

УДК 336.226.12

Налоговый учет расходов на доставку работников служебным транспортом от места жительства до места работы и обратно

Котова Г. В.,

юрист, Департамент налогового и правового консалтинга,
Объединенные консультанты ФДП
129164, Москва, Проспект Мира, д. 124, корп. 15
E-mail: okfdp@fdp.ru

Зачастую у налогоплательщиков возникает вопрос о возможности признания в целях исчисления налога на прибыль расходов на доставку работников служебным транспортом от места жительства до места работы и обратно, а также не приводит ли стоимость такой доставки к возникновению у работников организации экономической выгоды (дохода) и, соответственно, объекта обложения налогом на доходы физических лиц.

Ключевые слова: служебный транспорт; экономическая выгода; налог на прибыль; НДФЛ.

Tax accounting of costs for delivery of workers by office transport to and from work

Kotova G.,

Lawyer of Department of Tax and Legal Consulting
United Consultants FDP
129164, Moscow, Prospekt Mira 124, bldg. 15
E-mail: okfdp@fdp.ru

Taxpayers often question the possibility of recognition in order to calculate the income tax cost of shipping office transport workers from the residence to the place of work and back, as well as if the cost of such delivery leads to the emergence of workers organizing economic benefits (income) and respectively, the object of taxation on personal income.

Key words: official transport; economic profit; profit tax; personal income tax.

Налог на прибыль

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание служебного транспорта.

Пунктом 1 ст. 252 НК РФ установлены обязательные условия, при которых расходы могут быть признаны для целей исчисления налога на прибыль – они должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными.

В указанной норме экономическая обоснованность расходов определяется как экономическая оправданность затрат, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Документально подтвержденными являются затраты, которые подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Согласно ст. 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются в том числе первичные учетные документы.

Понятие первичного учетного документа раскрывается в ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Согласно п. 1 данной статьи каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в т.ч. лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

В п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете установлены обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Пункт 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете предусматривает, что формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Таким образом, Закон о бухгалтерском учете закрепляет общее правило, согласно которому формы первичных учетных документов, которыми оформляются факты хозяйственной деятельности, организация вправе разработать самостоятельно с обязательным включением в них реквизитов, установленных п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Первичным документом, подтверждающим расходы организации при использовании автомобильного транспорта, являются путевые листы, формы которых утв. постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте».

Вместе с тем, как свидетельствуют арбитражная практика и разъяснения контролирующих органов, указанные формы путевых листов обязательны лишь для автотранспортных организаций. Остальные организации могут разработать свою форму путевого листа либо иного документа, подтверждающего произведенные расходы на содержание служебного транспорта, в котором должны быть отражены обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете (письма Минфина России от 07.04.2006 № 03-03-04/1/327; 16.03.2006

№ 03-03-04/2/77; 20.02.2006 № 03-03-04/1/129; 20.09.2005 № 03-03-04/1/214; 01.08.2005 № 03-03-04/1/117; постановления ФАС Московского округа от 18.09.2013 по делу № А40-19421/13-99-60; ФАС Северо-Западного округа от 12.04.2012 по делу № А42-3168/2011; ФАС Северо-Кавказского округа от 31.08.2011 по делу № А53-26379/2010; ФАС Уральского округа от 25.08.2011 по делу № А34-4865/2010 и др.).

Аналогичный вывод следует и в отношении применения приказа Минтранса России от 18.09.2008 № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов».

Согласно преамбуле данного документа, он был издан во исполнение ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 08.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта», который регулирует отношения, возникающие при оказании транспортных услуг сторонним лицам, и не распространяется на использование служебного транспорта для собственных нужд.

В постановлении от 18.09.2013 по делу № А40-19421/13-99-60 ФАС Московского округа прямо указал на возможность подтверждения транспортных расходов (расходов на ГСМ) любыми документами.

Из выводов ФАС Московского округа следует, что путевые листы, составленные как по унифицированной форме, так и по форме, разработанной налогоплательщиком самостоятельно, не являются обязательными и исключительными документами, которые только и могут подтверждать расходы на содержание транспорта.

В рамках данного дела для подтверждения своих расходов на заправку автомобилей топливом налогоплательщик представил следующие документы: ежемесячные акты о списании топлива по каждому автомобилю; требования-накладные о списании топлива для его использования в хозяйственной деятельности; оборотно-сальдовые ведомости по счету 10.3 с отражением количества списанного топлива; приказ об установлении норм расхода топлива по каждому автомобилю на 100 км пробега; сводный документ, в котором были указаны показания по всем автомобилям (показания спидометра, количество залитого/израсходованного топлива в количественном и денежном выражении на начало и конец месяца); журналы тест-драйва демонстрационных автомобилей¹ с указанием количества поездок, их цели, времени начала и окончания поездок, показаний спидометра и пробега, фамилий и подписей водителей; табели учета рабочего времени водителей.

Таким образом, путевые листы, как бы они ни были составлены (по унифицированной форме или по форме, разработанной налогоплательщиком самостоятельно), не являются единственными и незаменимыми документами, которые могут подтверждать расходы на содержание служебного транспорта.

Данные расходы могут быть подтверждены и иными документами в зависимости от специфики деятельности каждого конкретного налогоплательщика. Вместе с тем из этих документов должна следовать безусловная связь произведенных расходов с хозяйственной деятельностью нало-

¹ В рамках данного дела рассматривался спор о документальном подтверждении затрат на заправку топливом автомобилей, которые использовались для демонстрационных поездок (тест-драйва).

гоплательщика, поскольку, как было указано выше, расходы, произведенные вне связи с такой деятельностью, не могут быть признаны экономически обоснованными для целей налогообложения прибыли. Кроме того, данные документы в целом должны отвечать требованиям, которые законодательство предъявляет к первичным учетным документам. В частности, в них должны содержаться обязательные реквизиты первичных учетных документов, установленные п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

При этом указанные документы должны также содержать достаточную информацию, которая могла бы подтвердить конкретную сумму расходов, учтенную для целей исчисления налога на прибыль.

Таким образом, документами, подтверждающими факт несения расходов на содержание служебного транспорта, могут быть, в частности: журналы въезда-выезда служебного транспорта из гаража с отражением показаний спидометра, количества залитого топлива и целей (маршрута) поездки; распорядительные документы об утверждении нормативов расходов на заправку топлива, выполнение ремонтных работ и прочих расходов, связанных с эксплуатацией транспорта; ежедневные, еженедельные или ежемесячные акты списания топлива с указанием конкретных транспортных средств, по которым было произведено списание; регистры бухгалтерского учета, подтверждающие такое списание; документы, подтверждающие фактическое приобретение топлива, работ (услуг), связанных с содержанием служебного транспорта.

Вместе с тем для целей упрощения документооборота и снижения риска возможного отказа в подтверждении рассматриваемых расходов со стороны налогового органа налогоплательщик вправе разработать форму путевого листа с включением в нее обязательных реквизитов, установленных в п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Данный документ может содержать всю необходимую информацию о расходах на содержание служебного транспорта и служить единым оправдательным документом для их подтверждения.

Согласно п. 25 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся любые виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

В силу п. 26 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, **за исключением** сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, **и за исключением** случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. При этом НК РФ не определено, что следует принимать под технологическими особенностями производства.

В письмах Минфина России и в решениях арбитражных судов в качестве технологических особенностей производства, в частности, приводятся:

— удаленность организации, ее обособленных подразделений и производственных площадей от населенных пунктов и места проживания работников, а также остановок общественного

транспорта (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.09.2010 № А33-18167/2008; ФАС Московского округа от 01.04.2009 № КА-А40/2218-09; ФАС Уральского округа от 02.02.2009 № Ф09-36/09-С2; ФАС Волго-Вятского округа от 28.01.2008 по делу № А11-12900/2006-К2-23/842; ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 № А05-5406/05-22);

— *круглосуточный или многосменный режим работы организации* (постановления ФАС Центрального округа от 16.07.2008 № А68-9814/07-447/12; ФАС Поволжского округа от 26.01.2009 № А55-9610/2008);

— *отсутствие маршрутов общественного транспорта к месту нахождения организации* (письма Минфина России от 21.01.2013 № 03-03-06/1/18; 11.05.2006 № 03-03-04/1/434; постановления ФАС Северо-Западного округа от 10.12.2013 по делу № А13-6206/2012; ФАС Поволжского округа от 27.02.2006 по делу № А65-6046/2005-СА2-9);

— *недостаточная пропускная способность имеющихся маршрутов общественного транспорта* (постановления ФАС Уральского округа от 02.02.2009 № Ф09-36/09-С2, ФАС Поволжского округа от 17.08.2006 № А65-23970/2005; ФАС Волго-Вятского округа от 28.08.2006 по делу № А29-8205/2005а);

— *несстыковка расписания городского общественного транспорта с графиком работы организации* (письмо Минфина России от 31.08.2012 № 03-03-06/1/449; постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15.03.2013 № А27-11302/2012; ФАС Западно-Сибирского округа от 24.06.2009 № Ф04-3764/2009(9413-А27-40)).

Вместе с тем из положений законодательства о налогах и сборах не следует, что для отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль оплаты проезда к месту работы и обратно необходимо одновременное соблюдение двух условий: обусловленность технологическими особенностями производства и наличие в трудовых и (или) коллективных договорах условия о доставке сотрудников.

Таким образом, расходы на доставку работников до места работы и обратно могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль *при выполнении лишь одного из названных условий.*

Данный вывод подтверждается и сформировавшейся арбитражной практикой.

Таблица

Судебный акт	Содержание судебного акта
Постановление ФАС Московского округа от 08.10.2008 по делу № А40-7918/08-109-27	Суд поддержал налогоплательщика, который на основании заключенных трудовых договоров и правил внутреннего распорядка включил расходы на доставку работников в состав затрат для целей исчисления налога на прибыль. Наличие каких-либо технологических особенностей производства, обуславливающих доставку работников, не являлось предметом доказывания при рассмотрении дела
Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28.01.2008 по делу № А11-12900/2006 – К2-23/842	В указанном постановлении суд отметил, что п. 26 ст. 270 НК РФ не устанавливает необходимость одновременного соблюдения обоих вышеназванных условий для включения расходов на транспортировку сотрудников в состав затрат при исчислении налога на прибыль
Постановление ФАС Поволжского округа от 30.05.2008 по делу № А65-16782/07	Судом указано, что порядок изложения п. 26 ст. 270 НК РФ предусматривает альтернативность (вариантность) условий, при которых допускается учет соответствующих расходов при определении налогооблагаемой базы, и не содержит никаких указаний о возможности учета указанных расходов только при наличии совокупности таких условий. В связи с этим наличие в трудовых договорах условия об оплате проезда к месту работы и обратно является самостоятельным случаем, наличие которого предоставляет право учитывать соответствующие расходы при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций

Судебный акт	Содержание судебного акта
Постановление ФАС Уральского округа от 23.12.2008 по делу № А07-5668/07	Суд рассмотрел довод налоговой инспекции об экономической необоснованности расходов на доставку, т.к. у работников имелась возможность проезда на общественном транспорте. На основании исследования представленных в дело трудовых договоров суд сделал вывод о том, что в них содержится обязанность работодателя осуществлять расходы на оплату проезда работников до места работы и обратно, а поэтому налогоплательщик был вправе учитывать расходы на транспортировку сотрудников в составе своих затрат для целей исчисления налога на прибыль
Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.09.2010 по делу № А33-18167/2008	Суд не принял довод инспекции о том, что расходы на оплату проезда сотрудника к месту работы и обратно не учитываются, если они не предусмотрены коллективным и (или) трудовыми договорами, указав, что налогоплательщик правомерно признал эти затраты, так как они обусловлены технологическими особенностями производства
Постановление ФАС Московского округа от 17.06.2009 № КА-А40/4234-09 по делу № А40-17745/08-80-41	Суд пришел к выводу о том, что исходя из буквального смысла п. 26 ст. 270 Кодекса, если доставка работников необходима в силу технологических особенностей производства, организация может признавать данные расходы для целей налогообложения. При этом судом не принят во внимание довод налогового органа на необходимость включения данных расходов в условия трудового и (или) коллективного договора

Таким образом, арбитражные суды признают за налогоплательщиками право на признание в составе расходов затрат на доставку сотрудников до места работы и обратно при выполнении хотя бы одного из условий, предусмотренных п. 26 ст. 270 НК РФ: указанная обязанность работодателя предусмотрена в трудовых и (или) коллективном договорах либо вызвана технологическими особенностями производства.

В тех судебных актах, в которых делается вывод о соблюдении обоих названных условий, речь идет лишь о том, что налогоплательщик, пытаясь максимально снизить для себя возможные налоговые риски, представлял арбитражному суду доказательства, свидетельствующие об обусловленности расходов на транспортировку технологическими условиями производства, подкрепляя свои выводы соответствующими положениями коллективного договора.

Однако выводы, содержащиеся в данных судебных актах, не опровергают того, что налогоплательщики вправе признать рассматриваемые затраты и при соблюдении хотя бы одного из условий, содержащихся в п. 26 ст. 270 НК РФ.

Налог на доходы физических лиц

В соответствии с п. 1 ст. 209 НК РФ объектом обложения налогом на доходы физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, признается в том числе доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации.

Доходом в силу ст. 41 НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для физических лиц в соответствии с гл. 23 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относится оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика.

Согласно позиции Минфина России, изложенной в письмах от 21.04.2014 № 03-03-06/1/18198; 06.03.2013 № 03-04-06/6715; 20.10.2011 № 03-03-06/1/680, в случае если доставка сотрудников осуществляется в связи с производственной необходимостью или же работники не могут самостоятельно добираться до места работы и обратно, то организация проезда работников от места жительства до места работы и обратно не приводит к возникновению у работников организации экономической выгоды (дохода), и, соответственно, стоимость такого проезда не является объектом обложения налогом на доходы физических лиц.

В то же время в случае, если работники имеют возможность добираться до места работы и обратно на общественном транспорте самостоятельно или в случае отсутствия производственной необходимости такой доставки, то, по мнению Минфина России, выраженному в письмах от 06.03.2013 № 03-04-06/6715; 12.10.2011 № 03-04-05/6-728; 17.07.2007 № 03-04-06-01/247, расходы на доставку работников признаются доходом работников, полученным в натуральной форме, и, соответственно, стоимость указанной доставки подлежит обложению НДФЛ в установленном порядке.

Однако согласно п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21.06.1999 № 42, вмененный налоговым органом физическому лицу доход в виде материального блага подлежит включению в совокупный доход этого лица в случае, если размер дохода может быть определен применительно к данному физическому лицу.

Из положений ст. 41 НК РФ следует, что в случае если экономическую выгоду работника нельзя оценить и учесть, то возможность определить сумму облагаемого дохода отсутствует, следовательно, отсутствует и объект налогообложения.

В условиях организации доставки работников от места жительства до места работы и обратно не представляется возможным рассчитать сумму оплаты доставки, приходящейся на каждого работника, соответственно, не представляется возможным и определить доход, полученный каждым отдельным работником.

В такой ситуации Минфин России в письме от 18.05.2006 № 03-05-01-04/128 указал на необходимость ведения налогоплательщиком персонализированного учета сотрудников, пользующихся служебным транспортом. Кроме того, в письме от 17.07.2007 № 03-04-06-01/247 Минфин России предложил рассчитывать полученный доход каждого работника на основе общей стоимости проезда и данных из табеля учета рабочего времени или других аналогичных документов.

Однако в целях исчисления налога на доходы физических лиц работодатель не только должен иметь возможность точно определить сумму полученного каждым работником дохода, но и располагать информацией о том, что такой доход фактически получен работником. Вместе с тем табель учета рабочего времени не позволяет работодателю подтвердить факт использования конкретным работником служебного транспорта в целях доставки его от места жительства и обратно, а соответственно, не позволяет подтвердить и факт получения дохода.

Таким образом, в случае невозможности определить доход, полученный каждым конкретным работником в результате его доставки служебным транспортом от места жительства до места работы и обратно, отсутствует возможность вменить конкретному работнику сумму полученного им дохода, следовательно, отсутствует и объект обложения налогом на доходы физических лиц.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 08.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письма Минфина России от 07.04.2006 № 03-03-04/1/327; 16.03.2006 № 03-03-04/2/77; 20.02.2006 № 03-03-04/1/129; 20.09.2005 № 03-03-04/1/214; 01.08.2005 № 03-03-04/1/117; 21.01.2013 № 03-03-06/1/18; 11.05.2006 № 03-03-04/1/434; 31.08.2012 № 03-03-06/1/449 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Приказ Минтранса России от 18.09.2008 № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Постановление Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановления ФАС Московского округа от 18.09.2013 по делу № А40-19421/13-99-60; ФАС Северо-Западного округа от 12.04.2012 по делу № А42-3168/2011; ФАС Северо-Кавказского округа от 31.08.2011 по делу № А53-26379/2010; ФАС Уральского округа от 25.08.2011 по делу № А34-4865/2010; ФАС Московского округа от 18.09.2013 по делу № А40-19421/13-99-60; ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.09.2010 № А33-18167/2008; ФАС Московского округа от 01.04.2009 № КА-А40/2218-09; ФАС Уральского округа от 02.02.2009 № Ф09-36/09-С2; ФАС Волго-Вятского округа от 28.01.2008 по делу № А11-12900/2006-К2-23/842; ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 № А05-5406/05-22; ФАС Центрального округа от 16.07.2008 № А68-9814/07-447/12; ФАС Поволжского округа от 26.01.2009 № А55-9610/2008; ФАС Северо-Западного округа от 10.12.2013 по делу № А13-6206/2012; ФАС Поволжского округа от 27.02.2006 по делу № А65-6046/2005-СА2-9; ФАС Уральского округа от 02.02.2009 № Ф09-36/09-С2, ФАС Поволжского округа от 17.08.2006 № А65-23970/2005; ФАС Волго-Вятского округа от 28.08.2006 по делу № А29-8205/2005а; ФАС Западно-Сибирского округа от 15.03.2013 № А27-11302/2012; 24.06.2009 № Ф04-3764/2009(9413-А27-40) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.