

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

ХАМИДУЛЛИН Тимур Рафаэлевич
аспирант

Российский университет дружбы народов
г. Москва Россия

В статье исследуется концепция резидентного налогообложения доходов физических лиц. Автор раскрывает ключевые идеи, лежащие в основе теоретического обоснования концепции, а также обращает внимание на их недостатки. Дополнительно автор анализирует подходы различных юрисдикций к определению критериев признания физических лиц налоговыми резидентами и приходит к выводу о том, что концепция разделения физических лиц на «резидентов» и «нерезидентов» содержит концептуальные пробелы.

Ключевые слова: Налоговое резидентство физических лиц, индивидуальный подоходный налог.

У становление правил налогообложения доходов физических лиц (и, в частности, разработка основ института налогового резидентства) выступает одним из ключевых проявлений налогового суверенитета государства. Однако каждое государство самостоятельно определяет на каком именно аспекте налогового суверенитета сделать акцент. Государство может рассматривать население как главный фокус суверенитета. При таком подходе оно облагает налогом все доходы своих резидентов, опираясь на личную связь физического лица с государством, независимо от источника таких доходов (концепция взимания налога в юрисдикции налогового резидентства). В равной мере государство может считать основным фокусом свою территорию, облагая налогом все доходы, возникающие из источников в пределах этой территории, независимо от статуса резидентства их получателя (концепция взимания налога в юрисдикции источника дохода).

Особую значимость в данном контексте представляет раскрытие ключевых теоретических постулатов, лежащих в основе концепции резидентного налогообложения. Так, наиболее распространенным обоснованием выступает принцип получаемых выгод (теория выгод) и принцип платежеспособности. Теория выгод, восходящая к теории общественного договора, предполагает, что налог выступает платой за «пакет услуг», получаемых физическим лицом от государства (включая защиту в рамках действующей правовой системы, социальную инфраструктуру,

безопасность, механизмы контроля и обеспечения стабильности, которые в совокупности играют важную роль в создании возможности получения резидентами доходов, выступающих объектами налогообложения). В свою очередь, принцип платежеспособности гласит, что налоговое бремя должно распределяться между резидентами соразмерно их экономическим возможностям (ключевая идея – достижение равенства относительного бремени). Обоснованием же закрепления права на обложение дохода именно за юрисдикцией резидентства физического лица (а не юрисдикцией источника дохода) выступает то, именно государство резидентства способно оценить совокупный экономический потенциал субъекта, поскольку именно с данным государством физические лица, как правило, имеют наиболее глубокую личную, социальную и экономическую связь.

При этом уместным представляется также обозначить пробелы упомянутых теоретических концепций. Так, с практической точки зрения идея закрепления за налоговым резидентом обязанности по уплате налога как платы за государственные услуги сталкивается с проблемой измерения индивидуальной полезности государственных услуг (объективная невозможность диверсификации налоговых обязательств резидентов в зависимости от объема полученных государственных услуг). Кроме того, при анализе концепции резидентного налогообложения в доктринальных источниках зачастую обращается внимание на необходимость разграничения

права установить налог и возможностью принудительно взыскать его. Несовпадение этих двух аспектов подрывает эффективность любого избранного критерия резидентства, особенно в случаях, когда физическое лицо находится за пределами досягаемости фискальных органов. Кроме того, ни одно государство не может в одностороннем порядке предотвратить налогообложение одного и того же дохода другим государством, ибо все государства равны в своем суверенитете. Таким образом, базовый теоретический анализ позволяет заключить, что институт налогового резидентства содержит в себе несовершенства, масштаб которых в условиях растущей мобильности физических лиц может усиливаться [3, с. 17].

Отдельно следует проанализировать подходы различных юрисдикций к определению совокупности налогооблагаемых доходов физических лиц (объект налогообложения) и критериев признания физических лиц налоговыми резидентами. Обобщая совокупность исследований, следует указать на однозначное доминирование модели налогообложения общемирового дохода физического лица, при которой объектом обложения признаются все доходы налогового резидента вне зависимости от места их получения [2, с. 131]. В свою очередь иной, территориальный подход, при котором налогообложению подлежат доходы, полученные налоговыми резидентами исключительно в пределах национальных границ, встречается значительно реже. Данный подход имплементирован, в частности, в Гонконге, Сингапуре, Панаме и Малайзии. Стоит также отметить, что налоговая система отдельных юрисдикций (например, Багамы, Бермуды, Каймановы острова, Кувейт, Саудовская Аравия и Объединенные Арабские Эмираты) вовсе не предусматривает взимание индивидуального подоходного налога с доходов налоговых резидентов.

При столь широком доминировании модели налогообложения общемировых доходов обращает на себя внимание разнообразие конкретных критериев, с помощью которых то или иное физическое лицо признается налоговым резидентом. Практически все

государства используют комбинации объективных и субъективных тестов: количественный порог физического присутствия (чаще всего 183 дня в году), домициль, центр жизненных интересов, место нахождения постоянного жилья и пр. Так, в соответствии с п. 2 ст. 207 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым резидентом признается физическое лицо, фактически находящееся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом в иных юрисдикциях зачастую предусмотрен более усложненный подход. Например, Австралия опирается на домициль, а также на 183-дневный порог; налоговое законодательство Канады оперирует понятиями «постоянно проживающего лица», которое определяет устойчивость связи физического лица с территорией Канады, и «лица, считающегося резидентом», под которым понимается лицо, находящееся на территории Канады не менее 183 дней в календарном году (но такое лицо вправе представить доказательства наличия устойчивой связи с иной юрисдикцией, в связи с чем подобный «вмененный статус резидента» является опровержимым); Великобритания выстроила чрезвычайно детализированный статутный тест резидентства, включающий автоматические тесты (при удовлетворении хотя бы одному из которых физическое лицо признается налоговым резидентом) и тест достаточных связей (который применим в случае неудовлетворения ни одному из автоматических тестов, но при наличии иных привязок к юрисдикции). Подобный плюрализм критериев закономерно влечет конфликты двойного резидентства, для разрешения которых заключаются двусторонние налоговые соглашения [1, с. 65].

Резюмируя анализ в рамках настоящей статьи, следует вновь обратить внимание на то, что господствующий на сегодняшний день подход, связанный с дихотомическим делением физических лиц на «резидентов» и «нерезидентов», содержит концептуальные пробелы как на уровне теоретического обоснования, так и в рамках практической имплементации, вступающая в противоречие с многообразием реальных связей человека с различными юрисдикциями.

ЛИТЕРАТУРА

1. Милоголов, Н. С. Налоговое резидентство физических лиц: критический анализ применяемых в России критериев / Н. С. Милоголов // Налоговед. – 2018. – № 12. – С. 62-70.
2. Юлгушева, Л. Ш. Перспективы развития института налогового резидентства физических лиц в Российской Федерации / Л. Ш. Юлгушева // Журнал российского права. – 2021. – Т. 25, № 3. – С. 126-137.
3. Kosenkova Y. et al. Issues of Changing Tax Residency in the Context of the Digital Economy / Y. Kosenkova et al. //Public Organization Review. – 2026. – С. 1-19.

THEORETICAL FOUNDATIONS AND PRACTICAL APPROACHES TO DETERMINING THE TAX RESIDENCY OF INDIVIDUALS

KHAMIDULLIN Timur

Postgraduate

Peoples' Friendship University of Russia

Moscow, Russia

This article examines the concept of resident taxation of individual income. The author explores the key ideas underlying the theoretical rationale for this concept and highlights its shortcomings. Additionally, the author analyzes the approaches of various jurisdictions to determining the criteria for recognizing individuals as tax residents and concludes that the concept of dividing individuals into “residents” and “non-residents” contains conceptual gaps.

Key words: Tax Residency of Individuals, Individual Income Tax.