

## Доходы физических лиц как объект налогообложения в Российской Федерации

Научный руководитель – Крохина Юлия Александровна

*Щербакова Анна Ярославовна*

*Студент (магистр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Москва, Россия  
*E-mail: nyura.shcherbakova.00@mail.ru*

Налог на доходы физических лиц - один из самых распространённых в мировой практике налогов, подлежащий уплате с личных доходов физических лиц. НДФЛ можно назвать ядром практически каждой из налоговых систем в том числе благодаря тому, что он является одним из наиболее значимых источников формирования доходной части бюджета любой страны. В большинстве развитых государств, где от поступлений подоходного налога в большей мере зависят доходные поступления бюджета, НДФЛ придаётся центральное значение в решении социальных проблем государства. Подоходный налог - это действенный инструмент для реализации задач социальной политики страны, обеспечения достойного уровня жизни общества, эффективный способ социальной поддержки и обеспечения принципа социальной справедливости.

С помощью НДФЛ формируются денежные средства, поступающие в региональные и местные бюджеты, отслеживается величина доходов населения, структура потребления и сбережения налогоплательщиков.

**Актуальность** дипломной работы обусловлена недостаточным уровнем правовой определённости, возникающими спорами и противоположными выводами судебной практики, наличием законодательных пробелов по отношению к определению термина «доход» в современном законодательстве. Создать эффективно функционирующий правовой механизм налогообложения доходов физических лиц, который смог бы сочетать диаметрально противоположные интересы налогоплательщиков и государства - одна из первоочередных задач любой правовой системы страны. Для её достижения требуется максимально чётко регламентировать каждый элемент НДФЛ. Кроме того, на сегодняшний день правовое регулирование НДФЛ нельзя назвать достаточно эффективным, что является следствием недостаточной проработанности теоретической базы многих проблем правового регулирования НДФЛ, основным элементом которой на сегодняшний день признаётся определение понятие «дохода»; с недостатками юридической техники и постоянными изменениями, вносимыми в налоговое законодательство.

Понятие «доход» является одним из главных в процедуре налогообложения, однако его определение не раскрыто ни в самом налоговом законодательстве, ни в комментариях к нему, ни в доктрине налогового права.

Мы уделяем особое внимание термину «доход» применительно к НДФЛ, так как в ст. 210 ч.1 НК РФ указано - именно доходы налогоплательщика учитываются при исчислении налоговой базы НДФЛ, которая, по ст. 17 НК, является основным элементом налогообложения.

В настоящее время термин «доход» используется, в первую очередь, применительно к объекту НДФЛ. С появлением «дохода» как объекта налогообложения - возникает статус налогоплательщика как основного элемента налогообложения. Обязанность же по уплате

налога возникает у налогоплательщика с момента формирования налоговой базы - то есть денежного выражения доходов, подлежащих налогообложению.

На основании ст. 41 НК РФ **доходом является** экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которая учитывается в случае возможности её оценить в той мере, в которой её можно оценить, которая определяется в соответствии с главами об НДФЛ и налоге на прибыль организаций НК РФ.

При детальном рассмотрении данного определения можно заметить, что оно не является удачным по нескольким причинам.

Во-первых,

Даже на первый взгляд легко заметить, что данное определение вводит налогоплательщика в заблуждение: по ст. 41 доход - выгода, определенная в соответствии с гл. 23 НК, но данная статья не только не определяет «выгоду», но и отсылает за разъяснениями к ст. 41 - получается замкнутый круг.

Во-вторых,

Из приведенного понятия мы видим, что именно факт наличия или отсутствия экономической выгоды является основополагающим для ответа на вопрос: относить ли то или иное поступление налогоплательщика к «доходу», подлежащему обложению. Однако если мы обратимся к статьям НК РФ, мы нигде не найдем законодательно закрепленной дефиниции: что понимается под словом «выгода»? Из данных тезисов нетрудно заключить, что способ определения понятия «дохода» с использованием определения выгоды является крайне неудачным и порождает многочисленные проблемы правоприменения.

Чтобы понять сущность термина «выгода», представляется возможным опираться на дефиниции данного термина в толковых словарях, в соответствии с которыми:

Даже обращаясь к «Современному экономическому словарю»[1], остается затруднительным выяснить сущность терминов, так как понятия дохода и выручки там взаимопределяемы друг через друга.

1) Выгода - извлеченная польза, прибыль, (материальный) интерес, преимущество.

2) Выгода - получение любого преимущества, дополнительной прибыли, дохода.[2]

Путем сравнительного анализа дефиниций, приведенных выше, со ст. 41 НК РФ логичным будет вывод, что под экономической выгодой понимается положительная разница, полученная физическим лицом между суммой поступлений и расходами, которые непосредственно связаны с извлечением такой суммы. Напротив, путем логического толкования определения, приведенного в главе 23 НК РФ, возможно заключить, что облагаемым доходом будет признаваться любое имущество или денежные суммы, полученные физическим лицом-налогоплательщиком, кроме закрытого перечня доходов, не подлежащих обложению НДФЛ, установленных в ст.217 НК РФ. Приведенная позиция также может быть доказана положениями ст.208-210 НК РФ, в соответствии с которыми налоговую базу, как элемента НДФЛ, составляют все без исключения доходы и расходы, право на распоряжение которыми возникло у налогоплательщика.

1) Также нельзя не отметить, что определение дохода, данное статьёй 41 НК РФ, никак не коррелирует со способом исчисления налоговой базы НДФЛ. Если следовать указанному ранее понятию, то ещё на этапе формирования налоговой базы должны быть вычтены расходы, которые сопряжены с извлечением того или иного дохода, а впослед-

ствии налоговая база может уменьшаться лишь на количество не сопряженных с извлечением дохода расходов. Вопреки этому, в соответствии со ст.213, 220, 221 НК РФ также допускается сокращение размера налоговой базы на сумму тех расходов, которые прямо связаны с получением дохода. Обозначенная логическая цепочка в очередной раз убеждает нас, что в гл. 23 НК РФ под доходом понимается всякое имущество или денежная сумма, которые попали в собственность физического лица, причем главным элементом триады правомочий собственника из которых, является распоряжение.

2) Возвращаясь к проблеме правовой неопределённости, следует упомянуть, что закреплённые в ст. 208 НК РФ перечни доходов являются открытыми, что в очередной раз препятствует пониманию налогоплательщиком, будет ли та или иная выгода признана налогооблагаемой подоходным налогом. Такая ситуация нередко является причиной неотнесения налогоплательщиком дохода к облагаемому, или напротив, прослеживается злоупотребление со стороны налоговых органов в части обложения доходов, таковыми по своей правовой природе не являющимися — сложившаяся ситуация не позволяет быть реализованному принципу законодательного установления одного из основных элементов налога — его объекта.

1) Итак, определение понятия дохода, законодательно закреплённое в ст.41 НК РФ, основано на самостоятельной оценке наличия или отсутствия выгоды налогоплательщиком, так как опирается на отсутствующее в законодательстве понятие экономической выгоды. фраза «учитывается при возможности её оценки» позволяет налогоплательщику самому установить возможность оценки, что приводит к её произвольному применению

#### ПОДХОД КС РФ

Неоднозначен также к определению понятия «доход» и подход КС РФ[3], который предполагает определение дохода исходя из полученной налогоплательщиком экономической выгоды, иными словами, при **улучшении имущественного положения**. Однако в таком случае непонятно: имеется ли в виду общее улучшение положения налогоплательщика или связанное с наступлением какого-то определенного события. Учитывая то, что понятие экономической выгоды чётко законодательно не определено, то вывод об улучшении имущественного положения будет сделать довольно трудно, хотя бы потому, что улучшение не всегда может быть оценено в денежном эквиваленте. Например, доход в 500 руб. при расходе в 1500 руб. не свидетельствует об улучшении имущественного положения, хотя доход, какую-либо экономическую выгоду налогоплательщик получил.

В связи с этим, важное замечание сделал ВС РФ в Постановлении от 21.10.2015[4], указав, что учёт экономической выгоды и оценка такой выгоды в качестве объекта налогообложения должны быть разъяснены в соответствующих главах НК, если из статьи прямо не следует наличие дохода, необходимо руководствоваться общим принципом, определяющим доход в ст. 41, а именно - наличием экономической выгоды. А так как многие доходы не поименованы, оценивает доход каждый по-своему - всё это создаёт проблемы правоприменения.

#### ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ

1) Закрепить или разъяснить на уровне Постановления пленума понятие экономической выгоды. Что будет являться выгодой, что нет.

2) Убрать его из определения и оставить презумпцию обложения всех материальных благ (если налогоплательщик не доказал иное или это прямо не указано в статье)

3) Итак, наиболее разумной и обоснованной, с нашей точки зрения, является следующая позиция: в НК РФ существует так называемая презумпция обложения всех матери-

альных благ, которые поступают налогоплательщику, иными словами, всё, что в будущем может быть признано в качестве дохода, если в законе прямо не сказано иное или налогоплательщик не доказал обратное, будет им признаваться для целей налогообложения. Данную правовую позицию разделяет также С.Г. Пепеляев[5]

Следует отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений, которые исключали бы из налогооблагаемого дохода сумму прожиточного минимума или доход в размере минимальной заработной платы. Другими словами, можно утверждать, что минимальная заработная плата, которую работник фактически может получать в процессе работы, меньше установленных 13%.

В соответствии с этой позицией интересны данные Р. Меллингхоффа-ФКС Германии раскритиковала ситуацию, сложившуюся в 1992 году, когда законодатель установил прожиточный минимум в отношении права на социальное обеспечение в размере в 2,5 раза больше, чем для целей налогообложения доходов. В соответствии с Конституцией, прожиточный минимум - это нижняя граница налогового вмешательства государства.[6]

Сходной позиции придерживаются также многие немецкие учёные, полагая, что налоги, не учитывающие величину прожиточного минимума, через определённое время всё равно будут возвращены налогоплательщику, но в какой-либо другой форме, например, в виде социальной помощи.[7] Кроме того, ранее в ч.1 ст.8 Закона РФ "О подоходном налоге с физических лиц"[8] МРОТ был предусмотрен в качестве необлагаемого налогового минимума. КС РФ разъяснил[9]: приведённая выше норма права по сути представляла собой льготу, предоставляемую налогоплательщику при исчислении НДФЛ.

Отсутствие необлагаемого минимума может быть квалифицировано как нарушение позиции КС РФ[10], где отмечается, что для обеспечения неформального равенства граждан необходим учёт фактической возможности лица уплатить налог в полном размере. Обязанность по уплате НДФЛ должна быть определена так, чтобы валовой доход был уменьшен на величину налоговых вычетов, а обложению подлежал бы только чистый доход.

#### ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Как отмечалось выше, в законодательстве зарубежных стран зачастую так же трудно установить легальное универсальное определение термина «доход». Однако различным категориям дохода зарубежный законодатель даёт легальное пояснение, чтобы налогоплательщик мог отнести свои поступления к тому или иному виду дохода. Так, за рубежом различают «чистый или облагаемый доход», «необлагаемый доход» и «валовой доход».

Базовой для подоходного налогообложения категорией является «валовой» доход физического лица или сумма всех полученных за определённый налоговый период доходов. Обозначенное определение зачастую закрепляется в законодательстве через установление конкретных видов подлежащих обложению доходов, которые условно могут быть поделены на следующие группы:

- доходы от работы по найму
- доход от инвестиций или пассивный доход
- доход от предпринимательской деятельности
- прочие или иные доходы

Итак, можно сделать предварительное заключение, что иностранное законодательство будет признавать доходом налогоплательщика только включенные в ту или иную группу поступления. Основное различие заключается лишь в том, что одни страны закрепили в законе закрытый перечень доходов, попадающих под определение «валового» дохода, (то есть при отсутствии конкретного дохода в перечне, валовым он признаться не может), другие же страны устанавливают, что подоходному обложению могут подлежать и иные доходы, относящиеся к данной, так называемой, остаточной категории доходов.[11]

**Второй группой** являются имущество или суммы, не облагаемые НДФЛ. Данная

категория содержит большое количество конкретных видов поступлений, в большой мере различающихся в зависимости от определенной страны.

**Заключительной рассмотренной категорией доходов будет чистый** (облагаемый) доход. Законодатель определяет его как валовой доход без учёта соответствующих вычетов за определённый налоговый период. Именно категория чистого дохода в большей степени отражает финансовое или экономическое имущественное положение налогоплательщика за тот или иной налоговый период, вследствие чего данная категория применяется для того, чтобы рассчитать налог на прибыль.

В настоящее время налоговое право России нередко обращается к опыту зарубежных стран. Анализ зарубежной правовой литературы позволяет сделать вывод, что в иностранном законодательстве понятие дохода - это результат применения определённого подхода к концепции «дохода». На современном этапе все определения можно поделить в соответствии с двумя подходами: глобальным (синтетическим) и шедулярным (аналитическим).

Сравнивая глобальный и шедулярный подход, надо отметить, что различия между ними отражаются не только на определении дохода как объекта налогообложения, но и на организации подоходного обложения в целом. Глобальный подход предусматривает наличие одного налога, в пределах которого происходит обложение всех видов доходов налогоплательщика. В отличие от этого, при шедулярном подходе часто устанавливается несколько разных налогов, по которым облагаются разные доходы налогоплательщика.[12]

В частности, в США федеральное подоходное обложение осуществляется путём использования income tax, уплачиваемого как организациями, так и физическими лицами со всех подлежащих обложению доходов.[13] В Великобритании, в свою очередь, доход облагается в рамках следующих налогов: подоходного (income tax), уплачиваемого организациями и физическими лицами; налога на доход прироста капитала (capital gains tax), налогоплательщиками которого являются физические лица; корпоративного налога (corporation tax), уплачиваемого только организациями.[14]

Следующим важным различием между двумя подходами является следующее: в глобальном подходе существует единое определение, которое распространяется на все виды доходов - то есть налогом облагается совокупный доход, который включает в себя все виды дохода налогоплательщика, для которых устанавливаются идентичные правила учёта расходов для налогообложения. Чаще всего совокупный доход облагается по единой налоговой ставке и регулируется в соответствии с единым порядком уплаты налога.

В пределах концепции шедулярного подхода не существует единого определения «дохода», для каждого из видов доходов оно своё. По словам И.Х. Озерова, определения дохода по разным категориям шедул настолько различаются, что сложно понять, как можно суммировать данные величины, абсолютно лишённые одного знаменателя.[15]

Вследствие отсутствия единого подхода к понятию дохода как объекта налогообложения существуют различные правила учёта расходов в целях налогообложения и разный порядок уплаты для каждого из видов доходов. Чаще всего расходы, которые понёс налогоплательщик, извлекая определённый вид дохода, не могут учитываться при обложении налогом другого вида доходов. Так, налог на одни доходы может быть удержан у источника дохода, однако налогообложение других доходов будет предусматривать самостоятельную уплату налога и предоставление налоговой декларации. Как следствие, при применении шедулярного подхода могут использоваться разные налоговые ставки.

Концепция «источника» или «source concept» является базовой, классической, так как была сформирована во времена, когда земледелие было главным источником дохода. В соответствии с данной концепцией доход должен отвечать двум основным признакам: быть периодическим и иметь определённый источник. В соответствии с данным подходом не об-

лагаются налогом выплаты, не имеющего постоянного периодического характера или у которых невозможно определить источник их получения (доход от азартных игр, компенсационные выплаты, подарки). Данная концепция применима в США, Канаде, Франции, Австралии, Италии, Испании, Германии, Великобритании.

Концепция «прироста» или «accretion concept» подразумевает под доходом любой прирост к благосостоянию. Данный подход в законе не закреплён, своё развитие он получил в судебной и административной практике в США. Наиболее значимым решением, где была сформулирована данная концепция, является решение по делу *Commissioner v. Glenshaw Glass Co* 1955 года, которое было рассмотрено Верховным Судом США.[16]

В данном прецеденте суд ответил на вопрос: разрешено ли считать сумму выплат, полученных как компенсацию за неправомерное поведение других лиц (было нарушено антимонопольное законодательство), налогооблагаемым доходом. Суд постановил, что источник дохода - это всякий осознаваемый прирост к капиталу налогоплательщика, если последний обладает над ним полным правом. Для обложения налогом изучаемых сумм нет правового значения в источнике получения данных сумм, носят они карательный или же больше компенсационный характер.

Концепция «траста» или «trust concept» напрямую связана с самим институтом траста или доверительной собственности в странах Британского содружества и влечёт за собой некоторые ограничения, связанные с признанием в качестве дохода получаемых доверительным управляющим сумм для целей обложения налогом в связи с тем, что необходимо сохранять концепцию траста неизменной. В случае, если доверительный управляющий распоряжается имуществом, переданным ему в доверительное управление (продажа объекта недвижимости для дальнейшего инвестирования средств, полученных от продажи, в иное имущество), сделка не будет считаться приносящей доход. В противном случае, средства, поступившие доверительному управляющему, признавались бы в качестве дохода и подлежали передаче бенефициару, что фактически уменьшало бы корпус траста.[17]

Некоторые государства стремятся реализовать принцип справедливого налогообложения через институт «семейного налогообложения». В РФ в настоящее время отсутствует подобный институт, но такая концепция часто выносится на обсуждение в юридических сообществах, на законодательном уровне, в Общественной палате РФ[18] в качестве более гибкого института поддержки семьи.

Семейное налогообложение подразумевает в качестве объекта обложения не доход каждого члена семьи в отдельности, а общий, совокупный доход семьи как элемента налогообложения, в который могут включаться доходы в форме заработной платы, дивиденды по акциям, доход от сдачи имущества в аренду и прочие. Преимущество и отличие его для физических лиц от индивидуального подоходного налогообложения состоит в том, что, чем больше в семье членов, тем меньшую сумму налога необходимо будет уплатить.

В настоящее время все зарубежные страны, использующие систему семейного налогообложения, условно можно разделить на 3 типа:

- 1) применяющие только семейное налогообложение (Франция);
- 2) предоставляющие выбор между семейным (совместным) налогообложением и раздельным (индивидуальным) (Германия, США);
- 3) раздельное налогообложение доходов семьи с предоставлением налоговых льгот (Австрия, Великобритания, Италия).

Обосновывая эффективность семейной системы обложения в зарубежных странах, приводят аргументы, что предоставление льгот семье, а не физическому лицу, как субъекту налогообложения, уменьшает налоговое бремя тех налогоплательщиков, которые включают в состав семьи большое число иждивенцев. Семья может максимально эффективно использовать весь доход, получаемый её трудоспособными членами, а не находиться в ожи-

дании субсидий и дотаций фондов социального обеспечения. Кроме того, такой принцип способствует уменьшению уклонений от уплаты налога, стимулирует налогоплательщиков реально увеличивать и выводить из тени свой доход.

Безусловно, данный институт имеет и свои недостатки, среди которых: ведение раздельного бюджета внутри семьи и нежелание вкладывать долю своего дохода в совместный бюджет; увеличение числа внебрачных союзов; возможное нарушение принципа равенства налогообложения; сложная система администрирования налога, возможно сокращение налоговых поступлений по сравнению с НДФЛ, ввиду сложности расчёта нового налога, так как налоговая ставка станет неоднородной, создание новых инструментов контроля за крупными доходами налогоплательщика.

1) Выбирая возможную систему подоходного налогообложения для семей в РФ можно было бы рассмотреть 2 варианта: а) прогрессивная шкала обложения, которая будет идти в соответствие с принципом социальной справедливости б) создание скрытой прогрессии через введение налоговых льгот (в том числе в виде необлагаемого минимума дохода), преференций, вычетов (зависящих от количества членов семьи) и др.

2) Переход к системе семейного налогообложения в границах реформирования НДФЛ может позволить:

- сбалансировать размер социальных выплат и пособий, следствием чего станет снижение расходов бюджета
- увеличить возможности налогоплательщиков в части использования имущественных и социальных налоговых вычетов, так как часто они носят семейный характер
- снизить количество подаваемых налоговых деклараций
- улучшить уровень жизни населения
- увеличить размер поступлений в бюджет от НДФЛ

## СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Несовершенство законодательного определения понятия «доход» нередко становилось предметом судебного разбирательства. Некоторые жалобы были рассмотрены Конституционным судом РФ. Так, граждане жаловались [19][20] на нарушение их конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 41 НК РФ. По мнению заявителей, данные нормы НК РФ не соответствуют Конституции РФ, так как позволяют облагать НДФЛ денежные средства, поступление которых не принесло в результате экономической выгоды налогоплательщика, что не соответствует статьям 8, 34, 35, 46, 53 и 57 Конституции РФ.

дела КС РФ дважды отказал гражданке, указав, что при установлении принципов налогообложения и осуществлении налогового регулирования законодатель обязан действовать в соответствии с обеспечением конституционных принципов справедливости, равенства и соразмерности. С другой стороны, законодатель обладает в достаточном размере свободой усмотрения при установлении того или иного налога, самостоятельно определяя характеристики элементов налога, в числе которых объект налогообложения и состав налогоплательщиков, количественные и стоимостные показатели, которые необходимы для определения налоговой базы, порядок исчисления и уплаты налога, основания освобождения от уплаты налога и другие. [21] Действуя в пределах предоставленных ему полномочий, законодатель в главе 23 НК РФ установил доход в качестве объекта налогообложения, наличие которого определяется в соответствии с наличием у налогоплательщика экономической выгоды.

На сегодняшний день Верховный Суд РФ разъяснил [22] некоторые возникающие в судебной практике спорные ситуации в целях единообразия правоприменительной практики, о которые нельзя не упомянуть.

Например, **не являются экономической выгодой и, следовательно, не подлежат налогообложению:**

- 1) суммы, полученные в результате возмещения убытков  
(так как они не способствуют приросту имущества, а предназначены для компенсации, восстановления причинённого ущерба)
- 2) получение денежных средств по договору займа  
(денежные суммы предоставляются на определённый срок и затем должны быть возвращены, поэтому полученная в долг сумма не образует выгоды (облагаемы лишь проценты))
- 3) компенсация морального вреда  
(сумма направлена на возмещение страданий и не несёт экономической выгоды)
- 4) товар, полученный в результате мены  
(имущество равноценно, налоговая база по результатам сделки равна нулю)
- 5) перевод денежных средств с одного счёта налогоплательщика на другой  
(не изменяется принадлежность денег)
- 6) получение обезличенной выгоды  
(для исчисления налога должен быть точно определён его размер относительно каждого лица, получившего выгоду) и др.

1) Налогооблагаемым доходом не признаются полученные денежные средства в долг, в силу того, что не образуют экономической выгоды.

ВС РФ обосновывает данное положение следующим образом. В соответствии со ст.208 НК РФ к облагаемым доходам относятся проценты - то есть заранее установленный доход по любому долговому обязательству. В связи с тем, что денежные средства по займу предоставляются на условиях срочности и возвратности, сумма, полученная в долг, не образует экономической выгоды, а следовательно, доходом по смыслу ст. 41 НК РФ признаваться не будет.

2) При взимании налога судам обязательно иметь в виду возможность учесть соответствующую выгоду для целей налогообложения доходов гражданина по гл. 23 НК РФ.

В соответствии с пп.1 п.1 ст. 212 НК РФ доход - это выгода в форме экономии на процентах за пользование средствами, которые получены от организации или ИП. Налоговая инспекция ошибочно полагала, что для признания в качестве объекта налогообложения налоговой выгоды достаточно только упоминания о возможности оценить такую выгоду в гл. 23 НК РФ, при этом статус контрагента налогоплательщика не важен.

Однако суд постановил, что в пп.1 п.1 ст.212 НК РФ содержится полный и исчерпывающий перечень лиц, при возникновении долговых обязательств перед которыми, выгода будет признаваться экономией и облагаться налогом - это только организации и ИП. Граждане, которые не осуществляют предпринимательскую деятельность, в данной статье не упомянуты, поэтому расширение круга лиц не обосновано, следовательно, данный доход обложению НДФЛ не подлежит.

Множество споров, связанных с обложением гражданина НДФЛ возникает из трудовых правоотношений. Одну из спорных ситуаций разрешил ВС РФ.

3) Не облагается налогом получение физическим лицом благ в форме оплаченных за него товаров, работ или услуг, если обеспечение этими благами обусловлено, в первую очередь, интересами оплачивающего их лица, а не удовлетворением личных потребностей гражданина.

По мнению налогового органа, работники организации, проживающие в квартирах, плата за которые осуществляется организацией-работодателем (проживание, коммуналь-



ные услуги, отдых и питание работника), является получаемой работниками выгодой в натуральной форме, а следовательно, должна облагаться НДФЛ.

Обязательным критерием получения лицом дохода в натуральной форме является удовлетворение при этом интересов этого лица. Следовательно, при определении возникает ли доход в данном случае, необходимо принимать во внимание, куда направлены затраты гражданина - на удовлетворение своих личных потребностей или же на достижение целей лица, являющегося плательщиком (работодателем для обеспечения условий труда, увеличения эффективности выполнения работником своей трудовой функции и др.). То, что в результате получения гражданином благ, оплаченных за него, в какой-то мере удовлетворяются в том числе личные потребности данного лица, не достаточен для вывода о возникновении облагаемого НДФЛ дохода в натуральной форме.

В конкретных судебных делах договоры аренды заключались по инициативе работодателя для возможности организации осуществлять свою хозяйственную деятельность в связи с открытием филиалов в другом населённом пункте. В связи с данным обстоятельством привлекались работники, имеющие необходимую квалификацию, которые по собственному желанию не изменили бы место жительства.

Итак, расходы на аренду жилья работников были произведены работодателем, в первую очередь, для удовлетворения интересов организации, что позволяет заключить об отсутствии основного интереса физических лиц и личного дохода, подлежащего обложению по пп.1 - 2 п. 2 ст. 211 НК РФ.

4) Выгода, полученная в натуральной форме, подлежит обложению, если она не является обезличенной и может быть установлена в отношении каждого гражданина, являющегося налогоплательщиком.

Организация приобрела и передала работникам абонементы для посещения тренажерного зала, бассейна, сауны. К договору оказания услуг также прилагался перечень работников, которые данные абонементы получили.

Суд установил, что такого рода доход по пп.2 п.1 ст. 211 НК РФ является доходом, полученным в натуральной форме; оплата данных услуг производилась в интересах работников; размер экономической выгоды возможно установить относительно каждого лица, получившего благо, следовательно, на организацию, как на налогового агента, предоставившему данную услугу, будет ложиться бремя по уплате НДФЛ.

В другом случае, при отсутствии достижимой практически возможности разделить доход между лицами, его получившими, налоговый агент не может привлекаться к налоговой ответственности за неисполнение налоговой обязанности. Например, в случае, когда работникам предоставлялась возможность участия в праздничном мероприятии и потребления благ (наблюдать выступления артистов, употреблять пищу и напитки), суд установил, что в данном случае невозможно определить доход в связи с тем, что выгода, связанная с предоставлением таких благ, носит обезличенный характер, и практическая возможность её индивидуализации отсутствует.

В связи с этим возникает смежный с предыдущим вопрос: каким является порядок обложения стоимости питания сотрудников по системе «шведский стол»?

В соответствии с позицией Минфина РФ у работников возникает доход в натуральной форме в виде суммы оплаты питания за них организацией-работодателем. В таком случае данная организация признаётся налоговым агентом по отношению к таким доходам, в результате чего у неё возникает обязанность по учёту дохода, полученного от неё физическими лицами по ст.226 и ст.230 НК РФ. Размер дохода каждого налогоплательщика возможно определить на основе стоимости предоставленного ему питания в пересчёте на одно лицо[23].

В данной ситуации система питания не предполагает возможности подсчитать точное

количество потреблённых еды и напитков, в связи с чем следует воспользоваться расчётным методом - то есть поделить общую стоимость питания на число работников, которым оно было предоставлено. Полученный результат и будет являться базой для налогообложения НДФЛ и страховыми взносами.

С учётом позиции Минфина РФ[24] об обязанности организаций принять все возможные меры для оценки и учёта экономической выгоды, документами, которые бы подтверждали факт питания работника по системе «шведский стол», могут стать ведомости с указанием суммы и распиской в получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме.

5) Выплата гражданам сумм неустойки и штрафов, связанные с нарушением прав потребителей, облагаются НДФЛ. Денежное возмещение морального вреда обложению НДФЛ не подлежит.

Изначально суды первой инстанции полагали, что в силу того, что данные суммы по своей правовой природе являются мерой ответственности за нарушение прав налогоплательщика, компенсацией причинённого вреда, они не являются доходом лица. Так как все неустраняемые сомнения и противоречия законодательства толкуются в пользу налогоплательщика по п.7 ст. 3 НК РФ и глава 23 не содержит прямого указания на отнесение данных выплат к облагаемому доходу, налог при их получении не взимается.

Однако судебная коллегия областного суда заключила, что санкции, предусмотренные законодательством о защите прав потребителей, имеют исключительно штрафной характер. Их взыскание происходит не с целью компенсации потерь потребителя, а способствует образованию имущественной выгоды потребителя. Так, данные суммы облагаются НДФЛ, не смотря на то, что их получение стало следствием нарушения прав налогоплательщика.

Во-первых, отсутствие чёткого законодательно закреплённого определения понятия «доход» влечёт за собой неопределённость правоприменительной практики, отсутствие унифицированного подхода судов и единства правовой позиции по сходным правовым вопросам. Возможность двоякого толкования и понимания судами правовых норм относительно определения объекта обложения НДФЛ не даёт субъектам налогового права конкретного понимания, что является законным, а что будет квалифицировано судами в качестве противоправного поведения.

Почти во всех рассмотренных правовых позициях существуют две или больше абсолютно противоположных точки зрения, в результате чего, в случае обращения в налоговые или судебные органы для разрешения спора, теряется вся суть правосудия и правоохранительная функция данных органов, так как заранее никогда не представляется возможным быть уверенным, что посчитает законным или на чью сторону встанет конкретный орган, должностное лицо или судья.

### Источники и литература

- 1) Современный экономический словарь / под ред. Б. А. Райзберга, Л. Ш. Лозовского, Е. Б. Стародубцева. 6-е изд. М., 2011. С. 74.
- 2) Современный экономический словарь / под ред. Б. А. Райзберга, Л. Ш. Лозовского, Е. Б. Стародубцева. 6-е изд. – Москва: Издательский дом ИНФРА-М. 2019.
- 3) Определение КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ от 2 октября 2019 г. N 2602-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Пономарева Константина Анатольевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации, частью 1 статьи 63, пунктом 6 части 3 статьи 135, частью 8 статьи 226 и частью 1 статьи 306 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» URL: <https://nalo>

[goved.ru/ks-rf-o/8742.html#:~:text=Определение%20КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА%20РФ%20от%2002.10.2019,Кодекса%20административного%20судопроизводства%20РФ](https://goved.ru/ks-rf-o/8742.html#:~:text=Определение%20КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА%20РФ%20от%2002.10.2019,Кодекса%20административного%20судопроизводства%20РФ) (дата обращения: 07.04.2021), Определение КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ от 24 октября 2019 г. N 2913-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Бут Надежды Михайловны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и статьей 217 Налогового кодекса Российской Федерации" URL: <https://base.garant.ru/72986994/#:~:text=Определение%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,217%20Налогового%20кодекса> (дата обращения: 07.04.2021). [4] Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (Утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 года). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_187725/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_187725/) (дата обращения: 07.04.2021). [5] Пепеляев С. Г., Сосновский С. А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 43. [6] Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. — М.: Издательство: Институт права и публичной политики. 2006. С. 45, 49. [7] Буссе Р. Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход // Налоговед. 2014. N 4. С. 77. [8] Закон РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" URL: <https://base.garant.ru/10102522/> (дата обращения: 07.04.2021). [9] Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 1997 г. N 127-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лабутичева Игоря Валерьевича как не соответствующей требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/5036674/#:~:text=Определение%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,Российской%20Федерации> (дата обращения: 07.04.2021). [10] Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 N 5-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой". URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_75642/#:~:text=Постановление%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,В.П.%20Козлова%20и](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_75642/#:~:text=Постановление%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,В.П.%20Козлова%20и) (дата обращения: 07.04.2021). [11] Tax Law Design and Drafting/Editor: Victor Thuronyi. Vol. 2. International Monetary Fund, 1998 // URL: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm> (дата обращения: 07.04.2021). [12] Hugh J. A., Brian J. A. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. 3rd ed. Kluwer Law International, 2010. P. 197. [13] Указанный налог взимается на основании Кода Конституционного Суда внутренних доходов США (Internal Revenue Code). [14] Правила уплаты соответствующих налогов сосредоточены преимущественно в следующих законах: Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ИТЕРА), Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ИТТОИА) и Income Tax Act 2007 (ИТА) — для подоходного налога (income tax); Taxation of Chargeable Gains Act 1992 и Corporation Tax Act 2009 — в части регулирования соответственно налога на доходы от прироста капитала (capital gains tax) и корпоративного налога (corporation tax). [15] Озеров, И. Х. Подоходный налог в Англии : экономические и общественные условия его существования. — М.: Товарищество скоропеч. А. А. Левенсон, 1898. С. 191. [16] Commissioner v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426 (1955). U.S. Supreme Court. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/348/426/> (дата обращения: 07.04.2021). [17] Thuronyi V. Comparative Tax Law. Kluwer Law International. 2016. P. 240. [18] Общественники предложили ввести в РФ

- семейное налогообложение. <https://www.m24.ru/news/obshchestvo/03112020/139842> (дата обращения: 07.04.2021). [19] Определение Конституционного Суда РФ от 24 октября 2019 г. N 2913-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Бут Надежды Михайловны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и статьей 217 Налогового кодекса Российской Федерации". URL: [20] Определение Конституционного Суда РФ от 29 октября 2020 г [21] Определение Конституционного Суда РФ от 25 сентября 2014 г. N 2014-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Балашовой Светланы Сергеевны на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: [22] Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 г.). URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (дата обращения: 07.04.2021). [23] Письмо Минфина России от 17.05.2018 N 03-04-06/33350 «Об обложении налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами стоимости питания, предоставляемого сотрудникам организации». URL: [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/15/doc\\_id/55844/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/55844/) (дата обращения: 07.04.2021). [24] Письмо Минфина России от 17.05.2018 N 03-04-06/33350 «Об обложении налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами стоимости питания, предоставляемого сотрудникам организации». URL: [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/15/doc\\_id/55844/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/55844/) (дата обращения: 07.04.2021).
- 4) Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (Утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 года). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_187725/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_187725/) (дата обращения: 07.04.2021).
  - 5) Пепеляев С. Г., Сосновский С. А. Налогообложение доходов и прибыли. М., 2015. С. 43.
  - 6) Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2005 г. — М.: Издательство: Институт права и публичной политики. 2006. С. 45, 49.
  - 7) Буссе Р. Об экономическом истолковании норм налогового права и основанности в налогообложении: германский подход // Налоговед. 2014. N 4. С. 77.
  - 8) Закон РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" URL: <https://base.garant.ru/10102522/> (дата обращения: 07.04.2021).
  - 9) Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 1997 г. N 127-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лабутичева Игоря Валерьевича как не соответствующей требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/5036674/#:~:text=Определение%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,Российской%20Федерации> (дата обращения: 07.04.2021).
  - 10) Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 N 5-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой". URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_75642/#:~:text=Постановление%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,В.П.%20Козлова%20и](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_75642/#:~:text=Постановление%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от,В.П.%20Козлова%20и)

(дата обращения: 07.04.2021).

- 11) Tax Law Design and Drafting/Editor: Victor Thuronyi. Vol. 2. International Monetary Fund, 1998 // URL: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm> (дата обращения: 07.04.2021).
- 12) Hugh J. A., Brian J. A. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. 3rd ed. Kluwer Law International, 2010. P. 197.
- 13) Указанный налог взимается на основании Кода Конституционного Суда внутренних доходов США (Internal Revenue Code).
- 14) Правила уплаты соответствующих налогов сосредоточены преимущественно в следующих законах: Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ИТЕРА), Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ИТТОИА) и Income Tax Act 2007 (ИТА) — для подоходного налога (income tax); Taxation of Chargeable Gains Act 1992 и Corporation Tax Act 2009 — в части регулирования соответственно налога на доходы от прироста капитала (capital gains tax) и корпоративного налога (corporation tax).
- 15) Озеров, И. Х. Подоходный налог в Англии : экономические и общественные условия его существования. – М.: Товарищество скоропеч. А. А. Левенсон, 1898. С. 191.
- 16) Commissioner v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426 (1955). U.S. Supreme Court. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/348/426/> (дата обращения: 07.04.2021).
- 17) Thuronyi V. Comparative Tax Law. Kluwer Law International. 2016. P. 240.
- 18) Общественники предложили ввести в РФ семейное налогообложение. <https://www.m24.ru/news/obshchestvo/03112020/139842> (дата обращения: 07.04.2021).
- 19) Определение Конституционного Суда РФ от 24 октября 2019 г. N 2913-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Бут Надежды Михайловны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и статьей 217 Налогового кодекса Российской Федерации". URL:
- 20) Определение Конституционного Суда РФ от 29 октября 2020 г
- 21) Определение Конституционного Суда РФ от 25 сентября 2014 г. N 2014-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Балашовой Светланы Сергеевны на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации».
- 22) Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21 октября 2015 г.). URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (дата обращения: 07.04.2021).
- 23) Письмо Минфина России от 17.05.2018 N 03-04-06/33350 «Об обложении налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами стоимости питания, предоставляемого сотрудникам организации». URL: [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/15/doc\\_id/55844/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/55844/) (дата обращения: 07.04.2021).
- 24) Письмо Минфина России от 17.05.2018 N 03-04-06/33350 «Об обложении налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами стоимости питания, предоставляемого сотрудникам организации». URL: [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/15/doc\\_id/55844/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/55844/) (дата обращения: 07.04.2021).