**Командировки в пределах ЛНР**

Как известно, все командировочные расходы можно разделить на три основные группы:

— суточные расходы;

— расходы на проезд;

— расходы на проживание.

**2.1. Порядок компенсации суточных расходов**

Согласно *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* и *абзацу седьмому* *Общих положений Инструкции № 59* суточные расходы представляют собой **не требующие специального документального подтверждения расходы** **на питание** **и** **финансирование других личных потребностей**  командированного работника, понесенные в связи со служебной поездкой.

Предельные нормы суточных расходов для командировок установлены *п. 1 постановления № 663.*Указанным документом нормы суточных расходов дифференцированы в зависимости от **места командировки**  и от того, **включается ли стоимость питания в счет на оплату проживания в гостинице**(в стоимость проезда).

Для командировок в пределах установлены такие нормы суточных расходов (см. табл. 2.1):

Таблица 2.1

|  |
| --- |
| **Предельные нормы суточных расходов для командировок по Украине в зависимости от режима питания, грн./день** |
| **без питания** | **одноразовое питание** | **двухразовое питание** | **трехразовое питание** |
| 30,00 | 24,00 | 18,00 | 12,00 |

В соответствии с *п. 1.5 раздела I Инструкции № 59* суточные расходы в пределах указанных норм выплачиваются **за каждый день командировки** **(включая день отъезда и приезда), учитывая выходные, праздничные и нерабочие дни, а также время пребывания в пути** (вместе с вынужденными остановками).

Фактическое время пребывания в командировке в пределах определяется по отметкам в командировочном удостоверении о выбытии с места постоянной работы и прибытии к месту постоянной работы. При этом следует учитывать следующие нюансы определения продолжительности командировки и размера суточных:

1. Определение количества дней командировки для выплаты суточных проводится с учетом **дня выбытия** в командировку и **дня прибытия** к месту постоянной работы, которые **засчитываются как два дня** (*абзац второй п. 1.5 раздела I Инструкции № 59*).

2. При командировании работника **сроком на один день** или в такую местность, откуда он имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного проживания, суточные возмещаются как **за полные сутки** (*абзац третий п. 1.5 раздела I Инструкции № 59*).

3. В случае если **день прибытия** из предыдущей командировки и **день выбытия** в следующую командировку совпадают (являются одним днем), **суточные** выплачиваются **за один день** ( *письма Минфина от 29.12.2005 г. № 31-18030-07-25/28711 //*, *от 20.01.2007 г. № 31-18030-07-10/854,*см. с. 27).

4. Если в приказе о направлении работника в командировку предусмотрена возможность ежедневного его возвращения к месту постоянного проживания, то в командировочном удостоверении ежедневные отметки о прибытии и выбытии не проставляются. **При этом суточные возмещаются в общем порядке**( *письмо Минфина от 05.03.2007 г. № 31-18030-07-29/4504*).

**При отсутствии отметок в командировочном удостоверении** о дате прибытия и выбытия работника **суточные расходы не возмещаются**. Кроме того, **суточные не выплачиваются** в случае **задержки работника в командировке по неуважительной причине**.

Обратите внимание: предприятия **не имеют права** устанавливать размер суточных **ниже**, чем предусмотрено *постановлением № 663. Последним* *абзацем Общих положений Инструкции № 59* предусмотрено, что размер суточных расходов, которые выплачиваются работникам, направленным в командировку, предприятиями всех форм собственности, не может быть ниже норм суточных расходов, установленных работникам, которые направляются в командировку предприятиями, полностью или частично финансируемыми за счет бюджетных средств.

Нормы суточных расходов для бюджетников приведены в приложении к*постановлению № 663*. В случае командировки в пределах Украины, когда в счетах гостиницы не указываются расходы на питание, размер суточных составляет 30 грн.

Следовательно, **руководитель предприятия не имеет права по самостоятельному решению уменьшить размер суточных расходов на командировки по территории Украины**. В противном случае должностные лица предприятия могут быть привлечены к ответственности за нарушение трудового законодательства в соответствии со *ст. 41 КУоАП* (штраф в размере от **30** до **100**ннмдг).

А вот принять решение о выплате работникам суточных **сверх установленной нормы** руководитель **может**. При этом решение руководителя предприятия об установлении суточных расходов в сумме, превышающей предельные нормы, должно быть закреплено в приказе по предприятию или же в приказе (распоряжении) по конкретной командировке.

Как правило, решение руководителя об увеличении размера суточных расходов фиксируется в коллективном договоре или в приказе (распоряжении) руководителя предприятия. Сумма доплаты к установленным законодательством суточным (сумма сверхнормативных суточных) может быть утверждена как в едином размере для всех работников предприятия, так и отдельно для каждой категории работников или для каждого работника в отдельности.

Приведем пример составления приказа по предприятию об увеличении размера суточных расходов сверх установленных норм.

**ПРИКАЗ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 15.03.2015 | г. Кировск | № 1-к |

**Об установлении доплаты к предельным нормам суточных расходов**

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Для более полного финансирования потребностей работников в командировке установить доплату к предельным нормам суточных расходов на командировку по ЛНР в размере 35 грн.

2. Руководителям подразделений довести данный приказ до сведения подчиненных.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Директор | *Грачев* | В. П. Грачев |
| С приказом ознакомлен: |   |   |
| Финансовый директор: | *Ветрова* | М. И. Ветрова |
| 15.01.2009 |   |   |
| Главный бухгалтер: | *Сиваченко* | С. И. Сиваченко |
| 15.01.2009 |   |   |

Действующим законодательством установлены дополнительные ограничения, связанные с возмещением суточных расходов при командировании государственных служащих и работников предприятий, учреждений и организаций, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств.

Так, расходы на питание, стоимость которого включена в счета на оплату стоимости проживания в гостиницах или проездные документы, оплачиваются командированными бюджетниками **за счет суточных**(*п. 2 постановления № 663* и *п. 2.1 раздела І Инструкции № 59*). При этом размер суточных для работников бюджетных организаций и учреждений, как и для всех остальных субъектов хозяйствования, составляет 30 грн.

Рассмотрим порядок применения указанного ограничения на примере.

***Пример 2.1.****Работник бюджетной организации находился в командировке в г. Луганске 5 дней (02.11.2009 г. — 06.11.2009 г.). Согласно счету на оплату стоимости проживания в гостинице работник трижды завтракал в гостинице 2 — 5 ноября. Стоимость каждого завтрака составила 27 грн.*

Рассчитаем суму суточных, подлежащую возмещению работнику:

(30 грн. x 5 дн.) — (27 грн. x 3 дн.) = 69 грн.

Кроме того, если работники, командированные для участия в переговорах, конференциях, симпозиумах, обеспечиваются организаторами таких мероприятий **бесплатным питанием**, суточные расходы возмещаются в размерах, которые определяются в процентах к нормам суточных расходов. Для удобства размеры суточных, подлежащие возмещению командированным работникам бюджетных организаций на территории Украины, в зависимости от количества раз питания, приведем в табл. 2.2.

Таблица 2.2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Питание** | **Норма суточных, %** | **Размер суточных, грн.** |
| Одноразовое | 80 | 24,00 |
| Двухразовое | 55 | 16,50 |
| Трехразовое | 35 | 10,50 |

***Пример 2.2.*** *Работник бюджетного учреждения был приглашен на конференцию, проводимую в другом населенном пункте. Принимающая сторона обеспечила в день проведения конференции бесплатное одноразовое питание. Всего работник находился в командировке 3 дня.*

Рассчитаем суточные, подлежащие возмещению работнику:

30 грн. х 2 дн. + (30 грн. x 80 : 100) = 84 грн.

**2.2. Компенсация расходов на проезд**

**При условии соответствующего документального подтверждения** командированным работникам возмещаются такие**расходы на проезд**:

**1)** **к месту командировки и обратно**в размере стоимости:

— проезда на воздушном, железнодорожном, водном и автомобильном **транспорте общего** **пользования** (кроме такси) с учетом **всех расходов**, связанных **с приобретением проездных билетов**;

— проезда на **транспорте общего пользования** (кроме такси) **до станции, пристани, аэропорта**, если они расположены за пределами населенного пункта, где постоянно работает командированный работник, или к месту пребывания в командировке;

— **пользования постельными принадлежностями** в поездах;

— **страховых платежей** на транспорте;

**2)** **по месту командировки**в размере стоимости:

— **проезда в городском транспорте общего пользования**(кроме такси) (согласно подтверждающим документам) **в соответствии с маршрутом, согласованным с руководителем предприятия**.

 Такой перечень компенсируемых расходов на проезд предусмотрен в *п. 1.7 раздела I Инструкции № 59*.

Как видим, обязательным условием возмещения понесенных расходов на проезд является их документальное подтверждение. Поэтому, прежде чем компенсировать работнику такие расходы, следует убедиться в наличии документов, подтверждающих факт их осуществления (транспортные билеты, счета (багажные квитанции) и т. д.).

Расходы на проезд, не подтвержденные документально, либо вообще не возмещаются, либо по решению руководителя возмещаются за счет прибыли и включаются в налогооблагаемый доход командированного работника.

Кроме того, расходы на проезд в городском транспорте возмещаются при условии**согласования маршрута проезда с руководителем предприятия**.

Маршрут перемещения по месту командировки утверждается руководителем предприятия во время направления работника в командировку (если такой маршрут известен предварительно) или после возвращения из командировки и предоставления Отчета (*письмо Минфина от 17.08.2005 г. № 31-03173-07-18/17365*).

 Это общие нормы, касающиеся компенсации расходов на проезд, предусмотренные

*Инструкцией № 59*. Однако на практике часто возникают нестандартные ситуации и работник несет дополнительные расходы, о порядке компенсации которых в *Инструкции № 59* ничего не сказано. Тогда возникает вопрос о возможности возмещать командированному работнику такие специфические расходы на проезд.

**1. Расходы на проезд в маршрутном такси, метро, оплата за пользование услугами камеры хранения и платного зала ожидания.**О том, как решается вопрос о компенсации таких расходов, см. в табл. 2.3.

Таблица 2.3

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид расходов** | **Как решается вопрос о компенсации расходов** |
| Расходы на оплату проезда в маршрутном такси | Расходы, подтвержденные документально, подлежат компенсации(см. *письмо ГНАУ от 12.07.2006 г. № 13098/7/15-0317*) |
| Расходы на оплату проезда в метро | При отсутствии документов, подтверждающих такие расходы (например, при покупке жетонов), их компенсация не производится. Компенсировать такие расходы можно **только**за счет прибыли предприятия; ее сумма включается в налогооблагаемый доход работника |
| Расходы на оплату пользования услугами камеры хранения | Расходы не компенсируются. Компенсация возможна **только**за счет прибыли предприятия; ее сумма включается в налогооблагаемый доход работника (см.*письмо Минфина от 17.08.2005 г. № 31-03173-07/8/17365*) |
| Расходы на оплату пользования услугами платного зала ожидания | Расходы не компенсируются. Компенсация возможна **только**за счет прибыли предприятия; ее сумма включается в налогооблагаемый доход работника (см.*письмо Минфина от 21.09.2005 г. № 31-03173-07-13/20079*) |
| Расходы на пользование услугами сервисного центра и/или оплату услуг справочного бюро | По нашему мнению, такие расходы непосредственно связаны с приобретением проездных билетов, а потому подлежат компенсации в общем порядке |

**2. Расходы на проезд в случае задержки в командировке.**Как уже было отмечено, в случае вынужденной задержки в командировке (по уважительной причине) предприятие имеет право компенсировать работнику дополнительные расходы, понесенные им в эти дни, в том числе расходы на проезд, но при условии правильного документального оформления продления командировки.

Более того, с такой точкой зрения согласны и налоговики, о чем свидетельствуют разъяснения, представленные в *письме ГНАУ от 08.12.2005 г. № 9146/н/15-0314*;

**3. Расходы, возникшие в результате возврата (замены) приобретенных ранее транспортных билетов.**Иногда работнику, который заранее приобрел транспортный билет, приходится его вернуть или поменять, что влечет за собой дополнительные расходы. В соответствии с *абзацем третьим п. 1.12 раздела I Инструкции № 59*, если возврат билета на поезд, самолет или другое транспортное средство состоялся по уважительной причине (решение об отмене командировки, отзыв из командировки и т. д.), то расходы, связанные с таким возвратом, **могут быть возмещены** командированным работникам с разрешения руководителя предприятия при наличии документа, подтверждающего такие расходы.

**4. Расходы на приобретение электронных билетов на самолет.**В настоящее времяширокое распространение приобрела практика приобретения так называемых электронных билетов на самолет через сеть Интернет. Электронный билет представляет собой электронную версию бумажного авиабилета, содержащую, как и обычный бумажный билет, информацию о пассажире и маршруте его следования. Единственное его отличие от бумажного состоит в том, что такой авиабилет пассажиру непосредственно **не выдается**, а хранится в виде электронной записи в компьютерной системе авиакомпании.

В связи с этим и возникает главный вопрос: какие документы, подтверждающие расходы на проезд, командированному работнику следует приложить к Отчету для того, чтобы получить право на компенсацию своих расходов, а также обеспечить предприятию право на валовые расходы?

По нашему мнению, такими документами являются:

**1)** **распечатка маршрута.**Онаслужит **подтверждением**того, что электронный **билет**был **оформлен**(т. е. выдается пассажиру в **подтверждение факта покупки**электронного авиабилета), и, в частности, содержит сведения о:

— пассажире (фамилия, имя, отчество, номер и серия документа, удостоверяющего личность);

— перевозчике (наименование и/или код);

— рейсе (номер, дата и время отправления, пункты отлета/прилета);

— тарифе (включая налоги и сборы, а также общую сумму оплаты с указанием формы оплаты);

**2) отрывная часть посадочного талона пассажира.**На обязательном предоставлении этого документа настаивает Минфин в *письме* *от 02.03.2009 г. № 31-34000-10-25/5704*;

**3) расчетный документ, подтверждающий приобретение билета (т. е. оплату его стоимости).** В зависимости от формы оплаты за электронные авиабилеты расчетным документом являются:

— при оплате **безналичным способом** (с текущего счета предприятия) — платежное поручение;

— при оплате **c помощью банковской платежной карточки** (корпоративной или личной — в случае если на нее, к примеру, перечислен работнику аванс на командировку) — чек банкомата, квитанция платежного терминала об оплате стоимости билетов платежной карточкой или выписка по карточному счету, заверенная подписью и печатью банковского учреждения;

— при оплате **наличными** — чек РРО (заметим: хотя согласно *п. 4 ст. 9 Закона об РРО*РРО и расчетные книжки разрешается не применять при продаже проездных и перевозочных документов с применением **бланков строгого учета**на авиационном транспорте с оформлением расчетных и отчетных документов (т. е. проездных билетов), однако в данном случае — при оформлении «нестрогого» билета электронным способом — без РРО не обойтись).

Мнение о том, что факт оплаты электронного билета должен быть обязательно подтвержден одним из перечисленных выше расчетных документов, изложено в уже упомянутом *письме Минфина* *от 02.03.2009 г. № 31-34000-10-25/5704*.

Что касается работников бюджетной сферы, то командированному работнику необходимо получить **отдельное разрешение руководителя** **для возмещения расходов на проезд**:

— в мягком вагоне;

— на судах морского флота в каютах, оплачиваемых по 1 — 4 группам тарифных ставок;

— на судах речного флота в каютах 1-й и 2-й категорий;

— на воздушном транспорте по билетами 1-го класса и бизнес-класса.

Также разрешение необходимо получить для возмещения расходов на перевозку до 30 кг багажа сверх количества багажа, стоимость перевозки которого входит в стоимость билета того вида транспорта, которым пользуется работник.

Возмещение указанных расходов осуществляется **в каждом случае** с разрешения руководителя согласно **оригиналам** **подтверждающих документов**. Разрешение выдается в письменном виде в произвольной форме.

Указанные расходы, возмещенные с разрешения руководителя, не являются излишне израсходованными средствами и **не подлежат обложению налогом с доходов физических лиц**. Это следует из положений *п. 2.2 раздела I Инструкции № 59* и разъяснений, предоставленных в *письмах Минфина от* *15.06.2004 г. № 31-17100-04-10/10424*и *ГНАУ от 13.01.2009 г. № 165/6/17-0716.*

Следует добавить, что в соответствии с *п. 2.2 раздела I Инструкции № 59***руководители** бюджетных учреждений **лично** решают вопрос о возмещении **своих расходов** на проезд в мягком вагоне, на судах морского флота в каютах, оплачиваемых по 1 — 4 группам тарифных ставок, на судах речного флота в каютах 1-й и 2-й категорий, а также воздушным транспортом по билетам 1-го класса и бизнес-класса.

**2.3. Особенности компенсации расходов на проезд при использовании автомобиля**

*Раздел I Инструкции № 59*, который регулирует порядок направления работников в командировку в пределах Украины, не содержит норм, определяющих порядок возмещения командированному работнику расходов на проезд **служебным автомобилем** (расходы на ГСМ, стоянку, парковку автомобиля, а также расходы, связанные с его техобслуживанием). Следовательно, указанные расходы не могут быть включены в смету расходов на командировку и компенсированы как командировочные расходы. Аналогичного мнения придерживается и Минфин, что подтверждает *письмо от 20.06.2007 г. № 31-18030-07/23-4477/4527*.

Вместе с тем это не значит, что расходы на проезд при командировке на служебном автомобиле вообще не компенсируются. Дело в том, что предприятие использует служебный автомобиль для поездки своего работника в рамках своей хозяйственной деятельности, а раз так, то и расходы на него будут считаться расходами на **хозяйственные нужды**. Поэтому одновременно с авансом на командировку предприятие должно выдать работнику подотчетные средства на хознужды (для компенсации расходов на ГСМ, стоянку, парковку служебного автомобиля, а также расходов на уплату сборов за проезд по грунтовым, шоссейным дорогам и водным переправам).

Расходы на ГСМ в случае использования в командировке автомобиля возмещаются в соответствии с нормами расхода топлива за километр пробега\* и утвержденным маршрутом, что должно быть отражено в приказе руководителя о направлении работника в командировку.

*\* Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные приказом Министерства транспорта Украины от 10.02.98 г. № 43.*

При этом следует помнить, что в отношении затрат, связанных с эксплуатацией легкового автомобиля, существуют ограничения по их включению в состав валовых расходов. Так, согласно *п.п. 5.4.10 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* не включаются в валовые расходы 50 % расходов на приобретение горюче-смазочных материалов для легковых автомобилей. Вместе с тем налоговый кредит по НДС может быть отражен в полной сумме в связи с тем, что легковой автомобиль используется в хозяйственной деятельности предприятия (*п.п. 7.4.1 ст. 7 Закона об НДС*). Кроме того, в соответствии с упомянутым *подпунктом Закона о налоге на прибыль* не включаются в состав валовых расходов также затраты на стоянку и парковку **легковых** автомобилей.

Иначе дело обстоит в случае использования работником в командировке собственного автомобиля. В этом случае расходы на ГСМ, плата за стоянку и другие расходы на использование автомобиля **не включаются ни в состав расходов на командировку, ни в состав расходов на** **хозяйственные нужды**. Выходом из сложившейся ситуации для предприятия будет заключение с собственником автомобиля договора аренды транспортного средства. В таком случае частный автомобиль для целей учета становится служебным автомобилем предприятия. А раз так, то расходы на ГСМ, плата за стоянку и прочие «автомобильные» расходы будут возмещаться в указанном выше порядке (см. *письмо Минфина от 15.12.2006 г. № 31-26030-12/19868*).

Вопрос о возможности осуществления командировок автомобильным транспортом зачастую возникает и у **бюджетных учреждений**. На этот счет следует сказать, что, если существует такая необходимость и **сметой предусмотрены** соответствующие средства, в командировку можно поехать и на служебном автомобиле. При этом следует помнить о том, что поездки за пределы области, АР Крым на расстояние, превышающее 200 км, необходимо согласовывать с руководителем бюджетного учреждения. Об этом указано в*п. 1 постановления Кабинета Министров Украины «Об упорядочении использования легковых автомобилей бюджетными учреждениями и организациями» от 04.06.2003 г. № 848.*В связи с этим факт командировки на автомобиле и маршрут поездки рекомендуем утвердить приказом. Водителю служебного автомобиля должен быть выдан путевой лист.

**2.4. Компенсация расходов на проживание**

Расходы работника, понесенные им в связи с проживанием по месту командировки, компенсируются по перечню, приведенному в *п. 1.6 раздела I Инструкции № 59*.

Так, возмещению подлежат **фактические расходы** на:

— наем жилого помещения из расчета стоимости **одного места в гостиничном номере**за каждые сутки проживания (в том числе за время вынужденной остановки в пути);

— **питание, стоимость которого включена в счет** на проживание (кроме стоимости алкогольных напитков);

— **бытовые услуги**, предоставляемые в гостинице (стирка, чистка, ремонт и глаженье одежды);

— **пользование холодильником, телевизором, телефоном** (кроме расходов на телефонные переговоры) и т. д.

— **бронирование места** в гостинице в размере, **не превышающем 50 %** стоимости такого места за одни сутки ( *письмо Минфина от 23.05.2008 г. № 31-18030-07-29/19418*).

Как и в случае с расходами на проезд, при компенсации расходов на проживание следует учитывать, что они подлежат возмещению только **при наличии оригиналов подтверждающих документов**. Расходы на проживание, не подтвержденные документально, либо вообще не возмещаются, либо по решению руководителя возмещаются за счет прибыли и включаются в налогооблагаемый доход командированного работника.

Учитывая важность этого вопроса, для начала рассмотрим требования, предъявляемые к документам, удостоверяющим факт осуществления расходов на проживание.

*Абзацем шестым Общих положений Инструкции № 59* предусмотрено, что документами, подтверждающими расходы на командировку, являются **расчетные документы** в соответствии с *Законом об РРО* и *Законом о налоге на прибыль*.

*Подпунктом 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* документами, подтверждающими расходы на оплату стоимости проживания, признаны **счета гостиниц** (мотелей) и других лиц, предоставляющих услуги по размещению и проживанию физических лиц. В свою очередь *Закон об РРО*к расчетным документам относит **кассовый чек, товарный чек, расчетную квитанцию**. Кроме того, факт выплаты денежных средств может подтверждать **квитанция к приходному кассовому ордеру**(далее — ПКО).

Таким образом, желательно, чтобы расходы на проживание были подтверждены**одновременно двумя документами**: счетом гостиницы и чеком РРО (квитанцией к ПКО, расчетной квитанцией). На наличии двух подтверждающих документов настаивают и представители налоговых органов (см. консультацию в журнале «Вестник налоговой службы Украины», 2007, № 27, с. 16).

Наличия только **гостиничного счета** (пусть даже и с отметкой «Оплачено») для обоснования правомерности возмещения работнику расходов на проживание и включения их в состав валовых **недостаточно**. Больше шансов считать расходы на проживание работника подтвержденными в том случае, если в наличии имеется только расчетный документ, например чек РРО, расчетная квитанция, квитанция к ПКО.

А теперь расскажем о некоторых других нюансах компенсации расходов на проживание:

**1.**Поскольку расходы на проживание возмещаются командированному работнику в размере фактических расходов из расчета стоимости одного места в гостиничном номере, то ему **не могут быть возмещены расходы на оплату двух мест в двухместном номере гостиницы** ( *письмо Минфина от 30.03.2007 г. № 31-18030-07-7/6449*).

**2.** Компенсации подлежат не только документально подтвержденные расходы на проживание в гостиницах (мотелях), но также и расходы на наем других жилых помещений. Единственное требование: наличие перечисленных выше подтверждающих документов, а также договора об аренде помещения.

**3.** Поскольку компенсации подлежит стоимость питания, указанная в счете за проживание, то в зависимости от количества раз питания (одно-, двух-, трехразовое) соответствующим образом уменьшается сумма выплачиваемых суточных. Кроме того, не подлежит компенсации стоимость алкогольных напитков, табачных изделий, а также суммы чаевых.

**4.**По нашему мнению, **могут быть** **возмещены** работнику документально подтвержденные расходы на проживание **за дни продления командировки** по уважительной причине.

**5.** Расходы на проживание **не возмещаются**, если **в приказе** о направлении работника в командировку **предусмотрена возможность ежедневного его возвращения к месту постоянного проживания**, однако вопреки этому работник самостоятельно решил не возвращаться к месту проживания, а воспользовался услугами отеля (*письмо Минфина от 05.03.2007 г. № 31-18030-07-29/4504*).

**6. Расходы на оплату стоимости проживания на основании общего счета за двоих и более командированных работников**могут быть компенсированы только при условии их подтверждения соответствующими первичными документами. Такими документами являются оригиналы квитанций (счетов) гостиниц, в которых должна быть указана **следующая обязательная информация**:

— фамилии лиц, за проживание которых произведена оплата;

— сроки проживания в гостинице указанных лиц (т. е. количество суток);

— стоимость номеров, в которых проживали такие лица;

— виды расходов, включенные в квитанции (счета).

Причем такие документы прилагает к своему Отчету подотчетное лицо, которое оплатило проживание за сотрудников предприятия и за себя (см. *письма Минфина от 11.03.2006 г. № 31-26030-12-13/5020*, и*НБУ от 07.04.2006 г. № 25-209/827-3767*).

**7.** Не подлежат компенсации понесенные работником в командировке расходы на оплату услуг пользования **кабельным телевидением** ( *письмо Минфина от 01.04.2009 г. № 31-18030-07-21/9141*).

Для работников предприятий, полностью или частично финансируемых за счет бюджетных средств, *постановлением № 663*установлена предельная норма возмещения **расходов на наем жилого помещения за сутки**прикомандировке в пределах ЛНР**в сумме 250 грн**. Эта предельная норма установлена**с учетом включенных в счета на оплату стоимости проживания расходов за пользование телефоном (кроме служебных переговоров), холодильником, телевизором**. Кроме того, в расчет берется стоимость одного места в гостиничном номере за каждые сутки такого проживания.

При этом следует обратить внимание на то, что в расходы по **найму жилого помещения**не включаются: бронирование места в гостинице, служебная телефонная связь, бытовые услуги. Как правило, такие дополнительные услуги выделяются в счетах отдельными строками. Их стоимость компенсируется командированному лицу в размере фактических затрат с учетом установленных для бюджетников ограничений и в предельную сумму расходов на наем жилого помещения не входит.

Так, командированному работнику при наличии **оригиналов** подтверждающих документов возмещаются расходы на:

— **оплату бытовых услуг**, включенных в счета на оплату стоимости проживания в гостиницах (стирка, чистка, ремонт и глаженье одежды, обуви или белья), но **не более 10 % норм суточных** расходов за**все**дни проживания;

— бронирование мест в гостиницах в размерах **не более 50 % стоимости места за сутки**.

Кроме того, обратите внимание: в расходы на проживание также **не включаются суммы налога на добавленную стоимость**.

Если фактические расходы на наем жилого помещения превысят установленные*постановлением № 663* нормативные 250 грн. в сутки, то **возместить сверхнормативные расходы командированного на проживание можно только с разрешения руководителя**согласно оригиналам подтверждающих документов. При этом **руководители** бюджетных учреждений **лично** решают вопрос о возмещении **своих расходов** на наем жилых помещений, превышающих предельные нормы (*п. 2.2 раздела I Инструкции № 59).*

**2.5. Особенности возмещения расходов на командировку в случае наступления временной нетрудоспособности**

Порядок действий бухгалтера в случае, когда временная нетрудоспособность работника наступила во время пребывания в командировке, регулирует *п. 1.9 раздела I Инструкции № 59*.

Согласно указанному *пункту* в случае временной нетрудоспособности командированного работника ему на общих основаниях возмещаются **расходы на наем жилого помещения** (кроме случаев, когда командированный работник пребывает на стационарном лечении) и выплачиваются **суточные** в течение всего времени, пока он не может по состоянию здоровья приступить к выполнению возложенного на него служебного поручения или вернуться к месту постоянного проживания, но на срок не**более 2-х месяцев**.

При этом **временная нетрудоспособность** командированного работника, а также невозможность вернуться к месту постоянного проживания по состоянию здоровья должны быть **удостоверены в установленном порядке**. То есть в таком случае работник предприятия должен предоставить **листок нетрудоспособности**, выданный по месту командировки с разрешения главного врача лечебно-профилактического учреждения на число дней временной нетрудоспособности (*п. 1.10 Инструкции о порядке выдачи документов, удостоверяющих временную нетрудоспособность граждан, утвержденной приказом Министерства здравоохранения Украины от 13.11.2001 г. № 455*).

За период временной нетрудоспособности командированному работнику на общих основаниях выплачивается пособие по временной нетрудоспособности. **Дни временной нетрудоспособности не включаются в срок командировки.** При этом в табеле учета использования рабочего времени вместо отметки «ВД» («відрядження») проставляется отметка «ТН» («оплачувана тимчасова непрацездатність»).

Послеприбытия командированного работника к месту постоянной работы на основании его докладной записки руководитель принимаетрешение о продлениисрока командировки. Оформляется такое решение соответствующим **приказом (распоряжением)**руководителя предприятия.

**2.6. Бухгалтерский учет расходов на командировку**

Бухгалтерский учет командировочных расходов ведется в соответствии с положениями двух основных документов: *Инструкции № 291*и *П(С)БУ 16*.

*Инструкцией № 291* для учета расчетов с подотчетными лицами предусмотрен **субсчет 372 «Расчеты с подотчетными лицами» счета 37 «Расчеты с разными дебиторами»**.

По **дебету субсчета 372** отражаются суммы, выданные работникам под отчет, а также суммы возмещения работникам собственных средств, использованных в командировке, в корреспонденции с субсчетами учета денежных средств и документов: 301 «Касса в национальной валюте», 311 «Текущие счета в национальной валюте», 313 «Прочие счета в банке в национальной валюте», 331 «Денежные документы в национальной валюте».

По **кредиту субсчета 372** отражаются суммы израсходованных подотчетными лицами средств, выданных под отчет, в корреспонденции со счетами учета расходов и ТМЦ, а также возврат неиспользованных командированным работником средств в корреспонденции с субсчетами 301 «Касса в национальной валюте» и 311 «Текущие счета в национальной валюте».

Субсчет 372 «Расчеты с подотчетными лицами» является активно-пассивным, а значит, его сальдо может быть как кредитовым, так и дебетовым. При этом дебетовое сальдо говорит о наличии задолженности подотчетных работников предприятию по суммам средств, выданным под отчет, а кредитовое — о наличии задолженности предприятия перед подотчетными лицами. В финансовой отчетности дебетовые и кредитовые показатели отражаются развернуто: дебетовое сальдо — в составе оборотных активов, кредитовое сальдо — в составе обязательств.

В соответствии с *абзацем вторым п. 7 П(С)БУ 16* расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены. В связи с этим **расходы на командировку** отражаются в **составе расходов текущего периода** в зависимости от цели командировки, определенной руководителем предприятия в соответствующем приказе, и подразделения, в котором работает командированный работник (см. табл. 2.4):

Таблица 2.4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** |
| **Дт** | **Кт** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Отражены расходы на командировку в случае приобретения в ней товарно-материальных ценностей и передачи их на склад предприятия после возвращения из командировки | 20 «Производственные запасы», 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 28 «Товары» | 372 |
| 2 | Отражены расходы на командировку работников цехового персонала с целью организации производства и управления цехами, участками, бригадами и другими подразделениями основного и вспомогательного производства | 91 «Общепроизводственные расходы» |
| 3 | Отражены расходы на служебную командировку работников административно-управленческого и прочего общехозяйственного персонала с целью управления предприятием и его обслуживанием | 92 «Административные расходы» |
| 4 | Отражены расходы на служебную командировку работников отдела сбыта, если цель их поездки связана со сбытом продукции (товаров, работ, услуг) | 93 «Расходы на сбыт» |
| 5 | Отражены расходы на командировку прочего персонала предприятия, который не подпадает ни под одну из перечисленных выше категорий | 94 «Прочие расходы операционной деятельности»\* | 372 |
| 6 | Отражены расходы, понесенные в связи с отмененной командировкой |
| 7 | Отражены дополнительные расходы, понесенные в связи с продлением служебной командировки (относятся к соответствующим расходам операционной деятельности — общепроизводственным, административным, расходам на сбыт, прочим операционным расходам) | 91, 92, 93, 94 |
| 8 | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости проживания, проезда к месту командировки и обратно, а также стоимости ТМЦ, приобретенных в командировке | 641/НДС |
| *\* Расходы, связанные с отменой командировки, в составе прочих расходов операционной деятельности рекомендует отражать Минфин (см. письмо от 05.12.2005 г. № 31-34000-20-10/26183).* |

А теперь порядок бухгалтерского учета расходов на командировку рассмотрим на числовых примерах.

***Пример 2.3*.** *Работнику отдела сбыта выдан аванс на командировку в пределах Украины в сумме 2000,00 грн. Срок командировки в соответствии с распоряжением руководителя и согласно отметкам в командировочном удостоверении — 5 дней. После возвращения из командировки работник составил Отчет и предоставил документы, подтверждающие понесенные им в командировке расходы на:*

*— проезд к месту командировки и обратно — 250,00 грн. (в том числе НДС — 38,12 грн.);*

— *проживание — 1200,00 грн. (в том числе НДС — 200,00 грн.).*

*Кроме того, работнику возмещаются суточные расходы за 5 дней командировки в размере 150,00 грн. (5 дн.* х *30 грн.).*

*Все расходы по Отчету утверждены в полном объеме. В день подачи Отчета сумму неиспользованного аванса работник вернул в кассу предприятия.*

В бухгалтерском учете командировочные расходы отражаются следующим образом (см. табл. 2.5):

Таблица 2.5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Первичный документ** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | **Сумма, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| 1 | Расходный кассовый ордер | Выдан работнику аванс на командировку | 372 | 301 | 2000,00 |
| 2 | Отчет | Утвержден Отчет и списаны: |
| — суточные | 93 | 372 | 150,00 |
| — расходы на проезд | 211,88 |
| — расходы на проживание | 1000,00 |
| 3 | Счет гостиницы, транспортные билеты | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости проезда к месту командировки и обратно, а также стоимости проживания | 641/НДС | 372 | 238,12 |
| 4 | Приходный кассовый ордер | Возвращен работником в кассу остаток неиспользованного аванса | 301 | 372 | 400,00 |

***Пример 2.4.*** *Заместителю директора предприятия выдан аванс на командировку в пределах Украины в сумме 1500,00 грн. Срок командировки в соответствии с распоряжением руководителя и согласно отметкам в командировочном удостоверении — 7 дней. После возвращения из командировки работник составил Отчет и предоставил документы, подтверждающие понесенные им расходы на:*

— *приобретение материальных ценностей, приобретенных в командировке для нужд предприятия,*— *660,00 грн. (в том числе НДС — 110,00 грн.);*

— *проезд к месту командировки и обратно — 250,00 грн. (в том числе НДС — 38,12 грн.);*

*— проживание — 1680,00 грн. (в том числе НДС — 280,00 грн.). Причем в счет на проживание в гостинице включена стоимость одноразового питания.*

*Кроме того, работнику возмещаются суточные расходы за 7 дней командировки в размере 168,00 грн. (7 дн.* х *24 грн.).*

*Все расходы по Отчету утверждены руководителем в полном объеме.*

В бухгалтерском учете расходы на командировку и приобретение ТМЦ должны быть отражены следующим образом (см. табл. 2.6):

Таблица 2.6

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Первичный документ** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | **Сумма, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| 1 | Расходный кассовый ордер | Выдан работнику аванс на командировку | 372 | 301 | 1500,00 |
| 2 | Отчет | Утвержден Отчет и списаны: |
| — суточные | 92 | 372 | 168,00 |
| — расходы на проезд | 211,88 |
| — расходы на проживание | 1400,00 |
| 3 | Приходный ордер | На дату утверждения Отчета оприходованы ТМЦ, приобретенные работником в командировке | 20 | 372 | 550,00 |
| 4 | Счет гостиницы, транспортные билеты | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости проживания и проезда к месту командировки и обратно | 641/НДС | 372 | 318,12 |
| 5 | Налоговая накладная | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости ТМЦ | 641/НДС | 372 | 110,00 |
| 6 | Расходный кассовый ордер | Выданы средства в погашение задолженности по Отчету перед работником | 372 | 301 | 1258,00 |

***Пример 2.5.****Менеджеру отдела снабжения выдан аванс на командировку в пределах Украины в сумме 1700,00 грн. Срок командировки в соответствии с распоряжением руководителя — 5 дней (с 16.11.2009 г. по 20.11.2009 г.). Однако в день отъезда из командировки работник предприятия заболел и вернулся к месту постоянной работы только 28.11.2009 г.*

*После возвращения из командировки работник составил Отчет и предоставил документы, подтверждающие понесенные им в командировке расходы на:*

*— проезд к месту командировки и обратно — 250,00 грн. (в том числе НДС — 38,12 грн.);*

— *проживание с 16.11.2009 г. по 27.11.2009 г. — 2640,00 грн. (в том числе НДС — 440,00 грн.).*

*Кроме того, работник предоставил в бухгалтерию предприятия листок нетрудоспособности, выданный по месту командировки на период временной нетрудоспособности с 20.11.2009 г. по 27.11.2009 г.*

*На основании докладной записки работника и листка нетрудоспособности руководитель предприятия принял решение о продлении**срока командировки на 8 дней и издал соответствующий приказ*.

*Согласно приказу о продлении командировки и командировочному удостоверению суточные работнику возмещаются за 5 дней командировки (16.11.2009 г. — 19.11.2009 г. и 28.11.2009 г.) и 8 календарных дней периода временной нетрудоспособности (с 20.11.2009 г. по 27.11.2009 г.) в сумме 390,00 грн. (13 дн.* х *30 грн.).*

*Все расходы по Отчету утверждены в полном объеме.*

Таблица 2.7

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Первичный документ** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | **Сумма, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| 1 | Расходный кассовый ордер | Выдан работнику аванс на командировку | 372 | 301 | 1700,00 |
| 2 | Отчет | Утвержден Отчет и списаны: |
| — суточные | 92 | 372 | 390,00 |
| — расходы на проезд | 211,88 |
| — расходы на проживание | 2200,00 |
| 3 | Счет гостиницы, транспортные билеты | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости проживания и проезда к месту командировки и обратно | 641/НДС | 372 | 478,12 |
| 4 | Расходный кассовый ордер | Выданы средства в погашение задолженности по Отчету перед работником | 372 | 301 | 1580,00 |

**2.7. Налоговый учет расходов на командировку**

Порядок налогового учета расходов, связанных с командировкой, регулируется *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль.*Согласно указанной норме *Закона* в состав **валовых расходов**предприятия относятся расходы на командировки физических лиц, состоящих в трудовых отношениях или являющихся членами руководящих органов налогоплательщика, в пределах фактических расходов командированного лица на проезд (включая перевозку багажа) как до места командировки и обратно, так и по месту командировки, на оплату стоимости проживания в гостиницах (мотелях), а также включенных в такие счета расходов на питание или бытовые услуги, наем других жилых помещений, оплату телефонных счетов и др.

Особенности включения тех или иных видов расходов, связанных с командировкой, в состав валовых представлены в табл. 2.8.

Таблица 2.8

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид расходов** | **Особенности включения в состав валовых расходов** |
| **1** | **2** |
| **Суточные расходы** |
| Суточные расходы в пределах норм, установленных*постановлением № 663* за каждый полный день командировки, включая день отъезда и день приезда | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль*(при наличии командировочного удостоверения, оформленного в соответствии с требованиями *Инструкции № 59*) |
| *Отсутствие в командировочном удостоверении отметок о прибытии на место командировки и выбытии к месту постоянной работы****лишает предприятие права на валовые расходы****. Обращаем внимание: если****день прибытия****из предыдущей командировки и****день выбытия****в следующую командировку совпадают (являются одним днем),****суточные****выплачиваются****за один день****(письма Минфина от 29.12.2005 г. № 31-18030-07-25/28711, от 20.01.2007 г. № 31-18030-07-10/854).* |
| Сумма суточных расходов сверх норм, установленных*постановлением № 663* | В состав валовых расходов не включается (см. *письмо ГНАУ от 27.04.2004 г. № 7534/7/17-3117*; и журнале «Вестник налоговой службы Украины», 2008, № 31, с. 43). |
| **Расходы на проезд** |
| Фактические расходы на проезд к месту командировки и обратно в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси) | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| Фактические расходы на проезд транспортом общего пользования (кроме такси) до станции, пристани, аэропорта, если они расположены за пределами населенного пункта, где постоянно работает командированный, или до места пребывания в командировке | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* (как составляющая затрат на проезд к месту командировки и обратно) |
| Расходы на проезд городским транспортом общего пользования (кроме такси) по месту командировки в соответствии с **маршрутом**, согласованным с руководителем | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| *Маршрут перемещения по месту командировки утверждается руководителем предприятия во время направления работника в командировку (если такой маршрут известен предварительно) или после возвращения из командировки и предоставления Отчета (см. письмо Минфина от 17.08.2005 г. № 31-03173-07-18/17365).* |
| Предварительный заказ (бронирование) билетов | По нашему мнению, в фактической сумме включаются в валовые расходы как составляющая расходов на приобретение проездных билетов |
| *Во избежание споров с представителями контролирующих органов право на валовые расходы при приобретении авиабилетов в электронном виде желательно подтверждать такими документами:— распечаткой маршрута;— отрывной частью посадочного талона пассажира; — расчетным документом, подтверждающим приобретение билета (т. е. оплату его стоимости).* |
| Расходы на проезд в метро | В случае отсутствия документов, подтверждающих такие расходы (например, при покупке жетонов), их компенсация не производится (компенсировать такие расходы можно **только** за счет прибыли предприятия; ее сумма включается в налогооблагаемый доход работника) |
| Расходы на проезд в такси | В состав валовых расходов не включаются |
| Расходы на аренду автомобиля |
| Расходы на проезд в маршрутном такси | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль*(см. *письмо ГНАУ от 12.07.2006 г. № 13098/7/15-0317*) |
| Расходы на перевозку багажа к месту командировки и обратно | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| Оплата пользования постельными принадлежностями в поездах |
| Страховые платежи на транспорте |
| Расходы на оплату услуг камеры хранения | В состав валовых расходов не включаются (см. *письмо Минфина от 17.08.2005 г. № 31-03173-07/8/17365*) |
| Расходы на оплату услуг платного зала ожидания | В состав валовых расходов не включаются (см. *письмо Минфина от 21.09.2005 г. № 31-03173-07-13/20079*; консультацию в журнале «Вестник налоговой службы Украины», 2007, № 27, с. 16) |
| Расходы в связи с возвратом билетов на поезд, самолет и другие транспортные средства | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия (только с разрешения руководителя предприятия и по уважительным причинам) |
| *Следует обратить внимание: налоговики иногда отказывают налогоплательщикам в возможности включить расходы, понесенные в результате отмены командировки, в состав валовых расходов на том основании, что такие затраты не связаны с хозяйственной деятельностью* |
| Расходы на приобретение горюче-смазочных материалов в случае командировки на служебном автомобиле | На основании *п.п. 5.4.10 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* в состав валовых расходов предприятия **не включается** 50 % расходов на приобретение горюче-смазочных материалов для **легковых** автомобилей |
| Расходы на оплату услуг стоянки и парковки служебного автомобиля | В состав валовых расходов **не включаются**расходы на стоянку и парковку **легковых** автомобилей на основании *п.п. 5.4.10 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| Расходы на техническое обслуживание служебного автомобиля | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.2.1 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| **Расходы на проживание** |
| Расходы на оплату стоимости проживания в гостиницах (мотелях), наем других жилых помещений, как по месту командировки, так и во время вынужденной остановки в пути | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| Расходы на питание, включенные в гостиничные счета |
| Расходы на бронирование места в гостинице | По нашему мнению, включаются в состав валовых расходов предприятия в размере, не превышающем 50 % стоимости места в гостинице за сутки. Однако налоговики придерживаются противоположной позиции и настаивают на том, что расходы на бронирование места в гостинице не включаются в валовые расходы даже в пределах 50 % (см. *письма ГНАУ от 23.09.2009 г. № 20575/7/15-0217*и*ГНА в г. Киеве от 10.04.2006 г. № 250/10/31-106* |
| Расходы на оплату стоимости бытовых услуг (стирка, чистка, починка и глаженье одежды, обуви или белья) | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| **Прочие расходы** |
| Расходы на оплату телефонных счетов | В фактической сумме включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| Расходы на оплату стоимости алкогольных напитков и табачных изделий, суммы чаевых | Не включаются в состав валовых расходов предприятия на основании *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* |
| Расходы на оплату зрелищных мероприятий |
| Расходы на оплату НДС за приобретенные проездные билеты, пользование в поездах постельными принадлежностями и наем жилого помещения | В состав валовых расходов включаются в случае, если предприятие не зарегистрировано в качестве плательщика НДС или осуществляет только не облагаемые налогом (освобожденные от налогообложения) операции. В остальных случаях включаются в налоговый кредит по НДС |

Обратите внимание: командировочные расходы могут быть включены в состав валовых расходов предприятия **только** при **одновременном** соблюдении сразу двух условий:

— командированный работник предоставил **оригиналы** документов, подтверждающих факт осуществления таких расходов;

— документально подтверждена связь командировки с хозяйственной деятельностью предприятия.

Как предусмотрено *абзацем вторым п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль,* к документам, подтверждающим **факт** и **стоимость** **понесенных** командированным работником **расходов**,относятся: транспортные билеты или транспортные счета (багажные квитанции), счета из гостиниц (мотелей) или от других лиц, предоставляющих услуги по размещению и проживанию физических лиц, страховые полисы и т. д.

Обращаем внимание: предприятие должно располагать именно оригиналами перечисленных подтверждающих документов. Наличие **дубликатов и копий**подтверждающих документов, по мнению налоговиков, **не дает предприятию права включить сумму понесенных работником затрат в состав валовых расходов** ( «Вестник налоговой службы Украины», 2008, № 25, с. 25).

В свою очередь, **связь** командировки **с хозяйственной деятельностью** предприятия согласно тому же *п.п. 5.4.8 ст. 5 Закона о налоге на прибыль* может быть подтверждена такими документами:

— приглашениями принимающей стороны, деятельность которой совпадает с деятельностью предприятия, направившего работника в командировку;

— заключенным договором (контрактом) и другими документами, которые свидетельствуют о желании установить гражданско-правовые отношения;

— документами, удостоверяющими участие командированного лица в переговорах, конференциях или симпозиумах, которые проводятся по тематике, совпадающей с основной деятельностью предприятия, командировавшего работника.

Датой увеличения валовых расходов предприятия на сумму командировочных расходов является **дата утверждения Отчета об использовании средств, выданных на командировку или под отчет**.

А теперь несколько слов о возможности включения сумм НДС, уплаченных в составе отдельных командировочных расходов, в состав налогового кредита.

Для того чтобы правильно сформировать налоговый кредит по НДС, следует обратиться к требованиям *п.п. 7.2.6 ст. 7 Закона об НДС.*Напомним основные положения этой нормы *Закона*.

Итак, в общем случае основанием для начисления налогового кредита является налоговая накладная. Кроме того, налоговый кредит может быть начислен и **без налоговой накладной на основании таких документов**:

— **товарного чека, другого платежного** или **расчетного документа**, который подтверждает прием платежа поставщиком от получателя товаров (услуг), в котором указаны **общая сумма платежа,** **сумма налога** и **налоговый номер поставщика**, в случае приобретения услуг за наличные в пределах 10000 грн. в течение одного дня (предельная сумма наличного расчета одного предприятия (предпринимателя) с другим предприятием (предпринимателем) по одному или нескольким платежным документам);

— **транспортного билета,** **гостиничного счета** или счета, который выставляется налогоплательщику за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета, содержащих **общую сумму платежа,** **сумму налога** и**налоговый номер продавца,** **за исключением тех, в которых форма установлена международными стандартами**;

— **кассовых чеков**, которые содержат сумму поставленных товаров (услуг), общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера, **но без определения налогового номера поставщика**). При этом с целью такого начисления общая сумма поставленных товаров (услуг) не может превышать **200 грн. за день** (без учета налога на добавленную стоимость).

Таким образом, предприятие имеет право отразить налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости приобретенных командированным работником проездных билетов к месту командировки и обратно, найма жилого помещения, а также приобретенных в командировке товаров (услуг) на основании следующих документов:

— налоговой накладной;

— товарного чека, проездного билета и счета гостиницы (**при условии**, что указанные документы, кроме общей суммы платежа и суммы НДС, содержат такой реквизит, как**индивидуальный налоговый номер налогоплательщика**);

— кассового чека **без указания индивидуального налогового номера**налогоплательщика (при условии, что **общая сумма** **по этим чекам не будет превышать 200 грн. в день без НДС**). Однако следует отметит, что, по мнению налоговиков, предприятие, получившее такой кассовый чек, не имеет права на отражение налогового кредита по НДС (см. *письмо ГНАУ от 02.08.2006 г. № 14610/7/16-1517-05*).

**2.8. Порядок удержания налога с доходов с сумм командировочных расходов**

И последний вопрос, который необходимо рассмотреть, говоря об учете и налогообложении командировочных расходов при направлении работников в командировки по территории Украины, заключается в следующем: нужно ли с сумм командировочных расходов удерживать налог с доходов физических лиц и, если да, в каких случаях?

Для ответа на этот вопрос обратимся к нормам *Закона № 889*, согласно *п.п. 4.3.2 ст. 4*которого сумма средств, полученных на командировку или под отчет с учетом норм *п. 9.10 ст. 9*этого *Закона*, **не включается в состав**общего месячного или годового**налогооблагаемого дохода** налогоплательщика.

Таким образом, **при выплате работнику командировочных в пределах норм, установленных *постановлением № 663*, объект обложения налогом с доходов не возникает**.

Вместе с тем в некоторых случаях налог с сумм командировочных удержать все же придется. Так, объект налогообложения возникает в двух случаях:

— работнику выплачивались сверхнормативные суточные (т. е. в сумме большей, чем предусмотрено *постановлением № 663*);

— работник несвоевременно возвращает неизрасходованные в командировке средства (остаток средств сверх суммы, потраченной согласно Отчету).

Особенности налогообложения в каждом из этих случаев рассмотрим отдельно, а начнем с учета сверхнормативных суточных.

**1. Сверхнормативные суточные.** Для целей налога с доходов сумма суточных расходов, выплачиваемая работнику сверх предельных норм, установленных *постановлением № 663*, расценивается как дополнительное благо от работодателя и облагается **налогом с доходов** **по ставке 15 %**.

Отметим, что *Закон № 889*, к сожалению, не содержит указаний на то, в какие сроки необходимо удерживать и перечислять налог с суммы сверхнормативных суточных. По нашему мнению, при выдаче работнику аванса на командировку налог не удерживается, его необходимо **удержать и перечислить в бюджет в день утверждения Отчета**. Объясняется это тем, что именно после утверждения Отчета становится достоверно известен срок пребывания работника в командировке, а следовательно и подлежащая возмещению сумма суточных (в том числе и сверхнормативных).

Иной порядок перечисления налога с сумм сверхнормативных суточных применяется в том случае, если аванс на командировку работнику не выдавался. В этом случае удержание налога с рассматриваемых сумм также осуществляется на дату утверждения Отчета. А вот перечислить налог в бюджет необходимо будет в момент погашения кредиторской задолженности перед работником по Отчету (*п.п. 8.1.2 ст. 8 Закона № 889*), но не позднее 30 числа месяца, следующего за месяцем начисления дохода (утверждения Отчета).

При определении базы налогообложения следует учитывать, что в приказе руководителя о введении доплат к предельным нормам суточных расходов обычно указывается чистая сумма сверхнормативных суточных, выплачиваемая на руки. Поэтому база налогообложения будет определяться с помощью «натурального» коэффициента, предусмотренного *п. 3.4. ст. 3 Закона № 889*. Кроме того, так как сверхнормативные суточные не являются заработной платой, налоговая социальная льгота к ним не применяется.

В Налоговом расчете сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, и сумм удержанного с них налога по форме № 1ДФ, утвержденной *приказом ГНАУ* *от* *29.09.2003 г. № 451,* сумма сверхнормативных суточных отражается с признаком дохода «09».

В заключение обращаем внимание: несмотря на то что сверхнормативные суточные включаются в налогооблагаемый доход и с них удерживается налог с доходов, такие выплаты не являются объектом обложения взносами в социальные фонды. Объясним почему.

Дело в том, что объектом для начисления и удержания взносов в фонды социального страхования (в том числе в Пенсионный фонд) являются выплаты, которые включаются в фонд оплаты труда предприятия. Суточные же в полной сумме согласно *п. 3.15 Инструкции № 5* не относятся к фонду оплаты труда. Следовательно, **ни удерживать, ни начислять взносы в социальные фонды на такие выплаты не нужно**.

Подтверждают такой вывод *письмо Исполнительной дирекции Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности от 07.07.2006 г. № 01-16-1457*, а также *письмо Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от 22.06.2006 г. № 161-07-2*.

**2. Несвоевременный возврат неизрасходованных в командировке средств (остаток средств сверх суммы, потраченной согласно Отчету).** При наличии излишне израсходованных в командировке средств (т. е. средств сверх суммы, использование которой подтверждается соответствующими документами) работник обязан вернуть такие средства в кассу предприятия или зачислить на его банковский счет **до** или **во время** предоставления Отчета (т. е. **до окончания третьего банковского дня, следующего за днем, в котором работник завершает командировку**).

В случае нарушения работником указанного предельного срока возврата излишне израсходованных средств предприятие обязано применить в отношении его финансовые санкции, предусмотренные *п.п. 9.10.3 ст. 9 Закона № 889*.

Так, в зависимости от срока возврата излишне израсходованных средств с дохода работника удерживается:

1) **штраф** в размере **15** **%** суммы таких средств, если работник возвращает сумму излишне израсходованных средств позднее предельного срока, но в течение отчетного месяца, на который приходится предельный срок возврата;

2) **штраф** в размере **15** **%**и **налог с доходов с суммы таких средств**, если работник не возвращает сумму излишне израсходованных средств в течение отчетного месяца, на который приходится предельный срок возврата.

Указанный штраф в размере 15 % налагается непосредственно на плательщика налога (командированного работника), а не на налогового агента (предприятие-работодателя). Причем, если в будущих налоговых периодах работник возвращает сумму излишне израсходованных средств или она взыскивается с такого работника по решению суда, перерасчет его налоговых обязательств не осуществляется, а сумма штрафа не возмещается (см. *письмо НБУ от 05.07.2007 г. № 18-210/2252— 6820*).

**Сумма излишне израсходованных средств** на командировку, не возвращенная работником в течение отчетного месяца, на который приходится предельный срок возврата, включается **в состав его общего месячного налогооблагаемого дохода**согласно *п.п. 4.2.15 ст. 4 Закона № 889*. При этом объект налогообложения определяется с применением **«натурального» коэффициента** (*п. 3.4 ст. 3 Закона № 889*). При ставке налога с доходов 15 % величина данного коэффициента составляет 1,176471.

Сумма налога, начисленная на сумму излишне израсходованных средств, удерживается предприятием за счет любого налогооблагаемого дохода командированного работника за соответствующий месяц (после его налогообложения). При недостатке такого дохода налог удерживается за счет налогооблагаемых доходов следующих отчетных месяцев, до полной его уплаты.

Удержание налога из начисленной заработной платы следует осуществлять по итогам того месяца, в котором истек предельный срок возврата остатка средств.

Если работник прекращает трудовые отношения с предприятием, выдавшим средства на командировку, то сумма налога удерживается за счет последней выплаты налогооблагаемого дохода при проведении окончательного расчета. Если же суммы такого дохода недостаточно, то непогашенная часть налога включается в состав налогового обязательства физического лица по результатам отчетного налогового года (отражается в годовой декларации).

Учитывая приведенные выше требования *Закона № 889,* не следует забывать и об ограничении размера всех удержаний из заработной платы, предусмотренном *ст. 128 КЗоТ*.

Так, при каждой выплате заработной платы общий размер всех отчислений не может превышать 20 %, а в случаях, отдельно предусмотренных законодательством Украины, — 50 % заработной платы, подлежащей выплате работнику.

Сумма налога, удержанного из суммы излишне израсходованных средств, а также сумма 15-процентного штрафа отражаются в разделе «Розрахунок штрафу та сума утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт» Отчета.

Суммы штрафных санкций подлежат перечислению в бюджет в сроки, установленные законом для перечисления налога с доходов, удержанного из заработной платы. При этом, поскольку суммы штрафа взыскиваются по процедуре удержания налога, зачисление их происходит в том же порядке и на тот же счет, что и налог с доходов. Об этом, в частности, говорится в *письмах ГНАУ от 21.04.2004 г. № 3928/5/17-3116* и*Минфина от 20.05.2005 г. № 31-17310-01-8/9788*.

Порядок практического применения приведенных выше требований законодательства проиллюстрируем на примерах.

***Пример 2.6*.** *Для проведения коммерческих переговоров и заключения договора на поставку партии товара менеджер по снабжению Кравченко И.И. направлен в командировку из г. Харькова в г. Симферополь. Срок командировки — 5 дней (с 16.11.2009 г. по 20.11.2009 г.). Работнику выдан аванс в сумме 2100,00 грн. Отчет в бухгалтерию предприятия предоставлен 23 ноября 2009 года. К нему приложены следующие документы:*

*1) командировочное удостоверение с соответствующими отметками о выбытии и прибытии;*

*2) счет гостиницы с указанием индивидуального налогового номера плательщика НДС и кассовый чек на оплату услуг проживания — 1200,00 грн., в том числе НДС — 200 грн.;*

*3) железнодорожные билеты на проезд в г. Симферополь и обратно с указанием индивидуального налогового номера плательщика налога — 312,52 грн., в том числе НДС — 38,01 грн.*

*На основании командировочного удостоверения, оформленного в соответствии с требованиями действующего законодательства, работнику возмещаются суточные расходы в сумме 350,00 грн. (70 грн.\** х *5 дн.).*

*\* 30 грн. — суточные в пределах норм, 40 грн. — сверхнормативные суточные.*

*Общая сумма командировочных расходов составила 1862,52 грн.*

*Отчет утвержден руководителем предприятия в полной сумме.*

*Неиспользованные в командировке средства возвращены в кассу предприятия в день утверждения Отчета*.

Представим заполненный Отчет об использованных средствах, предоставленных на командировку или под отчет.

 

 



В бухгалтерском и налоговом учете расходы на командировку отражаются следующим образом (см. табл. 2.9):

Таблица 2.9

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Дата** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | **Сумма, грн.** | **Валовые расходы, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| 1 | 12.11.2009 | Выдан работнику аванс на командировку | 372 | 301 | 2100,00 | — |
| 2 | 23.11.2009 | Утвержден Отчет и списаны: |
| — суточные в пределах норм (30 грн. х 5 дн.) | 92 | 372 | 150,00 | 150,00 |
| — расходы на проезд | 274,51 | 274,51 |
| — расходы на проживание | 1000,00 | 1000,00 |
| 3 | 23.11.2009 | Отражена сумма сверхнормативных суточных(40 грн. х 5 дн.) | 663 | 372 | 200,00 | — |
| 4 | 23.11.2009 | Начислен доход работника в сумме сверхнормативных суточных с учетом «натурального» коэффициента(200 грн. х 1,176471\*) | 92 | 663 | 235,29 | — |
| 5 | 23.11.2009 | Удержан НДФЛ с суммы сверхнормативных суточных (235,29 грн. х 15 %) | 663 | 641/НДФЛ | 35,29 | — |
| 6 | 23.11.2009 | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости проживания | 641/НДС | 372 | 200,00 | — |
| 7 | 23.11.2009 | Отражен налоговый кредит по НДС, уплаченному в составе стоимости проезда | 641/НДС | 372 | 38,01 | — |
| 8 | 23.11.2009 | Налог с доходов с суммы сверхнормативных суточных перечислен в бюджет | 641/НДФЛ | 311 | 35,29 | — |
| 9 | 23.11.2009 | Возвращен работником в кассу неизрасходованный остаток аванса | 301 | 372 | 237,48 | — |
| ***\*****«Натуральный» коэффициент, предусмотренный п. 3.4 ст. 3 Закона № 889, рассчитывается следующим образом: 100 : (100 — 15) = 1,176471.* |

***Пример 2.7.*** *На представленном выше примере рассмотрим ситуацию, при которой Кравченко И. И. вернул остаток средств (237,48 грн.) не в трехдневный срок, установленный Законом № 889, а только 30 ноября 2009 года. В данном случае на работника налагается штраф в размере 15 % суммы несвоевременно возвращенных средств. Сумма штрафа удерживается из заработной платы за ноябрь.*

*Заработная плата Кравченко И. И. за ноябрь 2009 года (с учетом средней заработной платы за время командировки) составила 3524 грн.*

Раздел «Розрахунок штрафу та сума утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт» Отчета должен быть заполнен так:

 

В бухгалтерском и налоговом учете предприятия начисление заработной платы и сумма штрафа за несвоевременный возврат средств отражаются следующим образом (см. табл. 2.10).

Условные сокращения, принятые в таблице:

**ПФ** — Пенсионный фонд;

**ФВПТ**— Фонд социального страхования по временной потере трудоспособности;

**ФБ**— Фонд социального страхования на случай безработицы;

**ФНС** — Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Таблица 2.10

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Дата** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | **Сумма, грн.** | **Валовые расходы, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| 1 | 30.11.2009 | Возвращен работником в кассу неизрасходованный остаток аванса | 301 | 372 | 237,48 | — |
| 2 | 30.11.2009 | Начислена заработная плата за ноябрь 2009 года | 92 | 661 | 3524,00 | 3524,00 |
| 3 | 30.11.2009 | Начислены взносы в социальные фонды на заработную плату работника: |
| — взнос в ПФ(3524 грн. х 33,2 %) | 92 | 651 | 1169,97 | 1169,97 |
| — взнос в ФВПТ(3524 грн. х 1,4 %) | 92 | 652 | 49,34 | 49,34 |
| — взнос в ФБ(3524 грн. х 1,6 %) | 92 | 653 | 56,38 | 56,38 |
| — взнос в ФНС(3524 грн. х 1,1 %\*) | 92 | 656 | 38,76 | 38,76 |
| 4 | 30.11.2009 | Произведены удержания взносов в социальные фонды и налога с доходов из заработной платы работника: |
| — взнос в ПФ(3524 грн. х 2 %) | 661 | 651 | 70,48 | — |
| — взнос в ФВПТ(3524 грн. х 1 %) | 661 | 652 | 35,24 | — |
| — взнос в ФБ(3524 грн. х 0,6 %) | 661 | 653 | 21,14 | — |
| — налог с доходов((3524 грн. — 70,48 грн. — 35,24 грн. — 21,14 грн.) х 15 %) | 661 | 641/НДФЛ | 509,57 | — |
| 5 | 30.11.2009 | Удержан из заработной платы штраф за несвоевременный возврат остатка средств на командировку(237,48 грн. х 15 %) | 661 | 641/штраф по НДФЛ | 35,62 | — |
| 6 | 09.12.2009 | Перечислены в бюджет взносы в социальные фонды, налог с доходов и штраф |
| — взнос в ПФ(1169,97 грн. + 70,48 грн.) | 651 | 311 | 1240,45 | — |
| — взнос в ФВПТ(49,37 грн. + 35,24 грн.) | 652 | 311 | 84,58 | — |
| — взнос в ФБ(56,38 грн. + 21,14 грн.) | 653 | 311 | 77,52 | — |
| — взнос в ФНС | 656 | 311 | 38,76 | — |
| — налог с доходов | 641/НДФЛ | 311 | 509,57 | — |
| — штраф | 641/штраф по НДФЛ | 311 | 35,62 | — |
| 7 | 09.12.2009 | Получены денежные средства с текущего счета в банке для выплаты заработной платы за ноябрь 2009 года(3524 грн. — 70,48 грн. — 35,24 грн. —  21,14 грн. — 509,57 грн. —  35,62 грн.) | 301 | 311 | 2851,95 | — |
| 8 | 09.12.2009 | Выплачена из кассы предприятия заработная плата Кравченко И.И. за ноябрь 2009 года | 661 | 301 | 2851,95 | — |
| \* *Процент условный.* |

***Пример 2.8.*** *Изменим условия примера 2.5. Предположим, что Кравченко И. И. вернул остаток не израсходованных в командировке средств (237,48 грн.) в кассу предприятия только 10 декабря 2009 года. В таком случае на работника налагается штраф в размере 15 % от суммы средств, которая возвращена с нарушением установленных сроков, а также с нее уплачивается налог с доходов. Суммы штрафа и налога удерживаются из заработной платы работника за ноябрь 2009 года.*

Приведем пример заполнения раздела «Розрахунок штрафу та сума утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт» Отчета, в котором отразим сумму штрафа за несвоевременный возврат средств, выданных на командировку, и налога с доходов.

 

В бухгалтерском и налоговом учете предприятия начисление заработной платы, а также сумма штрафа и налога с доходов, удержанного с сумм несвоевременно возвращенных средств, отражаются следующим образом (см. табл. 2.11):

Таблица 2.11

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Дата** | **Содержание хозяйственной операции** | **Корреспонденция счетов** | **Сумма, грн.** | **Валовые расходы, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| 1 | 30.11.2009 | Начислена заработная плата за ноябрь 2009 года | 92 | 661 | 3524,00 | 3524,00 |
| 2 | 30.11.2009 | Начислены взносы в фонды социального страхования на заработную плату работника: |
| — взнос в ПФ | 92 | 651 | 1169,97 | 1169,97 |
| — взнос в ФВПТ | 92 | 652 | 49,34 | 49,34 |
| — взнос в ФБ | 92 | 653 | 56,38 | 56,38 |
| — взнос в ФНС | 92 | 656 | 38,76 | 38,76 |
| 3 | 30.11.2009 | Произведены удержания взносов в социальные фонды и налога с доходов из заработной платы работника: |
| — взнос в ПФ | 661 | 651 | 70,48 | — |
| — взнос в ФВПТ | 661 | 652 | 35,24 | — |
| — взнос в ФБ | 661 | 653 | 21,14 | — |
| — налог с доходов | 661 | 641/НДФЛ | 509,57 | — |
| 4 | 30.11.2009 | Удержан из заработной платы штраф за несвоевременный возврат остатка средств на командировку(237,48 грн. х 15 %) | 661 | 641/штраф по НДФЛ | 35,62 | — |
| 5 | 30.11.2009 | Удержан налог с невозвращенной суммы средств(237,48 х 1,176471 х 15 %) | 661 | 641/НДФЛ | 41,91 | — |
| 6 | 07.12.2009 | Перечислены в бюджет взносы в фонды социального страхования, налог с доходов и штраф |
| — взнос в ПФ | 651 | 311 | 1240,45 | — |
| — взнос в ФВПТ | 652 | 311 | 84,58 | — |
| — взнос в ФБ | 653 | 311 | 77,52 | — |
| — взнос в ФНС | 656 | 311 | 38,76 | — |
| — налог с доходов(509,57 грн. + 41,91 грн.) | 641/НДФЛ | 311 | 551,48 | — |
| — штраф | 641/штраф по НДФЛ | 311 | 35,62 | — |
| 7 | 07.12.2009 | Получены денежные средства с текущего счета в банке для выплаты заработной платы за ноябрь 2009 года(3524 грн. — 70,48 грн. — 35,24 грн. — 21,14 грн. — 551,48 грн. — 35,62 грн.) | 301 | 311 | 2810,04 | — |
| 8 | 07.12.2009 | Выплачена из кассы предприятия заработная плата Кравченко И.И. за ноябрь 2009 года | 661 | 301 | 2810,04 | — |
| 9 | 10.12.2009 | Возвращен работником в кассу неизрасходованный остаток аванса | 301 | 372 | 237,48 | — |