

УДК 347.1

ФИЗИЧЕСКОЕ ЛИЦО КАК РЕЗИДЕНТ В НАЛОГОВОМ И ВАЛЮТНОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Жаркова О.П.

Студент 3 курса заочной формы обучения,
Направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

Научный руководитель: **Руденко В.В.**

к.э.н., доцент кафедры государственно-правовых дисциплин

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

Аннотация: Статья посвящена анализу проблемы двойственности понятия "резидент", применительно к физическим лицам, в российском финансово-правовом регулировании. Рассмотрена реализация принципа резидентства в налоговом и валютном законодательстве Российской Федерации, а также выделены основные критерии отнесения субъекта к резидентам в мировой практике. Особое внимание уделено исследованию изменений в определении резидентства для целей валютного регулирования, вступивших в силу в 2018 году, решенным в результате этой меры вопросам и возникшим проблемам. Обосновывается нецелесообразность использования в налоговом и валютном законодательстве различных подходов к определению понятия "физическое лицо - резидент" и необходимость перехода к единой юридической конструкции, предусмотренной нормами налогового законодательства.

Ключевые слова: резидент, физическое лицо, налог на доходы физических лиц, валютное регулирование, валютные ограничения.

INDIVIDUAL AS RESIDENT IN THE TAX AND CURRENCY LEGISLATION OF THE RUSSIAN FEDERATION

Zharkova O.P.

Rudenko V.V.

Abstract: The article is devoted to the analysis of the problem of the duality of the concept of "resident", as applied to individuals, in the Russian financial and legal regulation. The article considers the implementation of the principle of residence in the tax and currency legislation of the Russian Federation, and also highlights the main criteria for classifying a subject as residents in world practice. Particular attention is paid to the study of changes in the definition of residence for the purposes of currency regulation, which entered into force in 2018, the issues resolved as a result of this measure and the problems that have arisen. The article substantiates the inexpediency of using in tax and foreign exchange legislation different approaches to defining the concept of "an individual - resident" and the need to move to a single legal structure provided for by the norms of tax legislation.

Keywords: resident, individual, personal income tax, currency regulation, currency restrictions.

Мировой опыт показывает, что принцип постоянного местопребывания (резидентства) является основополагающим в регулировании финансово-правовых отношений каждого государства с физическими и юридическими лицами. Через его реализацию определяется характер и объем прав и обязанностей сторон.

А.А. Шахмаметьев характеризует резидентство как устойчивые отношения лица с государством (его налоговой территорией) [14, С. 21], С.Г. Пепеляев указывает, что данная связь является в первую очередь экономической [4], А.П. Балакина утверждает, что резидентство является правовой связью государства с физическими лицами и организациями, основанной на том или ином отношении последних к территории данного государства, устанавливаемой в целях налогообложения [1]. Таким образом, представители научного сообщества сходятся во мнении, что резидентство представляет собой правовую связь физических лиц и организаций с налоговой территорией определенного государства. Т.Э. Рождественская и Е.А. Гузнова отмечают, что данное понятие не имеет четкой дефиниции ни в российском законодательстве, ни в международных нормативно-правовых актах. Определение налогового резидентства дается либо путем перечисления субъектов, относящихся к налоговым резидентам, либо путем определения и применения критериев, позволяющих определить отнесение субъекта к налоговым резидентам [7].

В разных государствах юридическая конструкция физического лица - налогового резидента имеет существенные отличия, но можно выделить два основных подхода, определяющих ее состав. В рамках первого подхода единственным или основным условием является пребывание физического лица на территории соответствующего государства в течение определенного периода времени. Чаще всего этот период составляет 6 месяцев и более в течение календарного года. Данный подход применяется для признания

субъекта резидентом в таких странах, как Россия, Бразилия, Азербайджан, Латвия, ЮАР, Индия, Малайзия, Норвегия, Кения и др. Второй подход является более субъективным и основан на комплексном анализе нескольких факторов, в совокупности именуемых "центром жизненных интересов". Данное понятие, помимо пребывания физического лица на территории определенного государства, включает в себя и другие условия, например наличие постоянного места жительства, проживание в этом же государстве членов семьи, профессиональную, политическую, культурную или иную деятельность, существенную долю доходов от источников в этом государстве в общей сумме доходов, полученных по всему миру. Этот подход нашел свое отражение в нормативно-правовых актах Соединенного Королевства, Франции, Испании, Исландии, Мальты, Канады, Румынии, Китая, Южной Кореи и других стран.

Как правило, гражданство не является составной частью конструкции физического лица - налогового резидента, исключения составляют лишь некоторые страны, например США. Таким образом, с позиции финансового законодательства большинства стран, правовые статусы гражданина и иного лица, находящегося на территории государства достаточное количество времени, чтобы считаться его налоговым резидентом, не различаются, так же как и правовой статус гражданина, постоянно проживающего в другом государстве, и не гражданина.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ физические лица признаются налоговыми резидентами, если находятся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев [5]. Из этого правила существует несколько исключений, например, в расчете не учитываются периоды выезда за пределы территории России для краткосрочного лечения или обучения, а также, независимо от фактического времени нахождения в стране, налоговыми резидентами признаются российские военнослужащие и сотрудники органов государственной власти. Период пребывания на

территории страны является единственным условием для признания физического лица резидентом, такой юридический факт, как наличие российского гражданства, не является составной частью конструкции налогового резидента.

В налоговом законодательстве Российской Федерации принцип резидентства применяется к физическим лицам только в рамках отношений по взиманию налога на доходы физических лиц (НДФЛ), регулируемых гл. 23 Налогового кодекса РФ. Упоминание данного принципа в общей части Налогового кодекса РФ при наделении субъекта отдельными процедурными обязанностями, такими как представление уведомлений о контролируемых иностранных компаниях, также в конечном счете направлено на реализацию основного правоотношения по уплате НДФЛ.

Принцип налоговой юрисдикции государства был выделен С.Г. Пепеляевым, который предполагает, что ее действие на нерезидентов ограничивается территорией государства, в то время как по отношению к резидентам она может действовать и за пределами государства [4]. Исходя из данного принципа российские резиденты обязаны уплачивать в бюджет страны налог со своих общемировых доходов, получаемых как от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами [5]. Лица, не являющиеся налоговыми резидентами, уплачивают НДФЛ только с тех доходов, которые получены от источников в России, но по более высокой налоговой ставке для большинства видов доходов - 30% вместо 13% [5]. Кроме того, они не имеют права на большинство фискальных льгот, в частности на налоговые вычеты.

Принцип резидентства используется в регулировании не только налоговых, но и валютных правоотношений. Для финансово-правовых норм стран-членов СНГ характерно использование специфического понятия "резидент для целей валютного регулирования".

С.Г. Синельников-Мурылев, П.В. Трунин и А.Д. Левашенко отмечают, что оно присутствует в законодательстве Российской Федерации,

Азербайджана, Белоруссии, Казахстана, Туркменистана и Узбекистана, в отличие от нормативно-правовых актов большинства других государств, которые определяют резидентство исключительно нормами налогового права и не предусматривают использования специального термина для определения субъектов валютного контроля [8].

Согласно статье 1 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", физические лица признаются резидентами, если они являются гражданами Российской Федерации или постоянно проживают в Российской Федерации на основании вида на жительство [9]. Из этого следует, что, несмотря на аналогичную терминологию, юридическая конструкция резидента для целей валютного регулирования, основой которой является наличие гражданства или вида на жительство, существенно отличается от одноименной конструкции в налоговом законодательстве, где единственным юридически значимым фактом является период пребывания на территории страны.

Для резидентов адресованные им, нормы валютного регулирования сохраняют силу всегда, где бы они ни находились и где бы они ни совершали валютные операции [11, С. 59]. Поэтому резиденты, в отличие от нерезидентов, обязаны соблюдать валютные ограничения в отношении владения, пользования и распоряжения валютными ценностями за пределами территории Российской Федерации, включая требования к порядку открытия счетов в зарубежных банках и проведения по ним валютных операций, а также запрет на осуществление валютных операций с другими резидентами.

Необходимо отметить, что понятие "резидент для целей валютного регулирования" в российском законодательстве недавно претерпело изменения. В соответствии с ранее действовавшей (вплоть до 31 декабря 2017 г.) редакцией ст. 1 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" резидентами Российской Федерации для целей валютного регулирования признавались

граждане Российской Федерации, за исключением граждан, постоянно проживающих в иностранном государстве не менее одного года, в том числе имеющих выданный уполномоченным государственным органом соответствующего иностранного государства вид на жительство, либо временно пребывающих в иностранном государстве не менее одного года на основании рабочей визы или учебной визы со сроком действия не менее одного года или на основании совокупности таких виз с общим сроком действия не менее одного года.

Данное определение вызывало единогласное неодобрение как ученых, так и практикующих юристов, поскольку позволяло органам валютного контроля неоднозначно трактовать кратковременные поездки в Россию, совершаемые гражданами, постоянно проживающими за рубежом. Весьма точно данную проблему сформулировал И.В. Хаменушко: "Вводя с 5 июня 2012 г. новую редакцию п. 6 ч. 1 ст. 1 Закона о валютном регулировании, связывающую утрату резидентства гражданина с конкретным периодом времени - годом, законодатель не очень точно указал на порядок определения этого периода. Не ясно, идет ли в счет года только время фактического пребывания за рубежом, или учитывается весь период начиная со дня, с которого у гражданина возникло право долговременного пребывания за рубежом, даже если он в пределах этого периода въезжал в Российскую Федерацию и выезжал обратно" [13].

Любой въезд на территорию страны в течение года мог рассматриваться как соответствие критериям валютного резидентства с наделением гражданина соответствующими обязанностями. Подобная трактовка не соответствовала "духу" закона и длительное время нарушала права обладателей российского гражданства, проживающих в других странах. После присоединения Российской Федерации к многостороннему соглашению компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией [6] разрешению вышеуказанной проблемы было посвящено множество дискуссий. Итогом стало принятие Федерального закона от 28

декабря 2017 г. N 427-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О валютном регулировании и валютном контроле", вступившего в силу 1 января 2018 г. Он устранил неопределенность в вопросе применения правового статуса резидента для целей валютного регулирования, но не привел данное понятие в соответствие с одноименным в российском налоговом законодательстве [10].

Если сравнить действующую редакцию п. 6 ч. 1 ст. 1 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" с предшествующей, можно сделать вывод, что круг лиц, признаваемых резидентами для целей валютного регулирования, был расширен. Несмотря на это, целью внесения поправок было некоторое смягчение регулирования в данной сфере, которого удалось достичь путем создания льготных условий для части резидентов. Ряд требований, установленных валютным законодательством, не применяется к резидентам, срок пребывания которых за пределами России в течение календарного года в совокупности составил более 183 дней, - это требования к порядку открытия счетов в банках за пределами территории Российской Федерации, проведения по указанным счетам валютных операций, а также представления отчетов о движении средств по ним. Фактически резиденты для целей применения валютно-правовых норм стали подразделяться на две группы в зависимости от периода пребывания на территории России.

Некоторые авторы отмечают сближение понятия "резидент для целей валютного регулирования" с понятием "налоговый резидент", но подчеркивают, что уравнивания понятий не произошло [12]. Необходимо признать, что указанная мера не привела к полному устранению неоднозначности в вопросе наделения субъектов соответствующими правами и обязанностями. Возникли проблемы, связанные с отнесением резидентов к той или иной группе, поскольку срок пребывания за пределами России определяется по итогам календарного года. Это означает, что необходимость соблюдения гражданином валютных ограничений

определяется не в момент совершения валютной операции, а по состоянию на 31 декабря года, когда она была совершена. В таком случае не обеспечивается прогностическая функция юридических фактов, выделенная наукой финансового права. Это приводит к нарушению прав граждан, которые совершают большое количество деловых и личных поездок за границу и не могут заранее спрогнозировать, какое количество дней в течение календарного года они проведут за пределами страны, что не позволяет установить совокупность их прав и обязанностей на момент совершения валютной операции.

Кроме того, расширение в 2018 г. круга лиц, признаваемых резидентами Российской Федерации для целей применения, норм валютного права, привело к возникновению избыточного регулирования. Российские граждане, постоянно проживающие за рубежом, были необоснованно ограничены в осуществлении некоторых валютных операций. Если до 31 декабря 2017 г. указанные лица, не въезжавшие на территорию России в течение года, признавались нерезидентами, то в настоящее время они наделены всеми обязанностями резидентов, за исключением установленных ст. 12 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле". В частности, они обязаны соблюдать требования ст. 9 указанного нормативного акта, налагающей запрет на валютные операции между резидентами. Исключения составляют случаи, когда оба резидента провели в России менее 183 дней в течение календарного года, но если этому условию соответствует только один, операции между ними попали в категорию запрещенных и к ответственности за их совершение могут быть привлечены оба резидента.

Вышеизложенное позволяет утверждать, что Федеральный закон от 28 декабря 2017 г. № 427-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О валютном регулировании и валютном контроле" не полностью разрешил существующие проблемы применения валютного законодательства в отношении физических лиц.

Эксперты сходятся во мнении, что статус резидента в соответствии с валютным законодательством необходимо уравнивать со статусом налогового резидента [3]. Опыт большинства иностранных государств, не только полностью отказавшихся от валютных ограничений в области движения капитала (США, Канада, страны Европейского союза), но и тех, где достаточно широко применяются валютные ограничения (Китай, Индия), также убедительно доказывает отсутствие необходимости введения в финансово-правовые нормы отдельного понятия "резидент для целей валютного регулирования" и возможность реализации принципа резидентства исключительно нормами налогового права.

По мнению автора, правовая конструкция налогового резидента является более точной и сбалансированной, а также надлежащим образом обеспечивающей прогностическую функцию юридических фактов в целях соблюдения прав граждан. Аналогичного мнения придерживаются и другие авторы, например, И.В. Хаменушко отмечает, что в отношении валютного резидентства физических лиц не имеется определенности, подобной налоговому резидентству [11, С. 62]. Недавнее освобождение резидентов, находящихся в стране менее полугода в течение календарного года, от ряда обязанностей, предусмотренных валютным законодательством, указывает, что конструкция налогового резидента может применяться в рамках валютного регулирования без ущемления интересов государства. Кроме того, реализация такого освобождения через признание рассматриваемых лиц нерезидентами позволит избежать необоснованных ограничений и проблем правоприменения.

Подводя итог, можно сделать вывод, что особенностью российского финансово-правового регулирования является двойственность понятия "резидент" в налоговом и валютном законодательстве. В то же время использование двух различных подходов к понятию резидентства не только не целесообразно и избыточно усложняет правовые нормы, но и создает проблемы правоприменения. Попытка законодательно сблизить эти

подходы, предпринятая в конце 2017 г., с одной стороны, устранила неопределенность в определении статуса резидента в валютном законодательстве, но, с другой - одновременно привела к невозможности в ряде случаев определить совокупность прав и обязанностей субъекта на дату совершения валютной операции, а также к возникновению избыточного регулирования.

Таким образом, по мнению автора, понятие "физическое лицо - резидент" для целей валютного регулирования нуждается в приведении в соответствие с одноименным понятием, закрепленным в законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации. Использование единой юридической конструкции резидента позволит не только устранить неопределенность ряда действующих норм, но и обеспечить единообразие в понятийном аппарате российского финансового права.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Балакина А.П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика / А.П. Балакина // Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 17 - 20.
2. Карасева М.В. Финансовое правоотношение: Дис. ... д-ра юрид. наук / М.В. Карасева. – Воронеж, 1998. – 304 с.
3. Коваль А.А. Реформа валютного регулирования и валютного контроля в России / А.А. Коваль, А.Д. Левашенко, С.Г. Синельников-Мурылев, П.В. Трунин. – М.: Центр стратегических разработок, 2018. – 52 с.
4. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблшер, 2015. – С. 438.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ. Статья 207 (часть 2) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
6. Распоряжение Правительства РФ от 30 апреля 2016 г. N 834-р "О подписании многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г." // СЗ РФ. – 2016. – № 19. – Ст. 2762.
7. Рождественская Т.Э. Российский и международные подходы к определению понятия налогового резидентства / Т.Э. Рождественская, Е.А. Гузнова // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 3 (76). – С. 94 - 99.
8. Синельников-Мурылев С.Г. Актуальные проблемы валютного регулирования операций физических лиц в России / С.Г. Синельников-Мурылев, П.В. Трунин, А.Д. Левашенко // Российский внешнеэкономический вестник. – 2015. – № 12. – С. 3 - 13.
9. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле". Статья 1 (часть 1), п. 6 // СЗ РФ. – 2003. – № 50. – С. 4859.
10. Федеральный закон от 28 декабря 2017 г. № 427-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О валютном регулировании и валютном контроле". Статья 1, п. 1, подп. "а" // Российская газета (специальный выпуск). – 2017. – 31 декабря.

11. Хаменушко И.В. Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. – М.: Норма, 2013.
12. Хаменушко И.В. Либерализация валютного законодательства для физических лиц, проживающих за рубежом / И.В. Хаменушко, Л.В. Ромащенко // Налоговед. – 2018. – № 3. С. 81-89.
13. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. - М.: Международные отношения, 2014.