



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 221 и подпункта 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации, части 5 статьи 200 и части 3 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Ю.М.Бужина и Л.В.Салимжановой

город Санкт-Петербург

14 февраля 2024 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, М.Б.Лобова, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, В.А.Сивицкого,

руководствуясь статьей 125 (пункт «а» части 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 статьи 221 и подпункта 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации, части 5 статьи 200 и части 3 статьи 201 АПК Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы граждан Ю.М.Бужина и Л.В.Салимжановой. Основанием к рассмотрению дела явилась

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

Поскольку обе жалобы касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», соединил дела по этим жалобам в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика С.М.Казанцева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Граждане Ю.М.Бужин и Л.В.Салимжанова оспаривают конституционность пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу которого право на получение профессиональных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 данного Кодекса, в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, но не более суммы таких доходов от осуществления предпринимательской деятельности, причем состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой данного Кодекса о налоге на прибыль организаций; суммы налога на имущество физических лиц, уплаченного таким налогоплательщиком, принимаются к вычету, если это имущество, являющееся объектом налогообложения в соответствии со статьями главы данного Кодекса о налоге на имущество физических лиц (за исключением жилых домов, квартир, садовых домов и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности; если

налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности, однако это положение не применяется к физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей.

Кроме того, Л.В.Салимжанова оспаривает конституционность:

подпункта 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому исчисление и уплату налога в соответствии с ней производят физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;

части 5 статьи 200 и части 3 статьи 201 АПК Российской Федерации, согласно которым обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие), а если суд установит, что оспариваемый ненормативный акт, решения и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному акту и не нарушают права и законные интересы заявителя, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования.

1.1. Ю.М.Бужин в 2020 году представил в налоговый орган декларацию по налогу на доходы физических лиц за 2019 год, в которой отразил сумму дохода в 11 250 000 руб. от продажи девяти грузовых транспортных средств (автобетоносмесителей). Поскольку он считал, что вправе в силу подпункта 2 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации вместо получения имущественного налогового вычета уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных расходов (затраты на покупку данных транспортных средств), которая составила те же 11 250 000 руб. и была подтверждена документами, постольку в декларации им было заявлено, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, отсутствует.

Решением налогового органа от 28 мая 2021 года, подтвержденным вышестоящим налоговым органом 2 августа 2021 года, Ю.М.Бужин привлечен к ответственности за неуплату налога на доходы физических лиц и ему доначислена недоимка по налогу (1 462 500 руб.) и пени (67 445 руб. 61 коп.). Установлено, что реализованные Ю.М.Бужиным транспортные средства приобретались и использовались не в личных, а в коммерческих целях и фактически он вел предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, а потому у него отсутствует право на налоговый вычет в размере расходов на покупку транспортных средств.

Ново-Савиновский районный суд города Казани решением от 18 ноября 2021 года отказал Ю.М.Бужину в признании незаконными названных решений налоговых органов. Довод заявителя о том, что транспортные средства реализованы не с целью извлечения прибыли и приобретались им для личных нужд, отвергнут судом, так как по своим техническим характеристикам эти транспортные средства не предназначены для использования в личных, семейных и иных подобных нуждах, не связанных с предпринимательской деятельностью; напротив, было доказано, что они использовались по своему назначению в предпринимательской деятельности организацией, учрежденной

Ю.М.Бужиним. Ссылаясь на Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 29 января 2015 года № 223-О, суд указал, что пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации дает возможность получить профессиональный налоговый вычет лишь лицу, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, поскольку процедура регистрации в таком качестве носит заявительный характер и не регистрирующий орган, а сам гражданин решает вопрос о целесообразности осуществления данной деятельности и готовности к ней с учетом прав и обременений, вытекающих из статуса индивидуального предпринимателя; заявительной является и процедура прекращения данного статуса.

Решение суда первой инстанции оставлено без изменения апелляционным определением от 14 июня 2022 года и кассационным определением от 25 августа 2022 года. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 26 декабря 2022 года Ю.М.Бужину отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по административным делам этого суда.

По его мнению, пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации противоречит статьям 19 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой лишает права получить профессиональный налоговый вычет физическое лицо, признанное налоговым органом индивидуальным предпринимателем без соответствующей регистрации.

1.2. Решением налогового органа от 23 июля 2019 года Л.В.Салимжанова признана виновной в налоговом правонарушении. Ее деятельность по сдаче в аренду недвижимого имущества квалифицирована как предпринимательская, осуществляемая в тот период без регистрации статуса индивидуального предпринимателя. Полагая, что имеет право на применение профессионального налогового вычета в связи с признанием ее деятельности предпринимательской, она подала уточненную налоговую декларацию за 2015 год, однако налоговый орган в решении от 20 декабря 2019 года, подтвержденном вышестоящим налоговым органом 27 марта

2020 года, пришел к выводу о недопустимости применения вычетов, в том числе в сумме документально подтвержденных расходов. С этим согласились арбитражные суды первой и апелляционной инстанций, но суд кассационной инстанции направил дело на новое рассмотрение, указав, что следует учесть понесенные Л.В.Салимжановой расходы на содержание имущества при осуществлении ею предпринимательской деятельности.

Решением Арбитражного суда Московской области от 21 февраля 2022 года, оставленным без изменения вышестоящими судами, ей вновь отказано в признании недействительным решения налогового органа. При этом суды пришли к выводу, что Л.В.Салимжанова была не вправе претендовать на профессиональный налоговый вычет ни в сумме фактически произведенных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, поскольку она не подтвердила документально свои расходы (абзац первый пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации), ни в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности, поскольку она не была зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя (абзац четвертый пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации). Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 10 января 2023 года ей отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам этого суда.

По мнению Л.В.Салимжановой, оспариваемые ею нормы противоречат статьям 8 (часть 2), 17 (часть 3), 18, 19, 45, 46, 55 (части 2 и 3), 120 (часть 2) и 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации в той мере, в какой по смыслу, придаваемому им в системе действующего правового регулирования правоприменительной практикой, возможно их различное истолкование и применение налоговыми органами и судами, не всегда позволяющие получить профессиональный налоговый вычет тому физическому лицу, которое осуществляло предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуального

предпринимателя по причине добросовестного заблуждения; дают суду возможность, выявив несоответствие закону или иному нормативному акту решения налогового органа, принятого по результатам камеральной проверки, вынести решение по обстоятельствам, которые не связаны с первоначальными основаниями принятия решения налоговым органом; нарушают принцип равенства налогоплательщиков, конституционные гарантии частной собственности и приводят к двойному налогообложению.

1.3. Конституционный Суд Российской Федерации, проверяя по жалобе гражданина конституционность законоположений, примененных в его деле, принимает постановление, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием, включая решения по конкретному делу, или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связан основаниями и доводами, изложенными в жалобе. Конституционный Суд Российской Федерации при осуществлении конституционного судопроизводства решает исключительно вопросы права, воздерживаясь от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов (статьи 3, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

Как ранее отметил Конституционный Суд Российской Федерации, часть 5 статьи 200 АПК Российской Федерации, конкретизируя принцип отправления правосудия на основе состязательности и равноправия сторон (статья 123, часть 3, Конституции Российской Федерации), направлена на обеспечение дополнительных гарантий процессуальных прав заявителей по делам соответствующей категории и не предполагает оценку судом доказательств произвольно и в противоречии с законом (определения от 26 октября 2021 года № 2249-О, от 31 мая 2022 года № 1233-О, от 29 сентября 2022 года № 2344-О и др.).

Кроме того, Пленум Верховного Суда Российской Федерации разъяснил, что по правилам главы 24 АПК Российской Федерации дела рассматриваются на основе принципа состязательности и равноправия сторон при активной роли суда. Обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле. Если иное не предусмотрено законом, суд не связан правовой квалификацией спорных отношений и вправе признать оспоренное решение законным (незаконным) со ссылкой на нормы права, не указанные в данном решении (пункт 15 постановления от 28 июня 2022 года № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»).

Конституционный Суд Российской Федерации также отмечал, что часть 3 статьи 201 АПК Российской Федерации, закрепляя возможность удовлетворить заявление об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) в зависимости от выявления арбитражным судом нарушения этим актом, решением или действием (бездействием) прав и свобод заявителя, конкретизирует статью 46 Конституции Российской Федерации о гарантиях судебной защиты прав и свобод (Постановление от 30 марта 2021 года № 9-П; определения от 2 октября 2019 года № 2641-О, от 28 мая 2020 года № 1247-О, от 29 сентября 2022 года № 2645-О и др.).

Тем самым данные нормы не могут расцениваться как нарушающие конституционные права Л.В.Салимжановой. Оспаривая их, она, по сути, выражает несогласие с вынесенными по ее делу судебными актами, проверка обоснованности которых к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, установленной статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьей 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», не относится.

Соответственно, производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности части 5 статьи 200 и части 3 статьи 201 АПК Российской Федерации, подлежит прекращению в силу части первой статьи 68 того же Федерального конституционного закона.

1.4. В Определении от 29 января 2015 года № 223-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что пункт 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для тех из них, кто зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Обратив внимание на то, что при установлении такого регулирования законодатель исходил из необходимости дополнительной гарантии индивидуальным предпринимателям, прошедшим государственную регистрацию, но не имеющим возможности документально подтвердить свои расходы, Конституционный Суд Российской Федерации дал оценку всему пункту 1 статьи 221 данного Кодекса, имея в виду не только обстоятельства дела заявителя.

Вместе с тем из поступивших в Конституционный Суд Российской Федерации жалоб и собранных им материалов практики следует, что в части права на получение профессиональных налоговых вычетов лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, чья деятельность была признана налоговым органом предпринимательской, существует дифференциация в зависимости от того, подтверждены ли расходы документально, а в отношении лиц, чьи расходы документально подтверждены, выделяются направления практики, признающее за ними право на вычет, и направление, не признающее таковое, т.е. приравнивающее их к той категории, у которой расходы не подтверждены. Это требует комплексного рассмотрения данной правовой ситуации с учетом правовых позиций, выраженных в названном Определении, в том числе исследования того, должны ли быть распространены высказанные в нем позиции о разумных основаниях непредоставления права на вычет

лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без регистрации и не подтвердившим расходы, на тех, кто расходы подтвердил.

Таким образом, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу являются пункт 1 статьи 221 и подпункт 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой на их основании решается вопрос о возможности получения профессиональных налоговых вычетов физическим лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской.

2. Статья 57 Конституции Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. Во взаимосвязи с предписаниями ее статей 15 и 18 это требование предполагает, что налоговая обязанность должна пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это предусмотрено законом, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания и одновременно – правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, касающейся изъятия денежных средств (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П, от 3 июня 2014 года № 17-П, от 6 июня 2019 года № 22-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П и др.). Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым – в основные права и свободы, постольку регулирование налоговых отношений должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и вместе с тем не создавались бы условия для нарушения их прав, а также прав и законных интересов других лиц (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 года № 9-П, от 8 декабря 2017 года № 39-П и др.).

Вытекающие из Конституции Российской Федерации принципы равенства и справедливости, на которых основана реализация прав и свобод человека и гражданина в России как в правовом демократическом государстве, в том числе экономическая свобода личности, обуславливают – по смыслу ее статей 1, 2, 8, 17, 18, 19, 34 и 35 – необходимость правовой определенности и предсказуемости законодательного регулирования налоговых отношений. Такое регулирование должно обеспечивать разумное согласование конституционных ценностей в том, что касается фискального интереса и связанных с ним иных публично значимых интересов, с одной стороны, и, с другой – создания максимально благоприятных условий для развития экономики на основе стабильности гражданского оборота и поддержания достаточно высокого уровня доверия между всеми его участниками. Помимо того, свобода предпринимательства в ее конституционно-правовом значении не предопределяет гарантированного результата от экономической деятельности, но предполагает защиту от рисков, вызванных произвольными, нарушающими нормальный (сложившийся) режим хозяйствования решениями и действиями публичной власти. Налогоплательщик должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее планировать свою хозяйственную деятельность (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 2 июля 2013 года № 17-П). Только тогда возникают предпосылки для конституционно-правового режима разумной стабильности условий хозяйствования, при котором налогоплательщики, действующие добросовестно, защищены от рисков, создаваемых публичной властью, и в том числе от внезапных изменений налогового законодательства. Подобная защита для субъектов предпринимательской деятельности, гарантируемой в статье 34 Конституции Российской Федерации, является составной частью провозглашенной в ее статье 35 обязанности государства по охране права частной собственности (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2019 года № 13-П).

Принцип равенства всех перед законом гарантирует одинаковые права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает установления различных условий для различных категорий субъектов права; такие различия, однако, не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках. В налоговой сфере равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя. Принцип равенства нарушается, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные условия по сравнению с другими налогоплательщиками, хотя между ними нет существенных различий, оправдывающих неравное правовое регулирование. Налогоплательщики – в том числе плательщики налога на доходы физических лиц – при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения.

Таким образом, законодательное регулирование порядка исчисления и уплаты налогов и сборов, механизмов налогового контроля, деятельности налогоплательщиков и уполномоченных органов должно быть направлено в том числе на обеспечение возможности определить действительный размер налоговой обязанности применительно к результатам конкретной деятельности налогоплательщика.

Из правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации следует допустимость дифференцированного режима налогообложения для различных категорий лиц, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами и не носит произвольного, дискриминирующего характера (постановление от 16 июля 2004 года № 14-П; определения от 18 января 2005 года № 55-О, от 24 мая 2005 года № 177-О, от 29 января 2015 года № 223-О и др.). Это, в частности, означает возможность для законодателя дифференцировать налоговое регулирование исходя из специфики организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта и установить разный порядок взыскания налога с юридических лиц и

физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (Постановление от 17 декабря 1996 года № 20-П и Определение от 11 мая 2012 года № 833-О).

3. Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал правовую позицию, в силу которой обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина – в зависимости от его дохода – к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере. Исходя из сущности такого платежа, как налог на доходы физических лиц, и с учетом императивов, вытекающих непосредственно из Конституции Российской Федерации, бремя его уплаты должно определяться с тем расчетом, чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход (постановления от 24 февраля 1998 года № 7-П и от 13 марта 2008 года № 5-П).

Сообразно этой правовой позиции, Налоговый кодекс Российской Федерации для целей определения чистого дохода предоставляет плательщику налога на доходы физических лиц право уменьшить размер налоговой базы от продажи имущества на имущественный налоговый вычет в размере расходов, связанных с приобретением имущества (пункты 1 и 2 статьи 220); кроме того, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе при наличии достаточных оснований применить освобождение доходов от налогообложения (статья 217), а в случае осуществления физическим лицом предпринимательской деятельности оно имеет право на профессиональный налоговый вычет в размере расходов, связанных с извлечением доходов (пункт 1 статьи 221). При этом доходом в данном Кодексе признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с его главами о налоге на доходы физических лиц и о налоге на прибыль организаций (статья 41).

Следовательно, механизм обложения налогом на доходы физических лиц, предусмотренный Налоговым кодексом Российской Федерации, хотя и устанавливает разный порядок его исчисления и уплаты индивидуальными предпринимателями и физическими лицами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность, но не предполагает абсолютного лишения таких лиц права учесть расходы, связанные с полученными доходами, для целей исчисления и уплаты налога.

Налоговый кодекс Российской Федерации позволяет индивидуальным предпринимателям воспользоваться профессиональным налоговым вычетом, который дает возможность учесть расходы, связанные с ведением предпринимательской деятельности, при определении размера налогооблагаемого дохода от такой деятельности по аналогии с порядком исчисления налога на прибыль организаций (абзац второй пункта 1 статьи 221), причем прибылью для российских организаций по общему правилу являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (пункт 1 части второй статьи 247). И хотя налоговое законодательство не использует понятия «прибыль» применительно к налоговой базе по налогу на доходы физических лиц, доход для целей его исчисления и уплаты индивидуальным предпринимателем подлежит – в силу взаимосвязанных статей 210, 221 и 227 данного Кодекса – уменьшению на сумму расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, что аналогично определению прибыли в целях исчисления налога на прибыль организаций (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 ноября 2016 года № 27-П).

С учетом этой правовой позиции оспариваемое в настоящем деле положение статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации должно свидетельствовать о намерении законодателя определять доход индивидуального предпринимателя для целей установления налоговой базы по налогу на доходы физических лиц как валовый доход за минусом документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

3.1. В соответствии со статьей 23 ГК Российской Федерации гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, как правило, с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя (абзац первый пункта 1). Вместе с тем согласно абзацу четвертому пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении обязанностей, возложенных на них данным Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Сложности в истолковании и применении оспариваемого в настоящем деле регулирования возникают на практике в случаях, когда деятельность физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, в ходе контрольных мероприятий квалифицируется налоговым органом в качестве предпринимательской. Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации, отсутствие государственной регистрации само по себе не означает, что деятельность гражданина не может быть квалифицирована в качестве предпринимательской, если по своей сути она является таковой (Постановление от 27 декабря 2012 года № 34-П). В таком случае налогоплательщики, приобретая обязанности индивидуального предпринимателя и теряя статус лица, не ведущего предпринимательской деятельности, не приобретают статуса индивидуального предпринимателя, который возникает только с момента регистрации в установленном порядке. В связи с этим они, лишаясь, в частности, возможности прибегнуть к имущественному налоговому вычету или к освобождению от уплаты налога, предусмотренному для лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (пункт 17¹ статьи 217 и пункт 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации), претендуют на приобретение профессионального налогового вычета.

Между тем оспариваемое положение статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации служит основанием для отказа физическим лицам, признанным осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, в удовлетворении таких притязаний, тем самым фактически определяя для них налоговую базу НДФЛ в размере валового дохода. И если в абзаце четвертом пункта 1 статьи 221 данного Кодекса прямо закреплён именно такой подход применительно к тем из них, кто не в состоянии документально подтвердить свои фактические расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, то складывающаяся правоприменительная практика свидетельствует и о нередком ограничении права таких лиц на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведённых ими и документально подтверждённых расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, предусмотренного абзацем первым пункта 1 статьи 221 данного Кодекса.

3.2. В Определении от 29 января 2015 года № 223-О, отказывая в принятии к рассмотрению жалобы заявителя – арбитражного управляющего, оспаривавшего конституционность пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации в части запрета на применение им профессионального налогового вычета в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной при осуществлении его профессиональной деятельности (установленного для случая, когда лицо не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с соответствующей деятельностью), Конституционный Суд Российской Федерации указал, что данная норма предусматривает возможность применения профессионального налогового вычета при уплате налога на доходы физических лиц лишь для лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Конституционный Суд Российской Федерации объяснил это тем, что процедура государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, как и процедура прекращения

данного статуса, носит заявительный характер – не регистрирующий орган, а гражданин сам решает вопрос о целесообразности выбора такой деятельности, о готовности к ее осуществлению с учетом прав и обременений, вытекающих из статуса индивидуального предпринимателя, имея законодательно закрепленную возможность в любой момент обратиться в регистрирующий орган с заявлением о регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или о прекращении такой деятельности.

В данном Определении Конституционный Суд Российской Федерации не выразил позиций, ставящих под сомнение единство – в системе действующего правового регулирования – оснований предоставления (и, соответственно, отказа в предоставлении) профессионального налогового вычета как для фактически (без регистрации) осуществлявших предпринимательскую деятельность физических лиц, документально подтвердивших расходы, в соответствии с абзацем первым пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, так и для тех, кто не в состоянии их подтвердить, но в силу абзаца четвертого этого пункта претендует на вычет в размере 20 процентов общей суммы доходов, тем более что отсылка в абзаце первом этого пункта к пункту 1 статьи 227 данного Кодекса (где в подпункте 1 сказано, что к числу плательщиков, исчисляющих и уплачивающих налог на доходы физических лиц в соответствии с названной статьей, относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица) допускает вывод, что не зарегистрированные в качестве предпринимателей лица, даже если их деятельность была признана предпринимательской налоговым органом, право на вычет не имеют ни в соответствии с абзацем первым пункта 1 статьи 221 данного Кодекса, ни в соответствии с его абзацем четвертым. В таком аспекте эта гарантия может восприниматься как мера, стимулирующая регистрироваться в надлежащем порядке в качестве индивидуальных предпринимателей и осуществлять свою деятельность в официальном статусе.

В то же время данное Определение в судебной практике было истолковано (постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 декабря 2022 года № Ф02-6145/2022 по делу № А78-11159/2021; Арбитражного суда Уральского округа от 27 октября 2022 года № Ф09-6584/22 по делу № А76-25883/2021; Арбитражного суда Московского округа от 13 июля 2021 года № Ф05-3646/2021 по делу № А41-31644/2020 и от 19 мая 2022 года № Ф05-9345/2022 по делу № А41-847/2021) не только вышеуказанным образом, но и, напротив, с указанием на то, что в нем содержится оценка лишь абзаца четвертого, а не всего пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку в деле, послужившем поводом для обращения в Конституционный Суд Российской Федерации, по которому оно вынесено, был применен судами не весь пункт 1, а только этот абзац. Сторонники такой точки зрения утверждали, что механизм расчета профессионального налогового вычета, закрепленный в абзаце первом пункта 1 статьи 221 данного Кодекса, следовало бы считать гарантией применения вычета не только в отношении зарегистрированных в должном порядке добросовестных предпринимателей, как документально подтвердивших расходы, так и не имеющих возможности по тем или иным причинам их подтвердить, но и в отношении тех физических лиц, чья деятельность признана предпринимательской налоговым органом, если ими документально подтверждены расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей.

3.3. Отсутствие в самом тексте абзаца первого пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации специального указания на прямой запрет применения профессионального налогового вычета для лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей (аналогично норме абзаца четвертого), хотя и не препятствует решению вопроса о возможности вычета в пользу налогоплательщика, но, как свидетельствует практика, не исключает и противоположного истолкования

данной нормы, ставя решение этого вопроса в зависимость от усмотрения правоприменителя.

Так, Минфин России и ФНС России, а также суды общей юрисдикции, позиция которых поддерживается в отдельных определениях Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Российской Федерации, исходят из необходимости при переквалификации деятельности плательщика налога на доходы физических лиц в предпринимательскую вменять ему соответствующую налоговую обязанность без возможности учета каких-либо расходов, поскольку право на применение профессионального налогового вычета имеют лишь лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей. Эта позиция находит отражение в материалах дела Ю.М.Бужина, а также в письмах, которые доводятся до сведения налоговых органов и опираются на обобщение практики названной Судебной коллегии (письмо Минфина России от 11 декабря 2020 года № 03-04-07/108943). При этом суды нередко ссылаются на Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 29 января 2015 года № 223-О, полагая, что именно оно позволяет распространить запрет применения вычета, предусмотренного в абзаце четвертом пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации, на норму абзаца первого этого пункта (например, кассационные определения Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 16 сентября 2020 года № 39-КАД20-2-К1, Первого кассационного суда общей юрисдикции от 21 сентября 2021 года № 88а-21624/2021, Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 16 февраля 2023 года № 88а-4162/2023, Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 28 апреля 2021 года № 88а-5132/2021 и др.).

В свою очередь, арбитражные суды, позицию которых разделяет Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, исходят из необходимости выявления действительной налоговой базы налога на доходы физических лиц без вменения налога в размере большем, чем это предусмотрено при условии предварительной

добровольной регистрации индивидуального предпринимателя, с тем чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты и налогом облагался бы чистый доход, а значит – из возможности применять профессиональный налоговый вычет в размере расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности лицами, чей статус индивидуального предпринимателя констатирован налоговым органом.

Означенному подходу корреспондирует позиция Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, который указал, что в силу подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике. Но, применяя эту норму, суды должны учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы (пункт 8 постановления от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В обоснование своей позиции Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации и поддерживающие ее суды отмечают, что в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29 января 2015 года № 223-О говорится «об отсутствии у гражданина, не исполнившего обязанность по регистрации себя в качестве предпринимателя, права на использование дополнительной гарантии, установленной абзацем четвертым пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса. Упомянутая дополнительная гарантия состоит в том, что если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. При этом в

абзаце четвертом пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса имеется прямое указание о том, что настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Однако подобное ограничение не установлено в отношении всего пункта 1 названной статьи. Принимая во внимание изложенное, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц имеют право на профессиональный налоговый вычет в виде фактически понесенных расходов» (определение Верховного Суда Российской Федерации от 4 июня 2021 года № 309-ЭС21-9331).

Подобная позиция отражена и в письмах ФНС России, содержащих обобщение практики высших судов по налоговым спорам (письмо от 6 апреля 2021 года № БВ-4-7/4549@, пункт 7, и письмо от 31 мая 2023 года № БВ-4-7/6781, пункт 13), в последнем из которых приводится также позиция и Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации (кассационное определение от 8 февраля 2023 года № 19-КАД22-15-К5), поддерживающей указанный подход.

3.4. Как можно видеть, в правоприменительной практике сложились разные подходы к решению вопроса о праве гражданина на профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, в случае, если он не был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществлял предпринимательскую деятельность. При этом прямое указание в абзаце четвертом пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации на неприменимость предусмотренного этим абзацем вычета – в размере 20 процентов от доходов при отсутствии документального подтверждения расходов – к физическим лицам, ведущим предпринимательскую деятельность без

образования юридического лица, но не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, само по себе не имеет формальных признаков неопределенности, однако вовлечено в ее сферу, поскольку нет разумных оснований по-разному оценивать добросовестность или недобросовестность таких лиц в зависимости от того, подтверждены ли их расходы.

Конституционные критерии должного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают закрепление понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П и от 13 апреля 2016 года № 11-П). Поэтому Налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункты 6 и 7 статьи 3).

Конституционный Суд Российской Федерации не раз подчеркивал, что единообразное понимание, а значит, и применение нормы обеспечивается соблюдением критерия ее определенности, ясности и недвусмысленности, который вытекает из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства. Неоднозначность же, нечеткость, противоречивость регулирования препятствуют адекватному уяснению его содержания, допускают неограниченное усмотрение в процессе правоприменения, ведут к произволу. Тем самым ослабляются гарантии государственной, в том числе судебной, защиты прав, свобод и законных интересов граждан. В этой связи самого по себе нарушения требования определенности нормы может быть вполне достаточно для ее признания противоречащей Конституции Российской Федерации (постановления от 20 декабря 2011 года № 29-П, от 2 июня 2015 года № 12-П, от 19 июля 2017 года № 22-П, от 16 марта 2018

года № 11-П, от 25 февраля 2019 года № 12-П и от 16 мая 2023 года № 23-П).

Между тем пункт 1 статьи 221 и подпункт 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в силу их неопределенности не позволяют определить условия и порядок реализации права на учет фактически произведенных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов физическим лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской. Потому они создают возможность произвольного правоприменения, возлагают различную налоговую нагрузку и налоговую ответственность на налогоплательщиков одной категории при сходных экономических и правовых условиях, нарушая – вопреки статьям 8 (часть 1), 18, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации – конституционные принципы равенства и свободы экономической деятельности, конституционное право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, а также конституционные основы справедливого налогообложения.

4. Таким образом, пункт 1 статьи 221 и подпункт 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации в системе действующего правового регулирования в силу своей неопределенности, порождающей возможность различного истолкования, не обеспечивают на основе принципов равенства и справедливости однозначного решения вопроса об условиях и порядке реализации права на получение профессиональных налоговых вычетов физическим лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской, в том числе поскольку абзац четвертый пункта 1 статьи 221 данного Кодекса по буквальному его смыслу полностью исключает для таких лиц, документально не подтвердивших расходы, возможность применения вычета в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной от деятельности, признанной предпринимательской,

притом что в отношении лиц, документально подтвердивших расходы, применение вычета в соответствии с расходами не исключается.

Федеральному законодателю надлежит до 1 января 2025 года – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, – внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления.

Конституционный Суд Российской Федерации также полагает возможным в целях обеспечения баланса прав налогоплательщиков и интересов граждан, на чьи нужды используются налоговые поступления, предусмотреть на основании пункта 12 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» следующий порядок исполнения настоящего Постановления впредь до внесения в правовое регулирование необходимых изменений:

физическим лицам, не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской, в соответствии с абзацами первым и четвертым пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации не предоставляется право на профессиональные налоговые вычеты;

если внесенные федеральным законодателем изменения будут направлены на предоставление профессиональных налоговых вычетов всем (или некоторым) категориям физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, но чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской, а также если федеральный законодатель до 1 января 2025 года не внесет необходимых изменений в законодательство, то соответствующие лица приобретают право на получение профессиональных налоговых вычетов как в сумме документально подтвержденных расходов, так и в размере 20 процентов дохода, если они не могут подтвердить расходы документально, в соответствии с абзацами первым и четвертым пункта 1 статьи 221

Налогового кодекса Российской Федерации (в действующей редакции); данное право у соответствующих лиц в этом случае возникает с момента официального опубликования настоящего Постановления.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 47¹, 68, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 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 пункт 1 статьи 221 и подпункт 1 пункта 1 статьи 227 Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 8 (часть 1), 18, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой они в системе действующего правового регулирования в силу своей неопределенности, порождающей в их взаимосвязи возможность различного истолкования, не обеспечивают однозначного решения вопроса о праве на получение профессиональных налоговых вычетов физическим лицом, не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской.

2. Прекратить производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности части 5 статьи 200 и части 3 статьи 201 АПК Российской Федерации.

3. Федеральному законодателю надлежит до 1 января 2025 года – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, – внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления.

Впредь до внесения в правовое регулирование необходимых изменений предусматривается следующий порядок исполнения настоящего Постановления:

физическим лицам, не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской, в соответствии с абзацами первым и четвертым пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации не предоставляется право на профессиональные налоговые вычеты;

если внесенные федеральным законодателем изменения будут направлены на предоставление профессиональных налоговых вычетов всем (или некоторым) категориям физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, но чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской, а также если федеральный законодатель до 1 января 2025 года не внесет необходимых изменений в законодательство, то соответствующие лица приобретают право на получение профессиональных налоговых вычетов как в сумме документально подтвержденных расходов, так и в размере 20 процентов дохода, если они не могут подтвердить расходы документально, в соответствии с абзацами первым и четвертым пункта 1 статьи 221 Налогового кодекса Российской Федерации (в действующей редакции); данное право у соответствующих лиц в этом случае возникает с момента официального опубликования настоящего Постановления.

4. Правоприменительные решения по делам граждан Бужина Юрия Михайловича и Салимжановой Ларисы Владимировны подлежат пересмотру в установленном порядке, если изменения, внесенные федеральным законодателем в соответствии с настоящим Постановлением, будут предполагать их право на получение профессиональных налоговых вычетов, а также если федеральный законодатель до 1 января 2025 года не внесет необходимых изменений в законодательство.

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

6. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 6-П