 19 сентября 2005 г. по делу № А79-806/2005, ФАС Московского округа от 18—22 апреля 2005 г. по делу № КА-А41/2986-05.

В противном случае фирма не вправе включить в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, суммы, потраченные на приобретенные услуги. Подтверждение тому — Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 февраля 2005 г. по делу № А33-8934/04-С3-Ф02-128/05-С1, А33-8934/04-С3-Ф02-358/05-С1.

**Налоговый вычет**

Случается, что налоговые органы чинят препятствия организациям в вычете сумм НДС, уплаченных по договорам на предоставление персонала. Тем не менее не всегда подобные претензии являются обоснованными.

Пример 4. Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления НДС, а также привлечения общества к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ.

Основанием для доначисления налога явилось неправомерное, по мнению инспекции, предъявление обществом к вычету НДС по сделке с другой организацией о передаче работников по договору лизинга. Инспекция, сославшись на то, что указанные затраты не связаны с процессом производства и реализации, признала неправомерным применение обществом налогового вычета в данном случае.

При рассмотрении спора суд пришел к выводу об отсутствии у налоговой инспекции оснований для доначисления НДС, уплаченного налогоплательщиком сторонней организации по услугам лизинга сотрудников.

Согласно подп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ в состав затрат включаются расходы на услуги по предоставлению работников сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией. Оценив имеющиеся в деле документы, суд признал, что услуги, оказываемые сотрудниками по данному договору, связаны с производственной деятельностью общества. Уплата НДС в составе стоимости услуг произведена.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о наличии у налогоплательщика права на применение налогового вычета по НДС.