

О заграничных работниках и их российских налогах

Апрель – месяц подачи налоговых деклараций. В случаях, предусмотренных законодательством, до 30 апреля физические лица обязаны подать декларации по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) за истекший налоговый период¹. Налоговым периодом для НДФЛ является календарный год². Таким образом, 30 апреля 2012 года – окончательный день для декларирования доходов, полученных с 1 января по 31 декабря 2011 года.

Российские резиденты, получающие доходы от российских организаций, индивидуальных предпринимателей и некоторых иных лиц, указанных в законе³, как правило, не обязаны подавать декларации и уплачивать НДФЛ по таким доходам – за них удерживает и перечисляет налоги в бюджет плательщик дохода (налоговый агент). Так, впрочем, бывает не всегда, но об этом мы поговорим далее.

Налогоплательщиками по НДФЛ являются⁴:

российских резидентов, получающих доходы от источников в России или за рубежом (основная ставка – 13%⁵),

нерезидентов, получающих доходы от источников в России (по ставке 30%⁶).

При этом не имеет значения, является ли лицо гражданином России или иного государства: и для россиян, и для иностранцев статус резидента или нерезидента определяется исключительно временем фактического пребывания на территории России.

Лица, находящиеся в России не менее 183 дней в течение следующих подряд 12 месяцев, признаются налоговыми резидентами (п. 2 ст. 207 НК).

Окончательный статус лица в налоговом периоде определяется в конце данного периода⁷. Так, если по состоянию на 31 декабря налогоплательщик провел в России не менее 183 дней, то он считается резидентом в течение всего соответствующего года. Таким образом, если он в течение одного календарного года уплачивал налоги в режиме нерезидента, а затем провел в России не менее 183 дней и приобрел статус резидента, то режим налогообложения пересматривается применительно ко всему календарному году. Суммы налогов, удержанные по ставке 30%, пересчитываются исходя из ставки 13%.

¹ П. 1 ст. 229 НК РФ.

² Ст. 216 НК РФ.

³ П. 1 ст. 226 НК РФ.

⁴ П. 1 ст. 207 НК РФ.

⁵ П. 1 ст. 224 НК РФ.

⁶ П. 3 ст. 224 НК РФ.

⁷ См. письмо Минфина от 04 июля 2007 г. N 03-04-06-01/210.

Аналогично и в противоположной ситуации: налогоплательщик, покинувший Россию до того, как фактически провел в ней не менее 183 дней в соответствующем году, считается нерезидентом в течение всего этого года. Налоги, уплаченные в России по ставке 13%, пересчитываются, и налогоплательщику начисляется дополнительный налог исходя из ставки 30%⁸.

Проиллюстрируем изменение режима налогообложения доходов при изменении статуса налогоплательщика на двух довольно типичных примерах: 1) выезд работника за границу на долгий срок и 2) долгосрочный выезд работника из-за границы в Россию.

1. Выезд работника за границу

Некоторые российские организации направляют специалистов за границу на длительный срок. Эти специалисты могут осуществлять свои функции на основании трудового договора, договора оказания услуг или выполнения работ – для налогообложения НДФЛ это не имеет значения (в дальнейшем для краткости мы их будем именовать работниками). Пока работник пребывает за границей и там выполняет все свои функции, он находится в особых налоговых условиях, отличающихся от тех условий, которые действуют для работников, оставшихся в России. Разница заключается в том, что доходы заграничного работника не считаются полученными от источника в Российской Федерации⁹. Следовательно, российская организация, выплачивающая доходы такому работнику, не считается налоговым агентом и не обязана удерживать и перечислять за него в бюджет НДФЛ. Это должен делать сам работник.

Таким образом, работник, находящийся на работе за границей, несет обязанность по подаче декларации за прошедший налоговый период и самостоятельно должен исчислить и уплатить НДФЛ. Об этом говорится в многочисленных письмах Минфина, разъясняющих алгоритм действий в подобных ситуациях¹⁰.

Если пребывание работника за границей в течение 12 следующих подряд месяцев продлилось не менее 183 дней (в високосном году – не менее 184 дней), он теряет статус налогового резидента и перестает уплачивать в России налог со своих доходов.

Окончательный статус налогоплательщика определяется по состоянию на конец налогового периода – календарного года. Если работник уехал в начале года и до 31 декабря провел в России меньше 183 дней, то он теряет статус резидента уже в соответствующем году. При этом доходы за осуществление трудовых функций в России (до отъезда за границу), в начале года удерживавшиеся по «резидентной» ставке 13%, по итогам года подлежат перерасчету исходя из «нерезидентной» ставки 30%¹¹. Учитывая, что выплачивающая организация перестает исполнять функции налогового агента для заграничного работника, такой пересчет и погашение образовавшейся недоимки работнику придется осуществить самостоятельно.

По своим доходам за осуществление трудовых функций за рубежом работник отчитывается и платит налог самостоятельно. При этом он определяет свой налоговый статус по итогам прошедшего года. Уехав в начале

⁸ См. там же.

⁹ Пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ.

¹⁰ См., например, письма Министерства финансов РФ от 23 ноября 2011 г. № 03-04-06/6-317, от 14 февраля 2012 г. № 03-04-06/6-38, от 1 декабря 2010 г. № 03-04-06/6-282, от 10 июня 2011 г. № 03-04-06/6-136.

¹¹ П. 3 письма Минфина от 04 июля 2007 г. № 03-04-06-01/210.

года и к концу года став нерезидентом, он освобождается от обязанности уплачивать налог с «трудовых» доходов за рубежом.

Таким образом, работник, который провел в России менее 183 дней в году, платит НДФЛ за доходы от трудовой деятельности в России по ставке 30% и не платит НДФЛ за доходы от трудовой деятельности за рубежом.

Если работник выехал из России во второй половине года – он считается налоговым резидентом в течение всего этого года. В соответствующем году он уплачивает НДФЛ по ставке 13% с доходов за осуществление трудовых функций как в России, так и за рубежом. В следующем году, когда истекает 183 дня с момента выезда работника из России, он приобретает статус нерезидента. Важно, что этот статус действует в течение всего налогового периода, то есть в течение всего (следующего) календарного года. Соответственно, если даже работник стал нерезидентом не с января, а, например, с апреля, то он для целей исчисления НДФЛ по итогам года все равно считается нерезидентом в течение всего периода, начиная с января¹². Таким образом, за соответствующий год работник не должен отчитываться и уплачивать в России НДФЛ с доходов от трудовой деятельности за границей.

Итак, уехав за границу и начав исполнять свои трудовые функции там, работник как бы «перемещает» за границу свой источник дохода. С этого времени он уплачивает в России налоги со своих «трудовых» доходов лишь пока он является налоговым резидентом. Перестав быть таковым, он утрачивает статус налогоплательщика по НДФЛ.

О каких доходах идет речь? Прежде всего, это, разумеется, доходы от работы за границей. При этом не важно, в пользу российской или иностранной организации она осуществляется. Например, работа в пользу российской организации в режиме удаленного доступа, создание материалов для публикации на сайте российской организации или в российском журнале – все это является работой, фактически осуществляемой за рубежом. Соответственно, доходы за нее являются доходами от источника за пределами РФ¹³.

Некоторые виды доходов, однако, подлежат налогообложению в России независимо от того, сколько времени работник провел за рубежом, т.е. сохранил или утратил ли он статус российского резидента. Это доходы от источника в РФ. К ним относятся, например, доходы от реализации или сдачи внаем российской недвижимости, вознаграждение за использование в России авторских произведений, дивиденды и проценты по займам от российских организаций, российские пенсии, пособия, стипендии и т.д.¹⁴.

Для «вознаграждения директоров и иных аналогичных выплат, получаемых членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа)»¹⁵(далее для простоты назовем упомянутых лиц просто руководителями) действуют особые условия. Доходы руководителей российских компаний считаются полученными от источника в РФ независимо от места, где фактически исполнялись их управленческие функции; доходы руководителей иностранных организаций – наоборот, считаются полученными за пределами РФ, где бы они фактически ни осуществлялись (пп. 6 п. 1 и пп. 6 п. 2 ст. 208 НК).

¹² См. письмо Министерства финансов РФ от 30 января 2012 г. N 03-04-06/6-15.

¹³ См. письмо Министерства финансов РФ от 26.01.2011г. N 03-04-06/6-10.

¹⁴ П.1 ст. 208 НК РФ.

¹⁵ Пп. 6 п. 1 и пп. 6 п. 2 ст. 208 НК

В стране, куда уехал работник, также может возникнуть обязанность уплатить налог с получаемых работником доходов. Избежать повторной уплаты налога с одних и тех же доходов поможет соглашение об избежании двойного налогообложения, если, конечно, со страной нахождения работника оно заключалось.

2. Въезд работника в Россию

Работник, возвращающийся в Россию после более чем полугодичного¹⁶ отсутствия или въезжающий в Россию впервые, считается нерезидентом до тех пор, пока его пребывание в России не достигнет 183 дней. В его ситуации принципы, описанные применительно к выезжающим работникам, действуют в точности наоборот: пока работник является нерезидентом, он платит российский налог только с доходов, происходящих от источника в России; став резидентом, он платит НДФЛ со всего своего общемирового дохода.

Окончательный статус налогоплательщика определяется по состоянию на конец налогового периода – календарного года. Если работник въехал в Россию в первой половине года и до 31 декабря провел там не менее 183 дней, то он для целей уплаты НДФЛ по итогам года считается резидентом в течение всего соответствующего периода. При этом доходы за осуществление трудовых функций в России (после въезда из-за границы), в начале года удерживаемые по «нерезидентной» ставке 30%, по итогам года подлежат перерасчету по «резидентной» ставке 13%¹⁷. Излишне удержанные суммы налога могут быть возвращены налогоплательщику налоговым агентом по его заявлению¹⁸.

Что касается доходов, которые работник получал в течение этого года в связи с осуществлением трудовых функций за рубежом, то ему необходимо по итогам соответствующего года отчитаться и уплатить с этих доходов НДФЛ по ставке 13%.

Таким образом, став резидентом, работник приобретает обязанность уплачивать в России налог со всех своих доходов, в том числе происходящих от источника за пределами РФ.

Если налогоплательщик прибыл в Россию во второй половине года, то в соответствующем периоде он как нерезидент будет уплачивать налог с доходов от осуществления трудовых функций в России по ставке 30%. Налог с доходов от работы за рубежом не подлежит налогообложению. В следующем году после получения статуса резидента работник начинает уплачивать НДФЛ по ставке 13%, а налоги, удержанные в этом периоде по 30%-ной ставке, пересчитываются по ставке 13%.

Говоря о доходах от трудовой деятельности, происходящих от российского источника, мы имеем в виду доходы за любую работу, фактически осуществленную в России. Это может быть работа как в пользу российской, так и в пользу иностранной организации, в том числе в удаленном режиме, создание публикаций для российских или иностранных изданий или иные виды деятельности (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК).

¹⁶ Т.е. продлившегося не менее 183 дней (в високосном году – не менее 184 дней) в течение 12 последующих месяцев.

¹⁷ См. письмо Министерства финансов РФ от 30 июня 2005 г. N 03-05-01-04/225.

¹⁸ См. письма Министерства финансов РФ от 25.08.2006 № 03-05-01-04/251, ФНС РФ от 16.05.2006 № 04-2-05/3

Если доходы работнику выплачивает российская организация, она сама удерживает и уплачивает за него налоги как налоговый агент (ст. 226 НК). Если же доходы выплачивает иностранная организация, налогоплательщик обязан самостоятельно задекларировать их в России и уплатить с них налог.

Следует также учитывать, что нерезиденты не имеют права на получение налоговых вычетов по НДФЛ (п. 4 ст. 210 НК).

В стране, откуда прибыл работник, также может возникнуть обязанность уплатить налог с получаемых работником доходов. Для того, чтобы не уплачивать повторно налог с одних и тех же доходов, можно воспользоваться соглашением об избежании двойного налогообложения (если, конечно, со страной нахождения работника оно заключалось).

Выводы

Итак, работники-резиденты уплачивают НДФЛ с доходов как от источника в России, так и от источника за пределами РФ. Нерезиденты платят НДФЛ только с доходов от российского источника.

Доход от трудовой деятельности в России считается доходом от российского источника.

Доход от деятельности работника за рубежом не считается доходом от источника в России, даже если он выплачивается российской организацией. В такой ситуации выплачивающая организация не является для работника налоговым агентом, и он самостоятельно должен декларировать доходы и уплачивать с них налог.

Работник, выехавший за границу в первой половине года, утрачивает статус налогового резидента в этом же году (при условии не менее чем 183-дневного пребывания за границей), и налоги за работу в России, удержанные в этом периоде по ставке 13%, подлежат пересчету по ставке 30%. С доходов от работы за рубежом НДФЛ не уплачивается.

Работник, выехавший за границу во второй половине года, сохраняет статус резидента до конца года. В этом году он уплачивает НДФЛ по ставке 13% со всех доходов, как от работы в России, так и от работы за границей. В следующем году, пробыв за границей не менее 183 дней, он считается утратившим статус резидента с начала года. НДФЛ за доходы от работы за рубежом начиная с данного (следующего) года не уплачивается.

Работник, въехавший в Россию в начале года, приобретает статус резидента в этом же году. Он уплачивает НДФЛ с полученных в этом году доходов от работы как в России, так и за рубежом, по ставке 13%. Если с российских доходов налог в начале года удерживался по ставке 30%, в конце года он подлежит пересчету по ставке 13%.

Работник, въехавший в Россию во второй половине года, остается нерезидентом до конца этого года. С доходов от работы за рубежом он НДФЛ не уплачивает, но платит налог с доходов от работы в России по ставке 30%. В следующем году, пробыв в России не менее 183 дней, он считается утратившим статус резидента с начала года. НДФЛ, удержанный в данном (следующем) году по ставке 30%, пересчитывается исходя из ставки 13%.

Для руководителей компаний действуют особые условия. Доходы руководителей российских компаний считаются полученными от источника в РФ независимо от места, где фактически исполнялись их управленче-

ские функции; доходы руководителей иностранных организаций – наоборот, считаются полученными за пределами РФ, где бы они фактически ни осуществлялись.

В стране, куда уехал или откуда приехал работник, также может возникнуть обязанность уплатить налог с получаемых работником доходов. Для того, чтобы не уплачивать повторно налог с одних и тех же доходов, можно воспользоваться соглашением об избежании двойного налогообложения (если, конечно, со страной нахождения работника оно заключалось).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990