

УДК 338.516.4

В. В. Мищенко

ФГБОУ ВПО «Кузбасский технический университет имени Т.Ф. Горбачёва»,
г. Кемерово, email: vvlvla@mail.ru

ПРОБЛЕМЫ ПОРЯДКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТАТУСА НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТА

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налоговая ставка, налоговый резидент, налоговый период, период пребывания на территории РФ, день въезда, день выезда.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является одним из важнейших налоговой системы Российской Федерации. Его важность определяется не только тем, что он выполняет одну из основных функций налогов в отношении физических лиц – фискальную, но и тем, что НДФЛ является своего рода зеркалом социальной политики государства. Говоря иными словами, используя этот налог государство не только взимает с физических лиц обязательные платежи в государственный бюджет, но и оказывает поддержку тем налогоплательщикам, которые заслужили такую поддержку или нуждаются в ней. Вместе с тем многолетнее применение действующей модели НДФЛ показывает, что конструкция этого налога далека от совершенства. Этому налогу присущи как неотработанные конструктивные элементы, так и явно устаревшие параметры, которые вполне очевидно ограничивают использование этого налога в социальной политике государства. Говоря о конструктивных проблемах, в первую очередь следует отметить неотработанность механизма определения у физического лица статуса налогового резидента РФ. Между тем этот момент в налогообложении физических лиц весьма важен, так как именно этот статус определяет налоговую ставку, по которой будут облагаться налогом доходы физического лица. Соответственно настоящая статья посвящена обсуждению этой проблемы НДФЛ и предложениям по их устранению.

V. V. Mishchenko

T. F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, Kemerovo, email: vvlvla@mail.ru

PROBLEMS OF THE PROCEDURE FOR DETERMINING THE STATUS OF A TAX RESIDENT

Keywords: personal income tax, tax rate, tax resident, tax period, period of stay in the Russian Federation, day of entry, day of departure.

This tax is characterized by both unworked structural elements and clearly outdated parameters, which quite obviously limit the use of this tax in the social policy of the state. Speaking about constructive problems, first of all, it should be noted that the mechanism for determining the status of a tax resident of the Russian Federation for an individual is not well developed. Meanwhile, this point in the taxation of individuals is very important, since it is this status that determines the tax rate at which the income of an individual will be taxed. Accordingly, this article is devoted to a discussion of this problem of personal income tax and proposals for their elimination. At the same time, the long-term application of the current personal income tax model shows that the design of this tax is far from perfect. This tax is characterized by both unworked structural elements and clearly outdated parameters, which quite obviously limit the use of this tax in the social policy of the state. Speaking about constructive problems, first of all, it should be noted that the mechanism for determining the status of a tax resident of the Russian Federation for an individual is not well developed. Meanwhile, this point in the taxation of individuals is very important, since it is this status that determines the tax rate at which the income of an individual will be taxed. Accordingly, this article is devoted to a discussion of this problem of personal income tax and proposals for their elimination.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является одним из важнейших налоговой системы Российской Федерации. Правила его применения диктуются не только особенностями внутреннего законодательства, но международными договорами государств в области исключения двойного налогообложения. Это означает, что физическое лицо, получившее доход на территории другого

государства, обязано заплатить подоходный налог по законодательству этого государства. Однако не редки ситуации, когда налоговые ставки для исчисления налогов физических лиц, в различных государствах могут различаться. Поэтому в целях сочетания условий налогообложения физических лиц различные государства вынуждены их «сближать». Однако, при этом возникает и другая

проблема, а именно: доходы физического лица, постоянно проживающего на территории одного и того же государства, постоянно получающего доходы от своей трудовой деятельности на территории этого же государства не должны облагаться по правилам и законам другого государства. В этой связи подавляющее количество государств в своих налоговых законодательствах ввели такое понятие как «налоговый резидент», которое присваивается физическому лицу или, наоборот, которому отказано в таком статусе. Этот статус определяет условия налогообложения доходов физического лица. Соответственно у государства возникает задача определить условия решения такой задачи. Российская Федерация в этом смысле исключением не является. Порядок присвоения статуса «налогового резидента» в налоговом законодательстве РФ установлен около 15-лет назад. Однако мы вынуждены констатировать и утверждать, что этот порядок до сих пор носит исключительно формальный характер. В результате страдают интересы как налогоплательщиков, так и государства. Настоящая статья посвящена обсуждению этой проблемы НДФЛ и предложениям по их устранению.

Цель исследования

Цель исследования заключается в выявлении и изучении проблем в порядке присвоения статуса налогового резидента РФ в действующей модели НДФЛ, изучении их сущности и соответственно определении возможных направлений их устранения.

Материалы и методы исследования

Обоснованность выводов, полученных автором, достигнута применением совокупности как эмпирических методов познания (констатация фактов и событий), так и теоретических методов исследования (абстрактно-логический, описательный, индукция и дедукция).

Результаты исследования и их обсуждение

Отличительной особенностью налога на доходы физических лиц (НДФЛ) является многочисленность ставок, а именно их 5. Применение этих ставок зависит не только от вида дохода, полученного

физическим лицом и который подлежит налогообложению, но и от того является ли физическое лицо налоговым резидентом РФ или таковым не оно признано. Например, доходы налогового резидента РФ, полученные им от трудовой деятельности, продажи имущества и т.д., облагаются по ставке 13%. Аналогичные доходы физического лица, не являющегося налоговым резидентом РФ, облагаются по ставке 30%. Как видно, различие в налоговых ставках весьма существенно. Кроме этого налоговый резидент РФ имеет право претендовать на налоговые льготы в виде налоговых вычетов. Например, если физическое лицо имеет детей, то оно вправе рассчитывать на получение налоговых вычетов от 1 400 руб. до 12 000 руб. Суммы этих вычетов определяются количеством детей и их здоровьем. Если физическое лицо ведет активную социальную жизнь – занимается благотворительностью, оплачивает собственную учебу или близких родственников, несет расходы, связанные с лечением, – то будучи налоговым резидентом РФ, физическое лицо имеет право на получение социальных вычетов. И, наконец, являясь налоговым резидентом РФ и приобретая жилую недвижимость, физическое лицо вправе рассчитывать на получение налогового вычета до 2 млн. руб. Как видно, статус налогового резидента РФ дает весьма существенные преимущества физическим лицам, обладающим таким статусом. Следовательно, при исчислении НДФЛ первым шагом является определение этого статуса налогоплательщика.

В налоговом законодательстве РФ имеются соответствующие нормы, регулирующие порядок признания физического лица налоговым резидентом РФ. Так, в соответствии со ст.207 НК РФ налоговыми резидентами РФ «...признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12-ти следующих подряд месяцев». Выезды за пределы территории РФ на лечение, обучение, выполнение трудовых обязанностей на срок менее 6-ти месяцев в течение 12-ти месячного срока не прерывает. Эта норма введена в действие ФЗ от 27.07.2006 N 137-ФЗ, ФЗ от 30.09.2013 N 268-ФЗ, от 03.04.2017 N 58-ФЗ. Как вид-

но, ключевыми словами в этой норме являются «183 дня» и «в течение 12-ти следующих подряд месяцев». Однако порядок исчисления этих «183 дней» и «12-ти месяцев» в НК РФ не указывается.

Как показывает практика применения налогового законодательства в РФ в ситуациях, когда возникает неоднозначность толкования законодательной нормы, порядок ее применения разъясняется письмами ФНС РФ, Министерства финансов РФ, судебной практикой и т.д. В нашем случае возникают как минимум два вопроса:

1) какие дни считать днями пребывания на территории РФ, а какие соответственно нет;

2) с какого момента следует отсчитывать 12 месяцев.

Отсутствие описания порядка по исчислению 183-х дней и 12-ти месячного срока обязывает заинтересованные органы – ФНС РФ и Министерство финансов РФ – дать свои разъяснения. Каково же содержание этих разъяснений и насколько они соответствует законодательству, разъясняют налогоплательщикам их права по этому вопросу?

Так, в отношении порядка исчисления количества дней пребывания физического лица на территории РФ ФНС РФ в одном из своих писем (Письмо ФНС РФ от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072@) дает следующее разъяснение: «физическое лицо может рассматриваться в качестве резидента РФ, если оно располагает постоянным жилищем либо имеет в РФ центр жизненных интересов». При этом под центром жизненных интересов понимается место нахождения семьи, основного бизнеса или работы. Далее в этом же письме ФНС РФ утверждается, что при наличии у физического лица жизненных интересов в России его нахождение на территории России менее 183 дней в течение 12-ти следующих подряд месяцев не означает утраты им статуса налогового резидента РФ. Как видно, ФНС РФ не только не разъясняет как исчислять 183 дня, но и вообще изменяет нормы Налогового кодекса, устанавливая ключевым моментом присвоения физическому лицу статуса налогового резидента РФ наличие у него жизненных интересов на территории РФ.

Однако Министерство финансов РФ в своем Письме от 21.04.2016 № 03-08—РЗ/23009 дезавуировало упомянутое письмо ФНС РФ со следующей формулировкой «... письма ФНС России от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072@, 16.01.2015 № ОА-3-17/87, 29.01.2016@, № ОА-4-17/1265@, (и другие письма, в которых изложена аналогичная позиция) не подлежат применению в связи с их несоответствием законодательству Российской Федерации о налогах и сборах и положениям международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а также несогласованностью с позицией Министерства финансов Российской Федерации».

По поводу начала и окончания исчисления 183-х дней позиция официальных органов исполнительной власти следующая. ФНС РФ в своем письме от 28.12.2005 № 04-1-04/929 указывает, что «... день отъезда за пределы территории РФ включается в количество дней фактического нахождения физического лица в России, а дата приезда в РФ на основании п. 2 ст. 6.1 НК РФ в расчет не принимается».

Позиция Минфина РФ отличается от позиции ФНС РФ. В частности, в своих письмах от 14 июля 2009 г. № 03-04-06-01/170, от 27.01.2009 № 03-04-07-01/8, от 20.04.2012 № 03-04-05/6-534 Минфин указывает, что для определения статуса физического лица имеют значение все дни его пребывания на территории РФ, включая дни приезда и отъезда. Однако, при этом Минфин РФ не указывает к какому периоду относить эти дни, то есть к периоду пребывания на территории РФ или отсутствию на территории РФ. Как видно, названные письма также не вносят ясности о порядке расчета 183 дней.

Вместе с тем следует отметить, что в позициях ФНС РФ и Минфина РФ есть совпадения, касающиеся п.2 ст.6.1 НК РФ, а именно: оба ведомства настойчиво предлагают, а по сути дела, указывают, что при расчете 183 дней не следует руководствоваться этой статьей НК РФ. Между тем эта статья регулирует порядок исчисления продолжительности сроков событий, установленных законодательством о налогах и сборах. Следовательно, ее действие непосредственно распространяется и на порядок исчис-

ления 183 дней, так они имеют непосредственное отношение к налоговому законодательству. Согласно п.2 этой статьи «... течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало». Применительно к обсуждаемой проблеме действие п.2 ст.6.1 НК РФ начинается следующее:

- если событием признать пребывание физического лица на территории РФ, то течение срока этого пребывания начинается со дня, следующего за днем прибытия (приезда) на территорию РФ и, следовательно, день приезда к дням пребывания на территории РФ не относится;

- если событием считать отсутствие физического лица на территории РФ, то течение этого срока начинается со дня, следующего за днем отъезда и, следовательно, день отъезда относится к дням пребывания на территории РФ, то есть включается в 183 дня нахождения физического лица на территории РФ.

На наш взгляд, п.2 ст.6.1 исчерпывающим образом регулирует порядок состава 183 дней и соответственно их исчисления. Сама же статья в целом регулирует и ситуации, в которых день приезда или отъезда «выпадает» на выходные или праздничные дни. Следовательно, позиции ФНС РФ и Минфина РФ противостоят действующему законодательству.

Если с порядком исчисления 183 дней существуют какие-то позиции ФНС РФ и Минфина РФ, то исчисление 12-ти месячного срока остается слабо прокомментированным. В 2012 г. Минфин РФ в своем письме от 20 апреля 2012 г. N 03-04-05/6-534 «Об определении налогового статуса физического лица» высказал следующее указание «... при определении налогового статуса физического лица необходимо учитывать 12-месячный период, определяемый на дату получения им дохода, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году). Налоговый статус физического лица определяется на каждую дату получения им дохода исходя из фактического времени его нахождения на территории Российской Федерации». Из этого указания следует, что исчисление 12-месячного срока «привязывается» к дате получения дохода.

Следует отметить, что подобное толкование течения 12-ти месячного элементарно срока противоречит смыслу ст.207 НК РФ и соответственно имеет свои отрицательные последствия, а именно:

1. начало течения 12-ти месячного срока может начаться в предыдущем налоговом периоде и, следовательно, события предыдущего, уже закончившегося налогового периода, совершенно необоснованно могут оказать влияние на события текущего налогового периода, в котором формируется привязанная к нему налоговая база;

2. соответственно часть доходов физического лица, полученных им в текущем налоговом периоде, может облагаться по налоговым ставкам, распространяемым на налоговых резидентов, а часть доходов – по ставкам, действующим в отношении лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, то есть на разных условиях.

По нашему мнению, статус физического лица как плательщика НДФЛ должен определяться в том налоговом периоде, в котором у него возникают доходы. Соответственно 12-ти месячный срок должен исчисляться не в момент получения дохода, а с начала течения очередного налогового периода. Такое не только необходимо, но и возможно, так как продолжительность налогового периода у НДФЛ совпадает по продолжительности с 12-месячным сроком для определения статуса налогоплательщика либо как налогового резидента РФ, либо как лица, у которого такого статуса нет. Соответственно все доходы, полученные физическим лицом в текущем налоговом периоде, будут облагаться на одинаковых условиях.

К сказанному выше следует добавить следующее. Все процитированные письма как ФНС РФ, так и Минфина РФ носят указывающий характер, то есть налогоплательщики обязаны их исполнять. Это касается и других проблем, потребовавших разъяснений ФНС РФ или Минфина РФ. Нередко эти разъяснения противоречили действующему законодательству, как это мы показали в отношении определения статуса налогового резидента. Возможные последствия таких противоречий – ответственность перед пользователями таких разъяснений.

В этой связи, например, Минфин РФ в своих письмах стал делать оговорки, что его разъяснения не содержат «...правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом», а «...имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам, налоговым органам и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме». Такая оговорка, в частности, сделана в письме Департамента налоговой политики Минфина России от 22 декабря 2020 г. N 03-04-06/112281 «Об определении налогового статуса сотрудника организации для целей НДФЛ». Оговорка подобного рода означает, что все проблемы неоднозначного толкования законодательства, в нашем случае налогового, перекладываются исключительно на плечи налогоплательщиков. Министерство финансов в этом случае снимает с себя всю ответственность за возможные негативные последствия для налогоплательщика.

Выводы

Изучение законодательной нормы по порядку признания физического лица налоговым агентом РФ, а также разъяснений ФНС РФ и Министерства финансов РФ позволяет, а по сути дела, обязывает сделать вывод о том, что эта норма до сих пор не урегулирована. Последствия этой неурегулированности – неправомерное применение налоговых ставок.

Вместе с тем, как нами показано, вопрос присвоения физическому лицу статуса налогового резидента или, наоборот, отказу ему в этом. Важен с той точки зрения, что касается в первую очередь порядка налогообложения доходов физического лица, а точнее говоря, применения соответствующих налоговых ставок. Кроме этого, если физическое лицо будет признано налоговым резидентом государства, то соответственно оно может рассчитывать на получение налоговых льгот (вычетов). Например, в Российской Федерации подавляющее большинство доходов физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, облагаются по ставке 13% и соответственно такие физические лица имеют право на получение таких на-

логовых льгот как стандартные налоговые вычеты, социальные налоговые вычеты, имущественные налоговые и, наконец, профессиональные налоговые вычеты. Доходы физических лиц, полученные ими на территории Российской Федерации, облагаются по двум ставкам: либо ставке 15%, либо по ставке 30%. Выбор ставки зависит от вида дохода. Но самое главное заключается в том, что физическое лицо, не являющееся налоговым резидентом РФ, не имеет право на получение выше перечисленных вычетов, то есть налоговых льгот. Соответственно процедура определения и присвоения статуса налогового резидента должна быть законодательно «прописанной» до мелочей.

Действующая законодательная норма определения статуса налогоплательщика как налогового резидента РФ не содержит в себе всех необходимых точностей. В частности, ст.207 НК РФ не определен порядок расчета периода времени пребывания на территории РФ для признания физического лица налоговым резидентом, а также не определен порядок исчисления 12-ти месячного срока. Многочисленные разъяснения этих вопросов ФНС РФ и Министерством финансов РФ к желаемому результату не привели. Для того, чтобы устранить выявленные недостатки в порядке признания физического лица налоговым резидентом РФ, на наш взгляд, необходимо внести следующие изменения и дополнения в налоговое законодательство:

1) определить, что в соответствии с п.2 ст.6.1 НК РФ течение срока пребывания физического лица на территории РФ начинается со дня, следующего за днем его прибытия (приезда) на территорию РФ и соответственно день прибытия (приезда) в период пребывания на территории РФ не включается;

2) определить, что в соответствии с п.2 ст.6.1 НК РФ день отъезда из РФ относится к количеству дней пребывания на территории РФ;

3) определить, что течение 12-ти месячного срока начинается с первого дня налогового периода и заканчивается последним днем этого налогового периода, что позволит «связать» событие присутствие на территории РФ с получением дохода в этом налоговом периоде, то есть исключить влияние прошлых периодов на события текущего периода.

Библиографический список

1. Письмо ФНС РФ от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072@ «О порядке подтверждения факта утраты физическим лицом - гражданином России статуса налогового резидента РФ»
2. Письмо Министерства финансов от 21.04.2016 № 03-08 РЗ/23009 «О несоответствии законодательству РФ о налогах и сборах писем ФНС России от 29 января 2016 г. N ОА-4-17/1265@, от 16 января 2015 г. N ОА-3-17/87@
3. Письмо ФНС от 28.12.2005 № 04-1-04/929 «О правомерности удержания налога»
4. Письмо Министерства финансов от 14 июля 2009 г. N 03-04-06-01/170 «Об учете дней приезда (отъезда) физического лица (из РФ) при определении налогового статуса данного физического лица»
5. Письмо Министерства финансов от 27.01.2009 № 03-04-07-01/8
6. Письмо Министерства финансов от 20.04.2012 № 03-04-05/6-534 «Об определении налогового статуса физического лица»
7. Письмо Министерства финансов от 20 апреля 2012 г. N 03-04-05/6-534 «Об определении налогового статуса физического лица»
8. Письмо Министерства финансов от 22 декабря 2020 г. N 03-04-06/112281 «Об определении налогового статуса сотрудника организации для целей НДФЛ».