

Как не попасть на штрафы из-за иностранца-профи

Главное в статье

Когда выплата ВКС облагается по ставке 13 процентов

Как отличить трудовые доходы от нетрудовых

Как облагать компенсации и премии



Ольга Морозова,
старший юрист
практики налогового
права АБ «Егоров,
Пугинский, Афанасьев
и партнеры», к. ю. н.



Ольга Тянгаева,
юрист практики
трудового права
АБ «Егоров, Пугинский,
Афанасьев и партнеры»

Нанимать иностранных высококвалифицированных специалистов (ВКС) выгодно. На них нет квот, им просто оформить разрешение на работу. Ставка НДФЛ по их доходам – 13 процентов, и она не зависит от налогового резидентства. А ведь большинство иностранцев-нерезидентов платят налог по ставке 30 процентов.

Статья 224 НК РФ уточняет, что доходы облагаются по 13-процентной ставке, если получены от трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста. Получается, это могут быть любые виды доходов ВКС, полученные от работодателя. Но разъяснения налоговых органов показывают, что это не так.

Например, высококвалифицированный специалист переехал в Россию, а организация компенсировала ему расходы на обустройство и оплатила жилье. Этот доход связан с трудом или нет?

Если не связан, а работодатель рассчитал НДФЛ по ставке 13 процентов, то налоговики пересчитают налог по став-

ке 30 процентов, а компании грозят санкции: пени и штраф в размере 20 процентов от суммы недоплаченного НДФЛ.

У инспекторов нет оснований взыскивать недоимку с работодателя. Еще ВАС РФ отмечал, что НДФЛ платят из средств налогоплательщика, а не агента (п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57).

В вопросе взыскания пеней налоговые органы занимают выгодную для компаний позицию. ФНС разъясняет: поскольку платить налог за счет средств налогового агента нельзя, нет и оснований начислять пени (письмо ФНС России от 04.08.2015 № ЕД-4-2/13600).

Как отличить трудовой доход от нетрудового

Трудовая деятельность иностранного гражданина – это его работа в России на основании трудового договора. Так указано в статье 2 Федерального закона 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации». То есть доходы, полученные от трудовой деятельности, должны быть зафиксированы в трудовом договоре.

Раньше понятие «трудовая деятельность» налоговые органы трактовали как непосредственное осуществление трудовых обязанностей, выполнение трудовой функции. Все доходы можно было отнести либо к связанным с этой деятельностью, либо нет. Минфин разъяснял: доходы, которые ВКС получает в связи с отпуском, не связаны с трудовой деятельностью, потому что это время отдыха работника.

Чиновники рекомендовали применять ставку 30 процентов по отношению к суммам среднего заработка, который сохраняют на период отпуска ВКС. Об этом сказано еще в письме финансового ведомства от 04.07.2014 № 03-04-06/32423.

В последнее время Минфин считает, что некоторые доходы ВКС непосредственно связаны с трудовой деятельностью (сопутствуют ей), но не являются вознаграждением за труд (письмо от 01.04.2016 № 03-04-06/18552). Таким образом, условно все виды доходов ВКС можно разделить на три категории (табл. 1).

Как облагать компенсации и премии

Больше всего трудностей вызывает вторая группа доходов (см. табл. 2). Все виды компенсационных выплат, которые связаны с исполнением трудовых обязанностей, НДФЛ не облагают (п. 3 ст. 217 НК РФ). Главное – установить, есть эта связь или нет. Поэтому важно различать два вида компенсаций. Первые связаны с особыми условиями труда (ст. 129, 146–149 ТК РФ). Вторые – те, которые работнику возместили, чтобы покрыть его затраты. Они перечислены в статьях 164, 165 Трудового кодекса РФ.

Компенсация за особые условия труда. Минфин разъясняет, что с этого вида доходов ВКС нужно платить НДФЛ по ставке 13 процентов (письмо от 21.11.2016 № 03-03-06/1/68362). Связь этих компенсаций с трудовой деятельностью специалиста очевидна. Они компенсируют неблагоприятные условия труда.

Например, работник трудится в ночное время, в многоменном режиме, совмещает профессии, расширяет зоны обслуживания. Или берет сверхурочную работу, трудится в выходные и праздничные дни. Компенсируют работнику и труд в особых условиях, например климатических. Эти выплаты относятся к расходам на оплату труда, они перечислены в пункте 3 статьи 255 НК РФ.

Таблица 1. Классификация доходов ВКС

Связанные с трудовой деятельностью	Сопутствующие трудовой деятельности	Не связанные с трудовой деятельностью
Вознаграждение за труд + Выплаты компенсационного характера + Выплаты стимулирующего характера	Сумма среднего заработка, сохраняемого на период отпуска Компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая при увольнении, др.*	Доходы, связанные с удовлетворением социально-бытовых нужд ВКС (например, наем жилья)

* Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа «Рекомендации Научно-консультативного совета по вопросам применения налогового законодательства», одобрены Президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, протокол заседания Президиума от 09.07.2013 № 5.

Президиум ВАС РФ также отмечал, что компенсации за особые условия труда не возмещают работникам конкретные затраты, которые связаны с непосредственным выполнением трудовых обязанностей (обзор практики дел по 23-й главе НК РФ, утв. 21.10.2015).

Компенсация переезда. Работодатель не обязан возмещать расходы специалиста на переезд в Россию на работу. Это не предусмотрено Трудовым кодексом. Но организации часто предлагают иностранным специалистам выгодные условия и все же компенсируют расходы на аренду жилья, транспортные расходы, в том числе для членов семьи работника. Тогда НДФЛ с этих сумм нужно платить по ставке 30 процентов.

По-другому квалифицируют компенсацию, когда ВКС переводят на работу в другую местность вместе с работодателем. Тогда организация возмещает ему расходы в порядке статьи 169 ТК РФ. И все траты, связанные с переездом и обустройством на новом месте, НДФЛ не облагают (п. 3 ст. 217 НК РФ). В целях налогообложения прибыли организаций расходы учитывают в составе прочих.

Премии. Если организация соблюдает критерии, которые позволяют квалифицировать премии как часть заработной платы, НДФЛ с них платят по ставке 13 процентов. Это обычный доход от трудовой деятельности. Но есть особый случай – когда премию платят ВКС уже после того, как специалист уволился.



Пример. В ООО «Альфа» выплачивают премию по результатам деятельности компании. Ее рассчитывают один-два раза в год. Получил ее и высококвалифицированный специалист. Но к моменту, когда ему перечислили деньги, он уже вернулся на родину и утратил статус ВКС. Несмотря на это, деньги он получил за период трудовой деятельности в ООО «Альфа», то есть за время, когда у него еще был статус ВКС. Значит, выплата непосредственно связана с трудом и облагается по ставке НДФЛ 13 процентов.

Если работодатель выплачивает премии, которые не входят в систему оплаты труда, это условие нужно прописать в локальных нормативных актах компании.

Таблица 2. Ставки НДФЛ для разных видов выплат

Вид дохода ВКС	Акты, подтверждающие позицию	Акты, опровергающие позицию
СТАВКА 30%		
Выплаты в денежной и натуральной формах, не предусмотренные трудовыми договорами	Письмо ФНС России от 26.04.2011 № КЕ-4-3/6735	–
Компенсация переезда (не в порядке ст. 169 ТК РФ)	Письма Минфина России от 02.04.2015 № 03-04-06/18278, от 30.06.2014 № 03-04-06/31385	–
Оплата проживания и питания, материальной помощи, подарков	Письмо Минфина России от 13.06.2012 № 03-04-06/6-168	–
Оплата коммунальных расходов	Письмо Минфина России от 17.03.2015 № 03-04-06/14003	Письмо Минфина России от 17.03.2015 № 03-04-06/14008
Компенсация расходов, связанных с проездом сотрудника и членов его семьи к месту отдыха, арендой жилого помещения и автомобильной парковкой, лечения и обучения сотрудника и членов его семьи, получением виз	Письма Минфина России от 16.12.2014 № 03-04-06/64843, от 02.04.2015 № 03-04-06/18278	Письма Минфина России от 21.11.2016 № 03-03-06/1/68362, от 11.03.2015 № 03-04-06/12514
СТАВКА 13%		
Премии, предусмотренные в системе оплаты труда, в трудовых договорах	Письмо Минфина России от 13.06.2012 № 03-04-06/6-168	–
Командировочные расходы, сумма среднего заработка, который сохраняют за работником на период командировки, суточные	Письмо Минфина России от 13.06.2012 № 03-04-06/6-168	–
Компенсационные выплаты, связанные с особыми условиями труда*, в соответствии со статьей 129 раздела VI «Оплаты и нормирование труда» ТК РФ	Письмо Минфина России от 21.11.2016 № 03-03-06/1/68362	–
Надбавка за выполнение работником дополнительной работы в соответствии со статьями 60.2 и 151 ТК РФ	Письмо Минфина России от 18.02.2012 № 03-04-06/4216	–
Сумма среднего заработка, который сохраняют за работником на период очередного отпуска, а также доплата до фактического оклада за дни отпуска, компенсация за неиспользованные дни отпуска, оплата дополнительного отпуска	Письма Минфина России от 11.07.2016 № 03-04-06/40397, от 23.05.2016 № 03-04-06/29406, от 08.12.2015 № 03-04-06/71450, от 17.03.2015 № 03-04-06/14008	Письмо Минфина России от 04.07.2014 № 03-04-06/32423
Выплата должностного оклада ВКС в период нетрудоспособности	ФАС Волго-Вятского округа, протокол заседания Президиума НКС от 09.07.2013 № 5	–

* В том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению.