

Тетяна ПОЛЯКОВА, консультант із питань оплати праці



ДОПЛАТА ЄСВ ДО МІНІМАЛЬНОГО ВНЕСКУ В РАЗІ СУМІСНИЦТВА ТА СУМІЩЕННЯ: У ЧОМУ РІЗНИЦЯ?

На багатьох підприємствах є працівники, які суміщають різні посади або працюють за сумісництвом, маючи інше основне місце роботи. Виникає запитання: як нарахувати ЄСВ за такими працівниками? У яких випадках бухгалтерові необхідно донараховувати ЄСВ до мінімального внеску (брати як базу МЗП), а в яких цього не слід робити.

Для того щоб відповісти на це запитання, нагадаємо основні відмінності між поняттями «сумісництво» і «суміщення». Саме із цих відмінностей і випливає відповідь.

Різниця в поняттях

На жаль, КЗпП не містить визначень термінів «сумісництво» і «суміщення».

Але зі ст. 105 КЗпП ясно, що працівники мають право виконувати разом з основною роботою, передбаченою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) у того самого роботодавця — без звільнення від своєї основної роботи. У такому разі працівникові проводиться **доплата за суміщення професій (посад)**.

Як правило, така доплата становить відсоток від окладу суміщуваної посади, обумовленої в колдоговорі або іншому внутрішньому документі роботодавця. Проте доплата може бути виражена і у фіксованій сумі, і у вигляді різниці між окладами (окладом за посадою на основному місці роботи та окладом за суміщуваною посадою). При цьому окремий трудовий договір на суміщення не укладається, а **доплата за суміщення є частиною зарплати працівника за основним місцем роботи**.

А що сказано про сумісництво? Абзац другий ст. 21 КЗпП передбачає право працівника реалі-

зувати свої здібності до продуктивної та творчої праці шляхом укладення трудового договору **з одним або одночасно кількома роботодавцями**.

Сумісництво буває двох видів:

- **зовнішнє** — коли сумісник має основне місце роботи в іншого роботодавця, там лежить його трудова книжка, а тут він уклав трудовий договір тільки про роботу за сумісництвом;
- **внутрішнє** — коли працівник, який має тут основне місце роботи, уклав із цим же роботодавцем і наступний трудовий договір про роботу за іншою посадою (в іншому відділі тощо), яку він виконуватиме за сумісництвом, — **у час, вільний від основної роботи**.

Облік робочого часу

При табелюванні працівника, **який суміщає декілька посад**, не слід його виділяти окремими рядками. Адже таке суміщення він виконує в межах свого робочого часу без відриву від роботи за основною посадою. Також **одним рядком необхідно відображати зовнішнього сумісника**, оскільки його основне місце роботи — в іншого роботодавця.

А ось **внутрішнього сумісника правильно відображати в таблиці кількома рядками**: один рядок показуватиме фактично відпрацьований час на роботі за основним місцем, а інші рядки (КЗпП допускає укладення декількох трудових договорів для виконання роботи за сумісництвом) відображатимуть фактично відпрацьований час за трудовим договором цього ж працівника як сумісника.

Зробіть усе правильно! При укладенні трудового договору із внутрішнім сумісником треба при своїти окремі табельні номери одному працівникові, відокремивши тим самим його основну

роботу від роботи за сумісництвом. Це ж правило повинне спрацьовувати і при нарахуванні зарплати такому працівникові: окремими рядками необхідно виділяти роботу за основним місцем і роботу за сумісництвом.

Оподаткування

Припустимо, роботодавець уклав із працівником **один трудовий договір** (наприклад, на виконання роботи тільки за основним місцем або ж тільки за сумісництвом). Така ситуація зазвичай не викликає складнощів у бухгалтера. Якщо нарахувана працівникові сума **доходу – менше від МЗП** (наприклад, працівник частину місяця перебував у відпустці без збереження зарплати), то при виконанні роботи:

- **тільки за основним місцем роботи** (включаючи суміщення посад) – бухгалтер **донараховує ЄСВ** до мінімального страхового внеску на підставі абзацу другого ч. 5 ст. 8 Закону від 08.07.10 р. № 2464-VI (далі – Закон № 2464);
- **тільки за сумісництвом** – бухгалтер **не буде донараховувати ЄСВ** до мінімального страхового внеску на підставі абзацу третього ч. 5 ст. 8 Закону № 2464.

А як же чинити, коли роботодавець уклав **декілька трудових договорів з одним працівником**? І сумарний дохід нарахований цьому працівникові в розмірі не менше або більше від розміру МЗП, проте суми доходу за основним місцем роботи і за внутрішнім сумісництвом окремо – менші від МЗП? У цьому випадку виникає запитання:

❓ Чи необхідно всі суми доходу підсумовувати для визначення бази нарахування ЄСВ? Або ж ЄСВ треба нараховувати за кожним місцем роботи (основне і за сумісництвом) окремо?

Думку ДФС із цього приводу можна дізнатися з Індивідуальної податкової консультації від 22.05.19 р. № 2295/6/99-99-13-03-02-15/ІПК (далі – ІПК № 2295, див. на с. 25 цього номера). Там сказано, що коли підприємство оплачує працю свого співробітника як за основним місцем роботи, так і як внутрішнього сумісника або як виконавця за цивільно-правовим договором (далі – ЦПД), таке підприємство зобов'язане нараховувати і сплачувати ЄСВ із сукупного доходу працівника за місяць. Якщо сукупний дохід – не менше від МЗП, то донараховувати ЄСВ не треба. Якщо ж сукупний дохід виявиться меншим від МЗП, тоді необхідно донараховувати ЄСВ до мінімального страхового внеску.

Проте в такому висновку можна засумніватися. Адже для визначення бази нарахування ЄСВ ст. 8 Закону № 2464 передбачає окремий механізм дій бухгалтера у разі роботи за основним місцем і в разі роботи за сумісництвом, виконання робіт за ЦПД.

Судіть самі. **Ось що виголошує ч. 5 ст. 8 Закону № 2464:**

«Єдиний внесок для платників, зазначених у ст. 4 цього Закону, установлюється в 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, установлені законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску. [абзац другий. – **Авт.**]

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

Таким чином, для визначення бази для нарахування ЄСВ при роботі за основним місцем необхідно керуватися абзацом другим, а для сумісництва (у т. ч. і зовнішнього!) – абзацом третім.

При цьому ні ст. 8, ні будь-яка інша стаття Закону № 2464 не виділяють окремо ситуацію «основний + внутрішній сумісник» і не передбачають за різними трудовими договорами (а в цьому випадку це будуть різні трудові договори!) підсумовувати дохід для отримання загальної бази нарахування ЄСВ.

Виходячи з вищесказаного при визначенні бази для нарахування ЄСВ, на нашу думку, слід **розділяти дохід працівника за видами зайнятості** (за роботу за основним місцем і за роботу за сумісництвом) та окремо для кожного виду зайнятості визначати свою базу нарахування ЄСВ. І тоді в разі отримання доходу в сумі, меншій від МЗП, за основним місцем роботи – донараховувати ЄСВ до мінімального страхового внеску, а з доходу за роботу як внутрішнього сумісника – ЄСВ розраховувати від фактично нарахованого доходу без прив'язки до мінімального страхового внеску. При цьому, якщо дохід працівника (як

за основним місцем роботи, так і за внутрішнім сумісництвом) виявиться меншою від МЗП, то бухгалтер за кожним видом зайнятості повинен донарахувати зарплату до МЗП пропорційно до фактично відпрацьованого часу.

Побічно до такого висновку підштовхує і порядок складання звітності. Якщо податковий розрахунок форми № 1ДФ не передбачає виділення виду зайнятості працівника, то форма звіту з ЄСВ якраз вимагає вказати на наявність трудової книжки.

Тому **у формі № 1ДФ** бухгалтер повинен відобразити сукупний дохід працівника і його сукупний ПДФО і військовий збір. А ось **у таблиці 6 Звіту з ЄСВ** відомості про такого працівника необхідно показати окремими рядками: один рядок – робота за основним місцем, а другий – за сумісництвом. За необхідності бухгалтер повинен відобразити доплату ЄСВ до мінімального страхового внеску за основним місцем роботи працівника. Для наочності – див. **фрагмент** заповнення таблиці 6 Звіту з ЄСВ (суми нарахованого доходу – умовні).

ФРАГМЕНТ

<...>

Категорія	Тип нарах.	Місяць	Рік	Прізвище	Ім'я	По батькові	К-сть днів тимчасової непрац...	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	☒
			1173,00		258,06	☒
	2000,00	2000,00			440,00	☐

<...>

Не виключено, що ДФС надалі змінить свою думку, як це було, наприклад, із застосуванням знижуючого коефіцієнта з ЄСВ, звільнення від нарахування ЄСВ на середню зарплату осіб, які беруть участь в АТО, яка повинна була відшкодовуватися за рахунок коштів бюджету, тощо. Адже в разі роздільного (за видами зайнятості) нарахування ЄСВ загальна його сума може бути більшою, ніж у разі нарахування ЄСВ із сукупного доходу.

Узагалі ж із питаннями з приводу заповнення таблиць Звіту з ЄСВ податківці рекомендують звертатися до ПФУ (ЗІР, категорія 301.06).

На практиці, звичайно, ви можете скористатися ІПК № 2295 з оглядкою на норми Закону № 2464, але краще за все – заручитися індивідуальною податковою консультацією на свою адресу.