

**ВСЕ О КОМАНДИРОВКАХ
ДЛЯ БУХГАЛТЕРА**

15 февраля 2019 г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Командировки: регламентация и оформление

В соответствии со статьей 166 Трудового кодекса под служебной командировкой понимается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Исходя из данного определения, в командировку можно направить только сотрудника, занятого в организации по трудовому договору. При этом направление поездки значения не имеет.

Так, признается командировкой поездка работника на основании письменного решения работодателя в обособленное подразделение командирующей организации, например, представительство или филиал (п. 3 Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749). Можно учесть в качестве расходов на командировку и затраты на служебную поездку работника в дочерние и зависимые организации (письмо Минфина России от 02.09.2009 № 03-03-06/1/560). Признается в составе командировочных расходов оплата проезда по производственным вопросам надомного работника из места его постоянной работы (дома) к месту нахождения организации и обратно к месту постоянной работы (дому) (письмо Минфина России от 27.05.2011 № 03-03-06/1/316). Обоснованы и могут быть учтены для налогообложения расходы на служебную поездку дистанционного сотрудника в место нахождения работодателя (письма Минфина России от 14.06.2018 г. N 03-04-06/40744, от 01.08.2013 № 03-03-06/1/30978).

Порядок оформления служебных командировок утвержден Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 «Положение о порядке направления работников в служебные командировки» (с учетом изменений, внесенных постановлениями Правительства РФ от 29.12.2014 №1595 и от 29.07.2015 N 771).

Срок командировки определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения. 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 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 (п. 4 Положения о командировках). 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.

Работнику при направлении его в командировку выдается денежный аванс на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения и суточные, которые должны компенсировать дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства. А по возвращении из командировки работник обязан в течение 3 рабочих дней представить своему работодателю авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах (п. 26 Положения о командировках). К авансовому отчету должны быть приложены первичные документы, подтверждающие фактически понесенные в период служебной поездки расходы. На основании авансового отчета и приложенных к нему документов производится окончательный расчет с сотрудником по выданному авансу.

Таким образом, для признания служебной поездки сотрудника командировкой и подтверждения соответствующих расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения необходимо иметь следующий комплект документов:

- письменный приказ о направлении сотрудника в командировку;
- служебную записку сотрудника, если он едет к месту командировки и обратно на служебном, личном, арендованном или попутном транспорте;
- в случае проезда в командировку не на общественном транспорте - документы, подтверждающие использование служебного, личного, арендованного или попутного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта);
- при отсутствии первичных документов, подтверждающих срок командировки (билетов на проезд общественным транспортом, квитанций гостиницы и иных бланков строгой отчетности),

- письменное подтверждение принимающей стороны о присутствии работника в месте командирования в течение определенного периода времени;
- авансовый отчет работника об израсходованных в связи с командировкой суммах;
- первичные документы, подтверждающие фактические расходы на проезд (билеты, путевые листы, чеки на ГСМ и т.п.), оформление проездных документов, предоставление в поездах постельных принадлежностей, найм жилого помещения, а также иные расходы, связанные с командировкой;
- табель учета рабочего времени (формы Т-12 и Т-13). За дни командировки в таблице проставляется код «К». Если сотрудник в командировке работает в свой выходной день, то используется два кода: «К» и «РВ», поскольку в соответствии со статьей 153 Трудового кодекса за работу в выходной день положена двойная оплата.

В соответствии со статьей 167 Трудового кодекса и пунктом 9 Постановления Правительства РФ от 13.10.2008 N 749 при направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности), среднего заработка за период нахождения в командировке и в пути за все дни работы по графику командирующей организации, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой. К таким расходам согласно Трудовому кодексу относятся расходы по проезду, найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные), а также иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя (статья 168 ТК РФ). Порядок и размеры возмещения этих расходов должен быть установлен коллективным договором или локальным нормативным актом. Причем в тех случаях, когда Трудовым кодексом предусматривается сохранение за работником среднего заработка, следует исчислять именно средний заработок, а не выплачивать текущую заработную плату, даже если заработная плата оказывается выше среднего заработка, рассчитанного в установленном порядке (письмо Роструда от 05.02.2007 N 275-6-0).

Наличие второй работы (как основной, так и по совместительству) не препятствует направлению работника в командировку. Если, конечно, не должны быть применены общие ограничения, например, в случае беременности или ученичества. Однако сотрудник должен сообщить второму работодателю о том, что его направляют в командировку, и оформить период своего отсутствия. В этом случае командирующая организация по заявлению работника выдает ему справку о направлении в служебную поездку или копию приказа о командировке. Вынужденное отсутствие, как правило, оформляется в виде отпуска за свой счет, для чего работник должен обратиться к работодателю с заявлением.

В случае «внутреннего совместительства» организация, направляя работника в командировку по одной из работ, фактически санкционирует его отсутствие на другой работе. Оплата в данном случае ничем не отличается от оплаты в ситуации с внешним совместительством: средний заработок сохраняется только по той работе, по которой работник направляется в поездку.

2. Учет и налогообложение расходов на командировки

Для признания в целях налогообложения любых затрат должны выполняться условия, установленные статьей 252 Налогового кодекса: экономическая обоснованность, документальное подтверждение и направленность расходов на получение дохода.

Поскольку в законе «О бухгалтерском учете» отсутствует требование об обязательном применении унифицированных форм первичной учетной документации, все применяемые организацией формы первичных документов должны быть утверждены локальным нормативным актом: приказом руководителя организации, учетной политикой и т.п. При этом первичные документы должны содержать обязательные реквизиты, утвержденные законом «О бухгалтерском учете».

Правильно оформленные первичные учетные документы на бумажном носителе и в электронном виде с использованием электронной подписи имеют равную юридическую силу, поэтому могут быть использованы как в налоговом, так и бухгалтерском учете. При этом для целей бухучета и налогообложения электронные документы можно заверять любым видом электронной подписи (в том числе простой или усиленной неквалифицированной подписью), если с контрагентом подписано соглашение об обмене первичными документами с помощью таких подписей. Налоговое законодательство предъявляет требование по применению квалифицированной электронной подписи только для счетов-фактур и при электронном взаимодействии с налоговыми органами (письма Минфина России от 05.05.2015 N 07-01-06/25701, от 04.08.2015 №03-03-06/44905).

При расчете налога на прибыль в составе расходов на командировки учитываются (пп.12 п.1 статьи 264 Налогового кодекса):

- оплата проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- суточные или полевое довольствие;
- затраты на найм жилого помещения и оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, в номере, за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Такой же состав расходов на командировки предусмотрен для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы за вычетом расходов».

Расходы на командировки отражаются в бухгалтерском учете и признаются при расчете налога на прибыль на основании утвержденного в установленном порядке авансового отчета и иных документов, свидетельствующих о фактически осуществленных затратах и подтверждающих фактический срок пребывания работника в служебной командировке (письмо Минфина России от 10.09.2015 г. N 03-03-06/2/52238).

При расчете налога на прибыль датой осуществления всех расходов, связанных с командировкой, признается дата утверждения авансового отчета (пп.6 п.7 ст. 272 НК РФ). Это нужно иметь в виду, в частности, при заграничных командировках, когда некоторые расходы (на оформление загранпаспорта, визы, медицинскую страховку) могут возникать задолго до начала командировки (письмо Минфина России от 03.06.2014 г. № 03-03-РЗ/1/26511).

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы за вычетом расходов», может учесть затраты тогда, когда они фактически понесены и оплачены. В тот момент, когда деньги выданы работнику на командировку под отчет, расходы еще не произведены и за работником числится задолженность. Кроме того, еще нет документов, подтверждающих расходы. И только после того, как работник представит авансовый отчет, приложив к нему оправдательные документы, а руководитель его утвердит, затраты можно признавать в целях налогообложения (пп. 13 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ). А если у работника возникает перерасход по сравнению с суммой ранее выданного аванса, то затраты на командировку будут признаваться расходами на УСН после возмещения работнику суммы перерасхода.

Фактический срок пребывания работника в месте командирования определяется по проездным документам. При проезде в командировку на личном, служебном, арендованном или попутном транспорте подтвердить срок командировки можно документами о найме жилого помещения в месте командирования, а при проживании в гостинице - квитанцией и др. При отсутствии таких документов работник должен представить служебную записку или иной подтвержденный принимающей стороной документ, где указан срок командировки.

Затраты, связанные с выплатой компенсации работникам за дни отъезда в командировку и прибытия из нее, могут также быть учтены при расчете налога на прибыль, поскольку в соответствии с Трудовым кодексом эти дни и дни нахождения в пути относятся к периоду командировки.

Причем по смыслу статей 106, 107, 166 ТК РФ выезд, нахождение командированного работника в пути или его возвращение к месту работы в выходной или нерабочий праздничный день по распоряжению работодателя относятся к случаям привлечения работника к работе в выходные или нерабочие праздничные дни. Данный вывод подтверждается решением Верховного Суда Российской Федерации от 20.06.2002 г. N ГКПИ02-663. Поэтому если работник должен выехать в командировку или работать там в выходной или праздничный день, то за эти дни оплата должна быть произведена не менее чем в двойном размере (статья 153 Трудового кодекса, письмо Минтруда России от 13.10.2017 N 14-2/В-921). Либо по желанию работника оплата за выходные и праздничные дни осуществляется в одинарном размере и одновременно ему предоставляется один день отдыха за каждый выходной день без содержания (статья 153 Трудового кодекса).

Оплата в повышенном размере производится за часы, фактически отработанные в выходной или нерабочий праздничный день. Если на выходной или нерабочий праздничный день приходится часть

рабочего дня, то в повышенном размере оплачиваются часы, фактически отработанные в выходной или нерабочий праздничный день (от 0 часов до 24 часов). Поэтому чтобы определить сумму оплаты за работу в период командировки в выходной или праздничный день, необходимо издать приказ о графике работы в служебной поездке.

Порядок расчета часовой тарифной ставки для оплаты в выходные и праздничные дни законодательством не установлен. Но по мнению Минздрава, для этого следует сумму 12 окладов разделить на норму рабочего времени за год (письмо Минздрава России от 02.07.2014г. №16-4/2059436).

При этом важно учесть, что для работников, получающих оклад, при расчете повышенной оплаты за работу в выходной или праздник нужно учесть не только тарифную часть заработной платы, но и все компенсационные и стимулирующие выплаты, предусмотренные установленной в организации системой оплаты труда. Такой вывод из анализа статьи 153 Трудового кодекса был сделан Конституционным судом (Постановление Конституционного Суда РФ от 28.06.2018 N 26-П). И эта норма с 28 июня 2018 года является общеобязательной для всех работодателей.

Ранее считалось, что работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается работнику не менее чем в двойном размере исходя из фиксированного размера оплаты его труда без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат, поскольку в соответствии с ч. 4 ст. 129 ТК РФ под окладом понимается фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат (Определение ВС РФ от 21.11.2016 № 56-КГ16-22).

Часы, отработанные сверх обычного времени в выходные и праздники, не нужно рассматривать как сверхурочные (п. 3 ст. 152 ТК РФ, Федеральный закон от 18.06.2017 № 125-ФЗ). Оплатить их необходимо не менее чем в двойном размере, но оплачивать лишние часы работы еще и в полуторном размере, как сверхурочные, не нужно.

Если же по желанию работника за работу в выходной или праздник ему предоставляется другой день отдыха, то работа оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ст. 153 ТК РФ). Но дополнительный день отдыха положен полный и в том случае, когда сотрудник работал в выходной или праздник часть времени (письмо Минтруда от 17.03.2010 №731-6-1). При этом заработная плата работника в месяце использования им дополнительного дня отдыха не уменьшается (при условии отработки нормы рабочего времени и выполнения норм труда). В месяце использования работником дополнительного дня отдыха за работу в выходной день уменьшается норма рабочего времени, а не размер заработной платы (ответ на вопрос от 27.09.2018 <https://онлайнинспекция.рф/questions/view/101681>).

Следует обратить внимание на то, что, хотя работа в выходной день в период командировки оплачивается не по среднему заработку, а исходя из двойной тарифной ставки, тем не менее эти суммы в последующем не учитываются при исчислении среднего заработка, так же, как и все дни нахождения работника в служебной командировке исключаются из расчетного периода (письмо Минтруда России от 13.08.2015 n 14-1/в-608). Минтруд объясняет свою позицию тем, что согласно пп "а" п. 5 «Положения об особенностях исчисления средней заработной платы определяющим критерием для исключения из расчета среднего заработка начисленных сумм является период (время), за который они начислены. Поэтому время нахождения работника в служебной командировке, в том числе, время привлечения к работе в период командировки ввиду необходимости в выходные или праздничные дни, а также начисленные за это время суммы исключаются при расчете среднего заработка.

Пунктом 3 статьи 255 Налогового Кодекса установлено, что к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся, в частности, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе, надбавки в соответствии с законодательством к тарифным ставкам и окладам за работу в выходные и праздничные дни. Поэтому если утвержденные организацией правила внутреннего распорядка предусматривают режим работы в выходные и праздничные дни, то компенсационные выплаты работникам за дни отъезда в командировку и прибытия из командировки, приходящиеся на выходные дни, могут быть учтены в составе расходов на оплату труда на основании п. 3 ст. 255 НК РФ при условии их соответствия общим критериям признания расходов, установленным п.1 ст. 252 НК РФ (письма Минфина России от 13.06.2017 № 03-03-РЗ/36418, от 16.10.2015 N 03-03-06/2/59267, от 11.08.2014 г. N 03-03-10/39800 и др.).

А если системой оплаты труда в организации предусмотрена доплата между окладом и средней заработной платой за нахождение в командировке (и это указано в трудовом договоре работника), то данную доплату можно рассматривать как часть заработной платы и учитывать при расчете среднего заработка (письмо Минтруда России от 16.03.2016 № 14-1/В-226). Данные суммы учитываются также в составе расходов для налога на прибыль, при условии, что они предусмотрены трудовым и коллективным договором (письмо Минфина России 27.01.2009 № 03-03-06/1/34).

Трудовое законодательство не содержит требования оплачивать расходы, связанные со служебной командировкой, всем работникам в одинаковом размере. Поэтому организация вправе своим локальным нормативным актом предусмотреть дифференцированный размер компенсации данных расходов для работников, занимающих различные должности (письмо Минтруда России от 14.02.2013 N 14-2-291).

В соответствии со статьей 168 Трудового кодекса работодатель должен компенсировать работнику его фактические расходы на служебную поездку. Поэтому оплата расходов сотрудника на проезд к месту командировки и обратно к месту постоянной работы, проживание в месте командирования, а также возмещение прочих документально подтвержденных затрат, связанных со служебной поездкой, не облагается НДФЛ и страховыми взносами (пункт 3 статьи 217 НК РФ, статья 422 НК РФ). Лимитированы для целей НДФЛ и страховых взносов только размеры суточных.

Суточные

Глава 25 Налогового кодекса не содержит каких-либо ограничений по размеру суточных, выплачиваемых сотрудникам за период командировки. Поэтому данные расходы могут быть учтены на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе командировочных расходов в том размере, который установлен локальным нормативным актом организации.

От обложения НДФЛ и страховыми взносами суточные освобождены в одинаковом размере (п. 3 ст. 217 НК РФ, п. 2 ст. 422 НК РФ): 700 руб. в день при командировке в пределах Российской Федерации и 2 500 руб. в день – при заграничных командировках. Суммы суточных, превышающие данное ограничение, облагаются НДФЛ и страховыми взносами.

С 01.01.2019 года при выплате работодателем полевого довольствия работникам, занятым в полевых условиях, в доход, подлежащий налогообложению, не облагаются НДФЛ суммы полевого довольствия в размере также в размере не более 700 рублей за каждый день нахождения в полевых условиях (Федеральный закон от 30.10.2018 N 381-ФЗ).

В соответствии со статьей 223 Налогового кодекса доход по излишне выданным суммам подотчетных средств возникает у сотрудника в последний день месяца, в котором был утвержден его авансовый отчет после возвращения из командировки. Удержать НДФЛ с такого дохода работодатель должен при первой возможности, то есть в ближайший день выплаты денежных средств. Например, при выдаче зарплаты, премии или аванса (письмо Минфина России от 05.05.2017 № 03-04-06/28037).

База для начисления обязательных взносов на пенсионное, медицинское и социальное страхование формируется согласно пункту 1 статьи 424 Налогового кодекса в день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника. Поэтому на сумму суточных, превышающих установленный Кодексом необлагаемый норматив, необходимо на дату утверждения авансового отчета с данным размером суточных начислить страховые взносы.

Срок командировки

Если командировку потребовалось продлить из-за задержки рейса или производственной необходимости, то расходы на гостиницу, суточные и обратный билет можно учесть только при условии, что сотрудник задержался в месте командировки с разрешения руководителя (письма Минфина России от 26.08.2013г. №03-03-06/1/34813, от 20.09.2011 № 03-03-06/1/558 и др.). Для этого необходимо оформить приказ руководителя о продлении командировки. Вынужденное продление командировки из-за проблем с транспортным сообщением может подтвердить и справка из аэропорта о причинах задержки вылета самолета из-за плохих метеорологических условий.

Если работник убывает в командировку ранее даты, указанной в приказе о командировании или возвращается из командировки позднее установленной даты, то оплата его проезда в некоторых случаях не может рассматриваться как компенсация расходов, связанных со служебной командировкой (письмо Минфина России от 07.12.2016 г. N 03-04-06/72892). Так, если после выполнения служебного поручения работник из командировки не возвращается, а остается для проведения отпуска, днем окончания командировки считается последний день перед отпуском. В этом случае компенсация стоимости обратного билета уже не признается командировочными расходами, а расценивается как

оплата работодателем проезда сотрудника из отпуска к месту работы. Поэтому стоимость обратного билета учесть в расходах по налогу на прибыль нельзя. Купленный на средства организации обратный билет признается доходом работника, следовательно, облагается НДФЛ и страховыми взносами (письма Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1546, от 07.12.2016 г. № 03-04-06/72892, от 30.04.2015 №03-03-06/1/25283, письмо ФНС от 11.05.2018 № БС-4-11/8968).

Если же работник остается в месте командирования на выходные или нерабочие праздничные дни, то расходы на обратный билет можно учесть для налога на прибыль, так как эти затраты были бы понесены вне зависимости от срока пребывания работника в месте назначения (письма Минфина России от 21.03.2017 г. № 03-04-06/16282, от 07.12.2016 г. № 03-04-06/72892, от 30.04.2015 №03-03-06/1/25283). А оплата организацией обратного билета до места работы не приведет к возникновению у работника экономической выгоды. Аналогичный подход используется в случае выезда работника к месту командировки до даты ее начала.

Место отъезда в командировку и пункт возврата

В Налоговом Кодексе нет ограничений в отношении освобождения от обложения НДФЛ и страховыми взносами сумм возмещения командировочных расходов сотрудников в зависимости от места, из которого осуществляется направление их в командировку (письмо Минфина России от 14.04.2017 № 03-04-05/22285). Поэтому организация может компенсировать стоимость билета по проезду сотрудника в командировку, например, с адреса по месту его жительства и учесть данные расходы при расчете налога на прибыль.

Если в связи со служебной необходимостью сотрудник направляется организацией в место командирования из места нахождения в отпуске, а по окончании командировки возвращается в место нахождения работодателя, то суммы возмещения стоимости проезда от места проведения отпуска до места командирования и от места командирования до места работы можно отнести к командировочным расходам, которые учитываются для налога на прибыль. Данные затраты будут понесены организацией независимо от места нахождения работника, направляемого в командировку (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ) (письмо Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1546). Суммы возмещения стоимости проезда сотрудника от места проведения отпуска до места командирования и от места командирования до места работы не подлежат обложению НДФЛ (письмо Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1546).

Но затраты на проезд сотрудника из места командировки к месту проведения отдыха учесть в расходах для налога на прибыль нельзя, так как они не признаются экономически оправданными (ст. 252 НК РФ) (письмо Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1546). Оплата организацией стоимости билета из командировки к месту проведения отпуска, а также от места проведения отпуска до места жительства признается экономической выгодой сотрудника, поэтому облагается НДФЛ (письмо Минфина России от 17.01.2017 г. № 03-04-06/1546).

Документальное подтверждение расходов на проезд в командировку

Все первичные учетные документы для целей бухгалтерского учета и для подтверждения расходов в целях налогообложения должны быть составлены на русском языке. А документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. Это касается, в том числе, и электронных авиабилетов. В случае выписки авиабилетов на английском или ином (кроме русского) языке организация должна перевести на русский язык реквизиты, необходимые для признания расходов, а именно: Ф.И.О. пассажира, направление, N рейса, дату вылета и стоимость билета. Перевод иной информации, не имеющей существенного значения для подтверждения произведенных расходов (например, условий применения тарифа, правил авиаперевозки, правил перевозки багажа, иной информации), не требуется (письма Минфина России от 24.03.2010 № 03-03-07/6, от 14.09.2009 № 03-03-05/170).

Согласно п. 84 приказа Минтранса России от 28.06.2007 № 82 при регистрации на рейс пассажиру выдается посадочный талон, в котором указываются инициалы и фамилия пассажира, номер рейса, дата отправления, время окончания посадки на рейс, номер выхода на посадку и номер посадочного места на борту воздушного судна. Учитывая, что посадочный талон является неотъемлемым документом при регистрации на рейс, он необходим для документального подтверждения факта потребления подотчетным лицом услуги воздушной перевозки. Приобретение авиабилета в документальной или бездокументарной форме само по себе не может служить подтверждением факта использования услуги воздушной перевозки (письмо Минфина России от 01.09.2016 № 03-03-07/50992).

Посадочный талон, в том числе полученный при электронной регистрации на рейс, должен содержать соответствующие реквизиты, подтверждающие факт потребления подотчетным лицом услуги воздушной перевозки. Как правило, данным реквизитом является штамп о досмотре. При отсутствии штампа о досмотре на распечатанном электронном посадочном талоне организации нужно получить от перевозчика или его представителя справку, содержащую необходимую для подтверждения полета информацию (письма Минфина России от 09.01.2017 N 03-03-06/1/80056, от 06.06.2017 № 03-03-06/1/35214, от 09.10.2017 № 03-03-06/1/65743). Такая ситуация может возникнуть, в частности, в международном аэропорту или если командированный работник потерял посадочный талон. Если ни один из указанных выше документов не может быть предоставлен, организация вправе обосновать потребление услуги воздушной перевозки любыми иными документами, напрямую или косвенно подтверждающими факт использования приобретенных авиабилетов (письмо Минфина России от 18.12.2017 № 03-03-РЗ/84409).

Если в билете на проезд в командировку или обратно стоимость питания выделена отдельной строкой, то для целей налогообложения прибыли эти затраты не учитываются, поскольку они не отвечают критериям обоснованности, установленным статьей 252 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 02.03.2017 г. № 03-03-07/11901). Но если стоимость дополнительных сервисных услуг включена в единую стоимость проезда в вагоне повышенной комфортности, то такие расходы признаются в целях исчисления налога на прибыль при условии выполнения прочих требований пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса (письма Минфина России от 16.06.2017 № 03-03-РЗ/37488, от 10.06.2016 N 03-03-06/1/34149, от 20.05.2015 № 03-03-06/2/28976). Кроме того, суммы оплаты работодателем командированным сотрудникам стоимости проезда в вагонах повышенной комфортности с включенной в нее стоимостью сервисных услуг освобождаются от обложения НДС и страховыми взносами (п. 3 статьи 217 НК РФ, статья 422 НК РФ) (письмо Минфина России от 16.06.2017 № 03-03-РЗ/37488). К таким дополнительным услугам относится, в том числе, предоставление питания и обеспечение личной безопасности.

Аналогичные разъяснения порядка подтверждения расходов Минфин давал в отношении проезда командированных сотрудников железнодорожным транспортом. При утрате контрольного купона железнодорожного электронного проездного документа (билета) затраты согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса могут подтверждаться документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (письмо Минфина от 02.04.2014 № 03-03-РЗ/14597). Например, служебной запиской сотрудника, приказом и отчетом о командировке и т.п.

Расходы на оплату услуг зала повышенной комфортности (зала официальных делегаций) могут учитываться для целей налогообложения прибыли как иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя (ст. 168 ТК РФ). Данные расходы принимаются в состав расходов для налогообложения прибыли при условии их производственной направленности и документального подтверждения (письмо Минфина России от 15.08.2013 N 03-04-06/33238, письмо ФНС России от 05.06.2014 N ГД-4-3/10784).

Можно учесть при расчете налога на прибыль расходы на проезд работника на такси до аэропорта и от аэропорта до города (письмо Минфина России от 04.10.2011 № 03-03-06/1/621), а также на использование услуг такси в командировке, при условии обоснованности этих расходов и их оформления документами, соответствующими требованиям законодательства (письма Минфина России от 02.03.2017 N 03-03-07/11901, от 10.06.2016г. N 03-03-06/1/34183). В частности, водитель легкового такси обязан выдать пассажиру по окончании поездки либо кассовый чек, отпечатанный контрольно-кассовой техникой, либо квитанцию в форме бланка строгой отчетности, которая должна содержать реквизиты, установленные в Приложении 5 «Правил перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом», утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 14.02.2009 N 112.

Расходы на проезд на такси в аэропорт или на вокзал и обратно, оплаченные в безналичной форме, могут быть подтверждены электронными документами (электронный кассовый чек, электронная информация маршрута следования) (письмо Минфина России от 12.09.2018 N 03-03-06/1/65357).

Если коллективным договором или другим локальным нормативным актом организации закреплено положение о возмещении расходов работника в период командировки на проезд городским транспортом в черте города (населенного пункта) от места проживания до места работы, то подобные затраты при документальном подтверждении и экономической обоснованности могут быть учтены для целей налогообложения прибыли на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ (письмо Минфина России от 21.07.2011 г. N 03-03-06/4/80).

В случае аренды автомобиля для поездок в период командировки подтвердить понесенные расходы можно договором аренды, актом о передаче/возврате автомобиля, документами об оплате аренды, а также счетами, чеками и иными документами, свидетельствующими об оплате размещения автомобиля на парковку, стоянку, приобретении ГСМ и т.п. (письмо Минфина России от 29.11.2010 г. № 03-03-06/1/742).

Проживание в командировке

Расходы на проживание в гостинице должны подтверждать бланком строго отчетности. Если же сотрудник пользуется в период командировки какими-то дополнительными услугами гостиницы (например, химчистки), то такие расходы могут быть учтены для целей налогообложения только при условии их производственной направленности, экономической обоснованности и документального подтверждения. Но нельзя признать для налога на прибыль затраты на обслуживание в барах и ресторанах, на обслуживание в номере, оплату за пользование рекреационно-оздоровительными объектами (письмо Минфина России от 23.05.2013 № 03-03-06/1/18308). Если же организация компенсирует сотруднику такие затраты, то на данные выплаты необходимо начислить страховые взносы и удержать с них НДФЛ.

Расходы на аренду квартиры для сотрудников организации, направляемых в командировку, включаются в состав налоговой базы по налогу на прибыль только за период, когда данное помещение фактически использовалось для проживания командированных работников. Сумма этих расходов должна быть рассчитана на основании документов, косвенно подтверждающих период проживания сотрудников в арендованном помещении. Такими документами могут являться договор аренды жилого помещения, командировочные удостоверения сотрудников, их проездные документы и др. (письмо Минфина России от 15.01.2016 г. № 03-03-07/803).

Прочие расходы на командировки

В ряде случаев у организации могут возникать дополнительные, непредвиденные расходы в связи с командировками. Например, работнику была оформлена виза для заграничной командировки. Однако поездка сорвалась из-за отмены рейса, отмены переговоров, болезни или увольнения сотрудника. Такие расходы можно учесть при расчете налога на прибыль как «прочие экономически обоснованные» (подп. 49 п. 1 ст. 264, подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ), если документально подтвердить, что запланированная поездка носила деловой характер и ее срыв обусловлен объективными причинами. Для обоснования этих расходов потребуется приказ руководителя об отмене командировки с пояснением причины, по которой поездка не состоялась. К нему следует приложить копии документов, подтверждающих деловой характер поездки. Например, переписку с контрагентом, план мероприятий в командировке. Также можно приложить справку авиакомпании о том, что рейс был отменен, или справку об отмене поезда и т. д.

При переоформлении или возврате билетов, а также при отказе от проживания в гостинице, как правило, взимаются санкции. Организация вправе учесть такие штрафы при соответствии расходов требованиям статьи 252 Налогового кодекса, то есть их экономической обоснованности и документальном подтверждении, а также при условии, что такие расходы не поименованы в статье 270 кодекса (письма Минфина России от 08.09.2017 № 03-03-06/1/57890, от 18.05.2018 № 03-03-07/33766). То есть организация должна аргументировано обосновать необходимость отмены ранее запланированной командировки.

Для списания такого штрафа в целях налогообложения прибыли организация должна признать задолженность путем фактической уплаты кредитором санкций или письменно подтвердить готовность заплатить штраф (письмо Минфина от 29.11.2011 № 03-03-06/1/786). Документально подтвердить эти расходы можно, например, квитанцией перевозчика с указанием суммы, которая была удержана со стоимости билета (письмо Минфина России от 25.09.2009 № 03-03-06/1/616).

Но если организация применяет упрощенную систему налогообложения, то она не может учесть затраты на оплату комиссии, удержанной транспортным агентством при сдаче авиабилета из-за переноса даты вылета или отмены командировки: такие расходы не предусмотрены подпунктом 13 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса (письма Минфина России от 18.07.2016 г. № 03-11-06/2/41888, от 10.05.2016 г. № 03-11-06/2/26635).

Организация обязана обеспечить нормальные условия труда работника, в том числе, в период командировки. Поэтому если командировка связана с вредными или опасными условиями труда либо в случае направления сотрудника в командировку в районы Крайнего Севера, организация обязана обеспечить его спецодеждой, независимо от длительности командировки. Такие дополнительные

расходы можно учесть для целей налогообложения (письмо ФНС России от 22.09.2017 № СД-4-3/19054).

Отражение расходов на командировки в бухгалтерском учете

При использовании общего режима налогообложения операции, связанные с командировкой сотрудника, отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

Содержание операции	Дебет	Кредит
В день выдачи работнику аванса на командировку		
Выдан аванс на командировочные расходы	71	50, 51
После утверждения авансового отчета		
Начислены суточные		
Учены расходы на проезд (без учета НДС)	08, 20, 23, 25, 26, 44	71
Учены расходы на проживание в гостинице (без учета НДС)	20, 23, 25, 26, 44	71
Учен НДС, предъявленный по расходам на проезд и проживание в командировке	19	71
Принят к вычету НДС по расходам на проезд и проживание в командировке	68 НДС	19
Учены другие расходы по командировке, признаваемые для налогообложения	08, 20, 23, 25, 26, 44	71
Учен НДС по другим расходам на командировку, признаваемым для налогообложения	19	71
Принят к вычету НДС по расходам на командировку, признаваемым для налогообложения	68	19
Учены расходы по командировке, не признаваемые для налогообложения (вместе с НДС)	08, 20, 23, 25, 26, 44 не учитываемые для налога на прибыль	71
Отражено ПНО по расходам, не признаваемым для налогообложения	99	68 Налог на прибыль
Начислены страховые взносы на сверхлимитные суточные (на день утверждения авансового отчета)	08, 20, 23, 25, 26, 44	69
Удержан НДФЛ со сверхлимитных суточных (доход признается на последний день месяца утверждения авансового отчета)	70	68 НДФЛ
Возмещен сотруднику перерасход по командировке	71	50, 51
Возвращен в кассу остаток аванса	50	71

Если командировка сотрудника связана с деятельностью, не облагаемой НДС, а также в случае применения упрощенной системы налогообложения, НДС к вычету не принимается, а относится на расходы.

3. Расходы на однодневные командировки

Однодневная командировка - это поездка работника для выполнения служебного поручения в местность, откуда он может ежедневно возвращаться к месту жительства (ст. 166 ТК РФ, п. 11 Положения о командировках, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749). При этом вопрос о целесообразности ежедневного возвращения работника из места командирования к месту постоянного жительства в каждом конкретном случае решается руководителем организации с учетом дальности расстояния, условий транспортного сообщения, характера выполняемого задания, а также необходимости создания работнику условий для отдыха (письмо Минфина России от 01.12.2017 г. N 03-03-06/1/79985).

При однодневных командировках работодатель обязан возместить работнику документально подтвержденные расходы на проезд, а также другие расходы, связанные с командировкой и понесенные с разрешения работодателя. Порядок и размеры возмещения расходов должны быть определены локальным нормативным актом организации, например, положением о командировках (ст. 166 ТК РФ, п. 11 Положения о командировках).

При однодневных командировках по России суточные не выплачиваются (п. 11 Постановления Правительства РФ от 13.10.2008 N 749). Поэтому суммы, выданные работодателем сотруднику в связи с однодневной командировкой, без представления подтверждающих документов, суточными не признаются. Следовательно, организация вправе учесть в составе прочих расходов для налога на прибыль только документально подтвержденные затраты, понесенные сотрудником в рамках однодневной командировки (письма Минфина России от 26.05.2015 г. N 03-03-06/30062, от 26.05.2014 г. N 03-03-06/1/24916 и др.). Расходы на возмещение стоимости питания работников в командировке не могут рассматриваться в качестве иных расходов, связанных со служебной командировкой, поэтому они не учитываются для налога на прибыль (письмо Минфина России от 09.10.2015 г. N 03-03-06/57885).

Такой же подход применяется в отношении начисления страховых взносов на суммы, выдаваемые сотруднику в рамках однодневных командировок. Суммы, выданные работодателем сотруднику в связи с однодневной командировкой, без представления подтверждающих документов, суточными не признаются и облагаются страховыми взносами. Если же целью выплаты является компенсация расходов работника, связанных с командировкой и произведенных с разрешения и ведома работодателя, то взносы на такие суммы начислять не нужно. Но в этом случае командировочные затраты должны быть документально подтверждены (письмо Минфина России от 02.10.2017 N 03-15-06/63950).

Следует отметить, что в период действия Федерального закона №212-ФЗ высшие судебные органы признавали выплату работникам денежных средств при однодневных командировках в качестве возмещения расходов, связанных с необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы. Поэтому указывали, что данные средства не подлежат обложению страховыми взносами (Определения ВС РФ от 11.08.2017 N 310-КГ17-10343 по делу N А14-1608/2016, от 16.02.2015 N 310-КГ14-8362 по делу N А48-4478/2013, Постановление Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 4357/12).

В отношении удержания НДФЛ с суточных при однодневных командировках Минфин России соглашается с возможностью выплаты сотрудникам денег взамен суточных, если это предусмотрено коллективным или трудовым договором, а выплата производится по распоряжению руководителя организации. Поэтому денежные средства, выплачиваемые сотруднику при однодневной командировке взамен суточных, не облагаются НДФЛ в размерах, предусмотренных пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса, как компенсация расходов, связанных с выполнением трудовых обязанностей (письма Минфина России от 02.09.2015 N 03-04-06/50607, от 01.10.2015 г. N 03-04-06/56259). Эта позиция Минфина России основана на Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 N 4357/12. В данном судебном решении было указано, что при направлении работников в однодневную командировку произведенные выплаты не являются суточными исходя из определения, содержащегося в трудовом законодательстве. Вместе с тем в силу статей 167 и 168 Трудового кодекса работнику возмещаются иные расходы, связанные со служебной командировкой, произведенные с разрешения или ведома работодателя. Поэтому исходя из направленности и экономического содержания, суммы, выплачиваемые с разрешения или ведома работодателя взамен суточных, могут быть признаны возмещением иных расходов, связанных со служебной командировкой. Такие денежные средства не считаются доходом (экономической выгодой) работника, подлежащим обложению НДФЛ.

При однодневной командировке за пределы России суточные выплачиваются в размере 50% от суммы суточных, установленных для заграничных командировок локальным нормативным актом организации или коллективным договором (ст. 166 ТК РФ, п. 11 Положения о командировках).

4. Вычет НДС по расходам на командировки

Организации и предприниматели, которые являются плательщиками НДС, вправе уменьшить сумму НДС, начисленную по облагаемым операциям, на вычеты, установленные Налоговым кодексом. Такие вычеты применимы и в отношении расходов на командировки.

В соответствии с пунктом 7 статьи 171 Налогового кодекса суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) подлежат вычетам. При этом должны выполняться общие условия для вычетов НДС, установленные Налоговым кодексом:

- цель приобретения: товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от НДС (п.2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). То есть командировка связана с деятельностью организации, облагаемой НДС и не освобожденной от налогообложения;
- оприходование товаров, работ, услуг или перечисление поставщику аванса в соответствии с условиями договора (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- документальное подтверждение предъявленного поставщиком НДС: наличие счета-фактуры поставщика, выделение НДС отдельной строкой во всех расчетных и первичных учетных документах.

По расходам на проезд и проживание командированного работника в качестве подтверждающего документа для вычета НДС без счета-фактуры может быть использован бланк строгой отчетности с выделенной отдельной строкой суммой налога (п. 18 Правил ведения книги покупок, утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, письмо Минфина России от 14.10.2015 N 03-07-14/58804):

- по расходам на проезд - проездной билет, маршрут/квитанция (контрольный купон) электронного билета при авиаперелетах, контрольный купон электронного проездного документа, составленного автоматизированной системой управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте, квитанция на оплату пользования легковым такси (письма Минфина России от 07.09.2018 г. N 03-07-11/63996, от 26.02.2016 N 03-07-11/11033, от 30.01.2015 N 03-07-11/3522, письмо ФНС от 21.05.2015 N ГД-4-3/8565);
- по расходам на проживание - бланк строгой отчетности гостиницы (или его копия) с выделенной отдельной строкой суммой НДС (письма Минфина России от 30.10.2018 г. N 03-07-11/77701, от 25.02.2015 N 03-07-11/9440, от 03.04.2013 N 03-07-11/10861).

В книге покупок регистрируется любой из этих документов (п. 18 Правил ведения книги покупок, письмо Минфина России от 28.05.2015 N 03-07-11/30876, письма ФНС от 18.08.2015 N ГД-4-3/14544, от 21.05.2015 N ГД-4-3/8565).

При этом указанные документы должны быть включены сотрудником в отчет о служебной командировке, утвержденный руководителем организации. То есть должен быть признан производственный характер таких расходов (письмо Минфина России от 30.10.2018 г. N 03-07-11/77701).

При отсутствии бланка строгой отчетности вычеты НДС по расходам на проезд и проживание в командировке возможны только при наличии счета-фактуры.

Следует подчеркнуть, что вычет НДС без счета-фактуры возможен только по расходам на проезд и проживание в командировке. Для вычета НДС по всем иным расходам, возникающим в период командировки, необходимо иметь счет-фактуру. Это касается, в частности, затрат на приобретение ГСМ в случае, когда сотрудник направляется в командировку на личном или служебном транспорте.

По мнению Минфина России, нельзя принять к вычету НДС по товарам, приобретенным за наличный расчет у организаций розничной торговли без счетов-фактур, на основании только кассовых чеков (письма Минфина России от 24.01.2017 № 03-07-11/3094, от 09.03.2010г. № 03-07-11/51, от 03.08.2010г. № 03-07-11/335). Причем если НДС в чеке выделен, то включить его в расходы для налога на прибыль нельзя. Это объясняется тем, что перечень случаев, когда предъявленный поставщиком налог полагается включить в затраты, установлен пунктом 2 статьи 170 Налогового кодекса. И отсутствие у налогоплательщика счетов-фактур, подтверждающих право на применение вычета по НДС, указанным перечнем не предусмотрено.

Помимо общих условий для применения вычетов НДС, пункт 7 статьи 171 Налогового кодекса устанавливает дополнительное требование в отношении расходов на командировки: НДС может быть принят к вычету только в отношении расходов, которые учитываются при расчете налога на прибыль. Поэтому нельзя принять к вычету НДС по расходам на питание, развлечения или отдых работников в командировке, если такие затраты выделены в расчетных документах (квитанциях гостиниц, проездных билетах и т.п.) отдельной строкой. Данное ограничение необходимо учитывать и в отношении сервисных услуг, предусмотренных при проезде в вагоне повышенной комфортности.

Железнодорожное агентство АО «ФПК» выделяет в билетах на поезд суммы НДС, рассчитанные по разным ставкам (письмо АО «ФПК» от 16.02.2016г. №ИСХ-2141/ЦБС):

- со стоимости перевозки пассажира и багажа — по ставке 0%,

- со стоимости сервисных услуг (белье, питание и т. п.) — по ставке 18 %.

Расходы на питание сотрудников нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Поэтому если стоимость дополнительных сборов и услуг сформирована с учетом предоставляемого питания, то сумма НДС, предъявленная в отношении таких сборов и сервисных услуг, вычету не подлежит (письма Минфина России от 16.06.2017 № 03-03-РЗ/37488, от 12.05.2017 N 03-03-06/1/28725, от 06.10.2016 N 03-07-11/58108, от 10.06.2016 N 03-03-06/1/34149).

5. Расходы на заграникомандировки

При направлении сотрудника в командировку на территорию иностранного государства дополнительно к затратам, которые возникают по внутрироссийским служебным поездкам, возмещаются (п. 23 «Положения о порядке направления работников в служебные командировки», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749):

- а) расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;
- б) обязательные консульские и аэродромные сборы;
- в) сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- г) расходы на оформление обязательной медицинской страховки;
- д) иные обязательные платежи и сборы.

Все перечисленные расходы учитываются при расчете облагаемой базы по налогу на прибыль на основании подпункта 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса. Причем они признаются независимо от того, кто производил оплату – организация или сам работник, а организация затем возмещала ему понесенные затраты (письма Минфина России от 03.07.2014 г. N 03-03-06/1/26511, от 28.09.2012 № 16–15/092144).

Затраты на оплату курьерской доставки визы для заграничной командировки и на оплату услуг СМС-оповещения также можно учесть в составе расходов в целях налогообложения прибыли наряду с консульскими сборами и оформлением и выдачей визы. Важно, чтобы подтверждающие документы содержали сведения не только о размере фактически оплаченных сумм, но и информацию, позволяющую однозначно подтвердить наименование оплаченной услуги (письмо Минфина России от 25.11.2011 № ЕД-4–3/19756).

Для целей расчета налога на прибыль в соответствии со статьей 272 Налогового кодекса датой признания всех расходов на командировки является дата утверждения авансового отчета, хотя медицинская страховка, загранпаспорт и виза могут оформляться задолго до начала командировки (письмо Минфина России от 03.06.2014 г. № 03-03-РЗ/1/26511).

По мнению Минфина России (письмо Минфина России от 06.05.2006 № 03-03-04/2/134), если заграничная командировка не состоялась, затраты на оформление и выдачу виз, паспортов, консульские сборы и иные аналогичные расходы организации не вправе учесть в расходах по налогу на прибыль. Однако это спорная позиция. Такие расходы можно учесть как «прочие экономически обоснованные» (подп. 49 п. 1 ст. 264, подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ), если документально подтвердить, что запланированная поездка носила деловой характер, и ее срыв обусловлен объективными причинами. Для признания таких расходов в целях налогообложения потребуются приказ руководителя об отмене командировки с пояснением причины, по которой поездка не состоялась. К нему следует приложить копии документов, подтверждающих деловой характер поездки. Например, переписку с контрагентом, план мероприятий в командировке. Также можно приложить справку авиакомпании о том, что рейс был отменен, или справку об отмене поезда и т. д.

При этом в случае отмены служебной командировки (при наличии приказа руководителя организации) суммы оплаты работодателем визы и обязательной медицинской страховки работника, необходимой для получения визы, не облагаются страховыми взносами и НДФЛ, так как квалификация данного вида выплат не меняется, не зависимо от того, состоялась поездка или нет (Приложение к письму ФСС РФ от 14.04.2015 № 02-09- 11/06-5250, Письмо Минтруда России от 27.11.2014 №17-3/В-572, письмо Минфина России от 06.05.2006 № 03-03-04/2/134).

Расходы по найму жилых помещений в служебных командировках работников на территории иностранных государств могут быть подтверждены выставленным счетом, кассовыми чеками и чеками, которые выдаются к операциям с использованием пластиковых банковских карт (письмо Минфина России от 16.02.2009 № 03-03-05/23).

В соответствии с пунктом 9 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н)

документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности должно осуществляться на русском языке. А первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. В связи с этим все документы, подтверждающие расходы по загранкомандировкам, должны быть составлены на русском языке или иметь построчный перевод. Такой перевод может быть сделан как профессиональным переводчиком, так и специалистом самой организации (письмо Минфина России от 20.04.2012 № 03-03-06/1/202).

Правила расчета суточных во время зарубежной командировки приведены в пунктах 17, 18 и 20 «Положения о командировках». Согласно этим нормам за время нахождения в пути работника, направляемого в командировку за пределы территории РФ, суточные выплачиваются:

- при проезде по территории РФ – в порядке и размерах, которые предусмотрены для командировок в пределах территории РФ;
- при проезде по территории иностранного государства – в порядке и размерах, которые установлены для командировок на территории иностранных государств.

День пересечения государственной границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются:

- в иностранной валюте – при следовании работника с территории РФ;
- в рублях – при следовании на территорию РФ.

При направлении работника в командировку на территории двух или более иностранных государств суточные за день пересечения границы между государствами выплачиваются в иностранной валюте по нормам, установленным для государства, в которое направляется работник.

Даты пересечения государственной границы РФ определяются по отметкам пограничных органов в паспорте. Поэтому при заграничных командировках к авансовому отчету сотрудника необходимо приложить ксерокопии страниц загранпаспорта с отметками о пересечении границы (письмо Минфина России от 12.05.2008 № 03-03-06/2/47).

Если сотрудник выехал в командировку на территорию иностранного государства и в тот же день вернулся, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы расходов на выплату суточных, определяемой коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок на территории иностранных государств.

В коллективном договоре или другом локальном нормативном акте можно установить любой размер суточных, а также дифференцировать этот размер в зависимости от страны, в которую командировается работник.

При направлении в командировку работнику должен быть выдан денежный аванс на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения и суточные (п. 10 Положения о командировках) При загранкомандировке выдача аванса может осуществляться как в рублях, так и в иностранной валюте.

В силу п. 16 Положения о командировках оплата или возмещение расходов работника в иностранной валюте, связанных с командировкой за пределы территории РФ, включая выплату аванса в иностранной валюте, а также погашение неизрасходованного аванса в иностранной валюте, выданного работнику в связи с командировкой, должна осуществляться в соответствии с Федеральным законом №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». В соответствии с пп. 9 п. 1 статьи 9 этого закона разрешается производить в валюте операции при оплате или возмещении расходов физического лица, связанных со служебной командировкой за пределы территории РФ, а также операции при погашении неизрасходованного аванса, выданного в связи со служебной командировкой.

Как следует из п. 2.1 Указания ЦБ РФ от 14.08.2008 N 2054-У (ред. от 30.07.2014) "О порядке ведения кассовых операций с наличной иностранной валютой в уполномоченных банках на территории Российской Федерации", выдача юридическому лицу наличной иностранной валюты осуществляется с его банковского валютного счета на основании письма на ее получение. В бухгалтерском учете операции в иностранной валюте отражаются в валюте платежей и в рублях (п. 4, 20 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»). Пересчет иностранной валюты в кассе организации производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции (пункты 5 – 7 ПБУ 3/2006).

Если поступление денег в кассу организации с валютного счета и выдача их из кассы в качестве аванса командированному работнику происходят в разные дни, и при этом курс иностранной валюты по отношению к рублю меняется, то возникают курсовые разницы. Эти разницы имеют место и при возврате части неизрасходованной суммы аванса в иностранной валюте.

В бухгалтерском учете курсовые разницы отражаются в составе прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99) или прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99), а в налоговом учете – в составе внереализационных доходов (п. 11 ст. 250, пп. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ) или внереализационных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 265, пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Согласно п. 3 ПБУ 3/2006 датой совершения операции в иностранной валюте является день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции. Для расходов в иностранной валюте, связанных со служебными командировками, такой датой является день утверждения авансового отчета (приложение к ПБУ 3/2006).

Для целей налогообложения расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на день утверждения авансового отчета (пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, при признании в расходах затрат на заграничные командировки в иностранной валюте разниц между бухгалтерским и налоговым учетом не возникает.

Пример.

Организация направила своего работника в зарубежную командировку с 27 по 31 января.

27 января с валютного счета была снята сумма в размере 1 000 евро. В этот же день деньги были выданы работнику под отчет.

Работник вернулся из командировки 31 января, а 2 февраля представил авансовый отчет на сумму 990 евро и сдал неизрасходованную валюту в размере 10 евро.

Курс евро к рублю, установленный ЦБ РФ, составил:

– 27.01. – 73,5633 руб./евро;

– 02.02. – 78,1105 руб./евро.

Для отражения валютных операций к счету 50 «Касса» открывается субсчет «Касса в валюте». При этом аналитика ведется по каждой используемой валюте.

В бухгалтерском учете данные операции отражаются следующими проводками:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
27.01.			
Получены в банке валютные средства для выдачи под отчет (1 000 евро x 73,5633 руб./евро)	50-в*	52	73 563,3
Выдана валюта командированному работнику под отчет (1 000 евро x 73,5633 руб./евро)	71	50-1	73 563,3
02.02.			
Отражена сумма командировочных расходов (990 евро x 78,1105 руб./евро)	26	71	77 329,4
Возвращена в кассу неизрасходованная сумма аванса подотчетным лицом (10 евро x 78,1105 руб./евро)	50-1	71	781,1
Отражена положительная курсовая разница от пересчета валюты (1 000 евро x (78,1105 - 73,5633) руб./евро)	71	91-1	4 547,2

В налоговом учете организации будут отражены:

– прочие расходы, связанные с производством и реализацией, – 77 329,4 руб.;

– внереализационные доходы – 4 547,2 руб.

В соответствии со статьей 168 Трудового кодекса работодатель должен компенсировать работнику его фактические расходы на командировку. Поэтому если по заграничным командировкам покупка наличной валюты документально подтверждена, командировочные расходы следует определять исходя из истраченной согласно первичным документам суммы валюты по курсу обмена на основании справки о

покупке иностранной валюты (письмо Минфина России от 31.03.2011 № 03-03-06/1/193, письмо ФНС России от 21.03.2011 № КЕ-4-3/4408).

Если оплата валютных расходов в месте командировки (в частности, оплата проживания в гостинице) производится сотрудником с банковской карты, номинированной в рублях, то командировочные расходы следует определять исходя из истраченной суммы валюты согласно первичным документам по курсу обмена на момент проведения платежа. Курс обмена может быть подтвержден справкой о движении денежных средств на счете, заверенной банком (письмо Минфина России от 10.07.2015 № 03-03-06/39749).

Если же командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту, то расходы в валюте, соответствующие сумме аванса, нужно пересчитывать по курсу на дату выдачи денег (п. 10 ст. 272 НК РФ). А расходы, превышающие сумму выданного аванса, следует пересчитать на дату утверждения авансового отчета (письма Минфина России от 21.01.2016 г. № 03-03-06/1/2059, от 03.09.2015 № 03-03-07/50836).

Пример.

15 мая организация выдала аванс для трехдневной заграничной командировки 14 700 рублей (в том числе суточные). Размер суточных в организации: 2 000 руб. в день при нахождении за границей, 700 руб. – на территории РФ.

Курс доллара на день выдачи аванса — 62,0915 руб.

Сотрудник не предъявил справку о покупке валюты.

Из командировки работник привез документы на 180 \$.

Директор утвердил авансовый отчет 26 мая (курс на 26.05 - 63,0116 руб./ \$).

Расчет:

1. Какую сумму расходов в валюте покрывает аванс:
 $10\ 000\ \text{руб.} : 62,0915\ \text{руб.} = 161,05\ \$$
2. Сумма валютных расходов, не покрытых выданным авансом:
 $180\ \text{евро} - 161,05\ \text{евро} = 18,95\ \$$
3. Рублевая оценка валютных расходов, не покрытых авансом
 $18,95 \times 63,0116\ \text{руб.} = 1\ 194,07\ \text{руб.}$
4. Общая сумма командировочных расходов с учетом суточных:
 $10\ 000 + 1\ 194,07 + 4700 = 15\ 894,07\ \text{руб.}$

Расходы (доходы) в виде курсовых разниц, образующиеся из-за разницы в курсах валют на дату утверждения авансового отчета работника и на дату фактического возврата им остатка подотчетной суммы, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе внереализационных расходов или доходов (письмо Минфина России от 21.04.2014 г. N 03-03-06/1/18259).

Если работник израсходовал больше денежных средств в иностранной валюте, чем получил под отчет, и соответствующая сумма была ему возмещена в валюте, то материальная выгода, возникающая в связи с разницей курсов на даты утверждения авансового отчета и фактического возврата денежных средств, не облагается НДФЛ, так как это не предусмотрено Налоговым кодексом (письмо Минфина России от 21.04.2014 г. N 03-03-06/1/18259).

Суточные по заграничным командировкам освобождены от обложения НДФЛ и страховыми взносами в сумме 2 500 руб. в день (п. 2 ст. 422 НК РФ).

Если в локальном нормативном акте организации размер суточных установлен в иностранной валюте, но сотруднику они перечисляются в рублях, то для расчета НДФЛ курс ЦБ РФ на дату выплаты суточных значения не имеет (письмо Минфина России от 09.02.2016 N 03-04-06/6531). В случае выдачи сверхнормативных суточных в валюте сумма дохода для целей расчета НДФЛ определяется по курсу ЦБ РФ на последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет (п. 1 ст. 223 НК РФ, письмо Минфина России от 21.01.2016 №03-04-06/2002).

Страховые взносы со сверхнормативных суточных должны рассчитываться в соответствии с п.1 статьи 424 Налогового кодекса на дату начисления работникам выплат и иных вознаграждений. При этом никаких особенностей пересчета в рубли суточных в иностранной валюте глава 34 Налогового кодекса не устанавливает. Поэтому в случае превышения суммы суточных, выплаченных работнику в иностранной валюте, над необлагаемой величиной (2 500 руб.), пересчет в рубли в целях исчисления страховых взносов необходимо проводить по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату

начисления данных суточных (письмо Минфина России от 16.03.2017 г. N 03-15-06/15230). А датой начисления признается день утверждения авансового отчета, поскольку до этой даты квалифицировать сумму аванса, выданного работнику, как командировочные расходы, включающие суточные, невозможно (письмо Минфина России от 29.05.2017 № 03-15-06/32796).

Пример.

Сотрудник был в командировке с 15 по 23 июня (9 дней), из них 8 дней на территории иностранного государства.

В организации установлены суточные в день: по России – 700 руб., по загранкомандировке – 50 евро.

15 июня организация выдала сотруднику под отчет 400 евро и 700 рублей.

Руководитель утвердил авансовый отчет 26 июня.

Курс ЦБ РФ на 15.06 — 63,9481 руб.

Курс ЦБ РФ на 26.06 — 66,0816 руб.

Курс ЦБ РФ на 30.06 — 67,4993 руб.

Налог на прибыль. Поскольку выдан аванс, расходы учитываются по курсу на дату выдачи:

- суточные на территории иностранного государства
 $50 \text{ евро} \times 8 \text{ дн.} \times 63,9481 \text{ руб.} = 25\,579,24 \text{ руб.}$
- суточные за день возвращению в Россию = 700 руб.
- Итого: $25\,579,24 + 700 = 26\,279,24 \text{ руб.}$

Страховые взносы

База для начисления страховых взносов по сверхнормативным суточным определяется путем пересчета валюты по курсу ЦБ РФ на день утверждения авансового отчета, т.е. 26.06:

- суточные за 8 дней за границей = $50 \text{ евро} \times 8 \text{ дн.} \times 66,0816 \text{ руб.} = 26\,432,64 \text{ руб.}$
- сверхлимитная сумма = $26\,432,64 \text{ руб.} - 2\,500 \text{ руб.} \times 8 \text{ дн.} = 6\,432,64 \text{ руб.}$
- страховые взносы = $6\,432,64 \times 0,3 = 1\,929,79 \text{ руб.}$

НДФЛ. По подотчетным средствам доход определяется на последний день месяца.

То есть для оценки дохода применяется курс ЦБ РФ на 30.06:

- суточные за 8 дней за границей = $50 \text{ евро} \times 8 \text{ дн.} \times 67,4993 \text{ руб.} = 26\,992,72 \text{ руб.}$
- сверхлимитная сумма = $26\,992,72 \text{ руб.} - 2\,500 \text{ руб.} \times 8 \text{ дн.} = 6\,992,72 \text{ руб.}$

НДФЛ к удержанию = $6\,992,72 \text{ руб.} \times 13\% = 910 \text{ руб.}$

НДФЛ по командировочным выплатам для не резидентов России

В случае если сотрудник в связи с частыми или длительными загранкомандировками, провел на территории Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, то он утратил статус налогового резидента России (п. 2 ст. 207 НК РФ). При определении налогового статуса имеют значение фактические все дни нахождения физического лица в Российской Федерации, включая дни приезда и дни отъезда (письма Минфина России от 15.02.2017 г. N 03-04-05/8334, от 29.12.2010 № 03-04-06/6-324).

Следует учесть, что суммы среднего заработка, выплачиваемого работнику за период командировки, суточные и возмещение командировочных расходов, в том числе, по загранкомандировке всегда относятся к доходам от источников в Российской Федерации, поэтому признаются объектом обложения НДФЛ (письма Минфина России от 05.06.2015 № 03-04-06/32801, от 09.02.2015 № 03-04-05/5273, от 28.03.2012г. № 03-04-06/6-82, от 30.01.2012 г. N 03-04-06/6-15). И в случае, когда командированный работник утратил статус налогового резидента России, с таких выплат организация-работодатель должна удержать НДФЛ по ставке 30%.

Вместе с тем, если командированный сотрудник, не признаваемый налоговым резидентом России, является высококвалифицированным специалистом, или гражданином страны Евразийского экономического союза, или беженцем, или имеет статус временного убежища на территории России, то все выплаты в его пользу облагаются НДФЛ по ставке 13%, независимо от продолжительности фактического нахождения данного сотрудника на территории России (письма Минфина России от 11.07.2016 N 03-04-06/40397, от 23.05.2016 г. N 03-04-06/29406, от 01.04.2016 N 03-04-06/18552, от 08.12.2015 № 03-04-06/71450).

6. Особенности командировок для иностранных граждан

Временно пребывающие в России иностранные граждане не имеют права трудиться за пределами того региона, в котором им был выдано разрешение на работу или патент, а временно проживающие – за пределами субъекта РФ, где им разрешено временное проживание (пункты 4.2, 5 статьи 13 Федерального закона от 25.07.2002 №115-ФЗ). Работодателям данных иностранцев запрещено привлекать их к работе вне пределов своего субъекта РФ под угрозой штрафа от миграционной службы (ч. 1 ст. 18.15 КоАП РФ): для юридических лиц и предпринимателей - от 250 тыс. руб. до 800 тыс. руб.; для должностных лиц - от 25 тыс. руб. до 50 тыс. руб. Для работодателей Москвы, Санкт-Петербурга, Московской и Ленинградской областей верхний порог штрафа за это нарушение составляет соответственно 1 млн. руб. и 70 тыс. руб. (ч. 4 ст. 18.15 КоАП РФ).

С учетом особенностей региональных экономических связей нормативные акты могут устанавливать случаи, когда временно пребывающие и временно проживающие иностранцы вправе работать не в своих регионах (п. 6 ст. 13 Закона N 115-ФЗ). Такие случаи, а также перечень специальностей, по которым иностранцу разрешено трудиться в другом субъекте РФ, и сроки, в течение которых это допускается, утверждены Приказом Минздравсоцразвития от 28.07.2010 N 564н. В частности, вне пределов субъекта РФ, на территории которого временно пребывающему иностранцу выдано разрешение на работу, а временно проживающему разрешено проживание, могут выполнять работу руководитель организации или подразделения, водитель, экспедитор, проводник, артист, корреспондент, фотограф, консультант по экономическим вопросам, ряд рабочих профессий.

Миграционный статус иностранца	Общая продолжительность командировки вне субъекта РФ, на территории которого выдано разрешение на работу
Временно пребывающий иностранец	Не более 10 календарных дней за весь период, на который выдано разрешение на работу
Временно проживающий иностранец	Не более 40 дней в течение 12 календарных месяцев
Высококвалифицированный специалист	Непрерывная продолжительность командировки не более 30 календарных дней ежегодно

Следует учесть, что ни в Федеральном законе от 25.07.2002 №115-ФЗ Законе, ни в Приказе Минздравсоцразвития не предусмотрена пока возможность работы за пределами соответствующего субъекта РФ для временно пребывающих иностранцев с патентом.

Поэтому в настоящее время на работу, предполагающую длительные деловые поездки в другие регионы, безопасно нанимать только:

- иностранцев, которым для работы в России не нужны разрешительные документы:
 - граждан стран - ЕАЭС (п. 1 ст. 97 Договора о ЕАЭС),
 - постоянно проживающих в РФ иностранцев, имеющих вид на жительство (подп. 1 п. 4 ст. 13 Закона N 115-ФЗ),
 - лиц, имеющих статус беженца или временное убежище в РФ (подп. 11, 12 п. 4 ст. 13 Закона N 115-ФЗ);
- временно пребывающих иностранцев, имеющих разрешение на работу, в котором в графе «Вид деятельности» указана специальность из утвержденного перечня Минздравсоцразвития (п. 1 приложения к Приказу Минздравсоцразвития от 28.07.2010 N 564н);
- временно проживающих в РФ иностранцев (подп. 2 п. 6 ст. 13 Закона N 115-ФЗ), при условии, что они работают по профессиям или на должностях, включенных в перечень Минздравсоцразвития (п. 2 приложения к Приказу Минздравсоцразвития от 28.07.2010 N 564н);
- высококвалифицированных специалистов.