

Пересчет НДФЛ для иностранных граждан, работающих на территории РФ.

Описание ситуации:

Начиная с месяца, когда иностранный работник приобретает статуса налогового резидента (т.е. находится на территории РФ более 183 дней в течение предшествующих 12 месяцев подряд) НДФЛ следует удерживать по ставке 13%.

Общество рассматривает два варианта порядка пересчета НДФЛ в связи с приобретением иностранного работника статуса налогового резидента.

Вариант 1. Работник приобретет налоговый статус резидента 31.03.2018. Следует дождаться истечение 183-х дней с начала налогового периода и 31.07.2018г. произвести пересчет НДФЛ нарастающим итогом с начала налогового периода по ставке 13% (183 дня с начала налогового периода истекает 02.07.2018г., расчет заработной платы производится на 31.07.2018) и начать с июля 2018г. зачитывать ранее удержанный НДФЛ по ставке 30%.

Такой порядок следует из писем Минфина России от 15.02.2016 №03-4-06/7958, от 26.09.2017 №03-04-06/62127.

Показатель	Янв.	Февр.	Март	Апр.	Май	Июнь	Июл.	Авг.	Сен.	Окт.
Доход	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Удержан НДФЛ	30	30	13	13	13	13	13	13	13	13
Зачет ранее удержанного НДФЛ	-	-	-	-	-	-	-34	-21	-8	-
Перечислен НДФЛ в бюджет	30	30	13	13	13	13	0	0	5	13

Вариант 2. В месяце приобретения работником налогового статуса резидента производится пересчет НДФЛ по ставке 13% с начала налогового периода разницу между ставками НДФЛ за месяцы, когда НДФЛ удерживался по ставке 30%.

Показатель	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь
Доход	100	100	100	100	100	100
Удержан НДФЛ	30	30	13	13	13	13
Зачет ранее удержанного НДФЛ	-	-	-34	-21	-8	-
Перечислен НДФЛ в бюджет	30	30	0	0	5	13

Вопросы:

- В каком месяце можно пересчитать НДФЛ по ставке 13% с начала налогового периода и разницу между ставками НДФЛ за месяцы, когда НДФЛ удерживался по ставке 30%, зачесть в счет уплаты текущего НДФЛ, удержанного у данного сотрудника - в месяце, в котором число дней пребывания работника в РФ в налоговом периоде превысило 183 дня или в месяце приобретения налогового статуса резидента?



Краткие выводы:

Пересчет НДФЛ по ставке 13% с доходов, полученных с начала налогового периода, и зачет сумм НДФЛ, удержанных с начала налогового периода по ставке 30%, возможен, когда статус резидента РФ в налоговом периоде станет окончательным, то есть превысит 183 дня с начала года. Таким образом, по нашему мнению, правильным является первый вариант расчета, предложенный Обществом.

Обоснование:

В НК РФ предусмотрены различные ставки для обложения доходов от трудовой деятельности для физических лиц – налоговых резидентов и физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами. По общим правилам, доходы от трудовой деятельности налоговых резидентов облагаются по ставке 13% , нерезидентов – 30% (п.1 и п.3 ст.224 НК РФ).

Согласно п.2 ст.207 НК РФ для целей обложения налогом на доходы на физических лиц налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (если иное не предусмотрено п.4 ст.207 НК РФ). Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Согласно п.3 ст.226 НК РФ исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации), в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п.4 ст.226 НК РФ).

Таким образом, при выплате дохода налоговый агент обязан исчислить сумму налога, используя актуальную налоговую ставку НДФЛ.

Минфин и ФНС России в своих письмах указывали, что налоговый статус физического лица определяется налоговым агентом на каждую дату выплаты дохода исходя из фактического времени нахождения сотрудника на территории РФ. При этом для определения налогового статуса физического лица учитывается любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году) (письма от 20.01.2017 № 03-15-06/2335, от 19.09.2016 № ОА-3-17/4272@, от 01.09.2016 № 03-04-05/51258, от 26.04.2012 № 03-04-06/6-123)

В рассматриваемой ситуации на 31.03.2018 работник будет находиться на территории РФ более 183 дней в течение предшествующих 12 месяцев подряд. Однако налоговым периодом является год, и в 2018 году данный статус сотрудника еще может измениться.

Согласно п.1.1 ст.231 НК РФ возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента РФ производится налоговым органом, в котором он был поставлен на



учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ в этом налоговом периоде, в порядке, установленном статьей 78 НК РФ.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 25.06.2015 N 16-П указал, что налоговый статус физического лица - исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев - точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета налога на доходы физических лиц, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода. Кодекс, как указал суд, прямо указывает на необходимость для перерасчета налога на доходы физических лиц с целью возврата соответствующих сумм подтвердить статус налогового резидента Российской Федерации применительно к конкретному налоговому периоду, а соблюдение налогоплательщиком условия пребывания в Российской Федерации не менее 183 календарных дней из 12 месяцев, следующих подряд, с учетом установленных правил исчисления данного срока позволит ему получить право на возврат налога, уплаченного ранее по повышенной ставке.

Аналогичным образом Минфин России в письме от 26.09.2017 N 03-04-06/62126 указывает, что начиная с месяца, в котором число дней пребывания работника в РФ в текущем налоговом периоде превысило 183 дня, суммы налога, удержанные налоговым агентом с его доходов до получения им статуса налогового резидента по ставке 30 процентов, подлежат зачету при определении налоговой базы нарастающим итогом по суммам доходов работника, включая доходы, с которых налог удерживался по ставке 30 процентов. Если суммы налога на доходы физических лиц, удержанные с доходов сотрудника по ставке 30 процентов, по итогам налогового периода были зачтены не полностью и после проведения указанного зачета осталась сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая возврату, возврат налогоплательщику указанной суммы осуществляется налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), в порядке, предусмотренном п. 1.1 ст.231 НК РФ.

Такой же вывод присутствует и в письмах Минфина России от 26.09.2017 N 03-04-06/62127, 23.12.2014 № 03-04-06/66648, от 03.10.2013 № 03-04-05/41061, письме УФНС России по г. Москве от 15.08.2012 № 20-14/074684@.

В рассмотренном примере работник приобретет налоговый статус резидента 31.03.2018. Таким образом, с этой даты обложение его доходов должно осуществляться по ставке 13%. Однако перерасчет НДФЛ с начала 2018 года и зачет сумм НДФЛ, уплаченных по ставке 30%, выполняется только по истечении 183-х дней с начала налогового периода.

Таким образом, по нашему мнению, первый вариант расчета, предложенный Обществом, является правильным.

