

УДК 347.9

DOI 10.24147/2542-1514.2017.1(2).85-93

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В ОТНОШЕНИЯХ С ИНОСТРАННЫМ ЭЛЕМЕНТОМ*

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

17 апреля 2017 г.

Дата принятия в печать –

20 апреля 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

20 июня 2017 г.

Ключевые слова

Налоговое право, налог на
доходы физических лиц,
резидент, нерезидент, доход

В статье рассмотрены проблемы налогообложения физических лиц – нерезидентов в российском налоговом праве. Освещены проблемы реализации принципа запрета дискриминации в российском налоговом праве. Показана важная роль судебной практики в развитии механизмов налогообложения нерезидентов.

SPECIFIC FEATURES OF TAXATION OF INDIVIDUALS IN RELATIONSHIPS WITH FOREIGN ELEMENTS

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2017 April 17

Accepted – 2017 April 20

Available online – 2017 June 20

Keywords

Tax law, personal income tax,
resident, non-resident, income

Subject. The issues of taxation of residents and non-residents under Russian tax law are considered in the article. The problems of realization of non-discrimination principle under Russian tax law are brought into light. The important role of judicial practice in development of mechanisms of taxation of non-residents is brought into light.

Aim. The aim of this paper is the design of the legal framework of taxation of residents and non-residents under Russian tax law in the scope of implementation of OECD mechanisms in the legal regulation of income taxation.

Methodology. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and comparative law.

Results, scope. The personal income tax under Russian tax law is a direct federal income tax. It occupies a special place in the tax system, affects the interests of almost all citizens, is fairly simple in administration, and the share of its receipt in the budget is high.

The leading element of the legal construction of the tax considered in the article is the subject of taxation, and namely the peculiarities of the taxation regime, depending on whether the taxpayer has the status of a resident or non-resident. The main differences of the taxation of tax residents and non-residents in the Russian Federation are the following ones: the object of taxation for tax residents of the Russian Federation is income received from sources in the Russian Federation and (or) from sources outside the Russian Federation; for non-residents it is the income they received only from sources in the Russian Federation; the tax rate for tax residents of the Russian Federation is 13 percent; the tax rate for non-residents is 30 percent.

When determining the tax base, all incomes of the taxpayer, received by him in cash or in kind, or the right to dispose of which he has arisen, as well as income in the form of material

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках проекта проведения научных исследований «Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза)», проект № 17-03-50091.

benefits, are taken into account. Exceptions to this rule are provided for in Article 217 of the Tax Code, which contains a list of income exempt from taxation.

Conclusions. The author comes to the conclusion that the legal regulation of the taxation of residents and non-residents is changing rapidly. Meanwhile, in the Russian legislation, the specifics of creating and terminating the status of a tax resident are not specified in detail. At the same time, several taxation regimes have been established for foreigners. This fact allows them to pay taxes at a general rate.

1. Общие тенденции налогообложения доходов в Российской Федерации

Налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в российском налоговом праве – прямой федеральный подоходный налог. Он занимает особое место в налоговой системе, что, по мнению В.В. Гриценко, обусловлено объективными факторами: он затрагивает интересы практически всех граждан, многообразен диапазон объектов налогообложения, достаточно прост в администрировании, высока доля его поступления в бюджет и др. [1, с. 64].

А.П. Терехина указывает на то, что «подходное налогообложение обладает большими возможностями воздействия на уровень реальных доходов населения, позволяет с помощью системы льгот, выбора объекта и ставок налогообложения стимулировать стабильные доходы бюджета за счет повышения ставок налога по мере роста заработков граждан» [2, с. 36]. Этот тезис при всей его справедливости применим к российским условиям не во всей его полноте: доходы от НДФЛ составляют сравнительно небольшую часть доходов российского бюджета по сравнению с бюджетами, например, европейских государств. В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации последних лет налогообложению физических лиц очевидно уделяется меньше внимания по сравнению, например, с корпоративным налогообложением. Полагаем, это объясняется тем, что налоговые доходы бюджета от поступлений по НДФЛ существенно ниже, чем от таковых по налогу на прибыль. Кроме того, меры по деофшоризации российской экономики позволят увеличить налоговые поступления от юридических лиц, в то время как доходы от НДФЛ являются стабильными и существенно не изменятся. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов содержат тезис о том, что налогообложение доходов физических лиц требует постоянной

корректировки, с одной стороны, с целью исключения необоснованных налоговых льгот, а с другой стороны, с целью уточнения отдельных положений в части порядка определения налоговой базы и контроля за полнотой и своевременностью уплаты налога¹.

2. Правовое положение физических лиц – резидентов и нерезидентов в российском налоговом праве

Ведущим элементом юридического состава налога, который мы рассмотрим, будет субъект налогообложения, а именно особенности режима налогообложения в зависимости от наличия у налогоплательщика статуса резидента или нерезидента. По-другому можно охарактеризовать интересующие нас налоговые отношения как возникающие в связи с осуществлением трансграничной экономической деятельности, или, иначе, налоговые отношения с участием иностранного элемента. Важность использования подобного подхода обоснована А.А. Шахматевым: по его словам, «представляется не только теоретически возможно и практически целесообразно, но и необходимо для комплексного охвата явления при рассмотрении налогового правового регулирования конкретного государства ни противопоставлять, ни изолировать национальное право, регулирующее отношения с иностранным элементом» [3, с. 128]. В то же время нормы, регулирующие подобные отношения, действуют лишь в пределах Российской Федерации и закреплены в НК РФ.

В науке налогового права сложилась традиция классификации иностранных элементов на иностранный элемент на стороне субъекта, на стороне объекта и иностранный элемент, характеризующий наступление юридического факта [4; 5]. Например, А.С. Григорьев объединяет налоговые отношения с иностранным элементом в две группы. К первой он

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // СПС «КонсультантПлюс».

относит случаи, когда государство взимает налог с налогоплательщика, являющегося субъектом иностранного права, ко второй – когда государство требует исчислять налог с объекта налогообложения, возникшего у субъекта национального права за границей. В первом варианте в качестве иностранного элемента выступает субъект налогообложения, а во втором – объект налогообложения [6, с. 150].

В целях настоящего исследования полагаем целесообразным исходить из субъектного состава участников налоговых отношений, поскольку именно статус лица определяет статус отношения как трансграничного в случаях налогообложения физических лиц. Налог на доходы, по мнению Т.В. Казаковой, традиционно относится к налогам резидентного типа, что означает, что объем налоговой обязанности, порядок определения налоговой базы и в некоторых случаях и ставки будет находиться в зависимости от того, признается ли лицо резидентом или нет [7, с. 13]. НК РФ не связывает налоговое резидентство в Российской Федерации с критерием гражданства. Другими словами, заявляют В.В. Полякова и С.П. Котляренко, это означает, что субъекты иностранного права всех категорий (нерезиденты и ненациональные лица) имеют те же права и несут те же обязанности, что и субъекты национального права всех категорий [4, с. 455]. Налоговые резиденты несут полную налоговую обязанность перед государством своего резидента, нерезиденты – ограниченную. Такое внимание к налоговому статусу лица, по утверждению А.А. Шахматеева, можно объяснить тем, что «он в данном случае имеет больший потенциал, поскольку, отражая объем обязанностей, привносит деятельное начало, содержит формальные основания для совершения значимых действий» [3, с. 129].

3. Правоприменительная практика по вопросам налогообложения резидентов и нерезидентов

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 25 июня 2015 г. № 16-П² отметил важный тезис о том, что налоговый статус физического лица – исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев – точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам

этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета налога на доходы физических лиц, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

Напомним, гражданин Республики Беларусь С.П. Лярский по прибытии 13 июля 2010 г. в Российскую Федерацию заключил трудовой договор с ООО «Энергопроекттехнология», которое в связи с отсутствием у него статуса налогового резидента Российской Федерации с июля 2010 г. как налоговый агент удерживало из его дохода налог на доходы физических лиц по ставке 30 %.

По мнению заявителя, при определении данного срока должен учитываться не налоговый период, ограниченный календарным годом, а период фактического нахождения налогоплательщика на территории Российской Федерации в течение 183 календарных дней; иное понимание этих законоположений не позволяет налогоплательщику осуществить возврат НДФЛ, уплаченного по повышенной ставке (30 %) за прошлый налоговый период, который по времени меньше, чем календарный год.

По мнению налоговых органов, по итогам 2010 г. гражданин Республики Беларусь не являлся налоговым резидентом, так как в этом году находился в Российской Федерации всего 172 дня.

Суды общей юрисдикции отказали заявителю в удовлетворении требований о перерасчете удержанного налога по ставке 13 % и возврате излишне уплаченной суммы налога, ссылаясь на то, что для признания лица налоговым резидентом Российской Федерации в 2010 г. необходимо его фактическое нахождение на территории России не менее 183 дней, срок пребывания заявителя в России в 2010 г. составил 172 дня, а потому он не может быть признан налоговым резидентом Российской Федерации в указанном периоде и, соответственно,

² Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // Сборник законодательства Российской Федерации. 2015. № 27. Ст. 4100.

ногового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // Сборник законодательства Российской Федерации. 2015. № 27. Ст. 4100.

налог на доходы физических лиц за этот период перерасчету и возврату не подлежит.

Конституционный Суд РФ признал оспариваемые положения не противоречащими Конституции РФ, поскольку содержащиеся в них положения не предполагают отказ гражданам Республики Беларусь при обложении налогом на доходы физических лиц вознаграждения за работу по найму, полученного ими в период нахождения на территории Российской Федерации, в применении правил налогообложения, установленных для налоговых резидентов Российской Федерации.

При этом Конституционный Суд РФ подчеркнул, что при выборе нормы международного договора необходимо учитывать не только положения Протокола от 24 января 2006 г. к Соглашению, но и положения Договора о ЕАЭС, в рамках которого была достигнута договоренность о безусловном распространении на физических лиц, являющихся налоговыми резидентами государств – членов ЕАЭС, национальных налоговых режимов в части применения ставки налогообложения доходов, полученных в связи с работой по найму в других государствах – членах данного Союза. Таким образом, на мигрантов из государств – членов ЕАЭС, работающих в России, распространяется национальный налоговый режим.

Основные различия в налогообложении налоговых резидентов Российской Федерации и физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, заключаются в следующем:

- объектом налогообложения для налоговых резидентов Российской Федерации является доход, полученный ими от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации; для лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, – доход, полученный ими только от источников в Российской Федерации;

- налоговая ставка для налоговых резидентов Российской Федерации составляет 13 %; для лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, – 30 %.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Ис-

ключения из этого правила предусмотрены в ст. 217 НК РФ, в которой содержится перечень доходов, освобожденных от налогообложения.

Несколько упрощенно обобщает изложенное Д.В. Тютин: резиденты платят НДФЛ с доходов от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации по ставке 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ), а нерезиденты – только от источников в России, но по большей ставке 30 % (п. 3 ст. 224 НК РФ) и без учета вычетов (п. 3, 4 ст. 210, п. 3 ст. 224 НК РФ). При этом гражданство физического лица правового значения не имеет [8].

Описанный правовой режим порождает опасность двойного налогообложения / двойного налогообложения. Многократность налогообложения первоначально проявила себя как внутригосударственная проблема налогообложения и, по словам И.В. Подчуфаровой, связана непосредственно с генезисом национальных фискальных систем, на ранних этапах развития которых взимание налогов с одного и того же объекта (и с одних и тех же плательщиков) было распространенной практикой [9].

Как отмечается в налогово-правовых исследованиях, НК РФ не дано универсального определения понятию «доход» для целей налогообложения, подходящего как для физических, так и для юридических лиц, что нередко вызывает спорные ситуации в правоприменительной практике [10; 11]. Как следует из 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. На это также указал Президиум Верховного Суда РФ в Постановлении от 22 июля 2015 г. по делу № 8-ПВ15³. Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. При исчислении налога на доходы физических лиц следует также учитывать право налогоплательщика на применение предусмотренных ст. 218–221 НК РФ налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу по налогу.

³ Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 22 июля 2015 г. по делу № 8-ПВ15 // СПС «КонсультантПлюс».

5. Проблемы правоприменения при реализации принципа запрета дискриминации в налоговом праве

Правовое регулирование налогообложения резидентов и нерезидентов стремительно меняется. С.Г. Пепеляев справедливо указывает на то, что в российском законодательстве особенности создания и прекращения статуса налогового резидента детально не определены [12, с. 33].

Более того, анализ новейшего законодательства показывает, какие противоречивые акты породила необходимость определения статуса налогового резидента Российской Федерации в контексте применения положений СИДН. Так, согласно разъяснениям, изложенным в письмах ФНС России от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072@⁴ и от 13 ноября 2015 г. № ОА-3-17/4271@⁵, центр жизненных интересов определяется по месту нахождения семьи, основного бизнеса или работы. При этом факт нахождения физического лица в Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение налогового периода (календарного года) не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента Российской Федерации.

Распределение налоговых прав договаривающихся государств в отношении доходов физического лица производится с учетом положений СИДН, принятых с использованием положений Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал (далее – МК ОЭСР)⁶, а также аналогичных, содержащихся в Типовом соглашении о заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество⁷.

Согласно п. 2 ст. 14 соглашения вознаграждение, получаемое резидентом одного договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом договаривающемся государстве, облагается налогом только в первом ука-

занном государстве, если одновременно выполняются следующие условия:

- получатель находится в другом договаривающемся государстве в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в любом 12-месячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году;

- вознаграждение выплачивается нанимателем или от имени нанимателя, который не является резидентом другого договаривающегося государства;

- расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство, которое наниматель имеет в другом договаривающемся государстве.

Но уже в апреле 2016 г. Минфин России изложил позицию, кардинально отличающуюся от указанных писем ФНС России, из которых следовало, что при наличии центра жизненных интересов в Российской Федерации физическое лицо может оказаться налоговым резидентом Российской Федерации даже если оно находилось в Российской Федерации менее 183 дней в календарном году.

Минфин России указал, что письмо ФНС России от 16 января 2015 г. № ОА-3-17/87@ и другие письма, в которых изложена аналогичная позиция, не подлежат применению в связи с несоответствием налоговому законодательству РФ и положениям международных СИДН, а также несогласованностью с позицией Минфина России⁸.

Более того, Минфин указал на то, что именно Министерство финансов РФ является компетентным органом по применению межправительственных соглашений (договоров, конвенций) об избежании двойного налогообложения, а функции Федеральной налоговой службы являются совсем иными: она бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих нало-

⁴ Письмо ФНС России от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072@ «Об определении статуса налогового резидента РФ для целей НДФЛ» // СПС «Консультант Плюс».

⁵ Письмо ФНС России от 13 ноября 2015 г. № ОА-3-17/4271@ «Об определении статуса резидента РФ при получении доходов в виде прибыли КИК для целей НДФЛ» // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD Publ. URL: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

⁷ Постановление Правительства РФ 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» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 10. Ст. 1078.

⁸ Письмо Минфина от 21 апреля 2016 г. № 03-08-РЗ/23009 // СПС «КонсультантПлюс».

гах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения.

Концепция, которую взяла за основу ФНС России, безусловно, заимствована из зарубежного налогового законодательства. Представляется, что ФНС России исходила из положений п. 1 ст. 7 НК РФ о том, что если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Однако нами уже было отмечено, что определение резидентства по центру жизненных интересов предусмотрено СИДН только в том случае, когда физическое лицо является резидентом обоих договаривающихся государств в соответствии с их национальным законодательством. Вместе с тем единственный критерий определения налогового резидента согласно ст. 207 НК РФ – фактическое нахождение физического лица в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Поэтому полагаем, что за основу определения того, является ли лицо налоговым резидентом Российской Федерации, должен быть положен НК РФ.

Закрепленные в национальном законодательстве особенности налогообложения, обусловленные наличием или отсутствием статуса резидента, создают основу определения налоговых обязанностей разных категорий налогоплательщиков. В связи с этим вторым аспектом, в котором хотелось бы рассмотреть понятие физического лица – резидента в российском налоговом праве, является режим недискриминации.

Установленный п. 2 ст. 3 НК РФ принцип запрета дискриминации соответствует сложившимся мировым практикам. Особые требования к нерезидентам, касающиеся таких вопросов, как порядок подачи налоговых деклараций и уплаты налогов, определены только условиями их нахождения на

территории Российской Федерации и отсутствием постоянных связей с ее территорией. Согласно НК РФ правовой статус нерезидентов не зависит от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Вместе с тем согласимся с И.А. Хавановой в том, что определение того, что составляет дискриминацию в области подоходного налогообложения, вызывает сложности, поскольку международные налоговые споры затрагивают законодательства нескольких стран, а метод сопоставимого теста внутренней ситуации не является совершенным [13, с. 37]. Основные проблемы связаны с нахождением сопоставимых ситуаций, поскольку в отношении резидентов и нерезидентов обычно действуют различные подходы.

В связи с этим в отечественной юридической науке все чаще звучат мнения о том, что в Российской Федерации иностранные граждане нередко находятся в более привилегированном положении, нежели российские, например, говоря о специальном миграционном режиме для иностранных высококвалифицированных специалистов и отсутствии преференций для российских специалистов [7; 14; 15].

По этому вопросу многократно подвергалось анализу известное Определение Конституционного Суда РФ от 14 июля 2011 г. № 949-О-О, в котором установление для нерезидентов повышенной налоговой ставки 30 % не было признано дискриминационным в смысле п. 2 ст. 3 НК РФ и указано на то, что в данном случае установление дифференцированных ставок НДФЛ основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации⁹.

НК РФ предусматривает возможность обложения иностранных физических лиц по ставке 13 % в следующих случаях:

- признание их налоговыми резидентами в Российской Федерации;
- осуществление трудовой деятельности, указанной в ст. 227.1 НК РФ (абз. 3 п. 3 ст. 224 НК РФ);
- осуществление трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностран-

прав положением пункта 3 статьи 224 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 14 июля 2011 г. № 949-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Буркова Антона Леонидовича на нарушение его конституционных

ных граждан в Российской Федерации» (абз. 4 п. 3 ст. 224 НК РФ);

- осуществление трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию (абз. 5 п. 3 ст. 224 НК РФ);

- исполнение трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации (абз. 6 п. 3 ст. 224 НК РФ);

- осуществление трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О беженцах» (абз. 7 п. 3 ст. 224 НК РФ).

Кроме того, во избежание расхождений в практике налогообложения государствами – членами ЕАЭС, ст. 73 Договора о ЕАЭС предусмотрено, что налог уплачивается по внутренней ставке государства.

6. Заключение

Таким образом, для иностранных лиц установлено несколько режимов налогообложения, которые позволяют им уплачивать налоги по общей ставке. При этом для российских граждан, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, режимы налогообложения никак не варьируются и льгот для них не предусмотрено.

Полагаем, что позиция, высказанная Конституционным Судом РФ в Определении № 949-О-О, не согласуется с ранее им же высказанными тезисами, изложенными в Постановлении от 13 марта 2008 г. № 5-П: «В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда

определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. Налогоплательщики – особенно если это плательщики налога на доходы физических лиц – при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения»¹⁰.

В этом смысле ситуация, сложившаяся при применении ст. 224 НК РФ, аналогична обстоятельствам, не принимаемым Судом ЕС в качестве оправдания дискриминации: государствам-членам не разрешено применять к иностранным лицам, реализующим свои права, меры, отличные от применяемых к гражданам или национальным компаниям этого государства, если только эти меры не отвечают принципу пропорциональности. Обращает на себя в первую очередь вопрос одинаковой платежеспособности: как правило, уровень оплаты труда иностранных высококвалифицированных специалистов может быть существенно выше оплаты труда российских сотрудников на аналогичных должностях. Вместе с тем Л.Ш. Юлгушева справедливо указывает на то, что «российские граждане нередко обладают высокой квалификацией и соответствуют указанным требованиям в части уровня вознаграждения за труд. Единственное, что мешает им получить привилегированное положение при налогообложении доходов в России в год нерезидентства, – это гражданство» [14, с. 73].

Сложившееся положение дел представляется достаточно проблематичным для разрешения на законодательном уровне. В подобных ситуациях, как отмечает Д.В. Тютин, «потенциально можно ликвидировать “сомнительную” льготу на будущее, но сложно решить, как именно восстановить справедливость в отношении уже прошедшего периода времени» [8].

В любом случае, изменение правил определения статуса налогового резидента не решает вопрос о дискриминации граждан, не подпадающих под преференциальные налоговые режимы.

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан

С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2008. № 12. Ст. 1183.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гриценко В.В. Ставка налога на доходы физических лиц в контексте принципа справедливости налогообложения / В.В. Гриценко // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3. – С. 64–71.
2. Терехина А.П. Система и принципы налогообложения доходов физических лиц в наиболее развитых странах / А.П. Терехина // Финансовое право. – 2010. – № 11. – С. 36–39.
3. Шахмамиев А.А. Международное налоговое право / А.А. Шахмамиев. – М.: Международные отношения, 2014. – 824 с.
4. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблшер, 2015. – 796 с.
5. Чибинев В.М. Иностраный элемент в налоговых правоотношениях / В.М. Чибинев // Налоги. – 2006. – № 42. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Григорьев А.С. Конструкция налогового обязательственного правоотношения и проблемы устранения международного двойного налогообложения / А.С. Григорьев // Российский юридический журнал. – 2011. – № 5. – С. 148–155.
7. Казакова Т.В. Особенности налогообложения иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность в Российской Федерации / Т.В. Казакова // Налоги. – 2016. – № 4. – С. 13–16.
8. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций / Д.В. Тютин. – М.: Эксмо, 2008. – 432 с.
9. Подчуфарова И.В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) / И.В. Подчуфарова // Актуальные проблемы российского права. – 2015. – № 9 (58). – С. 174–182.
10. Ахметшин Р.И. Понятие дохода: проблемы правоприменения / Р.И. Ахметшин // Налоговед. – 2010. – № 3. – С. 59–67.
11. Пучкова О.Г. Об уменьшении базы подоходного налога для нерезидентов Российской Федерации / О.Г. Пучкова // Налоговед. – 2015. – № 11. – С. 67–71.
12. Налогообложение доходов и прибыли: учеб. пособие / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – 796 с.
13. Хаванова И.А. Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования / И.А. Хаванова // Финансовое право. – 2013. – № 3. – С. 35–38.
14. Юлгушева Л.Ш. Налоговая дискриминация физических лиц в России – миф или реальность? / Л.Ш. Юлгушева // Налоговед. – 2015. – № 11. – С. 72–79.
15. Савицкий А.И. Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан (сравнительно-правовое исследование): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.И. Савицкий. – М., 2012. – 30 с.

REFERENCES

1. Gritsenko V.V. The tax rate on personal income in the context of the "tax equity". *Leningradskii yuridicheskii zhurnal = Leningradskiy Juridical Journal*, 2013, no. 3, pp. 64–71. (In Russ.).
2. Terekhina A.P. System and principles of taxation of income of natural persons in the most developed countries. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2010, no. 11, pp. 36–39. (In Russ.).
3. Shakhmamiyev A.A. *International tax law*. Moscow, Mezhdunarodnye otnosheniya Publ., 2014. 824 p. (In Russ.).
4. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*. Moscow, Alpina Publisher, 2015. 796 p. (In Russ.).
5. Chibinev V.M. Foreign element in tax relationships. *Nalogi = Taxes (Newspaper)*, 2006, no. 42. Available at "ConsultantPlus". (In Russ.).
6. Grigor'ev A.S. Construction of fiscal obligatory legal relation and the problems of international double taxation elimination. *Rossiiskii yuridicheskii zhurnal = Russian Juridical Journal*, 2011, no. 5, pp. 148–155. (In Russ.).
7. Kazakova T.V. Specific features of taxation of foreigners in the Russian Federation. *Nalogi = Taxes (Newspaper)*, 2016, no. 4, pp. 13–16. (In Russ.).
8. Tyutin D.V. *Tax law*. Moscow, Eksmo Publ., 2008. 432 p. (In Russ.).

9. Podchufarova I.V. Principles of legal regulation of the double taxation (an international legal aspect). *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of russian law*, 2015, no. 9 (58), pp. 174–182. (In Russ.).
10. Akhmetshin R.I. The concept of income: Problems of law enforcement. *Nalogoved*, 2010, no. 3, pp. 59–67. (In Russ.).
11. Puchkova O.G. To decreasing of the base of personal income tax for non-residents in the Russian Federation. *Nalogoved*, 2015, no. 11, pp. 67–71. (In Russ.).
12. Pepelyaev S.G. (ed.). *Taxation of income and profit*. Moscow, Statut Publ., 2015. 796 p. (In Russ.).
13. Khavanova I.A. Nondiscrimination in tax sphere: certain aspects of international regulation. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2013, no. 3, pp. 35–38. (In Russ.).
14. Yulgusheva L.Sh. Tax discrimination of persons in Russia: is it a myth or reality? *Nalogoved*, 2015, no. 11, pp. 72–76. (In Russ.).
15. Savitskiy A.I. *Legal framework of non-discrimination in tax law of the Russian Federation, of the Republic of Belarus and in the Republic of Kazakhstan*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2012. 30 p. (In Russ.)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100/1
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Karina A. Ponomareva – PhD in Law, Assistant Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
100/1, 50 let Profsoyuzov ul., Omsk, 644077, Russia
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Особенности налогообложения доходов физических лиц в отношениях с иностранным элементом / К.А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2017. – Т. 1, № 2. – С. 85–93. – DOI : 10.24147/2542-1514.2017.1(2).85-93.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Specific features of taxation of individuals in relationships with foreign elements. *Pravoprimenie = law enforcement review*, 2017, vol. 1, no. 2, pp. 85–93. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(2).85-93. (In Russ.).