

Налогообложение дохода «мигрирующих» работников

Совершенно обыденной является ситуация, при которой эстонские резиденты работают за пределами Эстонии или являются членами руководящих органов иностранных компаний. В этой связи актуальными являются вопросы, связанные с налогообложением их дохода.



*Леонид Агеев,
налоговый консультант
Larssen™ Corporate
Services*

В этой статье мы рассмотрим принципы и примеры налогообложения заработных плат работников и выплат членам руководящих органов, как резидентов, так и нерезидентов, с точки зрения работодателя – эстонской компании.

В понимании Закона о подоходном налоге (в дальнейшем Закон), понятие «резидент» определяет статус лица с точки зрения налогообложения его дохода. Резидент является лицом с неограниченной налогообязанностью, доходы которого облагаются по всеобщему принципу.

Статья 6 Закона определяет, что физическое лицо является резидентом Эстонии, если его место жительства находится в Эстонии, или он пребывает в Эстонии не менее 183 дней в течение любых 12 последовательных календарных меся-

цев. Лицо считается резидентом со дня его прибытия в Эстонию.

При этом необходимо учитывать, что в случае, если резидент покинул пределы Эстонии на срок даже более 183 дней, он не перестанет автоматически быть резидентом Эстонии с точки зрения налогообложения его дохода, например, в случае, если «центр его жизненных интересов» остается в Эстонии. По аналогии, если иностранец находится в Эстонии более 183 дней, но «центр его жизненных интересов» остается в другой стране, то он не становится автоматически резидентом Эстонии.

В настоящий момент в Эстонии смена резидентства законодательно никак не регулируется. Есть только инструкция налогового управляющего об определении резидентства (<http://www.emta.ee/index.php?id=1529>), которая согласно части 2 статьи 15 Закона о налогообложении не является для налогоплательщика обязывающей.

В ситуации, когда резидент одного государства (работник или член руководящего органа) исполняет свои функции (или их часть) в другом государстве, определяющим является наличие договора об избежании двойного налогообложения между этими странами (в дальнейшем Договор).

Учитывая то обстоятельство, что международные соглашения имеют приоритет над национальным законодательством, для определения резидентства физического лица следует принимать во внимание положения статьи 4 Договора, которая гласит:

- резидентом договорной страны являются все лица, у которых по законам этой страны есть налоговое обязательство на основании места жительства, места нахождения, центра управления, регистрации или прочих подобных критериев.

Если же, согласно вышеприведенной формулировке, физическое лицо является резидентом обеих договорных стран, то его статус определяется следующим образом:

- он считается резидентом той страны, в которой находится его постоянное место жительства; если у него постоянное место жительства в обеих странах, то он считается резидентом той страны, с которой у него прямые личные и экономические связи (центр жизненных интересов – семья, например);
- если невозможно определить страну, в которой находится центр его жизненных интересов, или если у него нет постоянного места жительства ни в одной из договорных стран, то он счи-

тается резидентом той страны, в которой он дольше всего пребывает;

- если невозможно определить, в какой стране он дольше пребывает, или он не пребывает постоянно ни в одной стране, то он считается резидентом той страны, гражданином которой он является;
- если он является гражданином обеих стран или не является гражданином ни одной страны, то вопрос решается путем соглашения компетентных органов договорных стран.

Перечень стран, с которыми договоры заключены, и тексты договоров можно найти по адресу: <http://www.emta.ee/index.php?id=1518>.

Договоры применяются к налогам на доход и капитал, взимаемым от имени Договаривающегося Государства, его политических подразделений или местных властей, вне зависимости от способа их взимания.

Таким образом, Договоры применимы к доходу в виде заработной платы (статья 15 Договора) и платы членам руководящих органов (статья 16 Договора).

Рассмотрим далее несколько примеров того, каким образом применяются положения Договоров в различных ситуациях.

Пример 1

Работник эстонской компании, резидент Эстонии в понимании Договора, в течение 12 последовательных календарных месяцев работает:

- 1 месяц (31 день) в Эстонии,
- 4 месяца (120 дней) в Латвии (командировка),
- 7 месяцев (214 дней) в Литве (командировка).

В Латвии и Литве компания не имеет «постоянного места осуществления деятельности». Заработная плата работника составляет 120 000 ЕЕК в год.

В соответствии со статьей 15 Договора:

Литва будет иметь право на налогообложение 70 000 ЕЕК, или 7/12 заработной платы (п. 1, статья 15);

Эстония будет иметь право на налогообложение 10 000 ЕЕК, или 1/12 (п. 1, статья 15) и 40 000 ЕЕК, или 4/12 (п. 2, статья 15).



Следует отметить, что в случае, если компания имела бы в Латвии «постоянное место деятельности» (Permanent Establishment) в понимании статьи 5 Договора или постоянное место нахождения, то Латвия также имела бы право на налогообложение 4/12 дохода работника.

С удержанием и уплатой налогов не возникает особых проблем в случае, если работодатель заранее предполагает, что командировка сотрудника продлится более 183 дней, и она начинается и заканчивается в течение одного периода налогообложения.

В этом случае работник должен будет зарегистрироваться в Литве в качестве налогоплательщика по подоходному налогу и предоставить работодателю подтверждение о регистрации для того, чтобы с его заработной платы не удерживался налог в Эстонии. По окончании периода налогообложения он будет должен задекларировать доход, полученный за период его пребывания в Литве. Работодатель же, в зависимости от требований местного законодательства, может иметь обязательство зарегистрироваться в Литве

в качестве работодателя и выполнять соответствующие обязательства (удерживать и уплачивать подоходный налог).

В соответствии с п. 1 статьи 23 Договора, доход работника, полученный им в виде заработной платы в период его пребывания в Литве, освобождается от налогообложения в Эстонии **вне зависимости от того, какая ставка налога применялась к этому доходу в Литве**. По окончании периода налогообложения в Эстонии работник, декларируя свои доходы, заполняет дополнительную таблицу (8.8), где указывает «литовский» доход.

Таким образом, в целях избежания двойного налогообложения, в отношении этого вида дохода применяется метод исключения (exemption).

Пример 2

Ситуация выглядит более запутанной в случае, если командировка начинается в одном периоде налогообложения (предположим, с 1 декабря прошлого года), а заканчивается в следующем, при этом ее продолжительность заранее не известна, то есть неизвестно, продлится ли она более или менее 183 дней.

В таком случае работник регистрируется в Литве в качестве налогоплательщика на 184-й день своего пребывания в Литве (предположим, 1 июня). С этого момента и до окончания командировки (предположим, 1 июля) подоходный налог с его заработной платы должен удерживаться и уплачиваться в Литве. Работодатель же на основании справки, предоставленной работником, прекращает удержание и уплату налога в Эстонии. Также, в зависимости от требований местного законодательства, у работодателя может возникнуть обязательство зарегистрироваться в Литве в качестве работодателя и выполнять соответствующие обязательства.

Работник должен будет в Литве подать декларацию о доходах за прошедший период налогообложения (за декабрь) и уплатить соответствующую сумму налога. А в следующем году, в срок, установленный законодательством, подать декларацию по доходу, полученному в текущем году, и уплатить налог.

Налог с той части дохода, который был получен им в период с 1 декабря по 1 июня, уплачивает работник.

В Эстонии к 31.03.2010 года работник подает декларацию о доходах. А после того, как он после 1 июня уплатит подоходный налог в Литве и получит соответствующую справку, он

может исправить свою декларацию о подоходном налоге в Эстонии и получить переплаченный в Эстонии подоходный налог назад.

В результате этого доход будет подлежать налогообложению следующим образом:

В Литве:

10 000 ЕЕК (за один месяц), полученные в предыдущем периоде налогообложения, и 60 000 ЕЕК (за шесть месяцев), полученные в текущем периоде налогообложения.

В Эстонии:

110 000 ЕЕК (за одиннадцать месяцев), полученные в предыдущий период налогообложения, и 60 000 ЕЕК (за шесть месяцев), полученные в текущем периоде налогообложения.

Пример 3

В случае, если резидент Эстонии временно уезжает на работу в страну, с которой нет договора (например, в Россию), и в которой он будет пребывать более 183 дней, то при декларировании его доходов в Эстонии нужно исходить из статьи 45 Закона. В ней говорится, что если налогоплательщик-резидент получил в период налогообложения доход из-за границы, то все доходы, полученные за границей, прибавляются к налогооблагаемому доходу лица, и из подоходного налога, подлежащего уплате, вычитается подоходный налог на указанный доход, уплаченный или удержанный за границей. Разумеется, все это можно сделать только при наличии справки налогового управляющего иностранного государства. Доход в виде заработной платы, полученный за границей, в этом случае декларируется в дополнительной таблице 8.1.

Таким образом, в этом случае применяется кредитный метод (credit).

Предположим, что командировка длилась 7 месяцев в течение одного периода налогообложения. В результате доход будет подлежать налогообложению следующим образом:

В Российской Федерации:

70 000 ЕЕК (за семь месяцев).

В Эстонии:

120 000 ЕЕК (за весь период), но в декларации о доходах физического лица (таблица 8.1) будет нужно указать уплаченный или удержанный в РФ налог. Таким образом, возникнет переплата, которая подлежит возмещению.

В случае «обратной» ситуации – работник-нерезидент прибывает для исполнения своих обязанностей в Эстонию, применяются принципы аналогичные описанным выше.

В следующей статье мы рассмотрим варианты обложения социальным налогом, а также налогообложение выплат членам управленческих и контролирующих органов. ●