

вать названный регистр в качестве обязательного и единственного источника получения сведений о гражданах. Следует также подчеркнуть, что необходимо инвестировать в развитие цифровой экономики, потому что время, упущенное сейчас, в будущем лишь увеличит отставание в информационных технологиях.

Библиографические ссылки

1. DeCenter Эстония – удивительное цифровое государство на блокчейне [Электронный ресурс]. URL: <https://decenter.org/ru/estoniya-gosudarstvo-na-blokcheine> (дата обращения 19.10.2020).
2. Система обеспечения законодательной деятельности [Электронный ресурс]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/759897-7> (дата обращения 19.10.2020).
3. Национальное агентство финансовых исследований Аналитический центр [Электронный ресурс]. URL: <https://nafi.ru/analytics/59-rossiyan-osvoili-novye-tsifrovye-servisy-s-nachala-pandemii/> (дата обращения 19.10.2020).
4. KPMG [Электронный ресурс]. URL: <https://home.kpmg/ru/ru/home.html> (дата обращения 20.10.2020).

РЕГУЛИРОВАНИЕ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ: КОНЦЕПЦИЯ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА

Е. В. Баюн

*Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, Минск, 220007,
Республика Беларусь, mvkaterina@gmail.com*

В статье рассматриваются особенности влияния развития информационных технологий на регулирование подоходного налогообложения физических лиц, а в частности подходов к определению резидентства. Осуществляется сравнительный анализ норм белорусского и иностранного законодательства, подходы международного налогообложения, определяются тенденции развития. Формулируются выводы, отражающие предложения и позицию автора по исследуемым вопросам.

Ключевые слова: критерии резидентства; подоходный налог; налогообложение; налоговое резидентство; цифровизация; центр жизненных интересов.

Активное внедрение цифровых технологий имеет широкий спектр последствий для налогообложения, влияет на налоговую политику и налоговое администрирование на национальном и международном уровнях. Проникая как в повседневную, так и в экономическую жизнь, цифровизация порождает новые вызовы и задачи, которые требуют решения на законодательном уровне и адаптации к быстро меняющимся условиям.

Развитие криптовалют, преобладание нематериальных активов над материальными, упрощение доступа к трансграничным отношениям, включая возможности оказания услуг, не покидая пределов своего жилого помещения, приводят к необходимости переосмысления некоторых налоговых концепций и подходов, а также выработке и новых международных подходов к налогообложению. Однако гармонизация прямых налогов всегда сталкивалась с трудностями, и работа в данной области порой не носила позитивного характера. В качестве причин данного явления можно назвать особенности национальных экономик, интересов и приоритетов экономической политики государств-участников.

Большинство научных работ и исследований посвящено корпоративному элементу и влиянию цифровизации на распределение налоговой базы между страной резидентства и страной – источником доходов. Но стоит отметить, что аналогичная проблема характерна и для подоходного налога с физических лиц, ввиду значительного ослабления связи дохода и территории.

Актуальные вопросы налогообложения, явившиеся результатом цифровизации, обсуждаются и на высшем государственном уровне. В Республике Беларусь отмечалось, что в отношении физических лиц основные направления совершенствования состоят в создании глобальной цифровой платформы путем введения единой системы интеллектуальной обработки данных, увеличения количества электронных сервисов, которые в конечном итоге, например, должны позволить возможность автоматического заполнения налоговой декларации. Плательщик исключительно проверяет внесенные данные и ставит подпись. Однако, чтобы добиться такой возможности, необходимо функционирование на высоком уровне обмена данными между государственными органами и иными юридическими лицами, а также налаженная система автоматического обмена налоговой информацией между государствами.

В связи с этим отдельно отметим решение Республики Беларусь в октябре 2020 г. присоединиться к Глобальному форуму по налоговой прозрачности и обмену информацией по налоговым вопросам. Развитие цифровых технологий все больше должно способствовать повышению простоты взаимодействия между отдельными структурными уровнями, а также сбору более надежной информации об экономических результатах плательщиков и, соответственно, более эффективному обложению доходов.

Принимая внимание все вышесказанное, учитывая проблематику связи страны резидентства и страны получения дохода, хотели бы уделить особое внимание концепции налогового резидентства для физических лиц. Данный вопрос представляет важность ввиду связи статуса резидента и обложением общемировых доходов физического лица.

Практика показывает, что выбор налогового резидентства может происходить исключительно исходя из практической выгоды. Физическое лицо формально может сменить страну резидентства, выбрав государство с наиболее оптимальным уровнем налогообложения, сохранив при этом свои социальные и экономические интересы в прежней юрисдикции. Такая возможность присутствует для тех лиц, чьи государства устанавливают в качестве критерия резидентства принцип постоянного пребывания, т. е. физического присутствия лица в границах определенного государства.

Республика Беларусь выбрала указанный критерий в качестве определяющего. Согласно ст. 17 Налогового кодекса Республики Беларусь налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые фактически находились на ее территории в календарном году более 183 дней [1]. Как отмечает С. К. Лещенко, подобный подход существовал в Республике Беларусь не всегда. До 2004 г. для определения резидентства физических лиц использовалось сочетание принципов гражданства и постоянного местопребывания. Такой подход часто критиковался в литературе, так как не учитывал права граждан Республики Беларусь, не находящихся постоянно на ее территории [2].

Постоянное пребывание как основной критерий определения налогового резидентства использует и Российская Федерация. Так, ее налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев [3]. Аналогичный порядок определения налогового резидентства предусмотрен для жителей многих европейских стран, таких как Австрия, Венгрия, Дания, Ирландия, Испания, Польша. Физическим лицам достаточно находиться на территории страны в общей сложности не менее 183 дней в календарном году для их автоматического признания налоговыми резидентами [4].

Критерий постоянного пребывания можно было считать эффективным и объективным, если в стране действует соответствующий паспортный контроль на границе и его данные позволяют налоговым органам точно установить срок пребывания лица внутри страны. Однако он становится малоприменимым в эпоху глобализации, когда допускается свободное перемещение граждан (например, в Европейском союзе, либо между РФ и Республикой Беларусь). Также такой критерий постепенно утрачивает свою актуальность в связи с цифровизацией, когда не требуется наличие гражданина на определенной территории для получения экономических выгод.

В последнее время наибольшей популярностью пользуется критерий жизненных интересов, к которому обычно относят проживание на тер-

ритории данного государства членов семьи, родственников и знакомых, участие в профессиональных союзах, культурную жизнь. Экономические интересы, в свою очередь, предполагают приоритетные источники доходов на территории рассматриваемой юрисдикции, наличие в государстве движимого и недвижимого имущества, включая жилище и банковские активы. Совокупность различных личных и экономических интересов, а также и намерения физического лица считать именно данную юрисдикцию приоритетной для проживания и осуществления предпринимательской деятельности, позволяет судить о том, что на территории рассматриваемого государства располагается центр жизненных интересов плательщика [4].

Центр жизненных интересов в качестве дополнительного критерия при определении статуса резидентства уже введен в Казахстане. В частности, резидентом может быть признано лицо, непостоянно пребывающее в Республике Казахстан, но центр жизненных интересов которого находится в Республике Казахстан [5].

Иногда критерии применяются последовательно. Например, в Украине используется сначала рассматривается место проживания, далее критерий «центр жизненных интересов», а в последующем время пребывания на территории страны не менее 183 календарных дней и критерий гражданства [6].

Определение резидентства лица важно как для внутреннего законодательства, так и для целей применения Соглашений об избежании двойного налогообложения по причине определения совокупности доходов физического лица, подлежащего налогообложению каждым из государств.

Согласно ст. 4 Модельной конвенции ОЭСР, на которой в Республике Беларусь построено большинство соглашений об избежании двойного налогообложения, под резидентом понимается лицо, которое в соответствии с законами данного государства, подлежит налогообложению в нем исходя из его местожительства, постоянного местопребывания, управления или любого другого критерия аналогичного критерия аналогичного характера [7]. Соответственно, необходимо снова обращаться к внутреннему законодательству.

Однако наличие разных подходов к определению налогового резидентства во внутреннем законодательстве может привести к конфликту налоговых юрисдикций, и, соответственно, налогообложению дохода на территории двух государствах. В связи с этим ст. 4 Модельной конвенции ОЭСР устанавливает правило, что если лицо является резидентом обоих государств, то его статус определяется последовательно в соответствии со следующими критериями:

а) считается резидентом того государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если оно располагает постоянным жилищем в двух государствах, оно считается резидентом того государства, в котором располагается центр жизненных интересов;

б) если государство, в котором находится центр его жизненных интересов, не может быть определено или если оно не располагает постоянным жилищем ни в одном из государств, оно считается резидентом того государства, в котором оно обычно проживает;

в) если оно обычно проживает в двух государствах или если оно обычно не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом того государства, гражданином которого оно является;

г) если оно не является гражданином ни одного из государств, компетентные органы государств решают вопрос по взаимному согласию [7].

В настоящее время в российской литературе более перспективными считают введение критерия центра жизненных интересов взамен постоянного пребывания. О. Я. Егорова, Н. С. Милоголов отмечают, что введение такого критерия может способствовать противодействию искусственному изменению налогового резидентства, но в то же время привести к усложнению администрирования данного правила, увеличению конфликтов с другими юрисдикциями, в которых лицо также может считаться налоговым резидентом, а также ухудшению инвестиционного климата по причине нестабильности налоговых правил [8].

Такой же позиции придерживаются и государственные органы Российской Федерации. В соответствии с основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг. [9] предлагается установить более гибкие критерии определения налогового резидентства физических лиц. Эти критерии предполагается использовать в тех случаях, когда физическое лицо находится в стране меньше срока, необходимого для его признания налоговым резидентом, но тем не менее центр его жизненных интересов находится в Российской Федерации. Также планируется сократить предельный срок пребывания на территории РФ, необходимого для признания физического лица налоговым резидентом, с 183 до 90 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

По нашему мнению, такая норма может иметь позитивное влияние с фискальной точки зрения для конкретного государства, в данном случае для РФ. Но с точки зрения экономической справедливости налогообложения, гармонизации налогового законодательства, например, в рамках ЕАЭС, введение подобного положения приведет еще к большему разрыву между национальными системами и торможению интеграционных процессов.

Таким образом, на основании всего вышеизложенного, становится очевидным ненадежность и утрата актуальности используемого Республикой Беларусь критерия постоянного пребывания для определения резидентства в условиях цифровизации и глобализации. Возникла необходимость пересмотра концепции и введения в качестве основополагающего или дополнительного критерия – «центра жизненных интересов». В то же время введению данного критерия должна предшествовать максимальная его разработка, совершенствование процедуры налогового администрирования и взаимодействия с иными государственными органами, а также развитие практики автоматического обмена информацией между странами.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс]: 19 дек. 2002 г., № 166-З: принят Палатой представителей 15 ноябр. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2018 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2020.
2. Лещенко С. К. Физические лица – налоговые резиденты (правовой аспект) налогообложения // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2020.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. : одобр. Советом Федерации 26 июля 2000 г. : с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2020 г. // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». – М., 2020.
4. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение [Электронный ресурс]. URL: <https://uchebnik.online/nalogi-uchebniki/printsip-rezidentstva-mejdunarodnom-nalogovom-65189> (дата обращения: 24.10.2020).
5. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 05.10.2018 г.) [Электронный ресурс]. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 (дата обращения: 14.11.2020).
6. Налоговый кодекс Украины [Электронный ресурс]. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/> (дата обращения: 07.11.2020).
7. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010 // OECD Library [Electronic resource]. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf> (date of access: 02.11.2020).
8. Егорова О. Я., Милоголов Н. С / Налоговое резидентство физических и юридических лиц: международный опыт и пути развития концепции в России [Электронный ресурс]. URL: https://nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=38891. – (дата обращения: 02.11.2020).
9. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 и плановый период 2022 и 2023 годов, утв. Минфином России. // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2020.