РАЗДЕЛ XXIX. ЮРИСПРУДЕНЦИЯ

Алексеева В.М.

Центр жизненных интересов в налогообложении физических лиц в Российской Федерации и Китайской Народной Республике

*Санкт-Петербургский государственный университет
(Россия, Санкт-Петербург)*

doi: 10.18411/lj-05-2020-200

idsp: ljjournal-05-2020-200

Аннотация

В связи с недавним предложением об изменении критериев налогового резидентства в Российской Федерации (далее – РФ) в настоящей статье рассматривается содержание критерия «центр жизненных интересов» в национальных и международных нормативных актах, а также в нормативно-правовых актах Китая, где данный критерий активно используется.

Ключевые слова: центр жизненных интересов, налоговый резидент, соглашение об избежании двойного налогообложения, двойное резидентство, модельная конвенция ОЭСР, личные и экономические связи лица, налоговое право Китая.

Abstract

According to the recent proposal to change the criteria of the tax residency in the Russian Federation, in this article the content of the criterion of Center of vital interests in national and international regulations is discussed, as well as in regulations of China, where this criterion is used.

Keywords: center of vital interests, double taxation avoidance agreement, tax resident, double residence, OECD model convention, personal and economic relation, Chinese tax law.

Введение

В «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» (далее – Основные направления таможенно-тарифной политики), опубликованных 3 октября 2019 года, было предложено изменить критерии налогового резидентства физических лиц. Данное предложение предполагает сокращение необходимого времени пребывания в России до 90 дней и введение нового критерия для определения налогового резидентства физического лица, а именно - «центр жизненных интересов».

Такого рода изменения, с одной стороны, могут привести к существенному увеличению российских налоговых резидентов, и, как следствие, зарубежных юридических лиц, которые признаются контролируруемыми иностранными компаниями, что видится логичным предложением в связи с политикой деофшоризации российской экономики. Но с другой стороны, данный критерий может привести к резкому увеличению количества ситуаций двойного резидентства и, соответственно, споров по поводу признания лица налоговым резидентом того или иного государства при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Данное предложение вызвало большие обсуждения в бизнес-среде, и с момента опубликования Основных направлений таможенно-тарифной политики уже произошли определенные изменения. Так, например, Министр финансов Российской Федерации Антон Силуанов на заседании правления Российского союза промышленников и

предпринимателей 9 октября 2019 года заявил о готовности отложить изменения критериев налогового резидентства, если их не поддержит крупный бизнес. Данное заявление иллюстрирует, что ситуация на данный момент является крайне гибкой и невозможно однозначно сделать вывод о том, какие критерии будут предложены в будущем. В связи с тем, что окончательное решение относительно «центра жизненных интересов» еще не принято, представляется интересным проследить развитие этого критерия в других странах.

Российская Федерация не является первым государством, которое намеревается использовать критерий «центр жизненных интересов» при определении налогового резидентства. Например, китайский законодатель использует термин «домицилированность», который по содержанию крайне схож с традиционным значением понятия «центр жизненных интересов». Учитывая, что Россия и Китай на данный момент ведут активное сотрудничество, которое способствует увеличению количества российско-китайских компаний, российских бизнесменов, ведущих бизнес в Китае и китайских бизнесменов, ведущих бизнес в России, изменения налогового резидентства могут иметь большое значение.

Национальное законодательство

Традиционно налоговое резидентство физических лиц определяется, в первую очередь, на основе норм национального законодательства. Считается, что резидентство физического лица может основываться на двух основных критериях: так называемом тесте на факты и обстоятельства и механическом тесте. Тест на факты и обстоятельства учитывает социальные и экономические связи лица с соответствующей налоговой юрисдикцией. В рамках данного теста используются такие критерии как местонахождение постоянного жилища, место жизненных интересов. Механический же текст основан на учете количества дней пребывания в юрисдикции.

Российская Федерация до настоящего момента использовала и пока продолжает использовать только один тест – механический, учитывающий количество дней, проведенных в стране. Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 207 Налогового Кодекса РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Вопрос, который сейчас становится все более актуальным в связи с опубликованием Основных направлений таможенно-тарифной политики, заключается в том, будет ли введен второй тест для определения статуса налогового резидента.

В Китайской Народной Республике (далее – КНР), в отличие от Российской Федерации, используются оба теста. До 1 января 2019 года для признания налоговым резидентом достаточно было быть домицилированным в Китае или находится в стране в течении одного календарного года. С 1 января 2019 года количество дней, необходимых для признания лица налоговым резидентом, изменилось. Теперь для признания резидентом срок пребывания в Китае сократился до 183 дней в течение 1 календарного года.

Что касается термина «домицилированность», китайский законодатель описывает его через следующие критерии: наличие связи с семьей лица, в том случае, если она проживает в Китае; наличие регистрации по месту жительства лица в Китае; экономическая связь с Китаем. Причем интересен тот факт, что лицо может отменить свою регистрацию по месту жительства в целях избежания признания его налоговым резидентом КНР, но в случае, если при этом у него сохраняются экономические и семейные связи, то он останется резидентом КНР. Для того, чтобы потерять этот статус лицу необходимо полностью отказаться от всего, что его связывает с Китаем, в том числе от семьи, то есть не иметь никаких взаимоотношений ни с одним членом семьи.

Соответственно, следует сделать вывод о том, что термин «домицилированность» крайне близок по содержанию к тому, что понимается под

центром жизненных интересов в других актах, например, в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, с учетом предложений по изменению действующего регулирования в РФ велика вероятность увеличения количества случаев двойного резидентства физических лиц, которые имеют тесные связи с Российской Федерацией и Китайской Народной Республикой. Так, например, если китайский гражданин, у которого семья живет в КНР, в силу рабочих обязательств должен проводить много времени в РФ, может оказаться в ситуации, когда он является одновременно налоговым резидентом и РФ, и КНР, так как проводит в РФ больше 90 дней и домицилирован в Китае. Также возможны ситуации, когда физическое лицо будет считаться имеющим центр жизненных интересов в РФ и домицилированным в КНР.

Соглашения об избежании двойного налогообложения между РФ и КНР

В настоящее время действуют два Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – Соглашение) между РФ и КНР, заключенное в г. Пекине 27.05.1994 и заключенное в г. Москве 13.10.2014. Соглашение 1994 года прекращает действие применительно к доходам, в отношении которых применяются положения соглашения 2014 года. Следовательно, в отношении статьи 4 должно использоваться Соглашение 2014 года.

Ситуации двойного резидентства обычно разрешаются при помощи Соглашений об избежании двойного налогообложения. Прежде всего отметим, что само Соглашение не определяет, что такое налоговое резидентство и его критерии, данное регулирование содержится исключительно в национальном законодательстве. Так, следуя существующим модельным актам Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) и Организация Объединенных Наций (далее – ООН) Соглашение между РФ и КНР об избежании двойного налогообложения устанавливает, что «резидент договаривающегося Государства» - это любое лицо, которое в соответствии с законодательством Государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания или любого другого критерия аналогичного характера.

Для ситуации двойного резидентства Соглашение устанавливает коллизионное правило для определения того, резидентом какого государства следует считать физическое лицо. Резидентство определяется путем последовательного применения следующих критериев: расположение постоянного жилья, центр жизненных интересов, место обычного проживания, национальность лица, взаимное согласие компетентных органов. Данные тесты используются последовательно, то есть если в соответствии с тестом «расположение постоянного жилья» лицо остается в ситуации двойного резидентства, то применяется тест «центр жизненных интересов» и т.д. Именно этого подхода придерживается ОЭСР и ООН.

Вопрос обоснования использования модельной конвенции ОЭСР и комментариев к ней при толковании российских налоговых соглашений является дискуссионным. Анализ судебной практики в странах-членах ОЭСР свидетельствует о том, что несмотря на существование Комментариев в рамках ОЭСР на протяжении длительного времени нет единого судебного подхода к оценке правового статуса данного документа.

ФНС России в Письме от 17 мая 2017 года № СА-4-7/9270 указала, что при рассмотрении споров, связанных с применением соглашений об избежании двойного налогообложения, в целях достижения идентичности толкования и понимания международного договора, судами используется Модельная конвенция ОЭСР, являющаяся основой для большинства соглашений, и официальные комментарии к ней.

Возможность применения положений Модельной конвенции и комментариев в качестве источника толкования основана на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции о праве

международных договоров 1969 год, в соответствии с которой «...договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора...».

Пленумом Верховного суда Российской Федерации от 10.10.2003 № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» рекомендовано использовать акты международных организаций в случае возникновения затруднений при толковании общепризнанных принципов и норм международного права, международных договоров Российской Федерации. Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11 признает Модельную конвенции «рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения».

Тест «центр жизненных интересов» используется в том случае, если лицо, в соответствии с первым критерием (расположение постоянного жилья), имеет постоянное и доступное жилье в обоих государствах или ни имеет такого жилища ни в одном и государств в соответствии с критерием расположения постоянного жилья. В такой ситуации лицо будет считаться резидентом того государства, в котором у него более близкие личные и экономические интересы (центр жизненных интересов). На данный момент не существует общепризнанных критериев, по которым можно было бы определить содержание данного критерия, однако есть множество научных работ и мнений. Например, Д.Ф.Эйвори Джонс утверждает, что для определения центра жизненных интересов налогоплательщика, необходимо обратить внимание на то место, которое наиболее важно для такого лица. Клаус Фогель говорит о том, что центр жизненных интересов характеризуется определенной степенью постоянства и не должен иметь просто временного характера.

В соответствии с Модельной Конвенцией ОСЭР центр жизненных интересов включает в себя два элемента, а именно личные и экономические отношения. Модельная Конвенция ОЭСР не дает никаких объяснений того, что такое личные отношения. Комментарии к Конвенции устанавливают открытый перечень отношений, которые должны рассматриваться в качестве личных: семейные и общественные отношения, а также политическая, культурная и другая деятельность. Клаус Форель утверждает, что семья, как составляющее личных отношений, включает в себя нуклеарные семьи, состоящие из супруга и несовершеннолетних детей. Помимо этого, аналогичное значение следует придавать однополым партнерам, а также парам, не состоящим в браке. Однако нет ясности в вопросе, следует ли принимать во внимание совершеннолетних детей, дядей, тетей, двоюродных братьев и сестер, бывших супругов и домашних животных.

Суды в разных странах при определении личных отношений лица используют различные аспекты. Например, место жительства членов семьи, детей; место, где обучаются дети налогоплательщика, доступность медицинской страховки и членство в ассоциациях и организациях, место, где налогоплательщик родился, место работы супруга, место развода, место жительства друзей, языковые навыки, место получения водительских прав, место, где налогоплательщик подбирает дом для жилья, наличие пенсионного счета. Следует сделать вывод о том, что критериев довольно много. Суды в данной ситуации анализируют каждый фактор жизни налогоплательщика.

Что касается экономических интересов, комментарии к Конвенции относят к таковым профессию налогоплательщика, место работы и место, откуда лицо управляет своим имуществом. Данные критерии относятся не только к занятой части населения, но и к тем, кто находится на пенсии и к безработным.

Критерии личных отношений, а также экономических интересов (в меньшей степени) являются весьма субъективными. Необходимо придавать разное значение тем

или иным факторам жизни налогоплательщика. Так, например, некоторые лица крайне ориентированы на семью, другие же – на бизнес.

Если же лицо не имеет постоянного жилья ни в одном из государств или же имеет такое жилье в обоих государствах, а его центр жизненных интересов не может быть определен, то применяется следующий критерий - обычное проживание.

Таким образом, следует сделать вывод о том, что критерий «центр жизненных интересов» в российском налоговом праве уже существует. Он содержится в Соглашении об избежании двойного налогообложения РФ и КНР, и многих других соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Российскому законодателю следует иметь в виду, что термину «центр жизненных интересов» предпочтительно придавать универсальное значение, которое будет одинаковым в рамках всего международного налогового права. Крайне нежелательна ситуация, когда законодатель наделяет термин собственным национальным значением, отличным от международного. Если термин «центр жизненных интересов» будет введен в российское национальное законодательство, то необходимо основываться при этом на рекомендации, которые используются в модельных конвенциях, судебной практике, а также зарубежной литературе. Это необходимо, чтобы не создать ситуации, когда при налогообложении используется один и тот же термин, который в национальном законодательстве наполняется одним содержанием, а в соглашении, которое толкуется на основании модельных конвенций, наполняется иным содержанием. Содержанием терминов должно быть синхронизировано.

Помимо этого, на основании проведенного в данной статье анализа следует сделать вывод, что термин «центр жизненных интересов» является не самым простым для понимания. В связи с чем было бы крайне важно для правоприменения, если бы законодатель при введении термина определил, что он понимает под ним с целью избежания дальнейших споров и недопонимания. Но, с другой стороны, в связи с тем, что термин «центр жизненных интересов» уже содержится в международных актах, то, возможно, более рациональным видится не введение термина в российское законодательство, а лишь определение конкретных критериев резидентства.

1. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России)// URL:https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiTTP_2020-2022.pdf (Дата обращения: 21.01.2020).
2. Приложение 2. Меры налоговой политики по видам налогов Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России), п.3.// URL:https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiTTP_2020-2022.pdf (Дата обращения: 21.01.2020).
3. Килинкарлова, Е. В. Налоговое право зарубежных стран : учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарлова. — Москва : Издательство Юрайт, 2014. — 354 с. — (Бакалавр и магистр. Академический курс). — ISBN 978-5-9916-4353-5. — Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <https://proxy.library.spbu.ru:2978/bcode/426320> (дата обращения: 10.11.2019).
4. Article 1, Individual Income Tax Law of the People's Republic of China (2018 Amendment) — Текст : электронный // URL: <http://en.pkulaw.cn/display.aspx?id=4c0463d26a781011bdfb&lib=law> (дата обращения: 21.02.2020).
5. ст.4 Соглашения между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (ред.от 08.05.2015)//СПС КонсультантПлюс.
6. Art. 4 (2) OECD Model Convention 2017// URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> (дата обращения: 21.02.2020).
7. Модельная конвенция ООН об избежании двойного налогообложения// URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 21.02.2020).

8. Токарева К. К. Правовой статус Комментариев организации экономического содействия и развития к Модели конвенции по налогу на доход и на капитал в странах ОЭСР // Актуальные проблемы российского права. 2010. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovoy-status-kommentariyev-organizatsii-ekonomicheskogo-sodeystviya-i-razvitiya-k-modeli-konventsii-po-nalogu-na-dohod-i-na-kapital-v> (дата обращения: 22.02.2020).
9. Письмо ФНС России от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@ (ред. от 31.05.2017) "О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций"//СПС КонсультантПлюс.
10. Art. 4 (2) OECD Model Convention 2017// URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> (дата обращения: 21.02.2020).
11. art. 4.2 OECD Model 2014// URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> (дата обращения: 21.02.2020).
12. John F. Avery Jones et al., Dual Residence of Individuals - The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention- II, Brit.Tax.Rev. - 104-119, at 108 (1981).
13. Klaus Vogel et al., Klaus Vogel on Double Taxation Convention at.171 (3d ed. London: Kluwer Law International 1997).
14. S.15 of OECD Comm. on art. 4// URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> (дата обращения: 21.02.2020).
15. Timothy Borg Olivier, 'Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4 (1) OECD' (2017) 45 Intertax, Issue 1, pp. 82–102.
16. Philip Baker, The Expression «Centre of Vital Interest» in Art.4 (2) of the OECD Model Convention, in Residence of Individuals Under Tax Treaties and EC Law at 173.

Бочарова Н.Н.

Судебный прецедент как источник права России

*Южно-Российский институт управления Российской академии народного хозяйства и государственной службы
(Россия, Ростов-на-Дону)*

doi: 10.18411/lj-05-2020-201

idsp: ljjournal-05-2020-201

Аннотация

В статье исследовано понятие «судебный прецедент» - в узком и широком смысле, определены его признаки, а также положительные и отрицательные стороны. Автор приводит ряд примеров, подтверждающих точку зрения о том, что судебный прецедент на сегодня является источником права в России.

Ключевые слова: судебный прецедент; судебная система; судебная практика; высшие судебные инстанции

Abstract

The article examines the concept of "judicial precedent" in a narrow and broad sense, defines its features, as well as positive and negative sides. The author gives a number of examples that confirm the point of view that judicial precedent is currently the source of law in Russia.

Keywords: judicial precedent; judicial system; judicial practice; higher courts

На сегодняшний день в современной отечественной юридической доктрине не выработано единого подхода к пониманию сущности прецедента, и высказывается множество различных точек зрения относительно понятия судебного прецедента. Прецедент с латинского языка переводится как «предшествующий».

Судебный прецедент может пониматься в двух смыслах: узком и широком. В узком смысле под судебным прецедентом понимается решение суда, вынесенное по конкретному делу, которое используется в качестве образца при разрешении аналогичных дел в будущем [1]. Иными словами, в узком смысле под судебным прецедентом понимается только юридически обязывающая часть судебного решения –