

Порядок определения налогового резидентства

Комментарий к Письму Министерства Финансов от 16 января 2015 года № ОА-3-17/87@

От решения вопроса о том, является ли физическое лицо налоговым резидентом Российской Федерации, зависит многое в налогообложении доходов физических лиц. В частности:

- налоговая ставка;
- объект налогообложения;
- право на применение налоговых вычетов;
- применимость правил об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, вопрос правильности определения налогового резидентства занимает умы многих налогоплательщиков, в связи с чем Минфин выпустил очередное письмо на эту тему. Однако позиция, описанная в указанном письме, привела многих в замешательство.

Как следует из Письма Министерства Финансов РФ от 16 января 2015 года № ОА-3-17/87@, сам по себе факт нахождения физического лица в Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента Российской Федерации в случае, если указанное физическое лицо располагает в РФ постоянным жилищем (имеет жилище в собственности либо действующую постоянную регистрацию), либо имеет в России центр жизненных интересов (который определяется по месту нахождения семьи, основного бизнеса или работы).

При этом, Минфин России при формировании своей позиции сослался на общие положения, которые содержатся в международных договорах об избежании двойного налогообложения, без указания на конкретные ситуации, в которых может быть применена данная позиция.

Так, по нашему мнению, Минфином РФ не были учтены следующие моменты:

1. Во-первых, необходимо обратить внимание на то, что положения международных соглашений об избежании двойного налогообложения применяются только в отношении лиц, являющихся лицами с постоянным местопребыванием в одном или обоих Договаривающихся Государств. Таким образом, в случае если физическое лицо не признается налоговым резидентом ни одного из государств, с которыми у Российской Федерации подписаны соглашения об избежании двойного налогообложения, то применяются нормы национального налогового законодательства, в соответствии с которыми, налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Иными словами, указанные правила, изложенные в Письме Минфина РФ, не распространяются на лиц, которые:

- не являются резидентом РФ по принципу оседлости (нахождение в РФ менее 183 календарных дней) и являются резидентом страны, с которой у РФ нет соглашения об избежании двойного налогообложения;

-
- не являются резидентом РФ по принципу оседлости (нахождение в РФ менее 183 календарных дней), но и также не являются резидентом ни одной другой страны (теоретически такое возможно, когда гражданин РФ находится на территории РФ менее 183 календарных дней в году, но при этом не отвечает критериям для определения резидентства в других странах).

2. Во-вторых, правила, предусмотренные в статьях 4 Международных налоговых соглашений, применяются лишь в том случае, когда лицо является резидентом обоих государств, подписавших соглашение об избежании двойного налогообложения, что порождает коллизию при разрешении вопроса о резидентстве (например, когда лицо имеет двойное гражданство или когда лицо в нескольких странах отвечает критериям резидентства, установленным национальным законодательством). Когда такой коллизии нет, то применению подлежат правила, установленные национальным законодательством. Об этом также прямо говорится в положениях международных соглашений (пункты 1, 2 статьи 4).

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что позиция, изложенная в Письме Министерства Финансов РФ от 16 января 2015 года № ОА-3-17/87@ спорна, поскольку при ее формировании не были учтены конкретные обстоятельства, а порядок применения норм права, содержащихся в международных налоговых соглашениях, изложенный в указанном письме, вызывает сомнения.