



Чепкасова Анастасия Олеговна

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова

Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

nastya.chepkasova@mail.ru

Chepkasova Anastasiya

Lomonosov Moscow State University

School of State Audit

Russia, Moscow

ПРИНЦИП СПРАВЕДЛИВОСТИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ЦИФРОВЫХ КОЧЕВНИКОВ

Аннотация: в статье рассматриваются особенности налогообложения цифровых кочевников с учетом применения классических принципов резидентства и налогообложения у источника. Автором подчеркивается, что введение виз для цифровых кочевников приводит к повышенному риску уклонения от уплаты налогов и как следствие нарушению принципа справедливости налогообложения. Для решения проблемы предлагается разработать новую концепцию «цифрового» резидентства на международном уровне.

Ключевые слова: принцип справедливости, цифровые кочевники, подоходный налог, международное налогообложение, резидентство.

THE PRINCIPLE OF FAIRNESS IN TAXATION OF DIGITAL NOMADS

Annotation: the article considers the peculiarities of taxation of digital nomads, taking into account the application of the classical principles of residency and withholding tax. The author emphasizes that the introduction of digital nomad visas leads to an increased risk of tax evasion and, as a consequence, violation of the principle of tax



fairness. To solve the problem, it is proposed to develop a new concept of digital residency at the international level.

Key words: principle of fairness, digital nomads, personal income tax, international taxation, residency.

В современном мире информатизация и цифровизация все чаще оказывают влияние на правовое регулирование общественных отношений как в частных, так и в публичных отраслях права. Налоговое право не является исключением. Цифровая трансформация открыла для потенциальных налогоплательщиков (организаций и физических лиц) возможности для выстраивания новой архитектуры мировой экономики. Границы между странами практически полностью стираются, в связи с чем извлечение дохода теряет экономическую привязку к определённой территории. Все это приводит к проблеме справедливой аллокации доходов и международной конкуренции за право облагать налогом так называемые «цифровые» доходы.

Для государств особенно актуальной становится проблема налогообложения физических лиц, связь с которыми теряется в силу свободы перемещений и возможности извлечения дохода онлайн. Таковую категорию граждан называют «цифровыми кочевниками» или «digital nomads». С юридической точки зрения категорию «цифровые кочевники» можно изучать в рамках различных отраслей права. В данной работе наибольший интерес представляет изучение порядка международного налогообложения цифровых кочевников, их налоговая привязка к тому или иному государству, а также вопрос реализации принципа справедливости в рамках новых категорий «электронного резидентства» и «резидентства цифровых кочевников».

В законодательстве и правоприменительной практике не содержится легального определения «цифровых кочевников», так как термин зародился относительно недавно и является скорее экономической и социальной категорией. Впервые понятие было введено в обиход в 1997 году в книге



«Цифровой кочевник», написанной Цуджио Макимото и Дэвидом Мэннерсом. Авторами, среди прочих гипотез, предсказывалось изобретение уникального коммуникационного устройства, которое дало бы сотрудникам возможность работать без привязки к определённой территории.

На сегодняшний день цифровые кочевники — это люди, которые используют цифровые технологии для осуществления трудовой деятельности и ведут мобильный образ жизни. Цифровые кочевники, как правило, работают в маркетинге, дизайне, IT специальностях и консалтинге. Они могут быть либо удалёнными сотрудниками, либо работниками, занимающимися аутсорсингом. Хотя большинство удалённых сотрудников и фрилансеров технически являются цифровыми кочевниками, этот термин чаще всего используется для описания людей, живущих или путешествующих за границей или внутри страны во время работы.

Согласно сайту nomadlist.com, ведущему аналитический учёт цифровых кочевников и их предпочтений по всему миру, в Российской Федерации насчитывается 3,2 млн. лиц, относящих себя к данной категории [10], что составляет примерно 2% населения страны [9]. Данное значение видится небольшим в масштабах государства, однако следует также учитывать ряд иных факторов. Во-первых, согласно данным Федеральной службы государственной статистики, на 2023 год в России проживает 83,4 млн. граждан трудоспособного возраста [8]. Цифровые кочевники относятся именно к трудоспособной возрастной категории. Это значит, что почти 4% трудоспособных граждан потенциально не платят налоги в Российской Федерации. Во-вторых, ещё в феврале 2023 года количество цифровых кочевников составляло 2,3 млн. [6]. Таким образом, менее чем за год количество цифровых кочевников увеличилось практически на 1 млн. (то есть почти на 40%). Помимо этого, статистика рекрутинговых сайтов подчеркивает, что граждане все чаще выражают желание работать удалённо [7]. Так, одним из факторов, способствовавших



популяризации удаленной работы как в России, так и по всему миру стала пандемия Covid-19 [4 с. 54].

Данные статистические показатели подчеркивают растущую тенденцию к извлечению дохода онлайн без территориальной привязки к государству и свидетельствуют о необходимости единообразного правового регулирования налогообложения цифровых кочевников в международном масштабе.

С экономической точки зрения физическое лицо выстраивает с государством тесные экономические связи через потребление публичных благ и извлечение дохода на его территории. Так или иначе все налоговые привязки (tax nexus) основаны на физическом присутствии лица или на значимом «экономическом» присутствии. Становится очевидным, что физическое присутствие с учетом высокой степени цифровизации утратило свою актуальность. Самозанятые, фрилансеры и люди иных свободных профессий, не работающие по найму, могут неоднократно менять физическое местонахождение в течение одного налогового периода.

Таким образом, положение цифрового кочевника в наибольшей степени влияет на вопрос его налогового резидентства. Согласно статье 207 Налогового кодекса Российской Федерации, «налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев» [1] (критерий места преимущественного пребывания). Однако данный подход не является единственно возможным. В мире распространены также иные критерии налогового резидентства, в частности, критерий домоциля (Франция), центра жизненных интересов (Испания) или критерий гражданства (США). Именно поэтому физическое лицо может как быть резидентом нескольких стран одновременно, так и не быть налоговым резидентом вообще.

Безусловно, если физическое лицо получает доход по трудовому договору от работодателя, находящегося на территории Российской Федерации, его доход будет учтен как доход от источника, и налоговый агент (работодатель) будет



обязан уплатить НДФЛ в бюджет Российской Федерации. Однако, если лицо оказывает услуги или выполняет работы без трудового договора, то учет его дохода в налоговом органе практически полностью зависит от подачи налоговой декларации. Особенно сложно для налоговых органов учесть данные доходы в случае их получения от физических лиц. Таким образом, в мировом масштабе создается потенциальная возможность уклонения цифровых кочевников от уплаты налогов. Даже если уклонение от уплаты налогов не является самоцелью, физическое лицо в налоговых правоотношениях зачастую не понимает, в каком государстве и в каком объеме следует уплачивать налог с его мирового дохода.

На порядок контроля цифровых кочевников со стороны налоговых органов влияет валютное и банковское законодательство, так как без обмена валюты и открытия банковского счета зачастую невозможно осуществлять трудовую или предпринимательскую деятельность в другом государстве. Однако сведения об открытии счета в банке или о пересечении границы, полученные от государственных органов, лишь помогают налоговым органам установить факт местонахождения лица, но не решают вопрос налоговой конкуренции юрисдикций.

В ответ на обозначенные риски государства реализуют программы по внедрению новых режимов взаимодействия с физическими лицами: электронного резидентства и резидентства для «цифровых кочевников».

Электронное резидентство, введенное, например, в Эстонии в 2014 г., не является налоговым резидентством и не преследует цели наполнения национального бюджета страны. В первую очередь данный механизм был создан для привлечения инвестиций и предоставления возможности лицам, не являющимся гражданами стран Европейского союза, открыть цифровую компанию и выйти на европейский рынок. При этом присутствие на территории Эстонии для электронных резидентов не является обязательным, и вся процедура по открытию компании может быть реализована онлайн.



Программы резидентства для цифровых кочевников (digital nomad visa) наоборот подразумевают возможность физического присутствия на территории комфортного государства без возникновения прямого налогового резидентства. Данный режим зачастую предполагает пониженные налоговые ставки подоходного налогообложения. Например, Мальта предлагает освобождение от налогообложения доходов по всему миру, если источник дохода не находится на территории Мальты. Подобные режимы, предусмотренные в Португалии, Испании, Бразилии и иных странах, позволяют физическим лицам путешествовать по миру, не приобретая статус налогового резидента и не уплачивая налог на доход с активной профессиональной деятельности.

Перед тем как переходить к анализу справедливости такого режима налогообложения, следует упомянуть о ключевых идеях принципа равенства и справедливости в доктрине. Принцип равенства и справедливости (equity and fairness) является одним из основных принципов международного налогового права, носит комплексный характер и включает в себя принцип всеобщности, соразмерности и недискриминации [2 с. 189]. Каждое лицо без исключений обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы. Любые различия в уровне налогообложения в зависимости от формы собственности, местонахождения, политических, идеологических и иных дискриминационных оснований запрещены и должны устраняться. Данные принципы актуальны в большей степени для внутренней системы налогообложения, однако в международном налоговом праве справедливость принимает иной контекст. В международном аспекте принцип справедливости раскрывается через соразмерное и объективное распределение налогов между юрисдикциями. Именно поэтому международная справедливость и равенство тесно связаны с принципом однократности налогообложения. Государствам необходимо прийти к компромиссу для устранения двойного налогообложения и распределения прав на доход между собой.



Важным аспектом принципа справедливости является также теория справедливой аллокации, которая неразрывно связана с экономической принадлежностью дохода. Основное правило международного налогообложения заключается в том, что приоритетное право на распространение своей юрисдикции уступается стране - источнику (source country) дохода (территориальный принцип). Использование исключительно налогообложения от источника затрудняет администрирование доходов, поскольку географически территория происхождения дохода легко меняется. С учетом этого множество стран использует комплексно как концепцию территориальности, так и резидентства по остаточному принципу. Международные налоговые соглашения на базе ОЭСР ограничивают общее правило приоритета страны-источника, перераспределяя некоторые виды дохода к странам резидентства. Ни принцип территориальности, ни принцип резидентства сам по себе не позволяет в полной мере реализовать принцип справедливости в международном налогообложении, они должны использоваться комплексно.

Таким образом, принцип справедливости применительно к налогообложению цифровых кочевников раскрывается в нескольких аспектах. Во-первых, цифровые кочевники имеют фактическую возможность не уплачивать подоходный налог из-за постоянного перемещения между странами и отсутствия статуса резидента. Данный факт нарушает принцип всеобщности налогообложения, так как не обеспечивает применение налоговых правил ко всем лицам в равной степени.

Во-вторых, для реализации принципа справедливости международного налогообложения необходимо установить, какая юрисдикция обладает наибольшей экономической связью с цифровым кочевником и является территорией справедливой аллокации его дохода. Какая страна создала экономические условия для извлечения им облагаемого дохода? В случае постоянного перемещения физического лица между странами практически невозможно дать однозначный ответ на поставленный вопрос. Визовые режимы



цифровых кочевников сами по себе не нарушают принцип справедливости налогообложения, так как представляют собой попытки государств привлечь инвестиции и трудовые ресурсы без отступления от установленных правил резидентства и налогообложения у источника. Визы цифровых кочевников не освобождают от уплаты налога от источника, однако в случае с физическими лицами существенно затрудняют практическую реализацию такого налогообложения.

Как уже было упомянуто ранее, традиционные налоговые привязки не способны эффективно обеспечивать налогообложение физических лиц в цифровую эпоху. Для реализации принципа справедливости необходимо разработать новую концепцию «электронного» или «цифрового» резидентства. Более того, односторонние меры по внедрению данной инициативы будут неэффективными [5 с. 29]. Для реализации проекта необходимо обеспечить постоянный обмен информацией на международном уровне и унификацию подходов к налогообложению цифровых кочевников между юрисдикциями.

На сегодняшний день разработкой целого ряда мер по налогообложению цифрового сектора занимается Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР). Приоритетным направлением деятельности ОЭСР является внедрение новых правил налогообложения «цифровых гигантов» [3 с. 38]. Технические возможности как государств, так и международных организаций ограничены и не позволяют в полной мере реализовать новую систему налогообложения цифровых доходов даже для крупных юридических лиц. Однако внедрение новых принципов международного налогообложения в цифровой экономике является одной из первостепенных задач мирового сообщества. Таким образом, механизм налогообложения цифрового дохода будет, в первую очередь, выстроен в отношении международных групп компаний, а уже после - для физических лиц.

Подводя итог, следует еще раз подчеркнуть, что цифровые кочевники ставят перед международным налоговым правом новые теоретические и



практические задачи, решение которых во многом зависит от выработки новых принципов налогообложения и единого подхода к их применению на международном уровне. Более того, принцип справедливости как фундаментальный принцип международного налогообложения должен быть положен в основу новой системы перераспределения доходов между юрисдикциями в цифровую эпоху.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022) [Электронный ресурс] // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.
2. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Автор, 2016. 794 с. ISBN 978-5-9908572-2-3.
3. Кудряшова Е. В. Цифровые налоги и новая архитектура международного налогообложения // Налоги, 2021. № 4. С. 37 - 40.
4. Рябова Е. В. Удаленная работа и налогообложение // Налоговед, 2021. № 12. С. 54-61.
5. Рябова Е. В. Цифровая миграция физических лиц: правовые вопросы международного налогообложения // Миграционное право, 2021. № 2. С. 26-30.
6. Визы цифрового кочевника в 2023 году: полный список стран и условий [Электронный ресурс] // URL: <https://www.banki.ru/news/daytheme/?id=10980271> (дата обращения 10.10.2023).
7. Исследование Работу.ру [Электронный ресурс] // URL: <https://press.rabota.ru/72-rossiyan-khoteli-by-rabotat-udalенno> (дата обращения 10.10.2023).
8. Распределение населения по возрастным группам [Электронный ресурс] // URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/12781> (дата обращения 15.10.2023).
9. Численность населения 2023 г. [Электронный ресурс] // URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/12781> (дата обращения 10.10.2023).



10. Nomadlist.com [Электронный ресурс] // URL:
<https://nomadlist.com/digital-nomad-statistics> (дата обращения 10.10.2023).