

Матрос Е.Н.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ У ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА-ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

*Уманский национальный университет садоводства*

*Умань, ул. Институтская 1, 20305*

*В данной работе рассматривается учет и налогообложение заработной платы с учетом выплаты ее не менее двух раз на месяц. Наведено все формы трудовых отношений у физического лица предпринимателя.*

*Ключевые слова: трудовой договор, гражданско-правовой договор, единый социальный взнос, налог на доходы физического лица.*

Вопросы оплаты труда являются наиболее острыми в период рыночных трансформаций. Актуальность исследуемой проблемы обусловлена тем, что качественный подбор и создание условий труда персонала, их социальная защищенность - важная составляющая успеха деятельности любого предприятия, учреждения или организации. Причем, следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета расчетов по оплате труда играет в этом вопросе не последнюю роль. Создание эффективной системы и методики ведения учета расчетов по оплате труда является основной задачей главного бухгалтера на каждом предприятии.

На сегодняшний день существует несколько возможных видов оформления отношений с работником: заключение трудового договора с физическим лицом - трудовые отношения; заключение договора подряда или оказания услуг - гражданско-правовые отношения с физическим лицом; гражданско-правовые отношения с частным предпринимателем (СПД) (заключение договора подряда или оказания услуг).

Все виды оформления специфические - необходимы различные документы для оформления, имеют разные правовые последствия, доходы облагаются по-разному.

I. Частный предприниматель нанимает работника по трудовому договору. Сторонами трудового договора выступают работодатель (физическое лицо - предприниматель) и работник (наемное лицо).

Согласно действующему законодательству с заработной платы осуществляют следующие удержания и начисления на нее (в процентах к заработной плате):

- налог с доходов физических лиц (далее НДФЛ) составляет 15% базы налогообложения. В случае, если общая сумма доходов, полученных налогоплательщиком в отчетном налоговом месяце, превышает десятикратный размер минимальной заработной платы, установленной на 1 января отчетного налогового года, ставка налога составляет 17%;

- единый социальный взнос (далее ЕСВ) для работодателей ставки устанавливаются в соответствии с классами профессионального риска производства, к которым отнесены плательщики единого взноса, с учетом видов их экономической деятельности. На сегодня существует 67 классов профессионального риска производства и соответствующая ставка взноса составляет от 36,76% для первого класса до 49,7% для 67 класса профессионального риска производства. Из заработной платы работников удерживается единый социальный взнос в размере 3,6%.

II. Гражданско-правовые отношения с физическим лицом (заключения договора подряда или оказания услуг). Для выполнения работ по договору подряда граждане привлекаются на основании составления с ними договора подряда. Такая форма договора является гражданско-правовым договором, а не трудовым. Еще одним распространенным видом гражданско-правового договора является договор о предоставлении услуг. Договоры подряда или о предоставлении услуг заключаются в соответствии с положениями Гражданского кодекса Украины, а не КЗоТ, как трудовые.

На выплаты по договору гражданско-правового характера по выполнению работ (договору подряда), начисляется единый взнос на социальное страхование в размере 34,7%. Также, с выплат по договору гражданско-

правового характера содержится единый взнос на социальное страхование в размере 2,6%. Размер начислений и удержаний ЕСВ на выплаты по гражданско-правового характера не зависит от класса риска предприятия или характера работы (услуги).

Следует обратить внимание, что Законом Украины от 07.07.2011 г. № 3609-VI [1], внесены существенные изменения в п. 164.6 ст. 164 Налогового кодекса Украины относительно удержания НДФЛ с выплат по договорам гражданско-правового характера. При начислении доходов в виде вознаграждения по гражданско-правовым договорам за выполнение работ (предоставление услуг) база налогообложения определяется как начисленная сумма такого вознаграждения, уменьшенная на сумму единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование. Но в отличие от налогообложения зарплаты по трудовому договору к налогообложению доходов физлиц, получаемых по договорам гражданско-правового характера выплата перед налогообложением НДФЛ не уменьшается на налоговую социальную льготу.

III. Гражданско-правовые отношения частных предпринимателей. Этот вид отношений из числа обсуждаемых есть наиболее свободным, удобным для обеих сторон. Стороны между собой могут заключить любое соглашение, разорвать его в общем порядке, изменить. Оформлять заказ через одного или другого предпринимателя. Эти отношения также могут быть опасными, поскольку предоставляют свободу действий обеим сторонам.

Однако этот договор является наименее социально защищенным для работника. Все аспекты сотрудничества оформляются в договоре. Налогообложение осуществляется только путем уплаты единого налога.

Согласно п. 296.1.2. статьи 296 Налогового кодекса плательщики единого налога, которые относятся к третьей группе и являются плательщиками налога на добавленную стоимость, ведут учет доходов и расходов по форме и в порядке, установленные Министерством финансов Украины. То есть на общих

основаниях - используя одну из существующих форм бухгалтерского учета для малых предприятий и с использованием счетов бухгалтерского учета.

С 20 ноября 2010 года вступил в силу Закон Украины [2], согласно которого, заработная плата должна выплачиваться работникам: не реже 2 раз в месяц через промежуток времени, не превышающий 16 календарных дней; не позднее 7 дней после окончания периода, за который осуществляется выплата.

Размер заработной платы за первую половину месяца должен быть не меньше оплаты за фактически отработанное время из расчета тарифной ставки (должностного оклада) работника. При почасовой системе оплаты труда размер аванса должен быть не менее 50% тарифной ставки (должностного оклада) работника с учетом фактически отработанного им времени. Эти требования распространяются на всех работодателей, как на юридических, так и на физических лиц - предпринимателей.

Рассмотрим порядок учета и налогообложения трудовых отношений с работниками на конкретном примере: В работника, который работает по трудовому договору трое детей, и он имеет право на налоговую социальную льготу (НСЛ) в размере 1720,50 грн согласно пп. 169.1.2 НКУ (в 2013 году - 573,50 грн x 3). Оклад работника составляет 2000,00 грн в месяц, предел применения НСЛ (одного из родителей) согласно пп. 169.4.1 НКУ - 4830,00 грн (1610,00 x 3).

В таблице 1 представим порядок расчета заработной платы за первую половину месяца.

Как видно по данным таблицы 1 и 2, у работодателя образуется дебетовое сальдо по расчетам с бюджетом на сумму НДФЛ, которая была уплачена в бюджет в связи с выплатой заработной платы. При выплате заработной платы за первую половину месяца в бюджет уплачено 150,00 грн НДФЛ к доходу работника была применена была применена налоговая социальная льгота, и по итогам такого расчета нужно уплатить в бюджет только 31,13 грн.

Таблица 1

## Выплата заработной платы два раза в месяц и применение НСЛ

Содержание операции	Порядок расчета	Сумма, грн
Определена сумма заработной платы за первую половину месяца	$2000,00 \text{ грн} : 20 \text{ дней} \times 10 \text{ дней} = 1000,00 \text{ грн}$ , где: 2000,00 - месячный оклад; 20 - количество рабочих дней в месяце; 10 - количество фактически отработанных дней в первой половине месяца	1000,00
Определена сумма ЕСВ к уплате по ставке 3,6%	$1000,00 \text{ грн} \times 3,6\% = 36,00 \text{ грн}$	36,00
Определена сумма ЕСВ к уплате по ставке 37%*	$1000,00 \text{ грн} \times 37\% = 370,00 \text{ грн}$	370,00
Определена сумма НДФЛ к уплате (без применения п. 164.6 НКУ)	$1000,00 \text{ грн} \times 15\% = 150,00 \text{ грн}$	150,00
Определена сумма заработной платы за первую половину месяца к выплате работнику	$1000,00 \text{ грн} - 36,00 \text{ грн} - 150,00 \text{ грн} = 814,00 \text{ грн}$	814,00
<i>* Условная ставка ЕСВ в зависимости от класса профессионального риска работодателя.</i>		

В таблице 2 наведем бухгалтерский учет операций по выплате заработной платы.

Таблица 2

## Бухгалтерский учет операций по выплате заработной платы

Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Выплачена заработная плата за первую половину месяца (аванс)	661	311	814,00
Уплачен ЕСВ $370,00 + 36,00 = 406,00 \text{ грн}$	651	311	406,00
Уплачен НДФЛ	641	311	150,00
Начислена заработная плата за месяц	23,91-94	661	2000,00
Удержан ЕСВ по ставке 3,6% $2000,00 \text{ грн} \times 3,6\% = 72,00 \text{ грн}$	661	651	72,00
Удержан НДФЛ с применением НСЛ к месячной сумме заработной платы и п. 164,6 НКУ $(2000,00 \text{ грн} - 72,00 \text{ грн} - 1720,50 \text{ грн}) = 31,13 \text{ грн}$	661	641	31,13
Начислен ЕСВ за счет работодателя $2000,00 \text{ грн} \times 37\% = 740,00 \text{ грн}$	23,91-94	651	740,00
Выплачена заработная плата за вторую половину месяца с учетом сумм, выплаченных за первую половину: $2000,00 \text{ грн} - 72 \text{ грн} - 31,13 \text{ грн} - 814,00 = 1082,87 \text{ грн}$	661	311	1082,87
Уплачен ЕСВ $72,00 + 740,00 - 36,00 - 370,00 = 406,00$	651	311	406,00
Уплачен НДФЛ согласно пп. 168.1.2 НКУ	641	311	1,00

Таким образом, на момент выплаты работнику заработной платы за вторую половину месяца у работодателя уже есть переплата в сумме 150,00 грн - 31,13 грн. = 118,87 грн. Включая тот факт, что при выплате заработной платы на банковские карточки работников, банки не принимают документы на выплату заработной платы без одновременной подачи платежки на уплату НДФЛ в бюджет (пп. 168.1.2 НКУ). Для выполнения этого условия работодателю придётся уплатить какую-то символическую сумму НДФЛ. В нашем примере табл. 2 – это 1 грн.

Заработная плата работников является важной категорией для предприятий различных форм собственности, в том числе, и для физических лиц - предпринимателей. Независимо, к какой группе плательщика единого налога принадлежит частный предприниматель (кроме первой группы - для этих плательщиков не разрешено оформлять трудовые отношения с наемными работниками) он обязан вести четкий и правильный учет трудовых отношений и вовремя платить налоги по оплате труда, отчитываться в соответствующие государственные органы.

#### Литература:

1. Закон Украины "О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины, относительно совершенствования отдельных норм Налогового кодекса Украины" от 07.07.2011 г. № 3609-VI.
2. Закон Украины "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины относительно сроков выплаты заработной платы" от 23.09.2010 г. № 2559-VI.
3. Курмаев П.Ю. Направления повышения уровня финансового обеспечения региональных бюджетов/ П.Ю. Курмаев// Научный вестник ЛНАУ. – 2012. - № 39. – С. 135-138.

Статья отправлена: 03.09.2013 г.

© Матрос Е.Н.

