

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ И ОБЪЕКТ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ФРАНЦИИ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АСПЕКТ

Ровнейко Р.В. Email: Rovneiko642@scientifictext.ru

*Ровнейко Регина Владимировна - магистрант,
кафедра финансового, налогового и таможенного права, факультет права,
Национальный исследовательский университет Высшая школа экономики, г. Москва*

Аннотация: налог на доходы физических лиц является одним из самых распространенных в мировой налоговой практике, который установлен почти в каждом государстве. Доходы от его взимания формируют значимую часть доходов бюджета. При этом его регулирование должно отражать справедливое и равномерное налогообложение, выполняя основные социальные функции государства. В данной статье будет изложен сравнительный анализ российского и французского законодательства в части регулирования двух элементов налога на доходы физических лиц: налогоплательщики и объект налогообложения.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налогоплательщики, объект налогообложения, резидент, доходы, российское законодательство, французское законодательство.

THE TAXPAYERS AND THE OBJECT OF THE INCOME TAX TO INCOMES OF PHYSICAL PERSONS IN THE RUSSIAN FEDERATION AND FRANCE: COMPARATIVE ASPECT

Rovneiko R.V.

*Rovneiko Regina Vladimirovna - master's degree Student,
DEPARTMENT OF FINANCIAL, TAX AND CUSTOMS LAW, FACULTY OF LAW,
NATIONAL RESEARCH UNIVERSITY HIGHER SCHOOL OF ECONOMICS, MOSCOW*

Abstract: income tax is one of the most common in the world tax practice. It is established in almost every state. The revenues from its collection form a significant part of budget. At the same time, its regulation should reflect fair and uniform taxation, performing the main social functions of the state. This article will present a comparative analysis of the Russian and French legislation in terms of regulation of the two elements of the income tax: taxpayers and the object.

Keywords: income tax, taxpayers, object of taxation, resident, income, Russian legislation, French legislation.

УДК - 34

Налог на доходы физических лиц, появившись впервые в Англии, имеет древнюю историю существования в налоговых системах практически всех государств. Однако каждое из них выстраивает элементы налогообложения по-своему. Особенности территориального и политического устройства государства, исторические этапы развития, традиции формирования правовой системы, общественные отношения внутри страны — все это факторы, влияющие на создание элементов налога. Помимо этого, при регулировании НДФЛ, законодатель должен стремиться к построению оптимальной правовой модели, отражающей равномерное налогообложение различных слоев населения, и удовлетворению социальных потребностей.

Все элементы изучаемого налога установлены в главе 23 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на доходы физических лиц» [1]. Исходя из анализа названия, налогоплательщиками являются физические лица: граждане Российской Федерации, иностранцы и лица без гражданства. К плательщикам НДФЛ также относятся несовершеннолетние, их интересы в налоговых отношениях представляют представители [2], [3]. Согласно ст. абз. 4 п. 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации можно выделить особую группу таких плательщиков НДФЛ как индивидуальные предприниматели [4]. Объем налоговой обязанности зависит от налогового статуса, который приобретается в зависимости от количества дней проведенных на территории Российской Федерации:

- Полная — налоговые резиденты (лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев).
- Ограниченная — налоговые нерезиденты Российской Федерации, в случае получения дохода на территории России или нахождения в течение меньшего времени.

Указанный срок – 12 месяцев должен отсчитываться не обязательно в пределах одного календарного года, важно, чтобы они были последовательны [5], [6].

Налоговый статус работника в течение года может меняться, в зависимости от его перемещений. В обязанности работодателя как налогового агента входит проверка действующего статуса работников ежемесячно [7].

В действующем налоговом законодательстве отсутствуют четко прописанные правила для проверки статуса физического лица в целях исчисления НДФЛ. В некоторых случаях, достаточно заграничного

паспорта с отметками о выезде и въезде в страну. При неопределенности можно оформить документ, подтверждающий статус резидента в налоговой службе [8].

Об исключении других критериев при определении статуса налогового резидента Российской Федерации (например, гражданство, место жительства) высказывались Минфин России и ФНС России [9], [10].

По мнению контролирующих органов, при подсчете количества дней пребывания даты выезда и въезда относятся ко времени нахождения в России [11], [12].

Проведем анализ налогового статуса физического лица по законодательству Франции. К налоговым резидентам в соответствии с Налоговым кодексом Франции и Международными конвенциями относятся лица:

- у которых есть постоянное место проживания во Франции, где оно живет один и/или с семьей;
- у которых Франция считается местом основного пребывания, т.е. налогоплательщик проживает там более 183 дней;
- осуществляющие профессиональную деятельность во Франции в качестве основной, независимо от занимаемой должности, т.е. такую, которую нельзя назвать вспомогательной или дополнительной. Доход от этой деятельности должен быть более 50% от всей профессиональной деятельности;
- у которых центр экономических интересов (инвестиции, имущество) сосредоточен во Франции.

НДФЛ налоговых резидентов Франции, как и России, уплачивается со всех доходов, полученных физическим лицом в течение года как из источников в стране, так и за её пределами. Аналогичная ситуация и с налоговой обязанностью нерезидента, который уплачивает налог от дохода только внутри страны.

Отличительная особенность взимания НДФЛ во Франции состоит в том, что налогообложению подлежит доход не каждого физического лица в отдельности, а всей семьи. Если налогоплательщик холост, для налогообложения эта семья состоит из одного человека [13, 200].

Под стандартной семьей понимаются супруги (также к этой категории относятся живущие по гражданскому договору - *пacte civil de solidarit e*, независимо от гендера) и их дети, не достигшие 18 лет, а также лица, не состоящие в браке и моложе 21 года, или студенты моложе 25 лет. Вдовцы и одинокие родители также имеют особый статус.

Сведения о количественном составе и семейном положении каждого налогоплательщика необходимы для расчета коэффициента, на который будет делиться совокупный доход [14, 12-13]. Так для холостяка коэффициент – 1. Для супругов, живущих в официально зарегистрированном браке – 2. Наличие первых двух детей меняет коэффициент, и он устанавливается на отметке - 0.5. Третий и последующий ребенок в семье меняет коэффициент на – 1. Для вдовы с одним ребёнком, коэффициент - 2.5. Для одинокого родителя с одним ребенком, коэффициент – 2.

Такой подход позволяет достигнуть равенства в налогообложении семей с разной структурой доходов [15, 11]. Также можно сказать, что это оказывает влияние на вступление в брак людей с разным уровнем дохода, поскольку увеличение доходов домохозяйства может повысить ставку. Более того, такое налогообложение уменьшает стимулы к получению доходов членом семьи, чей заработок существенно меньше другого. Тем не менее, исходя из анализа данных ОЭСР [16] и рассмотренному в приложении примеру, налогоплательщики выигрывают от применения данной системы.

Рассмотренное разделение налогоплательщиков принципиально для определения объекта налога у каждого конкретного лица. Объектом налогообложения НДФЛ являются доходы, полученные физическими лицами. При этом правила налогообложения доходов определены в ст. 209 Налогового кодекса Российской Федерации. Ее можно представить в виде схемы (схема 1).

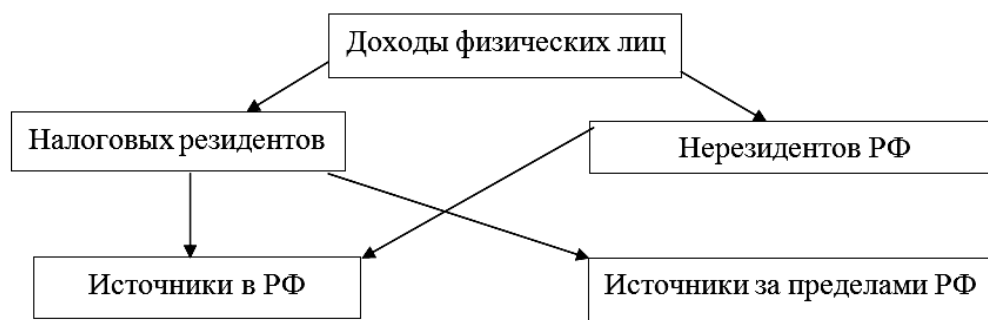


Рис. 1. Схема. Классификация доходов для определения объекта НДФЛ в России

При рассмотрении данного термина, будем ориентироваться на его определение, закрепленное в ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации. Исходя из анализа Налогового кодекса Российской Федерации, доходом считается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Помимо этого выгода должна соответствовать следующим критериям:

- 1) она подлежит получению деньгами или иным имуществом;
- 2) ее размер можно оценить;
- 3) она может быть определена по правилам гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации.

Перечень доходов, которые относятся к различным источникам получения доходов, содержится в ст. 208 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающей презумпцию облагаемости поступающих материальных благ. Однако, в некоторых случаях у налогоплательщика остаётся возможность доказывать, что полученное им благо не образует выгоды. Если доходы получены физическим лицом от российских организаций, от использования имущества или имущественных прав на территории Российской Федерации, от деятельности, которая осуществляется на территории Российской Федерации, то такие доходы считаются полученными из источников в России. В случае расположения источника выплаты за пределами страны, доходы, полученные из такого источника, относятся ко второй группе доходов.

Доходы в виде материальной выгоды можно определить как экономию налогоплательщика, сбережение своего имущества при получении выгоды, в том числе на льготных условиях. В соответствии с последним изменением законодательства, материальная выгода от экономии на процентах возникает только если:

- средства получены от взаимозависимой организации (ИП) или работодателя;
- такая экономия фактически является материальной помощью или формой встречного исполнения обязательства перед налогоплательщиком [17].

Объектом налога во Франции также является доход, однако его определение может состоять в применении метода обобщения и типизации, строится на анализе внешних признаков. Эта ситуация создает неопровержимую презумпцию облагаемости.

Налоговая база также составляется по принципу нетто-дохода. В налоговом законодательстве Франции доходы подразделяются на 6 категорий. Для каждой категории установлена особая методика расчета. К таким категориям отнесены:

- 1) Трудовые доходы, связанные с работой по найму: оклад, заработная плата, пенсии и пожизненные пенсии;
- 2) Доходы от имущества (сдачи в аренду земли и зданий);
- 3) Доходы от инвестиционной деятельности;
- 4) Доходы от прироста капитала;
- 5) Доходы от коммерческой деятельности;
- 6) Некоммерческие доходы (доходы лиц свободных профессий), в этом случае не облагаются гонорары менее 175 тыс. €.
- 7) Доходы от сельскохозяйственной деятельности.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что налог на доходы физических лиц занимает важное положение в налоговых системах России и Франции. Данный налог уплачивается физическими лицами. То есть человек, чей доход в той или иной мере связан с государством, участвует в формировании бюджета. Доля от налоговых поступлений в консолидированные бюджеты стран примерно одинаковая и равна 1/5 части. Однако, обратим прежде всего внимание на различие налогоплательщиков. Если в России данный налог является индивидуальным, то во Франции НДФЛ уплачивают домохозяйства, т.е. налоговая обязанность становится семейной, в зависимости от состава которого изменяется объем обязанности. В России важно только фактическое присутствие, тогда как во Франции оценивается наличие французского domicilio (схожий с тестом физического присутствия) и другие критерии. Есть общая черта в налогообложении различных видов доходов и глобальности налога. Получается, что и в Российской Федерации, и во Франции перечень доходов, формирующих объект налога на доходы физических лиц очень широкий. Такая ситуация обусловлена глобальным характером НДФЛ и отсутствием субинституциональных налогов. Например, налога на доходы от бизнеса.

Список литературы / References

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2018) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.
2. Письмо Минфина России от 03.05.2012 № 03-04-05/3-586 // СПС «КонсультантПлюс».
3. Письмо УФНС России по г. Москве от 15.01.2010 № 20-14/4/002290@ // СПС «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998. № 31. Ст. 3824.
5. Письмо Минфина России от 26.04.2012 № 03-04-06/6-123// СПС «КонсультантПлюс».
6. Письмо УФНС России по г. Москве от 02.10.2009 № 20-15/3/103021@ // СПС «КонсультантПлюс».
7. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.05.2012 г. 03-04-05/6-670 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Приказ ФНС России «Об утверждении формы заявления о представлении документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, формы документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, порядка и формата его представления в электронной форме или на бумажном носителе» от 07.11.2017 № ММВ-7-17/837@, зарегистрирован Министерством юстиций Российской Федерации 27.11.2017 № 49015, опубликован 28.11.2017 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Письмо Минфина России от 09.02.2017 № 03-04-05/6962 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Письмо ФНС России от 04.10.2017 № ГД-3-11/6542@ // СПС «КонсультантПлюс».

11. Письмо Минфина России от 15.02.2017 № 03-04-05/8334 // СПС «КонсультантПлюс».
12. Письмо ФНС России от 04.02.2009 № 3-5-04/097@ // СПС «КонсультантПлюс».
13. *Попова Л.В., Дрожжин И.А., Маслов Б.Г.* Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. М.: Дело и Сервис, 2008. 368 с.; *Лазарева Н.П.* Налоговое право зарубежных стран: учеб. Пособие. Хабаровск: Издательство Тихоокеанского университета, 2014. С. 12-13.
14. *Лазарева Н.П.* Налоговое право зарубежных стран: учеб. Пособие. Хабаровск: Тихоокеанский университет, 2014. 169 с.
15. *Кучеров И.И.* Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право, 2009. № 1. С. 6-11.
16. Taxing Working Families. [Электронный ресурс]. OECD Tax Policy Studies. Режим доступа: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-working-families_9789264013216-en/ (дата обращения 06.05.2018).
17. Федеральный закон от 27.11.2017 № 333-ФЗ «О внесении изменений в статью 212 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // <http://www.pravo.gov.ru>: [Официальный интернет-портал правовой информации]. Режим доступа: [http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102452023...ВВ+/
\(дата обращения: 02.02.2018\).](http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102452023...ВВ+/)