

Общественная организация  
**ВСЕОБЩАЯ  
КОНФЕДЕРАЦИЯ  
ПРОФСОЮЗОВ**

международное профсоюзное  
объединение (ВКП)



**GENERAL  
CONFEDERATION  
OF TRADE UNIONS**

**International Trade Union  
Organisation (GCTU)**

Ленинский проспект, д. 42, Москва, 119119.

Тел.: (495) 938-72-12 Факс: 8-499-137-82-93, 938-73-64, 938-21-55. Эл. почта: mail@vkr.ru  
ОКПО 00004669, ОГРН 1027700383644, ИНН/КПП 7736029530/773601001

26.06.2015г. № 03/28  
На № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Конфедерация профсоюзов  
Армении, Федерация профсоюзов  
Беларуси, Федерация профсоюзов  
Республики Казахстан, Федерация  
профсоюзов Кыргызстана, Феде-  
рация Независимых Профсоюзов  
России, международные отрасле-  
вые объединения профсоюзов

О режиме подоходного налогообложения  
физических лиц в странах Евразийского  
экономического союза

В связи с созданием с 1 января 2015 года Евразийского экономического союза стали возникать вопросы о подоходном налогообложении граждан государств ЕАЭС, работающих в странах Союза.

Так, Конституционный суд Российской Федерации 19 мая 2015г. рассмотрев в открытом заседании дело о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса РФ по жалобе гражданина Республики Беларусь Лярского Сергея Петровича, пришел к выводу, что ставка налога для физических лиц в размере 13 процентов должна распространяться на всех граждан государств Евразийского экономического союза, работающих в России. 25 июня 2015 года Конституционный Суд РФ провозгласил Постановление по этому делу и подтвердил право налогоплательщика на возврат налога, уплаченного ранее по повышенной ставке. (см. Приложение 1).

Поводом к рассмотрению вопроса послужило разночтение: как именно определять статус налогового резидента РФ. В июле 2010 года Лярский приехал на работу в Москву и, как гражданин другого государства, уплачивал НДФЛ по повышенной ставке в 30 процентов. Однако в сентябре 2011 года он подал в налоговую инспекцию заявление о возврате излишков, поскольку в течение 12 календарных месяцев подряд пробыл в России больше 183 дней и приобрел статус налогового резидента, а вместе с ним возможность применения ставки в размере 13 процентов. Однако ни налоговая инспекция, ни суды общей юрисдикции с гражданином Лярским не согласились, ссылаясь на

тот факт, что в течение налогового периода, которым является календарный год, мужчина пробыл на территории России всего 172 дня, что не давало ему получить статус налогового резидента. Суды также не нашли оснований для применения в деле Лярского положений протокола к Соглашению между правительством РФ и правительством Республики Беларусь от 21 апреля 1995 года, которое разрешает исчисление необходимого срока пребывания с переходом из одного календарного года в другой.

Добиваясь правды, работник из Белоруссии оспорил положения статей 207 и 216 Налогового кодекса в КС РФ, ссылаясь на статью 15 Конституции РФ, которая провозглашает главенство правил международного договора над национальным законодательством в случае их различий, а также гарантирует право граждан на судебную защиту. Еще на стадии публичных слушаний участники процесса в КС практически единодушно признали его правоту. В частности, как отметил полномочный представитель президента России в КС РФ Михаил Кротов, для граждан Белоруссии действует особый порядок налогообложения, и при наличии трудового договора сроком не менее шести месяцев с Лярского вообще не имели права брать налог по повышенной ставке.

КС РФ согласился с позицией государственных органов: проблема заключается не в противоречии оспоренной нормы Основному Закону страны, а в правоприменительной практике. Международным соглашением уже установлено особое налоговое регулирование, не предусматривающее уточнения налогового статуса гражданина Республики Беларусь на конец налогового периода. В то же время сами по себе статьи 207 и 216 не могут рассматриваться как противоречащие Конституции РФ, поскольку не предполагают отказ гражданам другого государства в применении правил налогообложения, установленных для налоговых резидентов РФ.

При этом Конституционный суд РФ особо указал, что в современной экономической ситуации необходимо учитывать не только положения протокола к соглашению между правительствами Беларуси и РФ, но и нормы Договора о Евразийском экономическом союзе, который закрепил "договоренность о безусловном распространении на граждан стран ЕАЭС национальных налоговых режимов".

Сообщается в порядке информации.

Приложение: упомянутое на 5 листах.

Заместитель Генерального секретаря ВКП



Н.Д.Подшибякина

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

### КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216  
Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина  
Республики Беларусь С.П.Лярского

город Санкт-Петербург

25 июня 2015 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,

с участием полномочного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации Д.Ф.Вяткина, полномочного представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации А.И.Александрова, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.В.Кротова,

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

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданина Республики Беларусь С.П.Лярского. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Ю.М.Данилова, объяснения представителей стороны, принявшей и подписавшей оспариваемый акт, выступления приглашенных в заседание полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.Ю.Барщевского, а также представителей: от Генерального прокурора Российской Федерации – Т.А.Васильевой, от Министерства юстиции Российской Федерации – М.А.Мельниковой, от Федеральной налоговой службы – В.В.Званкова, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. Согласно пункту 2 статьи 207 Налогового кодекса Российской Федерации (в первоначальной редакции) налоговыми резидентами – плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев; период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Статья 216 данного Кодекса признает налоговым периодом по данному налогу



календарный год. 1.1. Гражданин Республики Беларусь С.П.Лярский по прибытии 13 июля 2010 года в Российскую Федерацию заключил трудовой договор с ООО «Энергопроекттехнология», которое в связи с отсутствием у него статуса налогового резидента Российской Федерации с июля 2010 года как налоговый агент удерживало из его дохода налог на доходы физических лиц по ставке 30 процентов.

В сентябре 2011 года С.П.Лярский, полагавший, что в связи с возникновением у него в 2011 году статуса налогового резидента Российской Федерации удержанный налог подлежит перерасчету по ставке 13 процентов, а излишне уплаченная сумма налога должна быть ему возвращена, представил в налоговый орган декларацию по данному налогу за 2010 год, приложив к нему заявление о возврате указанной суммы.

Налоговый орган уведомил С.П.Лярского о допущенных в налоговой декларации неточностях (в разделе «Доходы от источников в Российской Федерации» указана ставка 30 процентов, а в разделе «Статус налогоплательщика» – что он является налоговым резидентом Российской Федерации) и просил представить уточненную декларацию. Данное требование заявитель не выполнил, а впоследствии обратился в Тверской районный суд города Москвы с иском об обязании налогового органа возвратить излишне уплаченный налог на доходы физических лиц за 2010 год.

Решением Тверского районного суда города Москвы от 20 августа 2013 года, оставленным без изменения апелляционным определением судебной коллегии по гражданским делам Московского городского суда от 28 февраля 2014 года, в удовлетворении его требований было отказано на том основании, что в соответствии с положениями статей 207 и 216 Налогового кодекса Российской Федерации окончательный налоговый статус лица определяется по итогам календарного года; для признания лица налоговым резидентом Российской Федерации в 2010 году необходимо его фактическое нахождение на территории России не менее 183 дней в этом календарном году; подтверждение нахождения на территории Российской Федерации граждан Республики Беларусь осуществляется в общем порядке с учетом положений пункта 1 статьи 1 Протокола к заключенному 21 апреля 1995 года Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь Соглашению об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество; срок пребывания заявителя в России в 2010 году, согласно представленным документам, составил 172 дня, а потому он не может быть признан налоговым резидентом Российской Федерации в указанном периоде и, соответственно, налог на доходы физических лиц за этот период перерасчету и возврату не подлежит.

В передаче кассационной жалобы на данные судебные постановления для рассмотрения в заседании суда кассационной инстанции заявителю также было отказано (определение судьи Московского городского суда от 1 августа 2014 года). Заместитель Председателя Верховного Суда Российской Федерации, изучив надзорную жалобу С.П.Лярского, не усмотрел оснований для внесения в Президиум Верховного Суда Российской Федерации представления о пересмотре судебных постановлений по его делу в порядке надзора.



1.2. Как следует из статей 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», проверяя по жалобе гражданина 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, не будучи связанным при принятии решения основаниями и доводами, изложенными в жалобе.

Противоречие пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации статьям 15 (часть 2) и 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации С.П.Лярский усматривает в неопределенности содержащихся в них положений, касающихся исчисления срока нахождения физического лица в Российской Федерации для целей определения его статуса как налогового резидента Российской Федерации. По его мнению, при определении данного срока должен учитываться не налоговый период, ограниченный календарным годом, а период фактического нахождения налогоплательщика на территории Российской Федерации в течение 183 календарных дней; иное понимание этих законоположений не позволяет налогоплательщику осуществить возврат налога на доходы физических лиц, уплаченного по повышенной ставке (30 процентов) за прошлый налоговый период, который по времени меньше, чем календарный год.

Соответственно, положения пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой на их основании решается вопрос о порядке исчисления срока нахождения граждан Республики Беларусь в Российской Федерации для целей определения ставки по налогу на доходы физических лиц в отношении вознаграждения за работу по найму, осуществляемую в период нахождения в Российской Федерации.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). По смыслу приведенного конституционного положения во взаимосвязи со статьями 19 (части 1 и 2) и 62 (часть 3) Конституции Российской Федерации, данная конституционная обязанность и вытекающие из нее гарантии прав налогоплательщиков равным образом распространяются на граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства.

Кроме того, Конституция Российской Федерации, закрепляя основы налогового суверенитета Российской Федерации, который, по смыслу ее статей 3 (часть 1), 4 (части 1 и 2), 8 (часть 1) и 57, заключается в том числе в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций,

осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории, вместе с тем допускает, как это следует из ее статей 15 (часть 4) и 79, возможность заключения Российской Федерацией международных договоров по вопросам налогообложения, в частности предусматривающих особенности – по сравнению с национальным законодательством – налогообложения доходов иностранных граждан от источников на территории Российской Федерации.

Такие договоры в силу статьи 15 (часть 4) Конституции Российской Федерации и конкретизирующего ее пункта 3 статьи 7 «Международные договоры по вопросам налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации являются составной частью правовой системы России, а согласно пункту 1 данной статьи если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Наличие в международных договорах положений, которые подлежат применению во взаимосвязи с правилами национального законодательства, если договором не оговорено иное, также подтверждает, что истолкование, а значит, и применение международных договоров должно осуществляться в соответствии, прежде всего, с целями их заключения.

Таким образом, в силу статей 15, 18 и 19 Конституции Российской Федерации налогоплательщикам, налоговый статус которых определяется международным договором, как и налогоплательщикам, чей налоговый статус определяется национальным законодательством, должно быть гарантировано право уплачивать налог в размере не большем, чем это установлено соответствующими нормативными предписаниями, а также обеспечена судебная защита данного права.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации, принятый федеральным законодателем на основании статей 71 (пункт «з») и 72 (пункт «и» части 1) Конституции Российской Федерации и во исполнение ее статей 57 и 75 (часть 3), устанавливает, согласно пункту 2 его статьи 1, систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе: виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

При этом в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлениях от 18 февраля 1997 года № 3-П, от 11 ноября 1997 года № 16-П и от 23 мая 2013 года № 11-П, налоги и сборы

можно считать законно установленными только в том случае, если законом зафиксированы все существенные элементы соответствующего налогового обязательства. Устанавливая в главе 23 налог на доходы физических лиц в качестве одного из федеральных налогов, Налоговый кодекс Российской Федерации определяет плательщиков данного налога – это физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами, но получающие доходы от источников в Российской Федерации (статья 19, пункт 1 статьи 207). При этом налоговыми резидентами данный Кодекс признает физических лиц, фактически находящихся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев; они обязаны платить налог с доходов, получаемых как от источников в Российской Федерации, так и от источников за пределами Российской Федерации; лица, которые не являются налоговыми резидентами Российской Федерации, признаются плательщиками данного налога только по доходам от источников в Российской Федерации (пункт 1 статьи 207, статья 209).

Ставки налога на доходы физических лиц в Налоговом кодексе Российской Федерации дифференцированы по величине в зависимости от источника дохода и категории налогоплательщика: по общему правилу, налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов, а для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, – в размере 30 процентов (пункты 1 и 3 статьи 224). Такая дифференциация, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 14 июля 2011 года № 949-О-О, основанная на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации, не может рассматриваться как дискриминация в зависимости от места пребывания.

3.1. Правовое регулирование, действовавшее до вступления в силу Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» и признававшее налоговыми резидентами Российской Федерации физических лиц, фактически находящихся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году (пункт 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации), порождало неопределенность относительно наличия у физических лиц, постоянно находящихся на территории Российской Федерации на начало каждого налогового периода, статуса налоговых резидентов Российской Федерации.

Эта неопределенность в правоприменительной практике преодолевалась на основании Методических рекомендаций налоговым органам о порядке применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (утверждены приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 29 ноября 2000 года), прямо определявших категории физических лиц, которых следует относить к налоговым резидентам Российской Федерации на начало отчетного периода, а также закреплявших правила уточнения налогового статуса налогоплательщиков (пункт 3 раздела I).



Действующий в настоящее время критерий, по которому то или иное физическое лицо может быть отнесено к налоговым резидентам Российской Федерации по налогу на доходы физических лиц, если фактически оно находилось в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, был введен Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ (пункт 2 статьи 207 Налогового кодекса Российской Федерации), в результате чего для первой половины налогового периода была преодолена проблема определения налогового статуса физических лиц. Соответственно, воля федерального законодателя при внесении изменений, исключивших указание на календарный год из условий приобретения статуса налогового резидента Российской Федерации, не была направлена на то, чтобы изменить правила окончательного определения статуса налогоплательщика в конкретный налоговый период.

3.2. Налоговый статус физического лица – исходя из критерия нахождения его в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев – точно определяется на начало налогового периода, однако в конце каждого налогового периода требует уточнения по итогам этого налогового периода: наличие статуса налогового резидента Российской Федерации, устанавливаемого в начале налогового периода на каждую дату выплаты дохода, носит предварительный характер и подлежит уточнению в конце налогового периода в зависимости от продолжительности пребывания физического лица на территории Российской Федерации в данном налоговом периоде, что является основанием для перерасчета налога на доходы физических лиц, взимавшегося исходя из предварительного налогового статуса лица, который оно имело в начале текущего налогового периода.

Данный вывод подтверждается содержанием нормы, введенной с 1 января 2011 года в статью 231 Налогового кодекса Российской Федерации Федеральным законом от 27 июля 2010 года № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования». Ею устанавливается особый порядок возврата суммы налога на доходы физических лиц по итогу налогового периода, распространяющийся на налогоплательщиков в связи с приобретением ими статуса налогового резидента Российской Федерации: такой возврат производится соответствующим налоговым органом при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде (пункт 1).

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации теперь прямо указывает на необходимость для перерасчета налога на доходы физических лиц с целью возврата соответствующих сумм подтверждать статус налогового резидента Российской Федерации применительно к конкретному налоговому периоду, а соблюдение налогоплательщиком условия пребывания в Российской

Федерации не менее 183 календарных дней из 12 месяцев, следующих подряд, с учетом установленных правил исчисления данного срока позволит ему получить право на возврат налога, уплаченного ранее по повышенной ставке.

Критерий, используемый законодателем для определения статуса налогового резидента (срок пребывания в Российской Федерации), имеющий объективную связь с налоговым периодом как обязательным элементом налога и применяющийся с учетом этого периода, позволяет обеспечить определенность в отношениях между налогоплательщиком и государством.

Таким образом, данное правовое регулирование само по себе не может расцениваться как дискриминационное в отношении физических лиц в зависимости от срока их пребывания на территории Российской Федерации, а также как выходящее за допустимые пределы дискреции федерального законодателя в этой сфере.

4. Необходимость интеграции Российской Федерации в мировую экономику, способы и пределы такой интеграции, ее участия в международном экономическом сотрудничестве, основанном на признании и соблюдении равных и неотъемлемых прав человека, их защите и создании условий для реализации, определяются суверенной волей многонационального народа России, стремящегося обеспечить ее благополучие и процветание и сознающего себя частью мирового сообщества (преамбула Конституции Российской Федерации); которую выражают органы государственной власти согласно своей компетенции, определенной в соответствии с Конституцией Российской Федерации (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 9 июля 2012 года № 17-П).

Одним из средств мирного сотрудничества между нациями, в том числе в сфере экономики, служат международные договоры, которые выполняют также функцию источников международного права (преамбула Венской конвенции о праве международных договоров) и как таковые закрепляют права и обязанности государств-участников в качестве субъектов международного общения (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 марта 2012 года № 8-П).

4.1. Важным направлением экономического сотрудничества государств является разграничение их налоговых юрисдикций, а также закрепление правил налогообложения граждан и юридических лиц, которые происходят из одного государства, а свои доходы получают на территории другого, с тем чтобы было обеспечено удовлетворение фискальных интересов сотрудничающих стран и созданы условия для свободного движения труда и капитала между ними. В связи с этим особое значение приобретает устранение двойного налогообложения доходов физических и юридических лиц, а равно предоставление национального режима налогообложения физическим лицам, прибывающим из одного государства для осуществления длительной трудовой деятельности в другом.

Соглашения об избежании двойного налогообложения призваны исключить избыточность налогового бремени для физических лиц, сфера жизненных интересов и деятельности которых связана с несколькими государствами. Такие соглашения позволяют на законном основании снижать возлагаемое на них в соответствии с национальными правилами чрезмерное налоговое бремя, не

затрагивая при этом критерии налогового резидентства, установленные национальными правовыми нормами.

Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года (ратифицировано Федеральным законом от 10 января 1997 года № 14-ФЗ) предусмотрено, что при соблюдении определенных условий доходы от работы по найму, получаемые лицом с постоянным местом жительства в одном договариваемся государстве в отношении работы по найму, могут облагаться налогом в другом договариваемся государстве (статья 14). В соответствии с Протоколом от 24 января 2006 года к этому Соглашению (ратифицирован Федеральным законом от 17 мая 2007 года № 81-ФЗ) вознаграждение, получаемое физическим лицом с постоянным местом жительства в одном договариваемся государстве (гражданином Российской Федерации или Республики Беларусь) в отношении работы по найму, осуществляемой в другом договариваемся государстве в течение периода нахождения в этом государстве, составляющего не менее 183 дней в календарном году, либо непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году и истекающих в текущем календарном году, может облагаться налогом в этом другом договариваемся государстве в порядке и по ставкам, предусмотренным в отношении лиц с постоянным местом жительства в этом договариваемся государстве (пункт 1 статьи 1).

Данное регулирование, таким образом, устанавливает правила налогообложения вознаграждения за работу на территории источника дохода в порядке и по ставкам, которые предусмотрены в отношении лиц с постоянным местом жительства на этой территории, при соблюдении определенного условия, а именно при осуществлении работы по найму в течение периода нахождения в государстве источника дохода, составляющего не менее 183 дней в году, либо при осуществлении работы по найму непрерывно в течение того же периода, начавшегося в одном календарном году, а истекающего – в другом. Предусмотренная данным международным соглашением возможность применять налоговые ставки, установленные в отношении доходов резидентов, создает благоприятные налоговые условия для физических лиц, которые формально к налоговым резидентам не относятся, исходя либо из потенциально возможной длительности их нахождения на территории соответствующей страны, либо из длительности непрерывно осуществляемой ими работы по найму. В последнем случае принимается во внимание работа по найму, осуществляемая в другом государстве непрерывно в течение 183 дней, даже если начало течения этого срока приходится на предшествующий налоговый период; в силу пункта 2 статьи 1 Протокола к Соглашению от 21 апреля 1995 года специальный налоговый режим применяется в этом случае с даты начала работы по найму в другом договариваемся государстве, и главное условие для применения налогового режима, под который подпадают резиденты, – это длительность работы по трудовому договору, составляющая не менее 183 дней.

4.2. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации (постановления от 23 декабря 1997 года № 21-П, от 23 февраля 1999



года № 4-П, от 22 апреля 2013 года № 8-П и др.), в правоприменительной практике должно обеспечиваться конституционное истолкование подлежащих применению нормативных положений; хотя механизм действия закона должен быть понятен субъектам соответствующих правоотношений прежде всего из содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся во взаимосвязи нормативных положений, не исключаются случаи, когда необходимая степень определенности правового регулирования может быть достигнута путем выявления более сложных взаимосвязей правовых предписаний. Материалы, изученные Конституционным Судом Российской Федерации, свидетельствуют о том, что реализация положений Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года, предусматривающего отличные от установленных Налоговым кодексом Российской Федерации правила налогообложения, оказывается затруднительной: в правоприменительной практике установленные Протоколом к данному Соглашению критерии понимаются как подлежащие применению во взаимосвязи с правилами о налоговом периоде – по аналогии с критериями, содержащимися в Налоговом кодексе Российской Федерации, что приводит к их применению вопреки их действительному смыслу.

Между тем международным соглашением, заключенным между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, установлено особое налоговое регулирование, не предусматривающее условия уточнения налогового статуса физического лица по итогам налогового периода и отличающееся тем самым от национальных правил, касающихся определения критериев резидентства физических лиц. Соответственно, и определение лиц, имеющих право воспользоваться таким налоговым регулированием, должно осуществляться на основании критериев, закрепленных в Протоколе, – вне связи с критериями, закрепленными в Налоговом кодексе Российской Федерации. Иной подход противоречил бы целям и смыслу Соглашения и Протокола как его неотъемлемой части и фактически приводил бы к произвольному отказу России от взятых на себя международных обязательств.

4.3. Таким образом, пункт 2 статьи 207 и статья 216 Налогового кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться как противоречащие Конституции Российской Федерации, поскольку содержащиеся в них положения по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагают отказ гражданам Республики Беларусь при обложении налогом на доходы физических лиц их вознаграждения за работу по найму, полученного в период нахождения на территории Российской Федерации, в применении правил налогообложения, установленных для налоговых резидентов Российской Федерации, в соответствии с условиями, предусмотренными международным договором, несмотря на отсутствие у них по итогам налогового периода статуса налогового резидента Российской Федерации.

Кроме того, при выборе нормы международного договора необходимо учитывать не только положения Протокола от 24 января 2006 года к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики

Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года, но и положения Договора о Евразийском экономическом союзе (подписан в Астане 29 мая 2014 года), в рамках которого была достигнута договоренность о безусловном распространении на физических лиц, являющихся налоговыми резидентами государств – членов Евразийского экономического союза, национальных налоговых режимов в части применения ставки налогообложения доходов, полученных в связи с работой по найму в других государствах – членах данного Союза.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 71, 74, 75, 78, 79, 87 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации постановил:

1. Признать пункт 2 статьи 207 и статью 216 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку содержащиеся в них положения по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагают отказ гражданам Республики Беларусь при обложении налогом на доходы физических лиц вознаграждения за работу по найму, полученного ими в период нахождения на территории Российской Федерации, в применении правил налогообложения, установленных для налоговых резидентов Российской Федерации, в соответствии с условиями, предусмотренными международным договором, несмотря на отсутствие у них по итогам налогового периода статуса налогового резидента Российской Федерации.

Конституционно-правовой смысл положений пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленный в настоящем Постановлении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

2. Правоприменительные решения по делу гражданина Республики Беларусь Лярского Сергея Петровича, основанные на положениях пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.

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

4. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)). Постановление должно быть опубликовано также в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

Конституционный Суд  
Российской Федерации