

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**ОТ 15 АПРЕЛЯ 2022 ГОДА N ЕА-4-15/4674@**

**О НАПРАВЛЕНИИ ИНФОРМАЦИИ ПО ПРОВЕДЕНИЮ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПО НПД**

Федеральная налоговая служба с целью повышения эффективности проведения камеральных налоговых проверок, в случаях при которых налоговым органом установлены обстоятельства, свидетельствующие о подмене трудовых отношений с привлечением физического лица уплачивающего налог на профессиональный доход сообщает следующее.

1. При проведении камеральных налоговых проверок в отношении налогоплательщиков по которым, установлены нарушения неуплаты НДФЛ и страховых взносов в случае переквалификации договоров гражданско-правового характера в трудовые, рекомендуется учитывать сложившуюся положительную судебную практику по указанной категории споров: [Определение Верховного суда РФ от 27.02.2017 N 302-КГ17-382 \(дело N А58-547/2016\)](#), Постановление Первого Арбитражного апелляционного суда от 06.02.2020 по делу N А43-5895/2019, Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.07.2021 по делу N А33-36428//2018), [Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 11.09.2020 N Ф03-3529/2020 по делу N А51-23858/2019](#), [Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.12.2020 по делу N А03-20987/2018](#), [Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.06.2020 N Ф06-61089/2020](#), [Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.03.2019 по делу N А28-1147/2018](#).

При рассмотрении вышеуказанных дел суды, поддерживая выводы налогового органа и признавая обоснованность переквалификации гражданских правоотношений в трудовые, руководствовались следующими обстоятельствами, подтвержденными документально:

- закрепление в предмете договора трудовой функции (выполнение работником лично работ определенного рода, а не разового задания заказчика);
- отсутствие в договоре конкретного объема работ (значение для сторон имеет сам процесс труда, а не достигнутый результат);
- договором установлена ежемесячная в определенной сумме оплата труда;
- выполнение работы по трудовому договору предполагает включение работника в производственную деятельность Общества;
- в течение календарного года размер вознаграждения не меняется (необходимо учитывать, что формирование вознаграждения за фактически отработанные дни противоречит правилам вознаграждения по договорам гражданско-правового характера);
- трудовой договор предусматривает подчинение работника внутреннему трудовому распорядку, его составным элементом является выполнение в процессе труда распоряжений работодателя, за ненадлежащее выполнение которых работник может нести дисциплинарную ответственность;
- договоры носят не разовый, а систематический характер и заключаются на год или до окончания календарного года;
- договорами возложена материальная ответственность на фактического исполнителя работ;
- из условий договора следует, что обеспечен контроль со стороны работодателя;

- обеспечение работодателем работника условиями труда;
- условием заключения договоров, с привлекаемым к деятельности Общества физическими лицами являлась их регистрация в качестве индивидуального предпринимателя, при этом при прекращении получения денежных средств от работодателя, индивидуальные предприниматели прекращали деятельность и снимались с учета;
- инфраструктурная зависимость (работы осуществляются материалами, инструментами, оборудованием и на территории Общества);
- централизованное предоставление отчетности в налоговый орган по телекоммуникационным каналам в один период либо по доверенности сотрудниками Общества.

2. По вопросу правомерности применения положений [статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации](#) (далее - [НК РФ](#)) в рамках камеральных налоговых проверок расчетов по страховым взносам, расчетов сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговыми агентами ([форма 6-НДФЛ](#)) (далее - расчеты) при выявлении налоговыми органами обстоятельств, свидетельствующих о подмене трудовых отношений гражданско-правовыми, заключенных между организациями и плательщиками налога на профессиональный доход при выполнении ими работ (оказания услуг), Управление сообщает следующее.

Признаки трудовых отношений перечислены в [Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29.05.2018 N 15](#), среди которых:

- 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;
- устойчивый и стабильный характер этих отношений, подчиненность и зависимость труда;
- выполнение сотрудником работы только по определенной специальности, квалификации или должности;
- наличие дополнительных гарантий для работника, установленных законами, иными нормативными правовыми актами, регулирующими трудовые отношения.

К доказательствам наличия трудовых отношений между сторонами гражданско-правового договора, в частности, могут быть отнесены:

- письменные доказательства (например, оформленный пропуск на территорию работодателя, журнал регистрации прихода-ухода сотрудников на работу);
- документы кадровой деятельности работодателя (графики работы (сменности), графики отпусков, документы о направлении работника в командировку, возложении на него обязанностей по обеспечению пожарной безопасности, договор о полной материальной ответственности работника);
- расчетные листы о начислении заработной платы, ведомости выдачи денежных средств, сведения о перечислении денежных средств на банковскую карту работника;
- документы хозяйственной деятельности работодателя (заполняемые или подписываемые работником товарные накладные, счета-фактуры, копии кассовых книг о полученной выручке, путевые листы, заявки на перевозку груза, акты о выполненных работах, журнал посетителей, переписка сторон спора, в том числе по электронной почте);
- документы по охране труда (журнал регистрации и проведения инструктажа на рабочем месте, удостоверения о проверке знания требований охраны труда, направление работника на медицинский осмотр, акт медицинского осмотра

работника, карта специальной оценки условий труда), свидетельские показания, аудио- и видеозаписи и др.

Судебная практика признает допустимым переквалификацию гражданско-правовых отношений в трудовые для целей надлежащего исчисления НДФЛ и страховых взносов.

В частности, в [определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.02.2019 N 304-КГ18-25124 по делу N А70-13715/2017](#) суд поддержал доводы налогового органа о создании налогоплательщиком незаконной схемы минимизации налогообложения, заключая договоры гражданско-правового характера со своими работниками, зарегистрированными как индивидуальными предпринимателями.

Суды обратили внимание, что непосредственным заказчиком услуг был работодатель, местом оказания услуг являлся его офис, индивидуальные предприниматели не оплачивали аренду помещений, техники и другого оборудования. Работники находились на территории организации 40 часов в неделю и выполняли свои должностные обязанности, при этом организация ежемесячно выплачивала индивидуальным предпринимателям денежное вознаграждение независимо от фактического выполнения работ и составления подтверждающих документов.

Таким образом, правомерно применение положений [статьи 54.1 НК РФ](#) в рамках камеральных налоговых проверок расчетов при выявлении наличия трудовых отношений между сторонами гражданско-правового договора. При этом, подобные случаи подлежат выявлению с учетом необходимости установления всех имеющих существенное значение фактических обстоятельств и сбора соответствующей доказательственной базы.

Учитывая изложенное, необходимо обеспечить сбор надлежащей доказательственной базы при проведении камеральных налоговых проверок налогоплательщиков у которых налоговым органом установлены обстоятельства, свидетельствующие о подмене трудовых отношений с привлечением физического лица уплачивающего налог на профессиональный доход с учетом правоприменительных судебных практик.

Руководителям (исполняющим обязанности руководителей) управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, начальникам (исполняющим обязанности начальников) межрегиональных инспекций ФНС России по федеральным округам (с двухуровневой системой управления) необходимо довести настоящее письмо до территориальных налоговых органов и обеспечить его применение.

Заместитель руководителя  
Действительный государственный  
советник Российской Федерации  
3 класса  
А.В.Егоричев

Электронный текст документа  
подготовлен АО "Кодекс" и сверен по:  
рассылка