Лекция
«Налог на доходы физических лиц (НДФЛ): особенности для иностранных граждан»

Автор-составитель:
Кашин В.А.
Доктор экономических наук.
Государственный советник налоговой службы II ранга,
Советник ЕврАзЭС, член Экспертного совета по совершенствованию налогового законодательства и правоприменительной практики при Торговопромышленной Палате РФ, член Союза журналистов России.

Иностранным гражданам необходимо знать особенности и налогообложения в РФ, в первую очередь с учетом договоренностей с другими государствами об избежании двойного налогообложения.

Статья 7 НК РФ. Международные договоры по вопросам налогообложения

1. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

2. Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица).

Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса также признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), в интересах которого иное лицо (иная иностранная структура без образования юридического лица) правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией (иностранной структурой без образования юридического лица), указанной в абзаце первом настоящего пункта, или непосредственно таким иным лицом (иной иностранной структурой без образования юридического лица).

При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, указанными в настоящем пункте (иностранными структурами без образования юридического лица), а также принимаемые ими риски.

3. В случае, если международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы, в целях применения этого международного договора иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение

указанных в настоящем пункте положений международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения.

4. В случае выплаты доходов от источников в Российской Федерации иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, и не имеющему фактического права на такие доходы, если источнику выплаты известно лицо, имеющее фактическое право на такие доходы (их часть), налогообложение выплачиваемого дохода производится в следующем порядке:

1) в случае, если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), признается в соответствии с настоящим Кодексом налоговым резидентом Российской Федерации, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй настоящего Кодекса для налогоплательщиков, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, без удержания соответствующего налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации - источника выплаты доходов в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

2) в случае, если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является иностранным лицом, на которое распространяется действие международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, положения указанного международного договора Российской Федерации применяются в отношении лица, которое имеет фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть) в соответствии с порядком, предусмотренным международным договором Российской Федерации.

СТАВКИ НДФЛ

По ставке НДФЛ - 13%

Облагаются доходы от осуществления трудовой деятельности **гражданами** государств – членов Евразийского экономического союза (**ЕАЭС**), которые признаются налоговыми резидентами (лицами с постоянным местопребыванием) этих государств.

По итогам налогового периода определяется статус иностранного гражданина в зависимости от времени нахождения в РФ: нерезидент – время нахождения в РФ менее 183 дней и резидент – более 183 дней.

ДОГОВОР О ЕВРАЗИЙСКОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ СОЮЗЕ (ЕАЭС):

Евразийский экономический союз представляет собой международную организацию региональной экономической интеграции, обладающую международной правосубъектностью, учрежденную Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

Целью создания ЕАЭС было обеспечение свободы движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы, а также проведение скоординированной, согласованной или единой политики в отраслях экономики.

Сайт Евразийского экономического союза - http://www.eaeunion.org/

Государства-члены

Республика Армения

Республика Беларусь

Республика Казахстан

Кыргызская Республика

Российская Федерация

Статья 73

Налогообложение доходов физических лиц

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.

Положения настоящей статьи применяются к

	налогообложению доходов в связи с работой по найму, получаемых гражданами государств-членов.

ПО СТАВКЕ - **35%** (п.2 ст. 224 НК РФ)	**ОБЛАГАЮТСЯ:** • стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в пункте 28 статьи 217 НК РФ; • процентные доходы по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, доходов в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ; • суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК РФ; • доходы в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2.1 НК РФ.

ПО СТАВКЕ НДФЛ – **13%** (п.3 ст. 224 НК РФ)	**ОБЛАГАЮТСЯ ДОХОДЫ ОТ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ У:**

РАБОТАЮЩИХ ПО ПАТЕНТУ

ст. 224 и ст. 227.1 НК РФ, ст. 13.3 ФЗ № 115-ФЗ

УЧАСТНИКОВ ГОСПРОГРАММЫ ПО ОКАЗАНИЮ СОДЕЙСТВИЯ ДОБРОВОЛЬНОМУ ПЕРЕСЕЛЕНИЮ В РФ СООТЕЧЕСТВЕННИКОВ, ПРОЖИВАЮЩИХ ЗА РУБЕЖОМ, А ТАКЖЕ ЧЛЕНОВ ИХ СЕМЕЙ

ст. 224 НК РФ и ст.13 ФЗ № 115-ФЗ

ВЫСОКОКВАЛИФИЦИРОВАННЫХ СПЕЦИАЛИСТОВ

ст. 224 НК РФ, ст. 13.2 ФЗ № 115-ФЗ

ЧЛЕНОВ ЭКИПАЖЕЙ СУДОВ, ПЛАВАЮЩИХ ПОД ГОСУДАРТСВЕННЫМ ФЛАГОМ РФ

ст. 224 НК РФ, ст. 13 ФЗ № 115-ФЗ

БЕЖЕНЦЕВ ИЛИ ПОЛУЧИВШИХ ВРЕМЕННОЕ УБЕЖИЩЕ В РФ

ст. 224 НК РФ, ст. 13 ФЗ № 115-ФЗ

Примечание. Кнопки: ст. 224 НК РФ и ст.ст. 13, 13.2 и 13.3 ФЗ № 115-ФЗ должны быть активными, т.е. с переходом в «клик»:

ст. 224 НК РФ -
http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=284335&fld=134&dst=101441,0&rnd=0.38660049529626206#09840516425647283

ст. 13 ФЗ № 115-ФЗ

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37868/c137c6f66afe76bc2b195f1d1743662a5fc3d372/

ст. 13.2 ФЗ № 115-ФЗ

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37868/a605996320180cd7015eadeb1564de9768fffadd/

ст. 13.3 ФЗ № 115-ФЗ

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37868/78903dca1f0ac1f3abc08d2f8cd1c0e2fddc826b/

ПО СТАВКЕ - 30% (п. 3 ст. 224 НК)	**ОБЛАГАЮТСЯ ВСЕ ДОХОДЫ, ПОЛУЧАЕМЫЕ ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ, НЕ ЯВЛЯЮЩИМИСЯ НАЛОГОВЫМИ РЕЗИДЕНТАМИ РФ, ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ ДОХОДОВ, поименованных в этом пункте**
ПО СТАВКЕ - 9 % (п. 5 ст. 224 НК)	**ОБЛАГАЮТСЯ ДОХОДЫ** в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.
ПО СТАВКЕ - 30% (п. 6 ст. 224 НК)	**ОБЛАГАЮТСЯ ДОХОДЫ** по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями статьи 214.6 НК РФ.

ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Примечание. п. 2 ст. 11 НК РФ – клик на ссылку - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/0b14e6fcebc7613ee7846b850f1402cc4565d09c/

НАЛОГОВЫЙ НЕРЕЗИДЕНТ -

(п. 2 ст. 207 НК РФ)

- физическое лицо, которое находится в России менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ)
- при опрелении статуса не имеют значения гражданство страны, место рождения или жительства физического лица
- иные случаи

НАЛОГОВЫЙ РЕЗИДЕНТ -

(п. 2 ст. 207 НК РФ)

- физическое лицо, которое находится в России более 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев

Налоговый статус налогового резидента РФ производится на основании подтверждения, выданного налоговым органом, на основании заявления

(примерная форма заявления приведена в приложении № 1 к приказу ФНС России от 07.11.2017 № ММВ-7-17/837@).

В заявлении указывается – ИНН (при наличии), фамилия, имя, отчество (при наличии), код иностранного государства, способ получения (на бумажном носителе или через официальный сайт ФНС России в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» https:// www.nalog.ru); цель подтверждения: применения двустороннего международного договора РФ об избежании двойного налогообложения, или иное; год, за который необходим документ, подтверждающий статус налогового резидента Российской Федерации.

Заявитель должен указать **документ, удостоверяющий личность физического лица, с**ведения о времени пребывания физического лица на территории РФ: общее количество дней пребывания на территории РФ за период, в том числе количество дней нахождения за пределами РФ (для лечения, обучения, для выполнения работ (оказания услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Перечень документов, удостоверяющих личность иностранного гражданина:

/1 иные документы, которые могут быть приложены для подтверждения статуса налогового резидента:

табель рабочего времени

приказы о командировках, путевые листы и т.п;

авансовые отчеты и документы к ним (проездные документы, документы за проживание)

миграционная карта с данными о въезде и выезде из РФ

свидетельство о регистрации по месту временного пребывания

справка, полученная по месту проживания в РФ

договор с медицинскими (образовательными) учреждениями

справка о проведении лечения (прохождении обучения) с указанием времени такого лечения (обучения)

копии документов, подтверждающие получение доходов или право на получение доходов в иностранном государстве, владение имуществом в иностранном государстве, иные факты и обстоятельства, требующие подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации

а также:

Если налоговый статус иностранного гражданина изменился (был нерезидент, стал резидент), то работодатель должен пересчитать НДФЛ для чего:

1) включительно по текущую дату получения дохода рассчитывается **налоговая база** нарастающим итогом с начала года: включается зарплата, отпускные, премии и иные выплаты.

НАЛОГОВАЯ БАЗА

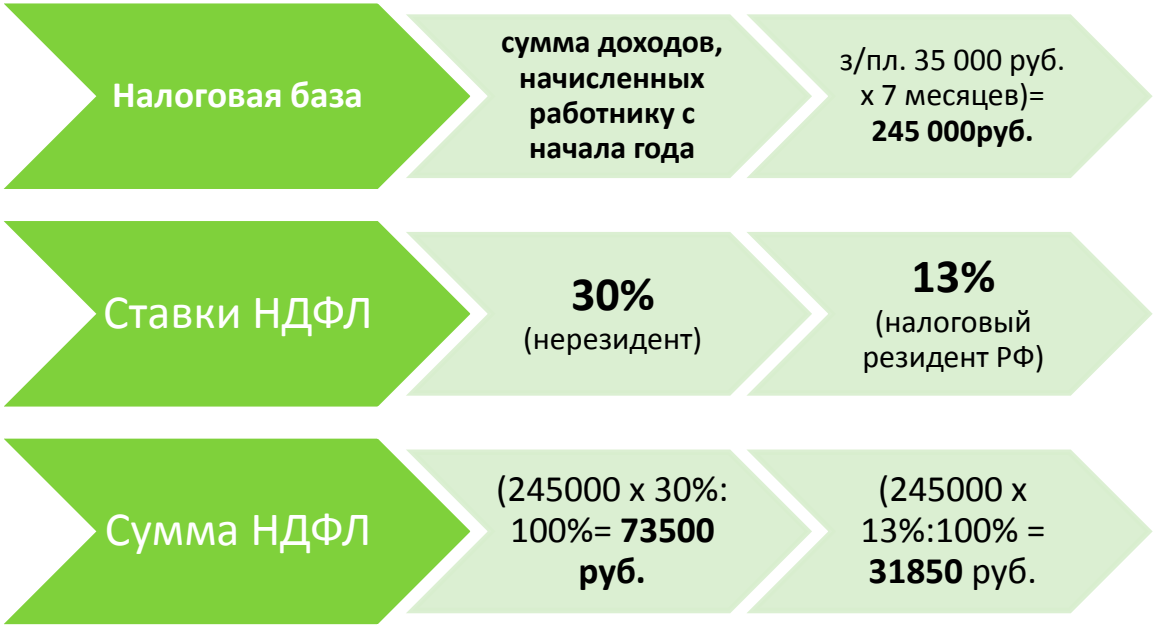
пункт 1 статьи 210 НК РФ

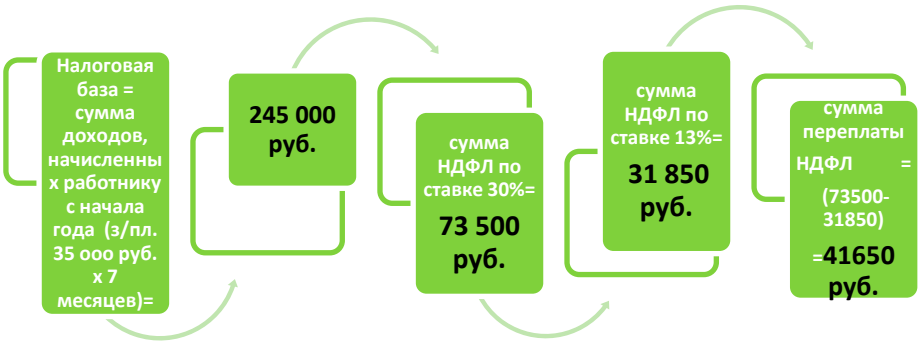
- все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме по трудовым и договорам гражданско-правового характера

подпункт 1 пункт 2 статьи 211 НК РФ

- к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относится, в частности, оплата (полностью или частично) за него организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика.
- если указанные выше расходы понесены самим налогоплательщиком, то такой налогоплательщик имеет право на получение профессионального налогового вычета по НДФЛ в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов (п.2 ст. 221 НК РФ).

Пример пересчета НДФЛ при смене статуса резидентства



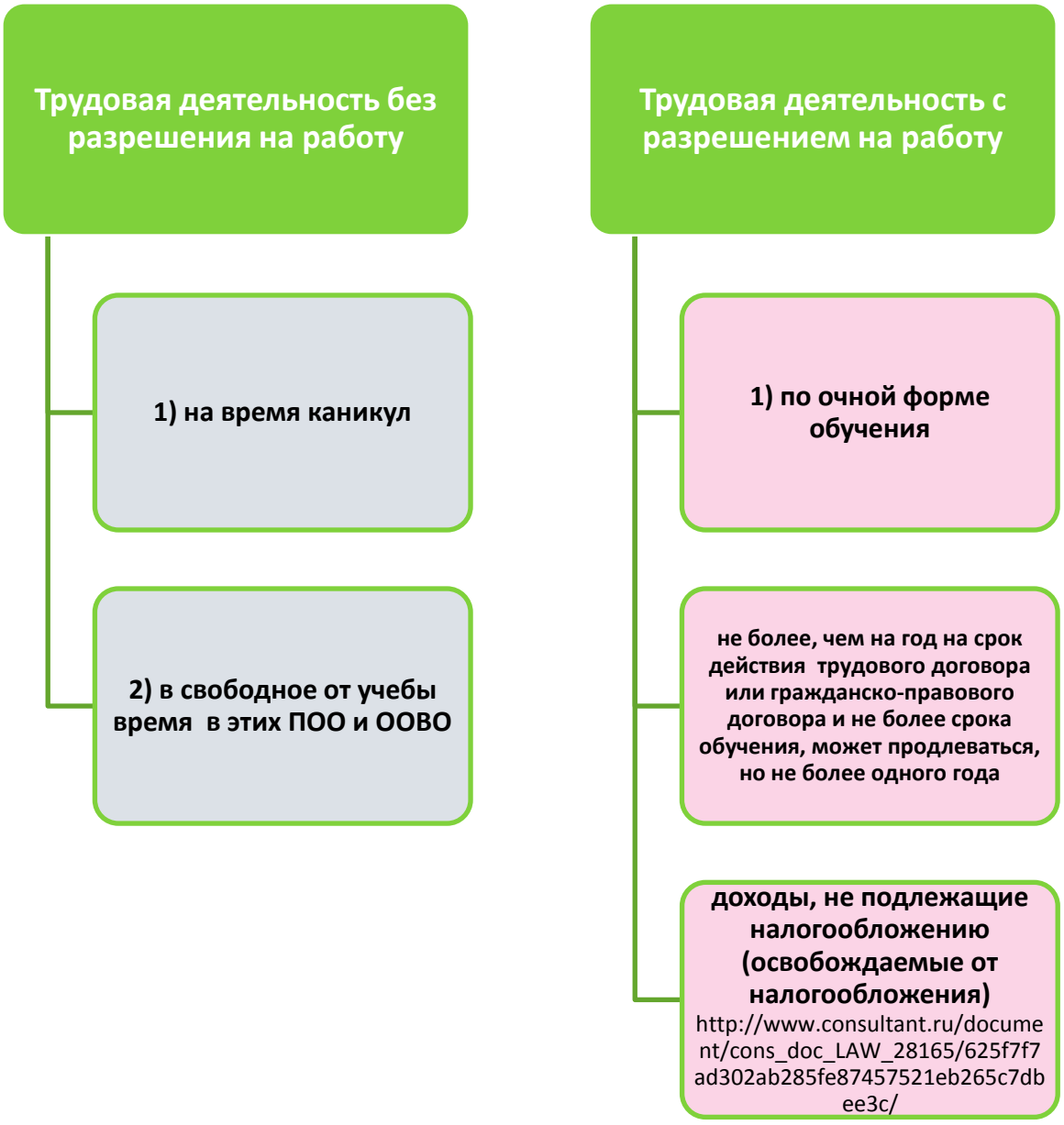


Сумма переплаты по НДФЛ засчитывается работодателем в счет уплаты НДФЛ с последующих выплат этому налогоплательщику в текущем году без его заявления работника.

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ ИНОСТРАННЫХ ГРАЖДАН

1) Студенты профессиональных образовательных организаций (ПОО) и образовательных организаций высшего образования (ООВО):

Клик: ст.13.4 ФЗ № 115-ФЗ - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37868/62207b375638a1ece54db7d7b2b1bad1592a78e1/



2) особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан приводятся в ст. 215 главы 23 НК РФ:

1. Не подлежат налогообложению доходы:

1) глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц;

2) административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах;

3) обслуживающего персонала представительств иностранного государства, которые не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства;

4) сотрудников международных организаций - в соответствии с уставами этих организаций.

2. Положения настоящей статьи действуют в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении лиц, указанных в подпунктах 1 - 3 пункта 1 настоящей статьи, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств (международных организаций), в отношении граждан (сотрудников) которых применяются нормы настоящей статьи, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

18.9 КОАП, пункт 4

за отсутствие патента и привлечение нелегальной рабочей силы (КОАП, статья 18, часть 1).
(КОАП, статья 18.15, часть 4)