

Региональное резидентство физических лиц по налогу на доходы физических лиц*

Щекин Денис Михайлович,
доцент кафедры финансового права Юридического факультета
Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (МГУ),
управляющий партнер юридической компании «Щекин и партнеры»,
кандидат юридических наук

d.schekin@schekinlaw.ru

В статье предложено ввести региональное резидентство физических лиц для целей стимулирования дополнительным размером необлагаемого прожиточного минимума увеличения населения в регионах Крайнего Севера и Дальнего Востока. В статье также предлагается изменить порядок зачисления НДФЛ, исчисляемого налоговым агентом, с тем чтобы сумма налога поступала в регион фактического проживания работника и расходовалась на социальную инфраструктуру по его месту жительства, а не по месту нахождения налогового агента.

Ключевые слова: НДФЛ, налоговое резидентство, регулирующая функция налогообложения, необлагаемый вычет, региональные бюджеты.

В настоящее время в России в рамках налога на доходы физических лиц (НДФЛ) нет регионального или местного резидентства, хотя НДФЛ зачисляется в региональные и местные бюджеты по месту жительства налогоплательщика или по месту нахождения налогового агента. Отсутствие привязки физического лица к региону не позволяет установить разные ставки НДФЛ или правила исчисления налоговой базы.

Однако такая потребность назрела. В частности, следует принять во внимание возможность стимулирования сохранения населения России в районах Крайнего Севера и Дальнего Востока. Известно, что эти регионы России теряли и продолжают терять население после завершения советской эпохи, когда существовало прямое материальное стимулирование привлечения работников на эти территории через более высокую зарплату и льготы. В рамках рыночных отношений государство не может навязывать работодателю размер заработной платы, и так называемый северный коэффициент слабо выполняет свою функцию, поскольку организация при приеме на работу предлагает заработную плату с учетом уже этого коэффициента. С другой стороны, стоимость жизни в этих регионах объективно выше из-за высоких транспортных расходов, сурового климата, что выражается в более длительном отопительном сезоне, невозможности вырастить овощи и фрукты в районах Крайнего Севера, дороговизне поездок в отпуск и др.

Может ли налоговое право каким-то образом внести свой вклад в борьбу с оттоком населения из этих регионов России? Первый вариант мог бы быть в применении пониженной ставки НДФЛ в этих регионах. Например, та же ставка в 6% при доходе до 200 тыс. руб. дохода в месяц для жителей Крайнего Севера и Дальнего Востока. Второй подход — это повышение для населе-

ния этих регионов необлагаемого прожиточного минимума. Вторая мера представляется более обоснованной, поскольку позволяет учесть при расчете налога родителей и необлагаемый минимум на детей. В результате меры налогового стимулирования будут более сфокусированы на семьях с детьми, проживающих в этих регионах. Именно этого и нужно добиваться. При этом этот налоговый режим не должен распространяться на вахтовиков, т.е. лиц, проживающих в иных регионах, но регулярно на несколько месяцев приезжающих на работу в районы Крайнего Севера и на Дальний Восток.

Этот механизм ставит вопрос о региональном налоговом резидентстве физических лиц, поскольку НДФЛ-протранство России становится фрагментированным. В самом простом варианте можно использовать данные о регистрации граждан по месту жительства для расчета НДФЛ. Подавляющая доля НДФЛ рассчитывается организациями и индивидуальными предпринимателями как налоговыми агентами. Они при установлении трудовых отношений могут учитывать место жительства работника для учета не облагаемого НДФЛ минимума доходов.

При этом дополнительные преимущества в виде повышенного прожиточного минимума могут предоставляться при условии двух ключей: проживания сотрудника в соответствующем регионе и нахождения там места осуществления трудовой деятельности¹. В отношении же НДФЛ, исчисляемого по декларации физического лица, достаточно будет места его проживания (регионального налогового резидентства).

Конечно, будут случаи злоупотреблений, при которых человек, зарегистрированный, например, в Ма-

¹ В отношении работ разъездного характера потребуются особые правила.

* Статья подготовлена с использованием СПС «КонсультантПлюс».

гадане, фактически будет проживать в Сочи, но продолжать пользоваться таким повышенным налоговым вычетом. Эти случаи безусловно будут встречаться, но на фоне основанной массы населения будут занимать небольшой процент. Следует ли из-за опасения злоупотреблений отказаться от введения этой системы?

Представляется, что нет. Достижение целей по стимулированию сохранения населения в районах Крайнего Севера и Дальнего Востока несет существенно более значимую пользу для защиты публичных интересов России, чем возможный вред из-за неправомерного получения отдельными гражданами налогового вычета.

Для минимизации злоупотреблений следует реализовать следующие меры. Во-первых, предусмотреть обязанность физического лица уведомлять работодателя и налоговые органы о фактической смене жительства более 183 дней в календарном году. Для упрощения этого заявления следует предусмотреть возможность такого заявления в личном кабинете налогоплательщика. В этом случае при нарушении этой обязанности и предоставлении физическому лицу более высокого налогового вычета у него при выявлении факта проживания в другом регионе возникнет недоимка, пени, штраф за недоплату НДФЛ. Во-вторых, налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) из других регионов, нанимая на работу, например, сотрудника в Сочи, но с регистрацией в Магадане, не смогут предоставить налоговые вычеты в повышенном размере, поскольку будут знать место работы, а значит, и место фактического проживания такого работника. Исключения возможны, например, в том случае, если организация из г. Сочи нанимает работника, например, в свой филиал в г. Магадане или по характеру работы сотрудник такой организации выполняет работы именно в г. Магадане. Такая система убережет возможность подавляющего числа злоупотреблений, и случаи получения необоснованного налогового вычета не будут многочисленны. В-третьих, Федеральная налоговая служба России обладает информацией о местонахождении недвижимости физических лиц, о месте регистрации их транспортных средств, о месторасположении работодателей, а в будущем с усилением налогового контроля над банковскими транзакциями физических лиц — и о данных, где физическое лицо рассчитывалось своими банковскими картами. В такой ситуации возможно создание электронной системы, которая будет с высокой степенью достоверности определять тот регион, в котором физическое лицо действительно находится большую часть года².

По нашему мнению, следует плавно увеличивать прожиточный минимум, начиная с регионов Западной Сибири, где его повышение может быть сравнительно небольшим, до его существенного увеличения (в два и более раза) для территорий с экстремальными условиями проживания и предельной отдаленностью — например, для Чукотки, Камчатки, Курильских островов и др. При этом дифференциация этого прожиточного минимума может быть и внутри одного субъекта Российской Федерации. Например, Якутия по своей величине представляет собой территорию, сопоставимую с Индией³, поэтому условия жизни в южной части Якутии и в ее северной части принципиально различные. Аналогичная ситуация в Красноярском крае, который с севера на юг имеет протяженность около 3 тыс. км. В частности, такое налоговое стимулирование могло бы использоваться для усиления числа населения по трассе следования Северного морского пути, который признан стратегическим транспортным проектом России.

По мнению автора, жители северных и отдаленных регионов России безусловно заслуживают существенных налоговых льгот по НДФЛ. Этот инструмент стимулирования заселения регионов должен быть исключительно федеральным, поскольку регионы не будут заинтересованы в снижении своих поступлений от НДФЛ, и этот инструмент скорее всего не будет работать. Поэтому дифференциация прожиточного минимума по НДФЛ должна быть проведена в нормах Налогового кодекса РФ. Примеры такой дифференциации по НДФЛ мы уже видим в тексте Налогового кодекса РФ, когда различное налогообложение по НДФЛ применяется, по сути, к разным месторождениям с их географическим описанием (ст. 333.45 НК РФ), или в водном налоге с указанием конкретных водных объектов (ст. 333.12 НК РФ).

Еще одним важным аспектом реформирования системы НДФЛ для достижения баланса частных и публичных интересов является изменение порядка зачисления этого налога. В настоящее время НДФЛ в соответствии с п. 7 ст. 226 НК РФ зачисляется по месту учета налогового агента. При наличии обособленных подразделений сумма налога уплачивается в бюджет по месту учета обособленных подразделений в отношении работников этих обособленных подразделений и физических лиц, которым выплачиваются вознаграждения по договорам гражданско-правового характера.

Этот принцип сформулирован явно несправедливо, хотя и несет определенные преимущества для налоговых агентов. Принцип уплаты НДФЛ по месту учета налогового агента облегчает исполнение своей налоговой обязанности налоговым агентом, ему не нужно распределять

При этом мы оставляем в стороне дискуссию о том, насколько эта система затрагивает права человека и обоснованна.

³ Территория Якутии — 3 083 523 квадратных километра, территория Индии — 3 287 263 квадратных километра, но население Якутии — менее 1 млн человек. URL: <https://zen.yandex.ru/media/id/5db803840ce57b00ad815502/na-skolko-velika-iakutia-5f465e63ca90bb1dc75d564b> (дата обращения: 11.04.2021).

² Возможно в будущем использование для этих целей единой системы идентификации физических лиц на основе камер, которая сейчас уже применяется во многих странах для целей обеспечения безопасности. В частности, такие камеры позволяют выявлять преступников, например, в московском метро. Таким образом, фундаментально государство имеет достоверную цифровую информацию о том, в каком месте проживает гражданин, и ее возможно использовать и для налоговых целей.

НДФЛ по муниципальным подразделениям, на территории которых проживают его работники и физические лица, которым выплачивается доход по гражданско-правовым договорам. Однако в такой конфигурации правил налогообложения скрыт, помимо интереса налогового агента, еще один мощный интерес публично-правовых образований. Это крупные города, прежде всего г. Москва и г. Санкт-Петербург, в которых работают достаточно много жителей Московской области и Ленинградской области. Работодатели, в значительной степени сконцентрированные, например, в г. Москве, платят НДФЛ с зарплат работников Московской области в бюджет г. Москвы. Между тем работник и его семья получают практически все виды социальных услуг от публично-правового образования по месту жительства: это поликлиники, детские сады, школы, благоустройство территорий и т.д. В результате создается ситуация, когда за счет налога с доходов работника, проживающего в Московской области, уходит в бюджет г. Москвы, где он не расходуется на финансирование социальных потребностей такого гражданина и его семьи⁴. Это явно несправедливая система, при которой публично-правовые обязательства оторваны от налоговых источников их финансирования.

⁴ Справедливости ради нужно признать, что встречаются и иные ситуации, когда, например, житель г. Москвы работает в организации, стоящей на учете в Московской области. В этом случае его НДФЛ будет идти в бюджет Московской области и (или) соответствующего муниципального образования в зависимости от того, как этот регулируемый доход будет распределен между бюджетом субъекта Российской Федерации и бюджетом муниципального образования.

В настоящее время цифровизация налоговых отношений позволяет создать систему, при которой НДФЛ будет направляться по месту жительства человека, который получил доход (налогоплательщика). Для устранения излишней нагрузки на бизнес, т.е. на работодателей, такое распределение следует возложить на налоговые органы, которые, обладая информацией о месте жительства каждого налогоплательщика, могли бы во взаимодействии с федеральным казначейством распределять НДФЛ в те бюджеты, куда следует, исходя из места проживания каждого налогоплательщика. Это должно происходить в рамках автоматизированной цифровой системы и не требовать вовлечения значительных человеческих ресурсов.

В этом случае мы добьемся большей защиты такого публичного интереса, как демография, поскольку у региональных и местных властей будет больше финансовых ресурсов, и жители каждого региона и муниципально-образованного станут для региональной и местной власти налоговым «доходным» ресурсом, в отличие от ситуации, которая складывается сейчас, когда объективно при скудости многих региональных и местных бюджетов у чиновников на местах нет стимулов к увеличению населения, поскольку это влечет бюджетные расходы в виде строительства и содержания социальной инфраструктуры — школ, больниц, детских садов и др., а источники финансирования для всего этого следует «выпрашивать» у бюджетов вышестоящих уровней.

По нашему мнению, регуляторный потенциал НДФЛ огромен и не используется в полной мере в нашей стране для решения важнейших задач социально-экономического развития.

Почему важен DOI и как это влияет на качество научной информации и ее последующее цитирование?

DOI значительно облегчает процедуры цитирования, поиска и локализации научной публикации.

DOI повышает авторитет журнала, он свидетельствует о технологическом качестве издания.

DOI является неотъемлемым атрибутом системы научной коммуникации за счет эффективного обеспечения процессов обмена научной информацией.

При цитировании статьи с DOI одним из журналов, входящих в какую-либо престижную библиографическую базу, данные статьи и автора также заносятся в эти базы.

Как ссылаться на статью с DOI?

Альханова Г.К. Построение «дома качества» для сливочного масла / Г.К. Альханова, Р.В. Залилов, Б.К. Асенова // Международный научно-исследовательский журнал. 2015. № 7 (38). Часть 1. № 7–1 (38). С. 6–10. DOI: 10.18454/IRJ.2015.0001

Как проверить DOI статьи?

DOI, присвоенный любой организацией, можно проверить непосредственно на сайте IDF DOI: <http://www.doi.org/>