# Юридическая фикция «места получения дохода». Трансформация налогового президентства и НДФЛ в эпоху удалённого труда

**Джабраилов Давид Кадирович**
магистрант, юридический факультет им. А. А. Хмырова, Кубанский государственный университет, david.dzhabrailov.00@bk.ru

В исследовании анализируется сформировавшаяся в настоящее время юридическая фикция «места получения дохода», ставшая одним из центральных вопросов налогообложения доходов физических лиц. Автором исследуется тенденция нарастания активного цифрового компонента в условиях масштабной релокации профессионалов в различных сферах, а также переосмысление классического принципа налогового резидентства, основанного только лишь на привязке к территории государства по количеству дней пребывания. Актуальность темы обусловлена тем, что в сложившихся обстоятельствах требуется комплексный подход к пересмотру действующих законодательных предписаний в целях избежания двойного налогообложения для дистанционных сотрудников, работающих из-за рубежа на российские организации. В работе анализируются изменения отечественного законодательства в части налогообложения доходов физических лиц нерезидентов Российской Федерации после введения прогрессивной ставки НДФЛ и переориентации источника доходов на юрисдикцию работодателя. На базе примера сотрудничества налоговых систем России и Турции раскрывается неэффективность защиты действующего механизма и рост риска удвоенного налогообложения. В заключении предлагается комплексное двухуровневое решение: внедрение механизма одностороннего налогового зачёта путём добавления п. 5.1 в статью 232 НК РФ, а также пересмотр двусторонних соглашений на международном уровне через включение в статью 15 Соглашения РФ с Турцией п. 5, который закрепит исключительное право облагать налогом дистанционный доход страны резидентства сотрудника.

**Ключевые слова:** налоговое резидентство, налог на доходы физических лиц, дистанционная работа, цифровые кочевники, цифровизация, территориальный признак, юридическая фикция, место получения дохода, мобильность общества, риск двойного налогообложения, соглашение об избежании двойного налогообложения.

На протяжении последних лет стремительно набирает обороты изменение комплексного подхода к категории налогового резидентства физических лиц, как налогоплательщиков подоходного налога. Результат такого изменения неразрывно связан с последствиями, которые страна перенесла в активный период распространения коронавирусной инфекции (COVID-19), ставшей не просто пусковым механизмом для масштабной легализации дистанционных форм труда, но и способствовавшей усилению информационно-цифрового компонента и закреплению абсолютно новых специфик для контроля за трансграничными доходами. Н.Д. Эриашвили справедливо подчеркивает, что именно в период пандемии произошел значительный скачок «трудоустройства работников посредством дистанционных методов»[1].

Основываясь на фундаментальных налоговых положениях, можно отметить, что до недавнего времени принцип резидентства выступал одним из центральных, учитываемых при определении прав государства на налогообложение физического лица по НДФЛ. В свою очередь, нынешние реалии диктуют новые механизмы адаптации к цифровому прогрессу. Нельзя не выделить тенденцию: статистика говорит сама за себя, масштабы «дистанционных удаленщиков» или, как их называют в СМИ, «цифровых мигрантов/кочевников», существенно возросли. Под «цифровыми кочевниками» принято понимать специалистов, применяющих современные информационные и цифровые технологии для работы, и предпочтительно сочетающих профессиональную деятельность и мобильность в проживании. Чаще всего такие люди заняты в сфере маркетинга, IT, дизайна и консалтинга, они выступают в роли удалённых сотрудников крупных компаний. Полагаем, что центральным критерием разграничения «цифрового кочевника» выступает плоскость исполнения трудовых обязанностей в дистанционной (удаленной) форме посредством применения информационно-цифровых технологий, а также преимущественное совмещение своей профессиональной деятельности с проживанием за рубежом [2].

Проанализируем статистику на примере специалистов IT-отрасли. Еще в 2022 году в сложившейся острой геополитической обстановке начался процесс масштабной релокации специалистов, покинувших границы Российской Федерации; на тот период цифра дошла до 100 тысяч профессионалов данной области, причем доля уехавших составила 10 % от общего числа [3]. Заинтересованность России в сохранении рабочей силы во многом, на наш взгляд, способствовала тем последствиям, которые наблюдаются в современном контексте: ограничения, которые могли быть введены для «дистанционных удаленщиков», тогда были проигнорированы в целях предотвращения потери кадров. Сквозь годы статистика скрытого оттока продолжается; реалии таковы, что к 2026 году специалисты продолжают покидать страну в индивидуальном порядке с учетом получения офферов от зарубежных компаний[4]. Данное обстоятельство позволяет констатировать наличие существенных изменений в правовом поле определения резидентства, где его основа – территориальный фактор уходит на второй план, а экономическая реальность диктует свои правила. Для начала необходимо обозначить, что законодательное определение «резидентства» отсутствует, при этом для анализа дан-

ной категории следует опираться на научное (доктринальное) обоснование данного термина. В этом аспекте наиболее лаконичную формулировку определения резидентства приводит А.А. Шахмаметьев в своем исследовании: автор предлагает раскрывать сущность, исходя из входящих в их состав субъектов, а также через специфичные критерии определения «резидента» и «нерезидента», позволяющие в полной мере разграничить данные термины. [5]. В свою очередь, на наш взгляд, резидентство определяется исходя из физического (фактического) присутствия лица на территории того или иного государства, где центральным элементом выступает именно территориальный признак, определяющий установление налоговых обязательств субъекта НДФЛ.

Нельзя не прокомментировать, что резидентство должно основываться на многоаспектной характеристике. А именно резидентом должно признаваться физическое лицо не только исключительно по признаку территориального критерия через длительность пребывания (в России – 183 дня в течение 12 последовательных месяцев). Необходимо учитывать и другие критерии, которые, на наш взгляд, в полной мере раскрывают содержание термина «резидентство». К ним следует также относить: место дислокации близких членов семьи, наличие в собственности недвижимого имущества, очаг личных и социальных связей (преимущественные жизненные интересы), наличие гражданства (в отдельных случаях).

Проанализируем каждый из указанных критериев в отдельности, включая законодательно закрепленный в п. 2 ст. 207 НК РФ - территориальный.

– Территориальный критерий, исходя из теории концептуального налогового резидентства, неразрывно связывает физическое (фактическое) присутствие лица с территорией государства. Это предопределяет налогообложение на основе присутствия на территории по факту; при этом в данном критерии не имеет смысла анализ политической привязанности лица к государству по признаку гражданства [6]. В теории налогового права физическое присутствие лица на территории конкретного государства относят к числу критериев, отражающих тестовую составляющую физического присутствия. Так, исходя из данной логики, пребывание лица на территории определённого государства в течение зафиксированного числа законодательно установленных дней указывает на необходимость его вовлеченности в процессы этого государства, связанные, прежде всего, с активным общественным участием, финансированием важнейших сфер жизнедеятельности с перспективой оптимизации общественных благ. На наш взгляд, серьезным вызовом становится масштабность мобильности современного общества, где люди все чаще меняют место проживания и работы, не задерживаясь в границах одной страны больше установленного количества дней пребывания. В таких условиях эффективность применения теста физического (территориального) присутствия утрачивает своё принципиальное значение. Кроме того, возрастает вероятность риска возникновения ситуации, когда человек не может быть признан резидентом ни одного государства [7]. Кроме того, формальной определённостью становится четко урегулированный срок пребывания, когда под гнетом широкой цифровой среды (с учетом цифровой миграции), он утрачивает свое принципиальное значение и к тому же легко поддается корректировке.

– Очаг личных и социальных связей, так или иначе, коррелирует с проживанием членов семьи, обладанием имуществом, уровнем деловой активности и выраженностью социальных контактов. Перечисленные факты подлежит учету исходя из положений Модельной конвенции ОЭСР.

– Принцип гражданства в контексте налогообложения по НДФЛ реализуется вне зависимости от резидентства. Ярким примером выступает действие налогообложения в США, Эритрее, где критерием для налогообложения служит именно гражданская принадлежность, а не количество дней пребывания.

Исходя из масштабного развития цифровых технологий в эпоху удаленного труда и релокации «цифровых кочевников» (digital nomads), на сегодняшний день, ранее действовавший механизм территориальной привязки претерпел существенные изменения. В порядке вещей сегодня предстает классический механизм: «сотрудник физически находится в одной стране, осуществляет трудовую деятельность в интересах работодателя из другой страны, при этом итоги его работы будут реализованы в третьей стране». Однако данная схема вызывает вполне логичный вопрос, касающийся налогообложения дохода такого сотрудника. И если ранее, до масштабных изменений налогового законодательства, территориальный признак совпадал с местом получения дохода, то в современном аспекте законодатель связывает доход с территорией, игнорируя при этом физическое присутствие. Отсюда возникает одна из центральных проблем, вызвавшая «громкий» резонанс в сфере обложения НДФЛ, – угроза двойного налогообложения. Попробуем последовательно разобраться, как ситуация развивалась ранее.

До 2024 года доходы имели специфику привязки к территории: к доходам от источников в РФ относилась трудовая деятельность на соответствующей территории страны, а трудовая деятельность и вознаграждение за нее, полученные за пределами РФ, относились к доходам, полученным непосредственно на территории иностранного государства, то есть источник дохода считался находящимся за пределами РФ. Соответственно, если сотрудник покинул территорию Российской Федерации, но дистанционно продолжил трудовую деятельность на российскую компанию, то его доход считался полученным от источников за пределами Российской Федерации (отсутствие территориального признака). Соответственно, от уплаты НДФЛ в России такой сотрудник освобождался. С принятием Федерального закона от 31 июля 2023 года № 389-ФЗ ситуация кардинально изменилась: данный закон дополнил п. 1 ст. 208 НК РФ двумя подпунктами – 6.2 и 6.3, вступившими в силу с 1 января 2024 года и 1 января 2025 года соответственно. По смыслу пп. 6.2 п. 1 ст. 208 НК РФ, вознаграждение, полученное посредством исполнения трудовой функции с помощью дистанционных технологий с работодателем, являющимся российской организацией, признается доходом, полученным от источников в Российской Федерации. Кроме того, изменения затронули и ставку налогообложения: как для резидентов Российской Федерации, так и для нерезидентов действовали ставки в размере 13 и 15 % соответственно в зависимости от сумм доходов. При этом дальнейшее преобразование налогового законодательства и окончательный переход на новую пятиступенчатую прогрессивную шкалу НДФЛ открыли новые горизонты для применения обширного количества ставок от 13 до 22 %. Полагаем, что такой законодательный подход раскрывается с позиции уравнивания удаленщиков-кочевников и резидентов страны в налоговом бремени по НДФЛ. Исследуемая законодательная конструкция четко дифференцирует источник выплат (российская компания), таким образом, что статус налогового резидента и в целом принцип налогового резидентства в современном аспекте теряет свое исключительное значение.

В то же время, несмотря на то, что данный механизм выступает активной мерой для решения внутренних финансовых вопросов, все же он создает серьезные угрозы в международно-правовом поле. Возникает существенное

противоречие, когда Россия обосновывает удержание НДФЛ с «цифрового кочевника» посредством источника получения доходов, а иностранное государство как страна резидент связывает удержание аналогичного налога с фактическим нахождением физического лица на своей территории. Данное обстоятельство и является одной из ряда причин двойного налогообложения, где связка «резидентство-источник» подразумевает, что государство, признающее за налогоплательщиком статус резидента, облагает налогом его глобальный доход. В то же время доход, полученный на территории другого государства (нерезидентства), также подлежит налогообложению в соответствии с внутригосударственными законами исходя из критерия источника дохода. В данном случае происходит так называемый конфликт источника и резидентства (source-resident conflict), который, как отмечает Л.Л. Арзуманова, выступает наиболее распространенной формой двойного налогообложения, являющейся результатом трансграничной сделки[8].

При неизменности структуры международного налогового регулирования подобные противоречия традиционно улаживались посредством соглашений об устранении двойного налогообложения (СИДН). Однако в текущих реалиях, когда действие отдельных положений международных договоров с рядом недружественных государства по вопросам налогообложения приостановлено все чаще на повестке дня всплывает вопрос о проблеме двойного налогообложения. В научном сообществе нередко высказываются о данной проблеме, так, например, И.И. Кучеров полагает, что в ее основе заложено «стремление государств, преследующих свои фискальные интересы, взимать налоги как с резидентов, так и нерезидентов, получающих доходы на их территориях» [9]. М.Н. Садчиков, отмечает, что «двойное налогообложение признается негативным явлением, которое сдерживает международную экономическую активность»[10]. Актуальность проблемы двойного налогообложения, которая в настоящее время остро стоит для широкого круга удаленных сотрудников, не вызывает сомнений. Законодательство Российской Федерации, опираясь на действующую юридическую конструкцию, удерживает НДФЛ по прогрессивной ставке налогообложения от 13 до 22%, рассматривая российскую организацию как источник получения доходов удалённого работника. В то же время страна фактического проживания данного работника наделяет его статусом налогового резидента и обязывает платить налоги со всего мирового дохода. В свою очередь, применение механизма зачёта налогов в настоящее время трудно реализуемо. Следовательно, бремя НДФЛ для дистанционного сотрудника, работающего на российскую организацию, становится неминуемо критичным. Сложившаяся ситуация формирует законодателем юридическую фикцию «места получения» дохода для дистанционных сотрудников. На наш взгляд, сложившиеся обстоятельства в корне противоречат основным началам законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации. Так, по смыслу п. 3 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации, налоги и сборы должны содержать экономическое основание и не могут быть произвольными. Доктрина налогового права априори определяет налог как законодательно установленную форму участия физического лица в финансировании государственных нужд, что выражается в обратной связи государства посредством предоставления ему соответствующих общественных/социальных благ и гарантий. Однако возникает вполне очевидный вопрос: насколько справедливо удержание НДФЛ с дистанционного работника в казну Российской Федерации, если пользование общественными благами страны в случае отсутствия территориального признака практически полностью стирается (отсутствие возможности пользоваться услугами здравоохранения, муниципальными услугами, российскими дорогами и так далее). А единственным связующим звеном остается источник получения дохода от российской организации. Полагаем, что анализируемая юридическая фикция раскрывается как механизм скрытого фискального характера за релокацию с целью удержания капитала внутри страны.

Рассмотрим практический пример с целью иллюстрации современных реалий действия юридической фикции для трансграничного дистанционного сотрудника. А. является графическим дизайнером крупной московской компании и с января 2025 года переехал в Турцию на постоянное место жительства. Дистанционная трудовая деятельность в российской компании приносит А. 4,6 млн. рублей в год. Законное проживание в Турции более 6 месяцев способствовало приобретению статуса налогового резидента Турции. Соответственно, статус налогового резидента Российской Федерации был утрачен. При этом дистанционная работа на основании трудового договора, в котором прописана должность дистанционного сотрудника, обязывает московскую компанию удерживать НДФЛ по новой пятиступенчатой прогрессивной шкале. Для дохода 4 600 000 рублей налог составит 642 000 рублей (13% с первых 2 400 000 рублей – это 312 000 рублей, и 15% с суммы превышения в 2 200 000 рублей – это 330 000 рублей). В то же время по законодательству Турции, поскольку А. является ее резидентом, находится на ее территории и осуществляет фактическую трудовую деятельность, работа считается выполненной в Турции. Следовательно, налог в турецкую казну составит примерно 20–27% от его дохода. Несмотря на наличие между Россией и Турцией Соглашения об избежании двойного налогообложения, происходит определённая диспропорция, вследствие чего дистанционный работник несёт налоговое бремя по НДФЛ в двух странах одновременно. У данной ситуации возникают две стороны медали. С одной стороны, на основании ст. 15 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы Турция определяет источник дохода исходя из дистанционного труда на своей территории (учитывая территориальный признак). Тогда как Российская Федерация имеет чёткий ориентир связи источника дохода дистанционного сотрудника с российской компанией, что законодательно обусловлено пп. 6.2 п. 1 ст. 208 НК РФ. Данное обстоятельство неминуемо порождает юридическую фикцию, когда особенности реализации механизма зачёта налогов оказываются недоступны. Как следствие, налоговая нагрузка на дистанционного сотрудника, работающего на московскую компанию из Турции, приобретает «грабительский характер».

Поскольку доходы от деятельности удалённых работников, работающих на российские компании за рубежом, нормативно признаются источником доходов в Российской Федерации, процедура защиты от двойного налогообложения требует внесения законодательных корректировок. Действующая редакция ст. 232 НК РФ регулирует зачёт иностранного налога исключительно для доходов, полученных за рубежом. При этом в случаях, когда нерезидент выплачивает налог по прогрессивной шкале налогообложения в российскую казну и одновременно платит налог на совокупный доход в стране своего физического присутствия в казну иностранного государства, механизм зачёта иностранных налогов недоступен. С учётом данных обстоятельств предлагается рассмотреть в качестве юридической необходимости дополнение к ст. 232 НК РФ, добавив отдельный пункт 5.1. и изложить его в следующей редакции: «Суммы налога на доходы физических лиц, фактически уплаченные налогоплательщиком, не яв-

ляющимся налоговым резидентом Российской Федерации, в иностранном государстве его постоянного проживания (нахождения), подлежат зачёту при уплате налога в Российской Федерации в отношении доходов, указанных в подпунктах 6.2 и 6.3 п. 1 ст. 208 настоящего Кодекса. Указанный зачёт производится налоговым агентом (или налоговым органом) при условии предоставления налогоплательщиком документа, подтверждающего фактическую уплату налога за рубежом».

Кроме того, изменений налогового законодательства РФ в данном аспекте недостаточно, ситуация двойного налогообложения требует вмешательства и корректировки на международном уровне. Полагаем, следует инициировать пересмотр действующих условий двухсторонних соглашений с учётом специфики нарастающего числа дистанционных работников. Так, статью 15 СИДН России с Турцией необходимо дополнить п. 5 и изложить его в следующей редакции: «Независимо от положений п. 1 и 2 настоящей статьи, заработная плата и другие подобные вознаграждения, получаемые резидентом одного Договаривающегося Государства в отношении работы по найму, осуществляемой дистанционно в интересах работодателя, являющегося резидентом второго Договаривающегося Государства, с использованием информационно-телекоммуникационных сетей (включая сеть «Интернет»), подлежат налогообложению исключительно в первом упомянутом Государстве». При этом данное предложение в полной мере позитивно влияет на ситуацию с налогообложением для дистанционных работников, поскольку в таком случае налог будет взиматься в одном государстве – в Турции.

Таким образом, результаты проведенного исследования открывают широкие горизонты для совершенствования налогового регулирования. Реализация предложенных изменений позволит государству не только ликвидировать «грабительский» характер налогового бремени для дистанционных кочевников, но и обеспечит балансировку между наполнением государственной казны и удержанием высококвалифицированных специалистов различных востребованных профессий в границах правового пространства Российской Федерации.

**Литература**


1. Эриашвили Н. Д., Григорьев А. И., Мочалова В. А. Дистанционная работа сотрудника за рубежом: с какими потенциальными налоговыми рисками может столкнуться работник и бизнес? // Вестник экономической безопасности. 2023. № 3. С. 157.
2. Чепкасова А.О. Принцип справедливости в налогообложении цифровых кочевников // Вопросы российской юстиции. 2023. № 27. С. 295.
3. Шадаев М. Глава Минцифры сообщил, что порядка 100 тыс. айтишников покинули РФ в этом году // Интерфакс. 20 декабря 2022. [Электронный ресурс] - (Дата обращения: 01.06.2026).
4. IT-эксперты и гиганты геймдева покидают Россию: скрытый отток продолжается // Пульсфид. 06 мая 2026. [Электронный ресурс] - (Дата обращения: 01.06.2026).
5. Чепкасова А.О. Принцип резидентства в условиях цифровой миграции физических лиц // Миграционное право № 01.2026.С. 39.
6. Юлгушева Л.Ш. Перспективы развития института налогового резидентства физических лиц в Российской Федерации // Журнал российского права. 2021. № 3. С. 127.
7. Садовский Д.С. Налоговое резидентство физических лиц в Российской Федерации: тенденции правового регулирования // Общество: политика, экономика, право. 2023. № 4 (117). С. 133
8. Арзуманова Л.Л. Международное и европейское налоговое право: учебное пособие для магистратуры Москва: Норма: ИНФРА-М, 2022. С. 98.
9. Кучеров И.И. Международное налоговое право (академический курс): учебник. С. 47
10. Садчиков М. Н. Международное налоговое право: учебное пособие / М.Н. Садчиков; Саратовская государственная юридическая академия. – Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2024. С. 35.


**The legal fiction of «place of income earning». Transformation of tax residence and personal income tax in the era of remote work**


**Dzhabrailov D.K.**
Kuban State University



The study analyzes the currently formed legal fiction of the "place of income generation", which has become one of the central issues of taxation of personal income. The author examines the growing trend of an active digital component in the context of a large-scale relocation of professionals in various fields, as well as a rethinking of the classical principle of tax residency, based solely on reference to the territory of the state by the number of days of stay. The relevance of the topic is due to the fact that in the current circumstances, a comprehensive approach is required to review the current legislative requirements in order to avoid double taxation for remote employees working from abroad for Russian organizations. The paper analyzes changes in domestic legislation regarding the taxation of income of individuals who are non-residents of the Russian Federation after the introduction of a progressive personal income tax rate and the reorientation of the source of income to the jurisdiction of the employer. Based on the example of cooperation between the tax systems of Russia and Turkey, the inefficiency of the protection of the current mechanism and the increased risk of double taxation are revealed. In conclusion, a comprehensive two-level solution is proposed: the introduction of a unilateral tax offset mechanism by adding clause 5.1 to Article 232 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as the revision of bilateral agreements at the international level through the inclusion of clause 5 in Article 15 of the Agreement between the Russian Federation and Turkey, which will consolidate the exclusive right to tax the remote income of the employee's country of residence.



Keywords: tax residency, personal income tax, remote work, digital nomads, digitalization, territorial feature, legal fiction, place of income, social mobility, risk of double taxation, the Agreement on avoidance of double taxation.


**References**


1. Eriashvili N. D., Grigoriev A. I., Mochalova V. A. Employee Remote Work Abroad: What Potential Tax Risks May Employees and Businesses Face? // Bulletin of Economic Security. 2023. № 3. P. 157.
2. Chepkasova A. O. The Principle of Fairness in Taxation of Digital Nomads. // Issues of Russian Justice. 2023. № 27. P. 295.
3. Shadaev M. The Minister of Digital Development, Communications and Mass Media Reported that Around 100,000 IT Specialists Left the Russian Federation This Year. // Interfax. December 20, 2022. [Electronic resource] - (Accessed: June 1, 2026).
4. IT Experts and Game Development Giants Are Leaving Russia: The Hidden Outflow Continues. // Pulsefeed. May 6, 2026. [Electronic resource] - (Accessed: June 1, 2026).
5. Chepkasova A.O. The Principle of Residency in the Context of Digital Migration of Individuals // Migration Law No. 01.2026. Page 39.
6. Yulgusheva L.Sh. Prospects for the Development of the Institute of Tax Residency of Individuals in the Russian Federation // Journal of Russian Law. 2021. No. 3. Page 127.
7. Sadovsky D.S. Tax Residency of Individuals in the Russian Federation: Trends in Legal Regulation // Society: Politics, Economics, Law. 2023. № 4 (117). Page 133
8. Arzumanova L.L. International and European Tax Law: A Textbook for Master's Degrees Moscow: Norma: INFRA-M, 2022. Page 98.
9. Kucherov I.I. International Tax Law (Academic Course): Textbook. Page 47.
10. Sadchikov M.N. International Tax Law: A Textbook / M.N. Sadchikov; Saratov State Law Academy. – Saratov: Publishing House of Sarat. State Legal Academy, 2024. Page 35.