

Татьяна ПОЛЯКОВА, консультант по вопросам оплаты труда



ДОПЛАТА ЕСВ ДО МИНИМАЛЬНОГО ВЗНОСА В СЛУЧАЕ СОВМЕСТИТЕЛЬСТВА И СОВМЕЩЕНИЯ: В ЧЕМ РАЗНИЦА?

На многих предприятиях есть работники, которые совмещают разные должности либо работают по совместительству, имея другое основное место работы. Возникает вопрос: как начислить ЕСВ по таким работникам? В каких случаях бухгалтеру необходимо доначислять ЕСВ до минимального взноса (брать в качестве базы МЗП), а в каких этого не следует делать?

Для того чтобы ответить на этот вопрос, напомним основные различия между понятиями «совместительство» и «совмещение». Именно из этих различий и вытекает ответ.

Разница в понятиях

К сожалению, КЗоТ не содержит определений терминов «совместительство» и «совмещение».

Но из ст. 105 КЗоТ ясно, что работники имеют право выполнять наряду с основной работой, предусмотренной трудовым договором, дополнительную работу по другой профессии (должности) у того же работодателя – без освобождения от своей основной работы. В таком случае работнику производится **доплата за совмещение профессий (должностей)**.

Как правило, такая доплата составляет процент от оклада совмещаемой должности, оговоренный в колдоговоре или другом внутреннем документе работодателя. Однако доплата может быть выражена и в фиксированной сумме, и в виде разницы между окладами (окладом по должности на основном месте работы и окладом по совмещаемой должности). При этом отдельный трудовой договор на совмещение не заключается, а **доплата за совмещение является частью зарплаты работника по основному месту работы**.

А что сказано о совместительстве? Абзац второй ст. 21 КЗоТ предусматривает право работника реализовать свои способности к производительному

и творческому труду путем заключения трудового договора **с одним или одновременно с несколькими работодателями**.

Совместительство бывает двух видов:

- **внешнее** – когда совместитель имеет основное место работы у другого работодателя, там лежит его трудовая книжка, а здесь он заключил трудовой договор только о работе по совместительству;
- **внутреннее** – когда работник, имеющий здесь основное место работы, заключил с этим же работодателем и следующий трудовой договор о работе по другой должности (в другом отделе и т. д.), которую он будет выполнять по совместительству – **во время, свободное от основной работы**.

Учет рабочего времени

При табелировании работника, **совмещающего несколько должностей**, не следует его выделять отдельными строками. Ведь такое совмещение он выполняет в пределах своего рабочего времени без отрыва от работы по основной должности. Также **одной строкой необходимо отражать внешнего совместителя**, так как его основное место работы – у другого работодателя.

А вот **внутреннего совместителя правильно отражать в таблице несколькими строками**: одна строка будет показывать фактически отработанное время на работе по основному месту, а остальные строки (КЗоТ допускает заключение нескольких трудовых договоров для выполнения работы по совместительству) будут отражать фактически отработанное время по трудовому договору этого же работника как совместителя.

Сделайте все правильно! При заключении трудового договора с внутренним совместителем надо присвоить отдельные табельные номера

одному работнику, отделив тем самым его основную работу от работы по совместительству. Это же правило должно срабатывать и при начислении зарплаты такому работнику: отдельными строками необходимо выделять работу по основному месту и работу по совместительству.

Налогообложение

Допустим, работодатель заключил с работником **один трудовой договор** (например, на выполнение работы только по основному месту или же только по совместительству). Такая ситуация обычно не вызывает сложностей у бухгалтера. Если начисленная работнику сумма **дохода** – **меньше МЗП** (например, работник часть месяца находился в отпуске без сохранения зарплаты), то при выполнении работы:

- **только по основному месту работы** (включая совмещение должностей) – бухгалтер **доначислит ЕСВ** до минимального страхового взноса на основании абзаца второго ч. 5 ст. 8 Закона от 08.07.10 г. № 2464-VI (далее – Закон № 2464);
- **только по совместительству** – бухгалтер **не будет доначислять ЕСВ** до минимального страхового взноса на основании абзаца третьего ч. 5 ст. 8 Закона № 2464.

А как же поступать, если работодатель заключил **несколько трудовых договоров с одним работником**? И суммарный доход начислен этому работнику в размере не менее или более размера МЗП, однако суммы дохода по основному месту работы и за внутреннее совместительство по отдельности – меньше МЗП? В этом случае возникает вопрос:

❓ Необходимо ли все суммы дохода суммировать для определения базы начисления ЕСВ? Или же ЕСВ надо начислять по каждому месту работы (основное и по совместительству) отдельно?

Мнение ГФС по этому поводу можно узнать из Индивидуальной налоговой консультации от 22.05.19 г. № 2295/6/99-99-13-03-02-15/ІПК (далее – ІПК № 2295, см. на с. 25 этого номера). Там сказано, что если предприятие оплачивает труд своего сотрудника как по основному месту работы, так и в качестве внутреннего совместителя или как исполнителя по гражданско-правовому договору (далее – ГПД), такое предприятие обязано начислять и уплачивать ЕСВ с совокупного дохода работника за месяц. Если совокупный доход – не меньше МЗП, то доначислять ЕСВ не надо. Если же совокупный доход окажется меньше МЗП, тогда необходимо доначислить ЕСВ до минимального страхового взноса.

Однако в таком выводе можно усомниться. Ведь для определения базы начисления ЕСВ ст. 8 Закона № 2464 предусматривает отдельный механизм действий бухгалтера в случае работы по основному месту и в случае работы по совместительству, выполнения работ по ГПД.

Судите сами. **Вот что гласит ч. 5 ст. 8 Закона № 2464:**

«Єдиний внесок для платників, зазначених у ст. 4 цього Закону, встановлюється у розмірі 22 відсотки до визначеної ст. 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску.

У разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску. [абзац второй. – **Авт.**]

При нарахуванні заробітної плати (доходів) фізичним особам з джерел не за основним місцем роботи ставка єдиного внеску, встановлена цією частиною, застосовується до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру». [абзац третий. – **Авт.**]

Таким образом, для определения базы для начисления ЕСВ при работе по основному месту необходимо руководствоваться абзацем вторым, а для совместительства (в т. ч. и внешнего!) – абзацем третьим.

При этом ни ст. 8, ни любая другая статья Закона № 2464 не выделяют отдельно ситуацию «основной + внутренним совместитель» и не предусматривают по разным трудовым договорам (а в данном случае это будут разные трудовые договоры!) суммировать доход для получения общей базы начисления ЕСВ.

Исходя из вышесказанного при определении базы для начисления ЕСВ, по нашему мнению, следует **разделять доход работника по видам занятости** (за работу по основному месту и за работу по совместительству) и отдельно для каждого вида занятости определять свою базу начисления ЕСВ. И тогда в случае получения дохода в сумме меньше МЗП по основному месту работы – доначислите ЕСВ до минимального страхового взноса, а с дохода за работу в качестве внутреннего совместителя – ЕСВ рассчитывать от фактически начисленного дохода без привязки к минимальному страховому взносу. При этом, если доход

работника (как по основному месту работы, так и за внутреннее совместительство) окажется меньше МЗП, то бухгалтер по каждому виду занятости должен доначислить зарплату до МЗП пропорционально фактически отработанному времени.

Косвенно к такому выводу подталкивает и порядок составления отчетности. Если налоговый расчет формы № 1ДФ не предусматривает выделение вида занятости работника, то форма отчета по ЕСВ как раз требует указать на наличие трудовой книжки.

Поэтому **в форме № 1ДФ** бухгалтер должен отразить совокупный доход работника и его совокупный НДФЛ и военный сбор. А вот **в таблице 6 Отчета по ЕСВ** сведения о таком работнике необходимо показать отдельными строками: одна строка – работа по основному месту, а вторая – по совместительству. При необходимости бухгалтер должен отразить доплату ЕСВ до минимального страхового взноса по основному месту работы работника. Для наглядности – см. **фрагмент** заполнения таблицы 6 Отчета по ЕСВ (суммы начисленного дохода – условные).

ФРАГМЕНТ

<...>

Категорія	Тип нарах.	Місяць	Рік	Прізвище	Ім'я	По батькові	К-сть днів тимчасової непр...	К-сть днів без збереж. ЗП	К-сть днів перебув. у труд. віднос.
9	10	11	11	12	12	12	13	14	15
1		6	2019	ЗЛОЧЕВСЬКА	ТЕТЯНА	АНАТОЛІІВНА			30
1	13	6	2019	ЗЛОЧЕВСЬКА	ТЕТЯНА	АНАТОЛІІВНА			
1		6	2019	ЗЛОЧЕВСЬКА	ТЕТЯНА	АНАТОЛІІВНА			

К-сть днів у зв'язку з вагітн. та пологами	Загальна сума нарах. заробітку/доходу	Сума у межах макс. величини	Сума різниці між мінім. ЗП та фактично нарах. ЗП	Сума утрим. єдиного внеску	Сума нарах. єдиного внеску	Труд. книжка
16	17	18	19	20	21	22
	3000,00	3000,00			660,00	<input checked="" type="checkbox"/>
			1173,00		258,06	<input checked="" type="checkbox"/>
	2000,00	2000,00			440,00	<input type="checkbox"/>

<...>

Не исключено, что ГФС в дальнейшем поменяет свое мнение, как это было, например, с применением понижающего коэффициента по ЕСВ, освобождения от начисления ЕСВ на среднюю зарплату лиц, участвующих в АТО, которая должна была возмещаться за счет средств бюджета, и т. д. Ведь в случае раздельного (по видам занятости) начисления ЕСВ общая его сумма может быть больше, чем в случае начисления ЕСВ с совокупного дохода.

Вообще же с вопросами по поводу заполнения таблиц Отчета по ЕСВ налоговики рекомендуют обращаться в ПФУ (ОИР, категория 301.06).

На практике, конечно, вы можете воспользоваться ИНК № 2295 с оглядкой на нормы Закона № 2464, но лучше всего – заручиться индивидуальной налоговой консультацией в свой адрес.