

УДК 336.225.3

Маргарита Анатольевна Жидкова, канд. экон. наук, доц.,
МАДИ, Россия, 125319, Москва, Ленинградский пр., 64, zhidkova_m_a@mail.ru

Нина Валерьевна Казицкая, канд. экон. наук, доц.,
МАДИ, Россия, 125319, Москва, Ленинградский пр., 64, kazitskaya@mail.ru

ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НДФЛ С ВЫПЛАТ ИНОСТРАННЫМ РАБОТНИКАМ

Аннотация. В статье рассмотрены особенности налогообложения доходов иностранных граждан, прибывших в Российскую Федерацию из зарубежья. На конкретных примерах приведены порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц, а также применение различных налоговых ставок.

Ключевые слова: налогообложение физических лиц, налоговые нерезиденты, объект налогообложения, ставки налога.

Margarita A. Zhidkova, Ph. D., associate professor,
MADI, 64, Leningradsky Prosp., Moscow, 125319, Russia, zhidkova_m_a@mail.ru

Nina V. Kazitskaya, Ph. D., associate professor,
MADI, 64, Leningradsky Prosp., Moscow, 125319, Russia, kazitskaya@mail.ru

ORDER OF CALCULATION OF THE PERSONAL INCOME TAX FROM PAYMENTS TO FOREIGN WORKERS

Abstract. In article features of the taxation of the income of the foreign citizens who arrived to the Russian Federation from the abroad are considered. The order of calculation and payment of a tax on the income of natural persons, and also application of various tax rates are given in concrete examples.

Keywords: taxation of natural persons, tax nonresidents, object of the taxation, tax rate.

Введение

Исчисление и удержание НДФЛ с выплат работникам-иностранцам требует пристального внимания, поскольку ставка налога зависит не от гражданства работника, а от его налогового статуса.

С 1 января 2015 г. изменился порядок уплаты НДФЛ в виде фиксированного авансового платежа, действующий для иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность на основе патента физических лиц. Данная система распространяется на иностранцев, прибывших в Российскую Федерацию в безвизовом порядке и трудящихся по найму у организаций и индивидуальных предпринимателей, а также лиц, занимающихся частной практикой (адвокатов, нотариусов).

Рассмотрим на примерах особенности исчисления данного налога с доходов иностранных работников.

Удержание НДФЛ с выплат иностранным гражданам, прибывшим в РФ из республик Евразийского экономического союза

29 мая 2014 г. Россией, Беларусью и Казахстаном был подписан Договор о Евразийском экономическом союзе, который ратифицирован Федеральным законом от 03.10.2014 г. № 279-ФЗ «О ратификации договора о Евразийском экономическом союзе».

Поскольку в 2015 г. Республики Армения и Кыргызстан подписали договор о присоединении к Евразийскому экономическому союзу, то их граждане также имеют особый статус.

Согласно ст. 73 Договора, «в случае если одно государство-член в соответствии с его законодательством и положениями международных договоров вправе облагать налогом доход налогового резидента (лица с постоянным местопребыванием) другого государства-члена в связи с работой по найму, осуществляемой в первом упомянутом государстве-члене, такой доход облагается в первом государстве-члене с первого дня

работы по найму по налоговым ставкам, предусмотренным для таких доходов физических лиц – налоговых резидентов (лиц с постоянным местопребыванием) этого первого государства-члена».

Таким образом, в 2015 г. доходы граждан Беларуси, Казахстана, Армении, а с 21 мая и Кыргызстана, по трудовым и гражданско-правовым договорам с российскими организациями подлежат налогообложению в РФ по ставке 13%.

Особенности налогообложения доходов иностранных граждан, временно прибывших из «безвизовых» стран

В настоящее время в безвизовом порядке на территорию Российской Федерации прибывают:

- 1) граждане Кыргызстана, Таджикистана, Республики Беларусь и Казахстана (Соглашение между правительством Республики Беларусь, правительством Республики Казахстан, правительством Кыргызской Республики, Правительством РФ и правительством Республики Таджикистан о взаимных безвизовых поездках граждан, заключенное в Минске 30 ноября 2000 г.);
- 2) граждане Узбекистана (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Узбекистан о взаимных поездках граждан РФ и граждан Республики Узбекистан, заключенное в Минске 30 ноября 2000 г.);
- 3) граждане Украины (Соглашение от 16 января 1997 г. между Правительством РФ и Правительством Украины о безвизовых поездках граждан РФ и Украины);
- 4) граждане Азербайджана (Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики о безвизовых поездках граждан Российской Федерации и Азербайджанской Республики от 03 июля 1997 г.);

5) граждане Армении (Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения о взаимных безвизовых поездках граждан Российской Федерации и граждан Республики Армения от 25 сентября 2000 г.).

Прибывший иностранный работник оформляет самостоятельно или через уполномоченную субъектом РФ организацию патент. Следует отметить, что патент не требуется для граждан стран Беларусь, Казахстан, Армения и Кыргызстан.

Исчисление сумм и уплата НДФЛ производятся организацией-работодателем в отношении всех доходов работника, источником которых является организация, с учетом уменьшения налога на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных работником.

Временно пребывающие безвизовые работники иностранцы исчисляют и уплачивают фиксированные авансовые платежи по НДФЛ самостоятельно.

Перечисление налога осуществляется в течение года в виде фиксированных авансовых платежей в размере **1200** руб. в месяц, и данная сумма подлежит индексации на коэффициент-дефлятор и на коэффициент, отражающий региональные особенности рынка труда [4].

Согласно приказу Минэкономразвития России от 29.10.2014 г. № 685 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2015 год», коэффициент-дефлятор, необходимый в целях применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» установлен в размере **1,307**.

Таким образом, в 2015 г. фиксированный авансовый платеж без учета регионального коэффициента составляет **1568,40** ($1200 \times 1,307$) руб.

На территории города Москвы и на территории Московской области коэффициент, отражающий региональные особенности рынка труда на 2015 г. составляет **2,5504** (Закон города Москвы от 26.11. 2014 г. № 55 «Об установлении коэффициента, отражающего региональные

особенности рынка труда на территории города Москвы», Закон Московской области «Об установлении коэффициента, отражающего региональные особенности рынка труда Московской области, на 2015 год» от 27.11.2014 г. № 155/2014-ОЗ).

Следовательно, в Москве и Московской области размер фиксированного авансового платежа в 2015 г. за 1 месяц будет составлять **4000** ($1568,40 \times 2,5504$) руб.

Уплачивать фиксированный авансовый платеж необходимо по месту осуществления иностранным работником деятельности до дня начала срока, на который выдается, продлевается или переоформляется патент.

По итогам года рассчитывают окончательную сумму НДФЛ с учетом ранее внесенных авансовых платежей.

Если сумма налога превысит величину авансовых платежей, то разницу нужно отразить в декларации и перечислить в бюджет в срок не позднее 15 июля года, следующего за отчетным.

В случае если сумма уплаченных за период действия патента фиксированных авансовых платежей превышает сумму налога, исчисленную по итогам этого налогового периода исходя из фактически полученных налогоплательщиком доходов, сумма такого превышения не является суммой излишне уплаченного налога и не подлежит возврату или зачету налогоплательщику.

Если российская организация принимает на работу временно пребывающего «безвизового» иностранца, то в 2015 г. данный работник должен иметь патент и самостоятельно уплачивать фиксированные авансовые платежи по НДФЛ.

Общая сумма НДФЛ с доходов налогоплательщиков, работающих на основании патента в организации, исчисляется работодателями – налоговыми агентами и подлежит уменьшению на сумму фиксированных уплаченных авансовых платежей за период действия патента

применительно к соответствующему налоговому периоду (п. 6 ст. 227.1 НК РФ).

Уменьшение исчисленной суммы налога производится в течение налогового периода только у одного налогового агента по выбору налогоплательщика, при условии получения от налогового органа уведомления о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей. Только тогда налоговый агент уменьшает исчисленную сумму налога на сумму уплаченных работником фиксированных авансовых платежей.

Налоговый орган направляет уведомление в срок, не превышающий 10 рабочих дней со дня получения заявления налогового агента, при наличии информации, полученной от территориального органа федерального органа исполнительной власти в сфере миграции, о факте заключения налоговым агентом с налогоплательщиком трудового договора или гражданско-правового договора и выдачи налогоплательщику патента.

Для возможности уменьшения суммы исчисленного налога у организации-работодателя должны быть следующие документы:

- 1) уведомление налогового органа о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей;
- 2) письменное заявление налогоплательщика об уменьшении исчисленной суммы налога на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей;
- 3) документы, подтверждающие уплату фиксированных авансовых платежей.

Обратимся к примеру. Если физическое лицо уплачивает авансовый платеж за 12 месяцев (то есть патент приобретен на 12 месяцев), то сумма авансового платежа будет составлять 48 000 руб. (4 000 руб.×12 мес.).

При этом не ясно, каков порядок зачета данного авансового платежа – ежемесячно на сумму в размере 4 000 руб., либо полностью, пока аванс не будет выбран.

Исходя из прямого прочтения норм законодательства и в силу того, что авансовый платеж является ежемесячным, зачет следует производить ежемесячно в размере 4 000 руб.

Таким образом, иностранец самостоятельно уплачивает фиксированные авансовые платежи по НДФЛ.

Общая сумма НДФЛ с доходов иностранца, получаемых по трудовому или гражданско-правовому договору, исчисляется организацией по ставке 13% и подлежит уменьшению на сумму фиксированных авансовых платежей, уплаченных иностранцем за период действия патента применительно к соответствующему налоговому периоду.

Особенности исчисления НДФЛ с выплат иностранным гражданам из иных стран

При определении порядка налогообложения выплат работнику по трудовому и гражданско-правовому договору необходимо следовать положениям норм международного договора со страной, резидентом которой является иностранный работник.

Если в соответствии с международным договором налогообложение доходов иностранного работника производится исходя из норм НК РФ, то доходы иностранца будут облагаться в РФ по ставке 13% или 30% в зависимости от налогового статуса работника.

Если в соответствии с международным договором налогообложение доходов иностранного работника производится исходя из норм страны, резидентом которой он является, то в Российской Федерации налог с доходов иностранца не исчисляется, если работник представит в налоговый орган официальное подтверждение, что он является резидентом

другой страны, с которой заключен международный договор (письмо Минфина РФ от 30.11.2010 № 03-04-06/2-275).

Подтверждение должно быть представлено не только в налоговый орган, но и налоговому агенту, для которого это подтверждение служит основанием для удержания НДФЛ при выплате доходов или их налогообложения по предусмотренным в соответствующем соглашении ставкам независимо от количества и регулярности выплат физическому лицу и вида доходов, полученных от источников в Российской Федерации.

Помимо подтверждения о резидентстве, налогоплательщик представляет соответствующее заявление о налогообложении дохода по пониженной ставке либо об освобождении от уплаты налога в Российской Федерации (письмо УФНС по г. Москве от 04.03.2010 г. № 20-14/3/02267). Налоговый агент при получении такого заявления и подтверждающих документов направляет их в налоговый орган по месту своей постановки на налоговый учет. Решение о предоставлении налогоплательщику налоговой льготы в Российской Федерации принимает налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента. До получения от налогового органа решения о предоставлении налогоплательщику налоговой льготы в Российской Федерации налоговый агент обязан исчислить, удержать у иностранного лица-нерезидента и уплатить сумму налога на доходы физических лиц по ставке 30%.

То есть для того, чтобы у организации не возникало обязанности исчислять НДФЛ с дохода, который в соответствии с международным договором в РФ не облагается НДФЛ, организация должна иметь решение налогового органа о предоставлении работнику налоговой льготы.

Для этого необходимо получить от работника подтверждение о резидентстве и заявление на предоставление льготы и представить документы в налоговый орган.

Если на дату выплаты дохода решение налогового органа у организации отсутствует, организация исчисляет НДФЛ в общем порядке, а работник может обратиться в налоговый орган за возвратом излишне исчисленной суммы НДФЛ.

Особенности исчисления НДФЛ с выплат иностранным гражданам, являющимся высококвалифицированными специалистами

Высококвалифицированными специалистами признаются иностранные граждане и лица без гражданства, которые обладают значительным опытом работы, навыками и достижениями в конкретной области деятельности и получают доходы от трудовой деятельности в РФ в размере не менее 2 млн руб. из расчета за один год (365 календарных дней) [2].

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами – налоговыми нерезидентами РФ, за исключением доходов, получаемых, в частности, от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

Если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

Помимо заработной платы высококвалифицированные специалисты могут получать и иные выплаты.

В отношении выплат, производимых работодателями и заказчиками в пользу высококвалифицированных специалистов в денежной и

натуральной форме и не предусмотренных соответствующими трудовыми и гражданско-правовыми договорами (например, материальная помощь, подарки), применяется ставка налога в размере 30% (письмо ФНС РФ от 26.04.2011 г. №КЕ-4-3/6735).

Средний заработок, выплачиваемый работнику за период отпуска в соответствии со ст. 114 ТК РФ, не относится к доходам от осуществления трудовой деятельности. В отношении данного дохода, полученного высококвалифицированным специалистом, не признаваемым налоговым резидентом РФ, применяется налоговая ставка в размере 30% (письмо Минфина от 04.07.2014 г. № 03-04-06/32423).

Следовательно, вне зависимости от налогового статуса доходы физического лица – высококвалифицированного специалиста, получаемые в рамках его трудовой деятельности на основании трудового или гражданско-правового договора в РФ, подлежат налогообложению по ставке 13%.

В отношении выплат, производимых в пользу указанных специалистов в денежной и натуральной форме и не предусмотренных трудовым договором (материальная помощь, подарки, средний заработок, выплачиваемый за период отпуска), применяется ставка налога в размере 13%, если сотрудник имеет статус налогового резидента, и 30%, если сотрудник – налоговый нерезидент.

Налогообложение доходов иностранных граждан, признанных беженцами или получившими временное убежище на территории РФ

С 6 октября 2014 г. вступили в силу изменения налогообложения доходов беженцев или лиц, получивших временное убежище на территории России.

Теперь доходы от трудовой деятельности, которые получают не являющиеся налоговыми резидентами РФ иностранные граждане или лица

без гражданства, признанные беженцами или получившие временное убежище на территории России, облагаются налогом в размере 13% [1].

Действие данной нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2014 г. [3].

Заключение

Все иностранные сотрудники, работающие на российских предприятиях, или в российских представительствах иностранных компаний, должны уплачивать в РФ налог на доходы физических лиц. Исключения из этого правила, а также особенности налогообложения могут быть установлены заключенными между Россией и государствами, гражданами которых являются иностранные сотрудники, соглашениями об устранении двойного налогообложения. Такое соглашение может предусматривать льготное налогообложение по пониженным ставкам, освобождение от налога, либо зачет фактически уплаченных за пределами Российской Федерации сумм налога в соответствии с законодательством других государств при уплате налога в Российской Федерации.

Список литературы

1. Федеральный закон от 19.02.1993 г. № 4528-1 (ред. от 22.12.2014) «О беженцах» // URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=172546> (дата обращения 25.05.2015)/
2. Федеральный закон от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ (ред. от 06.04.2015) «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 24.04.2015) // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176310/ (дата обращения 25.05.2015)/

3. Федеральный закон от 04.10.2014 г. № 285-ФЗ «О внесении изменений в статьи 217 и 224 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_169430/

(дата обращения 25.05.2015).

4. Федеральный закон от 24.11.2014 г. № 368-ФЗ «О внесении изменений в статьи 226 и 227.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171240/

(дата обращения 25.05.2015).

References

1. Federal'nyi zakon ot 19.02.1993g. N 4528-1 (red. ot 22.12.2014) «O bezhencah», URL:

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=172546>

2. Federal'nyi zakon ot 25.07.2002g. N 115-FZ (red. ot 06.04.2015) «O pravovom polozhenii inostrannyh grazhdan v Rossiiskoi Federacii» (s izm. i dop., vstup. v silu s 24.04.2015), URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176310/

3. Federal'nyi zakon ot 04.10.2014g. N 285-FZ «O vnesenii izmenenii v stat'i 217 i 224 chasti vtoroi Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federacii», URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_169430/

4. Federal'nyi zakon ot 24.11.2014g. N 368-FZ «O vnesenii izmenenii v stat'i 226 i 227.1 chasti vtoroi Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federacii», URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171240/