

Солдатенко О. В.,
доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри правознавства
Полтавського університету економіки і торгівлі

ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

MILITARY LEVY IN THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

У статті узагальнено елементи правового механізму військового збору (платники, об'єкт, база, ставка), підтверджено невідповідність його назви економічній і правовій сутності. Висловлено припущення про можливість вважати забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави спеціальною вигодою для платників військового збору за умови використання залучених коштів на конкретну мету. Доведено обов'язковість сплати військового збору. Здійснено застереження, що розширення об'єктів і бази оподаткування (за пропозиціями Міністерства фінансів України і профільних комітетів Верховної Ради України) несуть ризик зменшення обсягів надходжень від нього та набуття військовим збором ознак непрямого податку. Доведено несуттєву фіскальну роль військового збору у податковій системі України, особливо з огляду на кількість рішень судів, ухвалених на користь платників військового збору. Звернено увагу на невідповідність військового збору принципу податкового законодавства – економічності оподаткування. З'ясовано, що обсяги надходжень від нього покривають тільки 10–11% видатків, спрямованих на фінансування лише Міністерства оборони України (без урахування підрозділів правопорядку і безпеки, які входять до сфери оборони), що переконує у недосягненні мети, з якою військовий збір було запроваджено.

Для зміцнення обороноздатності України, з урахуванням, що військовий збір є логічним інструментом акумулювання ресурсів для фінансування військових видатків, вбачається за доцільне приведення його назви до економічної і правової сутності. Іншим варіантом може бути перейменування його на військовий податок (при збереженні нинішнього безумовного статусу), з одночасним включенням його до статті 9 Податкового кодексу України – у випадку втрати ним тимчасового характеру або без такого – при його збереженні. Ці зміни забезпечать прозорість мобілізації і використання військового збору, сприятимуть підвищенню якісного рівня його адміністрування і посиленню у перспективі його фіскальної ролі у податковій системі України.

Ключові слова: *Національна стратегія доходів, податок на доходи фізичних осіб, база оподаткування, податкове навантаження, відповідальність платників військового збору, економічність оподаткування, загальний і спеціальний фонди Державного бюджету.*

The article summarizes the elements of the legal mechanism of the military levy (payers, object, base, rate), and confirms the inconsistency of its name with its economic and legal essence. An assumption was made about the possibility of considering financing measures to increase the state's defense capability as a special benefit for military tax payers, provided that the funds raised are used for a specific purpose. Mandatory payment of military duty has been proven. A caveat has been made that the expansion of objects and the tax base (according to the proposals of the Ministry of Finance of Ukraine and the relevant committees of the Verkhovna Rada of Ukraine) carries the risk of reducing the amount of revenues from it and acquiring the characteristics of an indirect tax by the military levy. The insignificant fiscal role of the military levy in the tax system of Ukraine has been proven, especially considering the number of court decisions passed in favor of military levy payers. Attention was drawn to the inconsistency of the military levy with the principle of tax legislation – the economy of taxation. It was found that the amount of income from it covers only 10–11% of the expenses aimed at financing only the Ministry of Defense of Ukraine (without taking into account law and order and security units that are included in the defense sphere), which convinces of the failure to achieve the goal with which the military collection was introduced.

To strengthen the defense capability of Ukraine, taking into account that the military levy is a logical tool for accumulating resources for financing military expenses, it is considered appropriate to bring its name to the economic and legal essence. Another option may be renaming it to the military tax (while preserving the current unconditional status), with its simultaneous inclusion in Article 9 of the Tax Code of Ukraine – in the event that it loses its temporary nature or without such – while preserving it. These changes will ensure the transparency of the mobilization and use of the military levy, will contribute to increasing the quality level of its administration and, in the future, strengthening its fiscal role in the tax system of Ukraine.

Key words: National revenue strategy, personal income tax, tax base, tax burden, liability of military levy payers, efficiency of taxation, general and special funds of the State Budget.

Постановка проблеми. У 2014 році у зв'язку з російською агресією (під час проведення антитерористичної операції) в Україні було тимчасово запроваджено військовий збір, цільовим призначенням якого передбачалося фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави [1], а строк його дії встановлено – до моменту набрання чинності рішенням Верховної Ради України (далі – ВРУ) про завершення реформи Збройних Сил України, чого так і не відбулося до сьогодні. Незважаючи на збереження і нині тимчасового статусу військового збору, скасування його найближчим часом є неможливим, оскільки про нього детально йдеться у Національній стратегії доходів до 2030 року [2].

Запровадження державою цільових платежів не є новинкою і притаманне багатьом країнам світу, як наприклад: у Японії з 2013 р. до 2037 р. запроваджено надбавку на відбудову після землетрусу Тохоко у розмірі 2,1% від доходу особи; у США в 1968–1969 рр. сплачувався 10%-вий додатковий збір з фізичних осіб, що було пов'язано з веденням війни у В'єтнамі; в Ізраїлі у 2013 р. на загальний річний дохід особи у понад 811,6 тис. шекелів (227 тис. дол. США) запроваджено додатковий податок у розмірі 2%, що призвело до збільшення ставки податку на доходи фізичних осіб аж до 50% [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Починаючи з 2014 року, науковцями (як юристами, так і економістами) опубліковано значну кількість наукових праць щодо проблем правового регулювання військового збору. Зокрема висвітлювались особливості правового регулювання військового збору (Л. Чуприна) [4]; роль військового збору, як складника податкової системи України (О. Шпак, Д. Безрученко) [5], здійснювались спроби пошуку концепції його правового регулювання (І. Криницький) [6] та ін., але усі результати наукових пошуків, пропозиції, концепції очевидно є надто складними для практичної реалізації законотворцями, що підтверджується їх повним ігноруванням.

Метою статті є визначення місця і ролі військового збору у податковій системі України,

з урахуванням діючого механізму його стягнення та подальших перспектив щодо нього.

Виклад основного матеріалу. Як переконусе десятирічний досвід сплати та адміністрування військового збору, він не є збором у розумінні п. 6.2 ст. 6 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), бо його сутність не передбачає умови отримання платниками цього збору спеціальної вигоди, у т. ч. внаслідок вчинення на користь таких платників державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [7], що і відрізняє, наприклад, такі збори як туристичний чи за місця для паркування транспортних засобів від податку, поняття якого визначено у п. 6.1 ст. 6 цього ж Кодексу. Це дає підстави стверджувати, що військовий збір – це загальнодержавний податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), оскільки ним оподатковуються всі доходи: заробітна плата, різні види винагород, іноземні доходи. Оподаткування військовим збором застосовується до лікарняних, доходів від продажу рухомого і нерухомого майна (ст. 172 і 173 ПКУ); авторських винагород; доходів від надання права користування нематеріальними активами (роялті); вихідної допомоги при звільненні; доходів від надання майна в оренду/лізинг; благодійної допомоги, що не має спеціального призначення; сум, витрачених понад установлені ліміти на відрядження або за якими не подано авансовий звіт; спадщини (за винятком отриманої від осіб першого та другого ступеня споріднення); дивідендів для фізичних осіб, додаткових благ, таких як подарунки працівникам у грошовій, натуральній чи нематеріальній формі (оплати вартості навчання, корпоративного одягу); доходи від продажу криптовалюти (п. 164.2.20 ПКУ) [8] тощо.

Водночас, є деякі види виплат, які не оподатковуються військовим збором – це допомога по вагітності та пологах (пп. 165.1.1 ПКУ); житлові субсидії; кошти, отримані на відрядження або під звіт; аліменти; продаж нерухомості (якщо в звітному періоді здійснено тільки одну операцію відчуження майна, яке належало власнику більше 3-х років або було

отримане як спадщина (п. 172.1 ПКУ)); продаж (обмін) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда (якщо здійснюється тільки одна операція протягом звітного року); поворотна фінансова допомога; подарунки (якщо вартість подарунка не перевищує 25% розміру мінімальної зарплати для працездатних осіб, встановленої на перше січня звітного року); всі доходи військовослужбовців і працівників сфери оборони (крім мобілізованих на основі середньої заробітної плати).

З огляду на викладене, можна зробити однозначний висновок про ідентичність об'єкта оподаткування ПДФО і військовим збором, про що прямо сказано у положенні 16 розділу 10 Перехідних положень ПКУ, а отже і база оподаткування для цих двох платежів є однаковою. При цьому, п. 24.3 ст. 24 ПКУ визначено, що «Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування», тобто конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку (п. 24.1 ст. 24 ПКУ). Про недосконалість правового механізму війського збору відзначав у своїй статті І. Криницький [6, с. 133].

Отже, військовий збір збільшив податкове навантаження на доходи фізичних осіб і хоч його облік ведеться за окремим кодом бюджетної класифікації, але у межах ПДФО, не потребує окремого податкового звіту, а декларується платниками разом з ПДФО як єдиний внесок у загальному податковому розрахунку, що не дозволяє прослідкувати (проконтролювати) його цільове використання.

Ставка війського збору складає 1,5% від нарахованих доходів фізичним особам, хоча ще з квітня 2022 року постійно виникають ініціативи щодо збільшення його розміру до 3% (законопроект № 7311) [9].

Міністерством фінансів України і профільними комітетами ВРУ підтримується позиція щодо зобов'язання у перспективі сплачувати військовий збір юридичними особами – платниками податку на прибуток підприємств (у розмірі 0,1% прибутку підприємств) і платниками єдиного податку третьої та четвертої груп, а також фізичними особами-підприємцями – платниками єдиного податку першої, другої, третьої та четвертої груп. Крім того,

додаковий військовий збір планується поширити на покупців банківських металів, легкових автомобілів (у розмірі 10% від вартості), що підлягають першій державній реєстрації в Україні, продавців нерухомості, роздрібних продавців ювелірних виробів із золота, платини й дорогоцінного каміння (1,5% – від вартості дорогоцінних металів, 30% – від вартості ювелірних виробів), а також операторів стільникового зв'язку [10]. Такі зміни до законодавства України несуть ризик зменшення розміру надходжень від війського збору, що доведено А. Лаффером і підтверджено зміною обсягів надходжень від ПДФО при зміні ставок в Україні. Так, коли у 2011 р. було введено замість ставки цього податку у розмірі 15% дві ставки (15% і 17%), то частка надходжень від нього у доходах зведеного бюджету скоротилась до 15,1% порівняно з 16,2% у 2010 р. Із встановленням ставок у розмірі 15% і 20% у 2015 р. така частка зменшилась до 13,9% і збільшилась до 16,3% [11, с. 104] (і надалі має тенденцію до зростання) тільки після встановлення у 2016 р. ставки у розмірі 18%. Крім того, військовий збір може набути ознак непрямого податку, такого як податок на додану вартість, а, як відомо, один і той же податок (збір) не може бути одночасно прямим і непрямим.

Як видно з наведеного вище, зусилля Міністерства фінансів України спрямовані, по-перше, на розширення переліку об'єктів обкладення військовим збором і, відповідно, бази оподаткування і, по-друге, на упровадження досить високого рівня його ставок, проте проблемним і надалі залишається легальність запровадження і стягнення такого збору, тобто визначення його місця у податковій системі України, яка, у розумінні ч. 3 ст. 6 ПКУ, є сукупністю «загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку» [7].

За економічною і правовою природою військовий збір є податком – обов'язковим платежем до відповідного бюджету, але його цільовий характер зумовив необхідність у застосуванні законодавцем назви «збір», що за положеннями п. 6.2 ст. 6 ПКУ має передбачати умову отримання платниками збору спеціальної вигоди. У цьому контексті постає питання, чи можна вважати забезпечення фінансування

заходів з підвищення обороноздатності держави [1] спеціальною вигодою? Мабуть що так, але тільки за умови використання залучених коштів на конкретну мету. На сьогодні ж військовий збір надходить до загального фонду Державного бюджету, такі надходження спрямовуються на здійснення будь-яких видатків згідно бюджетних призначень, встановлених законом України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік, тобто він характеризується безумовністю, оскільки неможливо прослідкувати які обсяги надходжень від нього витрачено саме на мету, заявлену при його запровадженні [1].

Невключення військового збору до ст. 9–10 ПКУ, якими визначено перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів, підтверджує його тимчасовість, причому, досить часто можна зустріти позицію щодо необов'язковості його нарахування і сплати. Так, на наш погляд, неможливо погодитись із думкою авторитетного вченого з податкового права М. Кучерявенка про сумнівність правомірності стягнення/сплати військового збору з огляду на його відсутність у вказаних статтях ПКУ [12], оскільки він справляється в установленому ПКУ порядку, хоч і виписаним у прикінцевих положеннях. Інші прикінцеві положення не викликають дискусій, особливо ті, які стосуються можливості врахування збитків при обчисленні прибутку (ч. 2 підрозділу 1), звільнення від оподаткування окремих операцій (ч. 3 підрозділу 1), незастосування штрафних санкцій за неподання або порушення строку подання фізичними особами до контролюючих органів відомостей про зміну даних, які вносяться до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (п. 14 підрозділу 10) і т. ін., водночас п. 16¹ є предметом тривалих дискусій у науковому середовищі.

З огляду на те, що військовий збір «прив'язаний» до ПДФО, ПКУ встановлено чіткі вимоги до порядку його сплати, зокрема: якщо виплата зарплати (доходу) податковим агентом здійснюється на банківський рахунок, сплата проводиться одночасно з отриманням грошей з банківського рахунку. Якщо виплата відбувається готівкою з каси, військовий збір має бути сплачений протягом 3 робочих банківських днів, які настають після дня виплати.

У випадку, коли дохід був нарахований, але не виплачений, військовий збір необхідно сплатити протягом 30 календарних днів, які настають після закінчення місяця, в якому сталася така подія, та подати відповідний розрахунок. Крайній строк сплати військового збору не переноситься, навіть якщо припадає на вихідний або святковий день.

При недотриманні визначеного у ПКУ порядку передбачено і чітку відповідальність: неподання, несвоєчасне подання, подання з недостовірними даними Додатку 4ДФ до Податкового розрахунку матиме наслідком штраф у розмірі 1020 грн (при повторному порушенні протягом року – 2040 грн) – п. 119.1 ПКУ; несплата узгодженої суми військового збору призведе до штрафу у розмірі 10% при затримці до 30 календарних днів та 20% при більшій затримці – п. 126.1 ПКУ; несплата військового збору податковим агентом – до штрафу у розмірі 25% (при повторному порушенні протягом 1095 днів і більше – 50%, у випадку третього порушення – 75% від суми збору) – п. 127.1 ПКУ.

Якщо порушення виявляється податковою службою, то з першого дня прострочення сплати військового збору нараховується пеня у розмірі 120% річної ставки Національного банку України (НБУ). Якщо ж таке порушення виявляється самим платником чи податковим агентом, пеня нараховується, починаючи з 91-го дня після граничного строку сплати військового збору, і становить 100% річної ставки НБУ – ст. 129 ПКУ. Крім того, на сьогодні невідомі рішення судів, що були б ухвалені на користь осіб, які допустили несплату військового збору через недосконалість його податкового механізму, що знову ж таки підтверджує обов'язковість його сплати. Водночас щодо інших питань нарахування та сплати військового збору, то судами розглянуто 617 справ щодо оскарження платниками військового збору рішень контролюючих органів на суму 37,3 млн грн, з яких у 363 справах (58,8%) на суму 25,1 млн грн (67,2% від нарахованих сум) рішення прийнято на користь платників податків [13, с. 60], що свідчить про недоліки в роботі органів ДПС України.

Протягом 2014–2022 рр. надходження від військового збору склали 165,6 млрд грн

(із них у 2022 р. 33,7 млрд грн, у 2021 р. – 28, 6 млрд грн, у 2020 р. – 23,9 млрд грн, у 2019 р. – 22,4 млрд грн), а у відсотках до ВВП – 0,5–0,6% [2, с. 11, с. 62]. Суми надходжень від нього характеризуються тенденцією до постійного зростання, незважаючи на те, що у 2022 р. значно скоротилась кількість платників – до 760 тис. юридичних осіб та ФОПів і до 311 тис. фізичних осіб (порівняно з 2019 р. їх кількість зменшилась відповідно на 18% і на 32%) [5, с. 122]. Пояснити зростання доходів Державного бюджету від військового збору можна номінальним збільшенням розміру заробітних плат та достатнім рівнем патріотизму окремих платників, хоча, станом на 1 січня 2023 р. накопичений борг із військового збору становив 372 млн грн [5, с. 122].

Висновки. Отже, можна зробити такі висновки: 1) статистичні дані про обсяги надходження військового збору до бюджету свідчать про його незначну фіскальну роль у податковій системі України; 2) якщо врахувати витрати на його адміністрування, у т. ч. на вжиття заходів з погашення податкового боргу, навантаження на суди при розгляді спорів щодо військового збору, здійснення контролю за ефективністю його справляння [13], є всі підстави вважати, що він не відповідає принципу податкового законодавства України – економічності оподаткування (п. 4.17 ч. 4.1 ст. 4 ПКУ); 3) обсяги надходжень від нього покривають тільки 10–11% видатків, спрямованих на фінансування лише Міністерства оборони України (без урахування підрозділів правопорядку, безпеки), які за період 2014–2022 рр. склали 1531,8 млрд. грн; 4) результати, отримані від його запроваджен-

ня в Україні, переконують у недосягненні мети, з якою це відбулося.

Водночас, з огляду на необхідність зміцнення обороноздатності України тепер і у майбутньому, збереження високого рівня виплат військовослужбовцям і на те, що військовий збір є логічним інструментом акумулювання ресурсів для фінансування військових видатків, та враховуючи притаманний йому на сьогодні нецільовий характер, може бути доцільним приведення його назви до економічної і правової сутності. Досягнути цього можна через (як вже неодноразово пропонувалось науковцями [4, с. 219]) спрямування надходжень від нього до спеціального фонду Державного бюджету, з подальшим використанням виключно для фінансування потреб армії, сектору безпеки й оборони, виплат військовослужбовцям тощо. 28 січня 2022 р. депутатами ВРУ було запропоновано створення окремого фонду для надходження сум військового збору для того, щоб всі кошти спрямовувались на оборонну сферу, проте таке рішення не знайшло підтримки у сесійній залі [14]. Іншим варіантом може бути перейменування його на військовий податок (при цьому зберігатиметься нинішній безумовний статус), з одночасним включенням його до ст. 9 ПКУ – у випадку втрати ним тимчасового характеру або без такого – при його збереженні. Ні за яких інших умов неможливо забезпечити прозорість акумулювання і використання військового збору, що є ключовим для довіри платників, а отже неможливо буде у перспективі досягнути високого рівня його адміністрування і посилення фіскальної ролі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Пояснювальна записка від 30.07.2014 р. до проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо удосконалення окремих положень) від 21.07.2014 р. № 4309а. URL: <http://surl.li/sobuz>
2. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: <http://surl.li/orzuy>
3. Задорожня Л. Військовий збір держави, яка воює. URL: <http://surl.li/spslt>
4. Чуприна Л. Особливості правового регулювання військового збору. *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» м. Київ, 4–5 липня 2022 року. Київ, 2022 р. С. 216–219.
5. Шпак О., Безрученко Д. Роль військового збору, як складника податкової системи України. *Finance and Credit*. 2023. № 83. С. 118–127.
6. Криницький І. С., Військовий збір: у пошуках концепції правового регулювання. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 2. С. 133–136.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

8. Індивідуальна податкова консультація ГУ ДПС у Дніпропетровській області від 04.12.2019 р. № 1689/ПК/04-36-33-02-07 URL: <http://surl.li/spsko>
9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану від 24.04.2022 № 7311. URL: <http://surl.li/spsle>
10. У 2024 році заплановано підвищення військового збору й акцизів. URL: <http://surl.li/rhina>
11. Райнова Л. Б. Оподаткування доходів фізичних осіб в контексті соціальної справедливості та ефективності : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Київ, 2019. 298 с.
12. Чи потрібно сплачувати військовий збір. Велике інтерв'ю з Кучерявенко Миколою. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=OgK9xe3a6VY>
13. Звіт про результати аудиту ефективності справляння та результативності контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету. Затверджено рішенням Рахункової палати від 11.04.2023 № 6-1. К., 2023. 67 с. URL: <http://surl.li/soupy>
14. До бюджету надійшло 130 мільярдів військового збору за 8 років. *Українська правда*. 2022. 4 лют. URL: <http://surl.li/sosnl>