

**ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ  
ДОХОДОВ ТРУДОВЫХ МИГРАНТОВ В РОССИИ**

---

Изучены отдельные проблемные аспекты налогообложения иностранных граждан в России по доходам от трудовой деятельности. Высказано предположение о несоблюдении принципа нейтральности налоговой системы России в отношении государственного контроля и налогообложения иностранных работников. Выявлены неясности налогового законодательства в отношении применяемой ставки НДФЛ в зависимости от статуса налогового резидента Российской Федерации. Основное внимание уделено налогообложению трудовых мигрантов из стран ЕАЭС и из отдельных стран СНГ на основе патента.

Ключевые слова: налогообложение доходов физических лиц, принцип нейтральности, патент в виде авансового платежа, налоговый резидент, трудовой мигрант.

---

*Sh.A. Juraev, I.V. Gushina***STATE CONTROL OVER TAXATION OF INCOME  
OF LABOUR MIGRANTS IN RUSSIA**

---

Some problematic aspects of taxation of foreign citizens in Russia on income from employment are Studied. It is suggested that the principle of neutrality of the Russian tax system in relation to state control and taxation of foreign workers is not observed. The ambiguities of tax legislation in relation to the applicable personal income tax rate depending on the status of a tax resident of the Russian Federation are revealed. The main attention is paid to the taxation of labor migrants from the EAEU countries and from some CIS countries on the basis of a patent.

Keywords: taxation of personal income, the principle of neutrality, patent in the form of advance payment, tax resident, migrant worker.

---

Процесс миграции населения может оказывать как отрицательное, так и положительное влияние на развитие экономики и общества любого государства. В некоторые случаи многочисленная миграция приводит к ухудшению положения коренного населения и его вытеснению со своих исконных территорий и рассматривается как угроза экономической безопасности государства. Налогообложение, это только одно из направлений государственного регулирования миграции населения. Отметим, что нейтральность налоговой системы, – это общепризнанный принцип, которому должна соответствовать налоговая система в любом государстве [1, с. 134]. К сожалению, добиться этого в полной мере не получается. Налогообложение доходов трудовых мигрантов в Российской Федерации зависит от страны из которой приехал мигрант и от целого ряда других факторов. В некоторых ситуациях мигранты, не имеющие гражданства, могут уплачивать налоги даже в меньшем размере, чем граждане России. Таким образом, изучение вопросов налогообложения

трудовых мигрантов в России имеет определенный научный и практический интерес и является актуальным.

Государственный контроль за налогообложением доходов трудовых мигрантов осуществляют органы налогового и миграционного контроля. Во многих научных исследованиях, посвященных проблемам налогообложения отмечается, что в налоговом законодательстве нет универсального определения понятию «доход» в целом и понятию «доход физического лица», которое подходило бы ко всем ситуациям [2, с. 56]. По ст. 41 НК РФ, доходом признается «экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в какой такую выгоду можно оценить», и определяемая в соответствии с гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» и гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

В интересующем нас аспекте, объектами налогообложения признаются доходы, полученные налогоплательщиками. А именно<sup>11</sup>: заработная плата, денежные средства, начисленные в случае временной нетрудоспособности, материальная помощь, премии и подарки и иные ситуации, которые возникают в процессе деятельности иностранного гражданина в России.

Можно выделить два основных подхода к налогообложению иностранных работников. Первый – основной подход зависит от того, имеет ли гражданин статус налогового резидента. Второй подход – особенный и зависит, как от личности трудового мигранта, так и от страны из которой он приехал.

Понятие налогового резидента дает ст. 207 НК РФ. Человек является налоговым резидентом, если он пребывает в России больше 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Число дней пребывания определяется суммированием (прямым подсчетом) всех календарных дней, в которых он находился в РФ в течение этого периода. При их подсчете учитываются дни (календарные даты) въезда и выезда, поскольку в эти дни человек фактически находится на территории России. Кроме того, необходимо отметить, что срок в 183 дня может прерываться, если работник выезжал в командировку или в отпуск или по другим причинам в зарубежные страны [3, с. 186]. Однако и в этом правиле есть исключения, если работник выезжал для краткосрочного лечения или обучения (менее шести месяцев), то для подсчета статуса резидента эти дни считаются, как дни проведенные на территории Российской Федерации. При этом должно выполняться обязательное условие: сразу после окончания обучения или лечения работник должен вернуться в РФ (письмо Минфина России от 26 сентября 2012 г. № 03–04–05/6–1128).

Если обычный иностранный работник не имеет статуса налогового резидента, то почти все его доходы, полученные в России облагаются по ставке 30 %, исключение составляют только дивиденды – ставка 15 %. Однако, ставка в 30 % в отношении иностранных граждан применяется даже тогда, когда гражданин России должен уплачивать налог по ставке 35 %. Это могут быть доходы в виде материальной выгоды от займов, подарки в рекламных акциях свыше 4 000 р. за календарный год и некоторые другие ситуации.

---

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146–ФЗ (ред. от 28.12.2016 г.) // СПС «КонсультантПлюс»

**Особенности налогообложения доходов отдельных категорий  
иностранцев работников в Российской Федерации.**

	Категория работника	Ставка	Особенности
<b>Доходы от трудовой деятельности</b>			
1	Высококвалифицированные специалисты	13 %	Физическое лицо должно соответствовать требованиям <sup>12</sup> ст. 13.2 ФЗ № 115 доход не должен быть менее определённой суммы в зависимости от места работы. Например, не менее 85 000 р. в месяц для преподавателей и научных работников.
2	Участники госпрограммы по добровольному переселению соотечественников	13 %	Правила участия предусмотрены Указом Президента РФ от 22.06.2006 г. № 637 <sup>13</sup>
3	Иностранцы граждане, прибывшие в экстренном массовом порядке и признанные беженцами <sup>14</sup>	13 %	Правила признания предусмотрены ФЗ РФ от 19.02.1993 г. № 4528-1 «О беженцах»
4	Члены экипажей судов, плавающих под государственным флагом России	13 %	Необходимо учитывать наличие или отсутствие Налогового соглашения с государством на территории которого был выплачен доход
<b>Иные доходы</b>			
5	Все категории граждан перечисленные в стр. 1, 2, 3, 4	15 %	До приобретения статуса налогового резидента по ст. 207 НК РФ в случае получения дивидендов
6	Все категории граждан перечисленные в стр. 1, 2, 3, 4	30 %	До приобретения статуса налогового резидента по ст. 207 НК РФ (доходы от продажи имущества, выплаты по временной нетрудоспособности, материальная помощь и пр.)
7	Все категории граждан перечисленные в стр. 1, 2, 3, 4	13 %, 35 %	После приобретения статуса налогового резидента

Одним из наиболее проблемных аспектов является предоставление вычетов и перерасчет налога в связи с изменением статуса физического лица с нерезидента на резидента. Если физическое лицо не резидент, то оно и не имеет права на вычеты: стандартные, социальные, имущественные и инвестиционные [4, с. 93]. Однако расчет дохода, подлежащего налогообложению осуществляется по ст. 217, т.е. с учетом стоимости призов, подарков, материальной помощи и дру-

<sup>12</sup> О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ (ред. от 27.12.2018 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 16.01.2019) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>13</sup> О мерах по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом [Электронный ресурс] : указ Президента РФ от 22 июня 2006 г. № 637 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>14</sup> О беженцах [Электронный ресурс] : федер. закон от 19.02.1993 г. № 4528-1 // СПС «КонсультантПлюс».

гих ситуаций. Например, первые 4 000 р. материальной помощи, подарка, полученные в календарном году не облагаются и у нерезидента. В этой ситуации нейтральность налоговой системы соблюдается.

Однако, по мнению автора о соблюдении принципа нейтральности нельзя говорить, когда речь идет о создании особых условий налогообложения доходов граждан, которые прибыли в Россию из отдельных государств.

Таблица 2

Особенности налогообложения доходов трудовых мигрантов из некоторых государств в Российской Федерации

Государства		Ставка	
Азербайджан, Молдова, Узбекистан, Украина, Таджикистан, неграждане Латвии и неграждане Эстонии, прибывшие из этих стран	Отдельные государства СНГ	13 %	Авансовые платежи на основе патента. В случае, если по итогам года сумма аванса превышает сумму налога рассчитанного по ставке 13 % переплата не возвращается
Беларусь, Казахстан, Армения, Киргизия	Государства ЕАЭС	13 %	Ставка применяется с первого дня работы в РФ независимо от статуса резидента

Система авансовых платежей на основе патента была введена 2010 г. в отношении физических лиц, которые осуществляли трудовую деятельность по найму у физических лиц, а затем в 2015 г. этот порядок стал распространяться и на официальных работодателей. Патент распространяется на работу только в определенном субъекте Российской Федерации так как его размер зависит от так называемого регионального коэффициента – коэффициента учитывающего региональные особенности рынка труда. Размер коэффициента различается в несколько раз по территории России: от 2 023 р. в месяц в Кабардино-Балкарской республике до 8 384 р. в Ямало-Ненецком автономном округе в 2018 г. Рассчитывается сумма патента следующим образом: 1 200 р.\*коэффициент – дефлятор\*коэффициент региона.

Сумма в 1 200 р. предусмотрена Налоговым кодексом России, коэффициент-дефлятор ежегодно утверждается Правительством России и коэффициент региона так же ежегодно утверждается в самом регионе. Контроль за уплатой патента осуществляет миграционная служба, которая входит в Министерство внутренних дел Российской Федерации. В некоторых случаях сумма уплаченного авансового платежа в виде патента превышает сумму налога рассчитанного по ставке 13 %. Например, сумма патента в Иркутской области в 2018 г. составляла 4 676 р., заработная плата гражданки Таджикистана составила 15 000 р. Работодатель рассчитывает НДФЛ: 15 000\*13 % = 1 950 р., из этой суммы надо вычесть аванс – 4 676 р. Аванс превышает сумму налога, сумма превышения не возвращается и получается, что гражданка Таджикистана уплачивает налог не по льготной ставке 13 % а по ставке 31,17 %, которая даже превышает обычную ставку для нерезидентов. Такая ситуация получается, если все трудоустройство и уплата патента проходит в рамках законодательства. Фактически же 4 676 р. в

некоторых случаях уплачивает работодатель, так как у приехавшего из Таджикистана работника нет денежных средств, а потом экономит на заработной плате трудового мигранта. В том случае, если заработная плата будет составлять не 15 000, а 55 000 р., то ситуация складывается такая:  $55\,000 \text{ р.} \cdot 13\% = 7\,150 \text{ р.}$   
 $7\,150 \text{ р.} - 4\,676 \text{ р.} = 2\,474 \text{ р.}$  – эту сумму бухгалтер должен удержать из доходов работника.  $55\,000 - 2\,474 = 52\,526 \text{ р.}$  – сумма к выплате до того месяца в котором гражданин приобретет статус налогового резидента (проживет 183 дня в течении 12 следующих подряд месяцев). После приобретения статуса налогового резидента гр. Таджикистана будет иметь право на стандартные вычеты и бухгалтер должен будет все пересчитать начиная с первого дня работы с учетом вычетов, однако при этом процедура уплаты НДФЛ на основе патента не отменяется. Кроме того, статус резидента дает право воспользоваться и другими видами вычетов. Например, гражданка у которой была заработная плата 15 000 р. в месяц заработала за год 180 000 р. и оплатила свое обучение в ВУЗе в сумме 100 000 р., может воспользоваться социальным вычетом и подать декларацию с целью возврата 13 000 р. налога. На сумму вычетов уменьшается только налоговая база и поэтому если гражданка оплатит свое обучение и обучение своих двоих детей на общую сумму 200 000 р., то она сможет вернуть только 13 % со 180 000 р. – 23 400 р., а не с 200 000 р., как с общей суммы социальных расходов и в пределах уплаченного налога.

В Таджикистане наблюдается высокий естественный прирост населения и рабочей силы и относительно медленный рост вновь создаваемых рабочих мест и поэтому только 40 % женщин и 60 % мужчин имеют постоянную работу. В этих условиях определенная часть населения Таджикистана вынуждена уезжать на работу в другие государства. Только в 2018 г. было поставлено на миграционный учет в России 2 330 448 граждан Таджикистана, при этом большая часть это трудовые мигранты – 1 018 497 чел., что составляет 11 % от всего населения Таджикистана. Определенная часть этих мигрантов навсегда остается жить и работать в России, а некоторые – работают несколько лет, зарабатывают право на пенсию и уезжают обратно в Таджикистан. В целом за 2017 г. в бюджет России поступило 52 млрд р. НДФЛ, который был уплачен на основе патента, в общем объеме НДФЛ Российской Федерации это составляет 1,6 %.

Евразийский экономический союз (ЕАЭС) был создан в 2015 г., на сегодняшний день туда входят: республика Беларусь, республика Казахстан, Российской Федерацией республика Армения, Киргизская республика. Граждане этих государств могут пользоваться самым большим количеством льгот и привилегий, которые вообще возможных для граждан иностранных государств в России. Например, нет необходимости легализовать документы о получении специальности. Возможно, потребуется их перевод, но вот сложностей их заверения в консульстве или путем «апостиля» вполне можно избежать. Существует упрощенный порядок пересечения границ внутри ЕАЭС гражданами этих государств [5, с. 98]. В некоторых случаях (въезд на срок менее 30 суток) даже не требуется заполнение миграционной карты. Нет необходимости учитывать квоты на привлечение иностранной рабочей силы. Начиная с первого дня работы применяется

налоговая ставка в размере 13 %. Однако существует противоречие в законодательстве относительно ставки НДФЛ в случае признания или наоборот, не признания гражданина из стран ЕАЭС налоговым резидентом. Проиллюстрируем данную проблему следующим примером. Гражданин Республики Армения приехал в Россию в феврале 2018 г. и устроился на работу с заработной платой в 40 000 р. с 1 марта. По итогам августа гражданин прожил на территории России больше 183 дней и приобрел статус налогового резидента. С марта по июль его заработная плата составит 200 000 р. и сумма НДФЛ 26 000 р. У гражданина есть трое детей в возрасте до 18 лет и следовательно он имеет право на вычеты в сумме 5 800 р. (1 400+1 400+3 000). Бухгалтер обязана пересчитать налог за весь период работы гражданина Армении в организации. Расчет будет выглядеть так:  $240\,000 - 5\,800 \cdot 7 = 199\,400 \cdot 13\% = 25\,922$  р. У гражданина выявляется переплата налога в сумме  $26\,000 - 25\,922 = 78$  р. За август у него налога не будет, а за сентябрь налог рассчитывается с учетом переплаты. Проблема возникает в той ситуации, если гражданин Армении приедет в Россию не в феврале, а в ноябре и до конца календарного года так и не получит статуса налогового резидента. В некоторых письмах Министерства Финансов России<sup>15</sup> высказывается мнение, что применительно к этой ситуации за ноябрь можно применить ставку 13 %, а при выплате зарплаты за декабрь применить ставку 30 % к заработной плате и за ноябрь и за декабрь. Обосновывается это тем, что в ст. 73 договора о Евразийском экономическом союзе<sup>16</sup> говорится о том, что доходы граждан стран-участников договора Евразийском экономическом союзе с первого дня работы по найму облагаются по тем же ставкам, что и доходы физических лиц – налоговых резидентов того государства, на территории которого иностранные граждане осуществляют трудовую деятельность. Таким образом, в письмах Министерства финансов высказывается позиция, что если по итогам года работники – граждане стран участников договора Евразийском экономическом, находились в России менее 183 дней, то они не приобрели статус налогового резидента России, а значит их доходы, полученные в этом году, будут облагаться НДФЛ по ставке 30 %.

Однако, в другом, более раннем письме Министерства финансов<sup>17</sup> высказывается позиция, что доход работника из страны ЕАЭС облагается по ставке 13 % и условий о том, что она применима лишь в случае приобретения статуса налогового резидента РФ там нет. При этом в письме за 2016 г. идет ссылка на ту же ст. 73 договора о ЕАЭС с уточнением, что в этой статье не говорится о том, что в случае отсутствия статуса налогового резидента необходимо применять другие

---

<sup>15</sup> Об НДФЛ в отношении доходов работников – граждан государств – членов ЕАЭС [Электронный ресурс] : письмо Министерства Финансов РФ от 27.02.2019 г. № 03-04-06/12764 // СПС «КонсультантПлюс»; Об НДФЛ в ситуации, когда работник из страны ЕАЭС не стал налоговым резидентом РФ [Электронный ресурс] : письмо Министерства Финансов РФ от 23.05.2018 г. № 03-04-05/34859 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>16</sup> Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014 г.) (ред. от 11.04.2017 г.) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс», ст. 73.

<sup>17</sup> О налогообложении доходов физических лиц [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 28.11.2016 г. № БС-4-11/22588@ // СПС «КонсультантПлюс».

ставки НДФЛ. Решающим фактором в этих противоречивых, на взгляд автора письмах, является то, что в Постановлении Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 г. говорится, что в рамках договора о ЕАЭС была достигнута договоренность о «безусловном распространении на физических лиц, являющихся налоговыми резидентами государств – членов Евразийского экономического союза, национальных налоговых режимов в части применения ставки налогообложения доходов, полученных в связи с работой по найму в других государствах – членах данного Союза»<sup>18</sup>. Как представляется, приоритетным должны быть нормы международного договора и к доходам от работы по найму у граждан ЕАЭС должна применяться ставка 13 % независимо от того будет у работника статус налогового резидента по итогам календарного года или не будет.

### Список использованной литературы

1. Балашова М.А. Региональное стратегирование: необходимость и реальность / М.А. Балашова, И.В. Цвигун, О.А. Чепинога // Активизация интеллектуального и ресурсного потенциала регионов: новые вызовы для менеджмента компаний : материалы 2-й Всерос. конф., Иркутск, 19–20 мая 2016 г.: в 2 ч. / под науч. ред. С.В. Чупрова. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2016. – С. 133–140.

2. Гущина И.В. Реализация функций налога в налогообложении доходов физических лиц : дис. ... канд. экон. наук / И.В. Гущина. – Иркутск, 2007. – 229 с.

3. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. Гущина И.В., Комарова Г.П. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2017. – 408 с.

4. Гущина И.В. Система вычетов по налогу на доходы физических лиц / И.В. Гущина // Современные тенденции в социально-экономических и гуманитарных науках: теория и практика : сб. науч. тр. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2017. – С. 92–98.

5. Гущина И.В. Развитие экономического пояса нового шелкового пути через гармонизацию налоговой нагрузки на факторы производства в России и Китае: разработка методики сравнения / С.С. Быков, И.В. Гущина, И.Н. Медик // Известия Байкальского государственного университета. – 2018. – Т. 28, № 1. – С. 94–104.

### Информация об авторах

*Джураев Шерали Асрорович* – магистрант, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: sherali.juraev.95@mail.ru.

*Гущина Ирина Владимировна* – кандидат экономических наук, доцент, кафедра мировой экономики и экономической безопасности, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: 242748@mail.ru.

---

<sup>18</sup> Постановление Конституционного Суда РФ Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности п. 2 ст. 207 и ст. 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

## **Authors**

*Juraev Sherali Asrorovich* – master, Chair of accounting and taxation, Baikal State University, 11, Lenin str., Irkutsk, 664003, e-mail: sherali.juraev.95@mail.ru.

*Gushchina Irina Vladimirovna* – Ph.D. in Economics, Associate Professor, Chair of World Economy and Economic Security, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russian Federation, e-mail: 242748@mail.ru.