



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности статей 32, 34² и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда

город Санкт-Петербург

13 апреля 2016 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3¹ части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 86, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности статей 32, 34² и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе.

Поводом к рассмотрению дела явился запрос Ленинградского окружного военного суда. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем нормативные положения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика М.И.Клеандрова, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Согласно статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации от обложения налогом на доходы физических лиц освобождаются государственные пособия, иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, а также все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения; оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия; оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для

тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях; увольнением работников, с учетом предусмотренных законом исключений (пункты 1 и 3).

В соответствии со статьями 32, 34² Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающими обязанности налоговых органов и полномочия финансовых органов, и подпунктом 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506) налоговые и финансовые органы, в частности, осуществляют контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов (в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей), дают письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах; Пенсионный фонд Российской Федерации в силу пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) (утверждено постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2122-1) осуществляет, помимо прочего, контроль с участием налоговых органов за поступлением и расходованием средств Пенсионного фонда Российской Федерации и ведет разъяснительную работу по вопросам пенсионного обеспечения.

1.1. В производстве Ленинградского окружного военного суда находится дело по заявлению гражданина А. – старшего прапорщика Федеральной службы охраны Российской Федерации об оспаривании действий начальника Центра специальной связи и информации

Федеральной службы охраны Российской Федерации в Новгородской области, связанных с удержанием налога на доходы физических лиц с ежемесячной денежной выплаты, производимой А. как ветерану боевых действий.

Решением Великоновгородского гарнизонного военного суда от 9 июля 2015 года требования А. были удовлетворены в полном объеме: действия по удержанию налога на доходы физических лиц с ежемесячной денежной выплаты признаны противоречащими статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации, как предполагающей освобождение таких выплат ветеранам боевых действий от обложения налогом на доходы физических лиц. При этом суд, руководствуясь статьей 23¹ Федерального закона от 12 января 1995 года № 5-ФЗ «О ветеранах», статьей 6⁵ Федерального закона от 17 июля 1999 года № 178-ФЗ «О государственной социальной помощи» и полученными им разъяснениями отделения Пенсионного фонда Российской Федерации по Новгородской области, пришел к выводу о компенсационном характере и социальной направленности указанной денежной выплаты.

Должностное лицо Центра специальной связи и информации Федеральной службы охраны Российской Федерации в Новгородской области обжаловало решение суда первой инстанции в апелляционном порядке в Ленинградский окружной военный суд. При подготовке дела к судебному разбирательству председательствующий судья направил запросы, касающиеся обложения ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий, налогом на доходы физических лиц, в Федеральную налоговую службу и Пенсионный фонд Российской Федерации, чьи ответы свидетельствовали о том, что данные государственные органы придерживаются противоположных точек зрения.

Придя к выводу о том, что имеется неопределенность в вопросе о соответствии статьям 7, 19 и 55 Конституции Российской Федерации статей 32, 34² и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1

и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе, Ленинградский окружной военный суд определением от 15 октября 2015 года приостановил производство по делу и обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с соответствующим запросом в порядке статьи 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации.

1.2. Как следует из статей 74, 101 и 102 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации по запросам судов проверяет конституционность оспариваемых нормативных положений в порядке конкретного нормоконтроля в той части, в какой они подлежат применению в находящемся в производстве суда деле, и принимает постановление только по предмету, указанному в запросе, оценивая как буквальный смысл проверяемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм; при принятии решения Конституционный Суд Российской Федерации не связан основаниями и доводами, изложенными в запросе.

По мнению Ленинградского окружного военного суда, статья 217 Налогового кодекса Российской Федерации не позволяет однозначно ответить на вопрос о том, подлежит ли освобождению от налогообложения ежемесячная денежная выплата ветеранам боевых действий, что приводит к нарушению равенства граждан и умалению их права на получение носящей компенсаторный характер выплаты в том размере, который определен для них законом, а статьи 32 и 34² данного Кодекса, пункты 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункт 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе допускают издание Федеральной налоговой службой и Пенсионным фондом

Российской Федерации противоречивых разъяснений по указанному вопросу.

Между тем само по себе наличие противоречий в позициях Федеральной налоговой службы и Пенсионного фонда Российской Федерации по вопросам обложения налогом на доходы физических лиц тех или иных выплат не может рассматриваться как свидетельство неконституционности статей 32 и 34² Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе, определяющих их полномочия. Проверка же законности принимаемых ими актов относится к компетенции судов общей юрисдикции и арбитражных судов и не входит в полномочия Конституционного Суда Российской Федерации, как они определены статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации».

Следовательно, производство по настоящему делу в указанной части в силу части второй статьи 36, пункта 2 статьи 43 и статьи 68 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» подлежит прекращению.

Соответственно, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу является статья 217 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой на ее основании в системе действующего правового регулирования решается вопрос об освобождении от обложения налогом на доходы физических лиц ежемесячной денежной выплаты, установленной законом для ветеранов боевых действий.

2. Конституция Российской Федерации провозглашает Российскую Федерацию социальным государством, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное

развитие человека, и закрепляет, что в Российской Федерации охраняются труд и здоровье людей, обеспечивается государственная поддержка семьи, материнства, отцовства и детства, инвалидов и пожилых граждан, развивается система социальных служб, устанавливаются государственные пенсии, пособия и иные гарантии социальной защиты (статья 7), каждому гарантируется социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и в иных случаях, установленных законом (статья 39, часть 1).

Реализация целей социальной политики Российской Федерации, как они определены Конституцией Российской Федерации, является одной из основных конституционных обязанностей государства, а потому, осуществляя присущие современному государству функции, в том числе фискальные, оно должно учитывать необходимость достижения указанных целей. В частности, при определении порядка и условий налогообложения доходов населения следует принимать во внимание действующие в Российской Федерации гарантии социальной защиты, включающей, наряду с пенсиями и пособиями, меры социальной поддержки отдельных категорий граждан, нуждающихся в силу состояния здоровья, возраста, особого статуса и других обстоятельств в повышенной социальной защите.

Конституция Российской Федерации не указывает на конкретные способы и объем социальной защиты, предоставляемой тем или иным категориям граждан, – разрешение этих вопросов является прерогативой законодателя, который, реализуя при осуществлении правового регулирования конституционные гарантии в социальной сфере, располагает достаточно широкой свободой усмотрения при определении таких категорий, мер социальной защиты, выборе критериев их дифференциации и регламентации условий предоставления. Однако, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, предусматривая данные меры и определяя их содержание, законодатель должен исходить из недопустимости издания в Российской Федерации

законов, отменяющих или умаляющих права граждан (статья 55, часть 2, Конституции Российской Федерации), и основывать свои решения на конституционных принципах равенства и справедливости, из которых вытекает необходимость равного обращения с лицами, находящимися в равных условиях, и соблюдение которых означает, помимо прочего, запрет вводить не имеющие объективного и разумного оправдания различия в правах лиц, находящихся в одинаковых или сходных обстоятельствах (постановления от 24 мая 2001 года № 8-П, от 3 июня 2004 года № 11-П, от 5 апреля 2007 года № 5-П, от 10 ноября 2009 года № 17-П, от 24 октября 2012 года № 23-П и др.).

2.1. В силу предписаний статей 2, 7, 15 (части 1 и 2), 18, 21 (часть 1), 39 (часть 1), 59 (часть 1), 71 (пункты «в», «м») и 72 (пункты «б», «ж» части 1) Конституции Российской Федерации, действуя в рамках предоставленных ему полномочий, законодатель в Федеральном законе «О ветеранах», устанавливая правовые гарантии социальной защиты ветеранов в Российской Федерации в целях создания условий, обеспечивающих им достойную жизнь, активную деятельность, почет и уважение в обществе (преамбула), с учетом заслуг по защите Отечества, безупречной военной службы, иной государственной службы и продолжительного добросовестного труда выделил категории ветеранов, в частности ветеранов боевых действий (статья 1), а также определил круг лиц, относящихся к данной категории, и предусмотрел для них меры социальной поддержки (статьи 3, 16 и 23¹).

Так, для ветеранов боевых действий – лиц, указанных в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 3, принимавших участие в боевых действиях, статья 16 названного Федерального закона предусматривает предоставление льгот по пенсионному обеспечению в соответствии с законодательством, компенсации расходов на оплату жилых помещений в размере 50 процентов, взноса на капитальный ремонт, а также другие меры социальной поддержки, предоставляемые в натуральной форме.

Кроме того, в связи с реформированием системы социальной защиты, осуществленным в соответствии с Федеральным законом от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», часть предоставлявшихся ветеранам боевых действий до 1 января 2005 года в натуральной форме льгот была заменена ежемесячной денежной выплатой (подпункт 2 пункта 1 статьи 13 и статья 23¹ Федерального закона «О ветеранах»).

Ежемесячная денежная выплата, согласно статье 23¹ Федерального закона «О ветеранах», устанавливается и выплачивается территориальным органом Пенсионного фонда Российской Федерации в фиксированном размере (подпункт 3 пункта 4, пункт 6) и подлежит индексации в порядке, предусмотренном законодательством (пункт 5); при этом часть суммы ежемесячной денежной выплаты по волеизъявлению получателя может направляться на финансирование предоставления ему социальных услуг в соответствии с Федеральным законом «О государственной социальной помощи», к числу которых отнесены: обеспечение в соответствии со стандартами медицинской помощи необходимыми лекарственными препаратами для медицинского применения по рецептам на лекарственные препараты, медицинскими изделиями по рецептам на медицинские изделия; предоставление при наличии медицинских показаний путевки на санаторно-курортное лечение; бесплатный проезд на пригородном железнодорожном транспорте, а также на междугородном транспорте к месту лечения и обратно (статья 6²).

Ежемесячные денежные выплаты ветеранам, в том числе ветеранам боевых действий, как это следует из федеральных законов о бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на соответствующий год, осуществляются за счет бюджетных ассигнований, получаемых в форме межбюджетных трансфертов из федерального бюджета.

2.2. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, ежемесячная денежная выплата представляет собой неотъемлемую составляющую социальной поддержки ветеранов и членов их семей; по своей правовой природе она направлена на восполнение потерь для граждан, ранее являвшихся получателями натуральных льгот и гарантий, и, таким образом, на обеспечение гарантирования стабильности их юридического статуса (определения от 27 декабря 2005 года № 502-О и от 13 октября 2009 года № 1125-О-О).

Следовательно, правовое регулирование, определяющее размеры и условия предоставления ветеранам боевых действий ежемесячной денежной выплаты, обеспечивает сохранение для них достигнутого уровня социальной защиты с учетом их особого статуса и заслуг перед обществом и государством, гарантируя в то же время возможность выбора предоставления социальных услуг в наиболее приемлемой для получателя форме – денежной или натуральной.

По способу финансирования и своему предназначению в системе социальной защиты данная выплата не может рассматриваться как принципиально отличающаяся от иных мер социальной поддержки, предоставляемых ветеранам боевых действий.

3. Согласно правовым позициям Конституционного Суда Российской Федерации законы о налогах, принимаемые в целях обеспечения реализации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации), должны быть конкретными и понятными, неопределенность же норм налогового законодательства может привести к не

согласующемуся с принципом правового государства (статья 1, часть 1, Конституции Российской Федерации) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации); акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога или сбора (пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации); неопределенность налоговых норм может приводить как к нарушению прав налогоплательщиков, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 30 января 2001 года № 2-П; определения от 12 июля 2006 года № 266-О, от 2 ноября 2006 года № 444-О, от 15 января 2008 года № 294-О-П и др.).

Названные конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения в полной мере распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают определение ясного, понятного, непротиворечивого порядка уплаты налога (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П).

3.1. При установлении налога на доходы физических лиц (глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации) федеральный законодатель, в том числе с учетом целей социальной политики в Российской Федерации, определил в статье 217 Налогового кодекса Российской Федерации доходы, не подлежащие налогообложению: пункт 1 данной статьи к таким доходам относит государственные пособия (кроме пособия по временной нетрудоспособности, в том числе по уходу за больным ребенком), включая пособия по безработице, беременности и родам, а также иные выплаты и

компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, а пункт 3 той же статьи отдельно выделяет круг компенсационных выплат, связанных с осуществлением трудовой или служебной деятельности, а также возмещением вреда, причиненного жизни или здоровью работника (государственного служащего).

При определении видов доходов, подлежащих освобождению от обложения налогом на доходы физических лиц, законодатель использовал такие понятия, как «государственные пособия», «выплаты», «компенсации», «компенсационные выплаты», не уточняя, однако, их содержание и отраслевую принадлежность и не учитывая то обстоятельство, что действующее законодательство наряду с термином «государственные пособия» применяет термин «пособия», а термины «выплаты», «компенсации», «компенсационные выплаты» встречаются в правовых нормах различной отраслевой принадлежности в разном значении.

Кроме того, действующее законодательство не содержит системной классификации выплат и компенсаций, назначаемых лицам, признаваемым государством нуждающимися в силу состояния здоровья, возраста, особого статуса и других обстоятельств в повышенной социальной защите: они могут иметь различное наименование в зависимости от основания назначения – ежемесячная денежная компенсация в возмещение вреда, причиненного здоровью в связи с радиационным воздействием вследствие чернобыльской катастрофы либо с выполнением работ по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС; компенсация расходов на оплату жилых помещений и социальных услуг; ежемесячная денежная выплата, которая устанавливается для разных категорий граждан, и др. При этом большинство подобных выплат и компенсаций по своему характеру относятся к мерам социальной поддержки.

Это приводит к неопределенности правового регулирования и неоднозначному пониманию положений статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации при решении вопроса о налогообложении выплат, предоставляемых гражданам за счет бюджетных ассигнований в качестве меры социальной поддержки, к числу которых относится назначаемая ветеранам боевых действий ежемесячная денежная выплата.

3.2. Неопределенность сложившегося правового регулирования подтверждается и практикой правоприменения. Так, материалы дела, находящегося в производстве Ленинградского окружного военного суда, свидетельствуют о том, что Федеральная налоговая служба, ссылаясь на отсутствие в пункте 3 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации упоминания о данной выплате, в своей правоприменительной практике исходит из необходимости буквального понимания данного законоположения, что влечет необходимость включения данной выплаты в налогооблагаемую базу. Пенсионный фонд Российской Федерации, осуществляющий выплату соответствующих денежных средств как напрямую ветеранам боевых действий (лицам, вышедшим на пенсию), так и через различные организации (например, в случае продолжения ветераном боевых действий военной службы), напротив, возражает против удержания с нее налога на доходы физических лиц, основываясь на правовой природе ежемесячной денежной выплаты.

Кроме того, по сообщению Пенсионного фонда Российской Федерации, налог на доходы физических лиц не удерживается с ежемесячной денежной выплаты, получаемой ветеранами боевых действий в отделениях Пенсионного фонда Российской Федерации по месту их жительства, т.е. в том случае, когда они оставили службу и перешли на пенсию.

Неопределенность в вопросе об отнесении к выплатам, освобождаемым от обложения налогом на доходы физических лиц, ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых

действий, приводит к тому, что ветераны боевых действий, получающие ежемесячную денежную выплату, ставятся в различное положение в зависимости от того, получают они назначенную выплату в полном объеме в денежной форме или направляют часть ее суммы на финансирование предоставления социальных услуг в соответствии с Федеральным законом «О государственной социальной помощи», а также в зависимости от того, продолжают они военную или государственную службу иного вида или переходят на пенсию. Тем самым устанавливается различный правовой режим налогообложения для одной и той же выплаты в зависимости от формальных, не связанных с ее правовой природой критериев и нарушается принцип равенства лиц, относящихся к одной категории.

4. Таким образом, положения статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2) и 57, в той мере, в какой в силу своей неопределенности они допускают обложение налогом на доходы физических лиц ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий.

Федеральному законодателю надлежит, руководствуясь Конституцией Российской Федерации, прежде всего вытекающими из нее требованиями правовой определенности, полноты и эффективности судебной защиты прав человека и основных свобод, а также правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, внести в статью 217 Налогового кодекса Российской Федерации необходимые изменения в соответствии с настоящим Постановлением.

Впредь до внесения соответствующих изменений положения статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не могут служить основанием для обложения налогом на доходы физических лиц ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 47¹, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 100 и 104 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать положения статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2) и 57, в той мере, в какой в системе действующего правового регулирования они в силу своей неопределенности допускают обложение налогом на доходы физических лиц ежемесячной денежной выплаты, установленной для ветеранов боевых действий.

2. Прекратить производство по делу в части, касающейся проверки конституционности статей 32 и 34² Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе.

3. Федеральному законодателю надлежит, руководствуясь Конституцией Российской Федерации, а также правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, внести в статью 217 Налогового кодекса Российской Федерации необходимые изменения в соответствии с настоящим Постановлением.

4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой

информации» (www.pravo.gov.ru). Постановление должно быть опубликовано также в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

№ 11-П



Конституционный Суд
Российской Федерации