

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ

А.С. Крутова, О.О. Нестеренко, І.С. Коробкіна

Розглянуто особливості нарахування, обліку та утримання військового збору у світлі останніх законодавчих змін. Досліджено історичні передумови виникнення військових податків у різних країнах. Наведено методіку відображення в обліку нарахування, утримання та сплати військового збору. Розроблено алгоритм обліку військового збору в системі автоматизації бухгалтерського обліку «І С».

Ключові слова: військовий збір, бухгалтерський облік, нарахування, утримання, об'єкт оподаткування.

ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ И УЧЕТА ВОЕННОГО СБОРА

А.С. Крутова, О.А. Нестеренко, И.С. Коробкина

Рассмотрены особенности начисления, учета и удержания военного сбора в свете последних законодательных изменений. Исследованы исторические предпосылки возникновения военных налогов в разных странах. Приведена методика отражения в учете начисления, удержания и уплаты военного сбора. Разработан алгоритм учета военного сбора в системе автоматизации бухгалтерского учета «I C».

Ключевые слова: военный сбор, бухгалтерский учет, начисление, удержание, объект налогообложения.

MILITARY TAX CALCULATION AND ACCOUNTING FEATURES

A. Krutova, O. Nesterenko, I. Korobkina

The features of calculation, deduction, accounting and payment of military tax in Ukraine are explored under the tax law changes. Historical background of military tax collection in different countries of the world during military conflicts is analyzed. Law regulation of the military tax calculation and payment is discovered, in particular by such characteristics as: payers, taxation objects, responsibility of the deduction and payment in the budget, bank accounts for military tax collection, terms of payment and penalties in case of law violation. Technique of military tax

calculation, deduction and payment is offered, including propositions to use the sub-account 642 "Calculations on obligatory payments" for military tax accounting. The algorithm of the military tax automatic calculation and deduction is developed in the software environment of "IC" accounting system, which can significantly reduce the time required for the military tax accounting; can extend the possibilities of combining the different modules of accounting information system and taxation.

Keywords: *military tax, tax accounting, calculating, deduction, taxation object.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Після прийняття Закону України від 31.07.2014 р. № 1621 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» [1] питання нарахування, утримання, обліку та сплати військового збору стали надзвичайно актуальними, оскільки охоплюють важливі новації податкового законодавства. У разі ненарахування, неутримання та/або несплати (неперерахування) військового збору до податкових агентів застоюється фінансова відповідальність, пеня та адміністративна відповідальність, тому питання чіткого визначення бази оподаткування, платників, переліку осіб, відповідальних за утримання, нарахування та сплату військового збору до бюджету, потребують вирішення на кожному суб'єкті господарювання окремо. Оскільки практика обкладання військовим збором в Україні є новою та викликає низку запитань і проблем, доцільно детально розглянути нюанси обліку військового збору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання нарахування, обліку та сплати військового збору в різних аспектах широко висвітлюються в професійних бухгалтерських виданнях: «Все про бухгалтерський облік», «Заробітна плата», «Податки та бухгалтерський облік», «Бухгалтерія», «Дебет-Кредит» та ін. Актуальні питання правового регулювання сплати військового збору розглядаються в працях С.С. Ткач і О.О. Нальотова [2], особливості обліку військового збору висвітлюються в роботах З.Д. Овчарика [3], Л. Ушакової [4], О. Вітковської [5] та інших. Фахівці Асоціації податкових радників зазначають, що «...із врахуванням того, що військовий збір є новелою податкового законодавства України, зміни, які були внесені до ПКУ, не позбавлені недоліків» [6]. Вважаємо, що питання узгодження норм податкового законодавства, методика бухгалтерського обліку нарахування та сплати військового збору є принциповими та потребують подальших досліджень.

Мета статті. Метою статті є визначення об'єктів оподаткування військовим збором, дослідження питань обліку, сплати та

відображення військового збору в податковій звітності в умовах застоювання інформаційно-комунікаційних технологій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Із самого зародження податкових стягнень чітко простежується зв'язок податків із необхідністю утримувати армію. Вивчення стародавньої історії свідчить, що податки – це засіб, до якого вдаються в разі небезпеки. Вони трактувалися як плата, що вноситься кожним на захист країни [7, с. 8]. Таким чином, однією з передумов для виникнення податків стали військові витрати; запровадження військових зборів є правомірним, якщо в країні триває війна. Перший постійний податок був введений у Франції в 1439 році королем Карлом VII як засіб фінансування затяжної війни та створення хоча й невеликої, але стабільної армії [7, с. 7].

Уперше податок, подібний до військового збору, увів британський прем'єр-міністр Вільям Пітт-молодший у 1798 р., щоб закупити зброю для стримування Французької революції. Стягували його за прогресивною шкалою ставок у розмірі від 1 до 10%, а доходи, менші від певного мінімуму, оподаткуванню не підлягали [8]. У Сполучених Штатах Америки (США), як і у Великій Британії, перші податки на доходи вводилися тимчасово, як правило, під час ведення воєнних дій, що збільшувало потреби держави у фінансових ресурсах. Податок на доходи був запроваджений у США в 1861 р. під час Громадянської війни. Ставки складали 3% від доходів, що перевищують 600 дол. США та 5% від доходів, що перевищують 10000 дол. США. Після війни, коли потреба у фінансуванні зменшилась, Конгрес США скасував дію закону з 1873 р. [9].

У Радянському Союзі військовий податок був введений з 1 січня 1942 р. Указом Президії Верховної Ради СРСР від 29 грудня 1941 р. замість надбавок до прибуткового та сільськогосподарського податків. Стягнення військового податку було спричинено необхідністю залучення населення до широкої участі у формуванні доходів бюджету, для фінансування потреб війни, стимулювання зростання чисельності робітників і службовців у народному господарстві. До його сплати залучалися всі громадяни, які досягли 18 років.

Звільнялися від військового податку військовослужбовці рядового, молодшого командного й начальницького складу всіх видів військ; військовослужбовці середнього, старшого й вищого командного й начальницького складу, що знаходилися в діючій армії та на флоті й у прикордонних військах; члени сімей військовослужбовців, які отримували допомогу від держави; чоловіки від 60 років і старше, жінки 55 років і старше та пенсіонери, які не мали інших джерел доходу.

Ставки військового податку диференціювалися за категоріями платників. Робітники й службовці та прирівняні до них за оподаткуванням прибутковим податком сплачували військовий податок у твердій сумі з урахуванням річного заробітку (наприклад, у разі заробітку 2400 – 180 руб. на рік, до 4800 – 360 руб.); колгоспники й одноосібники – 150 – 600 руб. на рік з кожного члена господарства; інші громадяни, що не мали самостійного доходу, – 100 руб. на рік.

Військовий податок надходив у розмірах, що перевищують усі інші податкові платежі населення, що дозволило мобілізувати в доходи бюджету за роки війни більш ніж 72,1 млрд руб. Військовий податок був скасований Указом Президії Верховної Ради СРСР від 6 липня 1945 р. [10].

Таким чином, історія свідчить, що в усіх випадках із багатих на війну збирали більше, ніж із менш заможних, а бідніше населення взагалі нічого не сплачувало. На думку деяких фахівців, доцільно було б диференціювати ставки військового збору і в Україні, з метою звільнення від податкового тягаря осіб, розмір заробітної плати яких становить прожитковий мінімум [2, с. 10].

У період військових дій вводилися й нетипові податки. Наприклад, свого часу король Англії Генріх I надавав лицарям можливість легально «ухилитися» від виконання військового обов'язку шляхом сплати спеціального податку. Така практика існувала й у роки Першої світової війни в Російській імперії після ухвалення в 1915 р. принципово нового тимчасового військового податку із звільненого від військової служби чоловічого населення [10].

За оцінками Міністерства фінансів України, введення військового збору повинно дозволити акумулювати 2,9 млрд грн для забезпечення фінансування оборони. Фактично, від оподаткування заробітних плат військовим збором станом на 30.12.2014 р. у бюджет надійшло 1 млрд 885 млн гривень [11].

Розглянемо сутнісні характеристики військового збору. Відповідно до статті 6 Податкового Кодексу України, збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що стягається з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими повноваженими органами та особами юридично значущих дій.

Таким чином, сплата збору передбачає отримання певної вигоди платником податків. Водночас сплата військового збору не пов'язана з отриманням спеціальної вигоди або вчиненням на користь його платників будь-яких юридично значущих дій, навпаки, він є безумовним обов'язковим платежем [2, с. 6]. Тому, на нашу думку, є

всі підстави стверджувати, що за своїм змістом військовий збір має бути віднесений до категорії податків та перейменованій на військовий податок.

Під час введень військового збору в податкову практику України, в законодавстві визначався тимчасовий характер його стягнення – до 1 січня 2015 р., проте в Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. [12] зазначено, що військовий збір буде стягуватися до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Також в зазначеному нормативно-правовому документі змінено об'єкт оподаткування військовим збором. Раніше об'єктом оподаткування були доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри, то відтепер військовий збір утримуватиметься з усіх доходів (отриманих як із джерела їх походження в Україні, так і за її межами), які підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб.

При цьому об'єкт оподаткування військовим збором усіх доходів, які обкладаються податком на доходи фізичних осіб (ПДФО), виникає лише для доходів, нарахованих після 01.01.2015 р., тобто під час виплати в поточному році доходів, нарахованих у 2014 році, які не були до 01.01.2015 р. об'єктом оподаткування військовим збором, податок не утримують.

У загальному вигляді основні аспекти нарахування та сплати військового збору (ВЗ) платниками податків наведено на рис. 1.

У податковому законодавстві визначено також терміни сплати військового збору та розмір штрафних санкцій до податкових агентів за ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) військового збору (табл. 1).

Крім наведених в таблиці штрафних санкцій, на посадових осіб підприємств і організацій, а також підприємців за невчасне нарахування та сплату військового збору накладається адміністративний штраф у розмірі від 34 до 51 грн.

Для відображення військового збору в обліку окремого рахунка в Плані рахунків бухгалтерського обліку не передбачено. Більшість науковців і бухгалтерів-практиків пропонують вести облік військового збору на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

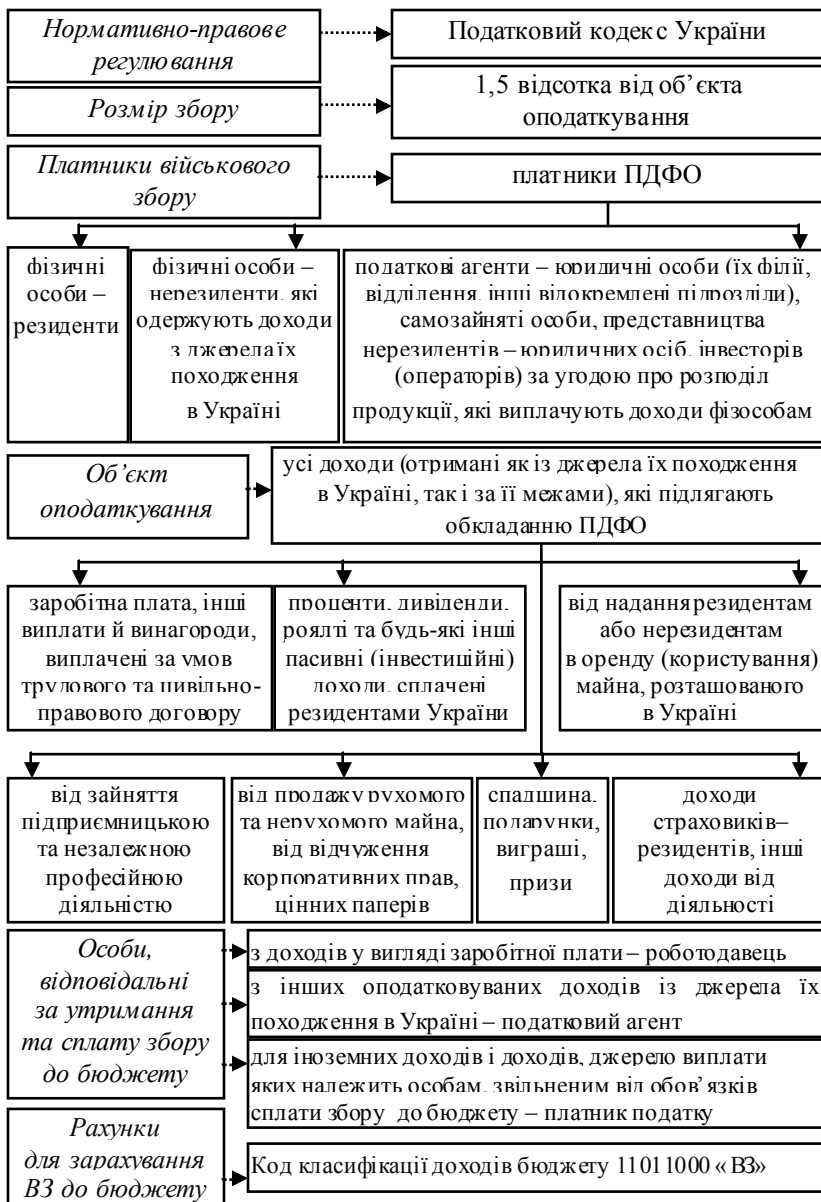


Рис. 1. Нормативно-правове забезпечення нарахування та сплати військового збору

Таблиця 1

**Строки сплати військового збору та штрафні санкції
в разі порушення вимог законодавства**

Вид виплати	Строк перерахування ВЗ	Підстава (стаття ПКУ)	Підстава для санкцій	Розмір штрафних санкцій	Підстава (стаття ПКУ)
Гроші отримано з банківського рахунка	Одночасно з отриманням грошей у банку	П.п. 168.1.2, п.п. 1.4, п. 161 підрозд. 10, розд. XX		Податковий агент не нараховував, не втримав або не сплатив військовий збір	П.п. 127.1 ПКУ
Гроші перераховано в безготівковій формі на рахунок фізособи	Одночасно з перерахуванням грошей на рахунок				
Виплата готівкою з каси	Протягом банківського дня, наступного за днем виплати (нарахування, надання)	П.п. 168.1.4, п.п. 1.4, п. 161 підрозд. 10, розд. XX	Перше порушення	25% суми ВЗ, що підлягає нарахуванню	
Виплата в натуральній формі			Друге порушення (повторне порушення протягом 1095 днів)	50% суми ВЗ, що підлягає нарахуванню	
Дохід нараховано, але не виплачено	Протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, в якому нараховано дохід	П.п. 49.18.1, п. 57.1, п.п. 168.1.5, п.п. 1.4, п. 161, підрозд. 10 розд. XX	Третє порушення	75% суми ВЗ, що підлягає нарахуванню	

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, на субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства й облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

Суми утриманого збору з виплат працівникам, що входять до фонду оплати праці, відображають кореспонденцією рахунків Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою» та Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Якщо військовий збір сплачується із сум, які підприємство утримує (як податковий агент) під час виплати винагороди за цивільно-правовими договорами, то для відображення суми утриманого збору застосовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Тобто в такому випадку утримання військового

збору відображають кореспонденцією рахунків Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» й Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Сплата військового збору до бюджету відображається кореспонденцією Дт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Важливим питанням є автоматизація нарахування, відображення та утримання військового збору в спеціалізованих програмних продуктах для ведення бухгалтерського обліку. Переважна більшість підприємств України для автоматизації бухгалтерського обліку використовує програмні продукти фірми «1С». Розглянемо як в конфігураціях «1С» реалізовано утримання військового збору (рис. 2).

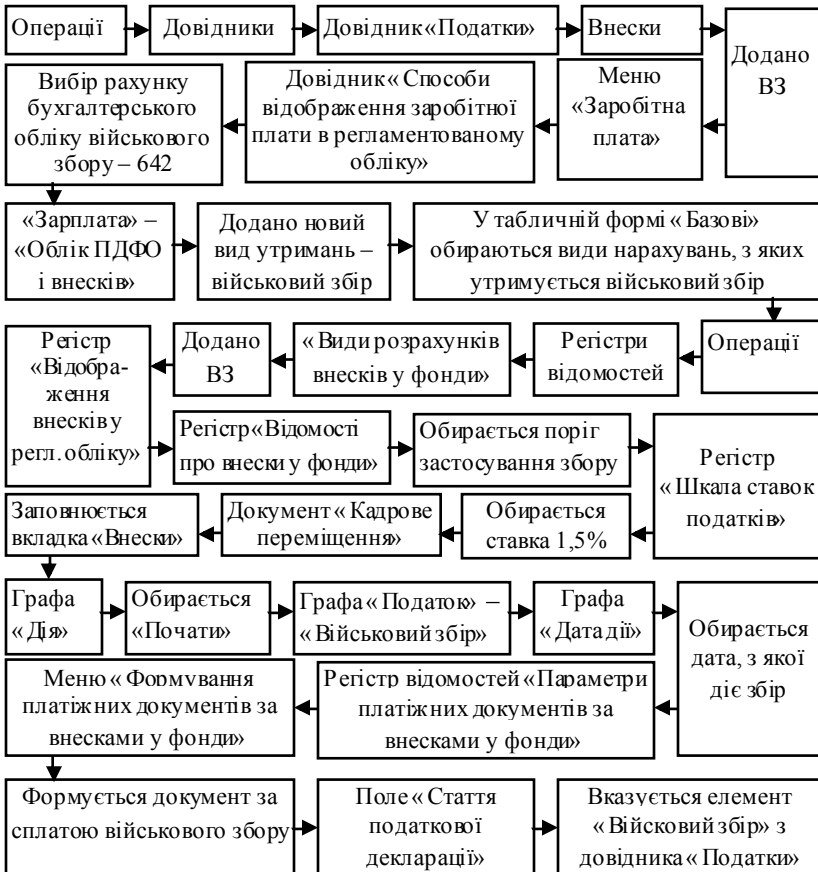


Рис. 2. Схема нарахування, обліку та утримання військового збору з використанням інформаційно-комунікаційних технологій

Розрахунок військового збору для співробітників підприємств у програмному продукті здійснюється разом із розрахунками ПДФО під час нарахування заробітної плати або під час формування міжрозрахункових виплат (аванс, відпускні, лікарняні тощо). Як рахунок обліку військового збору в програмі можна використовувати і інший рахунок (не 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»), але обов'язковим є заповнення в ньому субконто «Податки» зумовленим елементом «Військовий збір».

На сьогодні Державною фіскальною службою розроблено проект форми податкового розрахунку, який передбачає відображення податковим агентом загальної суми доходу за звітний квартал, із якої утримано військовий збір, загальної суми утриманого збору, без відображення персоналізованих даних фізичних осіб – платників військового збору. Проте до сих пір не затверджено форми податкової звітності для військового збору.

Висновки. Упровадження нового збору в податкову практику України в умовах складної економіко-політичної ситуації є надзвичайно своєчасним, оскільки дозволить підтримати реформу Збройних Сил України кожному громадянину нашої держави. У статті проаналізовано принципові аспекти бухгалтерського обліку військового збору на підприємствах України, що дозволить його впорядкувати та зменшити витрати на цей процес.

Список джерел інформації / References

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 31.07.2014 р., № 1621-VII] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.

“On Amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine”: Law of Ukraine [“Pro vnesennia zmin do Podatkovooho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy”, Zakon Ukrainy], dated 31.07.2014, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>

2. Ткач С. С. Актуальні питання правового регулювання сплати військового збору / С. С. Ткач, О. О. Нальотов. – Кременчук, 2014. – 24 с.

Tkach, S.S., Nal'otov, O.O. (2014), *Current issues of legal regulation of payment of military training* [Aktualni pytannia pravovoho rehulivannia splaty viiskovoho zboru], Kremenchuk, 24 p.

3. Овчарик З. Д. Актуальність введення і продовження терміну стягнення військового збору та його облік / З. Д. Овчарик // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2014. – Вип. 11 (41), ч. 2. – С. 248–254.

Ovcharyk, Z.D. (2014), “The relevance of introduction and extension of the collection and its collection of military records”, *Economics* [“Aktualnist vvedennia i prodovzhennia terminu stiahnennia viiskovoho zboru ta yoho oblik”, Ekonomichni nauky], Vol. 11 (41), P. 2, pp. 248-254.

4. Ушакова Л. Військовий збір: найважливіше [Електронний ресурс] / Л. Ушакова // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 64. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=39556>

Ushakova, L. (2014), “Military collection: the most important”, *Taxes and Accounting* [“Viiskovyi zbir: naivazhlyvishe”, Podatky ta bukhhalterskyi oblik], No. 64, available at: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=39556>

5. Вітківська О. Військовий збір: утримати і сплатити! / О. Вітківська // Бюджетна бухгалтерія. – 2014. – № 31. – С. 20–22.

Vitkovska, O. (2014), “Military congregation to keep and pay!”, *Budget accounting* [“Viiskovyi zbir: utrymaty i splatyty!”, *Biudzhetna bukhhalterii*], No. 31, pp. 20-22.

6. Форсюк В. Військовий збір. Топ-5 ляпів законодавця. За версією Асоціації податкових радників та компанії Jurimex [Електронний ресурс] / В. Форсюк. – Режим доступу : <http://jurblog.com.ua/2014/09/viiskoviy-zbir-top-5-lyapivzakonodavtsya-za-versieyu-asotsiatsiyi-podatkovih-radnykivpaniyijurimex/>

Forsiuk, V., “Military duty. Top 5 blunders legislator. According to the Association of Tax Advisors and company Jurimex” [“Viiskovyi zbir. Top-5 lyapiv zakonodavtsia. Za versieiu Asotsiatsii podatkovykh radnykiv ta kompanii Jurimex”], available at: <http://jurblog.com.ua/2014/09/viiskoviy-zbir-top-5-lyapivzakonodavtsya-za-versieyu-asotsiatsiyi-podatkovih-radnykivpaniyijurimex/>

7. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І. О. та ін.] ; за ред. І. О. Лютого. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.

Lyutyu, A.A., Demidenko, L.M., Romaniuk, M.V. (2009), *The tax system [Podatkova sistema]*, Center of educational literature, Kiev, 456 p.

8. Біклян Х. Скидаємось на армію... В Україні запроваджено новий податок – військовий [Електронний ресурс] / Х. Біклян. – Режим доступу : <http://kapatskijobjektiv.com/?p=65086>

Biklyan, H., “Give the army... In Ukraine introduced a new tax – the military” [“Skydaiemos na armiiu... V Ukraini zaprovadzheno novyi podatok – viiskovyi”], available at: <http://kapatskijobjektiv.com/?p=65086>

9. Seligman Edwin, R.A. (1914), *The income tax. A study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*, The Macmillan Company, New York. – 754 p.

10. Военный налог: кто и сколько будет платить? [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://cipo.com.ua/?sect_id=1&aid=178838

“Military Tax: who and how many will pay?” [“Voennyi nalog: kto y skolko budet platyt?”], available at: http://cipo.com.ua/?sect_id=1&aid=178838

11. Черевко А. Головні цифри року [Електронний ресурс] / А. Черевко. – Режим доступу : <http://glavcomua/articles/25410.html>

Cherevko, A., “Key figures of the year” [“Holovni tsyfry roku”], available at: <http://glavcomua/articles/25410.html>

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : Закон України [прийнятий Верховною Радою України від 28.12.2014, № 71-VIII]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19/page>

“On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on tax reform” : Law of Ukraine [“Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy” Zakon Ukrainy], dated 28.12.2014, available at <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19/page>

Кругова Анжеліка Сергіївна, д-р екон. наук, проф., кафедра фінансів, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (057)349-45-07; e-mail: ankrutova@ukr.net.

Кругова Анжелика Сергеевна, д-р екон. наук, проф., кафедра финансов, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (057)349-45-07; e-mail: ankrutova@ukr.net.

Krutova Angelica, Doctor of Economics, Prof, Accounting and Finance Department, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkovskaya str., 333, Kharkov, Ukraine, 61051. Tel.: (057)349-45-07; e-mail: ankrutova@ukr.net.

Нестеренко Оксана Олександрівна, канд. екон. наук, доц., кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (057)770-11-53; e-mail: akseniya_nest@mail.ru.

Нестеренко Оксана Александровна, канд. екон. наук, доц., кафедра бухгалтерского учета и аудита, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (057)770-11-53; e-mail: akseniya_nest@mail.ru.

Nesterenko Oksana, Candidate of Sciences, Associate professor, Accounting and Audit Department, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkovskaya str., 333, Kharkov, Ukraine, 61051. Tel.: (057)770-11-53; e-mail: akseniya_nest@mail.ru.

Коробкіна Ірина Сергіївна, ст. викл., кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (057)770-11-53; e-mail: ikorobkina@ibox.ru.

Коробкина Ирина Сергеевна, ст. преп., кафедра бухгалтерского учета и аудита, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (057)770-11-53; e-mail: ikorobkina@ibox.ru.

Korobkina Irina, senior Lecturer, Accounting and Audit Department, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkovskaya str., 333, Kharkov, Ukraine, 61051. Tel.: (057)770-11-53; e-mail: ikorobkina@ibox.ru.

*Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. М.В. Чорною.
Отримано 15.03.2015. ХДУХТ, Харків.*