

Отвечают эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Сотруднику был перечислен аванс на командировочные расходы. По возвращении из командировки составлен авансовый отчет, согласно которому у командированного сотрудника образовался остаток денежных средств в сумме 2000 рублей.

Сколько по времени после окончания командировки могут находиться выданные под аванс денежные средства у сотрудника (не облагаемые НДФЛ)? Как он должен вернуть денежные средства в организацию? Можно ли по заявлению сотрудника удержать (остаток по авансовому отчету) при выплате заработной платы?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

Срок для возврата аванса подотчетным лицом устанавливает руководитель организации. Если по истечении этого срока остаток аванса не возвращен, этот остаток облагается НДФЛ. Во избежание этого подотчетное лицо может вернуть названный остаток или этот остаток удерживается работодателем из дохода, выплачиваемого подотчетному лицу.

Обоснование позиции

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, то есть 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 главой 23 НК РФ (статьи 209, 41 НК РФ).

В соответствии с п. 6.3 указания Банка России от 11.03.2014 № 3210-У подотчетное лицо обязано в срок, установленный руководителем юридического лица, ИП (а не в трехдневный срок, как было предусмотрено до 30.11.2020), предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру (при их отсутствии — руководителю) авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Таким образом, денежные средства, выданные под отчет, в собственность физического лица

не переходят. Поэтому считаем, что рассматривать такие суммы в качестве налогооблагаемого дохода (экономической выгоды) подотчетного лица неправомерно.

То есть срок для возврата устанавливает руководитель, и этот срок законодательно не ограничен. Но злоупотреблять данной возможностью не взыскивать задолженность с подотчетника нельзя.

Необходимо учитывать, что выдача денежных средств под отчет подразумевает, что физическое лицо после совершения операций в интересах юридического лица должно отчитаться об израсходованных средствах, приложив к отчету оправдательные документы, а также вернуть остаток неизрасходованных сумм (при их наличии).

Специалисты Минфина России в письме от 24.09.2009 № 03-03-06/1/610 пояснили, что поскольку денежные средства, выданные работнику под отчет, должны быть возвращены, организацией должны приниматься все предусмотренные законодательством меры для обеспечения этого. Если срок для сдачи авансового отчета пропущен, то в соответствии со ст. 137 ТК РФ работодатель вправе не позднее одного месяца со дня окончания установленного срока принять решение об удержании из заработной платы работника соответствующей подотчетной суммы при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания. При невозможности удержания невозвращенных подотчетных сумм из заработка работника по каким-либо причинам организация может требовать возврата такого рода денежных средств в судебном порядке (ст. 248 ТК РФ).

По мнению Минфина России, а также налоговых органов, в случае невозврата лицом подотчетных сумм, равно как и в случае непредставления документов, подтверждающих произведенные расходы, у подотчетного лица возникает доход в денежной форме, учитываемый для целей исчисления НДФЛ (смотрите информацию ФНС России от 17.02.2020, письма Минфина России от 24.09.2009 № 03-

03-06/1/610, УФНС России по г. Москве от 12.10.2007 № 28-11/097861, от 27.03.2006 № 28-11/23487).

Кроме того, в информации ФНС России от 20.07.2017 на основе анализа материалов проверок в качестве нарушения для налоговых агентов указано в том числе на невключение в совокупный доход физического лица сумм, выданных под отчет на хозяйственные нужды, и не возвращенных (или по которым отсутствуют авансовые отчеты), а также доходов, полученных в натуральной форме (п. 1 ст. 210, подп. 1 п. 2 ст. 211, п. 1 ст. 226 НК РФ).

Арбитражная практика по данному вопросу противоречива. Президиум ВАС РФ в постановлении от 03.02.2009 № 11714/08 указал, что выданные работнику из кассы под отчет денежные средства до момента утверждения авансового отчета являются задолженностью работника перед организацией и не могут быть признаны полученным работником доходом, включаемым в налоговую базу по НДФЛ. Аналогичный вывод содержится в письме Минфина России от 14.01.2013 № 03-04-06/4-5.

Деньги, выданные под отчет, нельзя расценивать и как беспроцентный заем в связи с тем, что они не переходят в собственность работника (ст. 807 ГК РФ), а также по причине отсутствия договора займа между организацией и работником, подтверждающего согласие сторон на установление именно заемных отношений (ст. 808 ГК РФ). Поэтому в данной ситуации у работника не возникает дохода в виде материальной выгоды, предусмотренного подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ, подлежащего включению в налоговую базу по НДФЛ.

В постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 14.09.2009 № А32-27520/2008-19/520, ФАС Центрального округа от 27.11.2009 № А36-681/2009 указано, что подотчетные денежные средства, частично не возвращенные работником, не являются его доходом, облагаемым НДФЛ.

Позиция, что подотчетные суммы, по которым сотрудник не отчитался в установленный срок, не включаются в его доход, а образуют задолженность физического лица перед организацией, высказана в постановлении АС Центрального округа от 19.07.2016 № Ф10-2385/16. В некоторых судебных решениях ука-

зано, что только по истечении срока исковой давности невозвращенные суммы будут являться доходом физического лица и облагаться НДФЛ (смотрите также постановления Четвертого ААС от 25.03.2015 № 04АП-726/15, ФАС Поволжского округа от 01.04.2013 № А55-15647/2012).

Но имеются примеры судебных решений с иной точкой зрения. Так, из постановлений АС Уральского округа от 11.01.2023 № Ф09-9642/22, ФАС Поволжского округа от 22.09.2009 № А55-1433/2009, ФАС Уральского округа от 19.12.2008 № Ф09-9428/08-С2 следует, что если оправдательные документы на приобретение товара отсутствуют либо оформлены с нарушением требований законодательства, то суммы, выданные подотчетному лицу на хозяйственные расходы, образуют доход физического лица, подлежащий обложению НДФЛ. В постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.08.2005 № А19-31904/04-45-Ф02-3758/05-С1, ФАС Северо-Западного округа от 04.12.2006 № А05-5905/2006-29 суды пришли к выводу, что подотчетные суммы, не внесенные в кассу организации, являются доходом работника и облагаются НДФЛ.

В постановлении АС Центрального округа от 24.12.2015 № Ф10-4388/15 поддержана позиция налогового органа, согласно которой выданные под отчет денежные средства, по которым не представлен отчет и которые в установленный руководителем срок не возвращены в кассу организации, образуют доход физического лица, подлежащий обложению НДФЛ.

Оставляя в силе требования налогового органа постановлением АС Северо-Западного округа от 15.10.2020 № Ф07-11092/20 судьи также пришли к выводу, что не израсходованные на нужды организации и в действительности невозвращенные подотчетные средства, оставшиеся в распоряжении сотрудников организации, при непредставлении документов, подтверждающих расходование физическим лицом принятых под отчет денежных средств, являются их доходом и подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ, а также являются объектом обложения страховыми взносами. К аналогичному выводу пришли судьи АС Поволжского округа в постановлении от 21.02.2022 № Ф06-13834/21.

Эта же позиция подтверждена Верховным Судом РФ в определении от 03.02.2020 № 310-ЭС19-28047 (смотрите также информацию ФНС России от 17.02.2020).

Однако при рассмотрении дел о невозврате подотчетных сумм (об отсутствии отчетов об их расходовании) суды должны исходить из фактических обстоятельств в каждой конкретной ситуации. Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 14376/12 указано, что денежные средства, снятые с расчетных счетов организаций их работниками (либо выданные работникам под отчет), подлежат включению в налоговую базу этих работников по НДФЛ, если организациями при проверке не представлены документы, подтверждающие целевое расходование указанных сумм, а также приобретение и оприходование товарно-материальных ценностей. Суд согласился с тем, что при таких условиях согласно ст. 210 НК РФ указанные денежные средства являются доходом рассматриваемых работников и подлежат включению в их налоговую базу по НДФЛ (смотрите также постановления АС Дальневосточного округа от 02.02.2024 № Ф03-6183/23, АС Московского округа от 25.01.2024 № Ф05-33130/23, Девятого ААС от 22.02.2024 № 09АП-90047/23, АС Поволжского округа от 25.12.2019 № Ф06-55703/19).

Смотрите также материал: Подотчетные средства — в доход работника с удержанием НДФЛ: суды вновь поддерживают ФНС (обзор подготовлен экспертами компании ГАРАНТ, 2020 г.).

Следовательно, если задолженность по выданным подотчетным средствам остается после того, как истек срок для их возврата, установленный руководителем, возникает большой риск для работодателя, если эта сумма не будет им обложена НДФЛ.

Об этом можно судить, учитывая позицию чиновников и неоднозначный подход судов.

Во избежание этого данная задолженность должна быть своевременно возвращена.

В том числе можно по заявлению сотрудника удержать (остаток по авансовому отчету) при выплате зарплаты. Необходимы заявление работника с визой руководителя организации и приказ (распоряжение) работодателя об удержании этой суммы.

Смотрите материал: Энциклопедия решений. Удержания для погашения задолженности работодателю (ноябрь 2022 г.).

Надо не забывать, что на основании ст. 138 ТК РФ размер удержания не должен превышать 20 процентов от суммы заработной платы.

Статья 137 ТК РФ допускает, что удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю могут производиться для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях.

При этом работодатель вправе принять решение об удержании из заработной платы работника не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности или неправильно исчисленных выплат и при условии, если работник не оспаривает оснований и размеров удержания.

Работник также может вернуть сумму невозвращенного аванса добровольно наличными в кассу или перечислением.

*Ответ подготовил:
эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

Нужен ли кассовый аппарат для ИП, если есть терминал эквайринга? Нужен ли кассовый аппарат (при расчете с физическими лицами)?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

Да, нужен.

Обоснование вывода

Банковский терминал (POS-терминал), предоставляемый банком для осуществления расчетов посредством эквайринга, представляет собой устройство, которое позволяет считывать информацию с магнитной полосы или чипа банковской карты и связываться с банком для про-



ведения авторизации в автоматическом режиме (смотрите, в частности, апелляционное определение Московского городского суда от 12.02.2013 № 11-4633/13). То есть, в отличие от ККТ, банковский терминал предназначен прежде всего для проведения платежной операции с использованием банковской (платежной) карты, а не для фиксации и хранения информации о расчетах с покупателями (клиентами). Законодательство не устанавливает требования о наличии у POS-терминала функций ККТ (Решение Арбитражного суда Иркутской области от 14.08.2023 по делу № А19-26573/2022).

Осуществление расчетов с покупателями с использованием платежных карт посредством банковских терминалов (POS-терминалов) не освобождает организацию от обязанности применять ККТ при таких расчетах, кроме установленных законом случаев, когда ее применение не требуется (п. 1 ст. 1.2, ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (далее — Закон № 54-ФЗ). Смотрите также письмо Минфина России от 20.11.2013 № 03-01-15/49854.

То есть при осуществлении расчетов с покупателями (клиентами) применению подлежит ККТ, зарегистрированная в установленном порядке (п. 1 ст. 4.3 Закона № 54-ФЗ).

Неприменением ККТ признается отсутствие сформированных в момент и на месте расчета фискальных данных, подлежащих передаче через оператора фискальных данных (ОФД) в налоговый орган, содержащих информацию о совершенном расчете.

За неприменение ККТ при осуществлении расчета частью 2 ст. 14.5 КоАП предусмотрена административная ответственность:

- в отношении должностных лиц и ИП — штраф в размере от 1/4 до 1/2 размера суммы расчета, осуществленного без применения ККТ, но не менее 10 000 рублей.

В соответствии с примечанием к ст. 2.4 КоАП РФ лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, совершившие административные правонарушения, несут административную ответственность как должностные лица, если КоАП РФ не установлено иное.

В письме УФНС по Новгородской области от 02.08.2023 № 2.10-20/25816@ обращается

внимание, что при расчете, кроме терминального чека, который не является фискальным, «предчека», где указаны наименования заказанных блюд и сумма заказа, должен быть обязательно сформирован и выдан на руки покупателю чек ККТ. Чек является фискальным документом и должен обязательно содержать QR-код. При сканировании QR-кода через мобильное приложение ФНС России «Проверка чеков» можно получить чек в электронном виде. Смотрите также письмо ФНС России от 19.10.2023 № ЗГ-3-20/13522@.

*Ответ подготовил:
эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ,
кандидат юридических наук
Сулейманов Марат*

Ответ прошел контроль качества

Имеет ли право водитель-самозанятый оказывать услуги по перевозке автомобилей? Каким образом он должен заполнять путевой лист? Какие критерии применяются для признания отношений в рамках договора на оказание услуг по перевозке автомобилей с самозанятым трудовыми и начислению НДС/Л?

Ограничения на оказание услуг самозанятым приведены в ст. 4 и 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Там нет ограничения, которое запрещало бы заниматься грузоперевозками, в том числе автомобилями.

Но надо учитывать, что согласно п. 13 ст. 2 Федерального закона от 08.11.2007 № 259-ФЗ Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта лицо, занимающееся грузоперевозками, считается перевозчиком. А перевозчик — это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, который принимает на себя по договору обязательства по перевозке пассажиров или грузов и багажа.

То есть самозанятому, чтобы заниматься грузоперевозками, надо зарегистрироваться еще в качестве ИП.

Смотрите Вопрос: ИП хочет заключить договор с самозанятым, чтобы самозанятый перевозил груз на автомобиле ИП. Какой договор необходимо заключить? (ответ Горячей линии ГАРАНТ, январь 2024 г.)

При этом налогообложение все равно будет происходить в рамках налога на профессиональный доход.

Путевой лист при таких перевозках самозанятым-ИП оформляется в общем порядке.

Есть риск, что взаимоотношения между самозанятым и его заказчиком будут признаны трудовыми. Чтобы этого не произошло, договор следует заключать таким образом, чтобы в нем присутствовали положения не трудового, а гражданского законодательства (смотрите гл. 40 ГК РФ).

Кроме того, налоговики и суды определили ряд признаков, при наличии которых договор заказчика с самозанятым может быть признан трудовым.

Необходимо исключить эти признаки из взаимоотношений заказчика и самозанятого, тогда договор не будет перекалифицирован в трудовой.

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

Физическое лицо — единственный участник ООО «Х» заключает с ООО «Х» договор о предоставлении беспроцентного займа 12 000 000 руб. ООО «Х» обязуется этот заем вернуть.

Является ли доходом ООО «Х» полученный заем? В случае частичного прощения долга заимодавцем будет ли являться это прощение доходом у ООО «Х»? В случае закрытия предприятия и невозможности возврата денежных средств будет ли являться доходом невозвращенный заем?

Для целей налогообложения прибыли сумма займа не учитывается налогоплательщиком ни в доходах (при получении денежных средств), ни в расходах (при возврате займа) (подп. 10 п. 1 ст. 251, п. 12 ст. 270 НК РФ).

Смотрите Вопрос: Возникает ли у организации внереализационный доход при получении беспроцентных займов от участников организации — физических лиц, а также физических лиц, не являющихся участниками организации-заемщика? (ответ Горячей линии ГАРАНТ, май 2024 г.).

Сумму займа, которая будет прощена, в соответствующей части безопаснее всего организации включить в налогооблагаемые доходы.

Позиция официальных органов и наличие судебной практики свидетельствуют о вероятности возникновения претензий со стороны налоговых органов, в том случае если организация не включит сумму прощенного долга в состав внереализационных доходов.

Также в письме Минфина России от 11.07.2019 № 03-03-07/51347 указано, что если организация ликвидируется, то она должна включить в доходы всю кредиторскую задолженность и уплатить налог на прибыль. Это касается и кредиторской задолженности в виде невозвращенного займа.

Есть судебные акты, согласно которым ликвидация сама по себе не является основанием для включения сумм долга в доходы, если срок исковой давности не истек.

Но они давние, и поэтому сложно сказать, какова позиция судов по этому вопросу в настоящее время, что создает риск для налогоплательщика, если он не согласится с позицией чиновников (смотрите, например, постановление ФАС Поволжского округа от 22.01.2009 по делу № А55-6706/2008, постановление ФАС Московского округа от 13.12.2005 № КА-А40/12166-05-П, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.11.2006 № А33-8042/06-Ф02-5874/06-С1 по делу № А33-8042/06).

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

Какое количество должностей может занимать генеральный директор АО и ООО? Установлены ли ограничения? С какого мо-



мента генеральный директор считается массовым директором? Какие риски для общества это несет?

Гражданским законодательством не ограничено количество должностей, которые может занимать генеральный директор АО и ООО. Трудовым законодательством предусмотрено, что руководитель организации может работать по совместительству у другого работодателя только с разрешения уполномоченного органа юридического лица либо собственника имущества организации, либо уполномоченного собственником лица (органа). Руководитель организации не может входить в состав органов, осуществляющих функции надзора и контроля в данной организации (ст. 276 ТК РФ). При этом отсутствие у руководителя согласия работодателя на совместительство не препятствует такому совместительству (постановление АС Волго-Вятского округа от 15.02.2023 № Ф01-8790/22).

Нормативно понятие «массовый» руководитель не закреплено. Критерии для определения лица как так называемого массового руководителя иногда указывались в ряде писем, актов ФНС России, не носящих нормативного характера. Например, в письме ФНС России от 29.03.2019 № ГД-4-14/5722@ были названы признаки лиц, профессионально создающих номинальных юридических лиц: отсутствие постоянного места работы и (или) незначительный уровень дохода; низкий уровень образования; проживание в регионе, отличном от места регистрации юридического лица; наличие у таких лиц статуса учредителя (участника) и (или) руководителя нескольких юридических лиц, в отношении которых в ЕГРЮЛ внесена запись о недостоверности содержащихся в данном реестре сведений.

Регистрирующий орган может отказать в государственной регистрации, если руководитель при этом является «массовым» руководителем, то есть осуществляет полномочия такого в большом количестве юридических лиц. Отказы в подобных ситуациях регистрирующие органы мотивируют тем, что физическое лицо, которое обладает признаками «массового» руководителя, не может осуществлять организационно-хозяйственные функ-

ции в должном объеме. Соответственно, внесение сведений о нем в ЕГРЮЛ означало бы внесение недостоверных сведений, что противоречит требованиям законодательства, а также тем, что подобное поведение является недобросовестным (ст. 10 ГК РФ, смотрите, например, постановления АС Поволжского округа от 17.04.2017 № Ф06-19948/17 и от 06.12.2018 № Ф06-40213/18, Восемнадцатого ААС от 25.04.2017 № 18АП-3502/17, Тринадцатого ААС от 24.04.2018 № 13АП-4994/18).

Также в разработанной ФНС России Методике проведения оценки юридических лиц на базе интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» АИС «Налог-3» (приказ Федеральной налоговой службы от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@) в качестве одного из критериев учитывается наличие у юридического лица массового руководителя (в десяти и более организациях, смотрите Энциклопедию решений. Оценка налоговым органом юридических лиц по критериям риска; Энциклопедию решений. Критерии самостоятельной оценки рисков назначения выездных налоговых проверок).

При этом сам по себе факт осуществления одним лицом руководства несколькими компаниями не влечет негативных последствий для таких компаний или директора. Однако это обстоятельство может вызвать подозрения в добросовестности организации и послужить причиной более пристального внимания со стороны контрагентов, проверяющих органов, а при возникновении споров, если суду не будет предоставлено доказательств и разумных доводов, подтверждающих возможность и необходимость осуществления руководства таким количеством компаний, это может восприняться как одно из косвенных подтверждений недобросовестности (определения Верховного Суда РФ от 27.10.2022 № 305-ЭС22-14865, от 03.12.2021 № 309-ЭС21-22287, от 15.05.2020 № 306-ЭС20-5330).

*Ответ подготовил:
эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ
Ефимова Ольга*

Ответ прошел контроль качества