

СТАТУС ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА КАК НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТА РОССИИ В СООТНОШЕНИИ С ЕГО ЖЕ СТАТУСОМ КАК ЗАРЕГИСТРИРОВАННОГО В РОССИИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

Еще одним любопытным и нетипичным вопросом, по которому международная юридическая фирма “ММЦП & К^о” относительно недавно консультировала своего клиента, являющегося крупным бизнесменом, была проблема взаимозависимости между статусом гражданина Российской Федерации как налоговым резидентом России и его же статусом как зарегистрированным в России предпринимателем, осуществляющим деятельность без образования юридического лица.

Дело в том, что клиент международной юридической фирмы “ММЦП & К^о”, будучи зарегистрированным по месту жительства в Москве, в течение предшествовавшего года находился в постоянных разъездах между различными государствами и одновременно являлся зарегистрированным в установленном порядке в России предпринимателем, использующим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, при помощи которой в России осуществлялась минимизация налогообложения его доходов.¹ Такое положение вещей могло, по мнению клиента, сохраниться и в последующие годы. Соответственно, его интересовал вопрос о том, может ли обуславливать по российскому праву отсутствие у российского гражданина статуса налогового резидента России а) лишение его статуса российского предпринимателя?; б) лишение его возможности осуществлять предпринимательскую деятельность в России?; в) лишение его возможности применять в России упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности? В случае положительных ответов на эти вопросы клиент мог понести значительные налоговые потери.

В результате оказанного ему международной юридической фирмой “ММЦП & К^о” содействия клиент получил четкое представление о своем статусе и смог далее с успехом использовать схемы налогового планирования в отношении своих доходов.

1. Анализируя указанные выше вопросы в соответствии с российским правом, международная юридическая фирма “ММЦП & К^о” пришла к выводу о том, что отсутствие у российского гражданина статуса налогового резидента России никак не может повлиять на уже приобретенный этим лицом статус российского предпринимателя.

Институт осуществления предпринимательской деятельности без образования юридического лица относится к гражданскому праву, и положения налогового законодательства никак не могут влиять на наличие или отсутствие у физического лица статуса предпринимателя. Именно гражданско-правовой статус лица может влечь определенные налоговые последствия для него, а не наоборот: условия и порядок уплаты налогов лицом никак не могут влиять на его гражданско-правовой статус.

Следует также учитывать, что статус российского гражданина как налогового резидента России не зависит от того статуса, который необходим для того, чтобы стать в России предпринимателем. Так, согласно пункту 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ (части первой) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ² физическими лицами — налоговыми резидентами Российской Федерации являются “физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в

календарном году". Между тем, согласно пункту 1 статьи 3 Закона РСФСР от 7 декабря 1991 г. "О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации"³ "Государственная регистрация физического лица, изъявившего желание заниматься предпринимательской деятельностью, осуществляется по месту постоянного жительства этого лица". Согласно же пункту 1 статьи 27 Конституции России "Каждый, кто законно находится на территории Российской Федерации, имеет право свободно передвигаться, выбирать место пребывания и жительства". При этом, как указал Конституционный Суд России в пункте 2 своего Постановления от 2 февраля 1998 г. № 4-П "По делу о проверке конституционности пунктов 10, 12 и 21 Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с регистрационного учета по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июля 1995 года № 713"⁴ "регистрация в том смысле, в каком это не противоречит Конституции Российской Федерации, является лишь предусмотренным федеральным законом способом учета граждан в пределах Российской Федерации, носящим уведомительный характер и отражающим факт нахождения гражданина по месту пребывания или жительства".

Следовательно, согласно российскому праву каждый, кто законно находится на территории России, может по своему усмотрению зарегистрироваться по месту жительства и затем стать предпринимателем. При этом вовсе не обязательно проживать в России не менее 183 дней в календарном году.

По этой причине не вызывает сомнений то обстоятельство, что российский гражданин, зарегистрированный в России предпринимателем, может и не быть налоговым резидентом Российской Федерации, причем безо всякого ущерба для своего статуса.

2. Также не вызывает сомнений то, что при этом такой предприниматель вправе осуществлять в России предпринимательскую деятельность и отсутствие у него статуса налогового резидента Российской Федерации никак на это право не влияет.

Данный вывод с непреложностью вытекает из норм конституционного и частного права России, в частности из пункта 1 статьи 34 Конституции России ("Каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности"), и из пункта 1 статьи 23 Гражданского кодекса РФ ("Гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя"). Кроме того, его правильность подтверждается, в частности, и налоговым законодательством России. Так, пункт 59 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29 июня 1995 г. № 35 "По применению Закона Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц"⁵ предусматривает: "59. Лица, не имеющие постоянного местожительства в Российской Федерации", подлежат обложению подоходным налогом только в отношении доходов, полученных из источников в Российской Федерации.

При этом доходом, полученным из источников в Российской Федерации, считается любой доход, выплачиваемый предприятием, учреждением, организацией или иным работодателем или полученный в результате использования или предоставления права использования собственности, находящейся на территории Российской Федерации. В частности, к таким доходам относятся доходы от выполнения любых видов работ на предприятиях, в учреждениях или организациях, от артистической или спортивной деятельности, а также доходы, полученные за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторов открытий, изобретений и промышленных об-

разцов, выплаты по лицензиям, доходы, полученные в виде дивидендов или процентов, доходы от предпринимательской (коммерческой) деятельности, от сдачи в аренду имущества либо внаем жилых помещений и другие доходы" (выделено мною. — М.А.).

3. Равным образом, зарегистрированный в России предприниматель, не являющийся налоговым резидентом Российской Федерации, имеет возможность получить либо продолжать использовать уже полученный патент на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности. Действующее законодательство связывает такую возможность с наличием у лица статуса предпринимателя, а не статуса налогового резидента России. Так, пункт 1 статьи 5 Федерального закона от 29 декабря 1995 г. "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" предусматривает: "Официальным документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, является патент, выдаваемый сроком на один календарный год налоговыми органами по месту постановки организаций и индивидуальных предпринимателей на налоговый учет".

Что есть место постановки индивидуального предпринимателя на налоговый учет? Пункт 1 статьи 83 Налогового кодекса РФ предусматривает: "В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению" (выделено мною. — М.А.). При этом в соответствии с пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ "место жительства физического лица — место, где это физическое лицо постоянно или преимущественно проживает".

Далее, согласно статье 3 Закона РФ от 25 июня 1993 г. № 5242-1 "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации"⁷: "В целях обеспечения необходимых условий для реализации гражданином Российской Федерации его прав и свобод, а также исполнения им обязанностей перед другими гражданами, государством и обществом вводится регистрационный учет граждан Российской Федерации по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации.

Граждане Российской Федерации обязаны регистрироваться по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации" (выделено мною. — М.А.). При этом в соответствии со статьей 2 этого же Закона "Место жительства — жилой дом, квартира, служебное жилое помещение, специализированные дома (общежитие, гостиница-приют, дом маневренного фонда, специальный дом для одиноких престарелых, дом-интернат для инвалидов, ветеранов и другие), а также иное жилое помещение, в котором гражданин постоянно или преимущественно проживает в качестве собственника, по договору найма (поднайма), договору аренды либо на иных основаниях, предусмотренных законодательством Российской Федерации" (выделено мною. — М.А.).

Таким образом, для того чтобы стать индивидуальным предпринимателем и получить либо продолжать использовать уже имеющийся патент на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, гражданину России вовсе не обязательно находиться в Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году, а достаточно быть зарегистрированным в России по месту жительства. Между тем, как уже говорилось, в соответствии с законом каждый, кто правомерно находится на территории России, вправе по своему усмотрению зарегистрироваться в ней по такому месту жительства.

Нельзя не отметить и то обстоятельство, что в Федеральном законе "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого

предпринимательства” упоминается только о двух основаниях невозможности использования упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности: добровольный отказ от нее и превышение в течение года, предшествующего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения этой системы, совокупным размером валовой выручки налогоплательщика суммы стотысячекратного минимального размера оплаты труда (установленного законодательством Российской Федерации на первый день квартала, в котором произошла подача заявления).

Соответственно, отсутствие у предпринимателя статуса налогового резидента России само по себе еще не может являться основанием для утраты им возможности получить либо продолжать использовать уже имеющийся патент на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности.

4. Однако при этом может вставать вопрос: не означает ли автоматически факт нахождения лица в России менее 183 дней в календарном году то, что это лицо постоянно или преимущественно в ней уже не проживает и должно считаться утратившим свое место жительства в Российской Федерации? Если это так, то тогда вступает в действие пункт 4 статьи 84 Налогового кодекса РФ: *“Если состоящий на учете налогоплательщик сменил место своего нахождения или место жительства, то снятие с учета налогоплательщика производится налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете, в течение пяти дней после подачи налогоплательщиком заявления об изменении места своего нахождения или места жительства. Налогоплательщик обязан заявить в налоговый орган об изменении места своего нахождения или места жительства в 10-дневный срок с момента такого изменения”*.

Далее, если считать, что нахождение лица в России менее 183 дней в календарном году означает утрату им своего места жительства в России, то данное лицо, даже и продолжая являться индивидуальным предпринимателем, снявшись с налогового учета в одном налоговом органе, не сможет встать на учет в других налоговых органах России и ввиду этого не сможет беспрепятственно вести предпринимательскую деятельность в России, поскольку статья 117 Налогового кодекса РФ предусматривает: *“1. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере десяти процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее двадцати тысяч рублей.*

2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней”.

4.1. Однако представляется, что ответ на поставленный выше вопрос должен быть отрицательным: нет никакой автоматической связи между нахождением физического лица в России менее 183 дней в календарном году и отсутствием у него места жительства в России. Безусловно, первое может служить доказательством второго, однако доказательством не безусловным и не бесспорным. На самом деле решение вопроса о месте жительства лица зависит от множества различных факторов, оценить которые может и должен только суд.

Во-первых, понятие *“постоянное или преимущественное проживание”* обладает не абсолютным, а относительным характером: имеет значение не то, какое количество времени в году или в ином временном промежутке физическое лицо прожило в России в абсолютных величинах, а то, проживало ли оно в России больше времени в соотношении с проживанием вне России. Так, следует считать, что даже если российский гражданин прожил в России только семь календарных

дней, а в каждом из различных иностранных государств прожил по пять, то преимущественно он проживал именно в России.

Во-вторых, хотя в определении *“место жительства — постоянное или преимущественное место проживания”* прямо не указано на субъективный момент, нельзя считать, что последний в нем отсутствует. В самом деле, место жительства лица создает не только то обстоятельство, что лицо в этом месте постоянно или преимущественно проживает, но и то, что такое лицо рассматривает данное место как без принуждения избранное на длительный срок жилище. Только в этом субъективном намерении может находить обоснование право на свободное передвижение и выбор места жительства, закрепляемое Конституцией России. Кроме того, будь иначе, то тогда солдат срочной службы или отбывающих наказание в заключении следовало бы считать имеющими место жительства в воинской части или в тюрьме.

Из сказанного следует, что зафиксированная в российском законодательстве формула *“место жительства — постоянное или преимущественное место проживания”* не достаточно совершенна, и в ней следовало бы прямо упомянуть о таком важном элементе, как *animus manendi*.

Таким образом, если физическое лицо указывает, что оно постоянно или преимущественно проживает в определенном месте и по требованию этого лица там произведена его регистрация по месту жительства, никто не может заявлять, что лицо в данном месте постоянно или преимущественно не проживает. Именно поэтому *“органы регистрационного учета уполномочены лишь удостоверить акт свободного волеизъявления гражданина при выборе им места пребывания и жительства”*⁸ (выделено мною. — М.А.). Кроме того, именно этим объясняется то, что статья 7 Закона РФ *“О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации”* допускает снятие гражданина Российской Федерации с регистрационного учета по месту жительства при изменении места жительства только на основании его заявления о регистрации по новому месту жительства.

В-третьих, физическое лицо, зарегистрированное в определенном месте по месту жительства, в соответствии с пунктом 1 статьи 27 Конституции России (*“Каждый, кто законно находится на территории Российской Федерации, имеет право свободно передвигаться, выбирать место пребывания и жительства”*) имеет право беспрепятственно по собственному усмотрению находиться вне места жительства в течение длительного периода, находясь там по месту пребывания. Конституционный Суд России в пункте 6 своего Постановления от 2 февраля 1998 г. № 4-П *“По делу о проверке конституционности пунктов 10, 12 и 21 Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с регистрационного учета по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июля 1995 года № 713”* заявил: *“В соответствии с пунктом 10 Правил регистрация граждан по месту пребывания осуществляется на срок не более шести месяцев, и лишь в исключительных случаях этот срок может быть продлен органом регистрационного учета. Тем самым срок временного пребывания поставлен в зависимость не от волеизъявления гражданина, а от усмотрения органов регистрационного учета (органов внутренних дел или местной администрации). Его введение не может быть оправдано и ссылкой на статью 680 ГК Российской Федерации, поскольку, закрепляя шестимесячный срок временного проживания, она определяет правовой статус только временных жильцов по договору найма, и, кроме того, в ГК Российской Федерации наряду с этим предусмотрены и более длительные сроки для таких договоров. Установление срока, по истечении которого гражданин обязан покинуть место пребывания, является вмешательством органов исполнительной власти и других органов регистрационного учета в гражданские, жилищные и иные правоот-*

ношения, складывающиеся на основе согласия сторон, и ограничивает конституционное право граждан на свободу выбора места пребывания и жительства.

Срок нахождения в том или ином месте временного пребывания должен определяться самим гражданином. Его установление государством недопустимо, поскольку означает ограничение свободы волеизъявления при выборе места пребывания. При этом, по смыслу Закона Российской Федерации "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации", определение гражданином места своего пребывания и срока нахождения в нем не обязательно связано с наличием соответствующего жилого помещения в качестве места пребывания".

В связи со сказанным нельзя не упомянуть и о том, что норма статьи 60 Жилищного кодекса РСФСР от 24 июня 1983 г. ("При временном отсутствии нанимателя или членов его семьи за ними сохраняется жилое помещение в течение шести месяцев") была признана не соответствующей, в том числе, пункту 1 статьи 27 Конституции России Постановлением Конституционного Суда России от 23 июня 1995 г. № 8-П "По делу о проверке конституционности части первой и пункта 8 части второй статьи 60 Жилищного кодекса РСФСР в связи с запросом Муромского городского народного суда Владимирской области и жалобами граждан Е.Р. Такновой, Е.А. Оглоблина, А.Н. Вашука".⁹

Само собой разумеется, что решение вопроса о том, является ли место длительного нахождения лица вне места его жительства местом его пребывания или новым местом жительства, зависит от множества различных факторов и ответ на него *a priori* дан быть не может.

В-четвертых, если физическое лицо является гражданином России и находится в России менее 183 дней в календарном году, осуществляя разъезды между иностранными государствами, но одновременно не имея за границей постоянного места жительства по той или иной причине (по своему желанию или ввиду отказа иностранных властей разрешить такое постоянное проживание), то разве можно рассматривать такое лицо как не имеющее постоянного места жительства в России в условиях, когда оно зарегистрировано в ней по месту жительства и заявляет, что такое место жительства оно не меняло? Очевидно, что нельзя: это противоречило бы смыслу Конституции России.

4.2. Вместе с тем, статья 3 Закона РФ "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации", как уже говорилось, предусматривает: "В целях обеспечения необходимых условий для реализации гражданином Российской Федерации его прав и свобод, а также исполнения им обязанностей перед другими гражданами, государством и обществом вводится регистрационный учет граждан Российской Федерации по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации.

Граждане Российской Федерации обязаны регистрироваться по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации" (выделено мною. — М.А.). Равным образом и Конституционный Суд России в пункте 2 своего Постановления от 2 февраля 1998 г. № 4-П "По делу о проверке конституционности пунктов 10, 12 и 21 Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с регистрационного учета по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июля 1995 года № 713" указал: "уведомление гражданином Российской Федерации органов регистрационного учета о месте своего пребывания и жительства в соответствии с установленным законом порядком является не только его правом, но и обязанностью".

Соответственно, как быть в том случае, когда лицо в действительности изменило место жительства, но сниматься с регистрационного учета по прежнему

месту жительства не желает? В данном случае налицо нарушение физическим лицом своих обязанностей.

Выход должен быть только один: заинтересованные лица должны обратиться в суд с заявлением установить юридический факт постоянного или преимущественного проживания лица в новом месте. Однако суд, рассматривая данное заявление, должен учитывать все те моменты, которые были указаны выше, для того, чтобы не прийти к неправильному выводу и не нарушить конституционное право лица на выбор места пребывания.

При этом следует особо отметить, что из Закона РФ "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации" следует, что обязанность снятия лица с учета по месту жительства в России присутствует и тогда, когда это лицо выезжает на жительство за границу. Это было подтверждено и Верховным Судом России: "Утверждение заявителя Осятинского С.Д. о том, что законом не предусмотрена обязанность граждан по снятию с регистрационного учета по месту жительства также и при выезде из Российской Федерации не может быть признано обоснованным, поскольку ст. 7 Закона Российской Федерации "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации" предусматривает снятие гражданина Российской Федерации с регистрационного учета при изменении места жительства, не исключая этой необходимости и при выезде на жительство за пределы Российской Федерации".¹⁰

5. Таким образом, в рассматриваемой ситуации физическое лицо, будучи гражданином Российской Федерации, зарегистрированным по месту жительства в Москве, и являясь зарегистрированным в России индивидуальным предпринимателем, использующим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, не могло и не должно было утратить в России свой статус индивидуального предпринимателя, могло вести в России предпринимательскую деятельность, не должно было сниматься с налогового учета по месту жительства и могло продолжать использовать упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, даже если в течение календарного года оно находилось в России менее 183 дней, то есть не являлось ее налоговым резидентом.

Конечно же, ввиду последнего обстоятельства в обязательной совокупности с рядом других оно могло бы быть признано по заявлению какого-либо заинтересованного лица не имеющим места жительства в России, однако данный риск был бы невелик.

6. Тем не менее, что случилось бы, если все же такое лицо было признано не имеющим в России места жительства?

6.1. Ответ должен быть следующим: по большому счету, ничего. Прежде всего, суд мог бы установить только юридический факт утраты имевшегося у данного лица места жительства, но он, по общему правилу, не мог бы признать, что это лицо обрело какое-то место жительства за границей, если бы только такое лицо указало, что оно еще не определило свое место жительства за рубежом: такое признание являлось бы вмешательством в право лица самому определять свое место жительства (конечно же, за исключением тех случаев, когда лицо ввело бы суд в заблуждение или когда факт приобретения таким лицом места жительства за рубежом был бы подтвержден документами, исходящими от иностранных властей). Соответственно, такое лицо могло вновь зарегистрироваться по месту жительства в России.

6.2. Но как быть с тем случаем, когда гражданин Российской Федерации, зарегистрированный по месту жительства в Москве и являющийся зарегистрированным в России индивидуальным предпринимателем, использующим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, действительно переезжает на

постоянное место жительства за границу, или же когда российский суд все же признает его имеющим место жительства за границей? Наступят ли в данном случае какие-либо последствия для статуса такого лица как российского предпринимателя или налогоплательщика? Рассмотрим данный вопрос более подробно.

6.2.1. Во-первых, статус российского предпринимателя таким лицом утрачен не будет: согласно действующему законодательству России изменение места жительства не влияет на обладание статусом предпринимателя. Так, это следует, прежде всего, из норм Гражданского кодекса РФ. Далее, пункт 9 "Положения о порядке государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности" (утвержденного Указом Президента РФ от 8 июля 1994 г. № 1482)¹¹ предусматривает только два случая утраты предпринимателем его статуса: *"Государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу с момента вынесения судом решения о признании индивидуального предпринимателя несостоятельным (банкротом) либо в день получения регистрирующим органом заявления предпринимателя об аннулировании его свидетельства о регистрации"*. Также и в пункте 6 статьи 3 Закона РСФСР "О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации" говорится: *"Свидетельство о государственной регистрации, выданное физическому лицу, подлежит возврату в 15-дневный срок:*

- а) по истечении срока, на который выдано свидетельство;*
- б) с момента подачи предпринимателем местной администрации, выдавшей свидетельство, заявления о прекращении предпринимательской деятельности;*
- в) в случае выхода из состава участников полного товарищества;*
- г) в иных случаях, предусмотренных законодательством"*.

Между тем, насколько известно автору настоящей статьи, в законодательстве России не предусмотрены случаи, в которых свидетельство о государственной регистрации предпринимателем утрачивало бы силу в связи с изменением места жительства последнего.

6.2.2. Во-вторых, такое лицо сможет по-прежнему осуществлять предпринимательскую деятельность в России. Это вытекает и из пункта 1 статьи 34 Конституции России (*"Каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности"*), и из пункта 1 статьи 23 Гражданского кодекса РФ (*"Гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя"*). Наконец, статья 3 Закона РФ "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации" предусматривает в отношении регистрации по месту жительства: *"Регистрация или отсутствие таковой не могут служить основанием ограничения или условием реализации прав и свобод граждан, предусмотренных Конституцией Российской Федерации, законами Российской Федерации, Конституциями и законами республик в составе Российской Федерации"*.

6.2.3. В-третьих, такое лицо по-прежнему сможет использовать патент на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности. По меньшей мере, действующее законодательство, как уже говорилось, связывает возможность использования такого патента с наличием у лица статуса предпринимателя и ведением им предпринимательской деятельности, а не с наличием регистрации по месту пребывания в России. Наконец, в Федеральном законе "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" ничего не говорится о том, что российский предприни-

матель утрачивает право использовать такой патент в случае переезда на постоянное место жительства за границу.

6.2.3.1. Тем не менее, следует признать, что в рассматриваемом случае у зарегистрировавшегося в России предпринимателем физического лица могут возникнуть проблемы с налоговым учетом, а также, например, с получением патента на следующий период. Как уже указывалось выше, согласно пункту 1 статьи 83 Налогового кодекса РФ постановка на налоговый учет производится по месту жительства физического лица, а согласно пункту 1 статьи 5 Федерального закона "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" патент выдается по месту постановки индивидуального предпринимателя на налоговый учет. Очевидно, что если предприниматель утратит место жительства в России, то он должен будет известить об этом налоговые органы в соответствии с пунктом 4 статьи 84 Налогового кодекса РФ. Но если у него будет отсутствовать регистрация по месту жительства в России, то налоговые органы могут потребовать от него вернуть свидетельство о постановке на налоговый учет, а затем вообще отказать ему в постановке его на такой учет, равно как могут отказать и в выдаче ему патента на последующий период.

Может возникнуть следующая ситуация: предпринимательскую деятельность лицо вести будет вправе, но при этом соблюсти налоговое законодательство или воспользоваться предоставляемыми последним возможностями ему, даже если оно очень этого хочет, на основании некоторых норм Налогового кодекса РФ не дадут.

6.2.3.2. Более того, за осуществление лицом в таких условиях предпринимательской деятельности может быть предпринята попытка оштрафовать его на основании уже упоминавшейся статьи 117 Налогового кодекса РФ. Впрочем, трудно предположить, чтобы лицо, которое само просило поставить его на налоговый учет и которому в этом налоговыми органами было отказано, впоследствии было бы этими же органами еще и оштрафовано. Кроме того, согласно Налоговому кодексу РФ налоговая ответственность возможна только при наличии вины в действиях нарушителя. Между тем, не вызывает сомнений то, что если лицо обратится с просьбой поставить его на налоговый учет, но в этом ему откажут, то вины этого лица в отсутствии его налогового учета не будет.

6.2.3.3. Однако есть еще более неприятная вещь: в отсутствие постановления на налоговый учет с доходов предпринимателя плательщиком этих доходов будет удерживаться подоходный налог, даже если у такого предпринимателя уже имеется патент на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности. Пункт 49 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29 июня 1995 г. № 35 "По применению Закона Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц" предусматривает: *"С физических лиц, доходы которых облагаются налогом в соответствии с настоящим разделом, но не вставших на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, предприятия, учреждения, организации и иные работодатели обязаны удерживать подоходный налог с суммы выплат по ставкам, предусмотренным в пункте 18 настоящей инструкции"*.

Для исключения повторного налогообложения доходов лиц, состоящих на учете в качестве плательщиков налога и вносящих авансовые платежи, при предъявлении такими лицами свидетельства о государственной регистрации либо иного документа, свидетельствующего о том, что данное лицо подлежит постановке на налоговый учет, подоходный налог у источника выплаты не удерживается. При отсутствии у физических лиц указанного документа налог с выплачиваемых им сумм удерживается предприятиями, учреждениями, организациями и иными работодателями.

О таких доходах и удержанных суммах налога, если налог не удерживался, то указываются основания, по которым налог не был удержан, предприятия, учрежде-

ния, организации и иные работодатели обязаны сообщать налоговым органам в порядке, предусмотренном в пункте 66 настоящей Инструкции' (выделено мною. — М.А.).

Конечно же, можно утверждать, что при наличии у предпринимателя патента он сможет удержанные суммы подоходного налога получить затем из бюджета, однако это было бы слабым утешением такому предпринимателю.

6.3. Таким образом, на основании вышесказанного видно, что Налоговый кодекс РФ негибко регулирует вопрос о постановке на налоговый учет физических лиц, предлагая налоговым органам руководствоваться критерием места их жительства, доказательством которого должна являться постановка на регистрационный учет по месту жительства. Так, пункт 1 статьи 84 Налогового кодекса РФ предусматривает: *"При подаче заявления индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке на учет представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства"*.

В итоге для всех лиц, которые могут вести в России предпринимательскую деятельность (включая проживающих вне России ранее зарегистрировавшихся в ней российских граждан, а также ведущих деятельность в России, но не проживающих в ней иностранных предпринимателей) на основании некоторых норм налогового законодательства России могут создаваться препятствия в такой деятельности.

6.4. Тем не менее, приводившиеся выше нормы Налогового кодекса РФ не следует толковать как увязывающие возможность постановки на налоговый учет с наличием регистрации по месту жительства: такое толкование являлось бы неправомерным и, кроме того, не учитывающим одно из положений этого же кодекса, на которое будет указано ниже.

Прежде всего, абсурдно требовать от всех могущих вести в России деятельность предпринимателей их регистрации по месту жительства в России. Какой смысл российскому праву позволять предпринимательскую деятельность не проживающих в России лиц, а затем мешать им соблюдать налоговые правила?

Более того, недопустимо затруднять реализацию прав, провозглашаемых Конституцией России и Гражданским кодексом РФ, при помощи технических норм налогового права.

Далее, такой подход является противоречащим Конституции России и Закону РФ "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации", статья 3 которого предусматривает в отношении регистрации по месту жительства: *"Регистрация или отсутствие таковой не могут служить основанием ограничения или условием реализации прав и свобод граждан, предусмотренных Конституцией Российской Федерации, законами Российской Федерации, Конституциями и законами республик в составе Российской Федерации"*.

Кроме того, в критикуемом подходе можно усмотреть приравнивание налогового учета к регистрационному по месту жительства: в самом деле, согласно Налоговому кодексу РФ первый возможен только при наличии второго. Но если это так, то тогда процитированную в предыдущем абзаце норму статьи 3 Закона РФ "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации" следует применять и к налоговым отношениям.

Наконец, такой подход противоречит пункту 2 статьи 19 Конституции России (*"Государство гарантирует равенство прав и свобод человека и гражданина независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и*

должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств") еще и потому, что устанавливает дискриминацию не проживающих постоянно в России предпринимателей (в том числе российских граждан) по сравнению с предпринимателями, имеющими в России место жительства.

Ввиду всего вышесказанного надлежит признать, что не проживающие постоянно в России предприниматели безусловно имеют право на постановку на налоговый учет. Данное право должно реализовываться одним из двух способов: учету они могут подлежать либо по месту осуществления своей предпринимательской деятельности (как это было ранее), либо там, где определяют сами налоговые органы согласно пункту 9 статьи 83 Налогового кодекса РФ: *"В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом"*.

Таким образом, представляется, что все нормы Налогового кодекса РФ, упоминающие о регистрации по месту жительства, следует толковать в увязке с пунктом 9 статьи 83 этого же кодекса. Иными словами, первые являются распространяющимися только на тех, кто зарегистрирован по месту жительства в России, а не абсолютно на всех физических лиц. К последним в случае необходимости должен и может применяться пункт 9 статьи 83 Налогового кодекса РФ.

Тем не менее, нельзя не признать, что Налоговый кодекс РФ в регулировании только что рассмотренного вопроса совершенством не обладает.

7. Исходя из объективного содержания российского права, можно утверждать, что в том случае, когда гражданин Российской Федерации, зарегистрированный по месту жительства в Москве и являющийся зарегистрированным в России индивидуальным предпринимателем, использующим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, действительно переезжает на постоянное место жительства за границу или же российский суд все же признает его имеющим место жительства за границей, то тем не менее этот гражданин не может и не должен утрачивать в России свой статус индивидуального предпринимателя, может вести в России предпринимательскую деятельность, должен быть поставлен в России на налоговый учет и может использовать упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, причем если в течение календарного года он находился в России менее 183 дней, то есть не являлся ее налоговым резидентом.

8. Сказанное тем более верно применительно к ситуации, когда такой гражданин Российской Федерации на постоянное место жительства за границу не убывает или же когда российский суд не признает его имеющим место жительства за границей.

9. В ходе выполнения заказа своего клиента международная юридическая фирма "ММЦП & К^о" отметила еще один любопытный нюанс российского налогового законодательства, свидетельствующий о том, что в нем уделяется недостаточное внимание регулированию налоговых отношений с иностранным элементом.

Так, Закон РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" в статье 17 предусматривает в отношении доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами России: *"С доходов от источников в Российской Федерации (кроме доходов, указанных в главах II, III настоящего Закона), получаемых физическими лицами, не имеющими постоянного местожительства в Российской Федерации¹², налог удерживается у источника выплаты по ставке 20 процентов, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации или бывшего СССР и решениями, принимаемыми на основе принципа взаимности."*

О таких доходах и суммах удержанного налога предприятия, учреждения, организации и физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей, сообщают налоговым органам по месту своего нахождения.

С доходов, указанных в главах II, III настоящего Закона, налог удерживается в порядке, предусмотренном главами II-IV настоящего Закона (выделено и подчеркнуто мною. — М.А.).

При этом в главе II данного Закона регулируется налогообложение доходов, получаемых **“в течение календарного года физическими лицами, состоящими в трудовых и приравненных к ним отношениях на одном предприятии, в учреждении и организации, рассматриваемых в качестве основного места работы (службы, учебы)”** (статья 7). В главе же III этого Закона говорится: **“Налогообложению в порядке, предусмотренном настоящей главой Закона, подлежат любые доходы, в том числе от предпринимательской деятельности, получаемые физическими лицами одновременно с доходами по основному месту работы (службы, учебы) от других предприятий, учреждений или организаций или физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей”** (статья 10. выделен мною. — М.А.). Далее в этой же главе в статье 11 указывается: **“С доходов, указанных в статье 10 настоящего Закона, налог исчисляется и удерживается в порядке, установленном статьями 8 и 9 настоящего Закона, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, а с доходов от предпринимательской деятельности — в порядке, предусмотренном главой IV настоящего Закона”** (выделено мною. — М.А.). А глава IV данного Закона называется **“Налогообложение доходов от предпринимательской деятельности и других доходов”**, и она регулирует налогообложение всех лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Иными словами, согласно Закону РФ **“О подоходном налоге с физических лиц”** налогообложение лиц, не являющихся налоговыми резидентами России, в отношении доходов от предпринимательской деятельности производится на равных основаниях с лицами, относящимися к российским налоговым резидентам, то есть по ставкам от 12 и выше. Такое установление равенства представляется вполне разумным.

А теперь взглянем на пункт 60 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29 июня 1995 г. № 35 **“По применению Закона Российской Федерации ”О подоходном налоге с физических лиц”, который предусматривает в отношении лиц, не являющихся налоговыми резидентами России: “С доходов, указанных в разделе II, а также с доходов, полученных наряду с основным местом работы (службы, учебы), указанных в разделе III Инструкции, налог удерживается в порядке, предусмотренном этими разделами.”**

С других доходов из источников в Российской Федерации, получаемых лицами, не имеющими постоянного местожительства в Российской Федерации, налог удерживается у источника выплаты по ставке 3 процента в федеральный бюджет и по ставке 17 процентов в бюджеты субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации или бывшего СССР и решениями, принимаемыми на основе принципа взаимности” (выделено мною. — М.А.).

Между тем в разделе II этой Инструкции говорится: **“В соответствии с настоящим разделом инструкции подлежат налогообложению любые доходы, получаемые физическими лицами, состоящими в трудовых и приравненных к ним отношениях с предприятием, учреждением, организацией или иным работодателем, которые являются для них местом основной работы (службы, учебы)”** (пункт 20). Далее, в разделе III этой Инструкции указывается: **“В порядке, указанном в настоящем разделе, подлежат обложению подоходным налогом любые доходы в денежной и натуральной форме, получаемые физическими лицами наряду с доходами по месту основной работы (службы, учебы) от других предприятий, учреждений,**

организаций или иных работодателей, а также и в тех случаях, когда физическое лицо не имеет постоянного места работы” (пункт 20).

Но зато при этом в разделе IV Инструкции устанавливается: **“В соответствии с положениями настоящего раздела Инструкции налогообложению подлежат доходы физических лиц, получаемые в течение календарного года в связи с осуществлением ими любых видов предпринимательской деятельности, и другие доходы, полученные иными способами, не перечисленными в разделах II и III настоящей Инструкции”** (пункт 40. выделено мною. — М.А.).

Иными словами, пункт 60 Инструкции предлагает облагать в обычном порядке, установленном для налоговых резидентов России, только следующие доходы лиц, налоговыми резидентами России не являющихся: доходы от трудовых и приравненных к ним отношений, любые доходы в денежной и натуральной форме, получаемые наряду с доходами по месту основной работы (службы, учебы) от других предприятий, учреждений, организаций или иных работодателей, а также и в тех случаях, когда физическое лицо не имеет постоянного места работы. Как видно, упомянутые в разделе IV Инструкции доходы от предпринимательской деятельности сюда не попадают и должны облагаться согласно Инструкции по предлагаемой в ее пункте 60 ставке в 20 процентов. Учитывая, что верхний предел налоговой ставки для предпринимателей — налоговых резидентов России превышает в 2000 г. 30 процентов, нерезиденты России согласно Инструкции получают существенную льготу по налогообложению их доходов от предпринимательской деятельности.

Однако, само собой разумеется, что в данном случае преимущество должны иметь нормы Закона, а не Инструкции.

А.И. Муранов,
кандидат юридических наук,
партнер международной юридической фирмы “ММЦП & К⁰⁰”,
старший преподаватель кафедры
международного частного и гражданского права
МГИМО (Университета) МИД РФ.
Подробнее об авторе см. № 4 нашего журнала за 1999 год.

¹ Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ **“Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства”**. — *Собрание законодательства Российской Федерации*, 1996, № 1, ст. 15.

² Здесь и далее выдержки из данного Кодекса приводятся по тексту, содержащемуся в справочной правовой системе “Гарант”, версия 4.07.

³ *Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации*, 1992, № 8, ст. 360.

⁴ *Собрание законодательства Российской Федерации*, 1998, № 6, ст. 783; *Вестник Конституционного Суда Российской Федерации*, 1998, № 3.

⁵ Сейчас и далее выдержки из данной Инструкции приводятся по тексту, содержащемуся в справочной правовой системе “Гарант”, версия 4.07.

⁶ Для определения факта наличия постоянного местожительства физического лица в России в Инструкции и в Законе, на основании которого она издана, используется критерий нахождения данного лица на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

⁷ *Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации*, 1993, № 32, ст. 1227

⁸ Пункт 2 Постановления Конституционного Суда от 2 февраля 1998 г. № 4-П **“По делу о проверке конституционности пунктов 10, 12 и 21 Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с регистрационного учета**

по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июля 1995 года № 713".

⁹ *Собрание законодательства Российской Федерации*, 1995, № 27, ст. 2622.

¹⁰ *Решение Верховного Суда РФ* от 16 июля 1998 г. № ГКПИ 98-231 "Содержащееся в п.4.4 Инструкции о порядке оформления и выдачи паспортов гражданам Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, утвержденной приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации от 26 мая 1997 г. № 310, требование о необходимости снятия гражданина с регистрационного учета по месту жительства при получении заграничного паспорта признано противоречащим нормам действующего законодательства" — *Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации*, 1999, № 2.

¹¹ *Собрание законодательства Российской Федерации*, 1994, № 11, ст. 1194.

¹² Напомним еще раз, что для определения факта наличия постоянного местожительства физического лица в России в данном Законе используется критерий нахождения этого лица на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Статья поступила в редакцию в апреле 2000 года.

Международное частное право

ИСТОРИЯ ОФИЦИАЛЬНОГО ОПУБЛИКОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ КОНВЕНЦИИ ООН О ДОГОВОРАХ МЕЖДУНАРОДНОЙ КУПЛИ-ПРОДАЖИ ТОВАРОВ (ВЕНА, 1980 г.) В СВЯЗИ С ПРОБЛЕМОЙ ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ ЕЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ ДОГОВОРОВ

Целью настоящей небольшой работы является освещение весьма любопытного, хотя и несколько технического по своей природе вопроса об официальном опубликовании в России Конвенции Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров 1980 г. (далее также именуемой "Конвенция"), причем в свете проблемы зависимости применения Конвенции от такого опубликования, а также попутное выявление на данном примере некоторых весьма серьезных проблем, относящихся к применению в России ее международных договоров.

История официального опубликования Конвенции в России является весьма поучительной. В ней как в зеркале отразились многочисленные проблемы,