**Вопрос:** *За работником организации числится задолженность по выданным ему подотчетным суммам.Работник составил авансовый отчет на часть суммы, однако оправдательных документов не приложил. Нужно ли с такой суммы, которая не подтверждена оправдательными документами, исчислить НДФЛ?*

**Ответ:** Если работник представил авансовый отчет без приложения к нему соответствующих оправдательных документов, подотчетные суммы признаются его доходом и включаются в налоговую базу по НДФЛ. Такой позиции придерживаются контролирующие органы и Президиум ВАС РФ.

**Обоснование:** Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу, представить авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета, утверждение и окончательный расчет по нему осуществляются в срок, установленный руководителем ([п. 4.4](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D12169C4BCD1D5CF9883CE5287F461D7893169718629D189AFB9D6136970D68CC4a5W3L) Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 N 373-П).

Таким образом, обязанность подотчетного лица подтверждать осуществленные им расходы соответствующими документами закреплена нормативно. К указанным документам, в частности, относятся товарные чеки, накладные с приложением кассовых чеков или квитанции к приходным ордерам, подтверждающие оплату данного товара (работы, услуги), и др.

В соответствии с [п. 1 ст. 210](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D12169C4BCD1D5CF9883C9548CF563D7893169718629D189AFB9D6136970D78DC2a5W3L) Налогового кодекса РФ при определении налоговой 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.

Налоговые агенты, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДФЛ ([ст. 226](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D12169C4BCD1D5CF9883C9548CF563D7893169718629D189AFB9D6136B75DFa8WAL) НК РФ).

В рассматриваемом случае у организации отсутствуют доказательства того, что работник израсходовал подотчетные суммы на оплату расходов, связанных с осуществлением деятельности организации, поскольку документы, подтверждающие оплату понесенных расходов, им не предъявлены. Подотчетные суммы в кассу не возвращены. Это позволяет сделать вывод о том, что указанные денежные средства являются доходом руководителя и подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ. Такого подхода придерживаются контролирующие органы (см., например, Письма УФНС России по г. Москве от 12.10.2007 [N 28-11/097861](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1217CD8BEB9809C9084C45283FE36808B603C7Fa8W3L), от 27.03.2006 [N 28-11/23487](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1217CD8BEB9809C918AC5578CFE36808B603C7Fa8W3L)). Не так давно правомерность такого подхода подтвердил и Президиум ВАС РФ (Постановления от 05.03.2013 [N 14376/12](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1216CD9BDB9809C9680C5518DF06B8A8339307D84a2WEL), от 05.03.2013 [N 13510/12](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1216CD9BDB9809C9680C5518DF16B8A8339307D84a2WEL)).

Определение дохода, подлежащего налогообложению, производится организацией после утверждения авансового отчета работника, а исчисление и удержание сумм налога производятся в соответствии с [п. 4 ст. 226](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D12169C4BCD1D5CF9883C9548CF563D7893169718629D189AFB9D6136970D788C5a5W0L) НК РФ на ближайшую дату выплаты работнику дохода в денежной форме ([Письмо](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1217CD8BEB9809C9483C55183F16B8A8339307D84a2WEL) Минфина России от 14.01.2013 N 03-04-06/4-5).

В заключение отметим, что до недавнего времени налоговым агентам удавалось доказать в суде правомерность невключения в налоговую базу по НДФЛ подотчетных средств, за которые работник не отчитался в установленном порядке. Арбитры, как правило, соглашались с тем, что такие суммы не являются экономической выгодой физического лица, представляют собой задолженность работника перед работодателем, в собственность работника не переходят и, следовательно, не могут признаваться налогооблагаемым доходом работника (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 03.02.2012 по делу [N А82-3116/2011](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1216CDDA9B9809C918BCD5983FE36808B603C7Fa8W3L), ФАС Московского округа от 16.06.2010 [N КА-А40/5879-10-3](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1216CC6ACB9809C9480C45683F26B8A8339307D84a2WEL) по делу N А40-125078/09-126-900).

Однако после принятия Постановлений Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 [N 14376/12](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1216CD9BDB9809C9680C5518DF06B8A8339307D84a2WEL), от 05.03.2013 [N 13510/12](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D1216CD9BDB9809C9680C5518DF16B8A8339307D84a2WEL) шансы на положительный исход подобного спора практически отсутствуют. Ведь в силу [п. 61.9 гл. 12](consultantplus://offline/ref=1E4430BE286C7564D12169C4BCD1D5CF9883CF5280F068D7893169718629D189AFB9D6136970D689C0a5W6L) Регламента арбитражных судов Российской Федерации (утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 05.06.1996 N 7) арбитражные суды при вынесении решений обязаны учитывать мнение Президиума ВАС РФ, изложенное в принятых им постановлениях.

О.О.Романов

Группа компаний

"Аналитический Центр"

Е.М.Сигаева

Группа компаний

"Аналитический Центр"

26.12.2013