УДК 336.22: 657.446: 347.73: 351:713

Н. Л. Гресь,
к. пед. н., доцент,
доцент кафедри міжнародних відносин і аудиту,
Національний технічний університет "Дніпровська політехніка"
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0003-2897-714X
К. К. Недоступ,
д. філос. з права, головний державний інспектор
відділу правового супроводження діяльності управління правового забезпечення,
Головне управління ДПС у Дніпропетровській області
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0003-0122-7007

DOI: 10.32702/2306-6814.2025.15.145

СПІРНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕДУРИ СПРАВЛЯННЯ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ: CONTRA FACTUM NON DATUR ARGUMENTUM

N. Hres,
PhD in Pedagogical Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of International Relations and Auditing, Dnipro University of Technology
K. Nedostup,
PhD in Law, Chief state inspector of the Legal Support Section of the Legal Support Department
of the Main Department, State Tax Service in Dnipropetrovsk region

CONTROVERSIAL ASPECTS OF THE PROCEDURE FOR COLLECTING THE MILITARY FEE: CONTRA FACTUM NON DATUR ARGUMENTUM

Запровадження військового збору відбулось за прискореною законодавчою процедурою, з порушенням принципу стабільності податкового законодавства та вимог законодавчої техніки. Наголошено, що короткотермінове (тимчасове) адміністрування податкових платежів не передбачено господарським і податковим законодавством. Відзначено, що військовий збір не включено до податкової системи, адже його не занесено до офіційного списку загальнодержавних обов'язкових податкових платежів. Помічено, що процедуру справляння військового збору розташовано у непризначених для цього перехідних положеннях кодифікованого закону. Зауважено, що з 03.08.2014 й дотепер бракує офіційної дефініції поняття "військовий збір"; законодавчо не визначено базу оподаткування й напрями використання коштів, що надходять в казну внаслідок адміністрування аналізованого податкового платежу. Доведено, що військовий збір зумовлює подвійне оподаткування доходів фізичних осіб і суб'єктів господарювання з третьої групи платників єдиного податку. Запропоновано визначити для військового збору іншу, ніж для податку на доходи фізичних осіб, базу оподаткування.

The article analyzes the flaws and shortcomings of the current procedure for collecting the military fee. It was noted that the introduction of the military fee was carried out under the accelerated legislative procedure, in violation of the principle of stability of tax legislation and the requirements of legislative technique. It was emphasized that short-term (temporary) administration of tax payments is not provided for by commercial and tax legislation. It was noted that the military fee is not included in the tax system, as it is not included in the official list of national mandatory tax payments. It was observed that the procedure for collecting the military fee is located in transitional provisions of the codified law that are not intended for this purpose. It was noted that since August 03, 2014 and until now there has been no official definition of the concept of "military fee"; the tax base and the directions of targeted use of tax revenues of the analyzed fiscal payment are not defined by law. It was proved by calculation that the military fee causes the double taxation of income of individuals and business entities from the third group of single tax payers. The proposal to rename the military fee into the tax was questioned, as there is the need for funds for psychological and physical rehabilitation of c and civilians who suffered during martial law, assistance to families of fallen soldiers, etc. The article emphasizes the importance of legislative determination of the directions of use of funds which are received into the treasury as military fees and introduction of appropriate amendments to the Budget Code of Ukraine. It was proposed to define for the military fee another tax base than for the personal income tax. It was emphasized that it is expedient to consider the issue of differentiation of the military fee rate depending on the amount of income (wages, remuneration under a civil law contract) of individual. It was highlighted that it is necessary to analyze the organization of accounting for the amounts of tax benefits from the military fee and the reflection of information about them in tax reporting.

Ключові слова: військовий збір, обов'язкові елементи збору, податкова система, подвійне оподаткування, податкові пільги, цільове призначення податкового платежу.

Key words: military fee, mandatory elements of fee, tax system, double taxation, tax benefits, purpose of tax payment.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Військовий збір справляється з 03.08.2014 р. Правовою підставою для його адміністрування вважають п. 161, яким було доповнено підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України (ПКУ) [1] згідно з Законом України № 1621 від 31.07.2014 р. [2, п. 21 ч. 1 розд. I]. Надалі в процедуру справляння військового збору неодноразово вносили зміни. Новий обов'язковий платіж збільшив податкове навантаження фізичних осіб [3, с. 25; 4, с. 39; 5, с. 226; 6, с. 126] (з 01.01.2025 й суб'єктів господарювання) та обсяг обов'язків податкових агентів, а також посилив інтерес науковців до процедури оподаткування доходів згаданих осіб і порядку справляння військового збору зокрема, особливо в світлі останніх податкових змін у цій сфері.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Військовий збір як складову податкового механізму вивчали Ю. В. Кузьменко, О. М. Коропатов, В. Б. Любчик [7, с. 60—66], О. В. Солдатенко [5, с. 224—229], О. Шпак, Д. Безрученок [6, с. 118—127]. Правову природу цього податкового платежу, його обов'язкові елементи, законодавчі ініціативи щодо їхньої зміни аналізували Н. І. Атаманчук, Л. М. Касьяненко [8, с. 65—72], Д. І. Потапова, А. В. Василенко, П. М. Дуравкін [9, с. 301—303] та ін. Науковці обгрунтовують і пропонують шляхи удосконалення процедури справляння військового збору. Проте "до цього часу в нашій державі ні на законодавчому, ні на доктринальному рівні не сформовано ефективну модель правового регулювання військового збору, та й взагалі правовий механізм зазначеного податкового платежу навряд чи можна характеризувати як досконалий" [10, с. 133].

ФОРМУЛЮВАННЯ МЕТИ

Мета статті — обгрунтування недоліків чинної процедури справляння військового збору та формулювання пропозицій щодо їх усунення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБГРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Проаналізувавши хронологію подій, пов'язаних з прийняттям Закону України № 1621 від 31.07.2014 р. [2], можна зробити висновок, що введення справляння військового збору відбулось поспішно, за прискореною законодавчою процедурою [11, гл. 18-11, 25 розд. IV] з порушенням принципу стабільності податкового законодавства [1, пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4] та вимог законодавчої техніки [12; 13].

У п. 4 пояснювальної записки 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 відповідного фінансового обгрунтування не представлено, його сутність сформульовано розпливчасто, а саме: "реалізація зазначеного акта надасть можливість отримання додаткових надходжень до зведеного бюджету" [14]. Тут буде доречним зауважити авторам цього документа, що "зведений бюджет є сукупністю показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави [15, ч. 1 ст. 6].

На офіційному порталі Верховної Ради України текст висновку Комітету з питань податкової та митної політики від 23.07.2014 р. на законопроект № 4309а відсутній; в оприлюдненому подібному документі від 31.07.2014 р., підготовленому Головним науково-експертним управлінням, бракує остаточної компетентної думки щодо пропозиції "запровадити новий загальнодержавний збір — військовий збір" [14]. Промульгація Закону України № 1621 від 31.07.2014 р. [2], включення його до Єдиного державного реєстру нормативно-правових актів, оприлюднення тексту документа з усіма реквізитами в офіційному друкарському виданні (газеті "Голос України") відбулись у надзвичайно стислі строки.

На момент появи у тексті підрозд 10 розд. XX ПКУ (03.07.2014) пункт 161 складався з шести підпунктів; елементи військового збору (крім бази оподаткування) було визначено з використанням відсильного способу формулювання норм права. З 03.07.2014 до 05.07.2025 податкові норми, що регулюють порядок справляння військового збору, зазнавали змін 18 разів.

Розглянемо деякі суттєві, на наш погляд, недоліки чинної процедури справляння військового збору.

1. Брак офіційного визначення поняття "військовий збір" і правового закріплення напрямів використання коштів, що надходять в казну в результаті адміністрування такого податкового платежу. На цю обставину неодноразово звертали увагу науковці, зокрема І. Є. Криницький [10, с. 134], Д. І. Потапова, А. В. Василенко, П. М. Дуравкін [9, с. 303] та ін.

Зауважимо, що відповідно до норми п. 6.2 ст. 6 ПКУ збору характерні умовність та індивідуальна відплатність (отримання його платниками "спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоуправління, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій). Назва аналізованого податкового платежу прямо вказує на його цільове призначення. Але й досі в жодному нормативно-правовому акті не визначено перелік витрат, що фінансуються за рахунок його податкових надходжень.

Науковці по різному формулюють мету справляння військового збору — це "зміцнення обороноздатності нашої держави" [8, с. 66]; фінансування Збройних Сил України [3, с. 24; 7, с. 63], оборонних / військових потреб держави [4, с. 37; 6, с. 121] тощо. Вчені Д. І. Потапова, А. В. Василенко, П. М. Дуравкін зазначають, що "військовий збір за своєю природою є податком", особливістю якого є "цільове призначення на оборону країни" [9, с. 303]. На думку О. В. Солдатенко отримання платниками військового збору спеціальної вигоди полягає у використанні залучених коштів на конкретну мету — "забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави" [5, с. 226—227].

Деякі дослідники підкреслюють, що кошти, отримані від справляння військового збору "зараховують не на окремі рахунки певного цільового фонду" [7, с. 63], не до "спеціального фонду держбюджету" [7, с. 65; пропонують внести зміни "до БК України щодо виключного направлення коштів військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України" [8, с. 70]; визначають цей обов'язковий платіж як "загальнодержавний податок на доходи фізичних осіб" [5, с. 225; 9, с. 302].

Науковці вважають за потрібне закріпити в ПКУ цільове призначення військового збору [8, с. 70; 10, с. 134]. Вчений-правознавець І. Є. Криницький пропонує зробити це у такий спосіб: зафіксувати спрямування коштів від справляння аналізованого податкового платежу на технічне переозброєння війська; регламентувати пов'язаність акумульованих коштів зі створенням сприятливих умов для військовослужбовців [10, с. 134—135].

Зауважимо, в п. 2 пояснювальної записки до законопроекту № 4309а зазначено, що "новий загальнодержавний збір — військовий збір" пропонується запровадити тимчасово "з метою забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави" [14]. Як бачимо, від самого початку було визначено безумовний характер нового елемента податкової системи. Натомість ініціатор згаданого законопроекту [14] Прем'єр-міністр України, юрист і економіст А. П. Яценюк, Комітет з питань податкової та митної політики, Головне науково-експертне правління апарату Верховної Ради України не звернули свою увагу на цю обставину.

На нашу думку, з огляду на норми п. 6.2 ст. 6 ПКУ, мета справляння військового збору полягає в наповненні бюджету коштами, потрібними державі для збільшення фінансування заходів з реабілітації військовослужбовців і цивільних осіб, що зазнали психологічних і фізичних травм унаслідок воєнних дій, матеріальної підтримки сімей загиблих воїнів тощо.

Резюмуючи вищевикладене, констатуємо актуальність вчинення таких дій:

1) у Податковому кодексі України визначити поняття "військовий збір" та закріпити цільове призначення цього податкового платежу (з конкретизацією напрямів використання бюджетних коштів);

2) у Бюджетному кодексі України вилучити військовий збір зі складу доходів загального фонду та включити його до складу спеціального фонду Державного бюджету України; закріпити створення відповідного державного фонду у складі спеціального фонду державного бюджету (на кшталт Державного фонду поводження з радіоактивними відходами [15, ст. 24^3] тощо).

2. Офіційне закріплення за військовим збором статусу тимчасового обов'язкового податкового платежу з 03.08.2014 й дотепер [1, абз. 1 п. 16^1 підрозд. 10 розд. XX]. Відомо, що спочатку планували адмініструвати військовий збір протягом законодавчо визначеного нетривалого часу — з 03.08.2014 до 01.01.2015 р. Потім наприкінці 2014 р. законодавцем було прийнято рішення про зміну кінцевого терміну чинності цього збору [16, п. 118 ч. 1]. З формулювання "до ... завершення реформи Збройних Сил України" [1, абз. 1 п. 16^1 підрозд. 10 розд. XX] (до речі сказати, яку було розпочато ще в січні 1997 р.) випливає, що згаданий податковий платіж з 01.01.2025 р. встановлено на невизначений строк. Такого висновку доходять й інші дослідники процедури справляння військового збору (Ю. В. Кузьменко, О. М. Коропатов, В. Б. Любчик [7, с. 63], С. В. Осадчук, А. О. Брюховецька [4, с. 37], П. М. Дуравкін, Д. І. Потапова, А. В. Василенко [9, с. 302]). Твердження Ю. В. Кузьменко, О. М. Коропатова, В. Б. Любчика [7, с. 63], О. В. Солдатенко [5, с. 227] ніби відсутність військового збору у складі загальнодержавних і місцевих податків і зборів, визначених ст. 9 і ст. 10 ПКУ "підтверджує його тимчасовість", на нашу думку, є хибним.

Вважаємо за потрібне звернути увагу на вимоги до системи оподаткування, встановлені Господарським кодексом України. Згідно з нормою ч. 2 ст. 17 цього кодексу "закони, якими регулюється оподаткування ..., повинні передбачати ... стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування" [17]. Отже, практика короткотермінового (тимчасового) адміністрування податкових платежів не передбачена господарським і податковим законодавством. Тому, підкреслювати у ПКУ кінцевий термін справляння будь-якого податку / збору не варто. Після того, як зникне потреба в податкових надходженнях військового збору. Його потрібно буде вилучити з податкової системи, шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України.

3. Брак військового збору в офіційному переліку загальнодержавних податкових платежів та визначення його обов'язкових елементів у перехідних положеннях Податкового кодексу України. Відомо, що елементи податкової системи закріплено статтями 9 і 10 Податкового кодексу України. Помічено, що з 03.08.2014 й дотепер в офіційному переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів бракує військового збору [5, с. 227; 10, с. 135; 19, с. 521]. Наприклад, І. С. Криницький зауважує, "що в податковому законодавстві нині відсутня фіксація позиції щодо належності військового збору до будь-якого легального різновиду податкових платежів" [10, с. 135].

Опосередковано це можна встановити взявши до уваги приналежність військового збору до доходів загального фонду Державного бюджету, встановлену нормою п. 1^2 ч. 2 ст. 29 Бюджетного кодексу України [15].

На відміну від О. В. Солдатенко [5, с. 227] повністю підтримуємо позицію М. П. Кучерявенка щодо правомірності адміністрування військового збору. Вчений-правник і економіст, член групи, що працювала у 2009-2010 рр. над Податковим кодексом України, М. П. Кучерявенко називає [18] такі формальні підстави для несплати військового збору: 1) відсутність його в переліку загальнодержавних податкових платежів, закріпленому ст. 9 ПКУ; 2) брак законодавчого визначення бази оподаткування. В інтерв'ю [18] науковець також акцентує увагу на порушенні в ході законодавчого процесу принципу стабільності податкового законодавства.

Суддя Верховного Суду, д-р юрид. наук І. Я. Олендер вважає, що підхід законодавця до регулювання військового збору порушує ... принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів" [19, с. 521], закріплений ст. 4 ПКУ.

Цілковито підтримуємо висновок М.П. Кучерявенка й І. Я. Олендера щодо порушення законодавцем обидвох згаданих вище принципів податкового законодавства. Так само, як і ці науковці [18; 19, с. 521], не розуміємо чому військовим збором не доповнено перелік загальнодержавних податкових платежів, закріплений ст. 9 ПКУ, а процедуру його справляння поміщено у підрозд. 10 "Інші перехідні положення" розд. XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України.

Вважаємо за потрібне звернути увагу на призначення такого структурного елемента правового акта, як перехідні положення.

Професор Ж. О. Дзейко, котра проблематику законодавчої техніки розробляє з 1999 р., зазначає, що "перехідні положення закону, в разі необхідності, регламентують правовідносини, які виникли до набрання чинності новим законом, питання вирішення справ, які знаходяться у провадженні, питання можливості зворотної дії закону тощо" [12]. Відомо, що такий елемент закону як перехідні положення використовують для того, щоб забезпечити плавність переходу та уникнути правової невизначеності, що може з'явитися під час зміни законодавства. Вони застосовуються тільки до моменту повного впровадження закону та адаптації до нього всіх відповідних правовідносин. Статтею 39 Закону України "Про правотворчу діяльність" [20] передбачено обставини за яких перехідні положення включаються до нормативно-правового акта. Серед них необхідність "передбачити інші норми тимчасового характеру, спрямовані на його реалізацію".

На нашу думку, для запровадження військового збору потрібно було, дотримуючись концептуальних засад оподаткування, правил законодавчої техніки і нормативно регламентованої процедури ухвалення закону, внести відповідні зміни до ПКУ, а саме:

1. Доповнити ст. 9 пунктом 9.1^1 такого змісту:

"9.1^1. До загальнодержавних зборів належить:

$9.1^1.1$. Військовий збір".

2. Доповнити розділом IV1 "Військовий збір", в якому визначити усі обов'язкові елементи нового податко-

Таблиця 1. Порядок обчислення податковим агентом обов'язкових відрахувань із заробітної плати, нарахованої працівнику, та з винагороди, що належить виконавцю — фізичній особі згідно з цивільно-правовим договором

Ознака	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	Військовий збір (ВЗ)
Об'єкт оподаткування	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) [1, п. 163.1 ст. 163, пп. 1 пп. 1.2 п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX]	
Розрахунок податкового зобов'язання за таких умов:		
1) фізична особа працює за трудовим договором (контрактом), отримує заробітну плату;	*Якщо* МОД > ГРМД, *тоді* ПДФО = МОД х Сп / 100. *Якщо* МОД < ГРМД, *тоді* ПДФО = (МОД–ПСП) х Сп / 100	ВЗ = МОД х Сз / 100
2) фізична особа працює за цивільно-правовим договором, отримує грошову винагороду	ПДФО = ГВ х Сп / 100	ВЗ = ГВ х Сз / 100

Примітки. МОД — місячний оподатковуваний дохід працівника, грн; Сп — ставка податку на доходи фізичних осіб, %; Сз — ставка військового збору, %; ПСП — податкова соціальна пільга, грн; ГРМД — граничний розмір місячного доходу працівника, який дає йому право на користування ПСП; ГВ — грошова винагорода згідно з цивільно-правовим договором, грн

Джерело: узагальнення авторів [1, ст. 163, 164, 168, 169, п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX].

Таблиця 2. Порядок обчислення зобов'язання з єдиного податку та військового збору суб'єктами господарювання, що згідно з п. 291.4 ст. 294 ПКУ належать до третьої групи платників єдиного податку

Ознака	Єдиний податок (ЄП)	Військовий збір (ВЗ)
Об'єкт оподаткування	Порядок визначення доходів та їх склад, встановлені нормами ст. 292 ПКУ [1, ст. 292, пп. 3 пп. 1.2 п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX]	
Розрахунок податкового зобов'язання	ЄП = ОД х Сєп / 100	ЄП = ГВ х Сз / 100

Примітки. ОД — дохід, що підлягає оподаткуванню, грн; Сєп — ставка єдиного податку, %; Сз — ставка військового збору, %; ГВ — грошова винагорода згідно з цивільно-правовим договором (договором підряду / про надання послуг), грн

Джерело: узагальнення авторів [1, ст. 292, 293, 295, п. 161 підрозд. 10 розд. XX].

вого платежу, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування.

У такому разі, якщо не брати до уваги (як це зроблено в Законі України № 1621 від 31.07.2014 р. [2]) положення абз. 3 ч. 2 ст. 17 Господарського кодексу України та врахувати призначення перехідних положень правового акта, зміст п. 16[1], яким було доповнено підрозд. 10 розд. XX ПКУ потрібно було сформулювати таким чином: "16[1]. Військовий збір уведено в податкову систему тимчасово — до 01.01.2015". Надалі, у разі прийняття рішення про продовження терміну справляння військового збору на невизначений час [16, п. 118 ч. 1], достатньо було б вилучити п. 16[1] з підрозд. 10 розд. XX ПКУ.

4. Законодавчо не визначено базу оподаткування військовим збором. Згідно з нормою п. 7.1 ПКУ, якщо офіційно не визначено хоча б один обов'язковий елемент податкового платежу, такий податок / збір не підлягає адмініструванню. Натомість, з 03.08.2014 й дотепер в чинній процедурі справляння військового збору бракує бази оподаткування.

Отже, цілком справедливо М. П. Кучерявенко вважає цю фактичну обставину формальною підставою для несплати військового збору [18]. Скажімо точніше — для заборони справляння згаданого податкового платежу.

Адже для визначення зобов'язання з військового збору потрібно знати "фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка" [1, п. 23.1 ст. 23].

Що саме стало причиною недбайливого формулювання змісту процедури справляння військового збору? Чому досі, після внесення 18 змін до п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX ПКУ, бракує в ньому бази оподаткування? Ці питання потребують ретельного наукового розгляду.

5. Військовий збір зумовив "внутрішнє подвійне оподаткування".

Відсутність правового закріплення бази оподаткування військовим збором вважаємо причиною такого явища, як подвійне оподаткування доходів фізичних осіб (табл. 1) і суб'єктів господарювання з третьої групи платників єдиного податку (табл. 2).

Як бачимо (табл. 1), податковий агент при обчислені сум ПДФО і ВЗ, які потрібно відрахувати із заробітної плати працівника, з винагороди, що належить виконавцю — фізичній особі згідно з цивільно-правовим договором (договором підряду / про надання послуг), використовує один і той самий об'єкт і базу оподаткування (окрім випадків, коли працівник реалізує своє право на ПСП).

Як видно з матеріалу табл. 2, об'єкт і база оподаткування ЄП і ВЗ ідентичні.

Підсумовуючи вищевикладене, констатуємо, згідно з нормами розд. IV, п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX ПКУ один і той самий дохід, що отримує фізична особа і суб'єкт господарювання (3 група платників ЄП) у межах однієї юрисдикції оподатковується двічі. Тобто, в Україні всупереч нормам ст. 17 ГКУ [17] з 03.08.2014 р. легалізовано подвійне оподаткування. Зауважимо, що Господарський кодекс України регламентує існування податків в механізмі державного регулювання господарської діяльності [17, ч. 1 ст. 17], ПКУ — відносини у сфері справляння податків [1, п. 1.1 ст. 1], встановлює усунення подвійного оподаткування тільки відносно доходів, отриманих резидентами з джерел походження за межами України [1, ст. 13].

Помічено, що обізнані з оподаткуванням фахівці (науковці, бухгалтери, юристи) вбачаючи подвійне оподаткування, про яке йшлося вище, обговорюють питання збільшення ставок ПДФО і ЄП замість справляння військового збору. Зрештою обгрунтовують неможливість такої ситуації тим, що згідно з нормою п. 1[2] ч. 2 ст. 29 БКУ податкові надходження військового збору в повному обсязі (на відміну від ПДФО і ЄП) належать до доходів загального фонду державного бюджету.

Переконані, що для ліквідації подвійного оподаткування доходів фізичних осіб і суб'єктів господарювання (3 група платників ЄП) потрібно змінити чинний порядок обчислення військового збору, виконати в повній мірі вимоги п. 7.1 ст. 7 ПКУ й офіційно визначити його базу оподаткування. Пропонуємо під час підготовки проекту згаданих змін до п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX ПКУ розглянути описані нижче алгоритми обчислення податкового зобов'язання з військового збору.

1. Визначення розміру відрахування із нарахованої працівнику заробітної плати за такою формою:

ВЗ = (МОД-ПДФО) х Сз / 100.

2. Розрахунок суми збору, що підлягає сплаті в бюджет суб'єктами господарювання з третьої групи платників ЄП за таким виразом:

ВЗ = (ОД-ЄП) х Сз / 100.

6. Спірність положень про податкові пільги з військового збору. Від початку законодавчо визначена процедура справляння військового збору не містила положень про податкові пільги. Останні з'явились унаслідок доповнення п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX ПКУ підпунктами 1.7-1.9. Для того, щоб збагнути закріплені в них норми потрібно виконати щонайменше контент— і наративний аналіз тексту згаданих частин кодифікованого правого акту. Наприклад, у той час, коли "для платників, зазначених у пункті 1 підпункту 1.1" п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX ПКУ, об'єкт оподаткування ВЗ і ПДФО однаковий — це "доходи, визначені статтею 163 цього Кодексу", відповідно до абз. 1 пп. 1.7 п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX згаданого документа "звільняються від оподаткування збором доходи, що згідно з розділом IV цього Кодексу ... не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб". Тобто, звільняються від оподаткування ВЗ доходи, котрі законодавчо не визначено його об'єктом оподаткування.

Нагадаємо, що відповідно до п. 30.1. ст. 30 ПКУ податкова пільга — це "передбачене податковим ... законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті" [1]. Усі можливі способи надання податкових пільг визначено п. 30.9 ст. 30 ПКУ.

Отже, чинні податкові пільги з військового збору підлягають ретельному опрацюванню з метою удосконалення їхнього правового регулювання.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

Спосіб у який було запроваджено адміністрування військового збору, зміст офіційно визначених елементів податкового платежу ставлять під сумнів законність його справляння.

Про недосконалість ПКУ свідчить назва документа, на підставі якого з абз. 1 пп. 1.7 п. 16[1] підрозд. 10 розд. XX цього кодифікованого акта було вилучено частину тексту ("слова і цифри") — це Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві" від 16.01.2020 р. № 446-IX.

Недоліки правового регулювання військового збору, у т. ч. хиби і вади, що висвітлені у даній статті, потребують негайного усунення. Насамперед це потрібно для того, щоб у тих, хто користується Податковим кодексом України. не виникало враження, що його писали "зайці, які обіймають посаду ведмедя" (https://www.youtube.com/shorts/omteO0Pajnk).

Сьогодні першочерговим завданням є введення військового збору в податкову систему за встановленою законом процедурою. Передовсім потрібно виконати такі дії:

1) доповнити військовим збором список загальнодержавних податкових платежів поданий в ст. 9 ПКУ;

2) виконати вимоги ст. 7 ПКУ, а саме, визначити в окремому розділі ПКУ:

— усі обов'язкові елементи військового збору, структурувавши їх у порядку, встановленому п. 7.1 цієї статті;

— підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування.

Перейменовувати військовий збір у податок, як пропонують деякі науковці, на нашу, недоречно, адже потрібні кошти на психологічну й фізичну реабілітацію військовослужбовців і цивільних осіб, що постраждали в період дії військового стану, допомогу сім'ям загиблих воїнів тощо. Існує нагальна потреба у законодавчому закріпленні напрямів використання коштів, що надходять в казну у вигляді військового збору, і внесення відповідних змін до Бюджетного кодексу України.

Насамкінець звернемо увагу на ставку військового збору, встановлену для оподаткування доходів фізичних осіб. Вираховувати 5 % із мінімальної заробітної плати асоціально. Доцільно розглянути питання щодо диференціації розміру податкового вирахування залежно від розміру доходу фізичної особи — платника військового збору. Тут варто пригадати слова Шарля Луї Монтеск'є: "ніщо не вимагає стільки мудрості та розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, та тієї, яку залишають їм".

У межах отриманих результатів можна намітити перспективу подальшого дослідження механізму справляння військового збору, а саме: з'ясування складу податкових пільг, їхнє групування згідно з п. 30.9 ст. 30 ПКУ, аналіз організації обліку сум таких пільг та відображення інформації про них у податковій звітності.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 05.07.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20140803#Text (дата звернення: 12.07.2025).

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII. Дата оновлення: 01.01.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/ed20140803#n153 (дата звернення: 12.07.2025).

3. Бондаренко І., Васянович Д. Підвищення військового збору: мета та перспективи. Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту): зб. статей, допов. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4—5 жовт. 2024 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2024. С. 23—26.

4. Осадчук С.В., Брюховецька А.О. Роль військового збору у фінансовій системі України в умовах військового стану. Дослідження фінансових інституцій та інструментів розвитку держави, територій та суб'єктів господарювання: теоретичні, методологічні та практичні аспекти: матеріали 8 Міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 24 жовт. 2024 р. / за ред. О. М. Савастєєвої та ін. Одеса: Одес. нац. ун-т ім. І. І. Мечникова, 2024. С. 37—39.

5. Солдатенко О. В. Військовий збір у податковій системі України. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2024. № 1. С. 224—229. DOI: https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-1-41.

6. Шпак О., Безрученок Д. (2023). Роль військового збору, як складника податкової системи України. Scientific Collection "InterConf+". 2023. № 40 (183). С. 118—127. DOI: https://doi.org/10.51582/interconf.19-20.12.2023.010.

7. Кузьменко Ю. В., Коропатов О. М., Любчик В. Б. Військовий збір як складова податкового механізму України: нормативно-правовий аспект. Юридичний бюлетень. 2024. Вип. 32. С. 60—66. DOI: https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2024.32.08.

8. Атаманчук Н. І., Касьяненко Л. М. Реформування військового збору в Україні в умовах воєнного стану: аналіз законодавчих ініціатив. Нове українське право. 2024. Вип. 1. С. 65—72. DOI: https://doi.org/10.51989/NUL.2024.1.8.

9. Потапова Д. І., Василенко А. В., Дуравкін П. М. Правова природа військового збору. Зміни до Податкового кодексу України щодо положень про військовий збір. Юридичний науковий електронний журнал. 2024. № 10. С. 301—303. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-10/68.

10. Криницький І. Є. Військовий збір: у пошуках концепції правового регулювання. Порівняльно-аналітичне право. 2019. № 2. С. 133—136.

11. Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 р. № 1861-VI. Дата оновлення: 19.12.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text (дата звернення: 12.07.2025).

12. Дзейко Ж. О. Законодавча техніка. Центр законопроектних студій. URL: http://lawdrafting.org/zakonodavcha-tehnika/ (дата звернення: 10.07.2025).

13. Правила оформлення проектів законів та основні вимоги законодавчої техніки (методичні рекомендації). Київ: Апарат Верховної Ради України, 2014. 39 с.

14. Проект 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: https://w2.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4309%D0%B0&skl=8 (дата звернення: 12.07.2025).

15. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 05.03.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 12.07.2025).

16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. Дата оновлення: 01.01.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#n1804 (дата звернення: 12.07.2025).

17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 28.02.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення: 12.07.2025).

18. Чи потрібно сплачувати військовий збір. URL: https://www.youtube.com/watch?v=OgK9xe3a6VY (дата звернення: 10.07.2025).

19. Олендер І. Я. Внутрішнє подвійне оподаткування: підстави виникнення, зміст і наслідки. Право і суспільство. 2023. № 3. С. 519—524. DOI https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.3.77.

20. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 р. № 3354-IX. Дата оновлення: 19.04.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text (дата звернення: 12.07.2025).

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20140803#Text (Accessed 12 July 2025).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2014), The Law of Ukraine "On amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/ed20140803#n153 (Accessed 12 July 2025).

3. Bondarenko, I. and Vasianovych, D. (2024), "Increase of the military fee: purpose and prospects", Voronovski chytannia (Administratyvni ta podatkovi protsedury: chy ye pidstavy konfliktu) [Voronovski readings (Administrative and tax procedures: are there grounds for conflict)], Ukrainian Financial Law Association, Kharkiv, Ukraine, pp. 23—26.

4. Osadchuk, S.V. and Briukhovetska, A.O. (2024), "The role of the military tax in the financial system of Ukraine under martial law", Doslidzhennia finansovykh

instytutsii ta instrumentiv rozvytku derzhavy, terytorii ta subiektiv hospodariuvannia: teoretychni, metodolohichni ta praktychni aspekty [Research of financial institutions and instruments for the development of the state, territories and economic entities: theoretical, methodological and practical aspects], Odessa I. I. Mechnikov National University, Odesa, Ukraine, pp. 37—39.

5. Soldatenko, O. V. (2024), "Military levy in the tax system of Ukraine", Aktualni problemy vitchyznianoi yurysprudentsii, vol. 1, pp. 224—229. https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-1-41.

6. Shpak, O. and Bezruchenok, D. (2023), "The role of the military fee as element of the tax system of Ukraine", Scientific Collection "InterConf+", vol. 40 (183), pp. 118—127. DOI: https://doi.org/10.51582/interconf.19-20.12.2023.010.

7. Kuzmenko, Yu. V., Koropatov, O. M. and Liubchyk V. B. (2024), "Military levy as a component of the tax mechanism of Ukraine: regulatory and legal aspect", Yurydychnyi biuleten, vol. 32, pp. 60—66. https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2024.32.08.

8. Atamanchuk, N. and Kasianenko, L. (2024), "Reformation of military collection in Ukraine terms of martial law: analysis of legislative initiatives", Nove ukrainske pravo, vol. 1, pp. 65—72. https://doi.org/10.51989/NUL.2024.1.8.

9. Potapova, D. I., Vasylenko, A. V. and Duravkin, P. M. (2024), "Legal nature of the military levy. Changes to the Tax code of Ukraine regarding provisions on military levy", Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal, vol. 10, pp. 301—303. https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-10/68.

10. Krynytskyi, I. Ie. (2019), "Military fee: in search of the concept of legal regulation", Porivnialno-analitychne pravo, vol. 2, pp. 133—136.

11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "On the Rules of Procedure of the Verkhovna Rada of Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text (Accessed 12 July 2025).

12. Dzeiko, Zh. O. (2025), "Legislative technique", Center for legislative drafting studies, available at: http://lawdrafting.org/zakonodavcha-tehnika/ (Accessed 12 July 2025).

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2014), Pravyla oformlennia proektiv zakoniv ta osnovni vymohy zakonodavchoi tekhniky (metodychni rekomendatsii) [Rules for preparing draft laws and basic requirements of legislative technique (guidelines)], Aparat Verkhovnoi Rady Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

14. The Verkhovna Rada of Ukraine (2014), "The draft law on amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine (regarding improvement of certain provisions)", available at: https://w2.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4309%D0%B0&skl=8 (Accessed 12 July 2025).

15. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Budget Code of Ukraine", available at: (Accessed 12 July 2025).

16. The Verkhovna Rada of Ukraine (2014), The Law of Ukraine "On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine regarding tax reform", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#n1804 (Accessed 12 July 2025).

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "Commercial Code of Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (Accessed 12 July 2025).

18. Kucheriavenko, M. (2024), "Do I have to pay military fee", available at: https://www.youtube.com/watch?v=-OgK9xe3a6VY (Accessed 10 July 2025).

19. Olender, I. Ya. (2023), "Internal double taxation: causes of occurrence, content and consequences", Pravo i suspilstvo, vol. 3, pp. 519—524. DOI https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.3.77.

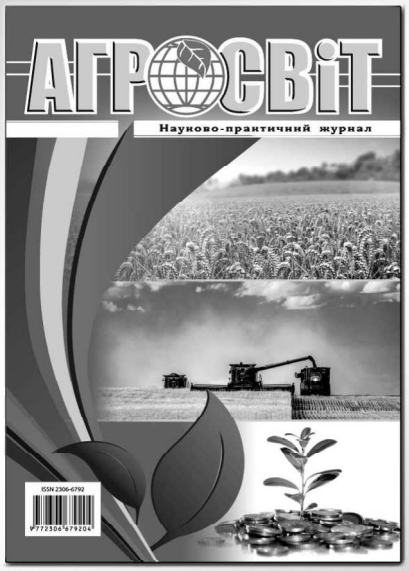
20. The Verkhovna Rada of Ukraine (2023), The Law of Ukraine "On lawmaking activities", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text (Accessed 12 July 2025).

Стаття надійшла до редакції 21.07.2025 р.

АГРОСВІТ

https://nayka.com.ua

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292