Письмо Минфина России от 13.06.2017 № 03-03-РЗ/36418

«Об учете расходов на командировки»

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел обращение и сообщает следующее.

В соответствии со статьями 106 и 107 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) выходные дни и нерабочие праздничные дни - это время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей.

Согласно статье 166 ТК РФ служебная командировка - поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

В соответствии со статьей 167 ТК РФ при направлении работника в служебную командировку ему гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Особенности направления работников в служебные командировки устанавливаются Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» (далее - Положение).

Согласно пункту 3 Положения работники направляются в командировки на основании решения работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

В целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на командировки, включая расходы на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы.

Как указывается в рассматриваемом обращении, командировки, согласно приказам работодателя, оформляются на рабочие дни, а билеты для проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы приобретаются в выходные дни, предшествующие дню начала командировки, или в выходные дни, следующие за датой окончания командировки.

Необходимо отметить, что расходы работника на проезд к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в указанные дни связаны с выполнением возложенного на него работодателем служебного поручения. При этом днем начала или окончания командировки, следует считать соответствующую дату в приказе работодателя о командировках.

По мнению Департамента, расходы на приобретение проездного билета для проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в выходные дни, предшествующие дню начала командировки, или в выходные дни, следующие за датой окончания командировки, могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

При этом указанные расходы включаются в налоговую базу по налогу на прибыль, если задержка выезда командированного из места командировки (либо более ранний выезд работника к месту назначения) произошла с разрешения руководителя, подтверждающего в соответствии с установленным порядком целесообразность произведенных расходов.

В отношении налогообложения налогом на доходы физических лиц сообщаем следующее.

Пунктом 3 статьи 217 Кодекса предусмотрено освобождение от обложения налогом на доходы физических лиц всех видов 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 исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая возмещение командировочных расходов).

В абзаце двенадцатом данного пункта указано, что 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 целевые расходы на проезд до места назначения и обратно.

Таким образом, если работник убывает в командировку ранее даты, указанной в приказе о командировании (возвращается из командировки позднее установленной даты), оплата его проезда в некоторых случаях не может рассматриваться как компенсация расходов, связанных со служебной командировкой.

В частности, если срок пребывания в месте командирования значительно превышает срок, установленный приказом о командировании (например, в случае, если сразу после окончания командировки работнику предоставляется отпуск, который он проводит в месте командирования), имеет место получение работником экономической выгоды, предусмотренной статьей 41 Кодекса, в виде оплаты организацией проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы.

В этом случае оплата организацией за сотрудника обратного билета со сроком приезда позднее окончания срока командировки, обозначенного в приказе о командировании, в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 211 Кодекса признается его доходом, полученным в натуральной форме. Стоимость указанного билета подлежит обложению налогом на доходы физических лиц в полном объеме в соответствии с положениями статьи 211 Кодекса.

Если же, например, работник остается в месте командирования, используя выходные или нерабочие праздничные дни, оплата организацией проезда от места проведения свободного от работы времени до места работы не приведет к возникновению у него экономической выгоды.

Аналогичный подход используется в случае выезда работника к месту командировки до даты ее начала.

Директор Департамента А.В. Сазанов