

Штраф за нарушение прав потребителей

Е. В. Орлова,
аудитор

Удерживается ли НДС при выплате штрафа в соответствии с Законом о защите прав потребителей? От чего зависит порядок учета штрафных санкций для налогообложения прибыли? Как учитывается штраф, причитающийся к уплате потребителю за неудовлетворение его требований в добровольном порядке?

За нарушение прав потребителей изготовитель (исполнитель, продавец, уполномоченная организация или уполномоченный индивидуальный предприниматель, импортер) несет ответственность, предусмотренную законом или договором (п. 1 ст. 13 Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей» (далее — Закон № 2300-1)).

При удовлетворении судом требований потребителя, установленных законом, суд взыскивает с изготовителя (исполнителя, продавца, уполномоченной организации или уполномоченного индивидуального предпринимателя, импортера) за несоблюдение в добровольном порядке удовлетворения требований потребителя штраф в размере 50 % от суммы, присужденной судом в пользу потребителя (абз. 1 п. 6 ст. 13 Закона № 2300-1).

Если с заявлением в защиту прав потребителя выступают общественные объединения потребителей (их ассоциации, союзы) или органы местного самоуправления, то 50 % от суммы взысканного штрафа перечисляются указанным объединениям (их ассоциациям, союзам) или органам (абз. 2 п. 6 ст. 13 Закона № 2300-1).

Неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения

или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности, в случае просрочки исполнения (п. 1 ст. 330 ГК РФ).

В пункте 46 постановления Пленума ВС РФ от 28.06.12 № 17 разъяснено, что при удовлетворении судом требований потребителя в связи с нарушением его прав, установленных Законом № 2300-1, которые не были удовлетворены в добровольном порядке изготовителем (исполнителем, продавцом, уполномоченной организацией или уполномоченным индивидуальным предпринимателем, импортером), суд взыскивает с ответчика в пользу потребителя штраф независимо от того, заявлялось ли такое требование суду.

Иными словами, в отличие от общих правил начисления и взыскания неустойки (штрафа, пеней), право на присуждение предусмотренного п. 6 ст. 13 Закона № 2300-1 штрафа возникает не в момент нарушения изготовителем (исполнителем, продавцом, уполномоченной организацией или уполномоченным индивидуальным предпринимателем, импортером) обязанности добровольно удовлетворить законные требования потребителя, а в момент удовлетворения судом требований потребителя и присуждения ему денежных сумм. Причем такой штраф взыскивается судом и без предъявления потребителем иска о его взыскании.

При удовлетворении судом требований потребителя в связи с нарушением его прав суд взыскивает с ответчика в пользу потребителя штраф независимо от того, заявлялось ли такое требование суду

При выплате штрафа в соответствии с Законом № 2300-1, в том числе по решению суда, необходимо удерживать НДФЛ

Необходимым условием для взыскания данного штрафа является не только нарушение изготовителем (исполнителем, продавцом, уполномоченной организацией или уполномоченным индивидуальным предпринимателем, импортером) права потребителя на добровольное удовлетворение его законных требований, но и присуждение судом каких-либо денежных сумм потребителю, включая основное требование, убытки, неустойку и компенсацию морального вреда (п. 15 Обзора судебной практики по делам о защите прав потребителей, утвержденного Президиумом ВС РФ 14 октября 2020 г., определение Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 28.05.19 № 5-КГ19-52).

Налог на доходы физических лиц

При определении базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Доходом 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 частности, в соответствии с главой 23 НК РФ (п. 1 ст. 41 НК РФ).

Перечень доходов, не подлежащих обложению НДФЛ, представлен в ст. 217 НК РФ. Положений, предусматривающих освобождение от налогообложения сумм штрафов за нарушение прав потребителей, выплачиваемых физическим лицам по решению суда, в ст. 217 НК РФ не содержится, соответственно, такие доходы подлежат обложению НДФЛ.

Указанная позиция нашла подтверждение в п. 7 Обзора практики рассмотрения

судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утвержден Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.), где указано, что предусмотренные законодательством о защите прав потребителей санкции носят исключительно штрафной характер. Их взыскание не преследует цели 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 ст. 41, 209 НК РФ вне зависимости от того, что получение данных сумм обусловлено нарушением прав физического лица.

Другими словами, при выплате штрафа в соответствии с Законом № 2300-1, в том числе по решению суда, необходимо удерживать НДФЛ (письмо ФНС РФ от 02.11.15 № БС-4-11/19082@, п. 19 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения, направленного письмом ФНС РФ от 23.12.16 № СА-4-7/24825@ для использования в работе, письма Минфина России 05.07.19 № 03-04-05/49727, от 16.10.20 № 03-04-05/90523 и др.).

Российские организации (индивидуальные предприниматели), от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, подлежащие налогообложению, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 226 НК РФ. Указанные организации (индивидуальные предприниматели) признаются налоговыми агентами и обязаны исполнять обязанности, предусмотренные для налоговых агентов, в

Порядок учета штрафных санкций в расходах для налогообложения прибыли зависит от правовой и экономической природы возникновения данных расходов

частности, ст. 226 НК РФ (письмо Минфина России от 29.03.18 № 03-04-05/19869).

Судом в резолютивной части решения могут быть указаны сумма дохода, подлежащая взысканию в пользу физического лица, и сумма, которую необходимо удержать в качестве налога и перечислить в бюджетную систему Российской Федерации. В этом случае в соответствии с п. 4 ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (письма Минфина России от 13.02.19 № 03-04-05/8793, от 14.06.19 № 03-04-05/43687, от 22.01.20 № 03-04-05/3361 и др.).

Если при вынесении решения суд не производит разделения сумм, причитающихся физическому лицу и подлежащих удержанию с него, то налоговый агент при выплате физическому лицу по решению суда дохода, подлежащего обложению НДФЛ, не имеет возможности удержать у налогоплательщика налог с указанного дохода. В этом случае налоговый агент обязан в соответствии с п. 5 ст. 226 НК РФ в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неуплаченного налога.

Отметим, что в соответствии с п. 6 ст. 228 НК РФ налогоплательщики, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном, в частности, п. 5 ст. 226 НК РФ, уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате нало-

га (письма Минфина России от 13.02.19 № 03-04-05/8793, от 14.06.19 № 03-04-05/43687, от 22.01.20 № 03-04-05/3361 и др.).

Налог на прибыль

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, — убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Причем расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В состав внереализационных расходов включаются расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба (подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Расходы в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), процентов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии со ст. 176.1 НК РФ, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций, не учитываются при определении базы по налогу на прибыль (п. 2 ст. 270 НК РФ).

Следовательно, порядок учета штрафных санкций в расходах для налогообложения прибыли зависит от правовой и экономической природы возникновения данных расходов (письмо Минфина России от 20.06.18 № 03-03-06/1/42048).

Должник, с которого по решению суда, вступившему в законную силу, взыскан штраф за неуплату требований потребителя в добровольном порядке, может учесть его в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль

Штраф за неуплату требований потребителя в добровольном порядке взыскивается в пользу потребителя в связи с нарушением долговых обязательств (п. 6 ст. 13 Закона № 2300-1, п. 46 постановления Пленума ВС РФ от 28.06.12 № 17, постановление Президиума ВС РФ от 04.07.12, письмо Минфина России от 17.02.16 № 03-03-06/1/8702).

Указанный штраф следует рассматривать как предусмотренный Законом № 2300-1 особый способ обеспечения исполнения обязательств (ст. 329 ГК РФ) в гражданско-правовом смысле этого понятия (ст. 307 ГК РФ), а не как судебный штраф (ст. 105 ГПК РФ), который налагается лишь в случаях и размере, предусмотренных непосредственно Гражданским процессуальным кодексом РФ, либо административный штраф, который согласно положениям п. 2 ч. 1 ст. 3.2 и ст. 3.5 КоАП РФ является одним из видов административного наказания за совершение административных правонарушений и в соответствии с ч. 1 ст. 1.1 КоАП РФ не может быть предусмотрен нормативным правовым актом, не относящимся к законодательству об административных правонарушениях (п. 46 постановления Пленума ВС РФ от 28.06.12 № 17 и п. 10 письма Роспотребнадзора от 23.07.12 № 01/8179-12-32).

Иными словами, должник, с которого по решению суда, вступившему в законную силу, взыскан штраф за неуплату требований потребителя в добровольном порядке, может учесть его в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль (п. 1 ст. 252, подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ, письма Минфина России от 17.02.16 № 03-03-06/1/8702, от 20.06.18 № 03-03-06/1/42048).

При методе начисления датой осуществления внереализационных расходов в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных

санкций за нарушение договорных или долговых обязательств признается дата признания их должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Бухгалтерский учет

Штраф, причитающийся к уплате потребителю за неуплату требований в добровольном порядке, признается прочим расходом и принимается к учету в сумме, присужденной судом или признанной организацией на дату вступления в силу решения суда или день признания его организацией (п. 2, 11, 14.2, 16, 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации», п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Начисление и уплата штрафа отражаются бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

начислен штраф, подлежащий уплате потребителю за нарушение его прав;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета»

перечислен штраф потребителю.

При наличии в отношении организации судебного разбирательства (в том числе о взыскании с нее денежных средств) производится оценка вероятности принятия судебного решения не в пользу организации.

В случае если такая вероятность признается высокой и сумма, подлежащая взысканию, может быть достоверно оценена (исходя из сумм, которые могут быть взысканы по решению суда), в бухгалтерском учете признается оценочное обязательство (п. 4, 5 ПБУ 8/2010 «Оценочные обяза-

Если до окончания судебного разбирательства организацией было признано оценочное обязательство, то на дату вступления решения суда в силу необходимо отразить задолженность перед потребителем и уменьшение оценочного обязательства

льства, условные обязательства и условные активы») в сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010).

Оценочное обязательство в отношении суммы штрафа, подлежащего уплате по решению суда, признается прочим расходом (п. 8 ПБУ 8/2010, п. 11 ПБУ 10/99).

На дату вступления судебного решения в законную силу в учете отражаются возникновение кредиторской задолженности в сумме, подлежащей взысканию по решению суда, и списание ранее признанного оценочного обязательства (п. 21 ПБУ 8/2010).

Если до окончания судебного разбирательства организацией было признано оценочное обязательство в связи с предстоящей уплатой штрафа потребителю по решению суда, то на дату вступления решения суда в силу необходимо отразить задолженность перед потребителем и уменьшение оценочного обязательства (подп. «а» п. 4, п. 5, 21 ПБУ 8/2010).

Начисление и уплата штрафа в этом случае отражаются следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»

признано оценочное обязательство в связи с предстоящей уплатой штрафа по решению суда.

Если присужденная сумма штрафа больше оценочного обязательства, то производятся следующие записи:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»,

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

отражена кредиторская задолженность по уплате штрафа в сумме оценочного обязательства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

отражена кредиторская задолженность по уплате штрафа в части превышения присужденной суммы над оценочным обязательством.

Если присужденная сумма штрафа меньше оценочного обязательства, то производятся следующие записи:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»,

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

отражена кредиторская задолженность по уплате штрафа в присужденной сумме;

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»,

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы»

списано оценочное обязательство в сумме, превышающей присужденную к уплате сумму штрафа.

На дату уплаты штрафа потребителю производится запись:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета»

перечислен штраф потребителю ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: [принят Государственной Думой 20 декабря 2001 г., № 195-ФЗ с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
3. О защите прав потребителей: Закон РФ от 07.02.92 № 2300-1 // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. № 167н // Российская газета. — 2011. — № 32, 16 февраля.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н // Российская газета. — 1999. — № 116 (начало — п. 16 Положения), № 117, 23 июня (п. 16 Положения — конец).