Договор с гражданином: гражданско-правовой или трудовой?

Квалифицируем и облагаем налогами правильно

М.А. Климова

Ключевые слова:
трудовой договор, гражданско-правовой договор, НДФЛ, страховые взносы, переквалификация договора

Key words:
?

аннотация
annotation

Если все честно

Согласно ч. 1 ст. 37 Конституции РФ труд свободен; каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию.

Как подчеркнул Конституционный Суд РФ в п. 2.1 определения от 19.05.2009 № 597-О-О, свобода труда проявляется, в частности, в имеющейся у гражданина возможности свободно распорядиться своими способностями к труду, т. е. выбрать как род занятий, так и порядок оформления соответствующих отношений и определить, будет ли он осуществлять предпринимательскую деятельность, поступит на государственную службу, заключит трудовой договор или предпочтет выполнять работы (оказывать услуги) на основании гражданско-правового договора (далее — ГПД). В случае избрания договорно-правовой формы он вправе по соглашению с лицом, предоставляющим работу, остановиться на той модели взаимодействия, которая будет отвечать интересам обеих сторон, и определить, какой именно договор — трудовой либо гражданско-правовой — будет заключен.

Таким образом, выбор не трудовых, а гражданско-правовых отношений сам по себе не может свидетельствовать о каком-либо нарушении закона или прав сторон.

Учитывая, что поле гражданско-правовых отношений безгранично и сделки могут быть самыми разными, остановимся на договорах о выполнении работ (об оказании услуг).

Легко представить себе, что гражданин, уже имея постоянную работу или не будучи в ней заинтересован, не стремится трудо-

устроиться, поскольку не хочет подчиняться жестким правилам трудового распорядка, но готов нести риски, связанные с выполнением работ (оказанием услуг), самостоятельно. Если такой гражданин обладает еще и знаниями, и умениями, и возможностями, которые представляют интерес для заказчика — организации или индивидуального предпринимателя (далее — ИП), то ничто не мешает им выбрать формат именно гражданско-правовых отношений. Заказчику это даст возможность, не нарушая закон, получить существенные дополнительные выгоды: он не обязан обеспечивать исполнителя инструментами и оборудованием для выполнения работы [1, п. 1 ст. 704, ст. 783], заботиться об охране его труда и нести ответственность за несчастный случай на производстве; предоставлять ему отпуск и оплачивать больничные листы. Кроме того, заказчик может производить оплату в сроки, предусмотренные договором (например, после выполнения и приемки работы или периодически, но хотя бы раз в полгода, а не дважды в месяц, как в случае заработной платы) [1, ст. 711, п. 1 ст. 781]. Если же исполнитель причинит заказчику ущерб, он должен возместить его в полном объеме [1, пункты 2, 3 ст. 715, статьи 723, 782], в то время как в рамках трудовых отношений работодатель зачастую может претендовать на взыскание не более одного среднего заработка работника. ГПД, в отличие от трудового договора, обычно заключается на определенный срок, также его проще расторгнуть, нежели трудовой [1, глава 29, статьи 717, 783].

В сфере налогообложения дела обстоят следующим образом.

Заказчик, как находящийся на общем режиме налогообложения, так и применяющий УСН, вправе учесть для целей налогообложения затраты на выплату вознаграждения стороннему подрядчику (исполнителю)—физическому лицу как расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда) [2, п. 21 ст. 255, подп. 41 п. 1 ст. 264, подп. 6 п. 1, п. 2 ст. 346.16]. Для целей налогообложения прибыли также можно учесть затраты на вознаграждения по таким договорам, заключенным с работниками, состоящими в штате организации (о выполнении ими работ, об оказании услуг, отличных от их трудовых функций) (письма Минфина России от 21.09.2012 № 03-03-06/1/495, 19.08.2008 № 03-03-06/2/107, 27.03.2008 № 03-03-06/3/7, 22.08.2007 № 03-03-06/4/115, 29.03.2007 № 03-04-06-02/46).

Исполнители по договорам о выполнении работ (об оказании услуг) являются застрахованными лицами в системе обязательного социального страхования в части обязательного пенсионного страхования (далее — ОПС) (ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации») и обязательного медицинского страхования (далее — ОМС) (ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»), т. е. подлежат обложению страховыми взносами на ОПС и ОМС на общих основаниях [2, ст. 420].

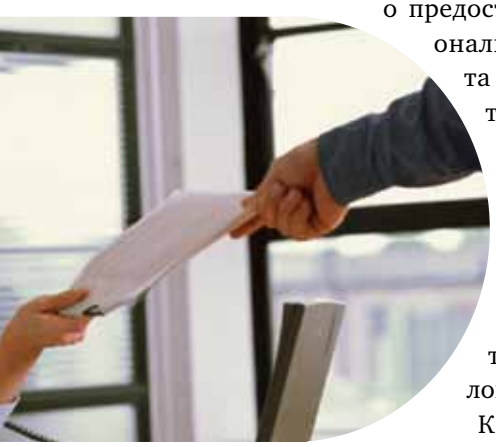
Однако лица, получающие вознаграждения в рамках заключенных ГПД, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), не подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (далее — ВНиМ) (ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»; письма Минфина России от 21.02.2019 № 03-15-05/11367, ФНС России от 28.12.2018 № БС-4-11/25921@).

Пунктом 3 ст. 422 НК РФ установлено, что в базу для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай ВНиМ не подлежат включению любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера.

Также не нужно исчислять и уплачивать за исполнителя **взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний** (далее — НСиПЗ), кроме ситуаций, прямо предусмотренных в договоре (п. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных забо-

леваний»; письмо Минфина России от 12.04.2019 № 03-15-05/26092).

Доход исполнителя, не являющегося ИП, облагается **НДФЛ** у налогового агента [2, п. 1 ст. 226]. И в этом договор гражданско-правового характера и трудовой договор схожи, однако нужно быть внимательным в отношении даты получения доходов налогоплательщиком. Эти вопросы регламентированы ст. 223 НК РФ. Так, доход в виде заработной платы считается полученным в последний день месяца, за который она была начислена [2, п. 2 ст. 223], в то время как по ГПД датой фактического получения дохода является день денежной выплаты или оплаты работ (услуг) в натуральной форме [2, подпункты 1, 2 п. 1 ст. 223]. При каждой денежной выплате налоговый агент должен удержать НДФЛ и не позднее следующего рабочего дня перечислить сумму налога в бюджет [2, пункты 4, 6 ст. 226]. Налогоплательщик, получающий доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договору гражданско-правового характера, может обратиться к заказчику с заявлением о предоставлении ему профессионального налогового вычета по НДФЛ в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг) [2, п. 2 ст. 221], и тем самым уменьшить налоговую базу по НДФЛ.



Как видим, общий порядок налогообложения выплат по договорам гражданско-правового характера специфичен и отличается от правил, применяемых к трудовым договорам. Но различия проявляются и в нюансах: каждая хозяйственная ситуация требует от бухгалтера четкого осознания того, насколько отношения гражданско-правового характера не схожи с трудовыми.

Пример 1. Исполнитель по ГПД не может быть направлен в командировку или на повышение квалификации. Эти понятия применимы только в сфере трудовых отношений [3, статьи 166, 196]. При этом исполнитель, безусловно, может выехать в другую местность в рамках исполнения договора; ему можно (если это предусмотрено договором) оплатить и проезд, и проживание, и питание, и телефонную связь, и другие расходы — все это остается на усмотрение сторон. Исполнитель может пройти и обучение за счет заказчика: закон не запрещает встречное оказание услуг. Только в корне неверно воспринимать соответствующие расходы заказчика как компенсацию работникам командировочных расходов или оплату повышения квалификации.

Если договор предусматривает компенсацию исполнителю каких-либо издержек, заказчику, по мнению Минфина России, необходимо оценить, соответствуют ли такие затраты критериям п. 1 ст. 252 НК РФ (экономически обоснованны; произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода; подтверждены документально). Если соответствуют, то выплаты могут быть учтены в составе затрат заказчика, однако не по статьям расходов на командировки или повышение квалификации, а как часть вознаграждения исполнителя [2, п. 21 ст. 255, подп. 41 п. 1 ст. 264] (письма Минфина России от 21.07.2017 № 03-03-06/1/46709, 19.12.2006 № 03-03-04/1/844).

Выплаты исполнителю, как уже отмечалось, облагаются НДФЛ и страховыми взносами. Но как правильно определить базу для обложения?

При исчислении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Доходом является экономическая выгода, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить [2, ст. 41].

То есть согласно п. 2 ст. 709 и ст. 783 ГК РФ цена договора (услуг) включает компенсацию издержек исполнителя и причитающееся ему вознаграждение; в большинстве случаев компенсация расходов исполнителя (подрядчика)—физического лица — это часть его дохода, и налоговый агент обязан обложить ее НДФЛ (см. письма Минфина России от 19.12.2018 № 03-04-06/92687, 02.02.2018 № 03-04-06/6138, 21.07.2017 № 03-03-06/1/46709 и др.).

В то же время, если исполнитель не получает никакой выгоды от участия в сделке, действуя исключительно в интересах заказчика, то и дохода, подлежащего налогообложению НДФЛ, у него не возникает (см. письма Минфина России от 23.05.2016 № 03-04-06/29397, 29.04.2013 № 03-04-07/15155, 19.07.2013 № 03-03-06/1/28379). Примером может служить поездка специалиста по отдаленным селам с лекциями о здоровом образе жизни, за которые он не получает гонорар, но ему оплачиваются соответствующие расходы.

Что касается страховых взносов, то суммы компенсаций расходов физического лица в связи с выполнением работ (оказанием услуг) по договорам гражданско-правового характера ими не облагаются [2, подп. 2 п. 1 ст. 422]. Выплаты, которым стороны хотят придать статус компенсаций, стоит четко прописать в договоре (акте), подкрепить документально, тогда льготой можно будет воспользоваться без риска

(см. также письмо Минфина России от 21.08.2017 № 03-15-06/53442). Безусловно, компенсация должна быть экономически обоснованна и непосредственно связана с предметом договора.

Пример 2. По условиям договора исполнителю причитается аванс. Он выплачен в мае 2019 г.

Акт приемки выполненных работ подписан сторонами в феврале 2020 г. Тогда же произведен окончательный расчет с исполнителем.

Выплаты по договору включаются в доход налогоплательщика, облагаемый НДФЛ, за налоговый период, в котором они были фактически произведены независимо от даты подписания акта и осуществления окончательного расчета [2, подп. 1 п. 1 ст. 223] (письмо Минфина России от 21.07.2017 № 03-04-06/46733).

Таким образом, аванс следует отнести к доходам II квартала 2019 г., а остальную часть оплаты — к доходам I квартала 2020 г. При выплатах — в мае 2019 г. и в феврале 2020 г. — налоговому агенту необходимо удержать НДФЛ и перечислить налог в бюджет.

В отношении страховых взносов действует иной порядок: согласно положениям ст. 424 НК РФ дата осуществления выплат и иных вознаграждений для целей уплаты страховых взносов определяется как день их начисления в пользу исполнителя.

Несмотря на то что ГПД предполагает выплату аванса, вознаграждение подлежит обложению страховыми взносами на ОПС и ОМС только после окончательной сдачи результатов работ или отдельных этапов на основании соответствующих актов приемки выполненных работ в момент его начисления в пользу исполнителя (письмо Минфина России от 21.07.2017 № 03-04-06/46733).

Получается, что с суммы выплаченного аванса (в мае 2019 г.) страховые взносы не начисляются и не уплачиваются в бюджет. Всю сумму вознаграждения, выплаченную в два этапа (в мае 2019 г. и в феврале 2020 г.), необходимо включить в базу по страховым взносам за февраль 2020 г., т. е. в периоде подписания акта приемки выполненных работ.

Заключение ГПД может оказаться в приоритете не только при выполнении разовых работ (оказании услуг), но и в ситуации, когда исполнитель находится и действует за рубежом. Минтруд России высказал мнение, что в этом случае установление трудовых отношений невозможно, поскольку за границей не действует российское трудовое законодательство и работодатель не сможет обеспечить работнику необходимых трудовых гарантий, и дал совет осуществлять сотрудничество с такими гражданами в рамках гражданско-правовых отношений (письмо от 07.12.2016 № 14-2/ООГ-10811). При этом страховые взносы будут начисляться независимо от места деятельности указанного исполнителя, если он россиянин [2, ст. 420] (письмо Минфина России от 09.08.2017 № 03-15-06/51036). А нужно ли заказчику исполнять обязанности налогового агента по НДФЛ, будет зависеть от статуса налогоплательщика. Если договор исполняется за пределами РФ и исполнитель—налоговый резидент РФ, налог удерживается налоговым агентом с применением ставки 13 % [2, подп. 6 п. 3 ст. 208, п. 1 ст. 209, п. 1 ст. 224]. Если договор исполняется за пределами РФ и исполнитель не является налоговым резидентом РФ, доход налогообложению по российскому законодательству не подлежит [2, подп. 6 п. 3 ст. 208, п. 2 ст. 209].

Если работодатель начинает «оптимизацию»

Несмотря на легальность гражданско-правовых отношений, зачастую они используются не как альтернатива трудовым отношениям, а как их прикрытие ГПД. Проблема в том, что работодатель, выбирая для себя роль заказчика работ (услуг), оказывается в гораздо более выигрышном положении, чем гражданин, который вынужден соглашаться на вариант гражданско-правовых отношений, не отвечающий в полной мере его интересам.

А между тем ст. 15 ТК РФ прямо запрещает заключение ГПД, фактически регулирующих трудовые отношения между работником и работодателем. В такой ситуации можно говорить о противоправных действиях, злоупотреблении правом, заключении притворной сделки.

Для противодействия такому поведению работодателя ТК РФ предусматривает механизм переквалификации отношений, связанных с использованием личного труда и возникших на основании ГПД, в трудовые отношения [3, ст. 19.1]. Правовая форма договора может быть изменена по предписанию государственного инспектора труда или по решению суда, причем трудовые

отношения будут считаться возникшими со дня фактического допущения физического лица, являющегося исполнителем по договору, к исполнению предусмотренных им обязанностей.

Вследствие этого все, что «не додал» работодатель работнику и государству, придется возместить, включая предоставление и оплату отпусков, пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, премий, доплат за работу сверхурочно, ночью, в выходные и праздничные дни, штраф за несвоевременную и неполную выплату заработной платы [3, ст. 236]. Также работодателю потребуется отразить стаж в трудовой книжке, произвести доплату страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай ВНиМ и от НСиПЗ и пеней за просрочку этих платежей (налоговый орган и орган ФСС России вправе оштрафовать нарушителя).

Стоит напомнить, что работодателю придется также заплатить штраф за заключение ГПД, фактически регулирующего трудовые отношения между работником и работодателем: на должностных лиц — в размере от 10 000 до 20 000 руб.; на ИП — от 5000 до 10 000 руб.; на юридических лиц — от 50 000 до 100 000 руб. (ч. 4 ст. 5.27 КоАП РФ). За повторное нарушение штраф взимается в повышенном размере: с граждан — 5000 руб.; с ИП — от 30 000 до 40 000 руб.; с юридических лиц — от 100 000 до 200 000 руб. А виновное должностное лицо может быть дисквалифицировано на срок от 1 года до 3 лет (ч. 5 ст. 5.27 КоАП РФ).

Налоговый орган, выявивший в ходе мероприятий налогового контроля факты заключения ГПД, прикрывающих трудовые отношения, вправе изменить их квалификацию и выставить работодателю требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафа (п. 77 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25, письмо Минтруда России от 13.08.2014 № 17-3/В-383). Если работодатель не исполнит требование, взыскание будет производиться в судебном порядке [2, подп. 3 п. 2 ст. 45].

Аналогично может действовать и орган ФСС России, т. е. доначислить страховые взносы на обязательное социальное страхование от НСиПЗ (подп. 4 п. 3 ст. 26.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

В настоящее время действует Соглашение об информационном взаимодействии между Федеральной службой по труду и занятости и Федеральной налоговой службой (от 25.11.2016 № ММВ-23-2/24@) в целях получения информации о хозяйствующих субъектах, не осуществивших налоговые отчисления за начисленную заработную плату и страховые взносы в установленные сроки. Такое возможно, если работники осуществляют трудовую деятельность в соответствии с ГПД, фактически регулирующими трудовые отношения, а также без оформления гражданско-правовых или трудовых договоров.

Территориальные органы Роструда направляют в налоговые органы по адресу места нахождения организации (филиала, представительства или иного обособленного подразделения), адресу места жительства (места пребывания) ИП сообщение и соответствующие материалы об обнаруженном нарушении. Налоговые органы в свою очередь направляют инспекциям труда сведения о нарушениях хозяйствующими субъектами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, выявленных на основании сообщений, поступивших от органов Роструда.

Получается, что подмена формы отношений с физическим лицом, в первую очередь сознательная, нацеленная на получение работодателем необоснованной выгоды в трудовой и налоговой сферах, — это проблема многогранная и с широким спектром последствий; занимаются ею несколько контролирующих органов.

В теории отличить трудовой договор от ГПД довольно просто — по предмету сделки. Так, в отличие от договора возмездного оказания услуг, трудовой договор подразумевает выполнение не какой-то конкретной разовой услуги, а определенных трудовых функций, входящих в обязанности физического лица-работника; при этом важен процесс исполнения им этих трудовых функций. Также по договору возмездного оказания услуг исполнитель сохраняет положение самостоятельного хозяйствующего субъекта, в то время как по трудовому договору работник включается в состав персонала работодателя, подчи-

няется установленному режиму труда и трудится под контролем и руководством работодателя. Исполнитель по договору возмездного оказания услуг работает на свой риск, а лицо, с которым заключен трудовой договор, не несет риска, связанного с осуществлением своего труда. Соответствующее определение трудовых отношений дано в ст. 15 ТК РФ, а существо ГПД разъяснено в ГК РФ (глава 37 посвящена договору подряда, глава 39 — договору возмездного оказания услуг и т. д.).

Однако на практике зафиксировать и вычленить данные признаки довольно сложно, причем это зачастую не удается даже судам, хотя высшие судебные инстанции уделяют проблеме квалификации рассматриваемых договоров очень большое внимание (см., например, определения Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 14.01.2019 № 5-КГ18-259, 10.09.2018 № 80-КГ18-9, 28.05.2018 № 18-КГ18-65, 23.04.2018 № 57-КГ18-4, 05.02.2018 № 34-КГ17-10, 25.09.2017 № 66-КГ17-10; пункты 17, 18, 24 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29.05.2018 № 15, п. 8 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.03.2004 № 2 (в ред. от 24.11.2015), пункты 2.2, 3 определения Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 597-О-О).

Попробуем обобщить положения ТК РФ, ГК РФ, выводы судов и вывести типичные признаки, свидетельствующие в пользу наличия именно трудовых отношений, а не гражданско-правовых:

- исполнитель не является самостоятельным хозяйствующим субъектом, работает как член трудового коллектива, интегрирован в организационный процесс заказчика, взаимодействует при выполнении работы с сотрудниками заказчика (например, для исполнителя определяется коэффициент трудового участия);
- договор выполняется под контролем заказчика, предполагается непосредственное подчинение руководителю подразделения, исполнение его указаний;
- на исполнителя распространяются локальные нормативные акты заказчика (например, он упоминается в приказах о премировании, порядке расчета заработной платы, праве подписи, распоряжениях об участии в корпоративных мероприятиях; на него возлагаются обязанности по обеспечению пожарной безопасности; он указывается в графике отпусков);
- документация свидетельствует, что исполнитель представляет интересы заказчика от его имени, действуя при этом без доверенности и без соответствующих указаний в договоре;

- обязанности исполняются по имеющейся в штатном расписании должности;
- работодатель давал объявления о приме на работу или размещал заявки в центре занятости населения о поиске работников, но затем заключал с гражданами ГПД;
- исполнителю определено оборудованное заказчиком рабочее место; он предоставляет материалы, инструменты и оборудование для выполнения работ (услуг);
- на исполнителя возложены обязанности подчиняться правилам внутреннего трудового распорядка (включая работу по графику, обязанность присутствовать на рабочем месте в течение рабочего дня /смены);
- для исполнителя был проведен вводный инструктаж по охране труда и технике безопасности; он прошел стажировку, аттестацию, проверку знаний и т. п.;
- при заключении договора был проведен предварительный медосмотр исполнителя;
- исполнитель обеспечивался средствами индивидуальной защиты по нормам, определенным для работников заказчика;
- работа не носит разового характера, она постоянна; между сторонами сложились непрерывные и длительные отношения (договор неоднократно продлевался или перезаключался сразу после окончания срока действия предыдущего договора);
- целью заключения договора являлся не результат оказания услуг, а работа как таковая, конкретное задание не указано, а определена трудовая функция (управление судном, обработка деталей и т. п.);

- прием на работу гражданина был осуществлен с последующим увольнением и заключением ГПД, предусматривающего выполнение аналогичной работы;
- в договоре не определены сроки и формы сдачи результатов работы; отчеты, акты об исполнении договора отсутствуют или оформляются по форме, предусмотренной для работника, занимающего в организации аналогичную должность;
- вознаграждение по договору дифференцировано в зависимости от времени суток, а также для рабочих и выходных дней;
- размер вознаграждения не зависит от объема проделанной работы;
- оплата исполнителю производится в сроки, установленные для выплаты заработной платы сотрудникам, на основании ведомостей об оплате труда и с выдачей расчетного листка;
- оплата работы заказчиком является для исполнителя единственным и (или) основным источником доходов;
- исполнителю оформлен пропуск на территорию работодателя как для работника; имеются отметки о явке исполнителя в журнале регистрации прихода-ухода работников или ином аналогичном регистре;
- имеются распоряжения о направлении исполнителя в командировку, на повышение квалификации и т. п.;
- с исполнителем заключен договор о полной материальной ответственности, что предусматривается в рамках трудовых отношений;
- на рабочем месте исполнителя проведена специальная оценка условий труда и т. п.

Несмотря на разнообразие признаков и, безусловно, необходимость объективной оценки их значимости в каждом конкретном случае, все эти «маркеры» объединены одной особенностью: наниматель действует как работодатель, а не как заказчик; по мере развития отношений он «забывает» делать вид, что имеет дело не с работником, а с самостоятельным хозяйствующим субъектом. Все это выдает истинные намерения работодателя.

В отдельных случаях закон может прямо запретить заключение ГПД и требовать приема работника в штат. Например, охранник, оказывающий услугу по осуществлению контрольно-пропускного режима на территории объекта заказчика на основе ГПД, обязан оформить соответствующую лицензию (ст. 1 Закона РФ от 11.03.1992 № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации»). В других ситуациях для стороннего исполнителя может быть обязательным членство в саморегулируемой организации.

В поисках аргументов в пользу гражданско-правовых отношений не стоит возлагать слишком больших надежд на юридические формальности, способ оформления отношений, поскольку они прежде всего могут свидетельствовать о допущенных нарушениях со стороны нанимателя как доминантной стороны, вопреки намерению работника.

Так, суды неоднократно указывали, что для юридической квалификации сделки не значимы следующие формальные признаки:

- отсутствие заявления от гражданина о приеме на работу;
- отсутствие документально оформленного трудового договора;
- отсутствие приказов о приеме на работу, увольнении;
- факт подписания лицами ГПД и неоспаривание им этого договора;
- непредоставление исполнителем заказчику трудовой книжки, равно как и отсутствие записи в трудовой книжке;
- неопределение в договоре должности исполнителя, порядка и сроков выплаты заработной платы;

- отсутствие соответствующей должности в штатном расписании[1];
- отсутствие в договоре условий о стимулировании и поощрении работника, о предоставлении отпусков, оплате больничных, а также фактическое непредоставление этих гарантий;
- указание в договоре на то, что за исполнителя не уплачиваются страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай ВНиМ и от НСиПЗ;
- указание в договоре на то, что исполнитель обязан самостоятельно уплачивать за себя НДФЛ[2];
- отсутствие информации о работнике в табеле учета рабочего времени и т. п.

Эти признаки могут свидетельствовать о притворной сделке, слабой правовой грамотности гражданина или давлении на него со стороны работодателя.

Таким образом, если возникает или назревает спор с проверяющими или исполнителем по поводу формы отношений или только еще планируется заключение ГПД с гражданами, заказчику работ (услуг) нужно быть честным в первую очередь с собой и объективно оценить (в том числе по приведенным нами параметрам), куда же избранный путь может привести.

К сожалению, многие работодатели не останавливаются на указанных злоупотреблениях и их чаяния простираются дальше экономии на спецодежде или страховых взносах на случай ВНиМ и от НСиПЗ. До сих пор популярна регистрация работников в качестве ИП, вывод их из штата и заключение с ними ГПД с целью фиктивного дробления бизнеса или незаконного использования специальных налоговых режимов. Ведь если работник по тем или иным причинам соглашается стать лжепредпринимателем, это ведет к резкому снижению налоговой нагрузки на его бывшего работодателя: при применении физическим лицом УСН, ЕНВД, ПСН не надо платить НДФЛ, страховые взносы минимальны, кроме того, работодатель может часть своих доходов перекладывать на ИП и т. д. Такие схемы могут показаться привлекательными и перспективными только на первый взгляд. Дело в том, что применяемые сегодня налоговыми органами методы контроля позволяют их вычислять практически моментально путем анализа связей такого ИП с другими хозяйствующими субъектами: как правило, степень его хозяйственной самостоятельности стремится к нулю. Допросы и опросы указанных лиц обычно выявляют их отдаленное представление о собственной предпринимательской деятельности и самоидентификацию как работников бывшего работодателя. Доказанный умысел организатора подобных налоговых схем с учетом размера причиненного государству ущерба может улучшить уголовно-правовую перспективу материалов налогового контроля (см. письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@) и гарантированно отрицательно скажется на уровне налогового риска организации.

ГПД не должны становиться инструментом агрессивной налоговой оптимизации и / или способом ущемления трудовых прав работников. Если злоупотреблений нет, можно не ожидать покушений на свободу договора и использовать те преимущества, которые дает право выбора формы отношений с физическим лицом. НПП

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26 янв. 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп.).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

3. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 дек. 2001 г. № 197-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе

М.А. Климова,
независимый консультант-практик по вопросам налогообложения, бухгалтерского учета и трудового права, к. э. н.
Sprosi.klimovu@gmail.com

[1] Наличие именно трудовых отношений может быть подтверждено ссылками на тарифно-квалификационные характеристики работы, должностные инструкции и любым документальным или иным указанием на конкретную профессию, специальность, вид поручаемой работы. — *Примеч. автора*.

[2] Такое указание просто незаконно и никак не оправдывается гражданско-правовыми отношениями. — *Примеч. автора*.