

С. М. Миронова,

доктор юридических наук, доцент,
Волгоградский институт управления – филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации

РОЛЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В ПРОТИВОДЕЙСТВИИ НЕЛЕГАЛЬНОЙ ЗАНЯТОСТИ: ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ

Аннотация. Увеличение числа самозанятых лиц, привело к тому, что их работа начала активно использоваться предпринимательским сообществом для подмены трудовых отношений, что ведет как к уменьшению собираемых налоговых и страховых взносов, так и необходимости защиты трудовых и социальных прав таких лиц. Налоговые органы, обладая большим объемом сведений и информации о самозанятых и компаниях, с которыми они работают, не только самостоятельно осуществляют налоговый контроль, но и предоставляют эти сведения органам, осуществляющим надзор за соблюдением трудового законодательства, а также вновь создаваемым межведомственными комиссиям по противодействию нелегальной занятости. При этом возникает ряд вопросов, как по содержанию предоставления сведений, так и по сохранению налоговой тайны теми лицами, которые будут работать с этими сведениями и информацией, что требует соответствующих дополнений в налоговом законодательстве. В работе проведен анализ последних изменений законодательства, связанных с созданием межведомственных комиссий по противодействию нелегальной занятости и определена роль налоговых органов в обеспечении таких комиссий сведениями и информацией, необходимыми для их эффективной работы.

Ключевые слова: Федеральная налоговая служба; самозанятые; налог на профессиональный доход; подмена трудовых отношений; нелегальная занятость; налоговая тайна; информационное взаимодействие

Статья подготовлена при финансовой поддержке Российского научного фонда и Комитета экономической политики и развития Волгоградской области по гранту № 24-28-20066 <https://rscf.ru/project/24-28-20066/>

THE ROLE OF TAX AUTHORITIES IN COUNTERING ILLEGAL EMPLOYMENT: INFORMATION INTERACTION

Abstract. The increase in the number of self-employed persons has led to the fact that their work has begun to be actively used by the business community to replace labor relations, which leads to both a decrease in collected tax and insurance contributions, and the need to protect the labor and social rights of such persons. Tax authorities, having a large amount of data and information about the self-employed and the companies they work with, not only independently exercise tax control, but also provide this information to the bodies supervising compliance with labor legisla-

tion, as well as newly created interdepartmental commissions to combat illegal employment. At the same time, a number of questions arise, both on the content of the provision of information, and on the preservation of tax secrecy by those persons who will work with this information and data, which requires appropriate additions to the tax legislation. The paper analyzes the latest changes in legislation related to the creation of interdepartmental commissions to combat illegal employment and defines the role of tax authorities in providing such commissions with the data and information necessary for their effective work.

Keywords: Federal Tax Service; self-employed; professional income tax; substitution of labor relations; illegal employment; tax secrecy; information interaction

The article was prepared with the financial support of the Russian Science Foundation and the Committee for Economic Policy and Development of the Volgograd Region under grant No. 24-28-20066 <https://rscf.ru/project/24-28-20066/>

Введение. Последние годы в России высокими темпами растет число самозанятых-плательщиков налога на профессиональный доход, что обуславливает интерес к данной теме [5]. По состоянию на 5 августа 2024 года их число достигло 11 миллионов человек, что намного выше тех показателей, которые изначально планировались при проведении эксперимента и введении данного налогового режима. Это обусловлено не только тем фактом, что налог на профессиональный доход очень удобен и прост в использовании за счет максимального цифрового взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком, но в первую очередь тем фактом, что самозанятых стали использовать для подмены трудовых отношений [4]. Компаниям выгодно вместо того, чтобы нанимать сотрудников в штат по трудовому договору, заключать договоры гражданско-правового характера с самозанятыми на выполнение работ или оказание услуг, что дает возможность экономии на налогах и страховых взносах. На практике это приводит к многочисленным ситуациям подмены трудовых отношений, то есть фактически идет искажение правоотношений, что ведет к переквалификации этих отношений и доначислению налогов.

При этом должны быть сформулированы четкие критерии, позволяющие разграничить трудовые отношения от договоров по выполнению работ/оказанию услуг. На основе общих положений, закрепленных Трудовым кодексом РФ, еще до введения налога на профессиональный доход такие критерии были сформулированы Верховного суда РФ от 29 мая 2018 г. № 15.

Основная часть. Федеральная налоговая служба РФ, осуществляющая налоговый контроль и заинтересованная в наполнении бюджета налогами (реализуя фискальный интерес государства), в своих письмах также неоднократно формулировала критерии разграничения отношений самозанятых плательщиков налога на профессиональный доход от трудовых отношений и высказывала свою позицию на предмет недопустимости подмены трудовых отношений отношениями с самозанятыми лицом.

С одной стороны, такие критерии выработаны сложившейся российской практикой. С другой стороны, поскольку использование зависимых подрядчиков

вместо заключения трудовых договоров это не только российская, но и общемировая проблема, то можно анализировать и использовать опыт других стран, в которых сформирован свои критерии определения степени зависимости работника и уклонения таких компаний от уплаты налогов в связи с этим.

Например, в США изучают отношения работника и компании в целях определения, является ли он сотрудником или независимым подрядчиком. При определении данного факта учитывают два обстоятельства: степень контроля и степень независимости. Такие факты делят на три категории: поведенческий контроль, финансовый контроль и тип отношений сторон.

Так при поведенческом контроле выявляют факты, которые показывают, имеет ли бизнес-право направлять и контролировать, как работник выполняет задачу, для которой он нанят, включают тип и степень следующего. Инструкции, которые бизнес дает работнику. Сотрудник, как правило, подчиняется инструкциям бизнеса о том, когда, где и как работать. Все нижеперечисленное является примерами типов инструкций о том, как выполнять работу:

- Когда и где выполнять работу.
- Какие инструменты или оборудование использовать.
- Каких рабочих нанимать или помогать в работе.
- Где приобретать расходные материалы и услуги [1].

В Российской Федерации такие критерии сформулированы письмами ФНС России, на их основе решаются вопросы о том, какие отношения имели место быть на самом деле: гражданское-правовые или трудовые. За последние несколько лет сложилась судебная практика по данной категории дел, суды часто соглашались с позицией налоговых органов по доначислению налогов (например, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.08.2024 № Ф07-9143/2024 по делу № А56-122624/2022; постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.12.2023 № Ф03-5254/2023 по делу № А04-2860/2023; постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.07.2024 № Ф06-4539/2024 по делу № А57-10956/2023 и др.). И это только подтверждает тот факт, что компании часто используют труд самозанятых для подмены трудовых отношений.

За последние годы у налоговых органов сформировалась обширная база сведений о самозанятых – плательщиках налога на профессиональный доход, субъектах предпринимательской деятельности, с которыми они работают, сведения о сделках между ними и оплате по таким сделкам, иные сведения, которые позволяют определить фактические правоотношения между самозанятыми и их клиентами. Федеральная налоговая служба становится одной из самых больших цифровых платформ, аккумулирующих сведения, необходимые не только для осуществления налогового контроля, обеспечения налоговой безопасности государства, но и для иных целей, что предопределяет необходимость тесного информационного взаимодействия между налоговыми органами и иными органами публичной власти [2; 3].

Несмотря на то, что вопросы работы с самозанятыми, когда они фактически вступают в трудовые отношения с компанией, возникают уже не первый год, в части других вопросов, не связанных с доначислением налогов и страховых

взносов, должного контроля до последнего времени не осуществлялось, что приводило все к возрастающей подмене трудовых отношений. Такие категории занятых лиц (самозанятые, фактически вступившие в трудовые отношения) ведут не только к недоплате налогов и страховых взносов, что уменьшает поступления в бюджет и внебюджетные фонды, но и нарушает трудовые и социальные права таких работников, поскольку им не предоставляются гарантии, закрепленные трудовым законодательством, они не могут рассчитывать на будущую пенсию, они не могут получить пособие по временной нетрудоспособности и др.

Все это привело к необходимости установления правовых норм законодательством о борьбе с нелегальной занятостью, что нашло свое отражение в закреплении в Федеральном законе от 12 декабря 2023 года № 565-ФЗ «О занятости населения в Российской Федерации» главы 13, посвященной противодействию нелегальной занятости в России. Данная глава состоит из двух статей, в которых дается понятие нелегальной занятости, определяются полномочия Правительства РФ и органов власти всех уровней в данной сфере (ст. 66). Большое внимание уделяется созданию и деятельности межведомственных комиссий субъектов РФ по противодействию нелегальной занятости (ст. 67).

Как определяется в статье 67 закона, большую роль в работе межведомственной комиссии играют сведения и информация, которые они получают у налоговых органов (данные сведения составляют налоговую тайну, в связи с чем на них должны распространяться требования по работе с налоговой тайной). Очевидно, что налоговые органы обладают максимальным объемом информации, на основании которой может быть сделан вывод о признаках нелегальной занятости. Ведь именно эти признаки ложатся в основу доначисления НДС и страховых взносов тем компаниями, которые работают с самозанятыми – плательщиками налога на профессиональный доход.

Какие именно сведения и информация должны передаваться в межведомственные комиссии было определено приказом Минтруда России от 2 февраля 2024 г. № 40н, который вступил в силу с 1 марта 2024 года. Данный приказ вызвал большой резонанс среди предпринимателей, работающих с самозанятыми лицами, поскольку определил ряд критериев, на которые будут обращать внимание, и которые, как следует, из запрашиваемых сведений, могут привести к вызову организации на межведомственную комиссию по нелегальной занятости.

В отличие от критериев, используемых налоговыми органами, которые на основе общих признаков трудового законодательства, позволяют разграничить трудовые и гражданско-правовые отношения в каждом конкретном случае, в приказе Минтруда установлены критерии, по которым у налоговых органов запрашиваются сведения. К числу такой информации относятся сведения о работе организации (ИП) более чем с десятью самозанятыми (независимо от того, являются ли они физическими лицами без статуса ИП, или зарегистрированы в качестве индивидуального предпринимателя), если они отвечают также таких критериям продолжительность работы с организацией более трех месяцев и среднемесячный доход которых более 20 тысяч рублей. Из данного положения следует, что все эти три критерия должны соблюдаться одновременно. Таким образом, если у компании, например, один-два самозанятых, то такие сведения подавать

не нужно. В то же время вызывает вопрос ситуация с крупными компаниями, которые работают с большим числом самозанятых индивидуальных предпринимателей, оказывающих компании услуги, выполняющих для них работы, имеющие признаки гражданско-правовых, а не трудовых отношений. Представляется, что в тех случаях, когда такой договор между компанией и самозанятым лицом не содержит никаких признаков трудовых отношений, он не должен рассматриваться как повод проверки использования нелегальной занятости, даже если таких самозанятых с компанией работает несколько. Это касается в том числе и тех случаев, когда такая работа носит особый характер и не совпадает с трудовой функцией работников, занятых по трудовому договору.

То есть предоставление таких сведений от налоговых органов межведомственным комиссиям по противодействию нелегальной занятости не должно автоматически делать такие организации виновными в использовании нелегальной занятости, а должно являться лишь основанием для дополнительной проверки на предмет подмены трудовых отношений, выявления признаков трудовых отношений. И только в этом случае в отношении таких компаний могут быть применены какие-то меры ответственности. В ином случае это противоречило бы самой сути предпринимательских отношений, когда компании и индивидуальные предприниматели вправе выбирать способ заключения ими договоров между собой.

Вопрос также вызывает пункт о необходимости предоставления информации о фактах нелегальной занятости на основании решения, принятых по результатам проведенных налоговых проверок. Остается не раскрытым вопрос, должна ли предоставляться информация, если решение еще не вступило в законную силу и пока находится в стадии обжалования налогоплательщиком. С другой стороны, еще до вынесения решения налоговый орган, как правило, уже обладает информацией, которая может являться основанием для вывода о нелегальной занятости, и которая может быть использована межведомственной комиссией.

Поскольку часть сведений, передаваемых налоговыми органами, может содержать налоговую тайну, необходимо рассмотреть, какие именно передаваемые сведения будут подпадать под режим налоговой тайны, и какие последствия в случае нарушения такого режима могут быть для лиц, входящих в состав межведомственной комиссии. Институту налоговой тайны в Налоговом кодексе РФ посвящена только статья 102, которая определяет перечень сведений, которые исключаются из налоговой тайны. Кроме того, устанавливаются особенности применения налоговой тайны к отдельным сведениям, а также случаи взаимодействия между налоговыми органами, органами государственной власти, органами местного самоуправления, другими лицами, на которые режим налоговой тайны будет распространяться. Данные нормы постоянно дополняются, что обусловлено широким информационным взаимодействием налоговых органов с иными органами власти и должностными лицами: в условиях цифровой трансформации происходит и трансформация института налоговой тайны [6; 7].

Следует сделать вывод, что не все сведения и информация, содержащиеся в приказе Минтруда России от 02.02.2024 № 40н, будут подпадать под режим налоговой тайны, например сведения об ИНН или нарушениях налогового законодательства, включая суммы задолженности и мерах ответственности за эти

нарушения. Все остальные сведения будут составлять режим налоговой тайны, а это значит, что лицам, которым это сведения передаются, обязаны соблюдать этот режим.

В практике встречаются случаи привлечения должностных лиц налоговых органов к уголовной ответственности по ст. 183 Уголовного кодекса РФ за незаконное получение или разглашение сведений, составляющих налоговую тайну. Например, передача третьим лицам сведений, содержащих налоговую тайну, из базы АИС «Налог-3», посредством мессенджера «WhatsApp» (Постановление Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19.01.2023 № 77-540/2023).

В то же время п. 2 ст. 183 УК РФ предусматривает возможность привлечения к уголовной ответственности за незаконное разглашение или использование сведений, составляющих налоговую тайну, лица, которому такая информация стала известна по службе или работе. Так в состав межведомственной комиссии по противодействию нелегальной занятости в Волгоградской области, утвержденному постановлением Администрации Волгоградской обл. от 12.08.2024 № 469-п, включены семьдесят три человека, в том числе председатели областных комитетов, начальники отделов территориальных органов федеральных органов исполнительной власти, глав муниципальных образований и др. Следует предположить, что комиссия будет собираться в усеченном составе и не все из обозначенных лиц будут получать информацию по конкретному делу в отношении конкретного налогоплательщика. В то же время остается не ясным вопрос, по каким каналам связи будет передавать информация, как будет обеспечена сохранность данных, предоставляемых налоговым органом в межведомственную комиссию. Следует также предложить оповещать членов межведомственной комиссии и рабочих групп, которые в целях противодействия нелегальной занятости будут работать со сведениями, составляющими налоговую тайну, о рисках возможного разглашения таких сведений и привлечения к уголовной ответственности.

Исходя из структуры статьи 102 Налогового кодекса РФ необходимо внести в нее дополнения в части включения пункта о распространении норм Налогового кодекса РФ о налоговой тайне на информацию и сведения, которые передаются межведомственным комиссиям по противодействию нелегальной занятости. Проект Федерального закона № 533106-8, содержащий такие дополнения, был принят Государственной Думой РФ в первом чтении 29 мая 2024 года, после этого больше не рассматривался из-за необходимости корректировки ряда положений. При этом представляется необходимым принятие данного закона в ближайшее время, поскольку межведомственные комиссии уже начинают свою работу, сведения передаются, а это значит, что режим налоговой тайны может быть нарушен.

Заключение. По итогам исследования можно сделать следующий вывод. Увеличение числа самозанятых лиц, привело к тому, что их работа начала активно использоваться предпринимательским сообществом для подмены трудовых отношений, что ведет как к уменьшению собираемых налоговых и страховых взносов, так и необходимости защиты трудовых и социальных прав таких лиц. Налоговые органы, обладая большим объемом сведений и информации о самозанятых и компаниях, с которыми они работают, не только самостоятельно осу-

осуществляют налоговый контроль, но и предоставляют эти сведения органам, осуществляющим надзор за соблюдением трудового законодательства, а также вновь создаваемым межведомственным комиссиям по противодействию нелегальной занятости. При этом возникает ряд вопросов, как по содержанию предоставляемых сведений, так и по сохранению налоговой тайны теми лицами, которые будут работать с этими сведениями и информацией, что требует соответствующих дополнений в налоговом законодательстве.

Список литературы

1. Employer's Supplemental Tax Guide (Supplement to Pub. 15, Employer's Tax Guide) [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.irs.gov/charities-non-profits/exempt-organizations-independent-contractors-vs-employees>
2. Лютова О. И. ФНС России как цифровая платформа: особенности и перспективы правового регулирования // Современное общество и право. – 2023. – № 1(62). – С. 37–41.
3. Маслов К. В. Взаимодействие между налоговыми органами и органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность, при обеспечении налоговой безопасности государства // Конституционализация оперативно-розыскной деятельности: Материалы международной научно-практической конференции, Омск, 4 октября 2021 года. – Омск: Омская академия Министерства внутренних дел Российской Федерации, 2022. – С. 76–80.
4. Миронова С. М. Налог на профессиональный доход – пять лет эксперимента: промежуточные итоги // Финансовое право. – 2023. – № 12. – С. 10–14.
5. Пономарева К. А. Налог на профессиональный доход: дискуссионные вопросы с точки зрения субъектного состава налогового режима / К. А. Пономарева, А. А. Батарин, С. Д. Шаталов // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 1. – С. 34–45.
6. Родыгина В.Е. Трансформация института налоговой тайны в условиях цифровой экономики: правовые аспекты // Финансовое право. – 2019. – № 10. – С. 20–24.
7. Цифровая экономика: актуальные направления правового регулирования: научно-практическое пособие / М. О. Дьяконова, А. А. Ефремов, О.А. Зайцев и др.; под ред. И. И. Кучерова, С. А. Сеницына. – Москва: ИЗиСП, НОРМА, 2022. – 376 с.