

Тема: О безвозмездной экспертной помощи

I. Существо жалобы

Как следует из коллективного обращения, предприниматели ставят под сомнение экономическую обоснованность и соразмерность платежей в Пенсионный фонд, установленных Федеральным законом от 23.07.2013 № 237-ФЗ "О внесении изменений в ст. 22 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в РФ" и ст. 14 и 16 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" в размере 1% с валового дохода.

Заявители считают такое обложение доходов страховыми взносами в отношении лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения в виде налога с доходов, уменьшенных на величину расходов (*п. 1 ст. 346.14 НК РФ*), несправедливым и предлагают

выступить с инициативой о внесении поправок в названный закон с целью изменения установленного режима обложения страховыми взносами. А именно, установить для таких налогоплательщиков порядок исчисления страховых взносов не с дохода, как установлено названным законом, а с чистой прибыли.

В связи с этим Заявители также предлагают внести изменения в названный закон в отношении сроков уплаты дополнительного взноса в размере 1% и привязать этот срок к дате подачи декларации по упрощённой системе налогообложения (УСН).

II. Выводы и рекомендации

Изучив поступившее в Ваш адрес коллективное обращение, мы пришли к выводу о том, что введённое Федеральным законом от 23.07.2013 № 237-ФЗ правовое регулирование страховых взносов не нарушает правовых принципов справедливости и соразмерности, а также согласуется с правовыми позициями Конституционного Суда РФ, высказанными ранее при разрешении вопросов, связанных с обложением страховыми взносами доходов индивидуальных предпринимателей.

В этой связи, по нашему мнению, отсутствуют основания для предлагаемых изменений правового регулирования. Более того, предлагаемые изменения противоречат принципу равенства, что исключает их обоснованность.

III. Правовое обоснование

1. В своих решениях Конституционный Суд РФ неоднократно указывал, что *граждане, самостоятельно обеспечивающие себя работой, подвержены такому же социальному страховому риску в связи с наступлением страхового случая, как и лица, работающие по трудовому договору. Уплата страховых взносов обеспечивает формирование их пенсионных прав, приобретение ими права на получение трудовой пенсии.*

Поэтому отнесение индивидуальных предпринимателей к числу лиц, подлежащих обязательному пенсионному страхованию, и возложение на них обязанности по уплате страховых взносов не может расцениваться как не согласующееся с требованиями Конституции РФ¹.

2. Вместе с тем, при установлении тарифов страховых взносов, как и при установлении налогов и сборов, должны учитываться такие конституционные принципы², как принцип равенства (*ч. 1 ст. 19 Конституции РФ*) и принцип соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (*ст. 55, ч. 3 Конституции РФ*).

Первый из названных принципов требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. В отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы этот принцип предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов (*ч. 2 ст. 6 и ст. 57 Конституции РФ*).

¹ Определения КС РФ от 12.04.2005 № 164-О и № 165-О, от 12.05.2005 № 183-О, от 24.05.2005 № 223-О.

² Постановление КС РФ от 04.04.1996 № 9-П, Определения КС РФ от 13.06.2006 № 272-О и № 274-О.

Поскольку налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности (*ст. 35 Конституции РФ*), права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно значимым целям, т.е. пропорционально, соразмерно им (*ч. 3 ст. 55 Конституции РФ*). Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным.

Поэтому при чрезмерности налогов и сборов проблема их дифференциации в связи с обеспечением принципов равенства и справедливости приобретает особое значение³.

3. Между тем, предлагая изменить предусмотренный Федеральным законом от 23.07.2013 № 237-ФЗ порядок обложения страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ, заявители, с учётом приведённых правовых позиций Конституционного Суда РФ (*в равной степени применимых и в отношении страховых взносов, уплачиваемых в Пенсионный фонд РФ*)⁴, по сути, ставят под сомнение его соответствие конституционным принципам равенства и соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод.

Однако, по нашему мнению, подобный вопрос скорее должен быть обращён к Конституционному Суду РФ, поскольку может⁵ стать основанием для жалобы на соответствие Конституции РФ положений названного закона.

4. Тем не менее, при этом также необходимо учитывать, что вопрос соразмерности (нечрезмерности) тарифов страховых взносов заработку (доходу) плательщика, и введения пропорциональных тарифов, уже был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

Своими Постановлениями от 24.02.1998 № 7-П и от 23.12.1999 № 18-П Конституционный Суд РФ уже признавал не соответствующим Конституции РФ ранее действовавшее правовое регулирование, которое при одинаковых страховых тарифах приводило к тому, что такие категории самозанятых плательщиков, как индивидуальные предприниматели, занимающиеся частной практикой нотариусы и адвокаты, уплачивали в Пенсионный фонд РФ значительно большую часть своего дохода, чем платят наемные работники с учетом страховых взносов работодателей.

В Постановлении от 24.02.1998 № 7-П Конституционный Суд РФ *сформулировал ряд принципов – справедливости тарифообложения, юридического равенства плательщиков сборов, равного финансового обременения, всеобщности тарифообложения, а также принцип законного установления обязательных платежей. В сфере обязательного социального страхования данные принципы означают признание неформального равенства плательщиков страховых взносов, обеспечиваемого дифференциацией категорий плательщиков, соразмерностью (нечрезмерностью) тарифов страховых взносов и их соотносимостью с получаемыми пенсиями.*

³ Определения КС РФ от 15.05.2007 № 372-О-П, от 16.11.2006 № 465-О, от 23.06.2005 № 272-О, от 14.12.2004 № 451-О.

⁴ Постановления КС РФ от 24.02.1998 № 7-П и от 23.12.1999 № 18-П.

⁵ Разумеется, при соблюдении иных установленных Федеральным конституционным законом от 21.07.1994 № 1-ФКЗ "О Конституционном Суде РФ" требований.

В Постановлении от 23.12.1999 № 18-П Конституционный Суд РФ указал, что для обеспечения соотносимости (эквивалентности) страхового обеспечения и страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды законодатель мог бы, в частности, устанавливать минимальные размеры дохода, начиная с которого возможно начисление страховых взносов, максимальные суммы дохода, подлежащего обложению страховыми взносами, а также использовать при тарифообложении высоких доходов обратно пропорциональную прогрессивную шкалу тарифов.

Не используя социально оправданную дифференциацию страховых взносов для разных категорий самозанятых граждан, законодатель тем самым вводит чрезмерные ограничения права собственности, что противоречит ст. 35 (ч. 1 и 2) и 55 (ч. 2 и 3) Конституции РФ.

Указанные подходы впоследствии были учтены федеральным законодателем, в т.ч. при принятии Федерального закона от 23.07.2013 № 237-ФЗ.

5. Кроме того, впоследствии Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал⁶, что при установлении конкретных налогов и сборов федеральный законодатель располагает достаточной степенью усмотрения: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога.

Данный подход (как было отмечено выше) в равной степени применим и к обязательным страховым взносам.

Поскольку установление дифференцированного тарифа страховых взносов (в виде фиксированного платежа) для индивидуальных предпринимателей также вызвало нарекание со стороны предпринимательского сообщества, вопрос о соответствии данного правового регулирования Конституции РФ вновь был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

В последнем случае, с учётом позиции, высказанной в Постановлении от 27.04.2001 № 7-П, Конституционный Суд РФ пришёл к выводу о том, что уплата индивидуальными предпринимателями за себя страховых взносов, исчисляемых по правилам, отличным от тех, что предусмотрены для лиц, производящих выплаты физическим лицам, не означает нарушение принципа равенства.

Принцип равенства (ст. 19, ч. 1 и 2, Конституции РФ) гарантирует одинаковые права и обязанности для лиц, относящихся к одной категории субъектов права, и не исключает возможность установления различных правовых условий для разных категорий, если такие различия не являются произвольными и основываются на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов права.

⁶ Определения КС РФ от 15.05.2007 № 372-О-П, от 16.11.2006 № 465-О, от 23.06.2005 № 272-О, от 14.12.2004 № 451-О.

Данная правовая позиция имеет общее значение для всех отраслей законодательного регулирования и, следовательно, конституционный принцип равенства не препятствует законодателю использовать дифференцированный подход к установлению способов определения и исчисления страховых взносов для разных категорий страхователей - индивидуальных предпринимателей, уплачивающих взносы за себя, и страхователей-работодателей, основываясь на различиях в условиях и характере деятельности этих субъектов права⁷.

По мнению Конституционного Суда РФ⁸, федеральный законодатель, признавая индивидуальных предпринимателей участниками системы обязательного пенсионного страхования и предоставляя им возможность самостоятельно формировать свои пенсионные права, вправе с учетом специфики предпринимательского дохода, который в силу рискованного характера предпринимательской деятельности не является постоянным и гарантированным, ввести правило об уплате ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа, т.е. в твердой сумме, и определить его минимальный размер, обязательный для уплаты. Такое регулирование взимания с индивидуальных предпринимателей страховых взносов позволяет не ставить приобретение ими права на трудовую пенсию в зависимость от получения дохода.

6. Последующее правовое регулирование в данной сфере позволило устранить (с учётом приведённых выше позиций Конституционного Суда РФ) имевшиеся недостатки и определить размер страхового взноса для индивидуальных предпринимателей на основе объективных различий в их деятельности.

Так, согласно ст. 2 Федерального закона от 23.07.2013 № 237-ФЗ размер страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию был ограничен и минимальной, и максимальной величиной.

Минимальная сумма такого взноса рассчитывается исходя из величины МРОТ (определяемой за год), а максимальная – исходя из 8-кратной величины того же показателя, помноженных на обычный тариф страхового взноса в Пенсионный фонд РФ – 26%.

Таким образом, федеральный законодатель ограничил размер данного взноса предельными величинами, при расчёте которых исходил из того, что заработок предпринимателя (т.е. "чистый" доход) не может быть меньше минимального МРОТ и больше 8-кратного значения этого показателя.

Так, для 2014 г. (периода, с которого действует названный закон) указанные величины составляют 5 554 руб. в мес. (66 648 руб. в год) и 44 432 руб. в мес. (533 184 руб. в год), соответственно. Следовательно, с учётом тарифа страхового взноса в Пенсионный фонд РФ – 26% – годовой размер платежа для предпринимателя будет составлять не менее 17 328,48 руб. и не более 138 627,84 руб.

При этом если годовой доход предпринимателя не превышает 300 000 руб., то такой взнос уплачивается в минимальном размере (17 328,48 руб. в 2014 г.), а если больше, то к минимальному размеру добавляется платёж, дифференцированный в зависимости от дохода

⁷ Определения КС РФ от 12.04.2005 № 164-О и № 165-О, от 12.05.2005 № 183-О, от 16.03.2006 № 69-О.

⁸ Определения КС РФ от 12.04.2005 № 164-О и № 165-О, от 12.05.2005 № 183-О.

предпринимателя. Однако в любом случае его максимальное значение не будет выше установленной законом величины.

Подвергая сомнению справедливость и соразмерность такого порядка определения страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, заявители не учитывают то обстоятельство, что применение такого дифференцированного тарифа в размере 1% от "валового" дохода не ставит таких плательщиков взносов в неравное положение по отношению к лицам, которые получают "чистый" доход в виде заработной платы, облагаемый по ставке 26%.

Так, например, размер страхового платежа в Пенсионный фонд РФ с "валового" дохода предпринимателя в 1 000 000 руб. в 2014 г. составит 24 328,48 руб.⁹ Если бы данное лицо получало доход в виде заработной платы, то такой страховой взнос работодатель уплатил бы с "чистого" дохода (заработной платы) в размере 93 571,08 руб.¹⁰

Следовательно, расчётная валовая рентабельность "заложенная" в ставку дифференцированного тарифа в данном случае составляет 9,4%¹¹.

Аналогично этому размер страхового платежа при "валовом" доходе в 10 000 000 руб. будет равен 114 328,48 руб.¹² А соответствующий ему "чистый" доход в виде заработной платы, с которого должен быть уплачен такой же взнос – 439 724,92 руб.¹³ При этом расчётная валовая рентабельность составит 4,4%¹⁴.

Таким образом, определённый Федеральным законом от 23.07.2013 № 237-ФЗ порядок расчёта вряд ли можно признать экономически необоснованным или несправедливым, а также несоответствующим конституционным принципам равенства и соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод.

Напротив, предлагаемый заявителями порядок расчёта как раз и будет приводить к тому, что лица, получающие заработную плату, будут поставлены в худшее положение по сравнению с предпринимателями, определяющие сумму взносов исходя из "чистого" дохода, поскольку итоговая величина фактического заработка будет облагаться по различным тарифам. В первом случае – по ставке 26%, а во втором – 1%.

В этой связи мы не находим оснований ни для изменения действующего правового регулирования, ни для обращения в Конституционный суд РФ с соответствующей жалобой.

С уважением,

Е.А. Лысенко

Руководитель Сибирского отделения «Пепеляев Групп»



⁹ 24 328,48 руб. = 17 328,48 руб. + (1 000 000 руб. – 300 000 руб.) × 1%

¹⁰ 93 571,08 руб. = 24 328,48 руб. / 26%

¹¹ 9,4% = 93 571,08 руб. / 1 000 000 руб. × 100%

¹² 114 328,48 руб. = 17 328,48 руб. + (10 000 000 руб. – 300 000 руб.) × 1%

¹³ 439 724,92 руб. = 114 328,48 руб. / 26%

¹⁴ 4,4% = 439 724,92 руб. / 10 000 000 руб. × 100%