

§1 ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Самыгин Д. Ю., Тусков А. А., Шлапакова Н. А.

ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ: АСПЕКТЫ АУТСОРСИНГА

Аннотация. С момента появления налоговых сборов субъекты предпринимательства стремятся оптимизировать налоговые платежи своих компаний при этом прибегая к различным средствам и методам. В последние годы наиболее распространенные схемы налоговой оптимизации, особенно в строительстве, связаны с услугами аутсорсинга. Поэтому возникает настоятельная необходимость адекватно оценить сложившуюся ситуацию и налоговую практику в этой сфере, обобщить имеющийся опыт и применяемые схемы налоговой оптимизации, дать количественную оценку данному направлению, определить возможные последствия. В работе применялись методы монографического исследования, ретроспективного анализа, практического опыта и экспертных оценок, экономического и финансового анализа, расчетно-конструктивный метод. В исследовании проведен ретроспективный обзор основных научных и обывательских позиций о важности и значимости оптимизации налоговых потоков в различных сферах экономической деятельности, рассмотрен понятийный аппарат налоговой оптимизации, обобщены различные схемы оптимизации налоговых потоков в строительных организациях, выявлены основные возможности и направления оптимизационной деятельности в строительстве, проведен анализ и дана количественная оценка оптимизационным налоговым платежам, обоснованы фискальные меры в результате нарушения по применению налоговых схем оптимизации обязательных платежей в бюджет.

Ключевые слова: налоговая оптимизация, налоговые потоки, налог на прибыль, НДФЛ, НДС, страховые взносы, строительные организации, аутсорсинг, система налогообложения, налоговая выгода.

Крылатая фраза Артура Годфри «Патриотизм кончается там, где начинается налоговая декларация» не потеряла актуальность и в наше время. Стремление предпринимателей к сокращению или избежанию налогов, снижению налогооблагаемой базы, а также использованию различного рода ухищрений для получения налоговых льгот зародилось с самого начала формирования государственного уклада, когда сбор налогов стал не только достаточным, но необходимым признаком государства.

С того самого момента и по сей день, налогоплательщики прилагают неимоверные усилия по снижению налоговых выплат и ослаблению налогового бремени. Учредители, собственники имущества и руководители организаций, предприниматели и прочие налогоплательщики воспринимают налоги как «потери» для бизнеса, а в лучшем случае рассматривают их как дополнительные ненужные расходы.

Позиция многих известных политиков и экономистов еще более критична. Так, например, высказывался Франклин Рузвельт: «На свете существуют две неизбежные вещи: смерть и налоги; однако смерть, в отличие от налогов, безболезненна»¹. Великий английский экономист Давид Рикардо отмечал, что «самым лучшим налогом является наименьший налог», а Артур Годфри вообще отметил налоги с позиции любви к родине: «Патриотизм кончается там, где начинается налоговая декларация»².

Н. И. Тургенев в своей книге «Опыт теории налогов» писал: «Налоги имеют непосредственное влияние на уменьшение богатства народного ... имеют вредное влияние на народонаселение, образованность и нравственность народную»³.

Опыт исторического развития свидетельствует о негативной интерпретации налогов в со-

знании не только «бизнес-элиты», но и «обывательского» налогоплательщика. Так, например, попытки английских королей вводить не вотируемые парламентом налоги и пошлины явились непосредственным источником разгоревшейся Английской революции XVII века.

На сегодняшний день недовольство налогами, пожалуй, лишь увеличилось, однако, согласно действующему, равно как и существовавшему законодательству налогоплательщики не вправе самостоятельного безнаказанно снижать налоговые базы, ставки и уж тем более объёмы налоговых обязательств. Однажды Лоуренс Дж. Питер подметил, что если вы действуете по правилам, вас облагают налогом, если вы действуете в нарушение правил, вас штрафуют. Именно, поэтому налогоплательщики предпринимают специальную активность по избежанию излишних, по их мнению, налоговых платежей, которую называют налоговой оптимизацией.

Налоговая оптимизация — это деятельность, реализуемая налогоплательщиком с целью снижения налоговых выплат. «Налогоплательщик имеет ... право, оставаясь в рамках законов, проявить сообразительность, чтобы предотвратить опустошения своего кармана налоговой службой»⁴.

Термин «оптимизация» стал своеобразным лозунгом любого субъекта предпринимательства. Оптимизация налогообложения это одна из наиболее часто озвучиваемых и одновременно выполняемых задач российских предпринимателей. Средством их реализации на практике во многих случаях является способ вертикальной интеграции бизнеса⁵.

В настоящее время в России активизация налогоплательщиков по оптимизации налоговых потоков получила наибольшее распространение в строительстве. На практике встречается

¹ Налоговая оптимизация / Отечественные записки. — 2002. — № 4–5 (5)

² Известные люди о налогах / Налоговые споры. — 2009. — № 2

³ У истоков финансового права / под ред. А. Н. Козырина. — М.: Статут. — 1998. — 239 с.

⁴ Налоговая оптимизация / Отечественные записки. — 2002. — № 4–5 (5)

⁵ Денисова М. О. Как стать сельхозпроизводителем и сэкономить на налоге на прибыль? / М. О. Денисова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2008. — № 5

многообразие оптимизационных схем по налогу на добавленную стоимость (НДС), единому социальному налогу (ЕСН), налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), налогу на прибыль, применяемых как разрозненно, так и в совокупности.

Например, по не безызвестной налоговым органам схеме, так называемой «заработная плата в конвертах», строительные компании стремятся присвоить себе 13% дохода работников организации, который, согласно НК РФ, подлежит уплате в бюджет. Большинство работодателей, являясь всего лишь налоговым агентом по НДФЛ, и вправду считают такие платежи дополнительными затратами своих фирм.

Схема с использованием ряда организаций, подрядных и субподрядных, созданных на общей и упрощённой системах налогообложения, направлена на уклонение от уплаты или получения определённых налоговых выгод по НДС. Предприятие генерального подрядчика, находясь на общей системе налогообложения, создаёт субподрядную организацию на упрощённой системе налогообложения для передачи части своих функций по выполнению строительно-монтажных или ремонтно-строительных работ. При этом в договорных отношениях указывается, что работы выполняются из материалов генерального подрядчика, это позволяет ему претендовать на получение налогового вычета по НДС. Следует отметить, что реальным плательщиком данного налога является заказчик объекта строительства, так как налог включен в его стоимость.

Названная схема позволяет владельцу подрядных и субподрядных организаций сэкономить также на страховых платежах в различные государственные внебюджетные фонды. Уплата таких налогов при упрощённой системе налогообложения осуществляется в более льготном режиме и позволяет предпринимателям платить, например 20% вместо 30% авансовых платежей в государственные внебюджетные фонды.

Поиски налоговой выгоды по платежам с прибыли привели многих предпринимателей к новому, ещё не получившему массовое рас-

пространение в регионах России, виду оптимизационной деятельности, который получил название аутсорсинг. Напрямую этот вид деятельности ни коем образом не связан с прибылью, он имеет непосредственное отношение к аренде персонала.

Аутсорсинг в прямом смысле означает передачу функций внутреннего подразделения организации внешнему исполнителю. Вместо того, чтобы нанимать работника организация за определённое вознаграждение использует труд людей, заключивших трудовые отношения с соответствующей организацией¹.

Фирма, применяющая общую систему налогообложения, выводит часть своих сотрудников во вновь созданную подконтрольную ей организацию, которая использует упрощённый налоговый режим. Головная структура и созданная ею компания-«упрощенец» заключают между собой договор о предоставлении персонала «в аренду». Вознаграждение по нему равно сумме расходов дочерней организации на выплату заработной платы, взносов в Пенсионный фонд и уплату единого налога². Такая схема позволяет владельцу снизить налоговую нагрузку по страховым платежам в государственные внебюджетные фонды. Однако если при расчёте стоимости услуг кроме затрат на заработную плату, отчисления на социальные нужды и уплаты единого налога включить дополнительные статьи, такие как прибыль и накладные расходы, как это делается в ценообразовании строительства, можно искусственно завязать затраты организации, пользующейся услугами аренды персонала (таблица).

Расчёты, проведённые в таблице, показывают, что, используя вышеописанную схему оптимизации налоговых потоков можно вывести за пределы налогообложения 18 копеек или

¹ Луговая, Н. Н. Предоставление персонала, или плюсы и минусы аутсорсинга и аутстаффинга / Промышленность: бухгалтерский учёт и налогообложение. — 2008. — № 4

² Известные люди о налогах / Налоговые споры. — 2009. — № 2

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Таблица. Сравнительный расчёт стоимости услуг аутсорсинга и затрат при общей системе налогообложения

Система налогообложения	Стоимость услуг					
	Всего	в том числе				
		Заработная плата, руб.	Страховые взносы во внебюджетные фонды, руб.	прибыль на уровне инфляции		Единый налог с суммы дохода (6%), руб.
			руб.	%		
Общая	1,30	1	0,30	-	-	-
Упрощенная	1,46	1	0,20	0,18	15	0,08

15% прибыли с каждого рубля заработной платы при условии, что стоимость услуг аутсорсинга и собственные затраты на содержание персонала будут равны.

В большинстве случаев стоимость этих услуг значительно превышает названные затраты, так как при расчётах используется более высокая норма сметной прибыли, чем показано в таблице. Кроме того, владельцы строительных компаний предпочитают включать в расчёт стоимости услуг предоставления персонала ещё и накладные расходы, что ведет к занижению налоговой базы по налогу на прибыль.

Подобная экономия на страховых взносах и налоге на прибыль не остается без внимания фискалов. Если при разделении организации сохраняются рабочие места, а должностные обязанности и фактически выполняемая персоналом работа не меняются, вновь образованная организация не оказывает аналогичных услуг другим налогоплательщикам, а ее руководитель является номинальным, то никакой иной деловой цели, кроме уменьшения размера обязанности по уплате налогов, в ее деятельности не усматривается¹.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Денисова М. О. Как стать сельхозпроизводителем и сэкономить на налоге на прибыль? / М. О. Денисова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2008. — № 5.
2. Известные люди о налогах / Налоговые споры. — 2009. — № 2.

¹ Мезенцев А. Чужие рабочие руки / Расчёт. — 2008. — № 3

В российском налоговом праве появилось новое понятие «необоснованная налоговая выгода»². Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. При этом если будет выявлена взаимосвязь организации и компании по предоставлению услуг аутсорсинга, то претензии со стороны налоговых органов будут вполне оправданы.

В качестве обобщающего вывода следует отметить, что сегодня налогоплательщики всех мастей «от мала, до велика» стремятся минимизировать свои финансовые платежи в части налоговых потоков. На практике ими применяются всевозможные методы «законного» уклонения от уплаты налоговых платежей как в бюджет, так и во внебюджетные фонды. Применяемые ими различные оптимизационные схемы позволяют получать налоговые выгоды как по налогу на доходы физических лиц, добавленную стоимость и прибыль, так и по единому социальному налогу (страховым платежам в государственные внебюджетные фонды), и прочим наиболее значащим для них «расходам» предпринимательства. По-видимому, опыт применения оптимизационных схем лишь разгорячил российского предпринимателя.

² Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

3. Луговая, Н. Н. Предоставление персонала, или плюсы и минусы аутсорсинга и аутстаффинга / *Промышленность: бухгалтерский учёт и налогообложение*. — 2008. — №
4. Мезенцев А. Чужие рабочие руки / *Расчёт*. — 2008. — № 3.
5. Налоговая оптимизация / *Отечественные записки*. — 2002. — № 4–5 (5).
6. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
7. *У истоков финансового права* / под ред. А. Н. Козырина. — М.: Статут. — 1998. — 239 с.
8. Оробинская И. В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения горизонтально — интегрированных объединений АПК // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 10. — С. 730–741. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.10.9729.
9. Щербакова Е. М. Принципы и подходы к оптимизации налогообложения коммерческих банков // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 8. — С. 603–614. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.8.7799.
10. Оробинская И. В. Основы оптимизации налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в России // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 11. — С. 807–817. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.11.9584.
11. Романова Е. В. Судебная доктрина как источник (форма) права в налоговом праве США // *Налоги и налогообложение*. — 2012. — 11. — С. 52–61.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Denisova M. O. Kak stat» sel'khozproizvoditelem i sekonomit» na naloge na pribyl'? / M. O. Denisova // *Pishchevaya promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*. — 2008. — № 5.
2. *Izvestnye lyudi o nalogakh / Nalogovye spory*. — 2009. — № 2.
3. Lugovaya, N. N. Predostavlenie personala, ili plyusy i minusy autsorsinga i autstaffinga / *Промышленность: бухгалтерский учёт и налогообложение*. — 2008. — №
4. Mezentsev A. Chuzhie rabochie ruki / *Raschet*. — 2008. — № 3.
5. *Nalogovaya optimizatsiya / Otechestvennye zapiski*. — 2002. — № 4–5 (5).
6. Postanovlenie Plenuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 12 oktyabrya 2006 g. № 53 «Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogovoi vygody».
7. *U istokov finansovogo prava / pod red. A. N. Kozyrina*. — М.: Статут. — 1998. — 239 s.
8. Orobinskaya I. V. Metodicheskie rekomendatsii po optimizatsii nalogooblozheniya gorizonta'l'no — integrirovannykh ob'edinenii APK // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2013. — 10. — С. 730–741. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.10.9729.
9. Shcherbakova E. M. Printsipy i podkhody k optimizatsii nalogooblozheniya kommercheskikh bankov // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2013. — 8. — С. 603–614. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.8.7799.
10. Orobinskaya I. V. Osnovy optimizatsii nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2013. — 11. — С. 807–817. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.11.9584.
11. Romanova E. V. Sudebnaya doktrina kak istochnik (forma) prava v nalogovom prave SShA // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2012. — 11. — С. 52–61.