

О вопросах налогообложения командировочных расходов

По материалам консультаций Коллегии Налоговых Консультантов.

// «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в кредитных организациях», №5, 2010 года

I. Описание ситуации

Согласно пп.12 п.1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки, носящие производственный характер и включающие, в частности, наем жилого помещения.

Согласно п.3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, включая возмещение командировочных расходов.

Абзацем 10 п. 3 указанной статьи предусмотрено, что при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются, в частности, фактически произведенные и документально подтвержденные расходы по найму жилого помещения.

В целях сокращения расходов на наем жилого помещения Банк собирается привлекать туристические фирмы (далее - «Турфирма»), организующие проживание командированного сотрудника в гостиницах.

Вопросы

Вправе ли Банк учесть для целей налогообложения прибыли и не облагать налогом на доходы физических лиц расходы на проживание в гостинице, связанные с оплатой командировок сотрудников как на территории РФ, так и за пределы РФ, если в качестве оправдательных документов за проживание в гостинице у Банка будут только счета Турфирмы и акт выполненных работ, подписанный с Турфирмой?

Необходимы ли в данном случае дополнительные документы от гостиницы, подтверждающие стоимость услуг (например, счет гостиницы, выставленный Турфирме); факт пребывания командированного сотрудника в гостинице (ваучер на проживание в гостинице с отметкой гостиницы о въезде/выезде) или иные документы?

Мнение консультантов

Банк вправе учесть в составе прочих расходов, связанным с производством и реализацией, расходы по оплате услуг туристической фирмы, организовавшей проживание командированного сотрудника в гостинице, на основании полученных Банком оправдательных документов, составленных туристической фирмой, а именно - акта выполненных работ (оказанных услуг) и счета.

По нашему мнению, дополнительных документов, кроме документов, перечисленных ниже по тексту в разделе «Обоснование мнения консультантов» в целях обеспечения документального подтверждения расходов по проживанию в гостинице не требуется.

Однако, мы считаем, что, если есть возможность закрепить в договоре на оказание услуг по организации проживания направляемого в командировку сотрудника Банка, обязанность представить Банку в качестве приложения к акту выполненных работ (оказанных услуг) копию счета, счета-фактуры (или его копию), полученных туристической фирмой от гостиницы, это не было бы лишним.

Также не лишним будет и предоставление сотрудником, направленным в командировку, ваучера на проживание в гостинице с отметками о времени заселения и выселения, если выдача ваучера предусмотрена договором, заключенным Банком с туристической фирмой.

В рассматриваемой ситуации сотруднику Банка, направляемому в командировку, денежные средства на оплату проживания в гостинице не выдаются, следовательно, налоговая база в целях обложения налогом на доходы физических лиц (далее по тексту - НДФЛ) отсутствует и вопрос об обложении НДФЛ расходов Банка на оплату проживания в гостинице направленного в командировку сотрудника Банка, утрачивает актуальность.

Обоснование мнения консультантов

Налог на прибыль.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 252 НК РФ после внесения в нее изменений Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ разрешает признавать расходы, которые подтверждены не только документами, составленными в соответствии с законодательством РФ, но и иными документами, подтверждающими осуществление расхода, в том числе и косвенно.

В НК РФ не определен перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций и не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению), поэтому при решении вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли необходимо исходить из того, подтверждают документы, имеющиеся у налогоплательщика, произведенные им расходы или нет.

Следовательно, условием для включения затрат в налоговые расходы является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены. При этом, во внимание должна приниматься

достоверность представленных налогоплательщиком доказательств в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности.

Расходы на наем жилого помещения, произведенные в связи с командированием[1] работника, в силу подпункта 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ относятся в целях налогообложения прибыли к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Законодательство РФ о налогах и сборах не устанавливает точный перечень документов, подлежащих оформлению для подтверждения расходов на наем жилого помещения, произведенные в связи с командированием работника в целях исчисления налога на прибыль организаций.

Не закреплена законодательством и обязательность использования форм документов строгой отчетности, которые могут пользоваться гостиничные хозяйства, утвержденных Приказом Минфина РФ № 121, в качестве подтверждающих.

Аналогичные мнению консультантов выводы приведены в Постановлениях Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.03.2009г. по делу № А26-4825/2008, от 15.06.2007г. по делу № А56-25147/2006.

В связи с изложенным консультанты считают, что в рассматриваемой ситуации Банк вправе учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы по оплате услуг туристической фирмы, организовавшей проживание командированного сотрудника в гостинице, на основании полученных Банком оправдательных документов, составленных туристической фирмой, а именно - акта выполненных работ (оказанных услуг) и счета.

Косвенным подтверждением мнения консультантов является позиция специалистов Минфина РФ, изложенная в Письме от 15.09.2005г. № 03-03-04/2/58: **«расходы по найму жилого помещения, оплату которых произвел работодатель в безналичном порядке, признаются в налоговом учете на дату утверждения авансового отчета. При этом документами, подтверждающими вышеназванный расход, являются**

**акт
выполненных работ (
оказанных услуг
) и
документы, подтверждающие оплату
этих
расходов»**
.

На наш взгляд, **Банк вправе отнести на расходы**, уменьшающие налоговую базу, в соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ **всю сумму расходов по оплате услуг туристической фирмы**, так как:

во-первых, **перечень расходов на командировки**, установленный подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ, **является открытым**.
Конструкция подпункта 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ, предусматривающего включение в прочие расходы, связанные с реализацией, расходов на командировки, позволяет сделать вывод о том, что указанный **перечень не является закрытым**;
;

во-вторых, **комиссионное вознаграждение, причитающееся туристической фирме, является затратами, непосредственно связанными**, логически и экономически, **с расходами по найму жилого помещения**
.

Вывод о том, что перечень расходов на командировки, установленный подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ, является открытым подтверждается Постановлением ФАС Уральского округа от 11.05.2006г. № Ф09-3490/06-С7.

Однако, консультанты рекомендуют, с целью полного исключения вероятности споров с налоговыми органами, закрепить в договоре с туристической фирмой положение о том, что в оправдательных документах, помимо общей стоимости выполненной работы

(оказанной услуги), подлежит указание **о стоимости проживания** в гостинице и **размере комиссионного вознаграждения**[2]

, причитающегося туристической фирме за оказание услуги по организации проживания командированных сотрудников Банка.

В этом случае, Банк правомерно может учесть в налоговом учете расходы в части:

- стоимости проживания как командировочные расходы в силу подпункта 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ;
- комиссионного вознаграждения, причитающегося туристической фирме, как суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги) или другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, на основании подпункта 3 или 49[3], соответственно, пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Также правомерным будет учет общей стоимости услуг, оказанных туристической фирмой, как других расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в соответствии с подпунктом 3 или 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

По нашему мнению, дополнительных документов, кроме договора с туристической фирмой, акта выполненных работ (оказанных услуг) и счета, составленных туристической фирмой, приказа о направлении сотрудника в командировку и об установлении ему задания, командировочного удостоверения с отметками об прибытии и выбытии, отчета о выполнении задания, в целях обеспечения документального подтверждения расходов по проживанию в гостинице не требуется.

Однако, мы считаем, что, если есть возможность закрепить в договоре на оказание услуг по организации проживания направляемого в командировку сотрудника Банка, обязанность представить Банку в качестве приложения к акту выполненных работ (оказанных услуг) копию счета, счета-фактуры (или его копию), полученных туристической фирмой от гостиницы, это не было бы лишним.

Также не лишним будет и предоставление сотрудником, направленным в командировку, ваучера на проживание в гостинице с отметками о времени заселения и выселения, если выдача ваучера предусмотрена договором, заключенным Банком с туристической

фирмой.

Налог на доходы физических лиц.

Согласно пункту 1 статьи 207 НК РФ «Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее в настоящей главе - налогоплательщики) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации».

В соответствии с пунктом 1 статьи 209 НК РФ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 210 НК РФ «При определении налоговой базы **учитываются все доходы** налогоплательщика, **полученные им** как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 настоящего Кодекса».

В рассматриваемой ситуации сотруднику Банка, направляемому в командировку, денежные средства на оплату проживания в гостинице выдаваться не будут, следовательно, доход в натуральной форме не возникает, налоговая база в целях обложения НДФЛ отсутствует.

Таким образом, вопрос об обложении НДФЛ расходов Банка на оплату проживания в гостинице направленного в командировку сотрудника Банка, утрачивает актуальность.

Аналогичная ситуация возникает и в случае оплаты Банком счета гостиницы в безналичном порядке.

Кроме того, в составе **доходов, не подлежащих налогообложению** (освобождаемых от налогообложения), которые перечислены в пункте 3 статьи 217 НК РФ упомянуты «**все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации**

, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации),

связанных

», в том числе, «

с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей

(включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов)».

Действующим законодательством предусмотрены гарантии при направлении работников в служебные командировки. Так, статьей 167 ТК РФ установлено, что «**При направлении работника в служебную**

командировку ему гарантируются

сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также

возмещение расходов, связанных со служебной командировкой

».

Иными словами, в случае, когда **сотрудник** Банка, направляемый в командировку, **само**
стоятельно

оплачивает проживание

в гостинице

за счет выданных ему

под отчет

денежных средств

, они являются доходом сотрудника,

не подлежащим налогообложению.

В пункте 3 статьи 217 НК РФ содержится норма, согласно которой при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и

за ее пределы **в доход**, подлежащий налогообложению, **не включаются фактически произведенные и документально подтвержденные**[4]

целевые

расходы по найму жилого помещения

.

Документы и литература.

1. **ГК РФ** - Гражданский кодекс Российской Федерации (ч.I) от 30.11.1994г. № 51-ФЗ, (ч.II) от 26.01.1996г. № 14-ФЗ, (ч. III) от 26.11.2001г. № 146-ФЗ, (ч. IV) от 18.12.2006г. № 230-ФЗ;
2. **НК РФ** - Налоговый кодекс Российской Федерации (ч.II) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ;
3. **Закон № 58-ФЗ** - Федеральный закон Российской Федерации от 06.06.2005г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»;
4. **ТК РФ** - Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001г. № 197-ФЗ;
5. **Приказ Минфина РФ № 121** - Приказ Минфина Российской Федерации от 13.12.1993г. № 121 «Об утверждении форм документов строгой отчетности».

II. Описание ситуации

На основании Приказа сотрудник Банка находился в служебной командировке один день (29 апреля), по возвращении из командировки им предоставлены в бухгалтерию первичные документы (ж/д билеты - дата отправления 28 апреля, дата прибытия 30 апреля).

Согласно Постановлению Правительства РФ от 13.10.2008г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» (п.4) «Днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки - дата прибытия указанного транспортного средства в место работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем выезда в служебную командировку считаются текущие сутки, а с 00 часов и позднее - последующие сутки.

Аналогично определяется день приезда работника в место постоянной работы.

Вопрос о явке работника на работу в день выезда в командировку и в день приезда из командировки решается по договоренности с работодателем».

Вопрос

Правомерно ли Банк оплатит сотруднику суточные и отнесет их, а также затраты по возмещению сотруднику стоимости железнодорожных билетов, приобретенных за наличный расчет, на расходы, уменьшающие налоговую базу, если согласно Приказу, сотрудник находился в командировке 1 день, а согласно первичным документам (ж/д билеты), командировка была - 3 дня.

Мнение консультантов

Банк вправе отнести на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, затраты по возмещению сотруднику:

- стоимости проезда (железнодорожных билетов, приобретенных командированным сотрудником);
- суточные (дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места жительства), **за каждый день нахождения в командировке и за дни нахождения в пути**
, включая выходные и нерабочие праздничные дни.

Консультанты считают, что Банку необходимо отменить приказ (распоряжение) о направлении в командировку в связи с допущенной при оформлении ошибкой и издать новый приказ (распоряжение) с указанием правильного срока командировки.

Обоснование мнения консультантов

В соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ **к прочим расходам**, связанным с производством и реализацией,

относятся расходы

на командировки, в частности

на проезд работника к месту командировки и обратно

к месту постоянной работы, наем жилого помещения и

суточные

.

Понятие служебной командировки приведено в статье 166 ТК РФ, согласно которой «*Служебная командировка - поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы*»

. Этой же статьей предусмотрено, что особенности направления работников в служебные командировки устанавливаются в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Согласно статье 167 ТК РФ при направлении работника в служебную командировку ему гарантируются возмещение расходов, связанных со служебной командировкой. **Обязанность**

работодателя

возмещать

работнику, направленному в служебную командировку,

расходы по проезду

, по найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (

суточные

) и иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя,

закреплена в статье 168

ТК РФ. При этом, порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом (статья 168 ТК РФ).

В целях определения особенностей направления работников в служебные командировки, на основании указанной выше нормы статьи 166 ТК РФ, Постановлением Правительства № 749 утверждено Положение об особенностях направления работников в служебные командировки (далее по тексту - Положение), на которое Банком приведена ссылка в тексте вопроса.

Банком справедливо отмечено, что в соответствии с пунктом 4 Положения «**Днем выезда в командировку считается дата отправления** поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы[5] командированного, а **днем приезда из командировки - дата прибытия** указанного **транспортного средства в место постоянной работы**». При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00 часов и позднее - последующие сутки.

В случае если станция, пристань или аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани или аэропорта.

Аналогично определяется день приезда работника в место постоянной работы.

Вопрос о явке работника на работу в день выезда в командировку и в день приезда из командировки решается по договоренности с работодателем».

Работники направляются в командировки по распоряжению работодателя на определенный срок

для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (абзац второй пункта 3 Положения).

В первом абзаце упомянутого пункта 4 Положения установлено, что «**Срок командировки определяется работодателем** с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения».

В силу пункта 7 Положения работнику на основании решения работодателя «**оформляется командировочное удостоверение, подтверждающее срок**

его пребывания
в командировке
(

дата приезда

в пункт (пункты) назначения и

дата выезда

из него (из них)), за исключением случаев, указанных в пункте 15 настоящего Положения
».

По указанным в командировочном удостоверении **отметкам[6] о датах приезда** в пункт назначения и в место постоянной работы

определяется

фактический срок

пребывания в месте

командирования

.

Пункт 11 Положения, коррелируя с нормами статей 167 и 168 ТК РФ, предусматривает, что «*Работникам возмещаются расходы по проезду[7] и найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне постоянного места жительства (суточные), а также иные расходы, произведенные работником с разрешения руководителя организации.*

Размеры расходов, связанных с командировкой, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом».

Кроме того, в абзаце третьем пункта 11 Положения закреплено, что «*Дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места жительства (*

суточные

),

возмещаются

работнику

за каждый день нахождения в командировке

, включая выходные и нерабочие праздничные дни

, а также

за

дни нахождения в пути

, в том числе за время вынужденной остановки в пути, с учетом положений, предусмотренных пунктом 18 настоящего Положения

».

Следовательно, **Банк вправе отнести на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, затраты по возмещению** сотруднику:

- стоимости проезда (железнодорожных билетов, приобретенных командированным сотрудником за наличный расчет), независимо от того, за счет каких средств, полученных под отчет денежных средств, аванса[8], или собственных средств, он оплатил проездные документы (железнодорожные билеты);
- суточные (дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места жительства), **за каждый день нахождения в командировке и за дни нахождения в пути**, включая выходные и нерабочие праздничные дни.

Считаем необходимым отметить, что в указанной в тексте вопроса ситуации, по мнению консультантов, был **некорректно оформлен приказ** (распоряжение) о направлении в командировку сотрудника на 1 день, так как при этом не было учтено время нахождения в пути.

Консультанты считают, что **Банку необходимо отменить** указанный **приказ** (распоряжение) в связи с допущенной при оформлении ошибкой и **издать новый приказ** (распоряжение) с указанием правильного срока командировки.

Документы и литература

1. **НК РФ** - Налоговый кодекс Российской Федерации (ч.I) от 31.07.98г. № 146-ФЗ и (ч.II) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ;
2. **ТК РФ** - Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001г. № 197-ФЗ;
3. **Постановление № 749** - Постановление Правительства Российской Федерации от 13.10.2008г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки»

[1] В соответствии со статьей 166 ТК РФ служебная командировка - поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

[2] В соответствии с пунктом 2 статьи 709 ГК РФ, нормы которой применяются согласно статье 783 ГК РФ к договору возмездного оказания услуг (если это не противоречит статьям 779 - 782 ГК РФ), «Цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение»,

[3] Подпункт 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ также носит открытый характер.

[4] «При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 рублей за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2 500 рублей за каждый день нахождения в заграничной командировке» (последнее предложение абзаца 9 пункта 3 статьи 217 НК РФ).

[5] «В целях настоящего Положения местом постоянной работы следует считать место расположения организации (обособленного структурного подразделения организации), работа в которой обусловлена трудовым договором (далее - командирующая организация)» (пункт 3 Положения).

[6] Отметки о дате приезда в место командирования и дате выезда из него, которые делаются в командировочном удостоверении, заверяются подписью полномочного должностного лица и печатью, которая используется в хозяйственной деятельности организации, в которую командирован работник, для засвидетельствования такой подписи (пункт 7 Положения).

[7] «Расходы по проезду к месту командировки на территории Российской Федерации и обратно к месту постоянной работы и по проезду из одного населенного пункта в другой, если работник командирован в несколько организаций, расположенных в разных населенных пунктах, включают расходы по проезду транспортом общего пользования

соответственно к станции, пристани, аэропорту и от станции, пристани, аэропорта, если они находятся за чертой населенного пункта, при наличии документов (билетов), подтверждающих эти расходы, а также страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей» (пункт 12 Положения).

[8] «Работнику при направлении его в командировку выдается денежный аванс на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения и дополнительных расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства (суточные)» (пункт 10 Положения).