



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положений статьи 213¹
Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой
гражданина В.Н.Кононова

город Санкт-Петербург

25 декабря 2012 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, Н.В.Селезнева, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47¹, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности положений статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданина В.Н.Кононова. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся

неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

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. В соответствии с абзацем пятым пункта 1 и абзацем вторым пункта 2 статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с российскими негосударственными пенсионными фондами, имеющими соответствующую лицензию, не учитываются суммы пенсионных взносов; при определении налоговой базы по данному налогу по таким договорам учитываются суммы пенсий, выплачиваемых физическим лицам.

1.1. Предприятие, где работал заявитель по настоящему делу – гражданин В.Н.Кононов, с 30 августа 2002 года по 26 декабря 2003 года в соответствии с договором негосударственного пенсионного обеспечения уплачивало за него пенсионные взносы в негосударственный пенсионный фонд «СтальФонд», удерживая с соответствующих сумм налог на доходы физических лиц, как того требовала статья 213 Налогового кодекса Российской Федерации в действовавшей на тот период редакции.

В связи с наступлением пенсионных оснований В.Н.Кононову с апреля 2009 года указанный негосударственный пенсионный фонд начал выплачивать пенсию, также удерживая налог на доходы физических лиц с выплачиваемых сумм – на основании действующей с 1 января 2005 года статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации (введена в Налоговый кодекс Российской Федерации Федеральным законом от 29 декабря 2004 года № 204-ФЗ «О

внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Решением Череповецкого городского суда Вологодской области от 18 мая 2012 года В.Н.Кононову было отказано в удовлетворении иска к негосударственному пенсионному фонду «СтальФонд» и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Вологодской области о признании неправомерным повторного удержания налога. Суд указал, что в связи с введением в действие статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации налогом на доходы физических лиц стали облагаться суммы пенсионных выплат, а не суммы пенсионных взносов, что утверждение истца о нарушении его конституционных прав статьей 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации должно быть адресовано Конституционному Суду Российской Федерации, а применение по аналогии правовой позиции, выраженной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19 января 2010 года № 137-О-П относительно нормы, регламентировавшей вопросы добровольного пенсионного страхования, к другой норме права является исключительным полномочием Конституционного Суда Российской Федерации.

1.2. Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», проверяя по жалобам граждан конституционность законоположений, примененных в конкретном деле, рассмотрение которого завершено в суде, и затрагивающих конституционные права и свободы, на нарушение которых ссылается заявитель, Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм.

Нарушение оспариваемыми законоположениями своих прав, гарантированных статьями 6 (часть 2), 8 (часть 2), 18, 19 (часть 1), 55 (части 2 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации, заявитель усматривает в том, что эти законоположения, не учитывающие факт уплаты в полном объеме налога на доходы физических лиц с сумм пенсионных взносов в негосударственные пенсионные фонды, осуществленных работодателем в интересах лиц, в отношении которых договоры негосударственного пенсионного обеспечения были заключены до 1 января 2005 года и у которых основания для получения пенсии наступили после указанной даты, и требующие от них уплаты налога повторно – с сумм пенсионных выплат, допускают в отношении этих лиц двойное налогообложение и ставят их в худшее положение по сравнению с лицами, пенсионные взносы за которых уплачивались после 1 января 2005 года без удержания налога с этих сумм.

Соответственно, положения статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку они применительно к договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным между организациями, иными работодателями и российскими негосударственными пенсионными фондами до 1 января 2005 года, по которым пенсионные взносы в силу действовавшего на момент их уплаты налогового законодательства учитывались при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, служат основанием для включения в налоговую базу по данному налогу сумм пенсий, выплачиваемых физическим лицам по таким договорам.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (статья 71, пункт «з»); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (статья 75, часть 3).

Законодатель, к компетенции которого, по смыслу названных конституционных положений, относится нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов, обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, в том числе самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь конституционными принципами регулирования экономических отношений.

Вместе с тем, осуществляя правовое регулирование в налоговой сфере, законодатель обязан исходить из того, что в силу Конституции Российской Федерации права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов (статья 18), т.е. налогообложение не должно быть несоразмерным, с тем чтобы реализация гражданами своих конституционных прав не оказалась парализованной. При этом законодатель должен неукоснительно соблюдать принципы равенства перед законом и судом и пропорциональности (статья 19, часть 1; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), которыми ограничиваются пределы законодательного усмотрения при установлении, введении и взимании налогов.

В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения и означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. Этот принцип, исключающий придание налогам и сборам дискриминационного характера и возможность их различного применения, нарушается, если определенная категория налогоплательщиков поставлена в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, притом что между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

Налогоплательщики – особенно если это плательщики налога на доходы физических лиц – при одинаковой платежеспособности должны нести и равное бремя налогообложения. Соответственно, определяя порядок формирования налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в отношении того или

иного вида доходов, законодатель также должен руководствоваться конституционными принципами равенства и справедливости, не допускать несоразмерности налогообложения и соблюдать, прежде всего при внесении в налоговое законодательство изменений, могущих повлечь ухудшение положения налогоплательщика, вытекающий из статей 1 (часть 1), 2, 6 (часть 2), 18, 55 (части 2 и 3) и 57 Конституции Российской Федерации принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также установление такого переходного периода, который позволял бы исключить противоречивое истолкование нового налогового регулирования правоприменительными органами.

Приведенные правовые позиции изложены Конституционным Судом Российской Федерации в сохраняющих свою силу решениях – постановлениях от 4 апреля 1996 года № 9-П, от 11 ноября 1997 года № 16-П, от 13 марта 2008 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П, от 1 марта 2012 года № 6-П и от 16 июля 2012 года № 18-П; определениях от 12 мая 2005 года № 163-О и от 21 апреля 2011 года № 556-О-О.

3. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц признается доход, полученный от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации (пункт 1 статьи 209); при определении налоговой базы по данному налогу учитываются все доходы налогоплательщика, включая доходы, полученные им в денежной форме (пункт 1 статьи 210), в том числе, соответственно, и доходы, полученные по договорам негосударственного пенсионного обеспечения.

До принятия Федерального закона от 29 декабря 2004 года № 204-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который действует с 1 января 2005 года, статья 213 Налогового

кодекса Российской Федерации, предусматривавшая особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц применительно к договорам негосударственного пенсионного обеспечения, закрепляла в пункте 3 правило, согласно которому при определении налоговой базы по данному налогу учитываются суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, если эти суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей, – за исключением случаев, когда работодатели заключают договоры добровольного пенсионного страхования (договоры негосударственного пенсионного обеспечения) при условии, что общая сумма платежей (взносов) не превысит пять тысяч рублей в год на одного работника (в редакции Федерального закона от 8 декабря 2003 года № 163-ФЗ).

Это означает, что до 1 января 2005 года налогом на доходы физических лиц – если общая сумма платежей превышала пять тысяч рублей в год – облагались суммы пенсионных взносов, вносимые работодателями из своих средств в негосударственные пенсионные фонды в интересах физических лиц по договорам негосударственного пенсионного обеспечения. При этом пенсионные выплаты, которые получало физическое лицо от негосударственного пенсионного фонда, как следует из пункта 2 той же статьи в прежней редакции, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц не учитывались.

С 1 января 2005 года порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в отношении договоров негосударственного пенсионного обеспечения изменился: согласно пункту 1 статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, не учитываются суммы пенсионных взносов.

Таким образом, с указанной даты пенсионные взносы, уплачиваемые за физических лиц их работодателями по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц не учитываются, а суммы пенсий, выплачиваемые негосударственным пенсионным фондом физическому лицу в таких случаях, в силу пункта 2 статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

На практике (об этом свидетельствуют представленные гражданином В.Н.Кононовым материалы) это приводит к тому, что выплачиваемые негосударственными пенсионными фондами после 1 января 2005 года суммы пенсий включаются в качестве дохода физического лица в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц, притом что пенсионные взносы в такие фонды из средств работодателей в период до 1 января 2005 года также облагались указанным налогом, который перечислялся в бюджет, т.е. налог на доходы физических лиц взимается и с пенсионных взносов, уплаченных до 1 января 2005 года, и с пенсионных выплат после указанной даты, в то время как реальный доход в виде сумм пенсионных выплат физическое лицо получает лишь один раз.

Тем самым в результате влияния факторов, не определяющих существо налоговых отношений, таких как момент заключения договора негосударственного пенсионного обеспечения и обусловленные им периоды уплаты пенсионных взносов и пенсионных выплат, оказываются нарушенными конституционные принципы равенства и соразмерности налогообложения, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в отношении налогоплательщиков, принадлежащих к одной и той же категории физических лиц, в интересах которых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения пенсионные взносы подлежат уплате работодателем: те из них, в чьих интересах такие договоры были заключены, а пенсионные взносы внесены и пенсионные выплаты произведены до 1 января 2005 года, равно как и те, в чьих интересах договоры заключены после 1 января 2005 года, оказываются в

лучшем положении, чем лица, чье негосударственное пенсионное обеспечение осуществляется по заключенным до 1 января 2005 года договорам, уплата пенсионных взносов по которым производилась до указанной даты, а пенсионные выплаты осуществляются после 1 января 2005 года, поскольку в этом случае налогом на доходы физических лиц облагаются и пенсионные взносы, и пенсионные выплаты, что означает возложение на этих лиц большей налоговой нагрузки по сравнению с иными лицами, принадлежащими к той же категории, в рамках негосударственного пенсионного обеспечения.

4. Таким образом, положения статьи 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации – в силу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных им в сохраняющих свою силу решениях, в частности в Постановлении от 16 июля 2012 года № 18-П, – в той мере, в какой эти положения допускают возможность обложения налогом на доходы физических лиц сумм пенсионных выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, по которым пенсионные взносы в интересах физических лиц до 1 января 2005 года были внесены работодателем в негосударственный пенсионный фонд с удержанием и уплатой данного налога, не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2) и 57.

В силу статей 79 и 80 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» федеральному законодателю в целях соблюдения баланса частных интересов налогоплательщика и публичных интересов надлежит внести в Налоговый кодекс Российской Федерации изменения, вытекающие из настоящего Постановления, дополнив его переходными положениями, касающимися порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, по которым пенсионные взносы до 1 января 2005 года были внесены работодателем в негосударственный пенсионный фонд в интересах физических лиц, налог на доходы физических лиц в соответствии с действовавшим правовым регулированием удержан и уплачен и пенсионные выплаты осуществляются после этой даты, с учетом того, что в силу пункта 3

статьи 213 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по данному налогу в тот период не учитывались суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, если их общая сумма не превышала пять тысяч рублей в год на одного работника.

Впредь до внесения в законодательство изменений, вытекающих из настоящего Постановления, при осуществлении пенсионных выплат физическим лицам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, пенсионные взносы по которым были внесены в негосударственные пенсионные фонды за этих физических лиц из средств работодателей до 1 января 2005 года с удержанием и уплатой налога на доходы физических лиц, данный налог с сумм пенсионных выплат удерживаться и уплачиваться не должен.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 47¹, частью второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 78, 79, 87 и 100 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 213¹ Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2) и 57, в той мере, в какой они допускают возможность обложения налогом на доходы физических лиц пенсионных выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, по которым пенсионные взносы в интересах физических лиц до 1 января 2005 года были внесены работодателем в негосударственный пенсионный фонд с удержанием и уплатой данного налога.

2. Федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом настоящего Постановления – внести в действующее правовое регулирование соответствующие изменения,

касающиеся порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, по которым пенсионные взносы в интересах физических лиц до 1 января 2005 года были внесены работодателем в негосударственный пенсионный фонд с удержанием и уплатой налога на доходы физических лиц, с учетом действовавшего ранее регулирования обложения этих взносов указанным налогом.

3. Правоприменительные решения, вынесенные в отношении гражданина Кононова Валерия Николаевича на основании законоположений, признанных настоящим Постановлением не соответствующими Конституции Российской Федерации, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.

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» и «Собрании законодательства Российской Федерации». Постановление должно быть опубликовано также в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 33-П