

# ИНОСТРАНЦЕ НА РАБОТЕ: ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ И УЧЕТ

2009

**П**ринимая на работу иностранного гражданина, российские организации преследуют различные цели. Некоторые нанимают иностранцев в качестве дешевой рабочей силы, а другие приглашают из-за рубежа редких специалистов и управленцев для внедрения новых технологий. Но те и другие рассчитывают получить выгоду. Однако если работодатель не учтет всех особенностей приема и оформления иностранцев на работу, то вместо выгоды его ждут административные штрафы и излишне уплаченные суммы налогов.

## Правовые вопросы

Категории для иностранцев. Прежде всего при приеме иностранца на работу надо уяснить его статус нахождения в России. Все иностранцы, находящиеся на территории РФ, согласно Федеральному закону от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (далее – Закон № 115-ФЗ) делятся на три категории.

**Первая категория** – это временно пребывающие в РФ (ст. 5 Закона № 115-ФЗ).

Документами, подтверждающими этот статус, являются виза и (или) миграционная карта.

Миграционная карта содержит сведения о гражданине, подтверждает право иностранца на временное пребывание в РФ (при безвизовом въезде) и служит основанием для контроля за пребыванием. Правила ее использования прописаны в постановлении Правительства РФ от 16.08.2004 № 413.

Если иностранец въехал в РФ по визе, то срок, в течение которого он может находиться на территории нашей страны, определяется сроком действия визы.

При безвизовом въезде этот срок не может превышать 90 суток. Он может быть продлен на срок действия трудового или гражданско-правового договора, но не более чем на один год. При этом год отсчитывается со дня въезда иностранца в РФ. Территориальный орган Федеральной миграционной службы, приняв решение о продлении срока пребывания, сделает отметку в миграционной карте (п. 5 ст. 5 Закона № 115-ФЗ).

**Вторая категория** иностранцев – это временно проживающие в РФ (ст. 6 Закона

## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

№ 115-ФЗ). Такой статус иностранцу дает разрешение на временное проживание. Срок действия разрешения составляет три года, причем этот срок продлить нельзя (п. 1 ст. 6, п. 1 ст. 6.1, ст. 7 Закона № 115-ФЗ). Но в течение этих трех лет иностранец может подать соответствующее заявление и получить вид на жительство (пункты 1, 2 ст. 8 Закона № 115-ФЗ).

Иностранцы, временно проживающие в РФ, имеют право работать только в том регионе, где им разрешено проживание (п. 5 ст. 13 Закона № 115-ФЗ), за исключением случаев, установленных в постановлении Правительства РФ от 17.02.2007 № 97 «Об установлении случаев осуществления трудовой деятельности иностранным гражданином или лицом без гражданства, временно пребывающими (проживающими) в Российской Федерации, вне пределов субъекта Российской Федерации, на территории которого им выдано разрешение на работу (разрешено временное проживание)»:

- при направлении в служебную командировку. При этом общая продолжительность трудовой деятельности иностранного гражданина вне пределов указанного субъекта РФ не может превышать 40 календарных дней в течение 12 календарных месяцев;

- если постоянная работа осуществляется работником в пути или носит разъездной характер и это определено его трудовым договором. При этом общая продолжительность трудовой деятельности иностранного гражданина вне пределов указанного субъекта РФ не может превышать 90 календарных дней в течение 12 календарных месяцев.

**Третья категория** – это постоянно проживающие в России. Иностранцы счита-

ются таковыми, если они получили вид на жительство. Его выдает территориальный орган ФМС России (постановление Правительства РФ от 23.01.2007 № 42). Срок действия вида на жительство составляет пять лет. Его можно продлить на такой же срок, причем сделать это можно неоднократно (п. 3 ст. 8 Закона № 115-ФЗ, постановление Правительства РФ от 01.11.2002 № 794).

Чтобы принять на работу иностранца, необходимы следующие документы:

- разрешение на работу (для самого иностранного сотрудника);
- разрешение на привлечение и использование иностранной рабочей силы;
- заключение о целесообразности использования иностранных работников.

Однако полный пакет этих документов требуется не всегда.

### Какому иностранцу не требуется разрешение на работу

Иностраный гражданин не имеет права трудиться в РФ без разрешения на работу (подп. 2 п. 4 ст. 13 Закона № 115-ФЗ). Но из этого правила есть исключения. Разрешение на работу в России не требуется:

- иностранцам, постоянно проживающим в РФ (абз. 2 п. 4 ст. 13 Закона № 115-ФЗ);

- иностранным гражданам, перечисленным в п. 4 ст. 13 Закона № 115-ФЗ. Это, например, журналисты, аккредитованные в РФ, сотрудники дипломатических представительств, преподаватели и т.д.;

- гражданам Республики Беларусь независимо от того, проживают они в РФ или пребывают (п. 1, 2 Решения Высшего Совета Сообщества Беларуси и России от 22.06.1996 № 4 «О равных правах граждан

## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

на трудоустройство, оплату труда и предоставление других социально-трудовых гарантий»).

Принимать на работу таких иностранцев работодатель может по общим правилам, существующим для российских граждан.

### Когда работодателю не нужно разрешение на привлечение иностранных сотрудников

Работодатель, который собирается нанять работников-иностранцев, должен получить разрешение в органе миграционной службы на привлечение и использование иностранных работников (подп. 2 п. 4 ст. 13 Закона № 115-ФЗ).

Такое разрешение работодателю получать не нужно, если он принимает иностранцев, имеющих разрешение на работу, являющихся гражданами стран, с которыми у России установлен безвизовый порядок пересечения границ (п. 9 ст. 13.1 Закона № 115-ФЗ).

В настоящее время без визы в Россию могут въезжать граждане следующих стран:

- Республики Беларусь, Казахстана, Таджикистана, Кыргызской Республики (Соглашение между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан, Правительством Кыргызской Республики, Правительством РФ и Правительством Республики Таджикистан от 30.11.2000 «О взаимных безвизовых поездках граждан»);

- Украины (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Украины от 16.01.1997 «О взаимных безвизовых поездках граждан»);

- Азербайджана (Соглашение между Правительством РФ и Правительством

Азербайджанской Республики от 03.07.1997 «О взаимных безвизовых поездках граждан РФ и Азербайджанской Республики»);

- Узбекистана (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Узбекистан от 30.11.2000 «О взаимных безвизовых поездках граждан»);

- Молдовы (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Молдова от 30.11.2000 «О взаимных безвизовых поездках граждан»);

- Армении (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Армения от 25.09.2000 «О взаимных безвизовых поездках граждан»).

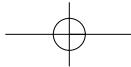
### Как иностранцу получить разрешение на работу

Порядок получения разрешения описан в Правилах выдачи разрешительных документов для осуществления иностранными гражданами временной трудовой деятельности в Российской Федерации (утверждены постановлением Правительства РФ от 15.11.2006 № 681, далее – Правила). Он зависит от визового режима.

Иностранец, временно пребывающий в РФ без визы, получает разрешение на работу самостоятельно либо через представителя. Кроме заявления по форме, утвержденной приказом ФМС России от 25.12.2006 № 370, он должен подать в орган ФМС следующие документы (п. 41 Правил):

- документ, удостоверяющий личность (при необходимости – его нотариально заверенный перевод);

- миграционную карту с отметкой пограничного контроля о въезде в РФ или о выдаче карты миграционной службой;



## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

– квитанцию об уплате госпошлины за выдачу разрешения.

Если будут представлены все эти документы, ФМС не вправе отказать в их приеме. Специалисты этой службы не позднее 10 рабочих дней с даты принятия документов должны выдать разрешение либо уведомление об отказе в его выдаче.

В течение 30 дней с даты получения разрешения в орган миграционной службы необходимо представить медицинскую справку об отсутствии у иностранца наркотической зависимости; инфекционных заболеваний (согласно перечню, утверждаемому Правительством РФ); ВИЧ-инфекции (если разрешение на работу выдано на срок более 90 дней).

Самостоятельно получают разрешение и иностранцы, временно проживающие в РФ как по визе, так и без визы, хотя формально считается, что порядок получения этого разрешения законодательно пока не урегулирован. В самом Законе № 115-ФЗ иностранный работник определен как «иностранец, временно пребывающий в Российской Федерации и осуществляющий в установленном порядке трудовую деятельность». Таким образом, временно проживающий иностранец не подпадает под определение иностранного работника, но этот юридический аспект может пригодиться работодателю в суде, если у него такой работник оказался без разрешения на работу.

А вот для временно пребывающих в РФ иностранцев по визе разрешение на работу должен получать работодатель. Но обратиться в миграционную службу работодатель сможет только при наличии у него заключения службы занятости субъекта РФ о целесообразности привлечения и использования иностранных работников (п. 4 Правил).

Порядок его получения на сегодняшний день содержится в Инструкции, утвержденной приказом Минтруда России от 15.07.2003 № 175 (далее – Инструкция).

Чтобы получить заключение, нужно обратиться в Центр занятости населения по месту регистрации компании или ее филиала, в котором будет работать иностранец, и подать следующие документы (п. 3 Инструкции):

- заявление, составленное на утвержденном бланке (его форма приводится в приложении 1 к Инструкции);
- копию свидетельства о регистрации юридического лица.

Заключение о привлечении на работу иностранцев выдается сроком на один год.

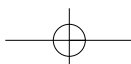
### Обратите внимание!

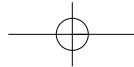
Обращаясь в Центр занятости за заключением, необходимо обосновать, почему вы хотите взять на работу именно иностранного гражданина. Если это редкий специалист или руководящий работник, то проблем с выдачей заключения, скорее всего, не будет. А вот если речь идет о найме неквалифицированных рабочих, то вполне возможен отказ.

Итак, получив заключение о целесообразности привлечения иностранных работников, работодатель может обратиться в орган миграционной службы за разрешением на работу для иностранного специалиста, временно пребывающего в РФ по визе. Работодатель должен подать в ФМС заявление по форме, утвержденной приказом ФМС России от 25.12.2006 № 370.

К заявлению прилагаются следующие документы (п. 22 Правил):

- цветная фотография 30 x 40 мм;
- нотариальная копия документа о про-





## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

фессиональном образовании, квалификации, полученных работником в иностранном государстве, или справку о его соответствии российскому диплому (свидетельству);

– документы об уплате госпошлины.

При подаче заявления нужно предъявить также удостоверение личности работника и нотариально заверенную копию удостоверения (п. 23 Правил).

Все документы, оформленные на территории других стран, должны быть легализованы в дипломатических представительствах или консульских учреждениях России за рубежом. Если они составлены на иностранном языке, то необходимо представить нотариально заверенный перевод. После того как работодатель сдаст документы, специалисты органа ФМС в течение 30 дней должны принять решение о выдаче разрешения на работу. Если для принятия решения требуется проведение экспертизы документов, решение принимается в 15-дневный срок после получения экспертного заключения, но не позднее 45 дней со дня подачи документов (п. 29 Правил).

Далее орган ФМС обязан в 10-дневный срок со дня принятия решения выдать разрешение на работу, а в случае отказа – проинформировать об этом заявителя (п. 30 Правил).

Отсутствие разрешения на работу влечет административную ответственность. Так, если работающий иностранец не имеет такого разрешения, то на него налагается административный штраф в размере от 2 000 до 5 000 руб., а также может последовать и выдворение за пределы РФ (ст. 18.10 КоАП РФ).

Работодатель может понести административное наказание за привлечение к

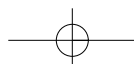
трудовой деятельности в РФ иностранного гражданина, у которого нет разрешения на работу. Штраф на должностных лиц составляет от 25 000 до 50 000 руб., а для юридических лиц предусмотрен штраф от 250 000 до 800 000 руб. (п. 1 ст. 18.15 КоАП РФ). Данная статья предусматривает также административное приостановление деятельности на срок до 90 суток.

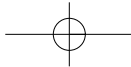
### Как работодателю получить разрешение на привлечение иностранной рабочей силы

Разрешение на привлечение иностранных работников также выдает Федеральная миграционная служба (п. 4 Правил). Для получения данного разрешения работодатель представляет в орган ФМС следующие документы (п. 6 Правил):

- заявление о разрешении нанимать иностранных работников;
- нотариально заверенную копию свидетельства о записи в ЕГРЮЛ;
- нотариально заверенную копию о постановке на учет в налоговом органе;
- заключение территориального органа Федеральной службы по труду и занятости о целесообразности привлечения иностранной рабочей силы;
- проект трудового договора или другие документы, указывающие на предварительную договоренность с иностранными гражданами или зарубежными партнерами о намерении привлечь таких работников;
- документ об уплате госпошлины (ее размер составляет 3 000 руб. за каждого принимаемого работника согласно подп. 12 п. 1 ст. 333.28 НК РФ).

Сроки, в которые орган ФМС должен принять решение, аналогичны срокам для выдачи разрешения на работу иностранцам.





## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

Разрешение на привлечение иностранных работников выдается на срок до одного года. Потом его можно продлить. Для этого нужно еще раз уплатить госпошлину.

Привлечение к трудовой деятельности в РФ временно пребывающего иностранца по визе без разрешения на привлечение и использование иностранных работников влечет наложение административного штрафа на должностных лиц – от 25 000 до 50 000 руб., на юридических лиц – от 250 000 до 800 000 руб. либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток (п. 2 ст. 18.15 КоАП РФ).

### Кому нужно послать уведомление

С 1 апреля 2008 г. в соответствии с п. 9 ст. 13 Закона № 115-ФЗ и п. 2 Правил работодатель обязан уведомить территориальный орган ФМС и региональную службу занятости о привлечении на работу иностранца, который прибыл в РФ в порядке, не требующем получения визы, и имеет разрешение на привлечение его на работу, в течение трех рабочих дней с даты заключения с ним трудового или гражданско-правового договора. Форма такого уведомления утверждена постановлением Правительства РФ от 18.03.2008 № 183 (далее – Постановление № 183).

Существует также обязанность уведомить налоговый орган о привлечении к трудовой деятельности иностранных граждан в 10-дневный срок при наступлении хотя бы одного из следующих событий (подп. 4 п. 8 ст. 18 Закона № 115-ФЗ): подачи ходатайства о выдаче иностранному гражданину приглашения в целях осуществления трудовой деятельности (для иностранцев, прибывающих в РФ по визе);

– прибытия иностранного гражданина к месту работы или к месту пребывания;

– получения иностранным гражданином разрешения на работу;

– заключения с иностранным работником в РФ нового трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг).

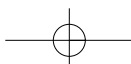
ФНС России считает, что работодатели обязаны уведомлять налоговые органы о найме как визовых, так и безвизовых иностранных работников (письмо ФНС России от 14.02.2008 № ШС-6-3/102@).

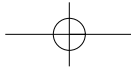
За неуведомление налогового органа о привлечении к трудовой деятельности в РФ иностранного гражданина полагается административное наказание: это штраф на должностных лиц – от 35 000 до 50 000 руб., на юридических лиц – от 400 000 до 800 000 руб., либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток (п. 3 ст. 18.15 КоАП РФ).

### Еще об ограничениях...

Следует обратить внимание, что Правительство РФ может устанавливать долю иностранных работников, используемых работодателями в различных отраслях экономики (п. 5 ст. 18.1 № 115-ФЗ). Например, в 2008 г. запрещено работать иностранцам в розничной торговле алкогольными напитками, фармацевтическими товарами. Полный перечень ограничений на 2008 г. отражен в постановлении Правительства РФ от 29.12.2007 № 1003.

Нарушение этого Постановления влечет за собой очередной штраф: на должностных лиц – от 45 000 до 50 000 руб., на юридических лиц – от 800 000 до 1 000 000 руб., либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток (п. 1 ст. 18.17 КоАП РФ).





## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

### Налогообложение

#### К сведению!

Если у организации истек срок действия разрешения на привлечение иностранной рабочей силы, то расходы на оплату труда такого работника все равно можно включить в состав расходов в целях налогообложения прибыли. При заключении трудового договора с работником все выплаты, предусмотренные этим договором, относятся к расходам на оплату труда и НК РФ не содержит положений, связывающих право на признание расходов на оплату труда с наличием разрешения на привлечение иностранной рабочей силы. Эту точку зрения подтверждает Минфин России в письме от 26.12.2005 № 03-03-04/1/444.

#### Налог на доходы физических лиц

Но вот, наконец, иностранец принят на работу с соблюдением всех нормативных требований. Что же дальше?

Одна из проблем – определение ставки НДФЛ, по которой нужно рассчитать и удержать налог с доходов иностранного работника.

Иностранные работники с точки зрения налогообложения доходов являются налоговыми резидентами или нерезидентами.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ).

Следовательно, нерезидентами являются физические лица, проживающие в РФ менее полугода в течение следующих подряд 12 месяцев.

Согласно п. 2 ст. 207 НК РФ период нахождения физического лица в РФ не прерывается на время его выезда за пределы

РФ для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

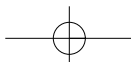
Следующий момент, на который должен обратить внимание бухгалтер, – это то, что эти месяцы не должны быть строго календарными (п. 5 ст. 6 НК РФ). Для определения статуса физического лица также учитывается любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном календарном году, а продолжающийся в другом. Это положение разъясняется в письме Минфина России от 25.12.2007 № 03-04-06-01/453 и в письме УФНС России по г. Москве от 29.11.2007 № 28-11/113476.

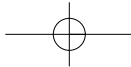
Как избежать ошибки в расчете НДФЛ, если в течение года налоговый статус сотрудника организации изменится? Заметим, что если в течение налогового периода количество дней пребывания физического лица в РФ достигло 183 дней, статус налогового резидента такого физического лица по итогам данного налогового периода измениться не может.

Следует ли пересчитывать НДФЛ каждый раз при смене налогового статуса сотрудника или необходимо пересчитать его один раз по итогам налогового периода? Как указал Минфин в письме от 25.12.2007 № 03-04-06-01/453, пересчет сумм налога в связи с изменением налогового статуса производится после наступления даты, с которой налоговый статус налогоплательщика за текущий налоговый период поменяться не сможет, либо по итогам налогового периода.

#### **Статус поменялся: был нерезидентом, стал резидентом...**

Если на дату выплаты дохода физическое лицо не являлось налоговым рези-





## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

дентом, но в течение налогового периода его налоговый статус изменился, то НДФЛ, удержанный ранее по ставке 30%, подлежит пересчету по ставке 13%. Для этого физическое лицо должно предоставить документы, подтверждающие 183-дневный срок пребывания на территории РФ.

Напомним, что нерезиденты не имеют права на налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218–221 НК РФ (п. 4 ст. 210 НК РФ). Однако с приобретением статуса резидента и, как следствие, изменением ставки НДФЛ физическое лицо приобретает право и на налоговые вычеты. Налоговые вычеты, в том числе и на детей, предоставляются работнику по заявлению, составленному в произвольной форме.

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком заявления о возврате излишне удержанного налога (п. 1 ст. 231 НК РФ).

Таким образом, если работник подтвердит документами свой изменившийся налоговый статус, то налоговый агент обязан по заявлению налогоплательщика произвести перерасчет по ставке 13% и вернуть излишне удержанные суммы налога с выплаченных такому работнику доходов (письмо УФНС России по г. Москве от 29.11.2007 № 28-11/113476).

Отметим, что срок подачи заявления от физического лица работодателю – налоговому агенту, в том числе и бывшему (если работник уже уволился), и от работодателя – налогового агента в налоговый орган на возврат излишне уплаченного НДФЛ – три года со дня уплаты налога (п. 7 ст. 78 НК РФ).

### ... и наоборот

Заметим, что потерять статус резидента может не только иностранный гражданин, но и россиянин. Причиной потери статуса могут быть частые либо длительные зарубежные командировки, постоянное проживание или иное долгосрочное пребывание за рубежом, подтвержденное документально.

Если работник становится нерезидентом, то его НДФЛ также пересчитывается, но уже в сторону увеличения с 13 до 30% (письмо Минфина России от 04.07.2007 № 03-04-06-01/210). Кроме того, он лишается стандартных налоговых вычетов. Доначисленные суммы НДФЛ удерживаются из последующих зарплат работника, но не более 50% от начисленной заработной платы.

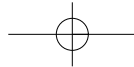
Но если сотрудник уволился, а сумма доначисленного налога оказалась невзысканной, то оставшуюся сумму придется доплачивать самому работнику (письмо Минфина России от 19.03.2007 № 03-04-06-01/74). В этом случае организация должна письменно сообщить в налоговый орган о невозможности удержать НДФЛ с иностранного работника и сумму задолженности (п. 5 ст. 226 НК РФ).

### Дивиденды в пользу иностранца

Иностранец может получать и дивиденды от долевого участия в деятельности российской организации.

Ставка НДФЛ, по которой удерживается налог с физических лиц – резидентов РФ, составляет 9%. А если дивиденды получает нерезидент, то с 1 января 2008 г. для таких доходов ставка установлена в размере 15% (п. 3, 4 ст. 224 НК РФ). На-





## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

помним, что до 2008 г. при выплате дивидендов нерезидентам налог нужно было удерживать по ставке 30%. Эти изменения были внесены Федеральным законом от 16.05.2007 № 76-ФЗ.

Следует иметь в виду, что со многими иностранными государствами Российская Федерация заключила международные договоры и соглашения об избежании двойного налогообложения. Статья 7 НК РФ определяет действие международных договоров по вопросам избежания двойного налогообложения, т.е. если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы налогообложения, чем предусмотренные НК РФ, то применяются правила и нормы международных договоров России, а значит, возможны и иные ставки обложения дивидендов нерезидентов.

### **Есть еще один нюанс в отношении дивидендов**

Если выплаты дивидендов производятся до 2 июля (когда в году еще не прошло 183 дня), то согласно письму Минфина России от 25.10.2004 № 03-05-01-04/56 иностранные граждане, состоящие на 1 января в трудовых отношениях с организациями, осуществляющими свою деятельность на территории РФ, предусматривающими продолжительность работы в Российской Федерации в текущем календарном году свыше 183 дней, считаются налоговыми резидентами на начало отчетного периода.

А уточнение налогового статуса физического лица – иностранного гражданина в этом случае производится:

- на дату фактического завершения пребывания иностранного гражданина (лица без гражданства) на территории РФ в текущем календарном году;

- на дату, следующую после истечения 183 дней пребывания в РФ иностранного гражданина.

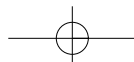
### **Материальная выгода**

Еще один аспект обложения НДФЛ, который надо учитывать при получении доходов иностранцем, – это возможная материальная выгода, полученная от экономии за пользование заемными средствами физическим лицом.

Налоговая база по материальной выгоде определяется как превышение суммы процентов, рассчитанной исходя из 3/4 ставки рефинансирования ЦБР, применяющейся на дату фактического получения дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора (п. 2 ст. 212 НК РФ).

Следует обратить внимание, что с 1 января 2009 г. согласно подп. 1 п. 2 ст. 212 НК РФ в новой редакции расчет дохода физических лиц в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами будет производиться исходя из 2/3 ставки рефинансирования ЦБР.

С 1 января 2008 г. расчет такой материальной выгоды производится на дату фактического получения дохода (подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ), а сумма НДФЛ исчисляется одновременно с расчетом материальной выгоды. Напомним, что в отношении материальной выгоды, полученной от экономии за пользование заемными средствами физическим лицом – налоговым резидентом Российской Федерации, ставка НДФЛ применяется в размере 35% (п. 2 ст. 224 НК РФ). А вот материальная выгода, полученная от экономии за пользование заемными средствами физическим лицом, не являющимся налоговым резидентом РФ, облага-



## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

ется НДФЛ по ставке в размере 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ).

### Взносы на обязательное пенсионное страхование

Взносами на обязательное пенсионное страхование в общем порядке облагаются постоянно или временно проживающие на территории РФ иностранцы и лица без гражданства (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», далее – Закон № 167-ФЗ).

Письма Минфина России от 10.12.2007 № 03-04-06-02/217, УФНС России по г. Москве от 07.03.2008 № 21-11/022875@, от 11.12.2007 № 18-12/3/117990@, Постановление ФАС Московского округа от 26.03.2008 № КА-А40/2100-08 разъясняют, что иностранные работники, временно пребывающие на территории РФ, застрахованными лицами не являются и, следовательно, взносы на ОПС с их доходов не начисляются.

Взносами на ОПС не облагаются и доходы иностранцев, числящихся в российской организации, но работающих за рубежом, независимо от правовой формы договора с ним (абз. 4 п. 1 ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Закона № 167-ФЗ, письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2008 № 21-18/225).

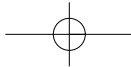
А вот доходы иностранцев, работающих в иностранных организациях, расположенных на территории РФ, облагаются взносами на ОПС (если только международным договором РФ не установлены иные правила, чем предусмотренные Законом №167-ФЗ). В таком случае во избежание двойного налогообложения применяются правила международного договора РФ (подп. 4 ст. 2 Закона № 167-ФЗ).

### Единый социальный налог

ЕСН облагаются выплаты и вознаграждения, производимые в пользу иностранных работников по трудовым, авторским и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (п. 1 ст. 236, п. 1 ст. 237 НК РФ, письма Минфина России от 10.12.2007 № 03-04-06-02/217, УФНС России по г. Москве от 26.11.2007 № 21-13/112059@).

С 1 января 2008 г. обложение иностранных работников ЕСН в некоторых аспектах стало аналогичным обложению взносами на ОПС. Обратите внимание, что с 1 января 2008 г. не облагаются ЕСН выплаты и вознаграждения иностранцам, работающим за пределами РФ (п. 1 ст. 236 НК РФ в редакции Федерального закона от 24.07.2007 № 216-ФЗ). Эти положения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. (п. 5 ст. 4 Закона № 216-ФЗ), т.е. работодатели не должны уплачивать ЕСН со следующих сумм (п. 1 ст. 236 НК РФ):

- 1) с выплат в пользу физических лиц – иностранных граждан и лиц без гражданства по трудовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за пределами территории РФ;
- 2) с вознаграждения в пользу физических лиц – иностранных граждан и лиц без гражданства в связи с их деятельностью за пределами территории РФ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Эти правила распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. (п. 5 ст. 4 Закона № 216-ФЗ).



## КОНСУЛЬТАЦИИ СПЕЦИАЛИСТОВ

Иностранные юридические лица, зарегистрированные на территории РФ, также являются плательщиками ЕСН (п. 1 ст. 235 и п. 2 ст. 11 НК РФ). В данном случае объект обложения ЕСН возникает независимо от статуса работника на территории РФ, места заключения договора, а также от того, за границей или на территории России начисляются и производятся выплаты (письмо Минфина России от 06.03.2006 № 03-05-02-03/12).

Однако порядок исчисления суммы ЕСН к уплате в федеральный бюджет зависит от статуса иностранца в России. Дело в том, что налог, исчисленный для уплаты в федеральный бюджет по каждому физическому лицу (а сумма ЕСН определяется отдельно по федеральному бюджету, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС (п. 1 ст. 243 НК РФ)), нужно уменьшить на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на ОПС (подп. 2 п. 2 ст. 243 НК РФ). Следовательно, поскольку доходы временно пребывающих в РФ взносов на ОПС не облагаются, налоговый вычет в виде взносов на ОПС не применяется и к сумме ЕСН к уплате в федеральный бюджет этой категории иностранных работников (письма Минфина России от 16.03.2006 № 03-05-02-04/27, УФНС России по г. Москве от 30.06.2006 № 21-13/57477).

Иностранцы, так же как и российские работники, подлежат обязательному страхованию от производственного травматизма (подп. 2 ст. 5 Федерального закона

от 24.07.1998 № 125-ФЗ). В отношении этих выплат статус работника (постоянно проживающий, временно проживающий, временно пребывающий) значения не имеет (письмо УФНС России по г. Москве от 10.11.2006 № 21-18/668).

Страховые взносы начисляются также с вознаграждений, выплачиваемых иностранным работникам по договорам гражданско-правового характера, если такое условие в договорах предусмотрено.

Но если иностранец работает без соответствующего разрешения, т.е. незаконно, то и обязательному страхованию от производственного травматизма он не подлежит (письмо ФСС России от 06.02.2003 № 02-18/07-832). Заметим, что иностранная организация, работающая в России, должна платить взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев только за работников-россиян (подп. 7 ст. 3 Закона № 125-ФЗ). Таким образом, социальные гарантии на иностранцев, работающих в иностранных компаниях, не распространяются, кроме случаев, если между Россией и государством, которому принадлежит иностранная компания, заключен международный договор, регулирующий вопросы социального страхования.

*И. ЧЕРНЕНЬКАЯ,  
к.э.н., АУДИТОР,  
А. СОРМОВА,  
ЭКСПЕРТ «ЭЖ»*

