

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

*На правах рукописи*

ЮЛГУШЕВА ЛИЛИЯ ШАМИЛЕВНА

**РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНО  
МОБИЛЬНОГО ПЕРСОНАЛА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель –  
доктор экономических наук, профессор  
Павлова Лариса Николаевна

Москва – 2019

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
ГЛАВА 1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ПЕРСОНАЛА ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОРПОРАЦИЙ .....	11
1.1 Теоретические основы налогообложения доходов интернационально мобильного персонала .....	11
1.2 Влияние вида глобальной мобильности персонала на налогообложение доходов .....	20
1.3 Классификация видов глобальной мобильности персонала для целей налогового планирования и прогнозирования .....	29
ГЛАВА 2 СОВРЕМЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНО МОБИЛЬНОГО ПЕРСОНАЛА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ .....	48
2.1 Особенности налогообложения доходов, предусмотренных корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом .....	48
2.2 Развитие налогообложения доходов отдельных категорий интернационально мобильных работников .....	60
2.3 Устранение двойного налогообложения доходов интернационально мобильного персонала .....	75
ГЛАВА 3 ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНО МОБИЛЬНОГО ПЕРСОНАЛА .....	90
3.1 Нивелирование колебаний налогового бремени интернационально мобильного персонала .....	90
3.2 Мировой опыт оптимизации налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала и его использование в России .....	98
3.3 Направления развития налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала в России .....	105

ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	117
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	125
ПРИЛОЖЕНИЕ А Справка о доходах физического лица .....	140

## ВВЕДЕНИЕ

*Актуальность диссертационного исследования.* В современных социально-экономических условиях усиливается значение налогообложения доходов физических лиц в связи с углублением международной интеграции, развитием транснациональных корпораций (далее – ТНК) и выделением особенной категории налогоплательщиков физических лиц – работников ТНК, на протяжении работы часто меняющих налоговую юрисдикцию по распоряжению работодателя.

В первой четверти XXI века наблюдается устойчивая тенденция увеличения численности этой группы налогоплательщиков. По прогнозам ПрайсвотерхаусКуперс численность интернационально мобильных работников на глобальном уровне возрастет на 25% к 2020 году [103]. Совокупные поступления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в бюджетную систему Российской Федерации от этой группы налогоплательщиков сопоставимы с доходами бюджета Тверской области [57].

«Интернационально мобильными» являются многие управляющие высшего и среднего звена ТНК, и размер их вознаграждения за труд существенно превышает средние показатели заработной платы в регионе их работы. Фискальная и регулирующая функции налогов проявляются посредством замещения интернационально мобильным персоналом тех ниш на российском рынке труда, которые невозможно заполнить внутренними трудовыми ресурсами. Кроме того, посредством улучшения налогообложения доходов стимулируется обмен опытом и передовыми технологиями с развитыми зарубежными государствами. Меры по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала должны быть нацелены на долгосрочную перспективу.

В настоящее время в России налогообложение доходов интернационально мобильного персонала регулируется главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в которой не отражены и не учитываются особенности этой категории налогоплательщиков. Перемещение такого персонала между

двумя и более государствами затрудняет осуществление налогового администрирования его доходов, в результате чего при действующем порядке налогообложения бюджетная система Российской Федерации недополучает существенные доходы.

Опыт развитых зарубежных стран, таких как Великобритания, США, Дания, Франция, Япония, доказывает, что в отношении интернационально мобильного персонала целесообразно применение специального порядка налогообложения доходов и укрепление налогового контроля.

Это свидетельствует об актуальности для России выделения этого сегмента налогообложения в отдельную область исследования и формирования системы налогообложения доходов этой категории налогоплательщиков с акцентом на повышение налогового контроля и усиление социальной направленности налогообложения.

***Степень научной разработанности темы исследования.*** В мировом научном сообществе повышается интерес к налогообложению доходов интернационально мобильного персонала, а также усиливаются меры регулирования международного налогообложения в этой сфере.

Иностранные авторы, такие как Д.Э. Велч, В. Ворм и М. Фенвик в своих трудах исследовали налогообложение доходов интернационально мобильного персонала. С.А. Баак, М.С. Болино, Дж.К. Гэлбрейт, Д.Г. Коллинз, М.Дж. Морли, Г.В. Перлмуттер, С. Рейхе, Г. Скуллин, М. Таванайнен, А.-В. Харзинг, Д.А. Хинан, Дж.П. Шей, А. Эдстрем определили влияние социально-экономических и финансовых факторов на налогообложение доходов интернационально мобильного персонала, создав предпосылки для дальнейших исследований в этой области.

Такие отечественные специалисты, как В.И. Братцев, Н.Ю. Глубокова, Е.В. Голубцова, Л.И. Гончаренко, А.С. Григорьев, Е.Л. Гулькова, М.В. Карп, С.П. Колчин, В.К. Крылов, Л.Н. Лыкова, И.А. Майбуров, И.Д. Мацкуляк, Л.Я. Маршавина, М.В. Мишустин, Е.В. Ордынская, Л.Н. Павлова, В.Г. Пансков, Н.В. Пономарева, Г.Н. Семенова, Л.А. Чайковская, Р.А. Чванов, Д.Г. Черник, Е.Б. Шувалова

исследовали налогообложение доходов физических лиц, в том числе иностранного персонала, трудящегося в России.

Однако проблема развития налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в целом, вне зависимости от гражданства физических лиц, до сих пор не нашла отражения в научной литературе.

Актуальность решения проблемы, недостаточная степень научной разработанности понятийного аппарата и практических вопросов развития налогообложения доходов интернационально мобильного персонала определили цель, задачи, объект и предмет исследования.

**Объектом исследования** выступает налогообложение доходов интернационально мобильного персонала.

**Предметом исследования** являются экономические отношения, возникающие между интернационально мобильным персоналом, организациями, осуществляющими транснациональный перевод персонала, и государством в лице налоговых органов.

**Цель исследования** состоит в разработке научно обоснованных теоретических положений и практических рекомендаций по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала.

Для достижения цели были поставлены и решались следующие **задачи**:

- определить признаки налогоплательщика – интернационально мобильного персонала;
- классифицировать виды глобальной мобильности персонала для целей налогового планирования и прогнозирования;
- разработать предложения по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала;
- предложить меры по развитию налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала.

**Область исследования** соответствует п. 2.6 Теория построения бюджетной и налоговой системы; п. 2.9 Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской нало-

говой системы Паспорта Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

### ***Теоретическое и методологическое обеспечение исследования***

Теоретической основой диссертации послужили результаты фундаментальных исследований, содержащиеся в научных трудах зарубежных и отечественных авторов и представленные в современной литературе по проблемам налогообложения доходов интернационально мобильного персонала. Концептуальной и методической основой диссертации являются научные разработки ведущих ученых зарубежных стран, рекомендации международных организаций, законодательные и нормативные правовые акты Российской Федерации, относящиеся к налогообложению доходов физических лиц.

Методологическая база исследования основана на принципах диалектического подхода. Для решения поставленных в диссертации задач применялись общенаучные методы познания: анализ, синтез, группировка, экстраполяция, дедуктивный метод, приемы абстрактно-аналитического осмысления.

### ***Информационно-эмпирическую основу исследования*** составили:

– информация Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и Федеральной службы государственной статистики за 2007-2018 гг.;

– модельные соглашения об избежании двойного налогообложения, разработанные ООН и ОЭСР, действующие международные договоры (соглашения, конвенции) Российской Федерации об избежании двойного налогообложения;

– информационно-аналитические материалы о налогообложении, опубликованные Baker & McKenzie, Boston Consulting Group, Brookfield, Crown, Deloitte, EY, KPMG, OECD, PwC за 2008-2018 гг.;

– обзор правоприменительной практики в части главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, рекомендации Научно-консультативного совета при Верховном суде Российской Федерации, арбитражная налоговая практика.

***Научная новизна диссертации*** заключается в разработке теоретических

положений и научно-практических рекомендаций по развитию методики налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, способствующих гармонизации интересов налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов для повышения собираемости налогов в Российской Федерации.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем, выносимые на защиту:

– развит понятийный аппарат в части выделения типологической группы налогоплательщиков – интернационально мобильного персонала как работников одной или нескольких организаций, меняющих налоговую юрисдикцию по поручению работодателя, что определяет группу налогоплательщиков для адресного применения положений российского законодательства о налогах и сборах;

– разработана классификация видов глобальной мобильности персонала по критерию источника получения дохода и смены работодателя, позволившая определить особенности налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в России и повысить эффективность налогового планирования и прогнозирования;

– даны рекомендации по развитию в России налогообложения доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала (закрепить «резидентскую» ставку НДФЛ и налоговые льготы в отношении доходов, связанных с транснациональным переводом), способствующие привлечению квалифицированного иностранного персонала и повышению налоговых доходов бюджетной системы в долгосрочной перспективе;

– определены направления развития налогового администрирования доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала: предоставить налоговому агенту право удерживать НДФЛ с доходов, выплачиваемых иностранной организацией; ввести солидарную ответственность работника и привлекшего его в Россию работодателя при совершении работником налоговых правонарушений, что снизит издержки налогообложения и увеличит налоговые доходы бюджетной системы Российской Федерации.

***Теоретическая значимость исследования*** заключается в развитии теории

налогов посредством:

- определения целевой группы налогоплательщиков, позволяющего осуществлять налогообложение доходов исходя из совокупности особенностей интернационально мобильного персонала, а не только с учетом статуса налогового резидентства и (или) гражданства физического лица;
- выявления факторов, влияющих на налогообложение доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала и определяющих источник получения дохода и особенности его налогообложения;
- углубления теоретических основ налогового администрирования доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала.

***Практическая значимость исследования*** заключается в разработке рекомендаций по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, оптимизации налогового контроля для создания благоприятных условий по привлечению в Россию иностранных инвестиций и увеличения собираемости налогов в долгосрочной перспективе.

Полученные результаты могут быть использованы Государственной думой Федерального собрания Российской Федерации в процессе совершенствования законодательства о налогах и сборах; Минфином России и ФНС России при рассмотрении обращений налогоплательщиков; организациями при разработке корпоративной налоговой, финансовой и учетной политики.

***Апробация и внедрение результатов исследования.*** Основные результаты диссертационного исследования прошли апробацию и внедрены в практику консультационной и аналитической деятельности филиала частной компании с ограниченной ответственностью «ПрайсвотерхаусКуперс Раша Б.В.» и ООО «ПрайсвотерхаусКуперс Консультирование» при подготовке деклараций по форме 3-НДФЛ физических лиц – интернационально мобильного персонала.

Основные положения, выводы и рекомендации диссертации доложены, обсуждены и одобрены на научно-методических семинарах кафедры бухгалтерского учета и налогообложения ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», апробированы на международных и межвузовских научно-практических конференциях: «Нало-

гообложение и учет в системе управления затратами и финансами предприятия» (г. Москва, 2017 г.); «Финансы, налоги и учет в странах дальнего и ближнего зарубежья: инновационные решения» (г. Москва – г. Душанбе, 2017 г.); VII Международная научно-практическая конференция «Современная экономика, концепции и модели инновационного развития», секция кафедры «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» «Совершенствование налоговой политики в условиях реиндустриализации» (г. Москва, 2015 г.).

Основные положения диссертации используются в учебном процессе при проведении практических занятий со студентами РЭУ им. Г.В. Плеханова по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налогообложение физических лиц», «Налоговая политика и налоговые риски».

Основные положения и выводы опубликованы в 9 научных статьях общим объемом – 4,06 п. л., в том числе 5 статей в изданиях из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

**Структура диссертации** соответствует реализации цели и задач исследования. Диссертация состоит из введения, обосновывающего актуальность и значимость данной работы; трех глав, заключения, отражающего основные выводы исследования, списка литературы и приложения.

# ГЛАВА 1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ПЕРСОНАЛА ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОРПОРАЦИЙ

## 1.1 Теоретические основы налогообложения доходов интернационально мобильного персонала

Согласно «Словарю русского языка» С.И. Ожегова, персонал – это личный состав или работники учреждения, предприятия, составляющие группу по профессиональным или служебным признакам [47, с. 442]. Согласно «Современному экономическому словарю», мобильность – это мера подвижности экономических ресурсов, факторов производства, их способность перемещения между разными сферами использования [55, с. 162]. Следовательно, мобильный персонал представляет собой часть персонала ТНК, обладающую подвижной способностью. В свою очередь интернационально мобильному персоналу присуща международная мобильность.

Само по себе перемещение людей между государствами в связи с той или иной необходимостью известно с незапамятных времен, однако только в XX веке стало возможным говорить о таком феномене как интернационально мобильный персонал, который составляет неотъемлемую часть персонала международных, мультинациональных и глобальных компаний. Подразделения ТНК, будучи в той или иной степени обособленными и независимыми друг от друга и от головной компании (штаб-квартиры), если таковая существует, реализуют общую, глобальную политику корпорации с учетом особенностей местного законодательства и обычаев делового оборота. Обеспечение подобного единства и преемственности невозможно без непосредственного участия человека, без носителей той культуры и тех знаний и навыков, которые должны получить свое распространение во всех компаниях группы компаний. Поэтому ТНК столкнулись с необходимостью разработки системы управления персоналом, позволяющей обеспечивать работу вос-

требуемых специалистов на тех или иных территориях и оперативное перемещение таких специалистов с одной территории на другую для достижения поставленных целей [23], а также с вопросами налогообложения их доходов в различных юрисдикциях.

При этом ввиду выделения специфической группы налогоплательщиков – физических лиц государства в лице налоговых органов также столкнулись с необходимостью модернизации законодательства, с тем чтобы обеспечить повышение собираемости налогов и минимизировать уклонение от их уплаты. С другой стороны, налогообложение доходов также является инструментом, позволяющим осуществлять косвенное государственное регулирование численностью и качеством интернационально мобильного персонала [44, с. 12].

В «первую волну» интернационального перевода персонала, которая пришлась на 1970-2000 гг., вошли управляющие высшего и среднего звена, продолжительность транснационального перевода которых составляла, как правило, от двух до пяти лет. Однако в первом десятилетии 2000-х гг. вырос спрос на дешевую квалифицированную рабочую силу из таких стран, как Индия, Китай, что привело к переоценке роли интернационально мобильного персонала в развитии бизнеса, и постепенно перевод в иностранное государство квалифицированных рабочих стал настолько же распространенным, как транснациональный перевод управляющего персонала [34, с. 54]. Поэтому при исследовании налогообложения доходов интернационально мобильного персонала целесообразно рассматривать всю совокупность таких работников вне зависимости от их должностей и сферы деятельности ТНК.

Дать конкретную оценку численности интернационально мобильных работников сложно ввиду того, что организации, проводящие исследования в области глобальной мобильности персонала, располагают информацией далеко не по всем ТНК, осуществляющим транснациональный перевод персонала, а Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) собирает статистические данные и публикует отчеты в отношении трудовых мигрантов в целом, не выделяя среди них интернационально мобильных работников. Однако исходя из отчета

«Global Assignment Policies and Practices» за 2015 год, опубликованного компанией KPMG и базирующегося на опросе более 600 ТНК, можно дать оценку числа интернационально мобильных работников, занятых в этих ТНК (Рисунок 1).

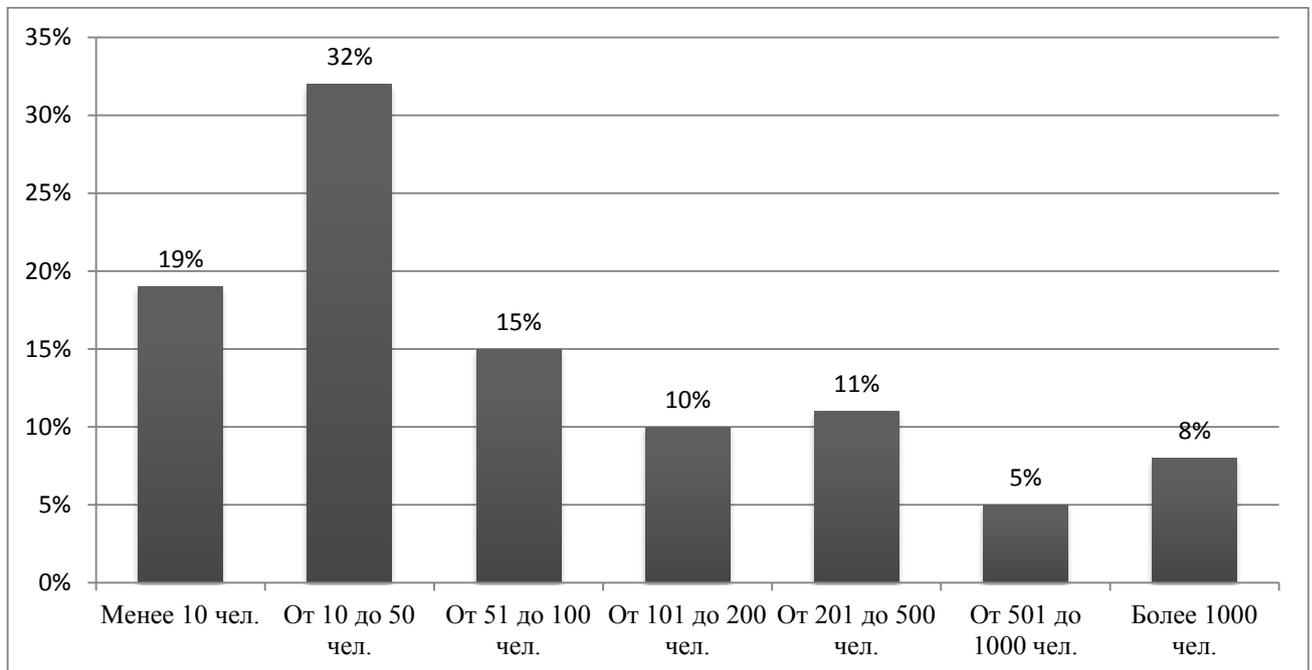


Рисунок 1 – Численность занятых в ТНК интернационально мобильных работников

Источник: KPMG: *Global Assignment Policies and Practices* [98].

В международной практике для обозначения собственно перевода персонала из одной юрисдикции в другую (как правило, внутри компаний, входящих в группу компаний) устоялся термин «*international assignment*» [107, с. 44], а под термином «*international assignee*» обычно подразумевают лицо, переводимое работодателем в государство, отличное от государства гражданства либо обычного проживания этого лица, на определенный период времени.

Характерной чертой *international assignment* зарубежные и некоторые отечественные исследователи называют кросс-культурность (реже – иностранное гражданство работника). Однако в организации может осуществлять трудовую деятельность иностранный гражданин, но на обычных условиях, т.е. полностью совпадающих с условиями, на которых трудятся работники – граждане принимаю-

щей стороны [56, с. 73]. В таком случае, несмотря на признак кросс-культурности (иностранное гражданство), работника нельзя назвать представителем интернационально мобильного персонала. И встает вопрос, каковы отличительные признаки налогоплательщика – интернационально мобильного персонала?

К.А. Худенко в своей диссертации вводит понятие менеджеров-экспатриантов, указывая, что их специфическими чертами являются «иностранное происхождение и временный статус в качестве работников зарубежного офиса компании» [66, с. 16]. При этом К.А. Худенко особо отмечает, что менеджерами-экспатриантами не являются иностранные граждане, самостоятельно прибывшие в Россию с целью трудоустройства или ведущие в России собственный бизнес. Чтобы быть менеджером-экспатриантом, работник должен быть переведен в Россию работодателем.

Аналогичную точку зрения высказывает и Е.А. Апакова, отмечая, что для экспатриации характерны кросс-культурность, а также ограниченность пребывания экспатрианта в принимающей юрисдикции при условии, что его продолжительность заранее известна. Е.А. Апакова предлагает такое определение: «экспатриация – это самостоятельная форма международной управленческой деятельности, сопровождаемая перемещением субъекта управления на территорию страны назначения (страны объекта управления), основной целью которой является осуществление менеджмента и развитие промышленного предприятия (подразделения предприятия), находящегося в стране назначения» [24, с. 15].

Однако существует перевод персонала, при котором продолжительность пребывания работника в принимающей юрисдикции заранее не известна, – так называемая локализация, в связи с чем предложенные ранее определения нуждаются в уточнении.

В свете качественных изменений в подходах к транснациональному переводу персонала, выражающихся в том, что произошло смещение категории переводимых работников с управляющих на специалистов и квалифицированных рабочих, нецелесообразно сводить широкий круг интернационально мобильных работников только к менеджерам. Поэтому, основываясь на выводах К.А. Худенко и

Е.А. Апаковой и на результатах анализа корпоративных политик ряда ТНК, одним из критериев, определяющих, насколько «международным» и «мобильным» является тот или иной работник, можно назвать соответствие (или несоответствие) условий его работы условиям, предусмотренным глобальной корпоративной политикой группы компаний по управлению мобильным персоналом (так называемой Global Mobility Policy). В случае если работа физического лица регулируется корпоративной политикой по управлению мобильным персоналом (например, в части компенсаций и льгот, нивелирования колебаний налогового бремени работника и др.), его можно отнести к интернационально мобильному персоналу при соблюдении условия кросс-культурности.

Анализируя международные документы в сфере миграции, можно заключить, что интернационально мобильные работники являются частью сообщества трудящихся-мигрантов. С точки зрения Международной конвенции о защите прав всех трудящихся-мигрантов и членов их семей, принятой резолюцией Генеральной Ассамблеи ООН № 45/158 от 18 декабря 1990 года и вступившей в силу 1 июля 2003 года (далее – Конвенция о защите прав трудящихся-мигрантов), трудящийся-мигрант – это лицо, которое будет заниматься, занимается или занималось оплачиваемой деятельностью в государстве, гражданином которого он или она не является [2].

Некоторые исследователи, в частности, А.С. Коротаев, считают синонимами понятие трудящегося-мигранта и понятие иностранного работника, закрепленное в действующем российском трудовом законодательстве [39, с. 23]. Однако, несмотря на аргументы в пользу этой позиции, представляется, что «иностраный работник» является все же более узким понятием, поскольку отражает взгляд только со стороны принимающей юрисдикции, а понятие «трудящегося-мигранта» шире, поскольку включает в себя как интернационально мобильный персонал, так и мигрантов, не являющихся интернационально мобильными работниками.

Таким образом, специфическими чертами, выделяющими интернационально мобильный персонал в особую категорию налогоплательщиков среди фи-

зических лиц, можно обозначить следующие.

1. Перевод интернационально мобильного персонала из одной юрисдикции в другую инициирован текущим и (или) будущим (если предусмотрен) работодателями.

В случае с иными категориями трудящихся-мигрантов физическое лицо может предпринять попытку перемещения в другую юрисдикцию по собственной инициативе без какого-либо согласования с работодателем.

2. Перевод интернационально мобильного персонала происходит, как правило, между компаниями, входящими в группу компаний. Даже при смене юридического работодателя переводимое лицо остается в группе компаний, а его перевод из одной юрисдикции в другую координируется специальным подразделением по управлению интернационально мобильным персоналом.

Иные категории трудящихся-мигрантов при перемещении не всегда могут заранее заручиться согласием компании в принимающей юрисдикции в принятии их на работу, а само перемещение в другое государство никак не координируется, и действуют такие лица на свой страх и риск без какой-либо поддержки со стороны работодателя.

3. При разработке программы транснационального перевода персонала компании, как правило, предусматривают для переводимых работников выплаты, призванные компенсировать издержки, связанные с переездом, и в целом сделать перевод как можно более безболезненным и привлекательным.

Иные категории трудящихся-мигрантов такую поддержку не получают.

4. В группу интернационально мобильного персонала физические лица включаются после тщательного отбора. Сам отбор нацелен на поиск кандидатов, наиболее подходящих для занятия предполагаемой должности, нередко он включает тестирование знаний и навыков и обучающий курс для повышения квалификации, с тем чтобы кандидат удовлетворял всем предъявляемым требованиям.

Иные категории трудящихся-мигрантов не проходят отбор для перемещения.

Обобщая изложенное, можно сделать вывод, что под интернационально мо-

бильным персоналом следует понимать работников одной или нескольких организаций, меняющих налоговую юрисдикцию по поручению работодателя на условиях, предусмотренных корпоративной политикой управления персоналом, либо, при отсутствии такой политики, в рамках специальной договоренности между работником и работодателем.

Система налогообложения доходов интернационально мобильного персонала является частью системы налогообложения доходов физических лиц. Действующая редакция НК РФ разделяет физических лиц на налоговых резидентов и налоговых нерезидентов, а также выделяет категорию высококвалифицированных иностранных специалистов, налогообложение доходов которых только частично зависит от их налогового статуса, но при этом зависит от их гражданства. Договор о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) предусматривает специальный порядок налогообложения доходов от работы по найму граждан стран – членов ЕАЭС.

При этом ни НК РФ, ни действующие международные соглашения не выделяют физических лиц, которые по поручению работодателя меняют налоговую юрисдикцию, и не определяют особенности налогообложения их доходов. Однако указанные физические лица подвержены высокому риску двойного налогообложения доходов.

Кроме того, такие лица ввиду своей мобильности качественно отличаются от иных физических лиц. Их нельзя отнести к категории обычных мигрантов, т.к. их перемещение инициировано и профинансировано их работодателем с целью удовлетворения нужд бизнеса и обычно предусматривает возвращение в направляющую юрисдикцию по истечении определенного срока [79].

Выявление у таких работников специфических черт, выделяющих их среди трудящихся-мигрантов, вызывает необходимость рассматривать налогообложение их доходов сквозь призму этих специфических черт и сформировать систему налогообложения их доходов с учетом присущих таким налогоплательщика особенностей. Некоторые особенности налогообложения доходов такого персонала нашли свое отражение в отдельных нормативных правовых актах и официальных

разъяснениях уполномоченных органов России в сфере налогов, сборов и страховых взносов.

Поскольку подразделения ТНК входят в единую группу компаний, интернационально мобильные работники хоть и могут сменить юридического работодателя, но остаются в группе компаний и, как правило, сохраняют связи с организацией в направляющей юрисдикции [105]. Это может выражаться не только в том, что сохраняются контакты с зарубежными коллегами и координаторами транснационального перемещения [22], но и в том, что организация в направляющей юрисдикции может продолжать производить выплаты физическому лицу, фактически осуществляющему трудовую деятельность в другом государстве [101, с. 13]. При этом вопрос налогообложения таких доходов встает особенно остро, поскольку два и более государства могут претендовать на их налогообложение.

Как в подобном случае может решаться вопрос устранения двойного налогообложения доходов? Как показывает анализ налогового законодательства ряда зарубежных государств (например, Германии, Австрии, Греции, Франции и др.) и международных соглашений (договоров, конвенций) об избежании двойного налогообложения (далее – ДИДН), местонахождение семьи является фактором, определяющим статус налогового резидентства физического лица.

Кроме того, статья 4 модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения и комментарии к ней недвусмысленно указывают, что лицо считается резидентом того государства, в котором имеет «более тесные личные и экономические связи» [100], так называемый «центр жизненных интересов», т.е. местонахождение семьи играет решающую роль при применении норм ДИДН.

В зависимости от условий программы перевода интернационально мобильного персонала и личных обстоятельств работника в каждом конкретном случае семья лица, уехавшего по поручению работодателя на работу в другую юрисдикцию, может как остаться в направляющей юрисдикции, так и уехать в принимающую юрисдикцию. Следовательно, возможны несколько основных сценариев образования, сохранения и разрыва связей интернационально мобильного работника с направляющей и принимающей юрисдикциями:

1) интернационально мобильный работник полностью сохраняет личные и экономические связи с направляющей юрисдикцией, что подразумевает нахождение в этой юрисдикции его семьи, сохранение формальных и фактических трудовых и (или) экономических отношений с работодателем в направляющей юрисдикции. В таком случае интернационально мобильный работник будет признан налоговым резидентом направляющей юрисдикции с точки зрения ДИДН (при наличии такого ДИДН). Это ведет к тому, что в принимающей юрисдикции подлежат налогообложению только доходы от работы в ней по найму (с учетом положений ДИДН об освобождении дохода от налогообложения), а все иные доходы, как личные, так и от работы по найму, осуществляемой в третьих государствах, налогообложению в принимающей юрисдикции не подлежат.

Интернационально мобильный работник будет частично интегрирован в налоговую систему принимающей юрисдикции, однако при такой интеграции образовавшиеся связи могут быть с легкостью разорваны. В принимающей юрисдикции в зависимости от норм национального законодательства работник может не быть обязанным уплачивать налог на доходы от источников за пределами территории принимающей юрисдикции;

2) интернационально мобильный работник сохраняет связи с направляющей юрисдикцией, однако формирует устойчивые связи в принимающей юрисдикции. Это может выражаться, например, в том, что работник сохраняет имущество и активы в направляющей юрисдикции, может получать от источников в ней доходы, но семья такого работника будет находиться с ним в принимающей юрисдикции, вознаграждение за труд – частично (реже – полностью) выплачиваться организацией в принимающей юрисдикции, работник может получать личные (т.е. не связанные с работой по найму) доходы от источников в принимающей юрисдикции. В таком случае центр жизненных интересов работника сместится в принимающую юрисдикцию, и он будет признан ее налоговым резидентом с точки зрения ДИДН, однако часть доходов может подлежать налогообложению в направляющей юрисдикции с возможностью зачета налога в принимающей юрисдикции.

Интернационально мобильный работник, сформировав подобные устойчи-

вые связи, будет полнее интегрирован в налоговую систему принимающей юрисдикции, и разорвать связи с ней будет значительно сложнее, чем в первом случае. Однако работник по-прежнему будет оставаться в налоговой системе направляющей юрисдикции, что обусловит необходимость подачи отчетности и уплаты налога в нескольких государствах, и такая отчетность будет, скорее всего, включать личные доходы;

3) интернационально мобильный работник разрывает связь с направляющей юрисдикцией и формирует устойчивую связь с принимающей юрисдикцией. Это ведет к утрате статуса налогового резидента в направляющей юрисдикции, сокращению объема доходов из нее, а также к установлению статуса налогового резидента и увеличению объема доходов в принимающей юрисдикции.

Национальное законодательство некоторых государств (например, США, Казахстана, Венгрии [92]) привязывает статус налогового резидентства физического лица к критерию гражданства. В подобном случае разрыв связей с направляющей юрисдикцией может доходить до отказа от гражданства этого государства.

Таким образом, интернационально мобильные работники формируют (сохраняют, разрывают) личные и экономические связи в принимающей и направляющей юрисдикциях (реже – также в третьих государствах), которые оказывают существенное влияние на налогообложение их доходов. Во многом такие связи зависят от вида глобальной мобильности персонала.

## **1.2 Влияние вида глобальной мобильности персонала на налогообложение доходов**

Зарубежные исследователи классифицируют виды глобальной мобильности персонала по двум признакам: по цели перевода и по его продолжительности.

Что касается классификации видов глобальной мобильности персонала по

признаку цели перевода, то выделяют перевод для работы на конкретном проекте, виртуальный перевод, условный перевод персонала и др. [114, с. 101]. Однако для целей налогообложения доходов работников классификация видов глобальной мобильности персонала по признаку цели перевода существенного значения не имеет, а потому подробного рассмотрения не требует.

По продолжительности нахождения персонала за рубежом выделяют перевод долгосрочный и краткосрочный. Под долгосрочным понимают перевод интернационально мобильного персонала на период времени, составляющий более года (в редких случаях продолжительность работы за рубежом может достигать десятилетий). Корпоративной политикой по управлению интернационально мобильным персоналом обычно предусматриваются конкретные сроки работы за рубежом, например, три года, пять лет и т.д. Как правило, этот срок закрепляется в отдельном документе, так называемом «письме о взаимопонимании» (Assignment Letter [110]).

Налоговое законодательство большинства европейских государств, США, Канады и других стран не ставит статус налогового резидентства физического лица в зависимость от количества дней, проводимых им на территории этого государства. Однако национальное законодательство некоторых государств определяет, что физическое лицо становится налоговым резидентом этого государства, проведя на его территории определенный период времени. Так, например, в российском законодательстве определяющим является 183-дневный срок пребывания в течение последовательных 12 месяцев, однако налоговым резидентом Сальвадора является физическое лицо, проводящее в Сальвадоре более 200 дней в течение налогового периода, а в Экваториальной Гвинее налоговым резидентом признается физическое лицо, проводящее на ее территории более трех месяцев в календарном году.

Вместе с тем длительность перевода на работу в иностранное государство может обусловить перемещение в принимающую юрисдикцию вместе с интернационально мобильным работником его семьи. Так, по результатам опроса 163 ТНК, проведенного компанией Brookfield, являющейся одним из крупнейших

в мире провайдеров услуг в области сопровождения транснационального перевода персонала, 73% интернационально мобильных работников заявляют о необходимости обеспечить перемещение вместе с ними в принимающую юрисдикцию членов семьи [81]. При этом 27% работников, отказавшихся от перемещения в принимающую юрисдикцию членов семьи, называли различные причины (Рисунок 2).



Рисунок 2 – Причины отказа от перемещения в принимающую юрисдикцию семьи интернационально мобильного работника

*Источник: Brookfield: 2016 Global Mobility Trends [82].*

Местонахождение семьи интернационально мобильного работника является фактором, определяющим статус налогового резидента физического лица по нормам национального налогового законодательства большинства европейских государств. В связи с этим перемещение интернационально мобильного работника за рубеж в одиночку, т.е. без семьи, может привести к конфликту «резидент – резидент», когда в одном государстве работник признается налоговым резидентом в связи с тем, что проводит на его территории определенное количество дней, а в

другом государстве работник признается налоговым резидентом в силу пребывания в этом государстве его семьи. Такой конфликт разрешается на основании ДИДН.

Под «краткосрочным», как правило, понимают перевод на работу за рубеж сроком от 1 до 12 месяцев. Некоторые специалисты также относят к краткосрочным переводам зарубежные командировки продолжительностью от нескольких дней до нескольких недель [113, с. 176], другие исследователи считают «длительной командировкой» краткосрочный перевод персонала сроком до 3 месяцев [94].

На практике случается так, что работник несколько раз за год может быть переведен на работу за рубеж, причем как в одну и ту же юрисдикцию, так и в несколько различных юрисдикций. Целью краткосрочного перевода интернационально мобильного персонала обычно является работа над конкретным проектом, овладение определенным спектром навыков (например, освоение новейшего оборудования) либо передача навыков специалистам в принимающей юрисдикции [87; 88].

Из-за короткого срока пребывания в принимающей юрисдикции работник обычно перемещается один, без семьи, что означает снижение затрат для компании. Кроме того, как отмечали Д.Г. Коллинз, Г. Скуллин и М.Дж. Морли, отбор работников для краткосрочного перевода на работу за рубеж является менее формальным и более конкретизированным для выполнения определенного задания [85, с. 202]. Также, кроме очевидно более низких затрат по сравнению с долгосрочными переводами, для краткосрочного перевода на работу за рубеж требуется меньше бюрократических процедур, он более гибкий, отбор и подготовка кандидатов могут быть осуществлены в более сжатые сроки.

В то же время исследования зарубежных ученых свидетельствуют, что работники, переведенные в другую юрисдикцию на краткосрочной основе, зачастую бывают не в состоянии наладить деловые отношения с местными работниками [111, с. 669]. Подобные неналоговые аспекты оказывают существенное влияние на организацию транснационального перевода персонала, что в конечном итоге

сказывается на налогообложении доходов переводимых работников.

С точки зрения налогового законодательства краткосрочные переводы могут не приводить к установлению статуса налогового резидента в принимающей юрисдикции, поскольку:

- 1) критерий 183 (иного количества) дней не соблюдается; и (или)
- 2) семья работника и его активы (т.е. центр жизненных интересов) остаются в направляющей юрисдикции.

При этом краткосрочные переводы также могут провоцировать конфликт резидентства, если, например, критерий 183 (иного количества) дней соблюдается, а семья переводимого лица остается в направляющей юрисдикции. Однако такие конфликты обычно легко решаются на основании ДИДН, поскольку ввиду краткосрочности пребывания физического лица в принимающей юрисдикции его центр жизненных интересов не успевает сместиться из направляющей юрисдикции в принимающую.

Несмотря на достоинства долгосрочных переводов на работу, позволяющих интернационально мобильному работнику полно и исчерпывающе погрузиться в культуру другого государства и специфику ведения бизнеса в нем, в силу существенных расходов и иных описанных причин всё большую популярность приобретают краткосрочные переводы на работу за рубеж [89, с. 253]. Долгосрочные переводы оттесняются, становясь привилегией руководителей, которым предоставляют возможность приобрести опыт, необходимый для более эффективного управления бизнес-процессами.

Также возможен перевод на работу за рубеж без определенного срока – в этом случае заключается бессрочный договор с компанией в принимающей юрисдикции на местных условиях [95]. При этом переводимое лицо может быть отнесено к категории интернационально мобильного персонала только в довольно короткий промежуток времени непосредственно при перемещении, когда на него распространяются положения корпоративной политики управления интернационально мобильным персоналом. После так называемой «локализации», когда на переводимое лицо более не будет распространяться действие корпоративной по-

литики управления интернационально мобильным персоналом, оно потеряет признаки «интернациональной мобильности», выделенные выше, и будет признаваться местным работником, трудящимся на местных условиях. Это приведет к потере некоторых выплат, предусмотренных политикой группы компаний только для интернационально мобильных работников, что прямо повлияет на доходы и, как следствие, на размер налога.

В зависимости от продолжительности работы за рубежом, а также иных факторов (например, семейного положения работника, политической и экономической ситуации в принимающей юрисдикции и др.) ТНК может предоставлять интернационально мобильному персоналу необходимую правовую и налоговую поддержку, например, оказывать помощь с получением визы и иных разрешительных документов, гарантировать помощь с подготовкой налоговой и иной отчетности, предусмотренной законодательством как направляющей, так и принимающей юрисдикции, организовывать курсы изучения языка либо компенсировать расходы на посещение таких курсов для работника и (или) членов его семьи, помогать с устройством в образовательные учреждения детей и т.д. [90]. Такая поддержка предусматривается уже упомянутой корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом, которая является основным нормативным документом, закрепляющим подход компании к вопросам управления разными группами (категориями) мобильного персонала [88].

Рассмотрим подробнее, что представляет собой такая политика и какие вопросы, связанные с налогообложением доходов интернационально мобильного персонала, она учитывает.

Во многом развитость политики управления интернационально мобильным персоналом коррелирует с тем, является ли компания международной, мультинациональной или глобальной: чем более разветвлена ее структура, чем выше уровень «глобальности» компании, тем обычно развитее политика управления интернационально мобильным персоналом. Как показали результаты опроса, проведенного PwC, в основном компании стремятся разработать единую глобальную политику управления персоналом для достижения максимальной согласованности в

управлении интернационально мобильным персоналом по всему миру в рамках группы компаний, в том числе это касается налоговых аспектов (Рисунок 3).

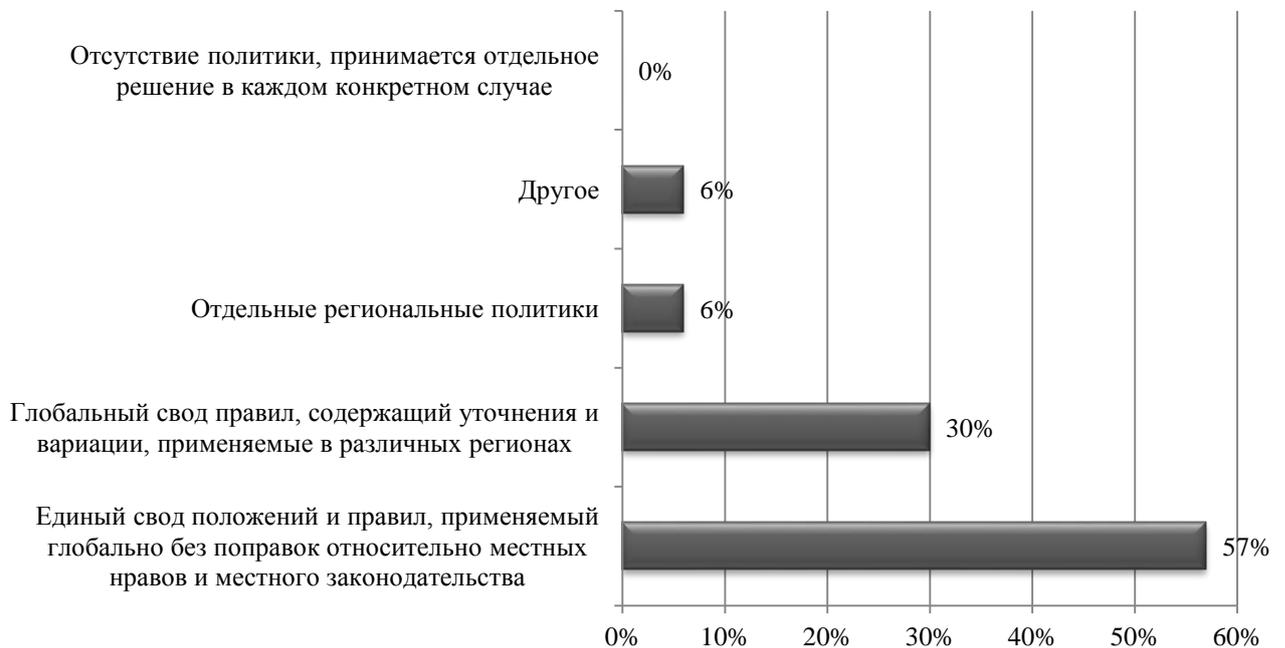


Рисунок 3 – Разновидности корпоративной политики управления интернационально мобильным персоналом

*Источник: PwC: Survey of Global Mobility Policies [106].*

Применительно к описанным выше видам глобальной мобильности персонала нужно отметить, что основными видами переводов, учитываемыми политикой, являются кратко- и долгосрочные переводы. При этом в некоторых вариациях политики управления интернационально мобильным персоналом предусмотрены отдельные разделы, регулирующие и другие виды транснационального перевода персонала [108, с. 221].

Виды поддержки, указываемые в политике управления интернационально мобильным персоналом, диктуются в первую очередь сферой деятельности ТНК, численностью переводимых работников, экономическими показателями ТНК. При разработке компенсационного пакета принимаются во внимание многие факторы, в том числе длительность транснационального перевода, семейное положение переводимого работника, экономическая ситуация в принимающей юрисдик-

ции и т.д. Тем не менее, в основу, как правило, положены определенные базовые принципы, позволяющие разработать компенсационный пакет, достаточно привлекательный, чтобы работник согласился на перевод, но не слишком дорогостоящий для компании и в то же время не побуждающий работника остаться работать за границей, не возвращаясь в направляющую юрисдикцию.

Во-первых, компенсационный пакет должен учитывать потребности конкретного работника, но в то же время отвечать принятым в компании стандартам. Существуют ТНК, которые могут обеспечить своих работников полновесными компенсационными пакетами, однако наиболее распространенным подходом является предоставление таких компенсационных пакетов, которые были бы не большими и не маленькими, а более-менее сбалансированными [104].

Во-вторых, уровень вознаграждения за осуществление трудовой деятельности за рубежом должен оставаться сопоставимым с уровнем вознаграждения, получаемым за выполнение той же работы в направляющей юрисдикции, чтобы побудить работника согласиться на перевод, а его реинтеграция не оказалась неоправданно дорогой. Кроме того, учитывается уровень вознаграждения, получаемый в принимающей юрисдикции работниками, занимающими сопоставимые должности и выполняющими схожие обязанности.

Также учитываются особенности национального менталитета и личные предпочтения работников. По исследованиям, проводимым компанией EY, европейцы чаще склонны рассматривать работу за рубежом как новый виток своей карьеры, в то время как американцы считают это ограничением своих возможностей действовать и задержкой в карьерном развитии [63].

Анализ политик по управлению интернационально мобильным персоналом позволяет разделить гарантии и компенсации, предусмотренные для интернационально мобильных работников, на четыре группы (Рисунок 4). При этом все указанные выплаты могут производиться как компанией в принимающей юрисдикции, так и компанией в направляющей юрисдикции, либо выплачиваться как из направляющей юрисдикции, так и из принимающей. В зависимости от источника и вида выплаты налогообложение доходов и связанная с этим необходимость по-

дачи налоговой декларации могут быть различны.

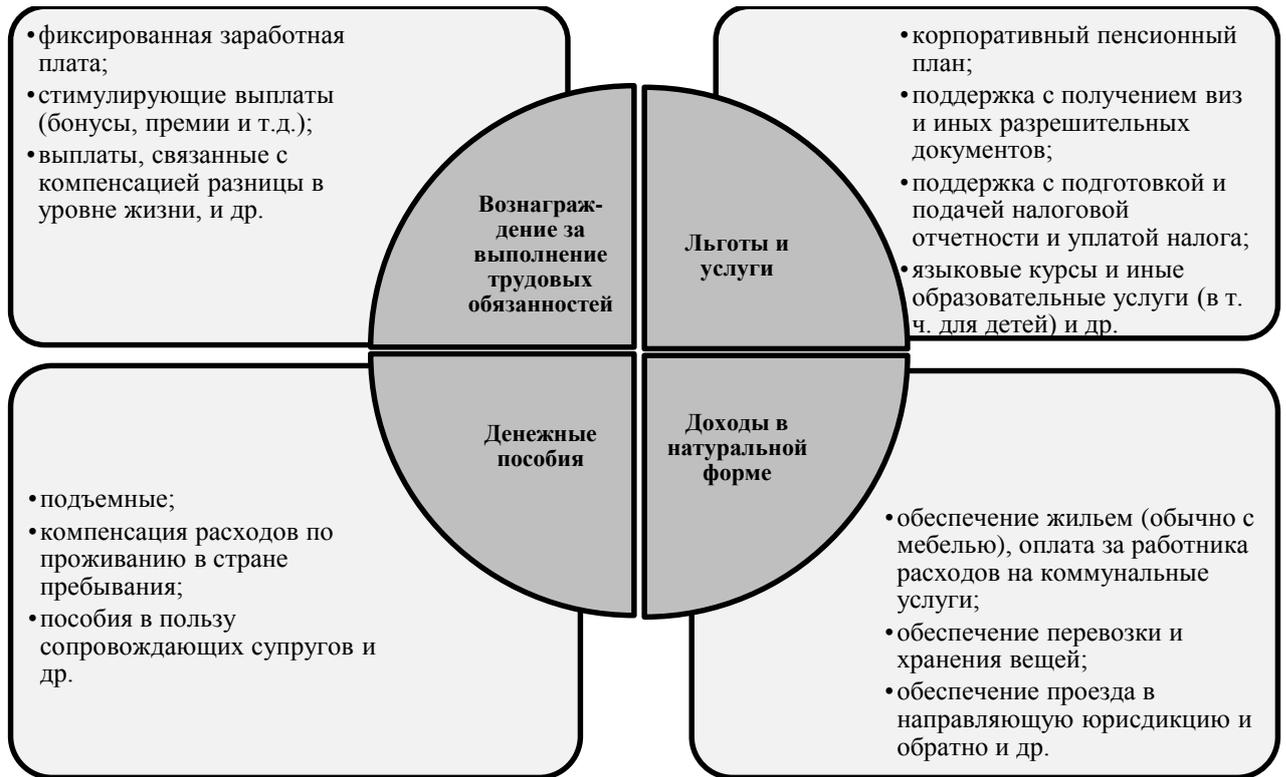


Рисунок 4 – Гарантии и компенсации, предусматриваемые корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом

Источник: *EY: Managing global compensation [91]*.

Кроме указанных выше могут быть и другие виды поддержки, предусмотренные политикой управления интернационально мобильным персоналом.

Подводя краткие итоги, отметим следующее:

– политика управления интернационально мобильным персоналом определяет спектр переводов работников в принимающие юрисдикции, в том числе по признаку их продолжительности, при этом продолжительность каждого транснационального перевода закрепляется в письме о взаимопонимании, которое подписывается уполномоченным представителем компании и работником. Однако действующим трудовым законодательством России такие письма не предусмотрены, что затрудняет квалификацию тех или иных работников в качестве интернационально мобильных;

– в зависимости от продолжительности перевода может изменяться или не

изменяться статус налогового резидентства интернационально мобильного работника как в направляющей, так и (или) в принимающей юрисдикции, причем как с точки зрения национального законодательства, так и с точки зрения ДИДН;

– в зависимости от личных обстоятельств интернационально мобильного работника и политики ТНК определяется состав компенсационного пакета работника: выплаты варьируются в зависимости от продолжительности перевода, должности переводимого лица, его семейного положения и т.д. В свою очередь, такого рода выплаты могут подлежать или не подлежать налогообложению в направляющей и (или) принимающей юрисдикции в соответствии с нормами национального законодательства и положениями ДИДН.

Вместе с тем на налогообложение доходов интернационально мобильного персонала в России оказывает влияние не только продолжительность транснационального перевода персонала, определяющая статус налогового резидентства работников, но и построение трудовых отношений работника с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикциях.

### **1.3 Классификация видов глобальной мобильности персонала для целей налогового планирования и прогнозирования**

При транснациональном переводе персонала направляющая юрисдикция необязательно будет страной базирования головного предприятия или государством, гражданином которого является переводимый работник, – под направляющей юрисдикцией подразумевается государство, откуда работника переводят на работу в другое государство [93, с. 74]. Случается, что работник, часто перемещающийся между государствами, меняет направляющую юрисдикцию неоднократно, при этом выплаты дохода могут производиться как из направляющей и (или) принимающей юрисдикции, так и из третьего государства (например, из страны базирования головной компании или из страны, гражданином которой яв-

ляется переводимый работник). Чаще всего встречается такое построение трудовых отношений интернационально мобильного работника с организациями в различных юрисдикциях, при котором он сохраняет трудовой договор с организацией в «домашней стране», которая выплачивает ему часть вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей. Это обусловлено желанием интернационально мобильного работника оставаться в системе социального и пенсионного обеспечения своей страны, чтобы транснациональный перевод не отразился на размере его пенсии и (или) социальных пособий [53, с. 51].

Вместе с тем построение трудовых отношений с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикциях зависит не от субъективных желаний интернационально мобильного работника, а от потребностей бизнеса и тех целей и задач, которые ставятся перед работником, переводимым за рубеж, и норм трудового, миграционного, налогового законодательства принимающей и направляющей юрисдикций. Так, во многих зарубежных государствах «переводом на работу за границу» называют и заграничную командировку, и перевод на работу, в то время как для России характерно четкое разграничение между командировками и собственно работой за рубежом.

Поскольку налогообложение доходов физических лиц зависит от того, какое государство является источником возникновения дохода, и от того, в каком государстве базируется организация или физическое лицо, производящие выплату дохода, то целесообразно в целях исследования особенностей налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в зависимости от построения трудовых отношений рассматривать отдельно налогообложение доходов российских работников, переводимых для осуществления трудовой деятельности за рубеж, и доходов иностранных работников, переводимых в Россию. Термин «российский работник» употреблен здесь в смысле национальной принадлежности, обусловленной наличием российского гражданства, теснотой родственных и личных связей и общностью культуры с россиянами. Соответственно, термин «иностраный работник» обозначает иностранного гражданина, обычно владеющего имуществом в зарубежном государстве (как правило, в стране своего граждан-

ства, но необязательно именно там или только там), имеющего личные и родственные связи в этой стране и объединенного общностью культуры с другими своими согражданами.

Основываясь на разъяснениях Минфина России, рассмотрим особенности налогообложения доходов российских работников, командированных за рубеж и переводимых на работу за рубеж.

В соответствии со статьей 166 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ), «служебная командировка – это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы» [5]. Действующим российским законодательством не предусмотрено никаких ограничений по числу командировок за исключением общих ограничений, установленных ТК РФ в отношении некоторых категорий работников. Что касается ограничения продолжительности командировок, то российским трудовым законодательством в настоящее время не установлен срок максимальной продолжительности командировки. Пунктом 4 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 № 749, вступившего в силу 25.10.2008 (далее – Положение о служебных командировках), предусмотрено, что продолжительность служебной командировки устанавливается работодателем исходя из особенностей служебного поручения [13]. С точки зрения трудового законодательства нахождение работника в командировке в течение нескольких месяцев не противоречит положениям ТК РФ. На сегодняшний день практика контролирующих органов такова: чем дольше работник находится в командировке, тем более тщательно проводится проверка на предмет правомерности квалификации этой поездки как командировки.<sup>1</sup> Если срок командировки составляет более года, она может быть переклассифицирована в постоянный перевод на основании статьи 72.2 ТК РФ [72, с. 35].

Ключевым моментом при определении обязанностей налогового агента по

---

<sup>1</sup> Такой вывод сделан на основании писем, сообщений и требований, выпускаемых инспекциями ФНС России

НДФЛ является отнесение доходов к полученным от источников в России или от источников за пределами России. Статьей 208 НК РФ установлено, что вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации относится к доходам от источников в России, а за пределами Российской Федерации – к доходам от источника за пределами России [6]. Таким образом, квалифицирующее значение для определения источника дохода имеет место (территория), на котором физическое лицо осуществляет деятельность, за которую выплачивается доход [72, с. 35].

Минфин России в своих разъяснениях утверждает, что вознаграждение, получаемое физическим лицом за выполнение трудовых обязанностей за пределами России, не относится к доходам от источников в России. Исключение составляет доход в виде среднего заработка, полученный работником российской организации за время нахождения в служебной командировке за границей. Такой доход является «иным доходом» с точки зрения ДИДН и не признается доходом от источника в Российской Федерации [72, с. 35].<sup>2</sup>

В то же время в международной практике налогообложения при расчете части дохода, подлежащей налогообложению в той или иной юрисдикции, учитывается количество рабочих дней, в течение которых физическим лицом осуществлялась трудовая деятельность на ее территории, независимо от основания пребывания налогоплательщика в этой юрисдикции (например, в Германии, Австрии, Швейцарии и других развитых зарубежных странах).

Из-за несоответствия норм российского и зарубежного налогового законодательства российские работники, направляемые в зарубежные командировки, подвергаются двойному налогообложению. Российская организация, следуя разъяснениям Минфина России<sup>3</sup>, удерживает НДФЛ с дохода в виде среднего зара-

---

<sup>2</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/38816 от 21 июня 2017 г., № 03-04-05/4368 от 1 февраля 2016 г., № 03-04-05/5273 от 9 февраля 2015 г., № 03-04-05/52003 от 15 октября 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>3</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/38816 от 21 июня 2017 г., № 03-04-05/4368 от 1 февраля 2016 г., № 03-04-05/5273 от 9 февраля 2015 г., № 03-04-05/52003 от 15 октября 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

ботка, полученного за время командировки, а за рубежом эти выплаты рассматриваются как вознаграждение за работу в принимающей юрисдикции. В результате такие доходы облагаются налогом в этой иностранной юрисдикции без возможности зачета НДФЛ, уплаченного в России, что ведет к увеличению издержек ТНК и снижает инвестиционную привлекательность России [48, с. 97] как юрисдикции, из которой переводится персонал [72, с. 36].

Выпущенное в июне 2016 года Минфином России письмо, в котором указано, что средний заработок, полученный работником за время его нахождения в командировке, признается «иным доходом» с точки зрения ДИДН и, следовательно, подлежит налогообложению в том государстве, где работник является налоговым резидентом, существенно смягчило подход к налогообложению [72, с. 36].<sup>4</sup>

Выпуск Минфином России такого разъяснения является важным шагом по приближению российских налоговых правил к нормам ДИДН и гармонизации российской налоговой системы с налоговыми системами развитых зарубежных государств. Кроме того, смягчение Минфином позиции в отношении налогообложения доходов, полученных работниками за время зарубежной командировки, свидетельствует об усилении внимания российских органов власти к проблеме налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и стремлении улучшить налоговые условия в России для такого персонала [72, с. 36].

Подводя краткие итоги по сказанному относительно командирования работников, можно отметить следующее:

- в российском законодательстве дано определение служебной командировки, а также определен порядок налогообложения среднего заработка, полученного за время командировки, что значительно упрощает для российской организации административные процедуры при направлении работника в зарубежную командировку;

- российская организация, направляющая работника в зарубежную коман-

---

<sup>4</sup> Письмо Минфина России № 03-04-05/37212 от 27 июня 2016 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

дировку, является налоговым агентом в отношении среднего заработка, выплачиваемого за время нахождения в командировке;

– ранее был высокий риск двойного налогообложения доходов, полученных за время нахождения в зарубежной командировке, не устранимого на основании ДИДН, однако после смягчения позиции Минфина России этот риск существенно снизился, что свидетельствует о сближении российских налоговых правил с международными.

Переходя к вопросу налогообложения доходов, полученных за работу за рубежом, приходится признать, что определения «работы за рубежом» в действующем российском законодательстве нет. И первым вопросом, которым задается российская организация при возникновении намерения отправить работника за границу, является вопрос, каково будет юридическое основание его деятельности за пределами территории России, что вообще такое «работа за рубежом» и чем она отличается от уже рассмотренного заграничного командирования [72, с. 37].

В отсутствие прямых определений в законах обратимся к разъяснениям уполномоченных органов. Минфин России в своих письмах выражает следующую позицию: «если организация направляет своих работников за пределы Российской Федерации на длительный период времени для выполнения ими трудовых обязанностей, предусмотренных трудовыми договорами, то фактическое место работы работников находится в иностранном государстве и такие работники не могут считаться находящимися в командировке».<sup>5</sup>

Таким образом, нахождение работника за границей можно считать командировкой в случае соблюдения одновременно двух условий [72, с. 37]:

1) срок пребывания работника за границей (в командировке) точно определен и зафиксирован в документах, оформляемых при направлении работника в служебную командировку;

2) фактическое место работы командированного работника не изменилось, и за рубежом он выполняет только отдельные поручения [72, с. 37].

---

<sup>5</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/6-194 от 30 августа 2011 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

В противном случае работник осуществляет все служебные обязанности на территории иностранного государства, т.е. «работает за рубежом», и получаемое им вознаграждение является доходом от зарубежных источников [72, с. 38].<sup>6</sup>

Российский работодатель не является налоговым агентом в отношении доходов, полученных от источников за пределами России, т.е. российский налоговый агент по НДФЛ отсутствует. В таком случае интернационально мобильный работник, являющийся налоговым резидентом России, обязан самостоятельно исчислить НДФЛ с доходов от иностранного источника путем подачи налоговой декларации и уплатить его в бюджет. Это означает, что даже при условии выплаты вознаграждения за работу за рубежом российской компанией НДФЛ не подлежит удержанию у источника выплаты дохода. Как следствие, значительно уменьшается риск двойного налогообложения дохода, а также снижается административная нагрузка на российскую организацию [72, с. 38].

В то же время, поскольку речь идет о достаточно длительных периодах работы за границей (год и более), то целесообразно предположить, что работник теряет статус налогового резидента России. Согласно положениям статей 207, 208 и 209 НК РФ, налоговые нерезиденты не являются плательщиками НДФЛ в отношении дохода от источника за пределами России. Следовательно, вознаграждение, выплачиваемое за работу в принимающих юрисдикциях и считающееся полученным от источников за пределами России, не подлежит налогообложению в России [72, с. 38].

Вместе с тем необходимо отметить, что, по мнению Минфина России, некоторые выплаты не относятся к вознаграждению за выполнение трудовых обязанностей за границей, и в отношении таких выплат российская организация признается налоговым агентом и обязана удерживать с них налог по соответствующей ставке. К таким выплатам, в частности, Минфин России относит возмещение расходов на оплату аренды жилого помещения, оплату расходов по проезду работ-

---

<sup>6</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/39770 от 23 июня 2017 г., № 03-04-06/37283 от 29 июня 2015 г., № 03-04-06/14702 от 18 марта 2015 г., № 03-04-05/12589 от 11 марта 2015 г., № 03-04-06/3349 от 29 января 2015 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

ника и членов его семьи к месту проведения отпуска и обратно и другие.<sup>7</sup> Напротив, такие выплаты, как заработная плата, премии, выплата среднего заработка в период отпуска и командировки относятся к выплатам, с которых, по мнению Минфина России, удержание НДФЛ производиться не должно [72, с. 38].<sup>8</sup>

Таким образом, Минфин России, с одной стороны, поощряет осуществление транснационального перевода персонала, поскольку своими разъяснениями создает для него благоприятные налоговые условия [69, с. 275], но, с другой стороны, разрозненность разъяснений и изменения в позиции Минфина России ведут к спорам между налоговыми органами, налогоплательщиками и организациями, осуществляющими транснациональный перевод персонала. Устранение подобных споров возможно путем введения в главу 23 НК РФ поправок, устанавливающих особенности налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, а именно [72, с. 38]:

– статью 208 НК РФ следует дополнить положениями, которые позволят однозначно отнести доходы, полученные во время заграничной командировки и при «работе за рубежом» к доходам, соответственно, от источников в России и к доходам от источников за рубежом;

– ввести в статью 231 пункт 1.2, в котором закрепить порядок возврата налога, излишне удержанного налоговым агентом с сумм среднего заработка, сохраняемого за работником на время нахождения в заграничной командировке, и с сумм компенсационных выплат, направленных на возмещение расходов при переводе персонала на работу за рубеж, при утрате работником статуса налогового резидента России. Такой налог должен подлежать возврату на основании налоговой декларации по месту учета налогоплательщика в порядке, аналогичном установленному пунктом 1.1 статьи 231 НК РФ [72, с. 39];

– в статье 232 закрепить положение об освобождении от налогообложения в

---

<sup>7</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/6-65 от 19 марта 2012 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>8</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/23783 от 20 мая 2014 г., № 03-04-06/33503 от 16 августа 2013 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

России сумм среднего заработка, сохраняемого за работником на время нахождения в заграничной командировке, и с сумм компенсационных выплат, направленных на возмещение расходов при переводе персонала на работу за рубеж, при условии утраты работником статуса налогового резидента России и обретении им статуса налогового резидента иностранного государства, ДИДН с которым предусматривает обложение «других доходов» только в стране резидентства [72, с. 39].

Классификации видов транснационального перевода персонала по признаку источника выплаты дохода в настоящее время не существует. Невозможно создание общей международной классификации ввиду различий в трудовом и миграционном законодательстве различных государств. Кроме того, организации, осуществляющие транснациональный перевод персонала, руководствуются каждая своей собственной политикой управления интернационально мобильным персоналом, в результате чего возникает множество вариантов транснационального перевода персонала, разнящихся между собой в деталях.

В связи с этим для исследования особенностей налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в зависимости от построения трудовых отношений работника с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикции целесообразно исходить из того, какая организация осуществляет выплату вознаграждения за труд, и рассмотреть виды перевода в обобщенном виде (Таблица 1).

Сохранение российской организации источником выплаты вознаграждения за работу за рубежом позволяет работникам оставаться в российской системе социального и пенсионного обеспечения. В таком случае не нарушается один из основных принципов транснационального перевода персонала: перевод на работу в другое государство не должен приводить к ущемлению прав работника и (или) к финансовым потерям, в том числе в будущем.

Кроме того, только с 2014 года гражданам России позволено получать на свои зарубежные счета заработную плату и иные выплаты, связанные с выполнением за пределами территории Российской Федерации трудовых обязанностей.

Таблица 1 – Классификация видов глобальной мобильности персонала и налогообложение доходов в России

Вид глобальной мобильности	Вид дохода	Страна - источник получения	Меняется ли работодатель?	Налогообложение дохода в России
Командирование из России за рубеж.	Средний заработок за время нахождения в командировке.	Российская Федерация.	Работодатель не меняется.	Доход подлежит налогообложению в России. При этом доход может облагаться налогом в принимающей юрисдикции, если работник становится в ней налоговым резидентом и в ДИДН есть соответствующее положение.
Работа за рубежом – вознаграждение полностью выплачивается организацией в России.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории принимающей юрисдикции.	Принимающая юрисдикция.	Работодатель не меняется.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей за рубежом подлежит налогообложению в России в случае, если работник является российским налоговым резидентом. Двойное налогообложение устраняется методом зачета налога, уплаченного за рубежом. Налоговый агент по НДФЛ отсутствует; у российской организации, осуществляющей выплату дохода за работу на территории зарубежного государства, нет обязанности по удержанию НДФЛ.
Работа за рубежом – вознаграждение частично выплачивается организацией в России и частично – организацией в принимающей юрисдикции.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории принимающей юрисдикции.	Принимающая юрисдикция.	Работодатель в России не меняется, при этом появляется второй работодатель – организация в принимающей юрисдикции.	Организация в России не является налоговым агентом по НДФЛ в отношении ни вознаграждения, выплачиваемого ею, ни в отношении вознаграждения, выплачиваемого организацией в принимающей юрисдикции. Доход облагается НДФЛ в России путем подачи налоговой декларации в случае, если работник является налоговым резидентом России.
Работа за рубежом – вознаграждение полностью выплачивается	Вознаграждение за выполнение трудовых	Принимающая юрисдикция.	Работодатель меняется.	Доход подлежит налогообложению в России с возможностью применения норм ДИДН, если работник является налоговым резидентом России.

Продолжение таблицы 1

ется принимающей организацией.	обязанностей на территории принимающей юрисдикции.			Доход не подлежит налогообложению в России, если работник не является налоговым резидентом России. Налоговый агент по НДФЛ отсутствует.
Командирование из-за рубежа в Россию.	«Иной доход» с точки зрения ДИДН.	Направляющая юрисдикция.	Работодатель не меняется.	Доход не подлежит налогообложению в России вне зависимости от порядка его налогообложения в направляющей юрисдикции.
Работа в России – вознаграждение полностью выплачивается организацией в направляющей юрисдикции.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории России.	Российская Федерация.	Работодатель не меняется.	Доход подлежит налогообложению в России. Освобождение от налогообложения возможно в случае соблюдения условий, предусмотренных ДИДН. Налоговый агент по НДФЛ отсутствует, уплата НДФЛ производится на основании налоговой декларации.
Работа в России – вознаграждение частично выплачивается организацией в направляющей юрисдикции и частично – организацией в России.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории России.	Российская Федерация.	Работодатель в направляющей юрисдикции не меняется. При этом появляется второй работодатель – организация в России.	Доход подлежит налогообложению в России. Российская организация является налоговым агентом только в отношении выплачиваемого ею дохода. НДФЛ с вознаграждения, выплачиваемого организацией в направляющей юрисдикции, подлежит уплате на основании налоговой декларации. Условия для освобождения от налогообложения по ДИДН, как правило, не соблюдаются.
Работа в России – вознаграждение полностью выплачивается организацией в России.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории России.	Российская Федерация.	Работодатель меняется.	Доход подлежит налогообложению в России. НДФЛ подлежит удержанию налоговым агентом. Оснований для освобождения дохода от налогообложения по ДИДН нет.

*Источник: составлено автором на основе действующего законодательства о налогах, сборах и страховых взносах*

До 2014 года организации могли осуществлять налоговое планирование при разработке транснационального перевода персонала с учетом ограничений, предусмотренных Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» [9]. Внесение в 2014 году указанных выше изменений в этот закон также свидетельствует о смягчении российского законодательства по отношению к интернационально мобильному персоналу.

Что касается сохранения трудовых отношений с организацией в России, когда работник уходит в неоплачиваемый отпуск, то в дополнение к таблице 1 необходимо отметить, что основанием для предоставления такого отпуска является письменное заявление работника, а его продолжительность определяется соглашением между работодателем и работником. Отпуск без сохранения заработной платы предоставляется работнику с сохранением места работы. Таким образом, по окончании транснационального перевода работник гарантированно может вернуться на прежнее место работы в России.

При этом действующее российское трудовое законодательство не запрещает выплачивать работнику различные премии в период нахождения его в отпуске без сохранения заработной платы. В случае отсутствия каких-либо выплат от направляющей компании она не будет признаваться налоговым агентом. Однако при наличии премиальных выплат, не связанных с осуществлением работником трудовых обязанностей за границей, российская организация должна будет выступать в качестве налогового агента, т.е. исчислять, удерживать и перечислять НДФЛ с выплачиваемых работникам сумм. Квалифицировать подобные выплаты как связанные с работой работника за границей представляется затруднительным, поскольку работник находится в отпуске без сохранения оплаты труда, следовательно, российская организация будет обязана удержать с них НДФЛ. Это может привести к двойному налогообложению доходов, поскольку принимающая юрисдикция также будет претендовать на их налогообложение, ввиду того что это доход, полученный за работу на территории принимающей юрисдикции, т.е. от источника в ней.

Подводя промежуточные итоги относительно особенностей налогообложе-

ния доходов интернационально мобильных работников, переводимых из России на работу за рубеж, отметим следующее:

- организация в России не признается налоговым агентом в отношении доходов, выплачиваемых за осуществление трудовых обязанностей на территории зарубежного государства. При этом Минфин России в своих разъяснениях указывает, что не все доходы, полученные работником во время пребывания за рубежом, считаются доходами от источников за рубежом;

- если интернационально мобильный работник является налоговым резидентом России, он обязан самостоятельно исчислить налог и подать налоговую декларацию в России, что означает увеличение административной нагрузки на налогоплательщиков – физических лиц;

- при условии наличия ДИДН с принимающей юрисдикцией риск двойного налогообложения при переводе персонала на работу за рубеж минимален;

- при сохранении организации в России источником выплаты вознаграждения физическое лицо остается в российской системе пенсионного и социального обеспечения.

При расторжении трудовых отношений с интернационально мобильным работником у организации в России не будет оснований для произведения выплат в пользу работника, следовательно, не будет оснований для удержания НДФЛ. Для работника такая организация трудовых отношений является нейтральной с точки зрения налогообложения доходов физических лиц, но не является привлекательной с точки зрения планирования карьеры, т.к. у переводимого работника нет никаких гарантий, что по возвращении он будет вновь принят в компанию в России на прежнюю (или более высокую) должность с сохранением прежнего (или получением более высокого) уровня вознаграждения за труд.

Указанные выше способы построения трудовых отношений с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикциях приведены в обобщенном виде. При осуществлении транснационального перевода персонала организации принимают во внимание в первую очередь собственную политику управления интернационально мобильным персоналом и особенности трудового, миграцион-

ного, валютного и налогового законодательства как направляющей, так и принимающей юрисдикции.

Российские организации при разработке транснационального перевода персонала активно применяют зарубежный опыт и следуют мировым тенденциям для сохранения конкурентоспособности на международном рынке труда. Так, в ходе исследования ЕУ, в котором приняли участие ТНК из 17 отраслей, в которых занято более 20 000 интернационально мобильных работников, было выявлено, что наиболее распространенным является такое построение трудовых отношений с организациями в направляющей и принимающей юрисдикциях, при котором вознаграждение полностью выплачивается организацией в направляющей юрисдикции (Рисунок 5).

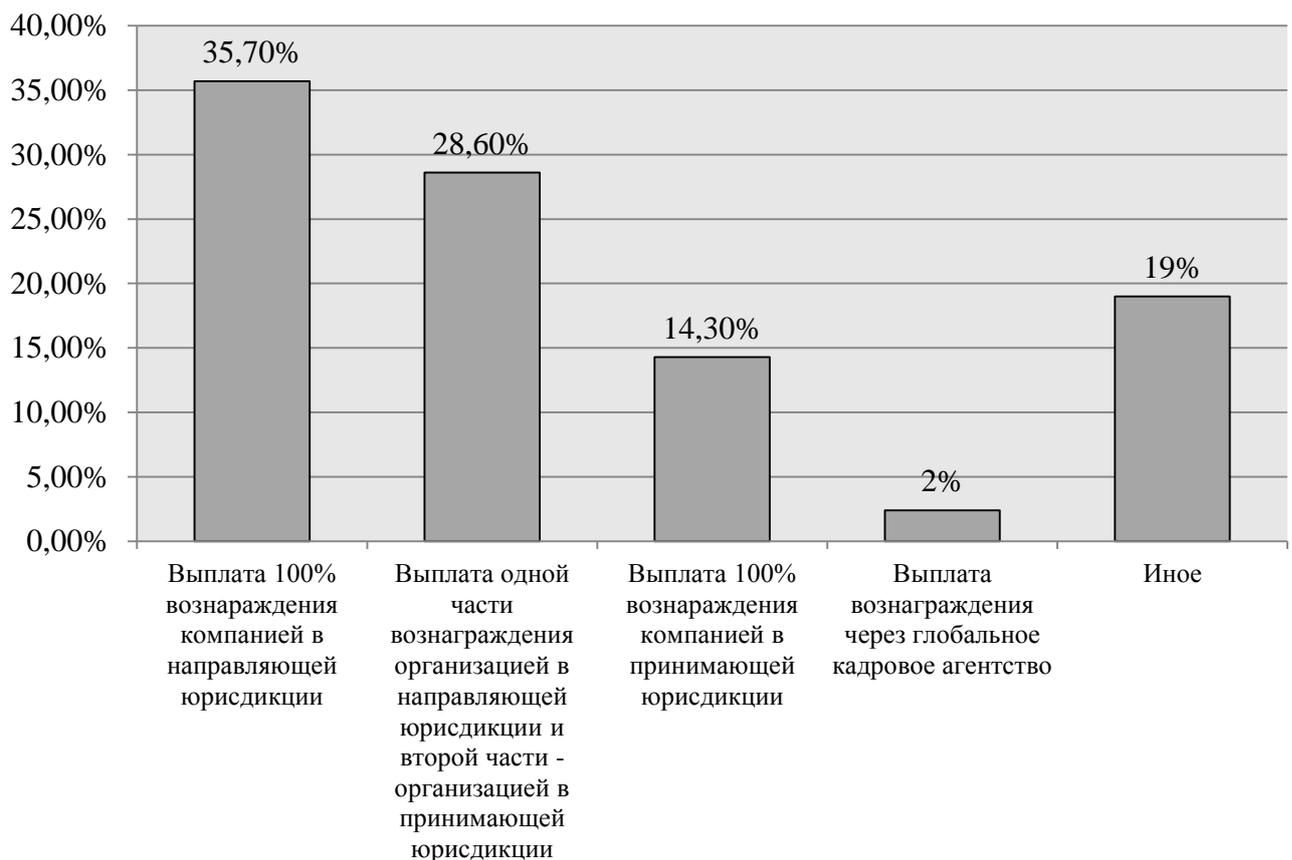


Рисунок 5 – Источники выплаты дохода за работу в принимающей юрисдикции  
 Источник: EY: *Managing global compensation* [91].

При этом налоговые аспекты при переводе персонала из-за рубежа в Россию

в корне отличаются от ситуации, когда российская организация переводит персонал из России за рубеж. Рассмотрим эти отличия подробнее и начнем с режима командирования.

Минфин России последователен в выпуске разъяснений относительно налогообложения доходов, полученных за время нахождения в командировке: если иностранный работник по поручению своего иностранного работодателя прибывает в Россию в командировку, то его доход является доходом от источника за пределами территории Российской Федерации. Поскольку командировка обычно предполагает непродолжительное время пребывания в принимающем государстве для выполнения конкретных служебных поручений, то целесообразно предположить, что командированные работники проводят в России менее 183 дней в течение двенадцатимесячного периода и (или) в течение календарного года, следовательно, такие работники не являются налоговыми резидентами России, а их доход от источников за рубежом налогообложению в России не подлежит.

Необходимо отметить, что действующие ДИДН содержат положения, позволяющие исключить доход из налогообложения в России при соблюдении предусмотренных соглашением критериев [35] (Параграф 2.3). Условия командирования в Россию иностранных работников, как правило, соответствуют этим критериям, и указанный доход в любом случае подлежит освобождению от налогообложения в России. Таким образом, подход Минфина России к признанию доходов, полученных за работу во время командировки в Россию, доходами от источника за пределами территории России, представляется целесообразным и оправданным, поскольку позволяет избежать необходимости подачи отчетности в России при отсутствии реальных поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

При переводе персонала из-за рубежа в Россию побудительными мотивами к выбору того или иного варианта построения трудовых отношений с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикциях являются уже описанные выше: необходимость оставить работника в системе социального и пенсионного обеспечения его «домашней» страны, необходимость соблюдения требова-

ний законодательства как направляющей юрисдикции, так и России. При этом налогообложение доходов такого персонала будет отличаться от налогообложения при переводе персонала из России за рубеж (Таблица 1).

Суммируя изложенное в главе 1, можно сделать ряд выводов.

1. Интернационально мобильный персонал представляет собой неотъемлемую часть персонала ТНК. Присущие ему специфические признаки позволяют выделить его в особую категорию налогоплательщиков и исследовать налогообложение доходов такого персонала с учетом его особенностей.

В зарубежной практике устоялся термин, отличающий интернационально мобильный персонал от других групп и категорий физических лиц, – «*international assignee*». В российской практике в настоящий момент отсутствуют понятия, определяющие интернационально мобильный персонал как специфическую категорию налогоплательщиков. Отечественные исследователи в своих работах рассматривали иностранных работников, занимающих управленческие должности в компании и переводимых на работу в Россию, однако в их работах не исследованы особенности налогообложения доходов таких работников, а также не рассмотрены российские работники, переводимые на работу за рубеж.

В результате исследования работ зарубежных и отечественных авторов, а также изучения Конвенции о защите прав трудящихся-мигрантов и корпоративной политики управления интернациональной мобильностью персонала ряда ТНК определен налогоплательщик – интернационально мобильный персонал как работники одной или нескольких организаций, меняющие налоговую юрисдикцию по поручению работодателя, что фиксирует целевую группу налогоплательщиков для адресного применения положений российского законодательства о налогах и сборах. Также может употребляться сочетание интернационально мобильный работник, под которым подразумевается единица интернационально мобильного персонала, обладающая всеми присущими ему признаками.

Для развития налогообложения доходов интернационально мобильного персонала необходимо закрепить понятие налогоплательщика интернационально мобильного персонала в главе 23 НК РФ, что позволит решить несколько страте-

гических задач:

– регулировать налогообложение доходов интернационально мобильных работников без разделения их на иностранных и российских граждан для устранения налоговой дискриминации граждан Российской Федерации [76, с. 74];

– улучшить налогообложение и повысить качество налогового администрирования и контроля доходов интернационально мобильного персонала с учетом его международной мобильности и обусловленного этим высокого риска двойного налогообложения доходов и тем самым повысить инвестиционную привлекательность России и увеличить собираемость налогов в долгосрочной перспективе.

В совокупности это позволит сформировать в России подсистему налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и в дальнейшем развивать ее в соответствии с глобальными тенденциями.

2. Место интернационально мобильного персонала в налоговых системах направляющих и принимающих юрисдикций определяется исходя из прочности личных и экономических связей, которые интернационально мобильные работники формируют в государствах, где они осуществляют трудовую деятельность. В силу того, что интернационально мобильные работники перемещаются между двумя и (или) более юрисдикциями, вопросы налогообложения их доходов регулируются, как правило, международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. Как правило, ДИДН предусматривает, что интернационально мобильный работник является налоговым резидентом того государства, с которым имеет более прочные личные и экономические связи, т.е. где находится его «центр жизненных интересов».

3. Связи, образуемые интернационально мобильным работником в принимающей и (или) направляющей юрисдикции, зависят от вида глобальной мобильности. Продолжительность транснационального перевода персонала, должность работника, занимаемая им в организации в принимающей и (или) направляющей юрисдикции, обуславливают перемещение вместе с интернационально мобильным работником в принимающую юрисдикцию его семьи (т.е., по сути, смещение

центра жизненных интересов), состав доходов, подлежащих налогообложению, что в совокупности определяет статус налогового резидентства физического лица на уровне международных соглашений и налоговую базу по НДФЛ.

4. Перевод интернационально мобильных работников регулируется корпоративной политикой по управлению интернационально мобильным персоналом. Именно эта политика определяет основные характеристики транснационального перевода персонала, влияющие на налогообложение доходов: продолжительность работы в принимающей юрисдикции, возможность переезда в принимающую юрисдикцию семьи, состав компенсационного пакета и т.д.

5. Построение трудовых отношений интернационально мобильного работника с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикции оказывает прямое влияние на налогообложение его доходов. Российские организации при разработке транснационального перевода персонала обычно исходят из зарубежного опыта и мировых тенденций для сохранения конкурентоспособности на международном рынке труда (Рисунок 6).

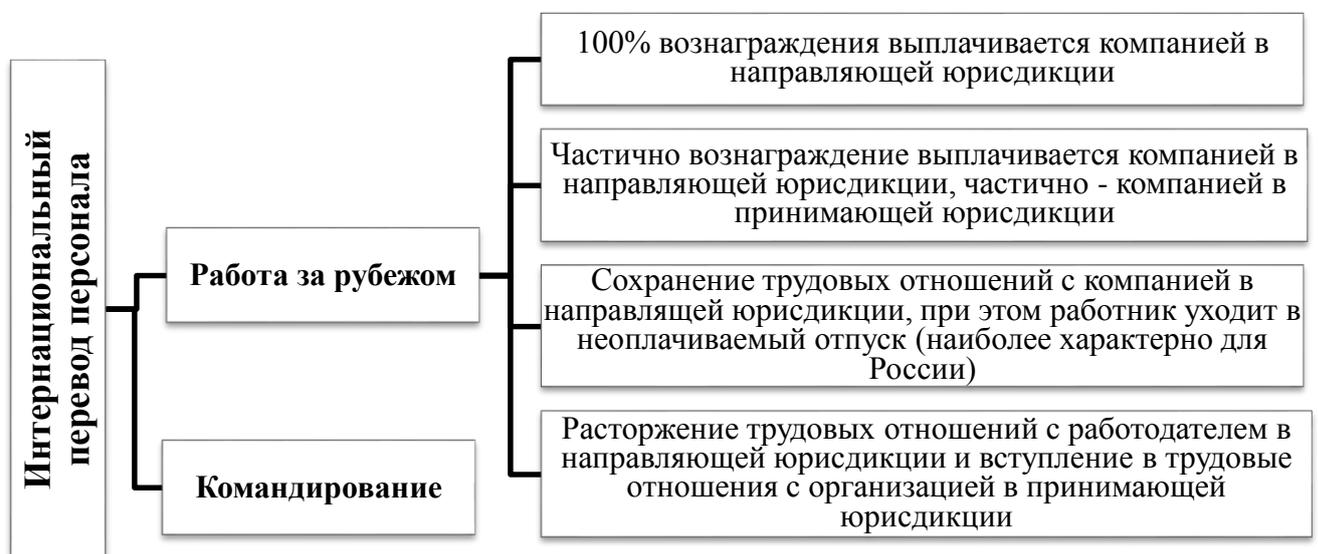


Рисунок 6 – Наиболее распространенные способы построения трудовых отношений с организациями в принимающей и (или) направляющей юрисдикции

*Источник: составлено автором на основе анализа корпоративных политик управления интернационально мобильным персоналом*

Исследовав характеристики интернационально мобильного персонала и общие вопросы налогообложения его доходов в зависимости от вида интернациональной мобильности персонала и построения трудовых отношений с организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях, перейдем к анализу налогообложения различных видов доходов интернационально мобильного персонала в России и современного состояния налогового администрирования и контроля доходов интернационально мобильного персонала.

## **ГЛАВА 2 СОВРЕМЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНО МОБИЛЬНОГО ПЕРСОНАЛА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ**

### **2.1 Особенности налогообложения доходов, предусмотренных корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом**

Согласно статье 129 ТК РФ, «заработная плата (оплата труда работника) – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты)» [5].

Однако следует различать компенсации как часть заработной платы и компенсации как выплаты, направленные на возмещение затрат, непосредственно связанных с осуществлением трудовых обязанностей. При этом квалифицирующее значение имеет не наименование выплаты (оклад, надбавка и др.), а ее характер, позволяющий отнести ее к компенсациям, предусмотренным российским законодательством, которые не подлежат налогообложению.

В соответствии со статьей 129 ТК РФ, «оклад (должностной оклад) – это фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат» [5]. Сравнив понятия заработной платы и оклада, можно заключить, что оклад – это только вознаграждение за труд, и он не включает в себя выплаты компенсационного и стимулиру-

ющего характера, в то время как заработная плата – включает. В международной практике наиболее распространен подход, согласно которому сумма вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей в принимающей юрисдикции должна быть сопоставима с суммой вознаграждения, получаемой работником за выполнение тех же трудовых обязанностей в направляющей юрисдикции.

Статья 208 НК РФ содержит перечень доходов от источников в России, в том числе вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в России. При этом порядок налогообложения доходов устанавливается НК РФ с учетом положений ДИДН. Так, статья 15 «Доход от работы по найму» модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения устанавливает закрытый перечень условий, одновременное соблюдение которых позволяет освободить доход от налогообложения (Параграф 2.3).

При этом национальное налоговое законодательство государства может содержать положения, позволяющие интернационально мобильным работникам реализовать право на освобождение от налогообложения дохода путем подачи налоговой декларации с приложением документов, подтверждающих такое право [32, с. 82]. В России, однако, физическое лицо вправе не заявлять в декларации доходы, не подлежащие налогообложению, что существенно снижает уровень административной нагрузки на интернационально мобильный персонал и является несомненным достоинством российской налоговой системы.

Второй составной частью заработной платы интернационально мобильного персонала являются стимулирующие (поощрительные) выплаты, которые обычно назначаются при условии достижения показателей эффективности деятельности, установленных программой премирования, действующей в принимающей юрисдикции. Состав стимулирующих выплат и ключевые показатели эффективности деятельности, установленные в направляющей юрисдикции, могут быть адаптированы к практике принимающей юрисдикции в течение всего срока осуществления интернационально мобильным работником трудовой деятельности в принимающей юрисдикции [70].

В целом поощрительные (стимулирующие) выплаты с точки зрения российского налогового законодательства трактуются как доходы от работы по найму, поэтому на них распространяются те же правила, что и на вознаграждение от осуществления трудовой деятельности.<sup>9</sup> В случае если работник в течение финансового года работал в двух и более юрисдикциях, то получаемая поощрительная выплата (бонус, премия) рассчитывается компанией пропорционально числу дней его работы в каждой юрисдикции. Такая выплата может осуществляться как организацией в направляющей юрисдикции, так и организацией в принимающей юрисдикции либо организацией в третьей юрисдикции (например, головной компанией). При этом в зависимости от российского статуса налогового резидентства интернационально мобильный работник обязан задекларировать либо часть бонуса (премии), относящуюся к его работе в России, либо полную сумму бонуса (премии), заявляя к зачету в России сумму налога, уплаченного (удержанного) за рубежом (если такая возможность предусмотрена соответствующим ДИДН).

Что касается третьей составляющей заработной платы – компенсационных выплат, то в зависимости от политики управления интернационально мобильным персоналом в состав компенсационного пакета работника могут входить различные выплаты. Мы же рассмотрим лишь наиболее часто встречающиеся.

Возмещение расходов, связанных с проездом и провозом багажа, производится, как правило, в рамках лимитов, установленных политикой управления интернационально мобильным персоналом. В случае превышения лимитов либо работник будет обязан получить дополнительное одобрение от работодателя, либо такие расходы не будут возмещены работнику (Рисунок 7).

В большинстве случаев возмещение таких расходов происходит дважды: в начале работы в принимающей юрисдикции и по ее окончании, причем компенсационная выплата производится обычно той компанией, во благо которой работник будет трудиться в дальнейшем (Рисунок 8). Для целей российского налогооб-

---

<sup>9</sup> Письмо ФНС России № 3-5-03/313@ от 28 июля 2008 г., письмо Минфина России № 03-04-06/33503 от 16 августа 2013 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

ложения это важный вопрос, поскольку соответствующая сумма налога может быть удержана или не удержана у источника выплаты, следовательно, у работника возникают или не возникают обязательства по подаче налоговой декларации в России.

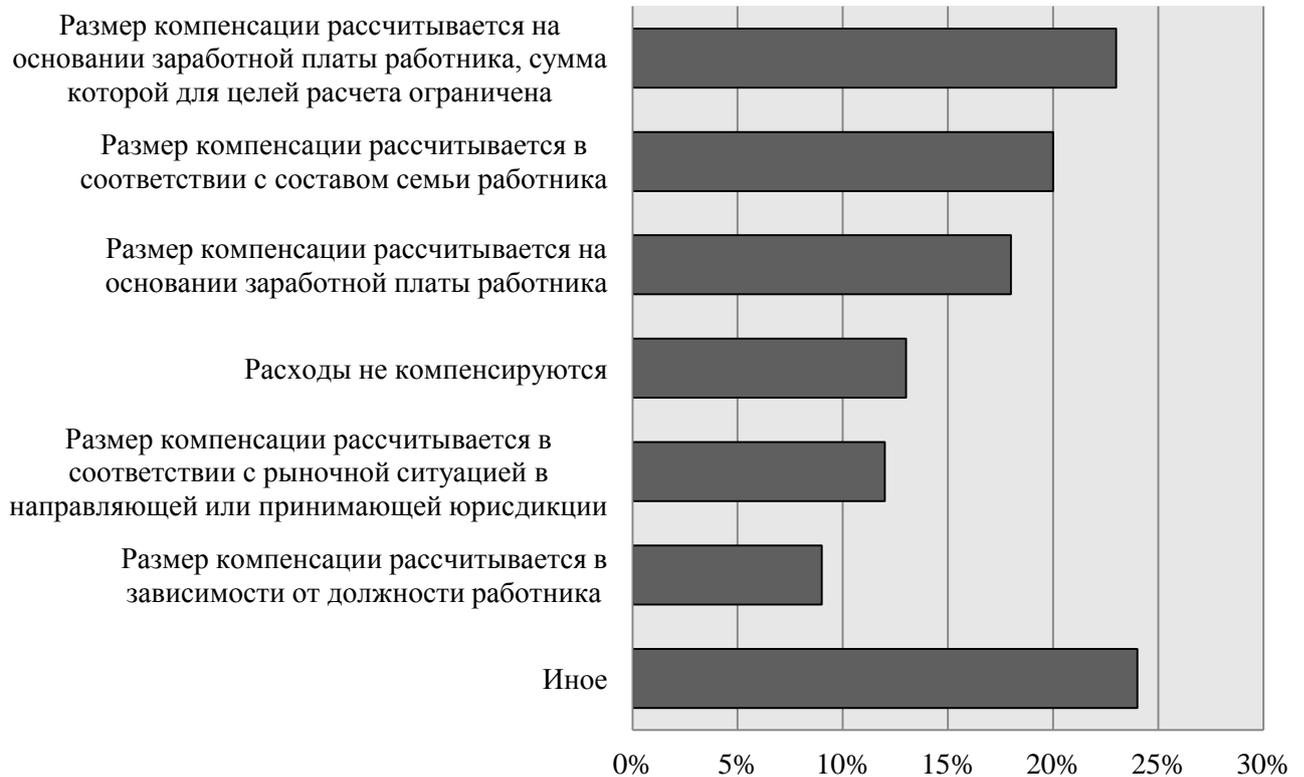
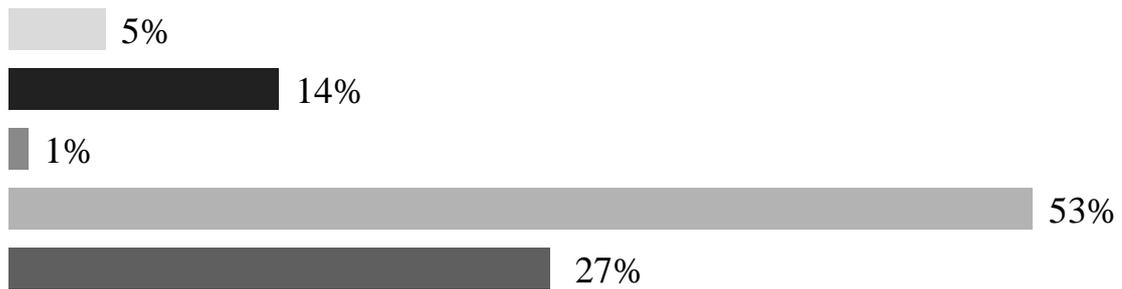


Рисунок 7 – Подходы к компенсации расходов, связанных с переездом интернационально мобильных работников в принимающую юрисдикцию  
 Источник: KPMG: *Global Assignment Policies and Practices* [98].

По мнению Минфина России, возмещение расходов интернационально мобильного персонала на проезд к месту работы в России не является компенсационной выплатой по статье 164 ТК РФ, и положения статьи 169 ТК РФ на него не распространяются, поскольку к моменту переезда на работу в Россию работник не состоит в трудовых отношениях с организацией в принимающей юрисдикции.<sup>10</sup> Следовательно, такой доход не может быть освобожден от обложения НДФЛ на

<sup>10</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/38542 от 5 августа 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

основании статьи 217 НК РФ.



- Компенсация выплачивается только в начале транснационального перевода
- Компенсация выплачивается в начале и в конце транснационального перевода
- Компенсация выплачивается только в конце транснационального перевода
- Компенсация не предусмотрена корпоративной политикой
- Другое

Рисунок 8 – Порядок компенсации расходов, связанных с переводом персонала в принимающую юрисдикцию

*Источник: KPMG: Global Assignment Policies and Practices [98].*

Однако перевод интернационально мобильного персонала в принимающую юрисдикцию, в частности в Россию, осуществляется по предварительной договоренности организаций в принимающей и направляющей юрисдикции, а расходы интернационально мобильного работника по переезду в Россию вызваны производственной необходимостью, т.е. непосредственно связаны с выполнением работником своих трудовых обязанностей. Поэтому целесообразно внести следующее изменение в пункт 3 статьи 217 НК РФ: возмещение расходов интернационально мобильных работников на проезд к месту работы в Россию должно быть освобождено от налогообложения, поскольку такая выплата носит явно выраженный компенсационный характер в соответствии со статьей 164 ТК РФ.

Для уменьшения вероятности уклонения от уплаты налогов путем мани-

пулирования компенсационными выплатами следует освободить от налогообложения возмещение расходов, производимых в первые 12 месяцев транснационального перевода и при отъезде работника из России (при возвращении российского работника в Россию). Двенадцатимесячный срок предложен исходя из того, что перевоз вещей и обустройство на новом месте может занять несколько месяцев, что означает, что при переводе в принимающую юрисдикцию в конце календарного года возмещение расходов по переезду может производиться в течение двух календарных лет.

После прибытия иностранного работника в Россию работодатель обязан обеспечить его жильем в соответствии с пунктом 5 статьи 16 Закона о правовом положении иностранных граждан в России. При этом российская организация может как заключить договор аренды с арендодателем и предоставлять арендуемое помещение работнику бесплатно, не сдавая в субаренду, так и возмещать ему фактически произведенные расходы по найму жилого помещения, либо для работника может быть предусмотрена фиксированная сумма пособия по найму жилого помещения. Объем оказываемой работодателем поддержки и, следовательно, объем налогооблагаемых доходов зависит от различных факторов (Рисунок 9).

На основании российской судебной практики можно сделать вывод, что компенсация таких расходов для иностранных работников предусмотрена законами Российской Федерации, а потому не должна облагаться НДФЛ в соответствии со статьей 217 НК РФ. В некоторых случаях такого рода компенсация не рассматривалась судами как выплата в пользу работника, поскольку компания, желая удержать ценного работника, обеспечивает его жильем, и в конечном итоге такого рода компенсация может считаться сделанной компанией в своих интересах, а не в интересах работника [16; 17; 18; 19].

Но, несмотря на то, что судебная практика складывалась в целом в пользу налогоплательщиков, Минфин России в своих разъяснениях указывал, что суммы возмещения работникам расходов на аренду жилья должны подлежать налогообложению НДФЛ, вне зависимости от того, выплачивались ли они работнику или

перечислялись компанией напрямую арендодателю, минуя работника.<sup>11</sup>

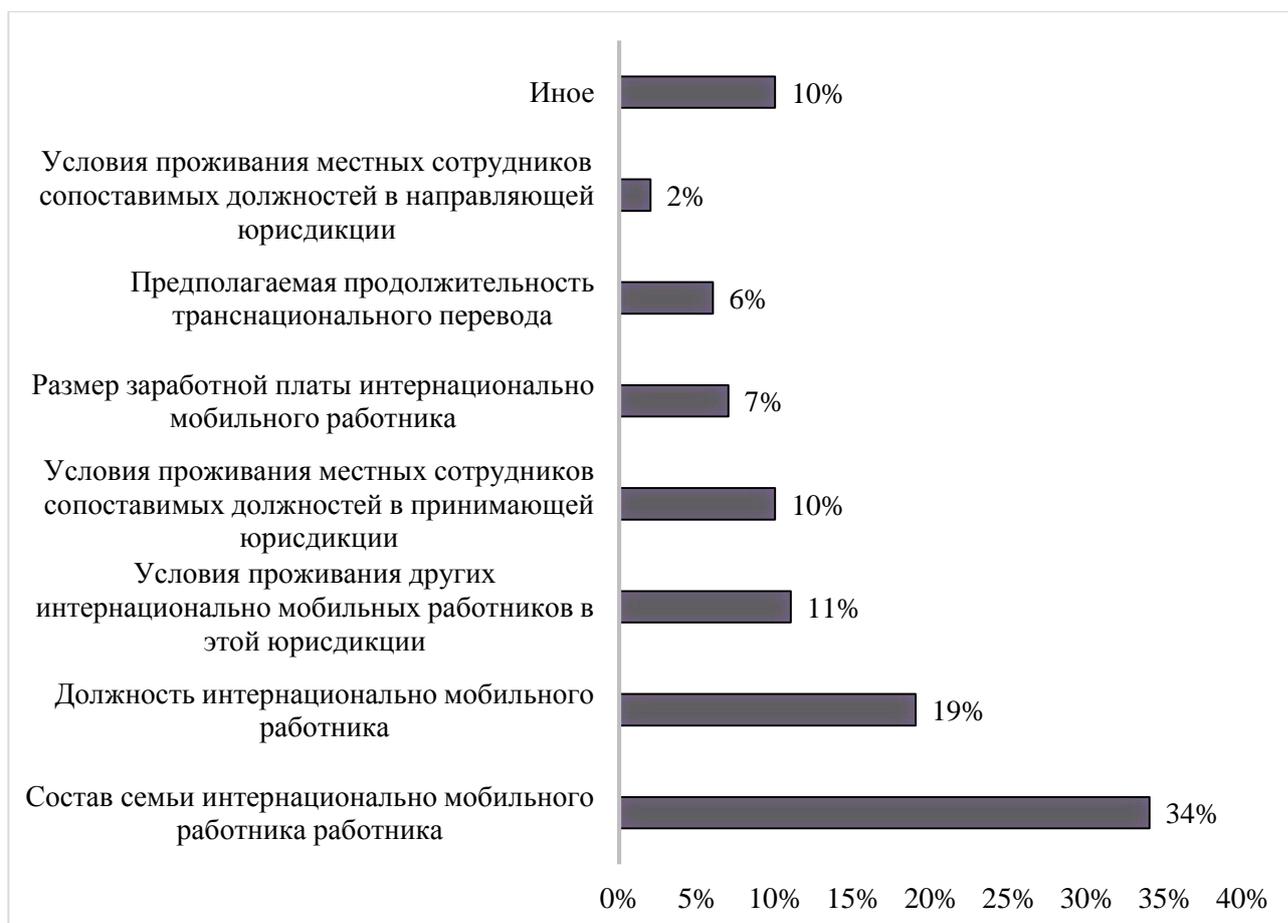


Рисунок 9 – Факторы, определяющие вид и объем жилищного обеспечения интернационально мобильного персонала

*Источник: KPMG: Global Assignment Policies and Practices [98].*

Однако в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015) (далее – Обзор ВС РФ) была четко выражена следующая позиция: «получение физическим лицом благ в виде оплаченных за него товаров (работ, услуг) и имущественных прав не облагается налогом, если предоставление таких благ обусловлено, прежде всего, интересом передающего (оплачивающего)

<sup>11</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/3201 от 23 января 2018 г., № 03-03-06/1/823 от 12 января 2018 г., № 03-08-05/41253 от 17 июля 2015 г., № 03-04-06/40543 от 13 августа 2014 г., № 03-04-06/34883 от 26 августа 2013 г., № 03-04-06/6-1 от 17 января 2011 г., № 03-04-06/6-118 от 11 июня 2010 г., № 03-04-06-01/142 от 28 мая 2008 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

их лица, а не целью преимущественного удовлетворения личных нужд физического лица» [14]. Таким образом, освободить от налогообложения доход в виде предоставления жилья работникам можно при условии, что оно не является элитным с элементами роскоши. При этом соответствие жилья статусу работников и их предпочтениям не является препятствием для освобождения такого дохода от налогообложения, что актуально для интернационально мобильного персонала (Рисунок 10).

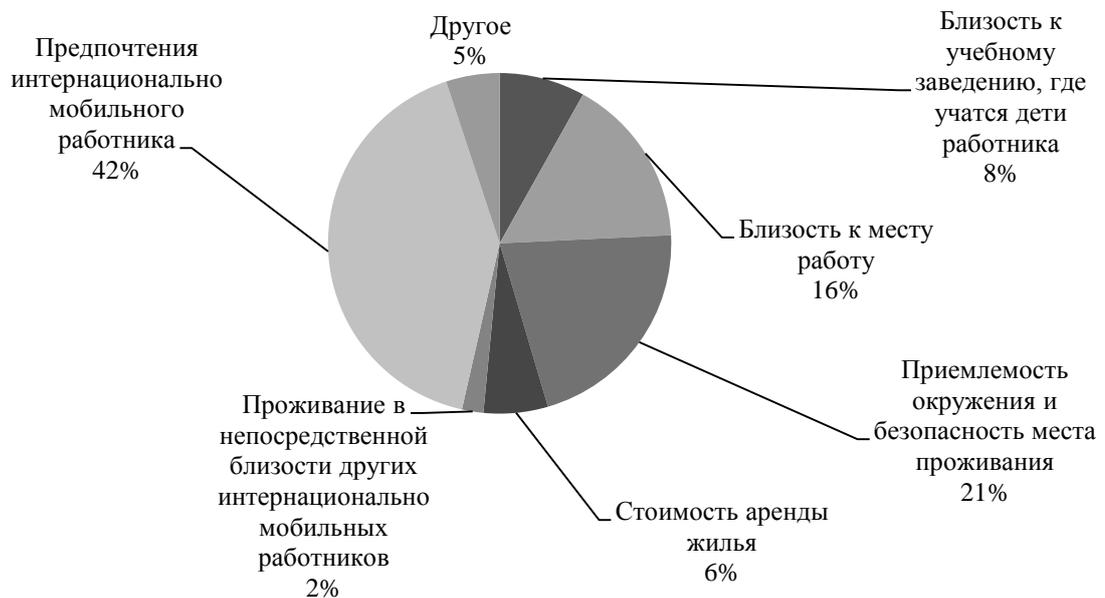


Рисунок 10 – Критерии выбора жилого помещения для интернационально мобильных работников

*Источник: KPMG: Global Assignment Policies and Practices [98].*

Вместе с тем освободить такой доход от налогообложения полностью также не представляется целесообразным, поскольку это может спровоцировать ТНК на уклонение от уплаты налогов посредством манипуляций с расходами на жилищное обеспечение работников. Стоит освободить от налогообложения доходы в натуральной форме в виде предоставления жилого помещения в пределах норм предоставления площади жилого помещения по договору социального найма в соответствии с положениями Жилищного кодекса Российской Федерации [4]. При превышении указанных норм должен исчисляться налог по ставке, применимой к

доходам налоговых резидентов России, так как в подобном случае такое жилое помещение предоставлено с целью преимущественного удовлетворения личных нужд физического лица.

С учетом факторов, определяющих выбор жилого помещения для него, обозначенных в исследовании KPMG и представленных выше на рисунке 10, можно утверждать, что доходы, связанные с предоставлением жилого помещения (получением выплат, направленных на наём жилья), у подавляющего большинства интернационально мобильных работников по-прежнему будут подлежать налогообложению.

Пособия по найму жилья, выплачиваемые работникам работодателем, являются налогооблагаемым доходом, поскольку документально такие выплаты оформляются обычно как часть заработной платы. То есть к подобному доходу должна применяться льготная ставка в размере 13%, если получателем дохода является высококвалифицированный иностранный специалист, не являющийся налоговым резидентом, и выплата произведена в период действия заключенного с ним трудового договора. Однако применимость ставки налога в размере 13% вне зависимости от статуса налогового резидентства работника может быть оспорена налоговыми органами, в частности, если доля заработной платы, получаемая работником в натуральной форме, не соответствует нормам, установленным ТК РФ.

Кроме обеспечения работника жилым помещением в России работодатель может также производить иные компенсационные выплаты (Рисунок 11).

Что касается компенсации стоимости приобретения мебели и иных вещей, необходимых в быту, то подобный расход, следуя логике судов, можно отнести к расходам на обустройство. Минфин России после опубликования Обзора ВС РФ разъяснений по этому вопросу не выпускал.<sup>12</sup>

Если же мебель, приобретенная организацией для работника, остается в собственности организации, то работник получает ее в безвозмездное пользование. В этом случае также возникает налогооблагаемый доход [7], и работодатель

---

<sup>12</sup> Сведения приведены по состоянию на март 2019 года

обязан произвести оценку рыночной стоимости аренды мебели, предоставляемой работнику в безвозмездное пользование, и эта сумма будет представлять собой его налогооблагаемый доход. Применяемая ставка НДФЛ зависит от налогового статуса физического лица и составляет 13%, если получатель дохода является налоговым резидентом России, либо 30%, если получатель дохода не является налоговым резидентом России.



Рисунок 11 – Подходы к предоставлению работникам дополнительной поддержки по жилищному обеспечению

*Источник: KPMG: Global Assignment Policies and Practices [98].*

Кроме обеспечения работника материальными благами компания может предоставлять работнику (реже – обязывать его) возможность пройти курсы по изучению языка принимающей юрисдикции и (или) тренинги по социокультурной адаптации в ней (Рисунок 12).

Интернационально мобильные работники, как правило, бывают весьма поверхностно знакомы, а зачастую и вовсе незнакомы с культурой принимающей

юрисдикции в начале своего пребывания в ней. Однако экспатрианты представляют свое государство, из их поведения в том числе складывается мнение о нации в целом. Поэтому зачастую ТНК, переводя работника за рубеж, предоставляет возможность (реже – обязывает) посещать тренинги по ознакомлению с культурой принимающей юрисдикции [80, с. 822].



Рисунок 12 – Подход ТНК к организации языковых и социокультурных тренингов для интернационально мобильного персонала

*Источник: KPMG: Global Assignment Policies and Practices [98].*

Многие компании также обеспечивают своим интернационально мобильным работникам возможность ознакомиться с основами законодательства принимающей юрисдикции в той части, которая может затронуть их непосредственные интересы (например, налоговое законодательство, трудовое, миграционное и т.д.). Сюда же можно отнести курсы изучения языка, хотя такие курсы, как правило, выделяются в отдельный вид расходов, которые учитываются политикой управления интернационально мобильным персоналом.

По общему правилу, установленному НК РФ, оплата организацией услуг,

оказываемых физическому лицу, представляет собой доход этого лица в натуральной форме. Если оплата услуг производится иностранной организацией, не имеющей филиалов и (или) зарегистрированного присутствия на территории России, то физическое лицо – получатель дохода обязано задекларировать сумму полученного дохода и произвести уплату налога в зависимости от своего статуса налогового резидентства в России в год получения дохода.

При этом если обучение проводится в образовательном учреждении, имеющем соответствующую лицензию, то доход в виде оплаты за работника сумм стоимости образовательных услуг не облагается налогом. Это является значительным достоинством налоговой системы России.

Итак, заработная плата включает в себя три составляющие: вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей (оклад), стимулирующие (поощрительные) выплаты и выплаты компенсационного характера. При этом для целей налогообложения доходов необходимо различать «компенсационные выплаты» в смысле состава заработной платы и «компенсационные выплаты» в смысле выплат в целях возмещения затрат, связанных с исполнением работниками трудовых обязанностей, которые предусмотрены российским законодательством.

Компенсационные выплаты, предусмотренные корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом, являются частью заработной платы, однако при этом эти выплаты по сути могут быть компенсациями согласно статье 164 ТК РФ, т.е. не подлежащих обложению НДФЛ в соответствии со статьей 217 НК РФ. Арбитражная налоговая практика по вопросу налогообложения многих таких выплат складывается в пользу налогоплательщиков, но в разъяснениях Минфина России и ФНС России указано, что для применения положений статей 164 и 169 ТК РФ и освобождения от налогообложения доходов физическое лицо должно переезжать к новому месту работы по согласованию с организацией, с которой оно состоит в трудовых отношениях на момент переезда.

Хотя организации в направляющей и принимающей юрисдикции, планирующие транснациональный перевод персонала, являются обычно обособленными юридическими лицами, а потому позиция Минфина России и ФНС России фор-

мально верна, но интернационально мобильные работники переезжают в принимающую юрисдикцию по согласованию с работодателем в широком смысле, т.е. по согласованию с ТНК. Поэтому целесообразно внести изменения в НК РФ и освободить от налогообложения компенсационные выплаты, связанные с возмещением интернационально мобильному персоналу расходов на переезд к месту работы в принимающей юрисдикции в первые 12 месяцев транснационального перевода и по его окончании, а также освободить от налогообложения доходы в виде предоставления жилья в пределах норм предоставления площади жилого помещения по договору социального найма в соответствии с положениями Жилищного кодекса Российской Федерации.

Кроме того, необходимо закрепить применение ко всем доходам от работы по найму интернационально мобильного персонала «резидентской» ставки в размере 13% вне зависимости от гражданства и налогового статуса работников.

Предложенные выше рекомендации основаны на анализе действующего российского законодательства в области налогообложения доходов физических лиц, положений международных договоров в области налогообложения и исторически сложившегося подхода к налогообложению в России доходов отдельных категорий интернационально мобильного персонала.

## **2.2 Развитие налогообложения доходов отдельных категорий интернационально мобильных работников**

Главным фактором, определяющим налоговую базу и применяемые ставки НДФЛ в России, является статус налогового резидентства физического лица. При этом налоговым резидентом России является любое физическое лицо, которое находится на ее территории не менее 183 дней в течение последующих 12 месяцев.

Такая формулировка создает ситуацию, при которой статус налогового ре-

зидентства физического лица может меняться в течение налогового периода при частых выездах за рубеж [74, с. 48]. Однако на основании писем Минфина России и ФНС России можно заключить, что окончательный статус налогового резидентства физического лица устанавливается по итогам налогового периода, т.е. календарного года, и в соответствии с ним определяется налоговая база и применимые ставки налога. Именно окончательный статус налогового резидентства физического лица, который не может измениться в зависимости от времени его нахождения в России в следующем году,<sup>13</sup> определяет налоговую базу и ставку НДФЛ для доходов, полученных в целом за налоговый период.<sup>14</sup>

Иные факторы, такие как гражданство физического лица, место его рождения, местонахождение семьи и т.п., не являются определяющими в контексте российского законодательства о налогах и сборах.<sup>15</sup> Однако необходимо отметить, что, во-первых, зарубежные налоговые правила могут отличаться от российских и, во-вторых, нормы международных договоров, заключенных Российской Федерацией и вступивших в силу, превалируют над нормами национального законодательства [3]. Поэтому критерий 183 дней может утрачивать свою значимость, и статус налогового резидентства физического лица может определяться в соответствии с правилами, установленными соответствующим ДИДН. Это особенно актуально в случае транснационального перевода персонала, когда наиболее вероятны расхождения между правилами, установленными национальными законодательствами двух и более государств [74, с. 48].

НК РФ устанавливает, что налоговые резиденты России облагаются в Российской Федерации на «общемировой доход», т.е. их доходы, полученные от российских и зарубежных источников, облагаются НДФЛ по ставке 13% (за некото-

---

<sup>13</sup> Письмо Минфина России № 03-04-05/16330 от 08 мая 2013 г., № 03-04-06/6-98 от 05 апреля 2012 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>14</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/55905 от 18 декабря 2013 г., Письмо ФНС России № ЕД-4-2/4938 от 19 марта 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>15</sup> Письма Минфина России № 03-08-05/42552 от 11 октября 2013 г., № 03-04-07-01/30 от 16 марта 2007 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

рым исключением).

Что касается физических лиц – налоговых нерезидентов, то основная применяемая к их доходам ставка составляет 30% (кроме дивидендов), при этом обложению НДФЛ подлежат только доходы от российских источников.

Доходом от источника в России является, в частности, вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в России. Это означает, что, даже если выплата вознаграждения за работу на территории России производится из-за рубежа, она является доходом от источника в России и подлежит налогообложению в России.

Указанные выше правила являются некой первоосновой, на которой построены разъяснения уполномоченных органов и на которой компании, в свою очередь, обязаны выстраивать подходы к организации транснационального перевода персонала, поскольку несоблюдение этих норм является грубым нарушением российского законодательства о налогах и сборах [46, с. 78].

За последние годы были приняты нововведения в налоговом, миграционном, трудовом законодательстве и законодательстве о валютном регулировании и валютном контроле, существенно повысившие привлекательность России для компаний, использующих в целях развития бизнеса транснациональный перевод персонала. Это свидетельствует о том, что российская нормативно-правовая база динамично меняется, приближаясь к условиям, которые позволяют привлекать в Россию компетентных специалистов и выдерживать конкуренцию на международном рынке труда.

Одним из наиболее существенных изменений российской правовой системы в сторону повышения привлекательности России для иностранных работников было введение особого миграционного режима для высококвалифицированных иностранных специалистов (далее – ВКС) в 2010 году. Высококвалифицированный иностранный специалист – это «иностранец, имеющий опыт работы, навыки или достижения в конкретной области деятельности, если условия привлечения его к трудовой деятельности в Российской Федерации предполагают получение им заработной платы (вознаграждения)» [10] не менее установленного

минимума. При этом минимальные суммы вознаграждения дифференцированы для различных категорий работников [74, с. 48]. Большинство интернационально мобильных работников являются «иными работниками» в контексте статьи 13.2 Закона о правовом положении иностранных граждан в России, следовательно, их заработная плата должна составлять не менее 167 тыс. рублей в месяц для признания их ВКС.

Режим ВКС претерпел существенные изменения с момента введения (в частности, был скорректирован список организаций, которые вправе привлекать ВКС, уточнены минимальные суммы вознаграждения за труд) и доказал свою состоятельность. На конец 2016 года численность ВКС, имеющих на конец года действующее разрешение на работу, возросла почти в 5,5 раз по сравнению с 2011 годом (Рисунок 13). На сегодняшний день подавляющее большинство иностранных работников, соответствующих критериям, указанным в Законе о правовом положении иностранных граждан в России, являются ВКС [74, с. 49].

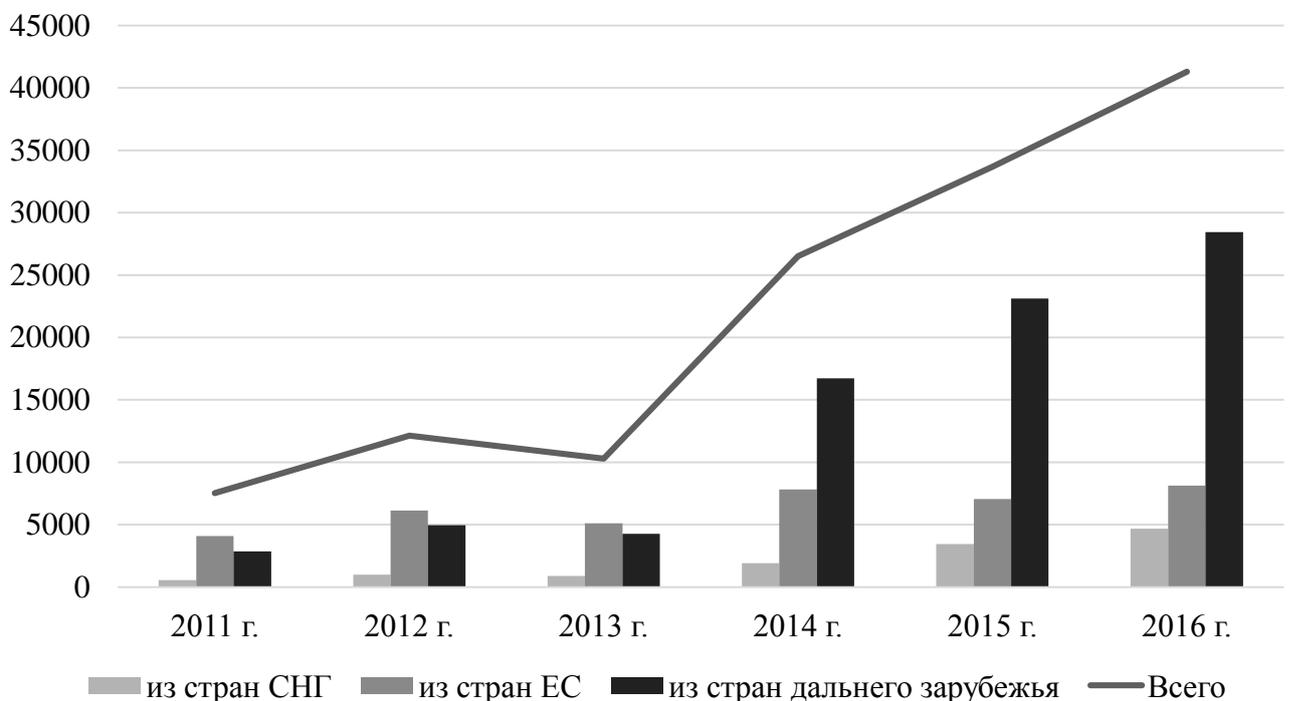


Рисунок 13 – Динамика численности ВКС в России

Источник: данные Росстата [62].

Режим ВКС – это в первую очередь миграционный режим, предполагающий упрощенную процедуру получения разрешительных документов для самого работника – ВКС и сопровождающих его членов семьи. Налоговые же послабления для ВКС означают не только уменьшение налогового бремени, но и упрощение налогового администрирования, так как не возникнет необходимость подавать налоговую декларацию с суммой налога к возврату (доплате), если в течение налогового периода статус налогового резидентства ВКС изменится [74, с. 49].

Доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами России, подлежат налогообложению по ставке в размере 30%, за исключением доходов от осуществления трудовой деятельности в качестве ВКС, к которому применяется пониженная ставка в размере 13%. Вместе с тем определения доходов, получаемых от осуществления трудовой деятельности, нормативные правовые документы не содержат. В результате сохраняется неопределенность в том, все ли доходы, полученные ВКС в рамках заключенного с российской организацией трудового или гражданско-правового договора, облагаются НДФЛ по ставке 13% вне зависимости от налогового статуса физического лица. Эта неопределенность проистекала главным образом из размытости формулировок в НК РФ, а также несогласованности позиций Минфина России и ФНС России относительно того, какие именно доходы следует считать доходами от осуществления трудовой деятельности в качестве ВКС в целях применения 13%-ной ставки налога к доходам налоговых нерезидентов [74, с. 50].

Ввиду неоднозначности разъяснений уполномоченных органов трудно выделить четкие этапы в развитии налогообложения доходов ВКС, однако можно систематизировать и проанализировать письма Минфина России и ФНС России и примерно обозначить такие этапы. Хотя письма Минфина России носят рекомендательный характер и не являются нормативными правовыми актами, в отсутствие прямых регулятивных норм разъяснения уполномоченных органов являются ориентиром в налогообложении доходов физических лиц [74, с. 50].

В первых письмах Минфина России, вышедших после введения режима ВКС, указано, что ставка 13% применяется не ко всем доходам налоговых нерези-

дентов, являющихся ВКС, а только к доходам в виде заработной платы, выплачиваемой ВКС работодателем.<sup>16</sup> То есть можно предположить, что все прочие выплаты в пользу ВКС-нерезидента, такие как возмещение командировочных расходов, премии и т.п. подлежат налогообложению по ставке 30% [74, с. 50].

Вместе с тем в разъяснениях ФНС России была выражена прямо противоположная точка зрения, а именно: «ставка НДФЛ в размере 13% применяется к доходам ВКС от осуществления деятельности по трудовому или гражданско-правовому договору, предметом которого является выполнение работ или оказание услуг. В отношении выплат, производимых работодателями и заказчиками в пользу ВКС в денежной и натуральной форме и не предусмотренных соответствующими трудовыми и гражданско-правовыми договорами (материальная помощь, подарки и т.п.) должна была применяться ставка НДФЛ в соответствии с налоговым статусом специалистов».<sup>17</sup> Таким образом, можно сделать вывод, что ранее основным критерием для применения ставки 13% к доходам ВКС, с точки зрения ФНС России, являлось то, предусмотрена ли выплата данных доходов условиями трудового и (или) гражданско-правового договора, заключенного с данным ВКС, или нет [74, с. 50].

В пользу позиции ФНС России говорит тот факт, что в статье 129 ТК РФ под заработной платой понимается не только оклад (вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей), но и компенсационные и стимулирующие выплаты. То есть под доходами от осуществления трудовой деятельности должен пониматься не только оклад, но и другие выплаты, предусмотренные трудовым договором [74, с. 50].

В 2012 году, когда число ВКС возросло почти вдвое по сравнению с 2011 годом, что повлекло за собой увеличение количества запросов от организаций, осуществляющих транснациональный перевод персонала, о даче разъяснений относительно порядка налогообложения доходов ВКС, Минфин России в состав дохо-

---

<sup>16</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/0-181 от 17 августа 2010 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>17</sup> Письмо ФНС России № КЕ-4-3/6735 от 26 апреля 2011 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

дов ВКС-нерезидентов, облагаемых по 13%, предложил включить также надбавки за выполнение трудовых обязанностей вне места постоянного проживания,<sup>18</sup> надбавки (доплаты) за выполнение дополнительной работы,<sup>19</sup> а также премию за выполнение трудовых обязанностей и доход в виде оплаты расходов на командировки.<sup>20</sup>

Анализируя далее письма уполномоченных органов, выпущенные в 2012 году, отметим, что Минфин России в своих разъяснениях подтверждал, что иные доходы, получаемые ВКС-нерезидентами, подлежат налогообложению по ставке 30%, как то: доходы в виде доплаты к отпуску, возмещения стоимости авиа- и железнодорожных билетов (при отсутствии проездных документов), в виде сумм оплаты организацией проживания и питания работников, выплаты материальной помощи, единовременных премий, подарков и т.п.<sup>21</sup> Применение 30%-ной ставки налога к таким доходам объяснялось Минфином России тем, что эти доходы не являются доходами от осуществления трудовой деятельности в качестве ВКС [74, с. 50].

Из уже рассмотренных разъяснений видно, что позиция Минфина России в отношении ставки налога, применимой к доходам, получаемым ВКС-нерезидентом, не являлась устойчивой: перечень доходов нерезидентов, подлежащих налогообложению по пониженной ставке 13%, постепенно расширялся, хотя многие доходы, очевидно связанные с выполнением ВКС трудовых обязанностей (например, сумма средней заработной платы, сохраняемой за ВКС на период отпуска), по-прежнему, с точки зрения Минфина России, подлежали налогообложению по ставке 30% [74, с. 51].

Отдельного рассмотрения заслуживает вопрос обложения НДФЛ сумм возмещения расходов ВКС по переезду к новому месту работы. На сегодняшний день

---

<sup>18</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/6-107 от 11 апреля 2012 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>19</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/4216 от 18 февраля 2012 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>20</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/6-168 от 13 июня 2012 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>21</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/6-158 от 8 июня 2012 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

нет единого мнения по вопросу налогообложения таких компенсационных выплат. В соответствии со статьей 169 ТК РФ выплаты, связанные с переездом работника в новую местность, подлежат освобождению от налогообложения НДФЛ в рамках пункта 3 статьи 217 НК РФ. Однако в случае привлечения к трудовой деятельности в России ВКС Минфин России расценивает доход в виде сумм компенсации расходов по проезду к месту работы в России как подлежащий налогообложению, поскольку ВКС является для российской организации новым работником, и потому положения статьи 169 ТК РФ на него не распространяются. Для применения положений статьи 169 ТК РФ, по мнению Минфина России, «на момент переезда на работу в другую местность физическое лицо должно состоять в трудовых отношениях с тем же работодателем, по соглашению с которым осуществляется его переезд с одного места работы у данного работодателя на другое место работы, расположенное в другой местности» [74, с. 51].<sup>22</sup>

Однако при рассмотрении этого вопроса необходимо учитывать, что подавляющее число ВКС являются представителями интернационально мобильного персонала, т.е. привлечение их к трудовой деятельности в России санкционировано двумя организациями: в направляющей юрисдикции и в России, которые, как правило, входят в единую группу компаний [52]. Хотя компании, входящие в группу компаний, являются обособленными юридическими лицами, а потому формально позиция Минфина России обоснована, по своей сути перевод ВКС на работу в Россию представляет собой переезд на новое место работы, даже если формально с российской компанией заключается новый трудовой договор [74, с. 51].

Что касается ставки налога, применимой к доходам ВКС-нерезидента, то в разъяснениях Минфина России указано, что доход в виде суммы возмещения расходов ВКС-нерезидента по переезду к новому месту работы подлежит обложению НДФЛ по ставке 30%<sup>23</sup>, т.е. этот доход Минфин России также не связывает с осу-

---

<sup>22</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/38542 от 5 августа 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>23</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/31385 от 30 июня 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

шествованием трудовой деятельности в качестве ВКС. Такая позиция Минфина России вызывает ряд вопросов, поскольку фактически иностранный работник переезжает в Россию в связи с началом осуществления трудовой деятельности в рамках соглашения с российской организацией: не будь осуществления трудовой деятельности, не возникло бы необходимости возмещать работнику расходы, связанные с переездом к месту работы в России. Узкое толкование Минфином России «доходов, связанных с осуществлением трудовой деятельности в качестве ВКС» и завышение таким образом налоговой базы по НДФЛ подрывает доверие к отечественной налоговой системе [64, с. 206], в то время как политика, направленная на достижение сбалансированности интересов государства в лице налоговых органов, организаций, осуществляющих транснациональный перевод персонала, и интернационально мобильных работников, позволит добиться большего доверия к отечественной налоговой системе и создаст более благоприятные налоговые условия для интернационально мобильного персонала, что является одним из факторов, повышающих конкурентоспособность России на международном рынке труда.

Интересно также развитие налогообложения сумм средней заработной платы, сохраняемой за ВКС-нерезидентом на период отпуска, и компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемой при увольнении. Так, в разъяснениях Минфина России, датированных 2014 годом, указано, что средний заработок, выплачиваемый ВКС-нерезиденту за период отпуска в соответствии со статьей 114 ТК РФ, подлежит налогообложению по ставке 30%.<sup>24</sup> Минфин России аргументировал такой подход тем, что, согласно статьям 106 и 107 ТК РФ, отпуск представляет собой «время отдыха, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей» [5]. Следовательно, по мнению Минфина России, средний заработок, выплачиваемый работнику за период отпуска, не относился к доходам от осуществления трудовой деятельности [74, с. 51].

Однако в конце 2015 года позиция Минфина России сменилась на противо-

---

<sup>24</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/32423 от 4 июля 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

положную: сумма среднего заработка, сохраняемого за работником на период очередного отпуска, а также доплата до фактического оклада за дни нахождения в отпуске подлежат налогообложению по ставке 13% вне зависимости от статуса налогового резидентства ВКС.<sup>25</sup> Минфин России объяснял такой вывод тем, что указанные выплаты, хоть и не являются вознаграждением за осуществление трудовой деятельности, но непосредственно с ним связаны. В 2016 году к указанным выше доходам ВКС-нерезидента, облагаемым по ставке 13%, Минфин России причислил также компенсацию за неиспользованный отпуск, выплачиваемую при увольнении [74, с. 51].<sup>26</sup>

В течение 2015 года Минфин России выпустил ряд писем, в которых по-прежнему говорится о том, что по ставке 13% облагаются не все доходы ВКС-нерезидента, а только доходы, связанные с исполнением трудовых обязанностей в качестве ВКС. В частности, «к доходу в виде сумм оплаты раз в год расходов на проезд до места проживания и обратно сотрудников и членов их семей, сумм оплаты организацией коммунальных расходов, сумм оплаты расходов на провоз багажа от места проживания до места работы при устройстве на работу применяется ставка налога на доходы физических лиц в размере 30%, если ВКС – получатели дохода не являются российскими налоговыми резидентами» [74, с. 51].<sup>27</sup>

Вместе с тем судебная практика по вопросам налогообложения таких доходов, получаемых ВКС-нерезидентами, развивается благоприятно для налогоплательщиков и организаций, осуществляющих транснациональный перевод персонала. Так, в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда г. Москвы от 18.08.2015 № 09АП-29534/2015 по делу № А40-1148/15 указано, что для применения ставки 13% для исчисления НДФЛ с доходов ВКС необходимо соблюдение одновременно двух условий [20]:

---

<sup>25</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/71450 от 8 декабря 2015 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>26</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/29406, № 03-04-06/29401, № 03-04-06/29399 от 23 мая 2016 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>27</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/18278 от 2 апреля 2015 г., № 03-04-06/14003 от 17 марта 2015 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

- доход должен быть получен от осуществления трудовой деятельности;
- иностранный гражданин, являющийся получателем дохода, должен иметь статус ВКС.

Судом было указано, что доходы, полученные в соответствии с трудовым договором, причинно-следственным образом прямо связаны с осуществлением работником трудовой деятельности в качестве ВКС.

Кроме того, в Рекомендациях Научно-консультативного совета по вопросам применения налогового законодательства (по итогам работы заседания Совета, проведенного 30.05.2013 на базе Арбитражного суда Нижегородской области), одобренных Президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, указано, что ставка НДФЛ для ВКС установлена в размере 13% «по отношению ко всем видам доходов, полученных ими от работодателя» [15].

Дополнительного рассмотрения требует вопрос, по какой ставке должны облагаться суммы вознаграждения ВКС за осуществление трудовой деятельности в России, если эти суммы выплачиваются не российской организацией, а зарубежной. В своих разъяснениях Минфин России указывает, что такие выплаты подлежат налогообложению по ставке 13% при условии, что они производятся зарубежной организацией, имеющей представительство в России, с которым ВКС имеет заключенный трудовой или гражданско-правовой договор, т.е. по факту – одной и той же организацией.<sup>28</sup> Аргументация Минфина России состоит в том, что «для признания иностранного гражданина ВКС в целях применения к его доходам ставки налога в размере 13% необходимо наличие заключенного работодателем (заказчиком работ, услуг) с таким лицом трудового или гражданско-правового договора, предполагающего получение иностранным гражданином вознаграждения за осуществление деятельности в России не менее двух миллионов рублей за год».<sup>29</sup> Для удержания НДФЛ порядок выплаты рассматриваемого до-

---

<sup>28</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/6-212 от 08 сентября 2011 г., № 03-04-09/6-73 от 15 марта 2011 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>29</sup> Письма были подписаны до вступления в силу изменений в Законе о правовом положении иностранных граждан в России, поэтому в них фигурирует сумма в 2 млн руб.

хода (представительством или непосредственно зарубежной организацией) значения не имеет. Здесь же необходимо отметить, что Минфин России в целом высказывает точку зрения, согласно которой форма и порядок выплаты вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей (наличными через кассу организации, в безналичном порядке путем денежного перевода на банковскую карту и др.) для целей применения положений главы 23 НК РФ значения не имеет [74, с. 51].<sup>30</sup>

При этом Минфин России в своих разъяснениях зачастую ссылается на наличие или отсутствие заключенного с ВКС трудового или гражданско-правового договора. Так, Минфин России, рассматривая вопрос о налогообложении премии за выполнение трудовых обязанностей на территории России, которая выплачивается после истечения срока трудового договора при условии, что иностранный работник не является налоговым резидентом России, неоднократно указывал, что к таким доходам должна применяться ставка налога в размере 30%, поскольку в подобном случае уже нет заключенного работодателем (заказчиком работ, услуг) с таким иностранным гражданином трудового или гражданско-правового договора.<sup>31</sup> Т.е. наличие трудового договора, заключенного с российской организацией, является, по мнению Минфина России, необходимым, но не достаточным условием для признания доходов, полученных ВКС-нерезидентом, облагаемыми по ставке 13% [74, с. 51].

Несмотря на то, что в целом режим ВКС значительно упростил процесс получения разрешительных документов для иностранных граждан и снизил налоговую и административную нагрузку на организации и налогоплательщиков, указанные выше неясности порождают противоречия в подходах к налогообложению доходов ВКС, которые применяют налоговые органы и непосредственно налоговые агенты и налогоплательщики [74, с. 51].

В этой связи представляется целесообразным внесение изменений в НК РФ, с

---

<sup>30</sup> Письмо Минфина России № 03-04-06/41919 от 21 августа 2014 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>31</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/8-189 от 18 августа 2011 г., № 03-04-06/8-162 от 05 июля 2011 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

тем чтобы признать все выплаты, предусмотренные трудовым или гражданско-правовым договором, доходом от осуществления физическим лицом трудовой деятельности в качестве ВКС, а потому подлежащих обложению НДФЛ по ставке 13% вне зависимости от статуса налогового резидентства ВКС. Наиболее распространенные виды выплат, предусмотренные корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом, как правило, прямо или косвенно связаны с осуществлением интернационально мобильными работниками трудовой деятельности. Например, у работодателя не возникло бы необходимости возместить работнику расходы по перевозке и хранению вещей, если бы не перевод этого работника на работу в Россию. Это применимо в отношении и других видов доходов, перечень которых не исчерпывается уже упомянутыми.

Вторым важным шагом по гармонизации российской налоговой системы с налоговыми системами зарубежных государств стало создание ЕАЭС. Режим ВКС не может быть распространен на граждан государств, входящих в ЕАЭС [68, с. 981]. Однако 29 мая 2014 года в г. Астане был подписан Договор о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор о ЕАЭС), статья 73 которого прямо регулирует налогообложение доходов физических лиц. Так, Договор о ЕАЭС устанавливает, что если Россия в соответствии с нормами международных договоров вправе облагать налогом доходы от осуществления трудовой деятельности налоговых резидентов стран – членов ЕАЭС, которые при этом являются гражданами стран – членов ЕАЭС, то указанные доходы подлежат обложению НДФЛ по ставке в размере 13% с первого дня работы, вне зависимости от налогового статуса физических лиц (резидент или нерезидент) [1].

В первых письмах ФНС России<sup>32</sup> и Минфина России<sup>33</sup>, выпущенных после подписания Договора о ЕАЭС, разъясняется, что «доходы в связи с работой по найму, полученные гражданами Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Армения и Киргизской Республики, с 1 января 2015 г. облагаются по

---

<sup>32</sup> Письмо ФНС России № БС-4-11/1561 от 03 февраля 2015 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>33</sup> Письмо Минфина России № 03-04-07/2703 от 27 января 2015 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

налоговой ставке 13%, начиная с первого дня их работы на территории России, но не ранее вступления в действие соответствующих поправок в Договоре о ЕАЭС». При этом ни Минфин России, ни ФНС России не указывали в своих разъяснениях о необходимости определять окончательный статус налогового резидентства указанных категорий физических лиц и производить перерасчет НДФЛ в связи с их статусом налоговых нерезидентов Российской Федерации.

Однако позже позиция Минфина России кардинально изменилась, и в ряде писем, датированных июнем-июлем 2016 года, говорится следующее: «если по итогам налогового периода работник организации не приобрел статус налогового резидента, то его доход, полученный в данном налоговом периоде, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 30%».<sup>34</sup>

Наконец, в конце 2016 года Минфин России выпустил еще одно письмо, в котором указано, что вопрос о налоговой ставке, применимой к доходам налоговых резидентов государств – членов ЕАЭС, являющихся гражданами государств – членов ЕАЭС и не являющихся налоговыми резидентами России, «требует дополнительного рассмотрения, по результатам которого будет направлена позиция Департамента налоговой и таможенной политики».<sup>35</sup> Спустя недолгое время ФНС России разъяснила, что «доходы от работы по найму, полученные гражданами Республики Беларусь, Республики Казахстан и Республики Армения, с 01.01.2015, а доходы от работы по найму, полученные гражданами Киргизской Республики, с 12.08.2015, облагаются по налоговой ставке 13%, начиная с первого дня их работы на территории Российской Федерации, независимо от налогового статуса этих лиц».<sup>36</sup>

Таким образом, Минфин России занимает жесткую позицию в принятии решений и направлении разъяснений о порядке налогообложения доходов как

---

<sup>34</sup> Письма Минфина России № 03-08-05/36063 от 21 июня 2016 г., № 03-04-06/34256 от 10 июня 2016 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>35</sup> Письмо Минфина России № 03-04-05/61635 от 21 октября 2016 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

<sup>36</sup> Письмо ФНС России № БС-4-11/22588@ от 28 ноября 2016 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

ВКС, так и физических лиц, подпадающих под юрисдикцию Договора о ЕАЭС (Рисунок 14).

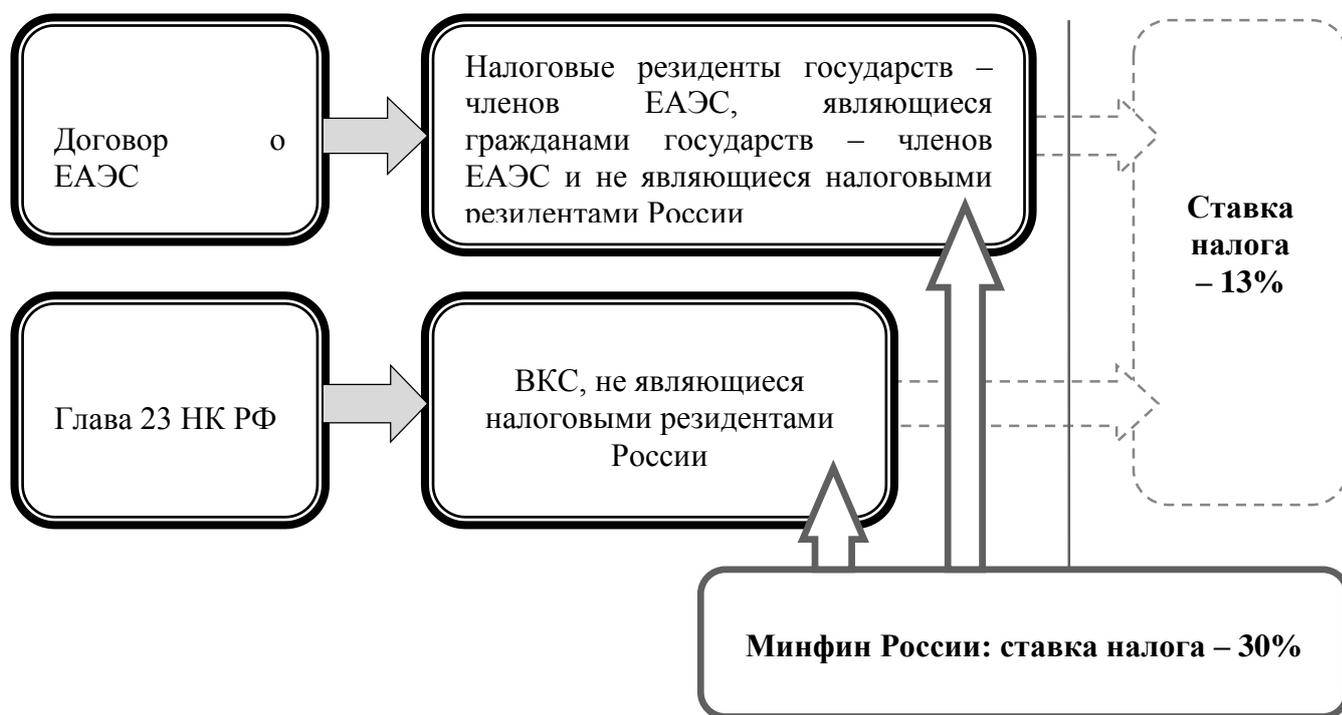


Рисунок 14 – Налогообложение доходов ВКС и физических лиц, подпадающих под юрисдикцию Договора о ЕАЭС

*Источник: составлено автором на основе действующего законодательства о налогах, сборах и страховых взносах*

Подводя итоги, отметим, что за последние годы в российской налоговой системе произошли изменения, существенно повысившие привлекательность России как принимающей юрисдикции для интернационально мобильного персонала. Введение режима ВКС позволило значительно упростить налоговое администрирование доходов ВКС за счет минимизации количества деклараций с доплатой (возвратом) НДФЛ в связи со сменой статуса налогового резидентства работника, а также снизить налоговую нагрузку на компании и физические лица введением специальной пониженной ставки для российских налоговых нерезидентов.

Подписание Договора о ЕАЭС стало значительным шагом в гармонизации налоговых систем государств – членов ЕАЭС в части налогообложения доходов персонала, переводимого между государствами – членами ЕАЭС. Подобно введе-

нию режима ВКС, вступление в силу Договора о ЕАЭС обусловило пониженную ставку по НДФЛ для граждан государств – членов ЕАЭС, получающих доходы от работы по найму на территории государств – членов ЕАЭС, что также привело к упрощению налогового администрирования доходов граждан – налоговых резидентов государств – членов ЕАЭС за счет упрощения декларации с доплатой (возвратом) НДФЛ в связи со сменой статуса налогового резидентства по итогам налогового периода.

Вместе с тем нельзя не отметить, что жесткость Минфина России при направлении разъяснений о порядке налогообложения доходов ВКС и физических лиц, подпадающих под юрисдикцию Договора о ЕАЭС, ведет к спорам между налоговыми органами, организациями, осуществляющими транснациональный перевод персонала, и налогоплательщиками. Одним из возможных путей решения данной проблемы может быть внесение изменений в главу 23 НК РФ: доходы интернационально мобильного персонала от осуществления трудовой деятельности, вне зависимости от гражданства и статуса налогового резидентства таких работников, должны облагаться НДФЛ по ставке, применяемой к доходам налоговых резидентов Российской Федерации. В современных условиях важно налоговое стимулирование социально-экономического развития страны [41, с. 102].

Для правильной оценки существующего ныне налогообложения доходов интернационально мобильного персонала важно также раскрыть вопросы, связанные с избежанием двойного налогообложения.

### **2.3 Устранение двойного налогообложения доходов интернационально мобильного персонала**

Интернационально мобильные работники в деловых и (или) рабочих целях перемещаются между двумя и более государствами, поэтому доходы они могут получать из источников в различных государствах, и в таких условиях высок риск

их двойного налогообложения [75, с. 66]. На практике двойное налогообложение доходов не всегда устранимо, несмотря на то, что число заключенных Россией ДИДН составляет более восьмидесяти.

Налоговое соглашение об устранении (избежании) двойного обложения налогами на доходы и капитал (ДИДН) – это международный правовой акт, регулирующий вопросы налогообложения доходов и определения резидентства налогоплательщика на интернациональном уровне [25, с. 46]. Конституцией Российской Федерации установлено, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы и превалируют над нормами национального законодательства. Этот принцип закреплен также в статье 7 НК РФ. Таким образом, если применение положений национального законодательства противоречит нормам ДИДН, то применяются положения ДИДН [75, с. 66].

Как правило, ДИДН основываются на модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, разработанной ОЭСР, или на типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения [51, с. 22-23]. При этом комментарии к модельной конвенции ОЭСР учитываются в целях определения страны резидентства физического лица в контексте применяемого ДИДН.

Вместе с тем на уровне российского национального законодательства было принято Постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» [12]. Оно во многом соответствует модельной конвенции ОЭСР, что значительно упрощает процесс согласования заключаемого соглашения на международном уровне [75, с. 66].

Как указано выше, НК РФ предусматривает двенадцатимесячный период для подсчета дней пребывания в России для целей определения статуса налогового резидентства физического лица. При этом Минфин России в своих письмах разъясняет, что окончательный статус налогового резидентства физического лица определяется по итогам налогового периода [75, с. 67].

В то же время в иных государствах критерии определения статуса налогового резидентства физического лица могут существенно отличаться. Так, например, налоговыми резидентами Чешской Республики считаются физические лица, сохраняющие в Чехии постоянное жилище, или те, чьи семьи остаются в Чехии, вне зависимости от количества дней, которое такие физические лица проводят в Чехии или за ее пределами. В целях подтверждения или опровержения заявленного физическим лицом статуса налогового резидентства представители уполномоченных органов Чехии исследуют фактические обстоятельства жизни этого лица путем подачи запросов в органы миграционного контроля, органы, осуществляющие государственную регистрацию права, проводят опросы свидетелей и т.д. [75, с. 67]. То есть физическое лицо может являться налоговым резидентом сразу двух государств по нормам национального законодательства этих двух государств, и возникает так называемый конфликт резидентства с сопутствующим риском того, что оба государства будут облагать налогом один и тот же доход [65, с. 97].

В подавляющем большинстве ДИДН статья 4 регулирует вопрос определения статуса налогового резидентства. Понятие «резидента договаривающегося государства» может выполнять разные функции, но имеет наибольшее значение в следующих случаях [75, с. 67]:

- для определения сферы применения положений ДИДН для каждого конкретного физического лица;
- для решения проблемы двойного налогообложения, возникающего вследствие двойного резидентства;
- для решения проблемы двойного налогообложения, возникающего в результате конфликта принципа резидентства и принципа территориальности [75, с. 67].

Национальное законодательство многих государств вменяет налоговым резидентам обязанность по уплате налога со всех источников дохода, в том числе зарубежных. В свою очередь, ДИДН определяет, каким образом устанавливается статус налогового резидентства физического лица на международном уровне,

определяющий его обязанности по уплате налогов в различных государствах, чтобы, с одной стороны, защитить налогоплательщика от повторной уплаты налога, а с другой – распределить налоговые поступления между бюджетными системами двух государств.

Обычно в статье 4 ДИДН раскрываются следующие правила определения налогового резидентства [75, с. 68]:

– лицо считается резидентом того государства, в котором оно располагает постоянным жилищем;

– если лицо располагает постоянным жилищем в обоих государствах, то оно считается резидентом того государства, в котором оно имеет наиболее тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов).

П. 15 параграфа 2 Комментариев к модельной конвенции ОЭСР [86] говорит о том, что центр жизненных интересов физического лица зависит от его личных и экономических связей, которые определяются главным образом его семейными отношениями, местонахождением источника доходов, его социальной, культурной, политической или иной деятельностью, местом управления его имуществом;

– в случае, если государство, в котором лицо имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, оно считается резидентом того государства, в котором оно обычно проживает.

В п. 17 параграфа 2 Комментариев к модельной конвенции ОЭСР указано, что обычное проживание представляет собой любые формы физического нахождения лица в той или иной стране. В первом критерии речь идет о перманентном месте проживания (квартира, дом и т.д.), в то время как второй критерий определяет налоговое резидентство на основании места фактического пребывания самого физического лица безотносительно жилья;

– если лицо проживает в обоих государствах или если оно не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом того государства, гражданином которого оно является.

Критерий гражданства является обычно последним и используется только в том случае, когда по иным критериям определить налоговое резидентство физи-

ческого лица не представляется возможным;

– если каждое из договаривающихся государств рассматривает лицо в качестве своего гражданина или если ни одно из договаривающихся государств не считает его таковым, то компетентные органы договаривающихся государств решают этот вопрос по взаимному согласию».

Что касается налогообложения доходов физических лиц, то ДИДН обычно предусматривают два метода избежания двойного налогообложения [75, с. 68]:

- 1) метод налогового освобождения;
- 2) метод зачета налога, уплаченного (удержанного) за рубежом.

Применяется тот или иной метод в зависимости от условий в каждом конкретном случае. Рассмотрим их подробнее.

Метод налогового освобождения, как вытекает из названия, предполагает возможность освободить доход от налогообложения. В частности, это может относиться к доходам от работы по найму, полученным резидентом одного государства за работу, осуществляемую в другом государстве, при соблюдении определенных в ДИДН условий [75, с. 68].

В большинстве ДИДН налогообложение доходов от работы по найму регулируется статьей 15, в которой пункт 2 говорит, что вознаграждения, получаемые резидентом направляющей юрисдикции в связи с работой по найму, осуществляемой в принимающей юрисдикции, могут облагаться налогом только в направляющей юрисдикции, если одновременно соблюдаются следующие условия:

– получатель дохода пребывает в России в общей сложности не более 183 дней в течение любого 12-месячного периода, который начинается или заканчивается в соответствующем налоговом периоде (в некоторых ДИДН – в течение календарного года);

– вознаграждение выплачивается работодателем или от имени работодателя, не являющегося резидентом России;

– расходы по выплате вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей не несут постоянная база или постоянное представительство в России [75, с. 68].

Примечательно, что в некоторых странах (например, в Германии), используется метод, предполагающий, что доход действительно освобождается от налогообложения, однако учитывается при определении прогрессивной ставки налога, применяемой к налогооблагаемым доходам физического лица.

В целях освобождения от налогообложения дохода в соответствии с положениями ДИДН и с учетом положений статьи 232 НК РФ налогоплательщик – физическое лицо обязан представить налоговому агенту паспорт либо иной документ, официально подтверждающий статус физического лица как налогового резидента в иностранной юрисдикции, с которой у Российской Федерации заключен ДИДН. В свете изложенного выше относительно порядка определения статуса налогового резидентства физического лица представляется, что паспорт редко может выступать в качестве документа, подтверждающего статус налогового резидента иностранного государства [26, с. 19], т.е. требуются иные подтверждающие документы, зачастую – выпущенные компетентным органом иностранного государства [75, с. 69].

При отсутствии налогового агента налогоплательщик – физическое лицо вправе обратиться в инспекцию ФНС России, представив налоговую декларацию и документы, подтверждающие удержание налога за рубежом, статус физического лица как налогового резидента в зарубежном государстве и заявление о возврате налога. Указанные документы подаются физическим лицом в налоговый орган по месту его жительства (месту пребывания) в России.

Редакция НК РФ, действовавшая до 1 января 2016 года, предусматривала, что освобождение от налогообложения возможно только на основании налоговой декларации, как и осуществление зачета налога, уплаченного за рубежом. Вместе с тем утвержденные формы 3-НДФЛ, действовавшие на протяжении 2010 – 2015 гг., не предусматривали техническую возможность заявить налоговое освобождение на основании ДИДН [75, с. 69]. Однако редакция НК РФ, вступившая в силу 1 января 2016 года, не содержит положений об обязательности подачи налоговой декларации в целях реализации права налогоплательщика на налоговое освобождение на основании ДИДН. Это изменение, а также поправки относительно по-

рядка осуществления зачета налога, уплаченного за рубежом, позволяют заключить, что в российском законодательстве прослеживается тенденция по упрощению налогового администрирования в отношении доходов, налогообложение которых регулируется положениями ДИДН. Поскольку такие доходы зачастую получают именно интернационально мобильные работники, можно сказать, что российское налоговое законодательство в некоторых вопросах становится более лояльным к интернационально мобильному персоналу.

Что касается метода зачета налога, уплаченного за рубежом, то его суть заключается в том, что, опираясь на положения соответствующего ДИДН, налогоплательщик вправе подготовить и подать в налоговый орган декларацию, заявляя к зачету сумму налога, уплаченную за рубежом на соответствующий вид дохода. При этом в международной практике различают два типа зачетов: полный и частичный.

Полный зачет налога предполагает, что первое государство не только зачтет в полном объеме сумму налога, уплаченную налогоплательщиком во втором государстве, но и возместит ему из своего бюджета сумму превышения налога, уплаченного за рубежом, над суммой налога, исчисленной в первом государстве. Как правило, полный зачет налога не применяется, поскольку предполагает возмещение из бюджета первого государства суммы налога, фактически уплаченной в бюджет второго государства по национальным законам этого второго государства [75, с. 67].

Частичный зачет налога наиболее распространен на практике, в том числе в России применяется метод частичного зачета налога, уплаченного (удержанного) за рубежом. Этот метод предполагает, что первое государство (например, Россия) зачтет сумму налога, уплаченную в другом государстве, в той части, которая не превышает сумму налога, исчисленную в первом государстве по нормам его национального законодательства. Если имеется сумма превышения, то она не подлежит возврату из бюджета первого государства. Кроме того, такая сумма превышения не может быть перенесена на другие налоговые периоды. Если же сумма налога, уплаченная в зарубежном государстве, не превышает сумму налога,

исчисленную в соответствии с нормами национального законодательства первого государства, то засчитывается полная сумма налога, уплаченного за рубежом, а налогоплательщик уплачивает в бюджет первого государства только разницу [75, с. 67].

Несмотря на то, что метод зачета налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, закреплен как в НК РФ, так и в применяемых ДИДН, на практике не всегда удается представить в налоговые органы России и (или) зарубежного государства достаточные документы для того, чтобы осуществить зачет уплаченных (удержанных) налогов и избежать, таким образом, двойного налогообложения. В частности, для зачета в России налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, налогоплательщику необходимо подать в налоговый орган налоговую декларацию и вместе с ней – документы, подтверждающие право на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом [75, с. 68].

До 1 января 2016 года НК РФ под документами, подтверждающими право на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, понимались документы, выпущенные либо заверенные компетентным органом зарубежного государства, с которым у России имеется действующий ДИДН, подтверждающие, что налогоплательщик в соответствующем календарном году являлся налоговым резидентом этого государства, а также документ о полученном доходе и об уплаченном им налоге за пределами России. При этом непосредственно налоговая декларация, поданная в зарубежные налоговые органы, не являлась достаточным подтверждением [75, с. 68].

Однако с 1 января 2016 года в силу вступила новая редакция НК РФ, согласно которой подтверждающими документами могут быть:

- 1) документы, подтверждающие сумму дохода, полученного за рубежом, и сумму уплаченного (удержанного) с него за рубежом налога, выданные либо заверенные уполномоченным органом соответствующего иностранного государства.

В таких документах должны быть указаны:

- вид дохода;

- сумма дохода;
- календарный год, в котором был получен доход;
- сумма уплаченного (удержанного) налога;
- дата уплаты налога в иностранном государстве.

Этот пункт в целом остался неизменным по сравнению с редакцией НК РФ, действовавшей до 1 января 2016 года;

2) копия налоговой декларации, представленной налогоплательщиком в иностранном государстве, и копия документа, подтверждающего факт уплаты налога.

Документы, выпущенные на иностранном языке, должны иметь нотариально заверенный перевод на русский язык.

Поскольку в силу различий в национальном налоговом законодательстве России и иностранных государств не всегда возможно получить документы, подтверждающие сумму налога, уплаченную (удержанную) за рубежом, постольку расширение перечня подтверждающих документов и включение в него копии иностранной налоговой декларации и документа, подтверждающего уплату налога за рубежом, представляется направленным на упрощение требований о соблюдении физическими лицами российского законодательства о налогах и сборах, а внесение соответствующих изменений в НК РФ свидетельствует о возрастании внимания законодателя к проблеме избежания двойного налогообложения доходов;

— если доходы, полученные в иностранном государстве, были обложены налогом у источника выплаты дохода, то право налогоплательщика на зачет в России налога подтверждается справкой от источника выплаты дохода, в которой должны быть указаны сведения:

- о суммах дохода в разрезе каждого месяца календарного года, в котором был получен доход;
- о суммах налога, который был удержан в иностранном государстве.

Включение в перечень достаточных подтверждающих документов справки о суммах дохода и налога, выданной источником выплаты дохода, представляется

наиболее значимым с точки зрения упрощения для налогоплательщика процедур по соблюдению требований российского законодательства о налогах и сборах. Организации, являющиеся источником выплаты дохода, как правило, не ограничены в праве формирования различного рода выписок и справок о выплаченных доходах и удержанных налогах, а потому могут выдать требуемое подтверждение за любой период, даже если налоговым периодом за рубежом является не календарный год, а иной период. В случае с представлением в налоговые органы России налоговой декларации, поданной за рубежом, может быть намного сложнее получить документацию в формате, удовлетворяющем российские налоговые органы.

Ранее в силу различия сроков представления отчетности и специфики административных процедур в зарубежном государстве на практике не всегда было возможно получить необходимые подтверждающие документы за календарный год [75, с. 69]. Такая проблема часто встречалась при переводе персонала из юрисдикции или в юрисдикцию, в которой налоговый период составляет не календарный период, а иной период (например, в Великобритании налоговый период длится с апреля по апрель).

Второе препятствие – это различия в правилах определения налогооблагаемой базы. В России законом не допускается вычитать из сумм получаемых доходов суммы понесенных расходов за редким исключением (например, при заявлении профессиональных налоговых вычетов). В то же время во многих зарубежных государствах (например, в Германии) допустимо вычитать такие расходы, как расходы по ремонту имущества, сдаваемого в аренду, расходы по покупке недвижимости, оборудования и т.д., а при соблюдении некоторых условий – даже расходы на проживание и питание. И при запросе подтверждающих документов в силу таких объективных причин было невозможно получить документы, в которых суммы налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, совпадали бы с суммами налога, исчисленного в России [75, с. 68].

Таким образом, новая редакция статьи 232 НК РФ, вступившая в силу 1 января 2016 года, существенно улучшает положение налогоплательщиков, расширяя

их возможности подтвердить право на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом. Вместе с тем принятые поправки не учитывают сложности, связанные с получением *достаточных* подтверждающих документов. Связано это с тем, что по сложившейся практике оригиналом налоговые инспекторы считают только документ, содержащий подпись уполномоченного лица и печать. При этом не учитывается, что по законодательству многих зарубежных государств официальный документ необязательно должен содержать подпись и (или) печать. В век информационных технологий все больше государств, в том числе Россия, переходят на электронный документооборот, и документ, содержащий электронную подпись и (или) полученный путем выгрузки из официальной базы данных, может являться по законодательству зарубежного государства оригиналом, даже не содержа рукописной подписи и (или) печати. В США, например, налогоплательщик, располагая своим номером социального обеспечения, может запросить выписку в Налоговом управлении США, и такая выписка, не содержащая ни подписи, ни печати, представляет собой официальный документ, имеющий такую же силу, как если бы он содержал печать и (или) подпись [96]. При этом в США на разного рода налоговых справках вообще не ставят подпись и (или) печать.<sup>37</sup> В связи с этим представляется целесообразным внесение изменений в НК РФ, закрепляющих необходимость подписи и (или) печати на документах, подтверждающих право налогоплательщика на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом. При возникновении подозрений в недобросовестности налогоплательщика налоговые органы России смогут запросить дополнительное подтверждение у компетентных органов зарубежного государства.

Вместе с тем в целом практика применения ДИДН складывается положительно для налогоплательщиков – физических лиц. Однако сохраняющиеся недостатки, такие как необходимость подать документы вместе с декларацией в крайне сжатые сроки, требования налоговых органов об «оригинальности» документов, предполагающей наличие подписи и печати, – существенно затрудняют

---

<sup>37</sup> Комментарии относительно порядка заверения налоговых справок в США были даны представителем IRS в ходе телефонной беседы

осуществление трудовой деятельности в России. В условиях глобализации экономики и расширения международных связей необходимо направить силы на совершенствование механизма устранения двойного налогообложения доходов, в особенности – интернационально мобильных работников, поскольку доходы этой категории налогоплательщиков ввиду их транснациональной мобильности наиболее подвержены риску двойного налогообложения.

Подводя итоги главы 2, можно сделать ряд выводов.

1. Заработная плата интернационально мобильных работников состоит из вознаграждения за труд (оклада), стимулирующих (поощрительных) выплат и выплат компенсационного характера, предусмотренных корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом. Для целей налогообложения доходов «компенсации» как часть заработной платы следует отличать от «компенсаций», направленных на возмещение работникам конкретных затрат, связанных с непосредственным выполнением трудовых обязанностей, предусмотренных законами Российской Федерации, согласно статье 164 ТК РФ.

2. Корпоративная политика управления интернационально мобильным персоналом и Закон о правовом положении иностранных граждан в России вменяют работодателю обязанность по предоставлению работнику в принимающей юрисдикции гарантий жилищного обеспечения; кроме того, в соответствии с корпоративной политикой управления интернационально мобильным персоналом работодатель возмещает работнику расходы, связанные с переездом к новому месту работы в принимающей юрисдикции, провозом багажа и обустройством на новом месте работника и членов его семьи. Возмещение работнику таких расходов обусловлено в первую очередь потребностью организации в привлечении этого работника к трудовой деятельности в принимающей юрисдикции, т.е. производственной необходимостью, а не стремлением организации удовлетворить потребности физического лица. Поэтому такие компенсации, являясь частью заработной платы интернационально мобильных работников, одновременно соответствуют признакам законно установленных компенсаций, что является основанием для освобождения их от обложения НДФЛ в соответствии со статьей 217 НК РФ.

Судебная практика в отношении налогообложения доходов, возникающих в связи с возмещением работникам указанных выше расходов, складывается в целом в пользу налогоплательщиков, в то время как Минфин России и ФНС России исходят из формального признака, считая российскую организацию юридически новым работодателем, и в своих разъяснениях указывают, что такие компенсации не являются законно установленными и, следовательно, не могут быть освобождены от обложения НДФЛ на основании статьи 217 НК РФ. Для уменьшения числа споров между налогоплательщиками, организациями, осуществляющими транснациональный перевод персонала, и налоговыми органами необходимо ввести специальный порядок налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, освободив от налогообложения суммы компенсации расходов, связанных с переездом интернационально мобильного работника в принимающую юрисдикцию, и расходов на предоставление жилища в пределах норм обеспечения жилья в соответствии с Жилищным кодексом РФ.

3. За последние годы в России на законодательном уровне были приняты шаги к урегулированию налогообложения доходов отдельных категорий иностранных работников. Введение режима ВКС позволило снизить налоговую нагрузку на физических лиц за счет введения специальной пониженной ставки для ВКС – налоговых нерезидентов Российской Федерации, а также упростить налоговое администрирование доходов интернационально мобильного персонала в связи с устранением необходимости подачи декларации из-за смены статуса налогового резидентства по итогам налогового периода.

Тем не менее, остаются открытыми отдельные вопросы, в частности, к каким именно доходам ВКС – налогового нерезидента может быть применена пониженная ставка налога в размере 13%. Позиция Минфина России и ФНС России по этому вопросу менялась неоднократно с момента введения режима ВКС в 2010 году, что свидетельствует о нестабильности российской налоговой системы. В свою очередь, нестабильность налоговой системы является одним из факторов, снижающих привлекательность России для организаций, осуществляющих транснациональный перевод персонала. В связи с этим необходимо внести изменения в

НК РФ, уточнив доходы, признаваемые доходами от выполнения трудовых обязанностей в качестве ВКС, и включив в них доходы, предусмотренные трудовым договором и (или) договором гражданско-правового характера, заключенным с ВКС. Такое предложение согласуется с ранее существовавшей позицией ФНС России о порядке налогообложения доходов ВКС.

4. Подписание договора о создании ЕАЭС стало важным шагом в гармонизации налоговых систем государств – членов ЕАЭС в части налогообложения доходов физических лиц, в том числе интернационально мобильного персонала. Ранее при переводе персонала из государств – членов ЕАЭС в Россию у интернационально мобильных работников возникала необходимость подачи налоговой декларации в России в связи с изменением статуса налогового резидентства, повлекшего изменение ставки налога. Большое количество деклараций приводило к увеличению нагрузки административного характера на налоговые органы России. После вступления в силу Договора о ЕАЭС часть этих проблем была решена.

Вместе с тем жесткая позиция Минфина России в решении вопроса о порядке налогообложения доходов физических лиц, подпадающих под юрисдикцию Договора о ЕАЭС, свидетельствует о стремлении Минфина России максимизировать налоговые поступления в бюджет Российской Федерации, в то время как создание благоприятных налоговых условий возможно только путем соблюдения баланса интересов интернационально мобильного персонала, организаций, осуществляющих транснациональный перевод персонала, и налоговых органов.

5. Динамику развития российских механизмов по устранению двойного налогообложения доходов можно назвать положительной: в НК РФ были конкретизированы документы, подтверждающие право налогоплательщика на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, а также был расширен срок для представления таких документов, что обеспечило налогоплательщикам больше возможностей для реализации положений международных соглашений Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Однако нерешенными остаются вопросы, связанные с достаточностью документов, предоставляемых зарубежными налоговыми органами и (или) органи-

зациями – источниками выплаты дохода. Российские налоговые органы требуют оригиналы документов, подтверждающих право налогоплательщика на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, подразумевая под оригиналами бумажные экземпляры с подписью уполномоченного лица и печатью. При этом не учитывается, что законодательством ряда зарубежных государств не предусмотрено проставление печати и (или) подписи ввиду использования телекоммуникационных систем связи, при котором наличие электронной подписи на документе заменяет полноценную рукописную подпись; наличие же печати на документе для признания его оригиналом может быть не предусмотрено законодательством зарубежного государства.

Для устранения недостатков российской налоговой системы необходимо внести изменения в НК РФ, закрепив необязательность подписи и (или) печати на документах, подтверждающих право налогоплательщика на зачет налога, уплаченного (удержанного) за рубежом. Доказательством подлинности документа могут служить его реквизиты, например, номер бланка, номер и дата выпуска документа и т.д. При необходимости налоговые органы России могут произвести сверку задекларированных сведений с компетентным органом зарубежного государства.

## **ГЛАВА 3 ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНО МОБИЛЬНОГО ПЕРСОНАЛА**

### **3.1 Нивелирование колебаний налогового бремени интернационально мобильного персонала**

Налоги могут оказывать существенное влияние на выбор интернационально мобильного работника при принятии или непринятии им предложения о транснациональном переводе. Поэтому подавляющее большинство ТНК стремятся исключить налоги из факторов, оказывающих влияние на транснациональный перевод персонала. Осуществляется это путем включения в корпоративную политику управления интернационально мобильным персоналом специального раздела о нивелировании колебаний налогового бремени переводимых работников, связанных с различиями налоговых систем направляющей и принимающей юрисдикций [73, с. 479].

Однако устранение налогов из факторов, оказывающих влияние на принятие работником предложения о транснациональном переводе, не означает устранение налогов как таковых: в подобном случае возмещение интернационально мобильным работникам дополнительной суммы налога, возникающей вследствие транснационального перевода, является по сути переложением налогового бремени с работника на работодателя, однако для работодателя эта сумма будет уже не налогом, а расходом по оплате труда. Это превращает налогообложение доходов работника из его личного интереса в вопрос, который представляет важность и для ТНК. Так, из 600 компаний, участвовавших в опросе, проводимом KPMG, подавляющее большинство указали, что придерживаются политики налогового выравнивания, т.е. их интернационально мобильные работники в результате перевода на работу за рубеж не должны платить ни больше, ни меньше налогов, чем

если бы они никуда не уезжали (Рисунок 15) [73, с. 480].

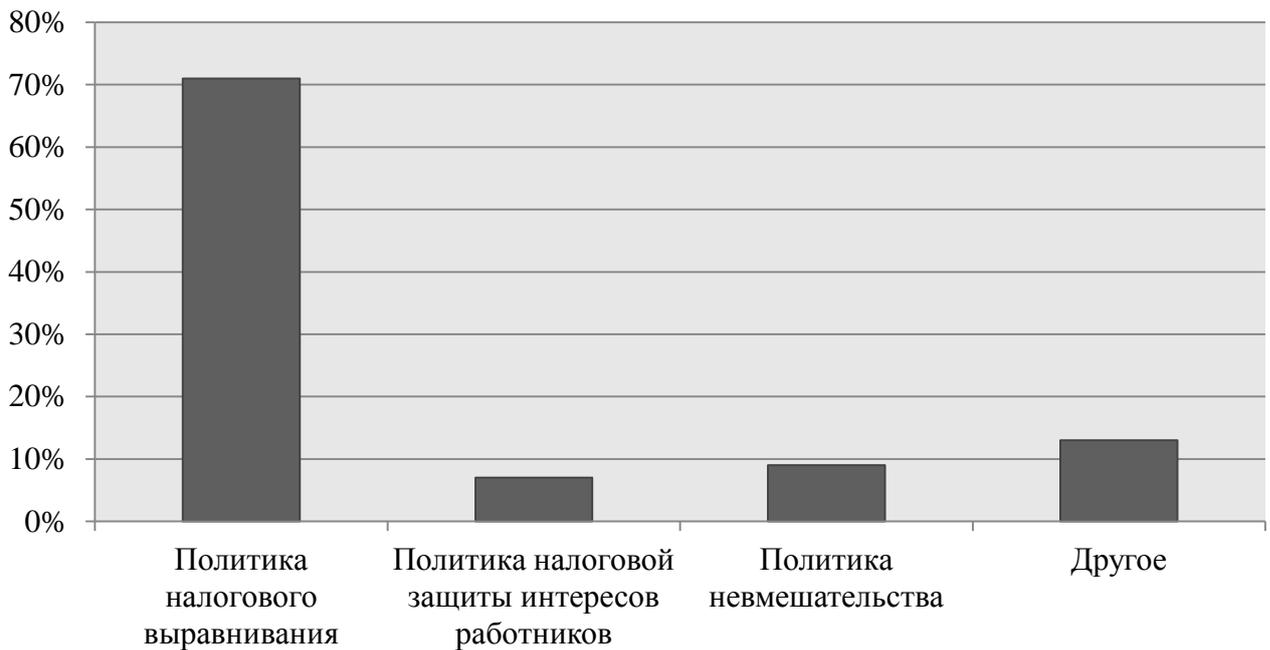


Рисунок 15 – Подходы к нивелированию колебаний налогового бремени интернационально мобильного персонала

*Источник: KPMG: Global Assignment Policies and Practices [98].*

Политика налогового выравнивания предполагает, что работодатель удерживает так называемый гипотетический налог из вознаграждения работников, переведенных на работу за границу, в течение года [54]. Гипотетический налог – это предварительный расчет суммы налога, которая удерживалась бы у работника, если бы он не был переведен на работу за границу и сохранил бы прежний («домашний») компенсационный пакет. Для целей удержания гипотетического налога работодатель не берет в расчет доходы, выплата которых связана напрямую с переводом работника за границу (оплата жилья, возмещение расходов на переезд и т.п.) [73, с. 480].

Удержанный гипотетический налог используется ТНК для финансирования уплаты налогов в принимающей юрисдикции: из удерживаемых сумм формируется резерв, из которого позже перечисляются необходимые суммы при возникновении обязанности по уплате налога в принимающей юрисдикции. По состоя-

нию на конец налогового периода проводится сверка расчетов с целью определения разницы между фактически удержанным гипотетическим налогом и налогом, который должен был быть удержан в соответствии с положениями политики налогового выравнивания. По результатам сверки расчетов выявленная разница либо возмещается работнику, либо доудерживается. При этом если фактические налоги в принимающей и (или) направляющей юрисдикции оказались меньше, чем гипотетический налог, разница работнику не возмещается [73, с. 481].

Гипотетический налог, как следует из названия, не является реальным налогом, который подлежит перечислению в бюджет направляющей и (или) принимающей юрисдикции. При этом сумма возмещения налоговых обязательств в принимающей юрисдикции может расцениваться в ней в качестве налогооблагаемого дохода, поскольку ТНК осуществляет возмещение работнику расходов, то есть возникает ситуация уплаты налога на налог, что закономерно ведет к увеличению расходов организации [73, с. 481].

Политика налогового выравнивания может распространяться на [77]:

- доходы, полученные от работы по найму в ТНК;
- доходы, полученные от работы по найму в ТНК, и определенные виды доходов, не связанные с работой по найму в ТНК;
- все доходы интернационально мобильного работника. Иногда политика налогового выравнивания распространяется также на личные доходы супруга(и) переводимого работника [73, с. 482].

При этом зачастую в корпоративной политике управления интернационально мобильным персоналом указывается, что если работник претендует на получение налоговых вычетов либо на возврат излишне удержанной суммы налога (например, в результате изменения статуса налогового резидентства в течение налогового периода – распространенная в России ситуация), то после возмещения из бюджета эта сумма должна быть перечислена работником на счет компании. Ввиду того, что компания компенсирует работнику сумму дополнительно возникающих у него налоговых обязательств, справедливо, что суммы возвращенного налога будут переданы в компанию [73, с. 482].

Однако несмотря на широкую распространенность среди ТНК политики налогового выравнивания нельзя не отметить, что ее применимость может существенно ограничиваться нормами национального налогового законодательства направляющей и (или) принимающей юрисдикции. Так, например, пункт 9 статьи 226 НК РФ прямо запрещает уплату НДФЛ за счет средств налоговых агентов, в связи с чем даже при наличии глобальной политики налогового выравнивания ее реализация налоговым агентом в России противоречит действующему российскому законодательству о налогах и сборах. Поэтому на практике обычно возмещение работнику суммы НДФЛ, подлежащего уплате по декларации, происходит путем выплаты ему бонуса (премии), а для выплаты гарантированной суммы дохода организации осуществляют расчет дохода из чистой гарантированной суммы в сумму gross. Например, если работник-ВКС и работодатель в письме о взаимопонимании договорились о том, что работник за работу в России должен получать 100 000 руб. в месяц, то в справке 2-НДФЛ будет фигурировать сумма 114 942 руб., из которой будет удержан налог по ставке 13% в размере 14 942 руб., и работнику на счет будет переведена согласованная сумма в размере 100 000 руб. [73, с. 484].

Вместе с тем новая редакция НК РФ, вступившая в силу с 30 ноября 2016 года и позволяющая производить уплату налога третьими лицами, фактически легализует уплату НДФЛ за интернационально мобильных работников компаниями, в том числе зарубежными, что дает возможность частично реализовать в России политику налогового выравнивания. Это можно назвать благоприятным для интернационально мобильного персонала развитием российской налоговой системы. Однако полному внедрению политики налогового выравнивания в России препятствуют нормы трудового законодательства, не позволяющие работодателю производить удержания с доходов работников свыше установленных законом норм.

Политика налоговой защиты интересов работников имеет меньшее распространение, нежели политика налогового выравнивания и политика невмешательства. Она предполагает, что в результате транснационального перевода налоговое бремя работника не должно увеличиться [109]. В отличие от политики

налогового выравнивания политика налоговой защиты допускает, что работник может уплачивать меньше налогов в результате транснационального перевода, т.е. получать налоговую выгоду [73, с. 484].

Политику налоговой защиты можно охарактеризовать так:

– если совокупное фактическое налоговое бремя интернационально мобильного работника в направляющей юрисдикции и принимающей юрисдикции превышает сумму налога, которую данный работник платил бы, если бы не был переведен на работу за границу, разница компенсируется ТНК;

– если совокупное фактическое налоговое бремя интернационально мобильного работника в направляющей юрисдикции и принимающей юрисдикции меньше суммы налога, которую данный работник платил бы, если бы не был переведен на работу за границу, разница не перечисляется работником группе компаний [73, с. 484].

Политика налоговой защиты может распространяться только на определенные виды доходов, связанных с переводом на работу за границу (например, возмещение расходов на оплату жилья). Вопросы возмещения иных налогов (например, налога на различные личные доходы), как правило, решаются в индивидуальном порядке в зависимости от обстоятельств в каждом конкретном случае [73, с. 484].

ТНК может применять ту или иную политику не в чистом виде, а комбинировать их: например, на доходы от работы по найму распространяется политика налогового выравнивания, а на доходы, не связанные с работой по найму, – политика налоговой защиты [73, с. 485].

Кроме того, ТНК предоставляют интернационально мобильным работникам поддержку в части подготовки и подачи налоговой отчетности в принимающей и направляющей юрисдикциях, чтобы иметь уверенность в том, что такие работники полностью соблюдают требования налогового законодательства всех вовлеченных государств [73, с. 485].

Причиной, по которой ТНК придерживаются политики нивелирования колебаний налогового бремени и оказывают работникам поддержку с подготовкой

необходимой отчетности, несмотря на существенность сопряженных расходов, является стремление минимизировать собственные репутационные риски: физическое лицо может менять работодателей и страну проживания неоднократно, в то время как ТНК продолжает осуществлять свою деятельность, и репутация как компании, поощряющей своих работников к уклонению от уплаты налогов, может привлечь к ней внимание налоговых органов в различных государствах, и оно будет сосредоточено не только на проверке правильности налогообложения доходов физических лиц, но и на проверке правильности и полноты уплаты других налогов и сборов [73, с. 485].

Политика невмешательства, как следует из названия, предполагает, что интернационально мобильный работник сам ответственен за свои налоговые обязательства в принимающей и (или) направляющей юрисдикции, и колебания его налогового бремени компанией не нивелируются [73, с. 485].

Политики налогового выравнивания, налоговой защиты и невмешательства встречаются наиболее часто, однако практика ими не ограничивается. Если численность интернационально мобильного персонала в ТНК небольшая, то политика нивелирования колебаний налогового бремени может отсутствовать, и в таком случае вопрос компенсации разницы налогового бремени решается в индивидуальном порядке. Однако при таком подходе каждый работник стремится согласовать с ТНК наиболее выгодные для себя условия, поэтому при возрастании численности интернационально мобильного персонала ТНК разрабатывают и внедряют единую политику нивелирования колебаний налогового бремени работников с учетом сферы деятельности ТНК, корпоративной культуры и рыночной ситуации [73, с. 486].

Политика нивелирования колебаний налогового бремени интернационально мобильного персонала представляет большой интерес для научных исследований, поскольку в результате ее применения ТНК несет существенные расходы, которые можно сократить за счет уменьшения налогового бремени интернационально мобильного персонала и упрощения налогового администрирования его доходов, и сокращения таким образом расходов ТНК, связанных с привлечением провай-

дерев услуг по подготовке налоговой отчетности для интернационально мобильных работников. При этом сумма, входившая в состав расходов по оплате труда, перестанет приниматься к вычету при определении базы по налогу на прибыль организаций, т.е. по сути налог в размере 20% от суммы этих не понесенных расходов все равно поступит в российский бюджет. Сохранившиеся же в компании средства могут быть инвестированы, т.е. посредством налогообложения будет простимулирована иностранная инвестиционная активность в России [33, с. 133].

С учетом приведенных аргументов представляется целесообразным внесение изменений в российское законодательство о налогах, сборах, страховых взносах с целью уменьшения налогового бремени интернационально мобильного персонала путем:

- снижения до 13% ставки налога, применяемой к доходам любых интернационально мобильных работников, вне зависимости от их гражданства, налогового и (или) миграционного статуса в России;

- освобождения от налогообложения в рамках статьи 217 НК РФ расходов на переезд к новому месту работы в принимающей юрисдикции в первые 12 месяцев транснационального перевода и по его окончании;

- освобождения от налогообложения в рамках статьи 217 НК РФ дохода в натуральной форме в виде предоставления интернационально мобильному работнику жилья в пределах норм обеспечения жилого помещения в соответствии с положениями Жилищного кодекса Российской Федерации и нормативных правовых актов органов местного самоуправления.

В таблице 2 представлены расчеты поступлений в российский бюджет и сумм, которые могут остаться в распоряжении ТНК, при существующих условиях, при законодательном закреплении ставки в размере 13%, применяемой к доходам интернационально мобильных работников, не являющихся налоговыми резидентами России, и при освобождении от налогообложения сумм возмещения расходов по переезду к новому месту работы в принимающей юрисдикции и дохода в натуральной форме в виде предоставления интернационально мобильному работнику жилья [59] в пределах норм обеспечения жилого помещения в соответ-

ствии с положениями Жилищного кодекса Российской Федерации и Закона г. Москвы от 14.06.2006 № 29 «Об обеспечении права жителей города Москвы на жилые помещения», согласно пункту 3 статьи 20 которого норма предоставления площади жилого помещения составляет 18 квадратных метров площади жилого помещения на одного человека [11].

Таблица 2 – Расчет поступлений в российский бюджет и сумм, которые могут остаться в распоряжении ТНК при различных условиях<sup>38</sup>

Налоговый нерезидент – интернационально мобильный работник					
30%		13%		13% с учетом предложенных в диссертации налоговых льгот	
<i>Гарантированный оклад - 3 000 000 руб. в год</i>					
<i>Обеспечение жилым помещением в Москве - 100 000 руб. в месяц</i>					
<i>Возмещение расходов по переезду и обустройству - 500 000 руб.</i>					
3 000 000 x 13%	390 000	3 000 000 x 13%	390 000	3 000 000 x 13%	390 000
100 000 x 12 месяцев x 30%	360 000	100 000 x 12 месяцев x 13%	156 000	(100 000 x 12 месяцев – 90 000 <sup>39</sup> x 12 месяцев) x 13%	15 600
500 000 x 30%	150 000	500 000 x 13%	65 000	0 x 13%	0
<b>Итого НДФЛ</b>	<b>900 000</b>	<b>Итого НДФЛ</b>	<b>611 000</b>	<b>Итого НДФЛ</b>	<b>405 600</b>
		Не принимаемая к вычету сумма при определении налога на прибыль организаций	289 000	Не принимаемая к вычету сумма при определении налога на прибыль организаций	494 400
		Налог на прибыль	57 800	Налог на прибыль	98 880
<b>Поступления в бюджет</b>	<b>900 000</b>	<b>Поступления в бюджет</b>	<b>668 800</b>	<b>Поступления в бюджет</b>	<b>504 480</b>
<i>Средства, остающиеся в распоряжении организации</i>	<i>0</i>	<i>Средства, остающиеся в распоряжении организации</i>	<i>231 200</i>	<i>Средства, остающиеся в распоряжении организации</i>	<i>395 520</i>

*Источник: составлено автором*

Внесение предложенных поправок способствует решению сразу нескольких

<sup>38</sup> Расчеты осуществлены исходя из того, что интернационально мобильный работник перемещается в Россию со своей семьей: супругой и 3 детьми.

<sup>39</sup> Необлагаемая сумма в соответствии с нормами обеспечения жилым помещением.

задач:

– будет создана благоприятная налоговая среда, являющаяся одним из факторов привлекательности России как принимающей юрисдикции для интернационально мобильного персонала;

– в организации останутся свободные средства, в то время как увеличится база по налогу на прибыль организаций, т.е. внесение предложенных поправок не приведет к существенному сокращению поступлений в российский бюджет.

### **3.2 Мировой опыт оптимизации налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала и его использование в России**

В настоящее время существует множество определений «налогового администрирования», различающихся между собой как в деталях, так и концептуально. Так, И.А. Майбуров считает, что «налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми органами и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов» [38, с. 88]. По словам В.Г. Панскова, «налоговое администрирование – это управленческая деятельность государства и местных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и прав, и обязанностей участников налоговых отношений» [50, с. 451]. М.В. Мишустин трактует налоговое администрирование шире: по его мнению, оно «охватывает множество направлений деятельности и регулирования налоговой системы государства» [45, с. 19].

Для целей исследования налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала будем исходить из общепринятой трактовки налогового администрирования и рассматривать его в двух аспектах: формирова-

ния законодательной налоговой базы (налоговой системы) и контроля за исполнением законодательства о налогах и сборах [42, с. 1]. Оба эти аспекта одинаково важны, поскольку отсутствие четкого механизма взимания (уплаты) налогов приводит к уклонению от уплаты налогов, что снижает налоговые поступления в бюджет и препятствует осуществлению эффективного налогового контроля. Для проведения исследования целесообразно опираться на принципы налогообложения, с тем чтобы понять степень соответствия им существующей российской налоговой системы и возможности для ее улучшения.

Первым принципы налогообложения сформулировал Адам Смит, выделив следующие: «справедливость, определенность, удобство для налогоплательщика и экономию на издержках налогообложения» [58, с. 762]. Основываясь на положениях статьи 3 НК РФ дополним их принципами равенства и недискриминационного характера налогов и сборов [83, с. 320] и исходя из полученной совокупности проанализируем современное налоговое администрирование в отношении интернационально мобильного персонала и возможные пути его совершенствования.

Важнейшей из налоговых функций является фискальная, т.е. пополнение бюджета государства путем взимания налогов и сборов налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством о налогах, сборах, страховых взносах. При этом налогоплательщики ожидают от специалистов Федеральной налоговой службы Российской Федерации должный уровень компетентности и качественное обслуживание. В свою очередь, ФНС России стремится «к повышению уровня исполнения налоговых обязанностей налогоплательщиками, улучшению имиджа ФНС России за счет формирования удобного и экономически оправданного налогового администрирования в части предоставления государственных услуг» [21]. Так, в Стратегической карте ФНС России на 2019-2023 годы обозначены приоритетные цели Федеральной налоговой службы, среди которых заявлены следующие [60]:

– развитие клиентоориентированного взаимодействия с налогоплательщиками (плательщиками страховых взносов), налоговыми агентами;

– мониторинг и контроль качества предоставления услуг и обслуживания налогоплательщиков, информирование о результатах;

– разработка и реализация проектов, направленных на повышение качества деятельности ФНС России в отношении внешних и внутренних потребителей.

Более того, представители ФНС России регулярно принимают участие в деятельности рабочих органов Налогового комитета ОЭСР, а также иных мероприятиях, проводимых Центром по налоговой политике и администрированию ОЭСР [36], т.е. активно участвуют в международных мероприятиях, посвященных налоговой тематике. Так, одним из результатов 8-го заседания Форума по налоговому администрированию (FTA) ОЭСР и 33-го заседания Бюро Форума, прошедшего в Москве 15-17 мая 2013 года, стал выпуск отчета «Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance» [84], в котором подведены итоги работы по созданию доверительных взаимоотношений между бизнесом и налоговыми органами и сформулированы направления дальнейшего развития их сотрудничества [112].

В России результатом внедрения концепции «налоговой коллаборации» стало введение налогового мониторинга. В общем виде концепция «налоговой коллаборации» предполагает взаимовыгодное сотрудничество налогоплательщиков и налоговых органов: организации обеспечивают прозрачность своей деятельности для налоговых органов и получают в ответ мотивированное мнение по вопросу налоговых последствий совершаемых сделок. Однако в России концепция «налоговой коллаборации» не нашла своего применения в отношении физических лиц, хотя в ряде зарубежных государств, например, Голландии, Великобритании, Малайзии [102], на ее базе было успешно модифицировано законодательство о налогообложении доходов интернационально мобильного персонала [71, с. 58-59].

Внедрение в России концепции «налоговой коллаборации» в отношении физических лиц возможно путем изменения статьи 226 НК РФ об особенностях исчисления налога налоговыми агентами, которые обязаны удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджет сумму налога, исчисленную в соответствии

с положениями НК РФ, при этом обязанность физического лица по уплате НДФЛ считается исполненной в момент удержания налога у источника выплаты дохода [71, с. 59].

Если налог был удержан у источника выплаты по установленной ставке и налогоплательщик не получил уведомление о невозможности удержания налога, то его обязанность в части уплаты НДФЛ считается исполненной полностью и никакие дополнительные сведения и (или) документы в налоговую инспекцию представлять не нужно, в том числе декларацию по форме 3-НДФЛ [71, с. 59].

Взимание налога на доходы, при котором удержание налога происходит у источника выплаты дохода, является самым распространенным и самым эффективным для всех вовлеченных сторон, причем как в России, так и за рубежом. Преимуществами такого порядка можно отметить следующие [71, с. 59]:

- налоговые органы Российской Федерации имеют возможность осуществлять контроль за правильностью исчисления налога, полнотой и своевременностью его перечисления в бюджет, т.к. налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. В то же время физические лица, не заявляющие в налоговой декларации налоговые вычеты и (или) льготы либо зачет в России налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, при подаче декларации по форме 3-НДФЛ обязаны представлять документы, подтверждающие задекларированные суммы доходов, только по требованию налоговых органов и только в том случае, если налоговые органы располагают иными сведениями относительно указанных в налоговой декларации, что снижает возможность налоговых органов осуществлять налоговый контроль [71, с. 59];

- работодатель, являющийся налоговым агентом, при удержании налога у источника в состоянии контролировать полноту и своевременность перечисления НДФЛ в бюджет, что особенно актуально для ТНК, заинтересованных в минимизации своих рисков, связанных с ухудшением деловой репутации, при транснациональном переводе персонала [71, с. 59];

- налоговых агентов существенно меньше, нежели налогоплательщиков –

физических лиц. Поэтому осуществлять налоговое администрирование и контроль за налоговыми агентами проще, чем за большим количеством физических лиц (при прочих равных условиях) [71, с. 59];

– налоговые органы значительно экономят время- и трудозатраты, связанные с необходимостью проверки налоговых деклараций, т.е. реализуется принцип экономии на издержках налогообложения [71, с. 59]. Как показывает практика, очень немногие физические лица могут с первого раза правильно заполнить декларацию, что приводит к необходимости рассылки требований налоговыми инспекторами, подготовки уточненных налоговых деклараций физическими лицами. Если речь идет об иностранных работниках, ситуация зачастую усугубляется их незнанием русского языка и невозможностью получить консультацию на иностранном языке в налоговом органе. Кроме того, физическое лицо может задекларировать свои доходы не полностью. В случае невыявления данного факта бюджет понесет потери, а в случае выявления и последующего взыскания штрафов и (или) пеней физическое лицо с высокой долей вероятности сочтет действия налогового инспектора несправедливыми [99, с. 93].

Таким образом, при наличии налогового агента налоговые органы располагают большими возможностями осуществления налогового контроля по сравнению с ситуацией подачи физическим лицом налоговой декларации, а работодатель имеет больше возможностей обеспечить правильность, полноту и своевременность перечисления НДФЛ в бюджет Российской Федерации [71, с. 59-60].

Выплаты, производимые работнику за работу в России, являются доходом от источника в России и подлежат налогообложению в России вне зависимости от того, российская или иностранная организация их выплачивает. Вместе с тем налоговыми агентами по НДФЛ не признаются иностранные организации, не имеющие обособленных подразделений и (или) иного зарегистрированного присутствия в России. В отсутствие налогового агента обязанность исчислить и уплатить НДФЛ возлагается непосредственно на налогоплательщика – физическое лицо. С учетом того, что значительная часть интернационально мобильных работников, сталкивающихся с такой проблемой, – это иностранные работники, не вла-

деющие русским языком, вопрос подготовки и подачи декларации, а также уплаты НДФЛ стоит для них особенно остро [71, с. 60].

В целях улучшения налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала и повышения эффективности налогового контроля за его доходами необходимо изменить положения главы 23 НК РФ в части прав и обязанностей налоговых агентов. При транснациональном переводе персонала компании в направляющей и принимающей юрисдикциях тесно взаимодействуют друг с другом для обеспечения юридических и экономических оснований для такого перевода. При этом компании нередко заключают договор о перевыставлении затрат, связанных с осуществлением работником трудовой деятельности в принимающей юрисдикции [71, с. 60]. Таким образом, российская организация может располагать информацией о суммах доходов, выплачиваемых зарубежной организацией в пользу работника. Однако в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах российская организация не имеет правовых оснований удержать налог с этих выплат, даже располагая всей необходимой информацией и, в подавляющем большинстве случаев, согласием как самого работника, так и зарубежной компании.<sup>40</sup>

Таким образом, российским организациям необходимо предоставить право выступать в качестве налоговых агентов в отношении выплат, фактически производимых в пользу интернационально мобильного персонала организациями в направляющей юрисдикции.

В зависимости от порядка проведения взаиморасчетов между организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях российские организации могут удерживать НДФЛ в следующем порядке:

– в момент фактической выплаты заработной платы организацией в направляющей юрисдикции: организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, производимых

---

<sup>40</sup> Письма Минфина России № 03-04-06/28072 от 10 июня 2014 г., № 03-04-05/25971 от 5 июля 2013 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 27.03.2019).

российской организацией и организацией в направляющей юрисдикции после применения допустимых вычетов, и производит его удержание из суммы заработной платы, выплачиваемой организацией в России [71, с. 60]; или

– в момент фактического перевыставления расходов по оплате труда интернационально мобильного персонала в Россию: организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, произведенных организацией в направляющей юрисдикции, и производит удержание НДФЛ из суммы заработной платы при ее следующей выплате [71, с. 60].

Необходимо отметить, что принятие подобных поправок в НК РФ возможно только при условии внесения соответствующих изменений в ТК РФ, так как в настоящее время ТК РФ установлено, что совокупная сумма удержаний с дохода физического лица не может превышать 50% от суммы получаемого им дохода.

В приложении А приведена доработанная форма справки о доходах по форме 2-НДФЛ, позволяющая российской организации учесть выплаты, фактически произведенные в пользу работника иностранной организацией.

В пользу предложенного внедрения концепции «налоговой коллаборации» можно привести следующие аргументы:

– российская организация, располагая сведениями о доходах, сможет полностью и в установленные сроки удерживать НДФЛ и перечислять его в бюджет Российской Федерации. Поскольку выплаты заработной платы производятся, как правило, на ежемесячной основе, то отчисления в бюджет будут идти также равномерно в отличие от единовременной уплаты налога до 15 июля на основании налоговой декларации по форме 3-НДФЛ [71, с. 61];

– принятие предложенной поправки значительно упростит процедуры по соблюдению российского законодательства о налогах и сборах для интернационально мобильного персонала, т.е. будет реализован принцип удобства для налогоплательщика [71, с. 61];

– налоговые органы России будут иметь возможность получать разъяснения о природе доходов и подтверждения выплачиваемых сумм. Как отмечено выше,

физические лица не обязаны доказывать правильность задекларированных сведений, что усложняет либо делает невозможным контроль за полнотой исчисления и уплаты НДФЛ [71, с. 61].

Среди недостатков предлагаемого изменения следует отметить следующие:

– изменение законодательства обычно сопряжено с увеличением административной нагрузки как на организации, так и на налоговые органы. Потребуется внести поправки в тексты законов, в программное обеспечение и т.д. [71, с. 61];

– такое изменение может быть не сразу принято организациями из опасения, что налоговые органы будут использовать поступающие сведения для неправомерного доначисления налога, а также начисления штрафов и пеней [71, с. 61];

– могут возникнуть затруднения в дальнейшем, когда предлагаемая модель в России будет внедрена, но некоторые зарубежные государства не смогут поддерживать данное направление развития международного сотрудничества в силу ограниченности национального законодательства, несмотря на наметившуюся тенденцию по применению подобных соглашений [71, с. 61].

### **3.3 Направления развития налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала в России**

Для интернационально мобильного персонала характерно перемещение в принимающую юрисдикцию по распоряжению работодателя, и обычно ТНК, стремясь минимизировать собственные репутационные риски [61], предоставляют такому персоналу административную и финансовую поддержку, связанную с подготовкой и подачей налоговой декларации и уплатой налога. Вместе с тем в настоящее время ТНК не несет ответственности за нарушение привлеченным работником положений НК РФ.

НК РФ устанавливает фиксированные сроки для исполнения обязанности по подаче налоговой декларации по форме 3-НДФЛ и уплате налога (не позднее 30

апреля и 15 июля года, следующего за отчетным, соответственно), и в соответствии с действующим российским законодательством эти сроки не подлежат продлению, а их нарушение ведет к начислению штрафов и пени из ставки рефинансирования (ключевой ставки Центрального банка РФ).

В соответствии пунктом 4 статьи 80 НК РФ подать налоговую декларацию возможно четырьмя способами:

- представить декларацию лично путем посещения налоговой инспекции;
- представить декларацию в налоговую инспекцию через уполномоченного представителя, действующего на основании нотариально удостоверенной доверенности;
- направить декларацию в виде почтового отправления с описью вложения;
- передать декларацию в электронной форме.

НК РФ также предусматривает специальный порядок подачи налоговой декларации теми иностранными гражданами, кто покидает Россию и не имеет намерения вернуться: они обязаны представить ее в налоговые органы за месяц до отъезда из России и уплатить налог в течение 15 календарных дней с момента ее подачи.

На первый взгляд такое требование закона может показаться оправданным, поскольку нацелено на повышение собираемости налогов [49, с. 213] и усиление контроля за правильностью, полнотой и своевременностью уплаты налога теми физическими лицами, кто намеревается покинуть территорию России, поскольку после их отъезда из России возможности налоговых органов по взиманию налога будут существенно ограничены ввиду сложности, а подчас невозможности судебного истребования налогового платежа [28, с. 158].

Однако НК РФ, обязывая иностранных граждан подать декларацию и уплатить налог до отъезда из России, не учитывает потребности интернационально мобильных работников в более гибком порядке представления отчетности и уплаты налога и, таким образом, нарушает принцип удобства для налогоплательщика. Интернационально мобильные работники, чей транснациональный перевод в Россию завершается в середине налогового периода, не всегда могут заранее опреде-

лить свой окончательный статус налогового резидентства и не всегда располагают исчерпывающей информацией о своих доходах за год (например, информацией о сумме годового бонуса (премии)). Такие развитые зарубежные государства, как Франция, Дания, Япония, Германия, ранее требовавшие подачу налоговой отчетности и уплату налога до отъезда из них интернационально мобильного персонала, отказались от подобных требований в своем национальном налоговом законодательстве ввиду их низкой фискальной эффективности, но сопряженной с ними высокой бюрократической нагрузки на налогоплательщиков и налоговые органы [29], оставив для уезжающих работников общий порядок подачи декларации и уплаты налога.

На основании анализа писем инспекций ФНС России можно заключить, что российские налоговые инспекторы зачастую предлагают иностранным работникам подавать «нулевые» декларации, с тем чтобы по получении окончательных данных о доходах подать уточненную налоговую декларацию по итогам налогового периода и уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом налоговыми органами не учитывается, что интернационально мобильные работники в подавляющем большинстве не владеют русским языком и не могут самостоятельно подготовить российскую налоговую декларацию [43, с. 228]. Также упущены из виду психологические факторы: взаимодействие с органами государственной власти – это всегда стресс для человека, тем более если речь идет о налогах. Кроме того, подача «нулевых» деклараций повышает административную нагрузку на налоговые инспекции при отсутствии реальных поступлений в бюджетную систему России. В совокупности эти причины нивелируют потенциальную пользу от действующего требования НК РФ подачи иностранными гражданами и уплаты налога до отъезда из России, то есть оно не дает желаемого результата повышения эффективности налогового контроля.

Однако интернационально мобильные работники пребывают в России с ведома и по поручению своего работодателя. При этом они обязуются перед работодателем соблюдать требования налогового и иного законодательства как принимающей, так и направляющей юрисдикций и, таким образом, не уклоняться от

уплаты налога [78]. Подобным способом ТНК обеспечивают снижение своих репутационных рисков, связанных с привлечением недобросовестных работников. Кроме того, налогообложение доходов интернационально мобильного персонала регулируется в первую очередь ДИДН, и в целях избежания двойного налогообложения доходов работники заявляют к зачету за рубежом сумму налога, уплаченного (удержанного) в России, и при таких условиях российская налоговая декларация может выступать необходимым подтверждающим документом для целей осуществления зачета налога в зарубежном государстве. Эти причины побуждают интернационально мобильных работников максимально соблюдать требования российского законодательства о налогах и сборах [97], однако подчас исполнить эти требования объективно невозможно, например, в случае необходимости подачи налоговой декларации за месяц до отъезда.

Вместе с тем нельзя однозначно утверждать, что подача налоговой декларации до отъезда из России – это всегда невозможно или неудобно для налогоплательщика. Бывают случаи, когда интернационально мобильным работникам удобнее подать декларацию и произвести уплату налога до отъезда и точно знать, что более никаких обязательств перед российскими налоговыми органами они не имеют. Так, российские работники, переводимые на работу за рубеж и меняющие российского работодателя на иностранного, зачастую могут оценить свой окончательный статус налогового резидентства до окончания налогового периода и располагают при увольнении из российской организации, исчерпывающей информацией о размере дохода за работу на территории Российской Федерации. При этом у таких работников может возникать необходимость подачи налоговой декларации и уплаты (доплаты) налога в российский бюджет в связи со сменой статуса налогового резидентства и увеличением ставки налога до 30%. Однако действующая редакция НК РФ не позволяет российским работникам исполнить обязанность по подаче налоговой декларации и уплате налога до отъезда из России.

Таким образом, действующее российское законодательство о налогах и сборах обязывает иностранных работников подать налоговую декларацию и уплатить налог до отъезда из России и вместе с тем не разрешает делать то же самое рос-

сийским работникам, что создает неудобства для налогоплательщиков, поскольку не учитывает особенности интернационально мобильного персонала как специфической категории налогоплательщиков, а также увеличивает нагрузку на налоговые органы России при общей неэффективности налогового контроля в подобных условиях. В целях реализации принципа удобства для налогоплательщика и экономии издержек налогообложения необходимо внести в НК РФ поправки, отменяющие обязательность подачи налоговой декларации иностранными гражданами, покидающими территорию России, за месяц до отъезда, но сохраняющие такое право за любым интернационально мобильным работником, в том числе не являющимся иностранным гражданином или лицом без гражданства.

Кроме того, чтобы исключить необходимость подачи уточненной налоговой декларации в случае выплаты премии (бонуса) после отъезда физического лица из России следует внести незначительные изменения в порядок исчисления налога налоговым агентом, с тем чтобы налоговый агент на основании письменного заявления физического лица производил удержание налога по ставке, применимой к доходам налоговых нерезидентов, даже если на дату выплаты этого дохода лицо провело на территории России не менее 183 дней в течение предыдущего двенадцатимесячного периода. Поскольку применение тридцатипроцентной ставки налога к доходам физического лица определенно не приведет к недоимке по НДФЛ, такая мера представляется оправданной с точки зрения снижения административной нагрузки на налогоплательщиков при неизменности уровня административной нагрузки на налоговых агентов: у источника выплаты дохода будет удержана полная сумма НДФЛ, что исключит необходимость подачи налоговой декларации физическим лицом и последующей доплаты налога в бюджет Российской Федерации. Также у налоговых органов будет больше возможностей для осуществления налогового контроля, поскольку налоговые агенты обязаны представлять сведения, необходимые для осуществления налоговыми органами налогового контроля, в то время как у физических лиц такая обязанность, как правило, отсутствует.

Валютное законодательство ряда государств устанавливает для своих гражд-

дан существенные ограничения относительно открытия зарубежных счетов и владения зарубежными счетами, а также обширный перечень требований по представлению отчетности о таких счетах, что делает невозможным владение счетом, открытым в банке, расположенном за пределами территории таких государств (например, счета в России). Ранее НДФЛ, уплаченный с личного счета либо наличными денежными средствами не налогоплательщиком, а третьим лицом, разносился в карточку лицевого счета того лица, которое фактически произвело уплату налога. Подобный подход существенно усложнял процесс соблюдения российского законодательства о налогах и сборах теми интернационально мобильными работниками, кто покинул Россию и был ограничен национальным законодательством страны своего гражданства и (или) пребывания в праве иметь счет, открытый в банке, расположенном за пределами территории этой страны. Действовавшая до 30 ноября 2016 года редакция НК РФ не предусматривала для налогоплательщика возможности оперативно произвести уплату налога, несмотря на то, что в первую очередь именно государство заинтересовано в создании наиболее благоприятных условий для уплаты налога в России. Поэтому поправки, внесенные в НК РФ Федеральным законом № 401-ФЗ от 30.11.2016 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [8], можно охарактеризовать как позитивные.

Вместе с тем валютное законодательство России также оказывает влияние на интернационально мобильный персонал. Так, в результате принятия поправок в Законе о валютном регулировании и валютном контроле в рамках деофшоризационной кампании, физические лица, являющиеся резидентами России с точки зрения законодательства о валютном регулировании и валютном контроле, стали обязаны не только подавать уведомления об открытии (закрытии) ими счетов в банках, расположенных за пределами территории России, а также об изменении реквизитов таких счетов, но и ежегодно в срок не позднее 31 мая года, следующего за отчетным периодом, подавать отчет о движении средств по таким зарубежным счетам. Подобные нововведения, хотя и не были нацелены конкретно на

интернационально мобильных работников, способствуют повышению эффективности налогового контроля, поскольку стало возможным отследить физических лиц, получающих денежные средства на свои зарубежные счета и не подающих за соответствующий отчетный период декларацию по форме 3-НДФЛ.

Создание благоприятного налогового и инвестиционного климата должно быть сопряжено с усилением налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала с целью восполнения дефицита бюджета, связанного с уменьшением доходов после введения налоговых льгот [67, с. 110]. При этом интернационально мобильный работник, нарушивший положения НК РФ, и его работодатель, допустивший такое нарушение, должны нести солидарную ответственность.

Целесообразно введение специального штрафа, размеры которого должны быть соотносимы с тяжестью совершенного правонарушения. Так, в настоящее время умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога.

Что касается интернационально мобильного персонала, то, с учетом вовлечения в процесс его релокации работодателя и оказываемой такому персоналу административной и финансовой поддержки вкупе с предоставлением предложенных в диссертации налоговых льгот, наказание за преднамеренное нарушение российского налогового законодательства должно быть более суровым, нежели наказание, предусмотренное для иных категорий физических лиц, которые не получают поддержку со стороны работодателя в отношении подачи декларации и уплаты налога. Представляется разумным соотносить штраф за правонарушение с суммой не НДФЛ, а полученного дохода. Таким образом, штраф в отношении физического лица – интернационально мобильного работника должен составлять 40% от суммы облагаемого НДФЛ дохода, полученного им за налоговый период, в котором совершено правонарушение.

Аналогично, штраф для организации – работодателя должен соотноситься с суммой выручки, полученной за период осуществления привлеченным работником-нарушителем трудовой деятельности на территории России. Это усилит кон-

троль работодателя за привлеченными работниками в части соблюдения требований российского налогового законодательства и послужит профилактикой налоговых правонарушений интернационально мобильным персоналом. С учетом высоких оборотов ТНК представляется ограничить сумму штрафа 0,1% от выручки, при этом сумма штрафа может быть уменьшена налоговым инспектором при наличии смягчающих обстоятельств.

Вместе с тем необходимо стимулирование налоговых органов по повышению уровня контроля за доходами интернационально мобильного персонала в условиях цифровизации экономики [27, с. 22]. Развитие технологий и возможность принятия решений на основе анализа «больших данных» расширяют поле деятельности для налогового инспектора [30, с. 17]. В современных социально-экономических условиях проверка полноты и правильности декларирования дохода не должна быть ограничена формальной сверкой значений в разных полях декларации. Информация, поступающая из-за рубежа в рамках обмена налоговой информацией (CRS), должна тщательно анализироваться с применением современных технологических решений и применяться при проведении камеральных налоговых проверок [31, с. 44].

Одним из инструментов стимулирования активности налоговых инспекторов по контролю полноты и правильности задекларированных сведений является система премирования при достижении ключевых показателей эффективности (KPI). С учетом сложности налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала целесообразно привязать сумму премии налогового инспектора за достижение KPI к сумме выявленной недоимки по НДФЛ. Закрепив в НК РФ, что часть от суммы недоимки по НДФЛ, но не более 10%, подлежит выплате налоговому инспектору, можно будет добиться полного и всестороннего налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала: со стороны самого работника, со стороны его работодателя и со стороны налогового инспектора.

Подводя краткие итоги, отметим, что очевидна тенденция по сближению российских налоговых правил и международных, и гармонизация налоговой си-

стемы должна стать частью этого процесса. Человеческий капитал является одним из наиболее подвижных и ценных ресурсов [40, с. 55], и в интересах законодателя не только увеличить налоговые поступления в российский бюджет, но и научно-технологический и инновационный потенциал Российской Федерации путем привлечения в Россию квалифицированных специалистов посредством в том числе улучшения налоговой системы [37, с. 175] и упрощения администрирования НДФЛ, уплачиваемого в России интернационально мобильным персоналом.

Обобщая сказанное в главе 3, можно сделать следующие выводы.

1. Налоги могут оказывать существенное влияние на выбор интернационально мобильного работника при принятии или непринятии им предложения о транснациональном переводе. Поэтому подавляющее большинство ТНК стремятся исключить налоги из факторов, оказывающих влияние на транснациональный перевод персонала. Осуществляется это путем включения в политику управления интернационально мобильным персоналом специального раздела о нивелировании колебаний налогового бремени переводимых работников, связанных с различиями налоговых систем направляющей и принимающей юрисдикций.

Однако устранение налогов из факторов, оказывающих влияние на принятие работником предложения о переводе, не означает устранение налогов как таковых: в подобном случае возмещение интернационально мобильным работникам дополнительной суммы налога, возникающей вследствие транснационального перевода, является по сути переложением налогового бремени с работника на работодателя, однако для работодателя эта сумма будет уже не налогом, а расходом по оплате труда. Это превращает налогообложение доходов работника из его личного интереса в вопрос, который представляет важность и для ТНК.

С учетом изложенного предложено внести изменения в российское законодательство о налогах, сборах, страховых взносах с целью уменьшения налогового бремени интернационально мобильного персонала путем:

– снижения до 13% ставки налога, применяемой к доходам любых интернационально мобильных работников, вне зависимости от их гражданства и (или) миграционного статуса в России;

– освобождения от налогообложения в рамках статьи 217 НК РФ расходов на переезд к новому месту работы в принимающей юрисдикции в первые 12 месяцев транснационального перевода и по его окончании;

– освобождения от налогообложения в рамках статьи 217 НК РФ дохода в натуральной форме в виде предоставления интернационально мобильному работнику жилья в пределах норм обеспечения жилого помещения в соответствии с положениями Жилищного кодекса Российской Федерации и нормативных правовых актов органов местного самоуправления.

Внесение предложенных правок способствует решению сразу нескольких задач:

– формирования в России системы налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, направленной на стимулирование развития в России института интернационального перевода персонала и на устранение ныне существующей налоговой дискриминации граждан России;

– снижения риска двойного налогообложения доходов и формирования благоприятной налоговой среды, являющейся одним из факторов привлекательности России как принимающей юрисдикции для иностранного персонала;

– высвобождения в организации средств при увеличении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При интернациональном переводе персонала ТНК стремятся нивелировать колебание налогового бремени переводимого персонала. Это достижимо путем возмещения работнику сумм НДФЛ, необходимых к уплате в результате перевода в принимающую юрисдикцию. Суммы возмещения работникам НДФЛ являются частью фонда оплаты труда, и снижение НДФЛ обусловит уменьшение расходов по оплате труда при исчислении базы по налогу на прибыль организаций. Таким образом, внесение предложенных поправок не ведет к сокращению поступлений в российский бюджет.

2. Для повышения эффективности налогового контроля за интернационально мобильным персоналом на базе концепции «налоговой коллаборации» ОЭСР предложено предоставить российской организации право выступать в качестве налогового агента в отношении доходов, выплачиваемых в пользу интерна-

ционально мобильных работников организацией в направляющей юрисдикции, что повлечет за собой обязанность раскрывать налоговым органам сведения о доходах интернационально мобильного персонала от работы по найму.

В зависимости от порядка проведения взаиморасчетов и перевыставления затрат между организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях российские организации могут удерживать НДФЛ в следующем порядке:

– в момент фактической выплаты заработной платы организацией в направляющей юрисдикции: организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, производимых российской организацией и организацией в направляющей юрисдикции после применения допустимых вычетов, и производит его удержание из суммы заработной платы, выплачиваемой организацией в России; или

– в момент фактического перевыставления расходов по оплате труда интернационально мобильного персонала в Россию: организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, произведенных организацией в направляющей юрисдикции, и производит удержание НДФЛ из суммы заработной платы при ее следующей выплате.

Внесение предложенных изменений позволит уменьшить административную нагрузку на налогоплательщиков – физических лиц и увеличить возможности налоговых органов для осуществления налогового контроля, так как пункт 3 статьи 24 НК РФ устанавливает, что помимо обязанности правильно и своевременно исчислять, удерживать и перечислять налоги в бюджетную систему России налоговые агенты обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. В то же время физические лица, не претендующие на получение налоговых вычетов и (или) льгот и (или) на осуществление зачета в России налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, при подаче декларации по форме 3-НДФЛ должны представлять документы, подтверждающие полученные суммы доходов, только по требованию налоговых органов и

только в том случае, если они располагают иными сведениями относительно указанных в налоговой декларации, что снижает возможность налоговых органов осуществлять эффективный налоговый контроль.

3. Предложено исключить положение об обязательности подачи декларации за месяц до отъезда из России теми иностранными работниками, кто покидает территорию России в связи с окончанием транснационального перевода. Одновременно с этим необходимо закрепить за любым интернационально мобильным работником, в том числе российским работником, право подать налоговую декларацию и произвести уплату налога до отъезда из России в связи с переводом на работу за рубеж, поскольку при определенных обстоятельствах физическое лицо в состоянии определить свой окончательный статус налогового резидентства в России до окончания налогового периода, осуществить все необходимые расчеты, подготовить и подать налоговую декларацию и произвести уплату налога.

4. Создание благоприятного налогового и инвестиционного климата должно быть сопряжено с усилением налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала с целью восполнения дефицита бюджета, связанного с уменьшением доходов после реализации предложенных выше льгот. При этом интернационально мобильный работник, нарушивший положения НК РФ, и его работодатель, допустивший такое нарушение, должны нести солидарную ответственность. Целесообразно введение специального штрафа в размере 40% от суммы облагаемого НДФЛ дохода, полученного работником за налоговый период, в котором совершено правонарушение, для физического лица и 0,1% выручки, полученной организацией – работодателем за период осуществления привлеченным работником-нарушителем трудовой деятельности на территории России. Это усилит контроль работодателя за привлеченными работниками в части соблюдения требований российского налогового законодательства и послужит профилактикой налоговых правонарушений интернационально мобильным персоналом.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и перспектив его развития позволяет сформулировать ряд выводов.

1. Возрастающее число интернационально мобильных работников и значимость их роли в продвижении бизнеса обуславливают научный интерес к вопросу налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и путей его развития. На базе фундаментальных работ зарубежных и отечественных авторов, а также анализа положений российских и международных документов в области налоговой и миграционной политики выявлены специфические черты интернационально мобильного персонала, позволяющие обособить его в отдельную категорию налогоплательщиков и рассматривать вопросы налогообложения доходов интернационально мобильного персонала с учетом этих специфических черт.

На основании проведенного анализа развит понятийный аппарат и определены налогоплательщики – интернационально мобильный персонал как работники одной или нескольких организаций, меняющие налоговую юрисдикцию по поручению работодателя, что фиксирует целевую группу налогоплательщиков для адресного применения положений российского законодательства о налогах и сборах.

Закрепление термина интернационально мобильного персонала необходимо осуществить в главе 23 НК РФ. Это позволит решить несколько задач:

– регулировать налогообложение доходов интернационально мобильных работников без разделения их на иностранных и российских граждан для устранения налоговой дискриминации граждан Российской Федерации;

– улучшить налогообложение и повысить качество налогового администрирования и контроля доходов интернационально мобильного персонала с учетом его международной мобильности и обусловленного этим высокого риска двойного налогообложения доходов и тем самым повысить инвестиционную привле-

кательность России и увеличить собираемость налогов в долгосрочной перспективе.

В совокупности это позволит сформировать в России подсистему налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и в дальнейшем развивать ее в соответствии с глобальными тенденциями.

2. Роль интернационально мобильного персонала в налоговых системах направляющих и принимающих юрисдикций можно определить исходя из прочности образуемых им связей личного, финансового, административного и иного характера: в соглашениях (договорах, конвенциях) об избежании двойного налогообложения центр жизненных интересов, являющийся одним из критериев при определении государства, в котором физическое лицо признается налоговым резидентом с точки зрения ДИДН, определен как «тесные личные и экономические связи». В зависимости от продолжительности транснационального перевода в принимающую юрисдикцию вместе с интернационально мобильным работником могут перемещаться его семья и (или) активы, что обуславливает установление статуса налогового резидента с точки зрения как национального налогового законодательства ряда государств, так и ДИДН. При долгосрочном переводе персонала вероятность смещения центра жизненных интересов в принимающую юрисдикцию высокая, в то время как при краткосрочном переводе вероятность такого смещения низкая. Кроме того, краткосрочные транснациональные переводы персонала зачастую организуются таким образом, что доход, полученный за работу в принимающей юрисдикции, может быть освобожден в ней от налогообложения на основании соответствующего ДИДН.

3. Заработная плата интернационально мобильного работника состоит из вознаграждения за труд (оклада), стимулирующих и компенсационных выплат. При этом состав «компенсационного пакета» зависит от должности работника, его семейного положения, уровня квалификации, географии деятельности и других факторов, а единообразие в подходе к формированию компенсационного пакета в различных юрисдикциях обеспечивается наличием корпоративной политики управления интернациональной мобильностью персонала.

4. Разработана классификация видов глобальной мобильности персонала по критерию источника получения дохода, позволяющая определить особенности налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в России и повысить эффективность бюджетного и налогового планирования и прогнозирования. Выявлены различия между понятиями «командировки» и «работы за рубежом» с точки зрения действующего российского законодательства о налогах и сборах и определено, что понятие «работа за рубежом» является достаточно широким и подразумевает различные способы построения трудовых отношений с организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях. При этом с точки зрения налогового законодательства квалифицирующим является не местонахождение организации – источника выплаты дохода, а государственная территория, на которой осуществляется трудовая деятельность. В НК РФ закреплён подход, общепринятый также на международном уровне, согласно которому государство, на территории которого совершена работа (оказана услуга), является источником получения дохода и, соответственно, имеет приоритетное право на налогообложение этого дохода. При этом не имеет значения, в каком государстве производится выплата вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей (оказание услуг).

Таким образом, при переводе на работу в Россию у интернационально мобильных работников может возникнуть обязанность по подаче налоговой декларации и уплате налога в России в случае, если часть вознаграждения за выполнение ими трудовых обязанностей выплачивается из-за рубежа (например, организацией в так называемой «домашней стране» работника). Однако справедлива и обратная ситуация: при переводе персонала на работу из России за рубеж российская организация, являясь источником выплаты дохода, не будет признаваться налоговым агентом по НДФЛ, поскольку такой доход является доходом, полученным от источников за пределами территории России. Следовательно, такой доход подлежит декларированию и налог подлежит уплате в России в зависимости от статуса налогового резидентства работников, и организация – источник выплаты дохода квалифицирующего значения при этом не имеет.

5. На сегодняшний день подавляющее число интернационально мобильных работников являются ВКС. Введение этого миграционного режима не только обеспечило упрощенную процедуру получения разрешительных документов для иностранных граждан, но и оказало большое влияние на налогообложение доходов, позволив снизить налоговую и административную нагрузку на налогоплательщиков. При этом действующий порядок налогообложения доходов ВКС до конца не урегулирован, так как до сих пор остается неясным, к каким доходам ВКС, не являющихся налоговыми резидентами России, применяется ставка налога в размере 13%, поскольку Минфин России в своих разъяснениях склонен изменять перечень таких доходов.

Для решения обозначенной проблемы предложено внести изменения в НК РФ, с тем чтобы признать все выплаты, производимые ВКС в рамках трудового и (или) гражданско-правового договора, доходами от осуществления ими трудовой деятельности в качестве ВКС, а потому подлежащих обложению НДФЛ по ставке 13% вне зависимости от статуса налогового резидентства ВКС. Такая мера позволит внести большую четкость в уже существующий режим ВКС и создать предпосылки для дальнейших изменений в законодательство о налогах и сборах, применимых не к отдельным категориям иностранных работников, но к категории интернационально мобильного персонала в целом, куда входят также российские работники.

6. По результатам анализа практических сложностей, связанных с подачей налоговых деклараций интернационально мобильными работниками, предложено исключить положение об обязательности подачи декларации за месяц до отъезда из России теми иностранными работниками, кто покидает территорию России в связи с окончанием транснационального перевода. Одновременно с этим необходимо закрепить за любым интернационально мобильным работником, в том числе российским, право подать налоговую декларацию и произвести уплату налога до отъезда из России в связи с переводом на работу за рубеж, поскольку при некоторых обстоятельствах физическое лицо в состоянии определить свой окончательный статус налогового резидентства в России до окончания налогового периода,

произвести все необходимые расчеты, подготовить и подать налоговую декларацию и осуществить уплату налога.

7. Подавляющее большинство ТНК стремятся исключить налоги из факторов, оказывающих влияние на транснациональный перевод персонала, что осуществляется путем включения в политику управления интернационально мобильным персоналом специального раздела о нивелировании колебаний налогового бремени переводимых работников, связанных с различиями налоговых систем направляющей и принимающей юрисдикций. Однако в подобном случае возмещение интернационально мобильным работникам дополнительной суммы налога, возникающей вследствие транснационального перевода, является по сути переложением налогового бремени с работника на работодателя, однако для работодателя эта сумма будет уже не налогом, а расходом по оплате труда.

С учетом изложенного предложено внести изменения в российское законодательство о налогах, сборах, страховых взносах с целью уменьшения налогового бремени интернационально мобильного персонала путем:

- снижения до 13% ставки налога, применяемой к доходам любых интернационально мобильных работников, вне зависимости от их гражданства и (или) правового статуса в России;

- освобождения от налогообложения в рамках статьи 217 НК РФ расходов на переезд к новому месту работы в принимающей юрисдикции в первые 12 месяцев транснационального перевода и по его окончании;

- освобождения от налогообложения в рамках статьи 217 НК РФ дохода в натуральной форме в виде предоставления интернационально мобильному работнику жилья в пределах норм обеспечения жилого помещения в соответствии с положениями Жилищного кодекса Российской Федерации и нормативных правовых актов органов местного самоуправления.

Внесение предложенных правок способствует решению сразу нескольких задач:

- формирования в России системы налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, направленной на стимулирование развития в Рос-

сии института интернационального перевода персонала и на устранение ныне существующей налоговой дискриминации граждан России;

– снижения риска двойного налогообложения доходов и формирования благоприятной налоговой среды, являющейся одним из факторов привлекательности России как принимающей юрисдикции для иностранного персонала.

8. Для повышения эффективности налогового контроля за интернационально мобильным персоналом на базе концепции «налоговой коллаборации» ОЭСР предложено предоставить российской организации право выступать в качестве налогового агента в отношении доходов, выплачиваемых в пользу интернационально мобильных работников организацией в направляющей юрисдикции, что повлечет за собой обязанность раскрывать налоговым органам сведения о доходах интернационально мобильного персонала от работы по найму.

В зависимости от порядка проведения взаиморасчетов и перевыставления затрат между организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях российские организации могут удерживать НДФЛ в следующем порядке:

– в момент фактической выплаты заработной платы организацией в направляющей юрисдикции: организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, производимых российской организацией и организацией в направляющей юрисдикции после применения действующих вычетов, и производит его удержание из суммы заработной платы, выплачиваемой организацией в России; или

– в момент фактического перевыставления расходов по оплате труда интернационально мобильного персонала в Россию: организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, произведенных организацией в направляющей юрисдикции, и производит удержание НДФЛ из суммы заработной платы при ее следующей выплате.

Внесение предложенных изменений позволит уменьшить административную нагрузку на налогоплательщиков – физических лиц и увеличить возможности налоговых органов для осуществления налогового контроля, так как пункт 3 ста-

тьи 24 НК РФ устанавливает, что помимо обязанности правильно и своевременно исчислять, удерживать и перечислять налоги в бюджетную систему России налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. В то же время физические лица, не претендующие на получение налоговых вычетов и (или) льгот и (или) на осуществление зачета в России налога, уплаченного (удержанного) за рубежом, при подаче декларации по форме 3-НДФЛ должны представлять документы, подтверждающие полученные суммы доходов, только по требованию налоговых органов и только в том случае, если они располагают иными сведениями относительно указанных в налоговой декларации, что снижает возможность налоговых органов осуществлять эффективный налоговый контроль.

9. Создание благоприятного налогового и инвестиционного климата должно быть сопряжено с усилением налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала с целью восполнения дефицита бюджета, связанного с уменьшением доходов после введения предложенных выше льгот. При этом интернационально мобильный работник, нарушивший положения НК РФ, и его работодатель, допустивший такое нарушение, должны нести солидарную ответственность. Целесообразно введение специального штрафа в размере 40% от суммы облагаемого НДФЛ дохода, полученного работником за налоговый период, в котором совершено правонарушение, для физического лица и 0,1% выручки, полученной организацией – работодателем за период осуществления привлеченным работником-нарушителем трудовой деятельности на территории России. Это усилит контроль работодателя за привлеченными работниками в части соблюдения требований российского налогового законодательства и послужит профилактикой налоговых правонарушений интернационально мобильным персоналом.

Вместе с тем необходимо стимулирование налоговых органов по повышению уровня контроля за доходами интернационально мобильного персонала в условиях цифровизации экономики. Развитие технологий и возможность принятия решений на основе анализа «больших данных» расширяет поле деятельности

для налогового инспектора. В современных социально-экономических условиях проверка полноты и правильности декларирования дохода не должна быть ограничена формальной сверкой значений в разных полях декларации. Информация, поступающая из-за рубежа в рамках обмена налоговой информацией (CRS), должна тщательно анализироваться с применением современных технологических решений и применяться при проведении камеральных налоговых проверок.

Одним из инструментов стимулирования активности налоговых органов по контролю полноты и правильности задекларированных сведений является система премирования при достижении ключевых показателей эффективности (KPI). С учетом сложности налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала целесообразно привязать сумму премии налогового инспектора за достижение KPI к сумме выявленной недоимки по НДФЛ.

Закрепив в НК РФ, что 10% от суммы недоимки по НДФЛ подлежит выплате налоговому инспектору, можно будет добиться полного и всестороннего налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала: со стороны самого работника, со стороны его работодателя и со стороны налогового инспектора.

Предлагаемые в диссертации научные подходы, рекомендации и предложения направлены на развитие налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, усиление инвестиционной привлекательности России и повышение собираемости налогов в долгосрочной перспективе.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/) (дата обращения 27.03.2019).

2. Международная конвенция о защите прав всех трудящихся-мигрантов и членов их семей, принятой резолюцией Генеральной Ассамблеи ООН № 45/158 от 18 декабря 1990 года [Электронный ресурс]: официальный сайт ООН. – Режим доступа: [http://www.un.org/ru/documents/decl\\_conv/conventions/migrant1.shtml](http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/migrant1.shtml) (дата обращения 27.03.2019).

3. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28399/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/) (дата обращения 27.03.2019).

4. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 188-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_51057/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51057/) (дата обращения 27.03.2019).

5. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/) (дата обращения 27.03.2019).

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0) (дата обращения 27.03.2019).

7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения 27.03.2019).

8. Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207915/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207915/) (дата обращения 27.03.2019).

9. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45458/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458/) (дата обращения 27.03.2019).

10. Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_37868/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37868/) (дата обращения 27.03.2019).

11. Закон г. Москвы от 14.06.2006 № 29 «Об обеспечении права жителей города Москвы на жилые помещения» (вместе с «Перечнем стандартов, которым должны соответствовать благоустроенные жилые помещения в многоквартирных домах в городе Москве», «Перечнем правовых актов, дающих гражданам, страдающим тяжелыми формами некоторых хронических заболеваний, право на дополнительную площадь по состоянию здоровья») [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MLAW&n=191488#08062828412752081> (дата обращения 27.03.2019).

12. Постановление Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_98013/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98013/) (дата обращения 27.03.2019).

13. Постановление Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» (вместе с «Положением об особенностях направления работников в служебные командировки») [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_80737/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_80737/) (дата обращения 27.03.2019).

14. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_187725/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_187725/) (дата обращения 27.03.2019).

15. Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа: «Рекомендации Научно-консультативного совета по вопросам применения налогового законодательства» (по итогам работы заседания Совета, проведенного 30.05.2013 на базе Арбитражного суда Нижегородской области) (одобрены Президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа, протокол заседания Президиума от 09.07.2013 № 5) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Арбитражного суда Волго-Вятского округа. – Режим доступа: <http://fasvvo.arbitr.ru/node/13580> (дата обращения 27.03.2019).

16. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 8 июня 2012 г. N Ф09-3304/12 по делу N А07-9065/2011 [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал Гарант.ру. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/38656209/> (дата обращения 27.03.2019).

17. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29 октября 2007 г. № Ф09-8769/07-С3 [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал Гарант.ру. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/35010434/> (дата обращения 27.03.2019).

18. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21 августа 2008 г. № КА-А40/7732-08 [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал Гарант.ру. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/>

prime/doc/5584672/ (дата обращения 27.03.2019).

19. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 ноября 2010 г. по делу № А45-26455/2009 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AZS&n=88843#014586675848272557> (дата обращения 27.03.2019).

20. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда г. Москвы от 18.08.2015 № 09АП-29534/2015 по делу № А40-1148/15 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB009&n=884740#0759749161593622> (дата обращения 27.03.2019).

21. Концепция ФНС России по работе с налогоплательщиками (резюме) [Электронный ресурс]: официальный сайт ФНС России. – Режим доступа: [https://www.nalog.ru/html/docs/concept\\_resume.docx](https://www.nalog.ru/html/docs/concept_resume.docx) (дата обращения 27.03.2019)

22. Абрамова, В. Релокация – высокорискованный и дорогостоящий инвестиционный проект [Электронный ресурс] / В. Абрамова. – Официальный сайт газеты «Ведомости». – Режим доступа: <http://www.vedomosti.ru/management/articles/2014/07/08/izmerit-relokaciyu> (дата обращения 27.03.2019).

23. Анюхина, И. В. Мобильность трудовых ресурсов и транснационализация трудовых отношений: подходы российского законодателя [Электронный ресурс] / И. В. Анюхина, Е. В. Родионова // «Закон». – 2014. – № 6. – Информационно-правовой портал Гарант.ру. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/57513339/> (дата обращения 27.03.2019).

24. Апакова, Е. А. Методические основы повышения результативности экспатриационного процесса в рамках международной производственной компании: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Апакова Елена Александровна; С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов. – СПб. : – 2012. – 20 с.

25. Баев, С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование / С. А. Баев. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 240 с.

26. Балакина, А. П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика / А. П. Балакина // Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 17-20.

27. Братцев, В. И. Цифровизация налогообложения и стимулирующая основа развития реального сектора экономики / В. И. Братцев, А. В. Ройбу // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – 2018. – № 5. – С. 20-25.

28. Брызгалин, А. В. Налоговый контроль / А. В. Брызгалин, Д. А. Ильиных // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 11. – С. 157-159.

29. Глобальный отчет, посвященный вопросам мобильности персонала [Электронный ресурс]: официальный сайт РwС. – Режим доступа: [http://www.pwc.ru/ru/pressreleases/2014/personnel\\_mobility\\_results.jhtml](http://www.pwc.ru/ru/pressreleases/2014/personnel_mobility_results.jhtml) (дата обращения 05.03.2017).

30. Глубокова, Н. Ю., Ли Кай Ин, Чу Лин К. Налогообложение в цифровой экономике / Н. Ю. Глубокова, Ин Кай Ли, К. Лин Чу // Образование, наука и бизнес – индикаторы развития цифровой экономики : сб. научных трудов по материалам Междун. научно-практической конференции молодых ученых ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» / под общей редакцией Е. Ю. Власовой. – М. : Аудитор, 2018. – С. 16-18.

31. Голубцова, Е. В. Развитие информационного обмена между налоговыми администрациями различных стран / Е. В. Голубцова, А. О. Зверева // Роль бухгалтерского учета и налогообложения в финансовом развитии бизнеса: сб. научных трудов по материалам Междун. научно-практической конференции / под общей редакцией О. Н. Васильевой. – Белгород : Агентство перспективных научных исследований, 2017. – С. 43-46.

32. Григорьев, А. С. Налоговое обязательство с иностранным элементом / А. С. Григорьев // Бизнес, менеджмент и право. – 2016. – № 3-4. – С. 81-84.

33. Гулькова, Е. Л. Влияние международного налогообложения на корпоративные финансовые решения / Е. Л. Гулькова, Д. И. Ингбиан // Вестник университета (Государственный Университет Управления). – 2017. – № 2. – С. 131-134.

34. Дафт, Р. Л. Организационная теория и дизайн / Р. Л. Дафт, Дж. Дж. Мерфи, Х. Уилмотт. – Питер, 2013. – 640 с.

35. Действующие двусторонние международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63276/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63276/) (дата обращения 27.03.2019).

36. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/activities\\_fts/ftsefficiency/5071588/#t12](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/ftsefficiency/5071588/#t12) (дата обращения 10.02.2019).

37. Карп, М. В. Налоговые льготы как метод государственного регулирования экономики / М. В. Карп, Л. А. Бурмистрова // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 12 (101). – С. 172 – 177.

38. Князева, О. В. Механизм повышения эффективности государственного налогового администрирования в России в условиях транзитивной экономики: автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Князева Ольга Вениаминовна. – М., 2007. – 25 с.

39. Коротаев, А. С. Правовое регулирование труда иностранных работников в Российской Федерации: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.05 / Коротаев Александр Сергеевич. – М., 2008. – 178 с.

40. Крылов, В. К. Стратегия социально-экономического развития и ее формы / В. К. Крылов // Вызовы менеджмента. – 2018. – № 2. – С. 53 – 59.

41. Лыкова, Л. Н. Бюджетные и налоговые институты модернизации экономики / Л. Н. Лыкова // Российский экономический журнал. – 2018. – № 3. – С. 101 – 114.

42. Майбуров, И. А. Перспективы совершенствования теории и практики налогообложения / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, О. А. Миронова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4 (34). – С. 175 – 184.

43. Маршавина, Л. Я. Взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками / Л. Я. Маршавина, Г. Н. Семенова // Вестник Московского государственного областного университета, серия «Экономика». – 2018. – № 2. – С. 225 – 235.

44. Мацкуляк, И. Д. Закономерности экономического роста: содержание и государственно-рыночное регулирование в России / И. Д. Мацкуляк и др. // Научное обозрение. серия 1: экономика и право. – 2018. – № 1-2. – С. 5 – 25.

45. Мишустин, М. В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М. В. Мишустин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА. – 2005. – 251 с.

46. Налогообложение: актуальные проблемы: Монография / С. П. Колчин и др. – М. : Новая реальность. – 2016. – 288 с.

47. Ожегов, С. И. Словарь русского языка. Издание 18, стереотипное / под ред. члена-корреспондента АН СССР Н. Ю. Шведовой. – М. : Русский язык. – 1986. – 797 с.

48. Ордынская, Е. В. Традиционные и нетрадиционные аспекты налогового стимулирования инвестиционной активности / Е. В. Ордынская, В. С. Панфилов // Федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт народнохозяйственного прогнозирования Российской академии наук. – М. : – 2015. – С. 93-114.

49. Павлова, Л. Н. Финансовые резервы экономического роста в России: налогово-бюджетный аспект / Л. Н. Павлова // Современная экономика: концепции и модели инновационного развития : сб. научных трудов по материалам VIII Междун. научно-практической конференции. – М. : Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, 2016. – С. 211-215.

50. Пансков, В. Г. О некоторых проблемных вопросах понятийного аппарата в теории налогообложения / В. Г. Пансков // Известия Байкальского государственного университета. – 2015. – № 3. – С. 450-456.

51. Полежарова, Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации / Л. В. Полежарова. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 304 с.

52. Полякова, В. Э. Группа компаний: понятие, особенности правового положения [Электронный ресурс] / В. Э. Полякова // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=СЛ&>

n=105813#035836817824472145 (дата обращения 27.01.2019).

53. Пономарева, Н. В., Новикова, Е. С., Голубцова, Е. В. Поиск дополнительных источников финансирования государственных социальных расходов / Н. В. Пономарева, Е. С. Новикова, Е. В. Голубцова // Путеводитель предпринимателя. Научно-практическое издание: сб. науч. трудов. Вып. XXXVII. – М.: Российская Академия предпринимательства; Агентство печати «Наука и образование», 2018. – С. 46-57.

54. Работники российских компаний, направляемые на работу за границу [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: [http://www.pwc.ru/en\\_RU/ru/events/2013/migration-law/dingin.pdf](http://www.pwc.ru/en_RU/ru/events/2013/migration-law/dingin.pdf) (дата обращения: 01.03.2018).

55. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь. / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 494 с.

56. Ричерри, М. Современные вызовы трудовым отношениям: дискуссия о глобальном регулировании рынка труда / М. Ричерри, И. В. Шестерякова // Herald Of The Euro-Asian Law Congress. – 2018. – № 2. – С. 69-78.

57. Россия в цифрах. 2017: Крат. стат. сб. / Росстат. – М., 2017. – Р 76. [Электронный ресурс]: официальный сайт Росстата. – Режим доступа: [http://www.gks.ru/free\\_doc/doc\\_2017/rusfi-g/rus17.pdf](http://www.gks.ru/free_doc/doc_2017/rusfi-g/rus17.pdf) (дата обращения 30.11.2018).

58. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов. / А. Смит; пер. с англ. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.

59. Стоимость аренды квартиры в Москве и Подмосковье [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.irm.ru/rent/?todo=calc&external=&service\\_key=590df9930728c&price\\_cond=&flat%5Bmetro%5D=&flat%5Binput\\_district%5D=18&flat%5Binput\\_podm%5D=&flat%5Bmetro\\_time%5D=10&flat%5Bmetro\\_type%5D=1&flat%5Bdo\\_mkad%5D=2&flat%5Bhouse\\_type%5D=1&flat%5Bfloors%5D=17&flat%5Bfloor%5D=5&flat%5Brooms%5D=4&flat%5Bsquare%5D=100%2C0&flat%5Bsquare\\_kitchen%5D=12%2C0&flat%5Brepair%5D=3&currency=0&date=06.05.2017](https://www.irm.ru/rent/?todo=calc&external=&service_key=590df9930728c&price_cond=&flat%5Bmetro%5D=&flat%5Binput_district%5D=18&flat%5Binput_podm%5D=&flat%5Bmetro_time%5D=10&flat%5Bmetro_type%5D=1&flat%5Bdo_mkad%5D=2&flat%5Bhouse_type%5D=1&flat%5Bfloors%5D=17&flat%5Bfloor%5D=5&flat%5Brooms%5D=4&flat%5Bsquare%5D=100%2C0&flat%5Bsquare_kitchen%5D=12%2C0&flat%5Brepair%5D=3&currency=0&date=06.05.2017) (дата обращения 06.05.2018).

60. Стратегическая карта ФНС России на 2019-2023 годы [Электронный ресурс]: официальный сайт ФНС России. – Режим доступа: [https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about\\_fts/docs/strat1923.xls](https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/docs/strat1923.xls) (дата обращения 17.01.2019).

61. Топ-скандал: как ошибки гендиректоров вредят компаниям [Электронный ресурс]: официальный сайт РБК. – Режим доступа: <https://plus.rbc.ru/news/5c1a1e487a8aa930198434be?ruid=NaN> (дата обращения 27.03.2019).

62. Труд и занятость в России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b15\\_36/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_36/Main.htm) (дата обращения 11.11.2017).

63. Управление вознаграждением: оплата труда «глобально-мобильных» сотрудников [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.training.com.ua/live/release/Upravlenie\\_voznagrazhdeniem\\_oplata\\_truda\\_globalno\\_mobilnyh\\_sotrudnikov](http://www.training.com.ua/live/release/Upravlenie_voznagrazhdeniem_oplata_truda_globalno_mobilnyh_sotrudnikov) (дата обращения: 17.09.2017).

64. Устойчивое развитие налоговой системы российской федерации в условиях глобальных изменений: монография / Л. И. Гончаренко и др. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». – 2017. – 582 с.

65. Хаванова, И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. – М. : ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с.

66. Худенко, К. А. Социально-трудовые отношения иностранных менеджеров на российском рынке труда: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.07 / Карина Анатольевна Худенко. – М., 2000. – 212 с.

67. Чванов, Р. А. Налоговые льготы – стимулы или потери? / Р. А. Чванов // Экономика и управление: проблемы, решения, 12, Т. 1. – 2016. – С. 107-113.

68. Черник, Д. Г. К вопросу о налоговой политике современной России / Д. Г. Черник // Научные труды Вольного экономического общества России. – 2015. – Т. 195. – С. 975-997.

69. Шувалова, Е. Б. Налоговая льгота как инструмент повышения качества государственного регулирования финансовых процессов / Е. Б. Шувалова, М. С. Гордиенко // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 1 (43). – С. 271-

280.

70. Экспресс-исследование 2013: управление талантами и ценностным предложением для работника [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: [http://www.pwc.ru/en/hr-consulting/publications/assets/hr-pulse\\_survey-tm-evp-2013.pdf](http://www.pwc.ru/en/hr-consulting/publications/assets/hr-pulse_survey-tm-evp-2013.pdf) (дата обращения 27.03.2019).

71. Юлгушева, Л. Ш. Актуальные вопросы налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала / Л. Ш. Юлгушева // Финансы. – 2019 – № 5. – С. 57-61. – 0,58 п.л.

72. Юлгушева, Л. Ш., Сивушков, Е. Б. Актуальные вопросы налогообложения доходов российских работников, переводимых на работу за рубеж / Л. Ш. Юлгушева, Е. Б. Сивушков // Финансы. – 2018. – № 3. – С. 34-39.

73. Юлгушева, Л. Ш., Титова, Ю. А., Украинцева, М. В. Влияние корпоративной политики нивелирования колебаний налогового бремени глобально мобильного персонала на затраты предприятия / Учет, аудит и налогообложение в обеспечении экономической безопасности предприятий : межвузовский сб. научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов / колл. авторов; сост. Н. А. Проданова, Л. А. Чайковская, А. Е. Сивкова, Хасан Абу езда. – М. : РУСАЙНС, 2018. – Ч. 1. – С. 479-486.

74. Юлгушева, Л. Ш. НДФЛ с высококвалифицированных иностранных специалистов: проблемные вопросы / Л. Ш. Юлгушева // Налоговая политика и практика. – 2016 – № 11 (167). – С. 48-51.

75. Юлгушева, Л. Ш. Соглашения об избежании двойного налогообложения и сложности их применения в России в отношении НДФЛ / Л. Ш. Юлгушева // Налоговая политика и практика. – 2015 – № 6 (150). – С. 66-69.

76. Юлгушева, Л. Ш. Налоговая дискриминация физических лиц в России – миф или реальность? / Л. Ш. Юлгушева // Налоговед. – 2015 – № 11 (143). – С. 72-76.

77. Bailey, A. What Is Tax Equalisation? [Электронный ресурс] / A. Bailey. – Режим доступа: <http://www.internationalhradviser.com/storage/downloads/What%20Is%20Tax%20Equalisation%20BDO.pdf> (дата обращения 27.03.2019).

78. Baker & McKenzie: Global Mobility Handbook 2013 [Электронный ресурс]: официальный сайт Baker & McKenzie. – Режим доступа: [http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Employment/bk\\_globalmigration\\_globalmobilityhandbook2013.pdf](http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Global%20Employment/bk_globalmigration_globalmobilityhandbook2013.pdf) (дата обращения 22.02.2019).

79. BCG: Decoding Global Talent 2018 [Электронный ресурс]: официальный сайт BCG. – Режим доступа: <https://www.bcg.com/publications/2018/decoding-global-talent.aspx> (дата обращения 27.03.2019).

80. Bolino, M. C. Expatriate assignments and intra-organizational career success: Implications for individuals and organizations / M. C. Bolino // *Journal of International Business Studies*. – 2007. – № 38 (5). – С. 819-835.

81. Brookfield: 2016 Global Mobility Trends [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://globalmobilitytrends.brookfieldgrs.com/#/section-10?q=79\\_](http://globalmobilitytrends.brookfieldgrs.com/#/section-10?q=79_) (дата обращения 17.07.2017).

82. Brookfield: 2016 Global Mobility Trends [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://globalmobilitytrends.brookfieldgrs.com/#/section-10?q=80\\_](http://globalmobilitytrends.brookfieldgrs.com/#/section-10?q=80_) (дата обращения 19.07.2017).

83. Chaykovskaya, L. A. Social Equity: A Route to Progressive Taxation of Individuals / L. A. Chaykovskaya, N. V. Philippova, R. G. Akhmadeev, O. A. Vykanova // *European Research Studies Journal*. – 2018. – XXI Issue 4. – P. 317-330.

84. Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/administration/co-operative-compliance.htm> (дата обращения 27.03.2019).

85. Collings, D. G. Changing patterns of global staffing in the multinational enterprise: Challenges to the conventional expatriate assignment and emerging alternatives / D. G. Collings, H. Scullion, & M. J. Morley // *Journal of World Business*. – 2007. – № 42 (2). – С. 198-213.

86. Commentaries on the articles of the Model Tax Convention [Электронный ресурс]: официальный сайт ОЭСР. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата обращения: 01.02.2018).

87. Crown: 2018 Global Mobility Trends [Электронный ресурс]: официальный сайт Crown. – Режим доступа: <https://www.crownworldmobility.com/insights/2018-global-mobility-trends/> (дата обращения: 17.10.2018).

88. Deloitte: 2013 CIS Personnel Mobility Survey [Электронный ресурс]: официальный сайт Deloitte. – Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/tax/deloitte-uk-tax-gmt-2013-cis-personnel-mobility-survey.pdf> (дата обращения: 01.02.2018).

89. Edström, A. Transfer of managers as a co-ordination and control strategy in multinational organizations. / A. Edström, J. R. Galbraith // *Administrative Science Quarterly*. – 1977. – № 22 (2). – С. 248-263.

90. EY: 2015 Global Mobility Effectiveness Survey [Электронный ресурс]: официальный сайт EY. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vw-LUAssets/EY-global-mobility-effectiveness-survey-2015-executive-summary/\\$File/EY-global-mobility-effectiveness-survey-2015-executive-summary.pdf](http://www.ey.com/Publication/vw-LUAssets/EY-global-mobility-effectiveness-survey-2015-executive-summary/$File/EY-global-mobility-effectiveness-survey-2015-executive-summary.pdf) (дата обращения: 21.01.2018).

91. EY: Managing global compensation [Электронный ресурс]: официальный сайт EY. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-survey-managing-global-compensation/\\$FILE/ey-gcs-refresh-survey-report.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-survey-managing-global-compensation/$FILE/ey-gcs-refresh-survey-report.pdf) (дата обращения: 21.01.2018).

92. EY: Worldwide Personal Tax Guide [Электронный ресурс]: официальный сайт EY. – Режим доступа: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide---country-list> (дата обращения: 01.02.2019).

93. Heenan, D. A. Multinational organization development. / D. A. Heenan, H. V. Perlmutter. – Reading, MA: Addison-Wesley, 1979. – С. 178.

94. Increasing the effectiveness of international assignments: aligning them with the goals of the organization and assignees [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www2.cipd.co.uk/NR/rdonlyres/DCA00F88-7581-4BC5-97C2-6D68A224709B-/0/Rewardssamplechapter.pdf> (дата обращения 06.02.2018).

95. International Assignment Tax Lifecycle [Электронный ресурс] – Режим до-

ступа: <http://www.gtn.com/files/Tax%20Lifecycle.pdf> (дата обращения: 17.12.2018).

96. IRS: Welcome to Get Transcript. – [Электронный ресурс]: официальный сайт Internal Revenue Service. – Режим доступа: <https://www.irs.gov/individuals/get-transcript> (дата обращения: 15.01.2018).

97. Kirchler, E. Taxpayers' Motivations Relating to Tax Compliance. [Электронный ресурс] // E. Kirchler, K. Gangl, E. Hofmann, M. de Groot, G. Antonides, S. Goslinga, B. Hartl. – Journal of Tax Compliance. – Режим доступа: <http://jota.website/article/view/45/44> (дата обращения: 14.02.2018).

98. KPMG: Global Assignment Policies and Practices [Электронный ресурс]: официальный сайт KPMG. – Режим доступа: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/global-assignment-policies-and-practices-survey-2015-v2.pdf> (дата обращения: 18.12.2018).

99. Lewis, A. The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour / A. Lewis. – Cambridge University Press. – 2012. – p. 565.

100. Model Convention with respect to taxes on income and on capital (Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал) [Электронный ресурс]: официальный сайт ОЭСР. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/-treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (дата обращения: 19.12.2018).

101. Perlmutter, H. V. The tortuous evolution of the multinational corporation. / H. V. Perlmutter // Columbia Journal of World Business. – 1969. – С. 9-18.

102. PwC: Cooperative compliance: The new frontier for global mobility programs [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/publications/assets/pwc-cooperative-compliance-ias-tax-policy.pdf> (дата обращения: 17.11.2018).

103. PwC report: Talent mobility 2020 and beyond [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/managing-tomorrows-people/future-of-work/pdf/pwc-talent-mobility-2020.pdf> (дата обращения: 17.09.2018).

104. PwC: International assignment perspectives. Volume 2. [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/gx/en/hr->

management-services/pdf/ia\_perspectives\_v2.pdf (дата обращения: 13.08.2018).

105. PwC: Moving people with purpose [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/publications/assets/pwc-sbtvg.pdf> (дата обращения: 03.05.2018).

106. PwC: Survey of Global Mobility Policies – [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/us/en/hr-management/assets/pwc-gm-survey-executive-summary.pdf> (дата обращения: 17.10.2018).

107. Reiche, S. International Human Resource Management / S. Reiche, A.-W. Harzing. – London: Sage Publications. – 2009. – С. 58.

108. Shay, J. P. Expatriate assignment, adjustment and effectiveness: An empirical examination of the big picture. / J. P. Shay, S. A. Ваак. // Journal of International Business Studies. – 2004. – № 35 (3): – С. 216-232.

109. Stein J. Equalization or Protection – A Taxing Question [Электронный ресурс] / J. Stein. – International HR Forum. – Режим доступа: <https://internationalhrforum.com/2012/02/28/equalization-or-protection-a-taxing-question/> (дата обращения 27.03.2019).

110. Strategic Global Mobility: Unlocking the value of cross-border assignments [Электронный ресурс]: официальный сайт EY. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-mobility-cross-border-assignments-value/\\$FILE/ey-HBR-Report.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-mobility-cross-border-assignments-value/$FILE/ey-HBR-Report.pdf) (дата обращения: 01.02.2018).

111. Tahvanainen, M. Implications of short-term international assignments. / M. Tahvanainen, V. Worm, D. Welch // European Management Journal. – 2005. – № 23 (6). – С. 663-673.

112. Tax Commissioners unite to fight tax fraud [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/tax-commissioners-unite-to-fight-tax-fraud.htm> (дата обращения 27.03.2019).

113. Welch, D. E. The international business traveler: A neglected but strategic human resource. / D. E. Welch, L. S. Welch, V. Worm, // International Journal of Human Resource Management. – 2007. – № 18 (2). – С. 173-183.

114. Worm, V. Are virtual assignments feasible? / V. Worm, D. E. Welch, M. Fenwick // *Management International Review*. – 2003. – № 43 (Special Issue 1). – С. 95-114.

**ПРИЛОЖЕНИЕ А**

(справочное)

**СПРАВКА О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА**

за \_\_\_\_ год N \_\_\_\_ от \_\_\_\_ . \_\_\_\_ . \_\_\_\_  
 Признак<sup>41</sup> \_\_\_\_\_ номер корректировки \_\_\_\_\_ в ИФНС (код) \_\_\_\_\_

Форма 2-НДФЛ

Код по КНД 1151078

## 1. Данные о налоговом агенте

Код по ОКТМО \_\_\_\_\_ Телефон \_\_\_\_\_ ИНН \_\_\_\_\_ КПП \_\_\_\_\_

Налоговый агент \_\_\_\_\_

## 1.1. Данные о фактическом плательщике доходов

Наименование в русской транскрипции \_\_\_\_\_

Наименование в латинской транскрипции \_\_\_\_\_

Код плательщика в стране регистрации (инкорпорации) или аналог (если имеется)

Адрес в стране регистрации (инкорпорации) \_\_\_\_\_

## 2. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН в Российской Федерации \_\_\_\_\_ ИНН в стране гражданства

Фамилия \_\_\_\_\_ Имя \_\_\_\_\_ Отчество \_\_\_\_\_

Статус налогоплательщика \_\_\_\_\_ Дата рождения \_\_\_\_ . \_\_\_\_ . \_\_\_\_ Гражданство (код страны) \_\_\_\_\_

Код документа, удостоверяющего личность: \_\_\_\_ Серия и номер документа \_\_\_\_\_

Адрес места жительства в Российской Федерации: Почтовый индекс

\_\_\_\_\_ Код субъекта \_\_\_\_\_ Район \_\_\_\_\_ Город

\_\_\_\_\_ Населенный пункт \_\_\_\_\_ Улица \_\_\_\_\_

Дом \_\_\_\_\_ Корпус \_\_\_\_\_ Квартира \_\_\_\_\_ Код страны проживания:

\_\_\_\_\_ Адрес \_\_\_\_\_

## 3. Доходы, облагаемые по ставке \_\_\_\_\_ %

Месяц	Код до-хода	Сумма дохода	Код вы-чета	Сумма вычета

Ме-сяц	Код до-хода	Сумм а до-хода	Код вы-чета	Сумма вычета

<sup>41</sup> Цифра 3 – если Справка представляется в отношении доходов, фактически выплаченных иностранной организацией, не имеющей зарегистрированного присутствия в России

4. Стандартные, социальные, инвестиционные и имущественные налоговые вычеты

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета

Уведомление, подтверждающее право на социальный налоговый вычет: N \_\_\_\_ Дата \_\_.\_\_.\_\_\_\_ Код ИФНС \_\_\_\_

Уведомление, подтверждающее право на имущественный налоговый вычет: N \_\_\_\_ Дата \_\_.\_\_.\_\_\_\_ Код ИФНС \_\_\_\_

5. Общие суммы дохода и налога

Общая сумма дохода		Сумма налога удержанная	
Налоговая база		Сумма налога перечисленная	
Сумма налога исчисленная		Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	
Сумма фиксированных авансовых платежей		Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	

Уведомление, подтверждающее право на уменьшение налога на фиксированные авансовые платежи: N \_\_\_\_ Дата \_\_.\_\_.\_\_\_\_ Код ИФНС \_\_\_\_

Налоговый агент (1 - налоговый агент, 2 - уполномоченный представитель): \_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(ФИО)

\_\_\_\_\_  
(подпись)

Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя

\_\_\_\_\_