

По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации

Постановление · № 6-П · от 01.03.2012 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации

город Санкт-Петербург 1 марта 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, 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, 47-1, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации. Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое в жалобе законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика К.В.Арановского, изучив представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. В соответствии с положениями пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме, полученной в налоговом периоде от продажи недвижимости (подпункт 1), а также в сумме фактически произведенных расходов на приобретение на территории Российской Федерации недвижимости, в том числе квартиры (абзац второй подпункта 2).

1.1. Конституционность названных законоположений оспаривается в жалобе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации, который обратился в Конституционный Суд Российской Федерации в защиту конституционных прав гражданки О.Л.Каган.

Как следует из представленных материалов, межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Владимирской области отказала О.Л.Каган в удовлетворении заявления о предоставлении имущественного налогового вычета в сумме понесенных ею расходов (950 000 руб.) на приобретение квартиры в собственность ее несовершеннолетней дочери В.В.Каган. Решением от 2 февраля 2010 года мировой судья судебного участка № 9 города Коврова и Ковровского района Владимирской области обязал налоговый орган совершить действия по возврату О.Л.Каган излишне уплаченного налога на доходы физических лиц в сумме 9443 руб., однако Ковровский городской суд

Владимирской области решение мирового судьи отменил, указав, в частности, что правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, выраженная в Постановлении от 13 марта 2008 года N 5-П применительно к приобретению родителем квартиры в общую со своим несовершеннолетним ребенком долевую собственность, на данное дело не распространяется, поскольку единственным собственником квартиры, приобретенной заявительницей, стала ее дочь (решение от 16 июня 2010 года). Определением от 31 августа 2010 года судья Владимирского областного суда отказал О.Л.Каган в передаче ее надзорной жалобы на рассмотрение в судебном заседании суда надзорной инстанции.

1.2. В соответствии со статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой статьи 3, статьями 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации по жалобам на нарушение конституционных прав и свобод граждан проверяет конституционность закона, примененного в конкретном деле, и принимает постановление только по предмету, указанному в жалобе, оценивая при этом как буквальный смысл проверяемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых актов.

Поскольку за имущественным налоговым вычетом, предоставляемым при продаже недвижимости, О.Л.Каган не обращалась и, следовательно, предусматривающий такой вычет подпункт 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в ее деле не применялся, жалоба Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации в этой части не является допустимой и производство по ней подлежит прекращению в силу пункта 2 части первой статьи 43 и статьи 68 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

Что касается подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, то положение его абзаца четвертого (в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 20 августа 2004 года N 112-ФЗ) Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 13 марта 2008 года N 5-П признано не противоречащим Конституции Российской Федерации постольку, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с другими положениями данного Кодекса и в общей системе правового регулирования оно предполагает право родителя, приобретшего за счет собственных средств квартиру в общую долевую собственность со своими несовершеннолетними детьми, на получение имущественного налогового вычета в соответствии с фактически произведенными расходами в пределах общего размера данного вычета, установленного законом.

Нормативное содержание положений подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации и в прежней и в действующей редакции является по своему существу аналогичным. Вместе с тем их конституционно-правовое истолкование было дано Конституционным Судом Российской Федерации в пределах, ограниченных случаями приобретения налогоплательщиком-родителем квартиры в общую со своим несовершеннолетним ребенком долевую собственность, что позволяет Конституционному Суду Российской Федерации признать жалобу Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации в этой части допустимой. Соответственно, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу положение абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации является постольку, поскольку на его основании решается вопрос о возможности предоставления имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц родителю, который понес расходы на приобретение на территории Российской Федерации жилого помещения (квартиры) в собственность своего несовершеннолетнего ребенка.

2. В Постановлении от 13 марта 2008 года N 5-П Конституционный Суд Российской Федерации, опираясь на ранее выраженные им правовые позиции, в том числе в Постановлении от 24 февраля 1998 года N 7-П, пришел к следующим выводам.

Из статьи 57 Конституции Российской Федерации, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, во взаимосвязи с ее статьями 71 (пункты "ж", "з"), 72 (пункт "и" части 1), 75 (часть 3) и 114 (пункт "б" части 1) следует, что нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов осуществляется законодателем, который вправе проводить налоговую политику, ориентированную на определенные цели, включая государственную поддержку семьи, материнства, отцовства и детства (статья 7, часть 2, Конституции Российской Федерации) и создание условий для реализации права на жилище (статья 40, часть 2, Конституции Российской Федерации), и вместе с тем учитывающую закрепленные Конституцией Российской Федерации принципы правового и социального государства (статья 1, часть 1; статья 7), а также принципы равенства перед законом и судом (статья 19, часть 1) и пропорциональности (статья 55), 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 нарушается, если определенная категория налогоплательщиков поставлена в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, при том 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 равное бремя налогообложения. При этом обеспечение неформального равенства граждан требует учета действительной способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере, а следовательно, возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как налог на доходы физических лиц, - исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции Российской Федерации, - должно определяться таким образом, чтобы полученный им доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, в том числе стандартные, социальные и имущественные, а налогом облагался бы так называемый чистый доход.

2.1. В рамках налоговой политики, направленной на поощрение граждан к самостоятельному улучшению своих жилищных условий, в Налоговом кодексе Российской Федерации с целью уменьшения дохода, учитываемого при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (пункт 3 статьи 210), закреплено право плательщиков этого налога на получение имущественных налоговых вычетов при совершении сделок купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, а также определены их основания, порядок предоставления и размер (статья 220).

В частности, налогоплательщику, который израсходовал собственные денежные средства на приобретение в собственность жилого помещения, предоставляется право на получение имущественного налогового вычета в сумме фактически произведенных им расходов на приобретение этого жилого помещения (абзац второй подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом налоговый закон не делает юридически значимых различий между приобретением жилого помещения в собственность в целом и приобретением доли (долей) в нем.

В силу социально-экономического предназначения данного налогового вычета, смысл которого состоит в предоставлении физическим лицам налоговой льготы при приобретении жилого помещения, у каждого налогоплательщика должно быть право на возврат части налога на доходы физических лиц, уплаченного в бюджет, размер которой зависит от фактически произведенных расходов на приобретение этого жилого помещения.

В соответствии с избранным в Налоговом кодексе Российской Федерации общим подходом (статьи 19, 21 и 207) право на получение имущественного налогового вычета закрепляется как право

налогоплательщика - для получения данного налогового вычета именно налогоплательщик должен израсходовать собственные денежные средства и именно он должен приобрести в собственность объект недвижимости. Вместе с тем налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере, а их возникновению предшествует, как правило, вступление лица в гражданские правоотношения, на которых налоговые обязательства основаны либо с которыми они тесно связаны. Исходя из этого отношения по поводу предоставления налогоплательщику права на получение имущественного налогового вычета и его реализации регулируются не только Налоговым кодексом Российской Федерации, но и нормами иной отраслевой принадлежности.

Так, согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации правоспособность гражданина возникает в момент его рождения (статья 17), в ее содержание входит, в частности, возможность иметь имущество на праве собственности (статья 18); способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их (гражданская дееспособность) возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, т. е. по достижении восемнадцатилетнего возраста (пункт 1 статьи 21); за несовершеннолетних, не достигших четырнадцати лет (малолетних), сделки (действия, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей) могут совершать от их имени только их законные представители, прежде всего родители, которые несут имущественную ответственность по этим сделкам, если не докажут, что обязательство было нарушено не по их вине (статья 28).

Семейный кодекс Российской Федерации признает лицо, не достигшее возраста восемнадцати лет (совершеннолетия), ребенком (пункт 1 статьи 54), который имеет право на защиту своих прав и законных интересов, осуществляемую в первую очередь родителями (пункт 1 статьи 56), являющимися его законными представителями и выступающими в защиту его прав и интересов в отношениях с любыми физическими и юридическими лицами (пункт 1 статьи 64).

На обеспечение приоритетной защиты прав и интересов несовершеннолетних направлен закрепленный в Семейном кодексе Российской Федерации принцип, в силу которого ребенок не имеет права собственности на имущество родителей, а родители не имеют права собственности на имущество ребенка (пункт 4 статьи 60). Данный принцип существенным образом преломляется в рамках регулирования имущественных отношений с участием родителей и их детей, отнесенных к предмету налогового законодательства.

В контексте приведенного правового регулирования имеющие общее значение правовые позиции, изложенные в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 13 марта 2008 года N 5-П, могут быть использованы применительно к характеристике оснований реализации родителем права на получение предусмотренного абзацем вторым подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации имущественного налогового вычета в случае приобретения им за счет собственных средств жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, который в силу закона не может самостоятельно совершать юридически значимые действия в отношении недвижимости и в полной мере исполнять обязанности плательщика налога на доходы физических лиц.

2.1. Закрепляя право на имущественный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц в сумме фактически произведенных расходов на приобретение жилого помещения, законодатель имел в виду, что получают данное право только те налогоплательщики, которые вложили в сделку собственные денежные средства. Несовершеннолетний, не имеющий, как правило, собственных доходов, получая в собственность недвижимость действиями своих законных представителей, не имеет и возможности приобрести право на имущественный налоговый вычет (на возврат уплаченного налога), поскольку при отсутствии дохода он не платит и не может уплачивать налог на доходы физических лиц. Родители же, напротив, налогооблагаемый доход, по преимуществу, имеют,

что и позволяет им как приобрести право на имущественный налоговый вычет при наступлении обстоятельств, образующих его основание, так и воспользоваться этим правом.

Предоставление родителям возможности получить имущественный налоговый вычет на основании факта приобретения в собственность своих детей недвижимости (жилого дома, квартиры, комнаты или доли в них) - один из элементов многоаспектного механизма поддержки семьи, материнства, отцовства и детства, являющейся обязанностью Российской Федерации, которая предполагает принятие всех необходимых законодательных, административных и других мер, направленных на поддержку родителей при реализации ими своих родительских прав и обязанностей, на создание условий, обеспечивающих детям достойную жизнь и свободное развитие, а также закрепляющих обязанность государства гарантировать реализацию их прав, в частности права на жилище (статья 7, часть 1; статья 38, часть 1; статья 40, часть 1, Конституции Российской Федерации, статья 4 Конвенции о правах ребенка, одобренной Генеральной Ассамблеей ООН 20 ноября 1989 года). Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 13 марта 2008 года N 5-П, исходя из конституционного принципа равного налогового бремени при налогообложении доходов физических лиц требуется учет экономического положения не только конкретного налогоплательщика, но и несовершеннолетних членов его семьи. Между тем право на получение в полном объеме имущественного налогового вычета налогоплательщиком, оплатившим за счет собственных средств приобретение совместно с несовершеннолетними детьми в общую долевую собственность объекта недвижимости, в Налоговом кодексе Российской Федерации не предусмотрено, что приводит к ущемлению прав таких налогоплательщиков; родители, имеющие несовершеннолетних детей и расходующие собственные средства на приобретение объектов недвижимости в общую долевую собственность с ними, образуют самостоятельную группу налогоплательщиков, которая в силу конституционного принципа равенства налогообложения не может быть поставлена в худшее положение по сравнению с другими плательщиками налога на доходы физических лиц.

Соответственно, в налоговых отношениях, опосредующих реализацию права на получение имущественного налогового вычета в сумме фактически произведенных расходов на приобретение недвижимости, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, те родители, которые израсходовали свои денежные средства на приобретение жилого помещения в собственность своих несовершеннолетних детей, не могут быть поставлены в худшее положение по сравнению с родителями, которые приобрели жилое помещение в общую долевую собственность со своими детьми, - в обоих случаях родители, имея налогооблагаемый доход, несут расходы на приобретение объектов недвижимого имущества, собственниками которого становятся их дети, что должно влечь и одинаковые правовые последствия, а именно возникновение права на имущественный вычет по налогу на доходы физических лиц.

Применительно к праву на социальный налоговый вычет, предусмотренному подпунктом 2 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу о возможности использования этого права родителями, лично не вносившими денежные средства за обучение своих детей, но документально доказавшими, что фактически расходы на обучение несли именно они (Определение от 23 сентября 2010 года N 1251-О-О). Соответственно, при решении вопроса о предоставлении родителю, который понес расходы на приобретение жилья в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, имущественного налогового вычета налоговые органы и суды должны принимать во внимание документы, подтверждающие факт несения им указанных расходов (выписки по операциям на счете в банке, расписки в получении продавцом наличных денег и т. д.).

2.2. Поскольку налоговые правоотношения имеют публично-правовую природу, обусловленную целями обеспечения равного налогового бремени и защиты прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков, субъекты этих отношений связаны императивными предписаниями налогового

закона, в том числе в части налоговых льгот (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 7 ноября 2008 года N 1049-О-О).

Согласно абзацу двадцать седьмому подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации повторное предоставление предусмотренного им имущественного налогового вычета не допускается. Это предписание, не позволяющее применять имущественный налоговый вычет при неоднократном приобретении жилья, относится ко всем налогоплательщикам, которые самостоятельно решают, когда им использовать право на вычет, что, принимая во внимание его льготный характер, нельзя считать нарушением конституционных прав налогоплательщика (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15 апреля 2008 года N 311-О-О, от 24 февраля 2011 года N 154-О-О и от 1 марта 2011 года N 271-О-О).

Реализуя право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, родитель (при том, что ранее данный налоговый вычет на основании Налогового кодекса Российской Федерации он не получал) лишается возможности воспользоваться им впоследствии, поскольку в этом случае имущественный налоговый вычет дает налоговую выгоду именно родителю как лицу, обязанному платить налог на свои доходы. Повторное получение имущественного налогового вычета исключается, если родитель, понесший расходы на приобретение жилого помещения в собственность своего ребенка, уже воспользовался правом на данный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения как в свою собственность, так и в собственность другого своего ребенка.

Вместе с тем родитель, использовавший право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, получил этот налоговый вычет в сумме понесенных им, а не ребенком, расходов и уменьшил налоговую базу по налогу на свои доходы, а не на доходы ребенка. Следовательно, сам этот ребенок не лишается права на получение имущественного налогового вычета в будущем, в том числе до наступления совершеннолетия, когда у него появятся источники собственного дохода, формирующие налоговую базу по налогу на доходы физических лиц, за счет которых им может быть приобретено в собственность другое жилое помещение.

2.3. Таким образом, положение абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречит Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не может рассматриваться как исключаящее право родителя, который понес расходы на приобретение на территории Российской Федерации жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, на однократное использование имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в сумме фактически произведенных расходов в установленных законом пределах. Иное истолкование указанного законоположения нарушало бы конституционный принцип равенства, в силу которого различия в правах допустимы, если они объективно оправданы, обоснованы и преследуют конституционно значимые цели, а правовые средства, используемые для достижения этих целей, им соразмерны, и который не предполагает установление различий, ставящих в одинаковых юридически значимых обстоятельствах одних лиц в худшие или, напротив, в лучшие условия по сравнению с другими лицами той же категории (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 24 октября 2000 года N 13-П, от 3 июня 2004 года N 11-П, от 15 июня 2006 года N 6-П).

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, частью второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79 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 положение абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации в той мере, в какой

оно - по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования - не исключает право родителя, который понес расходы на приобретение на территории Российской Федерации жилого помещения в собственность своего несовершеннолетнего ребенка, на однократное использование имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в сумме фактически произведенных расходов в установленных законом пределах.

2. Правоприменительные решения, принятые в отношении гражданки Каган Ольги Львовны на основании абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет других препятствий.

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

4. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" 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
N 6-П