**Информация
о результатах мониторинга правоприменения
за ноябрь 2018 года**

Налоговое право

Отчет о мониторинге практики рассмотрения судами споров о признании штрафа, присужденного на основании Закона о защите прав потребителей, доходом для целей НДФЛ

Доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ, к.ю.н. М.В.Кустова

Цель проведенного мониторинга состояла в выявлении проблем, возникающих в процессе рассмотрения судами споров, касающихся вменения обязанности по уплате налога на доходы физическим лицам, в пользу которых был выплачен штраф, присужденный на основании п. 6 ст. 13 Закона РФ от 07.02.1992 года №2300-1 «О защите прав потребителей» за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя. Отсутствие прямого ответа на этот вопрос в налоговом законодательстве продолжает вызывать правовые споры, разрешение которых судами не обнаруживает полного единообразия и не сопровождается выработкой в правоприменительной практике убедительной правовой аргументации.

В рамках мониторинга было проанализировано 62 дела судов общей юрисдикции, выборка которых проводилась из общего массива дел, рассмотренных за период 2015-2018 годов и выявляемых сплошным методом на основе обращения к ГАС РФ «Правосудие». Выявление судебных дел по соответствующей проблематике осуществлялось с опорой на ключевые слова «НДФЛ», «штраф по Закону о защите прав потребителей» и соответствующие нормы закона. Для анализа были отобраны судебные акты, обнаруживающие принципиальные различия в подходах к разрешению соответствующей категории споров, либо характеризующиеся некоторыми отличиями в правовой аргументации при совпадении общего подхода.
Выборка судебных актов осуществлялась с привлечением студентки 4 курса бакалавриата СПбГУ по направлению «Юриспруденция» Булыгиной Екатерины Михайловны.

Проведенный анализ показал, что в большинстве случаев (45 из 62 дел) суды признавали получение физическими лицами сумм штрафа, присужденного им в соответствии со статьей 13 Закона о защите прав потребителей, основанием для начисления налога на доходы физических лиц. При этом в 17 случаях из 62 суды все же не усмотрели в этой ситуации возникновение у физических лиц объекта по налогу на доходы.
Симптоматично, что к полному единообразию судебной практики не привело и формирование Верховным Судом РФ на сей счет правовой позиции в п.7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса РФ от 21.10.2015. Верховный Суд РФ прямо указал, что производимые гражданам выплаты неустойки и штрафа в связи с нарушением прав потребителей не освобождаются от налогообложения.
Соответствующий вывод был сделан Верховным Судом РФ по материалам судебной практики Пермского краевого суда, Свердловского областного суда, Ставропольского краевого суда, Челябинского областного суда с акцентом на следующих правовых аргументах судебных актов. Предусмотренные законодательством о защите прав потребителей санкции носят исключительно штрафной характер. Их взыскание не преследует цель компенсации потерь (реального ущерба) потребителя. Поскольку выплата сумм таких санкций приводит к образованию имущественной выгоды у потребителя, они включаются в доход гражданина на основании положений статей 41, 209 НК РФ вне зависимости от того, что получение данных сумм обусловлено нарушением прав физического лица.
Вместе с тем, несмотря на сформированную Верховным Судом РФ позицию, по крайней мере, в 9 судебных решениях, относящихся к более позднему периоду, нижестоящие суды принимали аргументацию налогоплательщиков об отсутствии оснований для обложения рассматриваемых штрафов налогом на доходы физических лиц.
Сложившаяся ситуация является отражением проблем в предлагаемом законодателем алгоритме вменения физическим лицам дохода для целей налогообложения. Так, в отсутствие прямого волеизъявления законодателя относительно налогообложения штрафа, присужденного физическим лицам в соответствии со статьей 13 Закона о защите прав потребителей, суды обращаются к общей норме статьи 41 НК РФ, которая определяет доход как экономическую выгоду. При этом в отсутствие нормативно закрепленных критериев, позволяющих констатировать возникновение у физического лица экономической выгоды, обращение судов к одной и той же общей норме при оценке аналогичных ситуаций нередко приводит к диаметрально противоположным выводам.
В большинстве случаев суды, опираясь на правовую позицию, выраженную Верховным Судом РФ, признают возникновение у физических лиц, получающих на основании решения суда суммы штрафов за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя, экономической выгоды, что становится основанием для вывода об обоснованности вменения обязанности по уплате налога с соответствующих сумм. Такой подход обозначен, в том числе в решениях Центрального районного суда г. Красноярска от 13.09.2017 по делу № 2-6642/2017, Октябрьского районного суда г. Красноярска от 09.11.2016 по делу № 2-7778/2016, Октябрьского районного суда г.Орска Оренбургской области от 29.01.2016 по делу №2а-331/2016, Ново-Савиновского районного суда г. Казани от 17.11.2015 по делу № 2-9361/15, Соломбальского районного суда г.Архангельска № 2А-738/2018 от 16.05.2018. При этом суды, утверждая, что спорный вид выплат отвечает всем признакам экономической выгоды, не раскрывают понимания таких признаков на основании толкования положений закона, поскольку закон и не оперирует собственно содержательными признаками такой выгоды, ограничиваясь, по существу, указанием на возможность ее получения в денежной или натуральной форме.
Более того, во многих случаях термин «экономическая выгода» заменяется судами термином «имущественная выгода» без пояснения их соотношения, позволяя полагать, что получение имущественной выгоды связывается с приращением имущественной массы налогоплательщика, в данном случае - в некотором номинальном денежном выражении. Например, такой подход прослеживается в решении Ломоносовского районного суда города Архангельска от 27.12.2016 по делу №2-5251/2016, апелляционном определении Амурского областного суда от 30.11.2016 по делу № 33АП-7299/16.
Вместе с тем, во многих случаях суды не ограничиваются простой констатацией факта возникновения у физического лица в рассматриваемом случае экономической (или имущественной) выгоды, предлагая все же некоторые пояснения относительно понимания ими содержания этого понятия. Так, в решении от 12.06.2016 по делу №2-399/2016 Ленинский районный суд города Саранска Республики Мордовия, обосновывая позицию относительно формирования налогооблагаемого дохода при получении присужденного штрафа, ссылается на возникновение у налогоплательщика права распоряжаться полученными денежными средствами, в связи с чем и констатирует формирование у него дохода в виде экономической выгоды в денежной форме.
В целом ряде судебных актов принят предопределенный позицией Верховного Суда РФ подход, согласно которому вывод о возникновении объекта обложения по налогу на доходы физических лиц обусловлен в рассматриваемом случае исключительно штрафным характером соответствующей выплаты. Это позволяет отличать ее от выплат, направленных на компенсацию понесенных потерь, которая связывается судами с возмещением только реального ущерба потребителя. Причем судами делается особый акцент на том, что справедливость данного вывода не подрывается обусловленностью присуждения штрафа нарушением прав физического лица как потребителя. Это касается определения Хабаровского краевого суда 08.09.2017 по делу № 33-6215/2017; решения Норильского городского суда Красноярского края от 22.08.2017 по делу № 2-1865/2017; апелляционного определения Ярославского областного суда от 10.10.2017 по делу № 33-6918/2017; решений Центрального районного суда г. Красноярска от 30.01.2017 по делу № 2-1349/2017, Ленинского районного суда г. Воронежа от 19.12.2017 по делу № 2-4533/17, Центрального районного суда г. Тюмени от 02.11.2017 по делу № 2-6617/2017, Дубненского городского суда Московской области от 08.09.2017 по делу № 2а-806/2017. Вместе с тем нельзя не заметить, что приведенная аргументация не сопровождается ссылками на формализованные признаки экономической выгоды содержательного характера, поскольку статья 41 НК РФ их не определяет.
В этих условиях в отельных судебных актах со ссылкой на ту же статью 41 НК РФ содержится вывод о том, что выплата физическим лицам сумм штрафа, присужденного в соответствии со статьей 13 Закона о защите прав потребителей, не приводит к возникновению экономической выгоды для целей налогообложения. Утверждая, что рассматриваемая выплата не связана с доходом физического лица, суды акцентируют внимание на том, что она являются мерой ответственности за просрочку исполнения обязательств или за ненадлежащее исполнение денежного обязательства и выполняет компенсационную функцию восстановления нарушенных прав потребителя. Такой поход обнаруживается, в том числе в решениях Железнодорожного районного суда г. Красноярска от 03.06.2015 по делу № 2-2483/2015, Пятигорского городского суда Ставропольского края от 11.03.2015 по делу № 2-1049/2015, Кировского районного суда г. Саратова от 5.10.2017 по делу № 2-8126/2017, Назаровского городского суда Красноярского края от 12.10.2016 по делу № 2-2059/2016, Назаровского городского суда Красноярского края от 14.03.2017 по делу № 2-357/2017, Советского районного суда г.Краснодара от 14.05.2018 по делу № 2-4854/2018, Октябрьского районного суда г.Красноярска от 16.05.2018 по делу № 2А-3587/2018.
Вместе с тем, поскольку сама по себе статья 41 НК РФ не содержит определенности в понимании того, что может быть признано экономической выгодой лица, формально-правовая аргументация приведенных позиций судов основывается, главным образом, на интерпретации положений части II Налогового кодекса РФ, посвященных непосредственно налогообложению доходов физических лиц. В связи с этим нельзя не отметить, что сама статья 41 НК РФ для раскрытия понятия налоговой выгоды прямо отсылает к соответствующим главам части II Налогового кодекса РФ. Предпринимаемые же судами попытки вменения физическим лицам дохода в виде суммы штрафа именно как экономической выгоды вызваны отсутствием прямого ответа на вопрос о признании сумм штрафа, присужденного в соответствии со статьей 13 Закона о защите прав потребителей, объектом налогообложения в рамках главы 23 НК РФ.
В связи с этим и обращение к положениям главы 23 НК РФ не позволяет судам выработать полностью единообразный и убедительный подход к разрешению соответствующих споров. Так, суды, придерживающиеся подхода о формировании у физических лиц, в пользу которых присуждаются штрафы, объекта налогообложения, ссылаются на то, что такие выплаты не включены в перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, исчерпывающим образом определенный в ст.217 НК РФ. В том числе этот аргумент приводится в решениях Кировского районного суда города Саратова от 18.10.2017 по делу № 2-8102/2017, Октябрьского районного суда г. Красноярска от 15.12.2016 по делу №2-11413/2016, Октябрьского районного суда г. Красноярска от 11.10.2016 по делу № 2-8976/2016. Тем самым определяющим для вывода о присутствии объекта налогообложения становится не столько обоснование отнесения спорной выплаты к доходам, сколько отсутствие соответствующих выплат в перечне доходов, освобождаемых от налогообложения.
В опровержение довода о компенсационной природе штрафа, присуждаемого в соответствии со статьей 13 Закона о защите прав потребителей, суды нередко отмечают, что он не предусмотрен в качестве выводимой из-под налогообложения компенсации в п.3 ст.217 НК РФ. Несмотря на то, что п.3 ст.217 НК РФ выделяет особый круг компенсационных выплат, связанных с осуществлением трудовой (служебной) деятельности, а также возмещением вреда, причиненного жизни или здоровью работника (государственного служащего), упомянутый правовой аргумент встречается в целом ряде судебных решений. В том числе это решения Ново-Савиновского районного суда г. Казани от 17.11.2015 по делу № 2-9361/15, Октябрьского районного суда г.Орска Оренбургской области от 29.01.2016 по делу № 2а-331/2016, Котласского городского суда Архангельской области от 05.05.2016 по делу № 2-1944/2016, Октябрьского районного суда г. Красноярска от 09.11.2016 по делу № 2-7778/2016, Центрального районного суда г. Красноярска от 13.09.2017 по делу № 2-6642/2017.
В свою очередь, встречаются судебные акты, в которых обоснование компенсационного характера рассматриваемого штрафа, осуществляется на основании обращения к п. 1 ст. 217 НК РФ, в силу которого выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц. При этом штраф признается компенсацией, выплачиваемой в соответствии со ст.13 Закона о защите прав потребителей (решение Правобережного районного суда г. Липецка от 29.02.2015 по делу № 2-42/2015).
Различия в восприятии судами ст.217 НК РФ вызваны, в том числе отсутствием должной определенности содержащихся в ней нормативных положений, что отмечено также в Постановлении Конституционного Суда РФ от 13 апреля 2016 года № 11-П. Конституционный Суд указал, что при определении видов доходов, подлежащих освобождению от обложения налогом на доходы физических лиц, федеральный законодатель, используя такие понятия, как «государственные пособия», «выплаты», «компенсации», «компенсационные выплаты», не уточнил, однако, их содержание и отраслевую принадлежность.
Отсутствие правовой убедительности в аргументации судов можно констатировать не только в случае ее построения на основе обращения в процессе толкования к перечню доходов, выводимых из-под налогообложения, но и в части интерпретации положений, касающихся собственно определения объекта по налогу на доходы физических лиц. Так, вывод судов о формировании у физического лица в случае выплаты ему штрафа в соответствии со ст.13 Закона о защите прав потребителей дохода для целей налогообложения сопровождается в этом отношении ссылкой на ст.209 НК РФ, которая в качестве объекта называет доход. При этом для вменения дохода суды применяют данную норму во взаимосвязи со ст.41 НК РФ, понимающей под доходом экономическую выгоду, но отсылающей для определения ее понимания вновь к главе 23 НК РФ. Поэтому, не обнаружив в главе 23 НКРФ формальных правовых положений, прямо и определенно указывающих на возникновение дохода в этой ситуации, за основу аргументации принимается экономическая оценка штрафа в качестве экономической выгоды. Взаимосвязанное применение положений ст.ст.41 и 209 НК РФ признается достаточным для вывода о возникновении в спорной ситуации дохода, в том числе в определении Хабаровского краевого суда от 08.09.2017 по делу № 33-6215/2017, в решениях Норильского городского суда Красноярского края от 22.08.2017 по делу №2-1865/2017, Гатчинского городского суда Ленинградской области от 15.05.2018 по делу № 2-2564/2018, которые полностью следуют в этом отношении сформированной ранее позиции Верховного Суда РФ, выраженной в п.7 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса РФ от 21.10.2015.
В свою очередь, суды, не соглашающиеся с такой экономической оценкой, отрицают возникновение в данном случае экономической выгоды, усматривая для этого формальные правовые основания в ст.208 НК РФ. Эта статья, разграничивая доходы от источников в Российской Федерации и за ее пределами и предлагая в связи с этим обширный и детальный перечень таких доходов, не называет в их числе штрафы. И хотя упомянутый перечень не является исчерпывающим, формально подпункт 10 пункта 1 этой статьи признает возможность обложения иных доходов в качестве полученных от источников в Российской Федерации тогда, когда они получены налогоплательщиком в Российской Федерации в результате осуществления им деятельности. В этом отношении Назаровский городской суд Красноярского края, в своем решении от 13.12.2016 по делу №2-2488/2016 настаивает на том, что штраф выполняет в рассматриваемой ситуации функцию восстановления нарушенных прав потребителя. При этом в качестве формального обоснования этой позиции он ссылается на то, что указанные суммы законодательством о налогах и сборах не отнесены к доходам, подлежащим налогообложению, поскольку не указаны в п.1 ст.208 НК РФ.
Следствием возникшей в правоприменении ситуации становятся появление у физических лиц сомнений в конституционной допустимости налогообложения такого рода получаемых ими выплат как штрафы по Закону о защите прав потребителей и обращение за защитой своих прав в Конституционный Суд РФ. В свою очередь, Конституционный Суд РФ в Определении от 20.12.2016 № 2677-О при рассмотрении одного из таких обращений приходит к выводу, что характер неустойки и штрафа для целей налогообложения должен определяться применительно к фактическим обстоятельствам конкретного дела – исходя из того, возникает ли при получении у налогоплательщика экономическая выгода или нет.
Проведенный мониторинг свидетельствует, что в условиях действующего регулирования в отсутствие нормативной определенности по вопросу отнесения к налогооблагаемым доходам физических лиц штрафов по Закону о защите прав потребителей, правоприменитель вынужден при разрешении соответствующих споров руководствоваться собственными представлениями о понимании экономической выгоды для целей налогообложения. Все это создает предпосылки для формирования диаметрально противоположных подходов судов к разрешению соответствующей категории споров. Отсутствие правовой убедительности в обосновании судами той или иной позиции не позволило обеспечить полного единообразия правоприменительной практики даже после формирования по данному вопросу правовой позиции Верховного Суда РФ.

Перечень актов судов общей юрисдикции:
1. Решение Правобережного районного суда г. Липецка от 29.02.2015 по делу № 2-42/2015.
2. Решение Пятигорского городского суда Ставропольского края от 11.03.2015 по делу № 2-1049/2015.
3. Решение Замоскворецкого районного суда г. Москвы от 02.04.2015 по делу №2-2025/2015.
4. Решение Замоскворецкого районного суда г. Москвы от 29.04.2015 по делу №2-2901/2015.
5. Решение Октябрьского районного суда г. Мурманска от 01.06.2015 по делу № 2-3732/15.
6. Решение Железнодорожного районного суда г. Красноярска от 03.06.2015 по делу № 2-2483/2015.
7. Решение Советского районного суда города Орла от 9.06.2015 по делу № 2-1162/15.
8. Решение Мценского районный суд Орловской области от 24.06.2015 по делу№2-930/2015.
9. Решение Железнодорожного районного суда г. Самары от 29.06.2015 г. по делу № 2-1846/2015.
10. Решение Ленинского районного суда г.Оренбурга от 26.08.2015 по делу № 2-4625/2015.
11. Решение Пятигорского городского суда Ставропольского края от 17.09.2015 по делу № 2-3841/15.
12. Решение Фрунзенского районного суда города Саратова от 25.09.2015 по делу №2-2432/15.
13. Решение Ново-Савиновского районного суда г. Казани от 17.11.2015 по делу № 2-9361/15.
14. Решение Октябрьского районного суда города Архангельска от 16.12.2015 по делу № 2-9292/2015.
15. Решение Октябрьского районного суда г.Орска Оренбургской области от 29.01.2016 по делу №2а-331/2016.
16. Решение Железногорского городского суда Красноярского края от 01.02.2016 по делу№2-80/2016.
17. Решение Бийского городского суда Алтайского края от 10.02.2016 года по делу № 2-629/2016.
18. Решение Ленинского районного суда г.Саранска Республики Мордовия от 12.02.2016 по делу № 2-399/2016.
19. Решение Советского районного суда г.Уфы от 07.04.2016 по делу №2- 3817/2016.
20. Решение Октябрьского районного суда г.Архангельска от 25.04.2016 по делу № 2-3857/2016.
21. Решение Октябрьского районного суда г.Архангельска от 27.04.2016 по делу № 2-4189/2016.
22. Решение Октябрьского районного суда г.Архангельска от 04.05.2016 по делу № 2-4540/2016.
23. Решение Котласского городского суда Архангельской области от 05.05.2016 по делу № 2-1944/2016.
24. Решение Советского районного суда г.Красноярска от 12.05.2016 по делу № 2-2729/2016.
25. Решение Энгельсского районного суда Саратовской области от 15.08.2016 по делу № 2-1-6913/2016.
26. Решение Ухтинского городского суда Республики Коми от 16.08.2016 по делу № 2-3711/16.
27. Решение Железнодорожного районного суда г.Красноярска от 31.08.2016 по делу № 2-3957/2016.
28. Решение Железнодорожного районного суда г.Красноярска от 27.09.2016 по делу№2-4527/2016.
29. Решение Октябрьского районного суда г.Красноярска от 11.10.2016 по делу № 2-8976/2016.
30. Решение Назаровского городского суда Красноярского края от 12.10.2016 по делу № 2-2059/2016.
31. Решение Ленинского районного суда г.Саранска Республики Мордовия от 01.11.2016 по делу № 2-3686/2016.
32. Решение Ачинского городского суда Красноярского края от 02.11.2016 по делу №2-4593 (2016).
33. Решение Октябрьского районного суда г.Красноярска от 09.11.2016 по делу № 2-7778/2016.
34. Апелляционное определение Амурского областного от 30.11.2016 по делу суда № 33АП-7299/16.
35. Решение Назаровского городского суда Красноярского края от 13.12.2016 по делу №2-2472/2016
36. Решение Назаровского городского суда Красноярского края от 13.12.2016 по делу №2-2488/2016
37. Решение Октябрьского районного суда г. Красноярска от 15.12.2016 по делу № 2-11413/2016.
38. Решение Назаровского городского суда Красноярского края от 19.01.2017 по делу № 2-225/2017.
39. Решение Центрального районного суда г.Красноярска от 30.01.2017 по делу № 2-1349/2017.
40. Решение Назаровского городского суда Красноярского края от 14.03.2017 по делу № 2-357/2017.
41. Решение Норилького городского суда Красноярского края от 20.03.2017 по делу № 2-647/2017.
42. Решение Советского районного суда г.Уфы от 08.06.2017 по делу № 2 -3131/2017.
43. Решение Норилького городского суда Красноярского края от 22.08.2017 по делу №2-1865/2017.
44. Определение Хабаровского краевого суда от 08.09.2017 по делу № 33-6215/2017.
45. Решение Дубненского городского суда Московской области от 08.09.2017 по делу № 2а-806/2017.
46. Решение Центрального районного суда г.Красноярска от 13.09.2017 по делу № 2-6642/2017.
47. Решение Ленинского районного суда г. Тюмени Тюменской области от 13.09.2017 по делу № 2-6786/2017.
48. Решение Алексинского городского суда Тульской области от 28.09.2017 по делу №2-871/2017.
49. Решение Кировского районного суда г. Саратова от 5.10.2017 по делу № 2-8126/2017.
50. Решение Кировского районного суда г. Саратова от 09.10.2017 по делу № 2-8097/2017.
51. Апелляционное определение Ярославского областного суда от 10.10.2017 по делу № 33-6918/2017.
52. Решение Городского суда города Лесного Свердловской области от 12.10.2017 по делу № 2-710¥17.
53. Решение Кировского районного суда города Саратова от 18.10.2017 по делу № 2-8102/2017.
54. Решение Центрального районного суда г.Тюмени от 02.11.2017 по делу № 2-6617/2017.
55. Решение Ленинского районного суда г. Воронежа от 19.12.2017 по делу № 2-4533/17.
56. Решение Советского районного суда г.Краснодара от 14 мая 2018 г. по делу № 2-4854/2018.
57. Решение Октябрьского районного суда г.Красноярска от 15.05.2018 по делу № 2-1336/2018.
58. Решение Гатчинского городского суд Ленинградской области от 15.05.2018 по делу № 2-2564/2018.
59. 59. Решение Октябрьского районного суда г.Красноярска от 16 мая 2018 г. по делу № 2А-3587/2018.
60. Решение Соломбальского районного суд г. Архангельска от 16.05.2018 по делу № 2А-738/2018.
61. Решение Кировского районного суда г.Саратова от 2018 от 4 июня 2018 г. по делу № 2-2774/2018
62. 62. Решение Приморского районного суда г. Санкт-Петербурга от 21 июня 2018 г. по делу № 2-4386/2018.

Руководитель экспертной группы, Белов С.А.
к.ю.н., доцент