



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Кировского областного суда

город Санкт-Петербург

30 ноября 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, С.М.Казанцева, 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, 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 пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О

страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явился запрос Кировского областного суда. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А.Гаджиева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Согласно пункту 1 части 8 статьи 14 Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» в целях применения положений части 1¹ данной статьи, устанавливающей порядок определения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих уплате плательщиками страховых взносов, не производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, доход для плательщиков страховых взносов, уплачивающих налог на доходы физических лиц, учитывается в соответствии со статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации, которая, устанавливая особенности исчисления сумм налога отдельными категориями физических лиц, предусматривает в том числе, что физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, производят исчисление и уплату налога по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности (подпункт 1 пункта 1).

1.1. В производстве Кировского областного суда находится дело о взыскании государственным учреждением – Управлением Пенсионного фонда Российской Федерации в Юрьянском районе Кировской области с гражданина В.В.Тищенко, зарегистрированного с 23 апреля 2013 года по 26 августа 2014 года в качестве индивидуального предпринимателя, недоимки по страховым взносам в размере 117 872,07 рубля (с учетом частичной оплаты) за неполный 2014 год. За указанный отчетный период индивидуальный предприниматель получил доход в размере 16 586 507 рублей и произвел расходы на сумму 16 547 872 рубля. Исходя из размера рассчитанной им чистой прибыли он уплатил страховые взносы в размере фиксированного платежа, установленного для случаев, когда величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300 000 рублей, которые составили 38 635 рублей. По мнению указанного территориального управления Пенсионного фонда Российской Федерации, страховые взносы подлежали уплате исходя из общей суммы полученного плательщиком дохода, превысившего 300 000 рублей, и составили, с учетом максимального размера взносов, установленного законом, 138 627,84 рубля (без учета частичной оплаты).

Решением Юрьянского районного суда Кировской области от 7 сентября 2015 года в удовлетворении исковых требований государственного учреждения – Управления Пенсионного фонда Российской Федерации в Юрьянском районе Кировской области о взыскании указанной недоимки по страховым взносам отказано; при этом суд пришел к выводу о недопустимости исчисления страховых взносов исходя из всей суммы доходов индивидуального предпринимателя (выразившихся в разнице между ценой векселей с дисконтом при их предъявлении на оплату в банк и расходами предпринимателя на их приобретение), поскольку это привело бы к несоразмерному ограничению его прав, противоречило бы природе социального страхования. Апелляционным определением судебной коллегии по административным делам Кировского областного суда от 17 декабря 2015 года данное решение отменено; суд указал, что закон предусматривает уплату

страховых взносов исходя из всей суммы доходов, полученных индивидуальным предпринимателем, без учета произведенных им в связи с осуществлением хозяйственной деятельности расходов.

В ходе рассмотрения кассационной жалобы В.В.Тищенко на указанное апелляционное определение Кировский областной суд пришел к выводу о том, что пункт 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» во взаимосвязи со статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации, как являющиеся недостаточно определенными, не содержащими понятия дохода для целей исчисления и уплаты страховых взносов, приводят к возложению на индивидуального предпринимателя бремени уплаты обязательных публичных платежей, несоразмерного результатам его экономической деятельности и не учитывающего его фактическую способность к их уплате, поскольку сумма страховых взносов превышает сумму заработанных им денежных средств в отчетном периоде, в результате чего он фактически неправомерно лишается собственности. Приостановив производство по делу, Кировский областной суд направил запрос в Конституционный Суд Российской Федерации.

Кировский областной суд просит проверить пункт 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» во взаимосвязи со статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации на соответствие статьям 7, 18, 19, 35, 39, 55 и 57 Конституции Российской Федерации.

1.2. В силу статей 74, 101 и 102 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» Конституционный Суд Российской Федерации по запросу суда проверяет конституционность оспариваемых нормативных положений в той части, в какой они подлежат применению в находящемся в производстве суда деле, оценивая как

буквальный смысл этих положений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием, а также сложившейся правоприменительной практикой, и учитывая их место в системе норм.

Соответственно, взаимосвязанные положения пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации являются предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу постольку, поскольку на их основании решается вопрос о размере дохода, учитываемого для определения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем, уплачивающим налог на доходы физических лиц и не производящим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

2. Конституция Российской Федерации, провозглашая целью политики Российской Федерации как правового демократического государства с социально ориентированной рыночной экономикой создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека (статья 1, часть 1; статья 7, часть 1), гарантирует гражданам не только свободу труда и право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности (включая организационно-правовую форму ее осуществления) и профессию, но и право каждого на социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и в иных случаях, установленных законом, в том числе посредством создания пенсионной системы (статья 7, часть 2; статья 39, части 1 и 2). Одним из важнейших элементов этой системы является обязательное пенсионное страхование.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, как это прямо следует из статьи 9 Федерального закона от 15 декабря 2001 года № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», являются обязательными для уплаты гражданами Российской Федерации, достигшими установленного возраста, в том числе индивидуальными предпринимателями, уплачивающими налог на доходы физических лиц и не производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Федерации», служат основой для формирования финансовой базы (финансовых источников), предназначенной для осуществления страховщиком – Пенсионным фондом Российской Федерации гарантируемой государством выплаты застрахованным лицам обязательного страхового обеспечения при наступлении соответствующих страховых случаев (достижение пенсионного возраста, наступление инвалидности, потеря кормильца).

Таким образом, они выступают материальной гарантией предоставления застрахованным лицам надлежащего страхового обеспечения. Начисление и уплата страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации обеспечивают реализацию в обязательном пенсионном страховании таких принципов социального страхования, как устойчивость и автономность финансовой системы, государственная гарантированность соблюдения прав застрахованных лиц на защиту от социальных рисков и исполнения обязательств по данному виду обязательного социального страхования.

2.1. Система обязательного пенсионного страхования охватывает в том числе индивидуальных предпринимателей, которые обязаны уплачивать страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации в период с начала предпринимательской деятельности и до ее прекращения (подпункт 2 пункта 1 статьи 6, абзац третий пункта 1 статьи 7, статья 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»; пункт 2 части 1 статьи 5, статья 14, часть 1 статьи 18 и пункт 1 части 2 статьи 28 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»). Индивидуальные предприниматели в данной системе выступают одновременно в качестве застрахованных лиц и в качестве страхователей.

Отнесение индивидуальных предпринимателей к числу лиц, которые подлежат обязательному пенсионному страхованию, и возложение на них обязанности по уплате за себя страховых взносов – с учетом цели

обязательного пенсионного страхования, социально-правовой природы и предназначения страховых взносов – само по себе не может расцениваться как не согласующееся с требованиями Конституции Российской Федерации. Напротив, оно направлено на реализацию принципа всеобщности пенсионного обеспечения, вытекающего из статьи 39 (часть 1) Конституции Российской Федерации, тем более что индивидуальные предприниматели подвержены такому же социальному страховому риску в связи с наступлением страхового случая, как и лица, работающие по трудовому договору.

Уплата индивидуальными предпринимателями страховых взносов обеспечивает формирование их пенсионных прав, приобретение права на получение трудовой пенсии.

2.2. Признав индивидуальных предпринимателей участниками системы обязательного пенсионного страхования и предоставив им возможность самостоятельно формировать свои пенсионные права, федеральный законодатель – исходя из того что они осуществляют предпринимательскую деятельность на свой риск, как это вытекает из статьи 2 ГК Российской Федерации, а, следовательно, их доход не является постоянным и гарантированным в отличие от заработной платы работающих по трудовому договору – предусмотрел для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налог на доходы физических лиц и не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, особый порядок исчисления страховых взносов с учетом минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (статья 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»).

Принимая во внимание указанные особенности правового положения индивидуального предпринимателя, уплачивающего налог на доходы физических лиц и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, а также правовой природы страховых взносов на

обязательное пенсионное страхование, с 1 января 2014 года федеральный законодатель установил два способа определения размера страховых взносов в зависимости от уровня его дохода: в фиксированном размере (исходя из одного минимального размера оплаты труда) при доходе до 300 000 рублей за расчетный период либо в повышенном (не более восьмикратного минимального размера оплаты труда) – при доходе свыше 300 000 рублей за расчетный период (часть 1¹ статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»).

Как указывалось в пояснительной записке к проекту федерального закона «О внесении изменения в статью 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», устанавливая дифференцированный механизм определения размера страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, учитывающий величину получаемого дохода, федеральный законодатель преследовал цель нивелировать негативные последствия повышения размера страховых взносов в государственные внебюджетные фонды для малого предпринимательства, и в особенности для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих низкодоходные виды деятельности, предоставить им возможность продолжать осуществлять хозяйственную деятельность в пределах правового поля, а представителям бизнеса с большим доходом – позволить формировать свои пенсионные права в большем объеме.

При этом размер облагаемого страховыми взносами дохода определяется в зависимости от установленного плательщику страховых взносов режима налогообложения, в том числе с учетом его волеизъявления (часть 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный

фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»).

Соответственно, предусмотренная федеральным законодателем дифференциация размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в зависимости от величины полученного за расчетный период дохода и определения размера облагаемого взносами дохода в зависимости от установленного налогового режима сама по себе не может рассматриваться как нарушающая конституционные требования, поскольку основана на объективных критериях и обеспечивает увеличение размера пенсий при увеличении размера страховых взносов или увеличении объема облагаемого страховыми взносами дохода.

3. Согласно пункту 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» для плательщиков страховых взносов, уплачивающих налог на доходы физических лиц, доход учитывается в соответствии со статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации, подпунктом 1 пункта 1 которой определено, что исчисление и уплату налога в соответствии с данной статьей физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, производят по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

При этом при исчислении налоговой базы и суммы налога на доходы физических лиц федеральный законодатель предусмотрел право индивидуальных предпринимателей на уменьшение полученного ими дохода на сумму фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов (профессиональный налоговый вычет); состав расходов определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей

налогообложения, установленному главой «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации).

Соответственно, хотя налоговое законодательство Российской Федерации и не использует понятие «прибыль» применительно к налоговой базе для расчета налога на доходы физических лиц, доход для целей исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей в силу взаимосвязанных положений статей 210, 221 и 227 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит уменьшению на сумму расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, что аналогично определению прибыли в целях исчисления налога на прибыль организаций, под которой, по общему правилу, понимаются полученные доходы, уменьшенные на величину расходов.

Само указание в пункте 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» на необходимость учета дохода в соответствии со статьей 227 Налогового кодекса Российской Федерации, которая может применяться только в системной связи с пунктом 1 статьи 221 данного Кодекса, свидетельствует о намерении федерального законодателя определять для целей установления размера страховых взносов доход индивидуального предпринимателя, уплачивающего налог на доходы физических лиц и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, как валовой доход за минусом документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Данный подход демонстрирует преемственность правового регулирования при определении размера страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации в зависимости от доходов. Так, Федеральный закон от 20 ноября 1999 года № 197-ФЗ «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования

Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 2000 год» предусматривал для индивидуальных предпринимателей уплату страхового взноса в размере 20,6 процента с дохода от предпринимательской либо иной деятельности за вычетом расходов, связанных с его извлечением (пункт «б» статьи 1). Налоговый кодекс Российской Федерации (в редакции, действовавшей до 1 января 2001 года) также устанавливал, что налоговая база единого социального налога (взноса), зачислявшегося в том числе в Пенсионный фонд Российской Федерации, для налогоплательщиков, указанных в подпункте 2 пункта 1 статьи 235 данного Кодекса (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой), определяется как сумма доходов, полученных от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением (пункт 3 статьи 237). Кроме того, аналогичный по существу механизм определения базы для обложения страховыми взносами предусмотрен и главой 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса Российской Федерации, вступающей в силу с 1 января 2017 года согласно Федеральному закону от 3 июля 2016 года № 243-ФЗ, причем пункт 9 статьи 430 данного Кодекса предписывает учитывать доход именно в соответствии с его статьей 210, которая прямо предусматривает применение профессиональных налоговых вычетов при определении налоговой базы.

Такое понимание взаимосвязанных положений пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации согласуется и с ранее выраженными правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации.

Как следует из сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 24 февраля 1998 года № 7-П правовой позиции,

в соответствии с которой обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере, 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 валовой доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход. Доходом применительно к налогу на доходы физических лиц Налоговый кодекс Российской Федерации признает экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации (Постановление от 13 марта 2008 года № 5-П).

Хотя Конституционный Суд Российской Федерации отметил отличительные признаки налогов и страховых взносов, обуславливающие их разное целевое предназначение и различную социально-правовую природу и не позволяющие рассматривать страховой взнос на обязательное пенсионное страхование, учитывающийся на индивидуально-возмездной основе, как налоговый платеж, который не имеет адресной основы и характеризуется признаками индивидуальной безвозмездности и безвозвратности (Определение от 5 февраля 2004 года № 28-О), отдельные правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, касающиеся налогообложения, применимы и в отношении страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию (Определение от 15 января 2009 года № 242-О-П).

Это во всяком случае относится и к требованию экономической обоснованности установления расчетной базы для обложения страховыми взносами по обязательному пенсионному страхованию, зависящей от размера

доходов индивидуального предпринимателя и предполагающей при определении их размера учет документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. В противном случае не исключена ситуация (как в деле заявителя), когда размер страховых взносов, подлежащих уплате, исказит смысл и назначение предусмотренной федеральным законодателем его дифференциации в зависимости от доходов индивидуального предпринимателя, повлечет избыточное финансовое обременение индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налог на доходы физических лиц и не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, а следовательно, – нарушение баланса публичных интересов и интересов субъектов предпринимательской деятельности. Тем самым нарушались бы гарантированные Конституцией Российской Федерации свобода экономической деятельности и принцип неприкосновенности частной собственности (статья 8; статья 34, часть 1; статья 35, часть 1).

4. Таким образом, взаимосвязанные положения пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой на их основании решается вопрос о размере дохода, учитываемого для определения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем, уплачивающим налог на доходы физических лиц и не производящим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают, что для данной цели доход индивидуального предпринимателя, уплачивающего налог на доходы физических лиц и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, подлежит уменьшению на величину фактически произведенных им и

документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода, в соответствии с установленными Налоговым кодексом Российской Федерации правилами учета таких расходов для целей исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47¹, 71, 72, 74, 75, 78, 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 взаимосвязанные положения пункта 1 части 8 статьи 14 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой на их основании решается вопрос о размере дохода, учитываемого для определения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем, уплачивающим налог на доходы физических лиц и не производящим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они предполагают, что для данной цели доход индивидуального предпринимателя, уплачивающего налог на доходы физических лиц и не производящего выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, подлежит уменьшению на величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода, в соответствии с установленными Налоговым кодексом Российской Федерации правилами учета таких расходов для целей исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц.

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

3. 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».

№ 27-П



Конституционный Суд
Российской Федерации