

**Правовое заключение
по вопросу работы с гражданами, применяющими специальный налоговый режим
“Налог на профессиональный доход” в целях нивелирования рисков по признанию
таких отношений трудовыми**

В рамках настоящего заключения проведен анализ ТК РФ, ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" от 27.11.2018 N 422-ФЗ, правовых позиций ФНС России, материалов судебной практики.

1. Какие существуют риски при заключении договоров с самозанятыми

Основным риском, с которым сталкиваются компании при заключении договоров с самозанятыми, является возможное выявление признаков трудовых отношений и привлечение компании к ответственности с начислением НДФЛ и страховых взносов.

К одним из признаков подмены трудового договора с физическим лицом договором оказания услуг самозанятым, по мнению ФНС, относятся¹:

- 1) **организационная зависимость** самозанятого от Заказчика, то есть:
 - 1.1) регистрация физического лица в качестве самозанятого - обязательное условие Заказчика;
 - 1.2) Заказчик распределяет самозанятых по объектам (маршрутам), исходя из производственной необходимости;
 - 1.3) Заказчик определяет режим работы самозанятого, в том числе продолжительность рабочего дня (смены), время отдыха;
 - 1.4) работник Заказчика непосредственно руководит и контролирует работу самозанятого.
- 2) **инфраструктурная зависимость** самозанятого от Заказчика, то есть самозанятый выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием Заказчика;
- 3) **порядок оплаты** услуг самозанятому и учет оказываемых услуг **аналогичен порядку, установленному Трудовым кодексом Российской Федерации**, например, выплата одинаковой суммы 2 раза в месяц в определенные числа.

Обозначенные признаки указывают, что самозанятый фактически лишен предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности.

ФНС России указывает, что выработала алгоритм работы с возможной налоговой оптимизацией, когда работников подменяют самозанятыми:

- Производится анализ данных из электронной системы: поступающие от плательщиков НПД в режиме онлайн сведения сопоставляются с данными их бывших работодателей.
- Анализируются динамика страховых выплат, среднесписочная численность, показатели среднеотраслевой налоговой нагрузки, персональная история трудоустройства самозанятого, источники и суммы его доходов².

Выявление признаков трудовых отношений является основанием для проверки и привлечения работодателя к ответственности за нарушение трудового и налогового

¹ Письмо ФНС России от 16.09.2021 N АБ-4-20/13183@

² Письмо ФНС России от 27.12.2019 N БС-3-11/11131@, Письмо УФНС РФ по Московской обл. от 27.07.2020 N 10-17/051757@

законодательства. В частности, в соответствии с КоАП предусматривается приостановление деятельности на срок до 90 суток. Кроме того, выплаченные самозанятым доходы, фактически получаемые в рамках трудовых отношений, подлежат обложению НДФЛ и страховыми взносами³.

2. Как оформить договор и взаимоотношения с самозанятым, нивелировать риск признания отношений трудовыми

2.1. Исключить организационную зависимость

- Предоставить самозанятому возможность самостоятельно выбрать время, место оказания услуги;
- Не указывать в договоре обязанность подчиняться правилам внутреннего распорядка, работать в определенные часы;
- Не заключать договор с самозанятым день-в-день с его регистрацией в качестве плательщика НПД.

2.2. Исключить признаки трудовых отношений

- Предусмотреть прямую зависимость цены договора от объема оказанных услуг;
- Производить выплаты не в конкретные числа месяца, но по истечению отчетного периода;
- Производить выплаты в разном размере на основании реально отработанного объема услуг на основании акта;
- Указывать в договоре конкретную услугу/работу, которую будет выполнять самозанятый, не определять трудовые обязанности и функции;
- Не гарантировать предоставление выходных дней, отпусков;
- Не заключать договоры о полной материальной ответственности, не выдавать расчетные листы;
- Зафиксировать в договоре, что самозанятый подтверждает, что ведет предпринимательскую деятельности, не имея работодателя, самостоятельно обеспечивает себя инструментами, материалами и оборудованием для оказания услуг/выполнения работ.

Обращаем внимание, что данные рекомендации не являются абсолютно точным способом защиты от риска признания отношений с самозанятыми трудовыми. Подмена трудовых отношений гражданско-правовыми в целях налоговой оптимизации может при установлении и доказанности таких действий повлечь юридическую ответственность.

Правовое обоснование:

1. Информация ФНС России “Гражданско-правовые договоры между работодателями и самозанятыми могут быть переквалифицированы в трудовые” // <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72956254/>

ФНС России и Роструд договорились об одновременных проверках работодателей, которые фактически нанимают самозанятых в качестве своих работников, оформляя их по гражданско-правовым договорам.

По закону самозанятые не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам. Однако налоговые органы выявляют случаи, когда самозанятые, заключая с организациями (индивидуальными предпринимателями)

³ Информация ФНС России “Гражданско-правовые договоры между работодателями и самозанятыми могут быть переквалифицированы в трудовые” // <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72956254/>

договоры на оказание услуг, фактически работают у них. При этом работодатели минимизируют обязательства по уплате страховых взносов и не исполняют обязанности налогового агента по удержанию и перечислению НДФЛ.

Выявление признаков трудовых отношений является основанием для проверки и привлечения работодателя к ответственности за нарушение трудового и налогового законодательства. В частности, в соответствии с КоАП предусматривается приостановление деятельности на срок до 90 суток. Кроме того, выплаченные самозанятым доходы, фактически получаемые в рамках трудовых отношений, подлежат обложению НДФЛ и страховыми взносами.

При наличии признаков трудовых отношений между работодателем и самозанятым работодатель может избежать негативных последствий в виде доначислений НДФЛ и страховых взносов, а также пени и штрафов, представив соответствующие налоговые декларации (расчеты).

2. Письмо УФНС РФ по Московской обл. от 27.07.2020 N 10-17/051757@

ФНС России также выработала алгоритм работы с возможной налоговой оптимизацией, когда работников подменяют самозанятыми. Он основан на анализе данных из электронной системы: поступающие от плательщиков НПД в режиме онлайн сведения сопоставляются с данными их бывших работодателей. При этом анализируются динамика страховых выплат, среднесписочная численность, показатели среднеотраслевой налоговой нагрузки, персональная история трудоустройства самозанятого, источники и суммы его доходов.

3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.05.2018 N 15

"О применении судами законодательства, регулирующего труд работников, работающих у работодателей - физических лиц и у работодателей - субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям"

17. В целях надлежащей защиты прав и законных интересов работника при разрешении споров по заявлениям работников, работающих у работодателей - физических лиц (являющихся индивидуальными предпринимателями и не являющихся индивидуальными предпринимателями) и у работодателей - субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям, судам следует устанавливать наличие либо отсутствие трудовых отношений между ними.

При этом суды должны не только исходить из наличия (или отсутствия) тех или иных формализованных актов (гражданско-правовых договоров, штатного расписания и т.п.), но и устанавливать, имелись ли в действительности признаки трудовых отношений и трудового договора, указанные в статьях 15 и 56 ТК РФ, был ли фактически осуществлен допуск работника к выполнению трудовой функции.

К характерным признакам трудовых отношений в соответствии со статьями 15 и 56 ТК РФ относятся: достижение сторонами соглашения о личном выполнении работником определенной, заранее обусловленной трудовой функции в интересах, под контролем и управлением работодателя; подчинение работника действующим у работодателя правилам внутреннего трудового распорядка, графику работы (сменности); обеспечение работодателем условий труда; выполнение работником трудовой функции за плату.

О наличии трудовых отношений может свидетельствовать **устойчивый и стабильный характер этих отношений, подчиненность и зависимость труда, выполнение работником работы только по определенной специальности, квалификации или должности, наличие дополнительных гарантий работнику,**

установленных законами, иными нормативными правовыми актами, **регулирующими трудовые отношения.**

К признакам существования трудового правоотношения также относятся, в частности, **выполнение работником работы в соответствии с указаниями работодателя; интегрированность работника в организационную структуру работодателя; признание работодателем таких прав работника, как еженедельные выходные дни и ежегодный отпуск; оплата работодателем расходов, связанных с поездками работника в целях выполнения работы; осуществление периодических выплат работнику, которые являются для него единственным и (или) основным источником доходов; предоставление инструментов, материалов и механизмов работодателем** (Рекомендация N 198 о трудовом правоотношении, принятая Генеральной конференцией Международной организации труда 15 июня 2006 года).

24. Принимая во внимание, что статья 15 ТК РФ не допускает заключение гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения, суды вправе признать наличие трудовых отношений между сторонами, формально связанными гражданско-правовым договором, если в ходе судебного разбирательства будет установлено, что этим договором фактически регулируются трудовые отношения. В этих случаях трудовые отношения между работником и работодателем считаются возникшими со дня фактического допущения физического лица к исполнению предусмотренных гражданско-правовым договором обязанностей (часть четвертая статьи 19.1 ТК РФ).

Так, например, от договора возмездного оказания услуг трудовой договор отличается предметом договора, в соответствии с которым исполнителем (работником) выполняется не какая-то конкретная разовая работа, а определенные трудовые функции, входящие в обязанности физического лица - работника, при этом важен сам процесс исполнения им этой трудовой функции, а не оказанная услуга. Также по договору возмездного оказания услуг исполнитель сохраняет положение самостоятельного хозяйствующего субъекта, в то время как по трудовому договору работник принимает на себя обязанность выполнять работу по определенной трудовой функции (специальности, квалификации, должности), включается в состав персонала работодателя, подчиняется установленному режиму труда и работает под контролем и руководством работодателя; исполнитель по договору возмездного оказания услуг работает на свой риск, а лицо, работающее по трудовому договору, не несет риска, связанного с осуществлением своего труда.

Если между сторонами заключен гражданско-правовой договор, однако в ходе судебного разбирательства будет установлено, что этим договором фактически регулируются трудовые отношения между работником и работодателем, к таким отношениям в силу части четвертой статьи 11 ТК РФ должны применяться положения трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права.

При этом неустранимые сомнения при рассмотрении судом споров о признании отношений, возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями толкуются в пользу наличия трудовых отношений (часть третья статьи 19.1 ТК РФ).

4. **Решение Арбитражного суда Ульяновской области от 24 сентября 2020 года по делу N А72-236/2020:** общество с ограниченной ответственностью обратилось с иском к инспекции ФНС о признании недействительными двух решений налогового органа о доначислении сумм НДФЛ и привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в его неуплате, и получило отказ в удовлетворении своих требований, поскольку разрешение на осуществление деятельности по перевозке пассажиров и багажа легковым такси получалось обществом с ограниченной ответственностью на автомобили водителей, которым предоставлялся доступ к программному продукту по предоставлению заявок на перевозку пассажиров, договор

перевозки легковым такси со стороны фрахтовщика может быть заключен либо юридическим лицом, либо индивидуальным предпринимателем. Таким образом, водители не вступают в договорные отношения по перевозке с пассажирами, а следовательно, источником дохода для физических лиц - водителей пассажир не является. Поэтому гражданско-правовые договоры между обществом и водителями правильно были квалифицированы налоговым органом как трудовые. Довод общества о заключении с водителями агентских договоров как обоснование того, что оно не является для водителей источником доходов, судом отклонен.

5. **Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 30.08.2021 N 88-20546/2021⁴**: отношения между организацией и физическим лицом были признаны трудовыми, поскольку работник лично выполнял трудовую функцию (услуги по юридическому обслуживанию: юридическое сопровождение деятельности Управляющей компании, договорная работа, разработка договоров, пролонгация договоров, составление дополнительных соглашений, соглашений о расторжении договоров, протоколов разногласий, оформление корпоративных решений, протоколов заседаний, гражданско-правовые споры, претензионно-исковая работа, имущественные вопросы, консультирование руководителей, помощь в подготовке и оформлении правовых документов, разработка регламентов).
6. В соответствии с п. 8 ч. 2 ст. 6 Федеральный закон от 27.11.2018 N 422-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" не признаются объектом налогообложения для целей применения специального налогового режима доходы от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад.
7. В соответствии со ст. 15 ТК РФ заключение гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения между работником и работодателем, не допускается.
8. В соответствии с ч. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

⁴ Аналогичные решения: Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 02.06.2020 по делу N 88-9531/2020, Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 25.05.2020 по делу N 88-7463/2020