



ПЕРЕХІДНІ ВІДПУСКНІ ТА ЛІКАРНЯНІ 2015—2016 рр.: ЯК ОПОДАТКОВУВАТИ У ЗВ'ЯЗКУ ЗІ ЗМІНОЮ СТАВОК

Новий 2016 рік ознаменували відразу кілька гучних подій у сфері оподаткування зарплатних виплат, адже, по-перше, скасовано утримання ЄСВ та суттєво знижено ставки для його нарахування, а по-друге, замість прогресивної шкали (15% (20%)), запроваджено єдину 18%-ву ставку податку на доходи. На перший погляд усі доходи, нараховані до 01.01.16 р., слід оподатковувати за старими ставками, а із цієї дати — за новими. Та чи так усе просто? На жаль, ні. А все тому, що є в законодавстві кілька норм, які стосуються таких специфічних виплат, як лікарняні та відпускні. І саме їх слід дотримуватися, коли йдеться про відпускні, нараховані у 2015 р. за дні 2016 р., а також лікарняні, нараховані у 2016 р. за дні 2015 р. Зараз ми про них розповімо, а також наведемо приклади таких розрахунків. І почнемо ми з...

...оподаткування перехідних відпускних

● ЄСВ

Як відомо, відпускні оподатковують єдиним внеском у періоді їхнього нарахування. Але щоб застосувати максимальну суму заробітку, з якого сплачують єдиний внесок, відпускні відносять до періодів, за які їх нарахували (абз. 6 пп. 2 п. 3 р. IV Інструкції № 449). Тобто розділяють за місяцями.

Інших норм для обчислення єдиного внеску з відпускних ані Закон про ЄСВ, ані Інструкція № 449 не містять.

Це означає, що донараховувати довелося би хіба що в тій винятковій ситуації, якщо січневі відпускні становили більше 23426 грн, але в грудні їх обкладали саме в межах такого ліміту. Тоді в січні довелося б і донараховувати (за старою ставкою) і доутримувати єдиний внесок, спираючись на нову січневу межу — 34450 грн.

Та якщо про такі малоймовірні обставини не йдеться, то **переобчислювати єдиний внесок із сум відпускних, нарахованих у 2015 р. за дні 2016 р., не потрібно**. Тобто про єдиний внесок із відпускних, нарахованих торік, можна забути.

Достатньо на зарплату за дні січня 2016 р. нараховувати єдиний внесок за новою ставкою 22% та не проводити з неї утримань внеску.

Щоправда, суму січневих відпускних потрібно буде врахувати, перевіряючи, чи не перевищила загальна сума заробітку за січень (разом із відпускними) суму максимального розміру доходу, з якого сплачують єдиний внесок у вказаному місяці. Як ми вже сказали, вона складає **34450 грн**, і це навряд стосуватиметься великої кількості працівників.

До речі, під час запровадження єдиного внеску у 2011 р. спеціалісти ПФУ в подібній ситуації розставляли саме такі акценти (див. лист ПФУ від 18.02.11 р. № 3116/03-30).

● Податок на доходи

А ось тут зовсім інша ситуація. Усе через положення абз. 3 пп. 169.4.1 ПКУ. Ось погляньте.



ЦИТАТА

"Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, та в інших випадках їх оподаткування, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування".

(абз. 3 пп. 169.4.1 ПКУ)

Як бачимо, розподіл проводять не лише щоб визначити розмір місячного оподаткованого доходу для застосування податкової соціальної пільги, а й в інших випадках, тобто й для застосування ставки податку на доходи.

Це, у свою чергу, означає, що із сум відпускних, нарахованих у 2015 р. за дні 2016 р., необхідно сплатити **18%** податку на доходи, а не 15% (20%). Погоджуються із цим і фіскалі в категорії 103.08.04 ЗІР (див. додаток до консультації). Тож доведеться це врахувати під час нарахування зарплати за січень 2016 р. (див. нижче *приклад 1*).

Єдиний нюанс, на якому хочемо зосередити вашу увагу: оподатковуваний дохід працівника за січень 2016 р. слід зменшити на суму утриманого в грудні з відпускних єдиного внеску (3,6%). Пояснення просте. Хоча зараз єдиний внесок і не утримують, положення п. 164.6 ПКУ й усе ще дозволяють зменшувати базу оподаткування (для утримання податку на доходи) на

суму утриманого єдиного внеску (див. нижче приклад 1).

● Військовий збір

Тут усе без змін, адже як до, так і після 01.01.16 р. військовий збір утримують у розмірі 1,5% з доходів, які обкладають податком на доходи (пп.пп. 1.2 та 1.3 п. 16¹ підрозділу 10 р. ХХ ПКУ).



ЦИТАТА

"Звільняються від оподаткування збором доходу, що... не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою, крім доходів, зазначених у підпунктах 165.1.2, 165.1.18, 165.1.25, 165.1.52..."

(пп. 1.7 п. 16¹ підрозділу 10 р. ХХ ПКУ)

Закріпимо сказане на прикладі 1.



Приклад 1

Оподаткування перехідних відпускних 2015—2016 рр.

З 23 грудня 2015 р. працівник пішов у відпустку на 24 к.дн. Йому нарахували 9600 грн відпускних, із яких 6000 грн за 1—17 січня 2016 р. (ішлося про 15 к.дн. — з огляду на те, що 1 та 7 числа — святкові та неробочі дні).

Розрахунки в грудні 2015 р.

1) Утримали з відпускних за дні січня:

— єдиний внесок:

6000 грн x 3,6% = **216 грн;**

— податок на доходи:

(6000 грн - 216 грн) x 15% = **867,60 грн;**

— військовий збір:

6000 грн x 1,5% = **90 грн.**

2) Нарахували єдиний внесок (умовно за ставкою 37%):

6000 грн x 37% = **2220 грн.**

Розрахунки в січні 2016 р.

Припустімо, що за 10 відпрацьованих днів січня 2016 р. працівнику нарахували зарплату в розмірі 4800 грн.

1) Утримуємо:

— податок на доходи:

(6000 грн + 4800 грн - 216 грн) x 18% - 867,60 грн = **1037,52 грн;**

— військовий збір:

4800 грн x 1,5% = **72,00 грн.**

2) Нараховуємо єдиний внесок:

4800 грн x 22% = **1056,00 грн.**

3) Сума до виплати:

4800 грн - 1037,52 грн - 72 грн = **3690,48 грн.**

З відпускними все. Саме час перейти до...

...оподаткування перехідних лікарняних

● ЄСВ

На відміну від відпускних, для лікарняних маємо спецнорму безпосередньо в Законі про ЄСВ. Як записано в його ч. 4 ст. 9, нарахування єдиного внеску на заробітну плату (дохід) за минулі періоди¹ здійснюють зважаючи на розмір тако-го внеску, що діяв на день її(його) нарахування (обчислення, визначення). А, як відомо, лікарняні нараховують за попередні періоди.

Окрім того, як і з відпускними, тут діє норма абз. 6 пп. 2 п. 3 р. IV Інструкції № 449. І лікарняні, аби застосувати максимальну суму заробітку, з якого сплачують єдиний внесок, включають до періодів, за які їх нарахували.

Звідси висновуємо:

1) єдиний внесок на суми лікарняних, нарахованих у січні 2016 р. за дві грудня 2015 р., обчислюємо за ставками, що діють із 01.01.16 р. Тобто на такі виплати лише нараховуємо єдиний внесок за ставкою 22% та не утримуємо з них внеску;

2) базу нарахування єдиного внеску за грудень (до якої входить і сума лікарняних) слід обмежити максимальним розміром, що діяв у грудні 2015 р. (23426 грн), а базу січня

(до якої входить тільки січнева частина лікарняних), відповідно, діючим із 01.01.16 р. — 34450 грн.

● Податок на доходи та військовий збір

І знову звертаємося до вже наведеного раніше абз. 3 пп. 169.4.1 ПКУ. Правило те саме, що й для відпускних.

Отже, із сум лікарняних, нарахованих у 2016 р. за дні 2015 р., варто утримувати 15%(20%) податку на доходи, а не 18%.

До речі, у вже згаданій відповіді з категорії 103.08.04 ЗІР (див. додаток до консультації) спеціалісти ДФС України також вказують саме на такий підхід до перехідних лікарняних.

Щодо військового збору, то тут усе без змін — утримуємо 1,5%.

¹ Окрім випадків сплати єдиного внеску згідно із ч. 5 ст. 10 Закону про ЄСВ, яка стосується добровільного страхування.

І знову до вашої уваги пропонуємо *приклад*.

Приклад 2 Оподаткування перехідних лікарняних 2015—2016 рр.

З 25 грудня 2015 р. по 4 січня 2016 р. працівник хворів. Лікарняний листок приніс на підприємство 5 січня. За 11 к.дн. хвороби йому виплатили 4950 грн (450 грн на день). Окрім того, за відпрацьовані в січні дні працівнику нарахували зарплату в розмірі 12789,47 грн.

Обчислимо суми обов'язкових платежів за грудень 2015 р. та січень 2016 р.

Оподаткування лікарняних за 7 днів грудня 2015 р. (3150 грн).

1) Утримуємо:

— податок на доходи:

3150 грн x 15% = **472,50 грн;**

— військовий збір:

3150 грн x 1,5% = **47,25 грн.**

2) Нараховуємо єдиний внесок:

3150 грн x 22% = **693,00 грн.**

Оподаткування лікарняних (1800 грн) та зарплати за січень 2016 р.

1) Утримуємо:

— податок на доходи:

з лікарняних: 1800 грн x 18% = **324,00 грн;**

із зарплати: 12789,47 грн x 18% = **2302,10 грн;**

— військовий збір:

з лікарняних: 1800 грн x 1,5% = **27,00 грн;**

із зарплати: 12789,47 грн x 1,5% = **191,84 грн.**

2) Нараховуємо єдиний внесок:

(1800 грн + 12789,47 грн) x 22% = **3209,68 грн.**

Сума до виплати працівнику:

— лікарняні: 4950 грн - 472,50 грн - 47,25 грн - 324 грн - 27 грн = **4079,25 грн;**

— зарплата: 12789,47 грн - 2302,10 грн - 191,84 грн = **10295,53 грн.**

Ось і все. Як бачимо, нічого складного. Утім до запитання треба підійти зі всією уважністю, аби правильно обчислити податкові платежі.

Василь ЦИГАНЕНКО,
консультант газети
"Все про бухгалтерський облік"

Список використаних нормативно-правових актів:


1. ПКУ — Податковий кодекс України.

2. Закон про ЄСВ — Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.10 р. № 2464-VI.

3. Інструкція про сплату ЄСВ — Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом Мінфіну України від 20.04.15 р. № 449.

4. ЗІР — Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФС України.

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

 **За якою ставкою ПДФО оподатковуються суми лікарняних, нарахованих та виплачених в січні 2016 року, але за період 2015 року, та суми відпускних, нарахованих та виплачених в грудні 2015 року за період січня 2016 року?**

ВІДПОВІДЬ: Суми лікарняних, нарахованих і виплачених у січні 2016 року за місяці 2015 року, включаються при перерахунку до загального оподаткованого доходу відповідних податко-

вих періодів (місяців) 2015 року та оподатковуються за ставками, які діяли до 01.01.16, тобто 15 відс. (20 відс.).

Разом з тим суми відпускних, нарахованих та виплачених у грудні 2015 року за січень 2016 року, відносяться податковим агентом до загального оподаткованого доходу січня та оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

Категорія 103.08.04 ЗІР

Консультаційна лінія 29 січня 2016 р.

13:00—14:00

із представниками

МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Тема: **ОПЛАТА ПРАЦІ В УСТАНОВАХ І ЗАКЛАДАХ
ОСВІТИ ТА НАУКИ**

Телефон: **0 (800) 500-583**

БЕЗКОШТОВНО
для передплатників

