

# **РАХУНКОВА ПАЛАТА**

**ЗАТВЕРДЖЕНО**  
рішення Рахункової палати  
від 11.04.2023 № 6-1

## **ЗВІТ**

**про результати аудиту ефективності справляння та  
результативності контролю за повнотою нарахування та  
своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету**

Київ 2023

## ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ .....	3
ПРЕАМБУЛА.....	6
ВСТУП.....	7
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ .....	8
2. СТАН ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ .....	17
3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ .....	23
4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ДЕКЛАРУВАННЯ ПЛАТНИКАМИ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДОХОДІВ У РОЗРІЗІ ДЖЕРЕЛ ЇХ ОТРИМАННЯ....	27
5. СТАН ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ НАРАХУВАННЯ ТА СВОЄЧАСНІСТЮ СПЛАТИ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ .....	39
5.1. <i>Аналіз та оцінка стану проведення податковими органами камеральних перевірок податкової звітності .....</i>	40
5.2. <i>Аналіз та оцінка стану проведення податковими органами документальних перевірок платників податків .....</i>	42
5.3. <i>Аналіз та оцінка стану проведення податковими органами фактичних перевірок платників податків .....</i>	45
6. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ЩОДО ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ .....	47
6.1. <i>Аналіз та оцінка стану взаємодії державних органів у сфері трудових відносин.....</i>	48
6.2. <i>Аналіз та оцінка стану взаємодії державних органів у сфері охорони праці.....</i>	50
6.3. <i>Аналіз та оцінка стану взаємодії податкових органів та осіб, уповноважених на вчинення нотаріальних дій .....</i>	53
ВИСНОВКИ .....	55
ПРОПОЗИЦІЇ .....	61
Додатки.....	63

## СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

Бюджетний кодекс ГСЦ МВС	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI Головний сервісний центр Міністерства внутрішніх справ України
ГУ	головне управління
Держпраці	Державна служба України з питань праці
ДПС	Державна податкова служба України
додаток 4ДФ податкового розрахунку	додаток 4 ДФ „Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору” до податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску
Закон № 71	Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України”
Закон № 466	Закон України від 16.01.2020 № 466-IX „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві”
Закон № 1914	Закон України від 30.11.2021 № 1914-IX „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень”
Закон № 2308	Закон України від 19.06.2022 № 2308-IX „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану”
Закон № 2520	Закон України від 15.08.2022 № 2520-IX „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України”
Закон № 2747	Закон України від 16.11.2022 № 2747-IX „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами”
Закон № 3425	Закон України від 02.09.1993 № 3425-XII „Про нотаріат” (із змінами)
Інструкція № 859, наказ Мініфіну № 859	Інструкція щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.10.2015 № 859 (із

	змінами згідно з наказом від 09.06.2022 № 160), зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.10.2015 за № 1298/27743
ККДБ	код класифікації доходів бюджету
ККДБ 11011000	ККДБ 11011000 „Військовий збір”
ККДБ 11011001, річне декларування	ККДБ 11011001 „Військовий збір, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування”
Мінфін	Міністерство фінансів України
Мін’юст	Міністерство юстиції України
Методика № 539, наказ Мінфіну № 539	Методика прогнозування надходжень податку та збору на доходи фізичних осіб, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 31.08.2020 № 539
МУ ДПС по роботі з ВПП	міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків
ПДФО	податок на доходи фізичних осіб
Податковий кодекс	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI
податковий розрахунок, Порядок № 4	форма податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, та Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4 (із змінами згідно з наказом від 04.07.2022 № 189), зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 30.01.2015 за № 111/26556
Положення № 822	Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2017 № 822 (із змінами згідно з наказом від 14.12.2020 № 766), зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25.10.2017 за № 1306/31174
Порядок № 11-1	Порядок обміну інформацією про відомості, що містять ознаки використання праці неоформлених працівників та порушень законодавства про працю, затверджений постановою правління Пенсійного фонду України від 29.05.2017 № 11-1, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 20.06.2017 за № 776/30644
Порядок № 524	Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений наказом Міністерства фінансів України

Порядок № 1386	02.06.2015 № 524, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 24.06.2015 за №751/27196 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 07.09.2020 № 548) Порядок подання інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 21.12.2011 № 1386 (із змінами згідно з постановою від 18.11.2022 № 1290)
Порядок № 1388	Порядок державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388 (із змінами згідно з постановою від 04.11.2022 № 1299)
постанова № 1161	постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 № 1161 „Про порядок підтвердження статусу осіб, які беруть безпосередню участь в антитерористичній операції та/або здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС), та/або здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором” (із змінами згідно з постановою від 17.03.2023 № 244)
ППР пункт 16 <sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу	податкове повідомлення-рішення пункт 16 <sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу
ПФУ РСЦ ГСЦ МВС Реєстр волонтерів	Пенсійний фонд України регіональний сервісний центр ГСЦ МВС (філія ГСЦ МВС) Реєстр волонтерів антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації
ФО ФОП	фізична особа фізична особа – підприємець

## ПРЕАМБУЛА

**Підстава для проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):** стаття 98 Конституції України, статті 26 і 110 Бюджетного кодексу, статті 4, 7 і 10 Закону України від 02.07.2015 № 576-VIII „Про Рахункову палату”, План роботи Рахункової палати на 2023 рік, доручення члена Рахункової палати для виконання повноважень члена Рахункової палати та забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 29.12.2023 № 16-60.

**Мета заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):** встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо законності, повноти і своєчасності, результативності контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету.

**Предмет заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):**

нормативно-правові акти, організаційно-розпорядчі документи та управлінські рішення органів виконавчої влади з питань забезпечення здійснення контролю за законністю, обґрунтованістю прогнозування (планування) надходжень військового збору до державного бюджету, а також адміністрування такого збору;

фактичні надходження військового збору до державного бюджету за ККДБ 11011000, у тому числі що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування;

інформаційні бази даних (реєстри), статистична, інша звітність органів виконавчої влади у частині обсягів нарахованого та сплаченого військового збору;

дані податкових розрахунків, податкових декларацій про майновий стан і доходи, матеріали перевірок та інші документи щодо повноти нарахування і своєчасності сплати військового збору до державного бюджету;

інформація про діяльність органів виконавчої влади щодо результативності здійснення контролю за повнотою нарахування та сплатою військового збору, дотримання платниками військового збору чинного законодавства в частині своєчасності, достовірності і повноти нарахування та сплати військового збору до державного бюджету;

претензійно-позовні документи, інша інформація, що характеризує стан виконання повноважень органами виконавчої влади в частині контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету.

**Об'єкти заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):** ДПС, Східне МУ ДПС по роботі з ВПП, ГУ ДПС у Вінницькій, Дніпропетровській, Закарпатській, Львівській та Одеській областях і м. Києві.

**Надсилання запитів з питань заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):** Мінфіну, Мін'юсту, ПФУ, Держпраці, ГСЦ МВС, РСЦ ГСЦ МВС у Вінницькій, Дніпропетровській, Закарпатській,

Львівській та Одеській областях і м. Києві.

**Критерії оцінки:**

**законність** – відповідність управлінських рішень і організаційно-розпорядчих документів, прийнятих органами виконавчої влади, вимогам чинного законодавства в частині повноти нарахування та своєчасності сплати військового збору до державного бюджету;

**повнота і своєчасність** – стан нарахування та сплати військового збору до державного бюджету, дієвість контролю за дотриманням платниками військового збору вимог чинного законодавства щодо повноти нарахування та своєчасності сплати військового збору до державного бюджету;

**результативність** – оцінка стану діяльності органів виконавчої влади щодо прогнозування (планування), забезпечення контролю за своєчасністю, достовірністю та повнотою сплати військового збору до державного бюджету, вжитих заходів, спрямованих на детінізацію зайнятості та доходів населення.

**Початкові обмеження щодо проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):** 2020–2022 роки (для аналізу динаміки окремих показників досліджувалося їх значення за 2014–2019 роки).

**Методи збирання даних:** моніторинг нормативно-правових актів; аналіз матеріалів та документів щодо організації роботи та виконання покладених на об'єкти аудиту завдань і функцій з питань надання пропозицій щодо прогнозування (планування), забезпечення повноти нарахування та своєчасності сплати військового збору до державного бюджету; дані інформаційних систем органів виконавчої влади; аналіз інформації, отриманої на запити Рахункової палати; вивчення та аналіз статистичної, іншої звітності органів виконавчої влади, аналітичної інформації; ознайомлення, опитування, обстеження, аналіз світового досвіду.

## ВСТУП

Військовий збір як новий збір до державного бюджету запроваджено у 2014 році Законом України від 31.07.2014 № 1621-VII „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України”<sup>1</sup> тимчасово, до 1 січня 2015 року<sup>2</sup>. Згідно з пояснювальною запискою до проєкту цього Закону мета запровадження військового збору – забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави.

З 01.01.2015 Законом № 71<sup>3</sup> термін справляння військового збору продовжено на невизначений час: справляння збору передбачено до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Основним нормативно-правовим актом, що визначає механізм сплати військового збору, є Податковий кодекс, який, на жаль, не містить

<sup>1</sup> Набрав чинності з 03.08.2014.

<sup>2</sup> Підрозділ 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу доповнено пунктом 16<sup>1</sup>, згідно з яким встановлювався військовий збір.

<sup>3</sup> Набрав чинності з 01.01.2015.

**спеціального розділу, що регламентує порядок і умови виконання зобов'язань щодо сплати такого збору. У зв'язку з цим при регулюванні сплати військового збору застосовуються загальні положення його справляння, визначені пунктом 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, а також положення цього Кодексу, які регламентують порядок сплати ПДФО.** Військовий збір не має окремого податкового звіту та декларується в об'єднаному податковому розрахунку разом з ПДФО та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також в декларації про майновий стан і доходи.

**Запровадження військового збору передбачало цільову спрямованість, однак надходження від його справляння зараховуються до загального фонду державного бюджету.**

Протягом 2014<sup>4</sup>–2022 років до загального фонду державного бюджету надійшло **165,6 млрд грн** військового збору, у тому числі протягом періоду, що досліджувався, – 86,2 млрд гривень. Частка надходжень військового збору у податкових надходженнях збільшилася з **0,9 до 3,7 відс.**, а у надходженнях ПДФО – з **20 до 22,7 відсотка.**

Враховуючи зазначене, а також зусилля держави з подолання повномасштабної військової агресії Російської Федерації **питання справляння військового збору та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю його сплати до державного бюджету є особливо актуальним.**

Контрольний захід із цього питання проводиться Рахунковою палатою вперше.

## **1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ**

Відповідно до пункту 1<sup>2</sup> частини другої статті 29 Бюджетного кодексу до доходів загального фонду Державного бюджету України (з урахуванням особливостей, визначених пунктом 1 частини другої статті 67<sup>1</sup> цього Кодексу) належить військовий збір, що сплачується (перераховується) згідно з пунктом 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу.

*Довідково.* 28.01.2022 на розгляд Верховної Ради України подано проєкт Закону України „Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо збільшення фінансування Збройних Сил України шляхом зарахування військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України” (реєстр. № 6566), яким запропоновано внести зміни до Бюджетного кодексу: виключити військовий збір з доходів загального фонду Державного бюджету України та встановити його джерелом наповнення спеціального фонду; спрямовувати кошти, що надходять від сплати військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України, на забезпечення діяльності Збройних Сил України, здійснення закупівлі та модернізації військової техніки.

Водночас елементи військового збору, крім ставки збору, визначаються відповідно до розділу IV „Податок на доходи фізичних осіб” та підрозділу 1

---

<sup>4</sup> З 03.08.2014.



„Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб” розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу.

Згідно зі статтею 8 Податкового кодексу до загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов’язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим Кодексом. При цьому в переліку загальнодержавних податків та зборів, визначеному статтею 9 Податкового кодексу, **військовий збір не передбачено.**

Отже, **справляння військового збору дублює правові норми, що регулюють відносини, пов’язані зі справлянням ПДФО.**

Відповідно до підпункту 1.1 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу платниками **військового збору** є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 Податкового кодексу:

**фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;**

**фізична особа – резидент, яка володіє та/або користується (орендує (суборендує), на умовах емфітевзису<sup>5</sup>, постійно користується) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов’язання;**

**фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;**

**податковий агент<sup>6</sup>.**

**Об’єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені статтею 163 цього Кодексу (підпункт 1.2 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу) (додаток 1).**

Пунктом 163.1 статті 163 Податкового кодексу встановлено: об’єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід<sup>7</sup>; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об’єктом оподаткування нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) (пункт 163.2 статті 163 Податкового кодексу).

<sup>5</sup> Право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (абзац третій пункту 2 частини першої статті 4 Закону України від 01.07.2004 № 1952-IV „Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень”).

<sup>6</sup> Податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов’язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов’язки, встановлені цим Кодексом для платників податків (стаття 18 Податкового кодексу).

<sup>7</sup> До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються доходи, перелік яких визначено підпунктами 164.2.1–164.2.18, 164.2.20 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу.

**Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, передбачено статтею 165 Податкового кодексу, зокрема, до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включається сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (підпункт 165.1.10 пункту 165.1).**

Підпунктом 1.3 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу передбачено, що **ставка збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування, визначеного підпунктом 1.2 цього пункту.**

*Довідково.* 24.04.2022 на розгляд Верховної Ради України подано проєкт Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану” (реєстр. № 7311), яким, зокрема, запропоновано збільшити розмір військового збору з 1,5 до 3 відсотків. 28.04.2022 подано альтернативний проєкт Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану” (реєстр. № 7311-1), яким разом із збільшенням розміру військового збору запропоновано врегулювати питання цільового використання надходжень від військового збору), а 29.04.2022 – проєкт Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану” (реєстр. № 7311-2), що дублює положення основного законопроєкту за № 7311.

Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики на засіданні 29.04.2022 (протокол № 97) розглянуто зазначені законопроєкти та за результатами обговорення прийнято рішення про доопрацювання законопроєкту за № 7311-1, зокрема з урахуванням пропозиції щодо визначення, що термін дії норм про підвищення ставки військового збору обмежується терміном дії військового, надзвичайного стану, а також про внесення на розгляд Верховної Ради України доопрацьованого проєкту Закону України з назвою „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей справляння окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану”. Доопрацьований законопроєкт внесено на розгляд Верховної Ради України 01.05.2022 (реєстр. № 7311-д).

До 03.09.2022 нарахування, утримання та сплата (перерахування) військового збору до бюджету здійснювалися у порядку, встановленому статтею 168 Податкового кодексу, якою визначається порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) ПДФО, за ставкою згідно з підпунктом 1.3 пункту 16<sup>1</sup> (підпункт 1.4 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу).

З 03.09.2022 підпунктом 1.4 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу<sup>8</sup> передбачено, що нарахування, утримання та сплата (перерахування) військового збору до бюджету здійснюються в порядку, встановленому розділом IV цього Кодексу<sup>9</sup>, з урахуванням особливостей,

---

<sup>8</sup> З 03.09.2022 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом № 2520, підпункт 1.4 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу викладено у такій редакції.

<sup>9</sup> Податок на доходи фізичних осіб.

визначених підрозділом 1 цього розділу<sup>10</sup>, за ставкою, визначеною підпунктом 1.3 цього пункту.

Статтею 168 Податкового кодексу регулюється порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) ПДФО до бюджету. Так, оподаткування доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику податку податковим агентом, особою, яка не є податковим агентом, та іноземних доходів здійснюється відповідно до вимог пунктів 168.1 і 168.2 цієї статті Податкового кодексу.

**Розрахунок податкових зобов'язань з оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого у джерела його виплати, проводиться податковим агентом (у тому числі роботодавцем, органами Пенсійного фонду України) (пункт 168.3 статті 168 Податкового кодексу).**

Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до відповідних бюджетів<sup>11</sup> згідно з Бюджетним кодексом (підпункт 168.4.1 пункту 168.4 Податкового кодексу).

**Фізична особа, відповідальна згідно з вимогами розділу IV Податкового кодексу за нарахування та утримання податку, сплачує (перераховує) його до відповідного бюджету: у разі коли така фізична особа є податковим агентом, – за місцем реєстрації у контролюючих органах, а у випадках, передбачених цим Кодексом, – за місцезнаходженням земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості); у разі нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами, посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам – за місцем нотаріального посвідчення таких договорів (одержання свідоцтв); в інших випадках – за її податковою адресою, а у випадках, передбачених цим Кодексом, – за місцезнаходженням земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості) (підпункт 168.4.5 пункту 168.4 Податкового кодексу).**

**Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід (підпункт 168.4.7 пункту 168.4 Податкового кодексу).**

**Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе фізична особа у випадках, визначених розділом IV (підпункт 168.4.8 пункту 168.4 Податкового кодексу).**

Суми податку, нараховані податковим агентом або фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, з доходів за здавання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі (на місцевості), сплачуються таким податковим агентом або такою фізичною особою до

<sup>10</sup> Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб.

<sup>11</sup> З 01.01.2022 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом № 1914, у підпункті 168.4.1 пункту 168.4 статті 168 Податкового кодексу слово „бюджету” замінено словами „відповідних бюджетів”.

відповідного бюджету за місцезнаходженням таких об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису) (підпункт 168.4.9 пункту 168.4 Податкового кодексу)<sup>12</sup>.

**Особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів визначено статтею 170 Податкового кодексу, зокрема оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм) (пункт 170.1), процентів (пункт 170.4), дивідендів (пункт 170.5), виграшів та призів (пункт 170.6), благодійної допомоги (пункт 170.7).**

**Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна, неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості, подільного об'єкта незавершеного будівництва та відступлення прав за договором купівлі-продажу неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості, щодо якого сплачено частково ціну та зареєстровано обтяження речових прав на користь покупця, регулюється статтею 172 Податкового кодексу<sup>13</sup>, пунктом 172.4 якої передбачено, що під час проведення таких операцій між фізичними особами **нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності електронної довідки про оціночну вартість такого об'єкта нерухомості, неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості або звіту про оцінку, зареєстрованого відповідно до пункту 172.3 цієї статті, та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору і вносить до Єдиної бази інформацію про ціну договору купівлі-продажу.****

**Нотаріус щокварталу в порядку, встановленому розділом IV Податкового кодексу для податкового розрахунку, подає до контролюючого органу за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про посвідчені ним протягом звітного кварталу договори купівлі-продажу (міни) між фізичними особами, включаючи інформацію про ціну таких договорів та розмір сплаченого податку у розрізі кожного договору.**

*Довідково. Пунктом 172.5 статті 172 Податкового кодексу встановлено, що сума податку визначається та самостійно сплачується через банківські установи:*

*а) особою, яка продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість, неподільний об'єкт незавершеного будівництва/майбутній об'єкт нерухомості, – до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни;*

*б) особою, у власності якої перебував об'єкт нерухомості, неподільний об'єкт незавершеного будівництва/майбутній об'єкт нерухомості, відчужений за рішенням суду*

<sup>12</sup> З 23.05.2020 у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом № 466, підпункт 168.4.9 пункту 168.4 статті 168 Податкового кодексу після слів „нараховані податковим агентом з доходів” доповнено словами „або фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом”, а після слів „сплачуються таким податковим агентом” – словами „або такою фізичною особою”.

<sup>13</sup> З 10.10.2022 стаття 172 Податкового кодексу в редакції Закону України від 20.09.2022 № 2600 „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з об'єктами нерухомого майна, які будуть споруджені в майбутньому”.

про зміну власника та перехід права власності на таке майно. Фізична особа зобов'язана відобразити дохід від такого відчуження у річній податковій декларації.

Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна регулюється статтею 173 Податкового кодексу, зокрема, **дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається на підставі ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оціночної вартості цього об'єкта**, визначеної згідно із законом (абзац другий пункту 173.1 Податкового кодексу).

*Довідково.* Середньоринкова вартість легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів визначається щокварталу центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України (для кожної марки, моделі таких транспортних засобів з урахуванням року випуску та пробігу, на підставі аналізу фактичних цін продажу відповідних транспортних засобів), і оприлюднюється на офіційному вебсайті цього органу в режимі вільного доступу до 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом (абзац четвертий пункту 173.1).

Як виняток із положень пункту 173.1 цієї статті, **дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, не підлягає оподаткуванню** (абзац перший пункту 173.2 Податкового кодексу).

У разі якщо стороною договору купівлі-продажу об'єкта рухомого майна є юридична особа чи самозайнята особа, така особа вважається податковим агентом платника податку та зобов'язана виконати всі визначені розділом IV Податкового кодексу функції податкового агента. При цьому податковий агент утримує податок за ставками, визначеними відповідно до пункту 173.1 або 173.2 цієї статті з урахуванням інформації про черговість продажу рухомого майна, зазначеної платником податку у договорі купівлі-продажу чи в окремій заяві (абзац перший пункту 173.3 Податкового кодексу)<sup>14</sup>.

**У разі продажу (обміну) об'єкта рухомого майна за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента чи фізичної особи – підприємця або укладення та оформлення договорів відчуження транспортних засобів у присутності посадових осіб органів, які здійснюють реєстрацію (перереєстрацію) транспортних засобів, такий посередник або відповідний орган виконує функції податкового агента щодо подання до контролюючого органу інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку, а платник податку під час укладання договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна** (абзац другий пункту 173.3 Податкового кодексу).

<sup>14</sup> З 23.05.2020 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом № 466, в абзаці першому пункту 173.3 статті 173 Податкового кодексу слова „фізична особа – підприємець” замінено словами „самозайнята особа”.

Для цілей цієї статті під **продажем розуміється будь-який перехід права власності на об'єкти рухомого майна**, крім їх успадкування та дарування (пункт 173.8 статті 173 Податкового кодексу).

Порядок оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав, визначено статтею 174 Податкового кодексу.

**Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину. Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається в річній податковій декларації**, крім спадкоємців – нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини або в сільських населених пунктах – до оформлення уповноваженою на це посадовою особою відповідного органу місцевого самоврядування за місцем відкриття спадщини, та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою ПДФО, а також іншими спадкоємцями – резидентами, які сплатили податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини (пункт 174.3 статті 174).

Відповідальними за утримання (нарахування) та сплату (перерахування) збору до бюджету є особи, визначені у статті 171 цього Кодексу (підпункт 1.5 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу).

Так, згідно зі статтею 171 Податкового кодексу **особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку.**

**Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є податковий агент** – для оподатковуваних доходів з джерела їх походження в Україні; **платник податку** – для іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету.

**Платники військового збору зобов'язані забезпечувати виконання податкових зобов'язань у формі та спосіб, що визначені статтею 176 цього Кодексу (підпункт 1.6 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу).**

*Довідково. Особи, які відповідно до Податкового кодексу мають статус податкових агентів, зобов'язані забезпечити виконання податкових зобов'язань згідно з вимогами пункту 176.2 статті 176 цього Кодексу, зокрема, своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок, подавати до контролюючого органу за основним місцем обліку у строки, встановлені цим Кодексом для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (з розбивкою за місяцями звітного кварталу).*

До 03.09.2022 відповідно до підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу звільнялися від оподаткування збором доходи, що згідно з розділом IV цього Кодексу не включалися до загального

оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягали оподаткуванню, оподатковувалися за нульовою ставкою), крім доходів, що були зазначені у пунктах 3<sup>15</sup> і 4<sup>16</sup> пункту 170.13<sup>1</sup> статті 170 цього Кодексу<sup>17</sup>.

З 03.09.2022 відповідно до підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу<sup>18</sup> звільняються від оподаткування збором доходи, що згідно з розділом IV цього Кодексу та підрозділом 1 цього розділу не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у пунктах 3 і 4 пункту 170.13<sup>1</sup> статті 170 цього Кодексу та пункті 14<sup>19</sup> підрозділу 1 цього розділу.

Порядок підтвердження статусу осіб, зазначених в абзаці другому підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> Податкового кодексу<sup>20</sup>, з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором затверджено постановою № 1161.

З 09.07.2022 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними Законом № 2308 до Податкового кодексу, підпункт 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10

---

<sup>15</sup> Доходи у грошовій та/або іншій майновій формі, отримані при ліквідації (припиненні) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи платником податків - акціонером (учасником, партнером, пайовиком, засновником, контролюючою особою) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи у разі дотримання визначених цим пунктом умов.

<sup>16</sup> Доходи, передбачені у пункті 3 пункту 170.13<sup>1</sup> статті 170 цього Кодексу, отримані кінцевим бенефіціарним власником (контролером) від номінального утримувача (номінального власника), у розумінні пункту 103.3 статті 103 цього Кодексу, у зв'язку з ліквідацією (припиненням) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи, за умови дотримання вимог підпунктів „а”-„в” пункту 3 пункту 170.13<sup>1</sup> статті 170 цього Кодексу.

<sup>17</sup> З 01.01.2022 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 15.06.2021 № 1539 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету”, абзац перший підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу доповнено словами та цифрами „крім доходів, зазначених у пунктах 3 і 4 пункту 170.13<sup>1</sup> статті 170 цього Кодексу”.

<sup>18</sup> З 03.09.2022 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом № 2520, абзац перший підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу викладено у редакції такого змісту.

<sup>19</sup> Доходи у вигляді доходів у грошовій та/або іншій майновій формі, отримані внаслідок ліквідації (припинення) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи.

<sup>20</sup> Працівники правоохоронних органів, військовослужбовці та працівники Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, особи рядового, начальницького складу, військовослужбовці, працівники Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інші особи на період їх безпосередньої участі в антитерористичній операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС).

розділу XX Податкового кодексу доповнено новим абзацом: „у період дії правового режиму воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації”.

Водночас відповідно до статті 163 Податкового кодексу об'єктом оподаткування військовим збором, зокрема, є **загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, до складу якого включаються доходи у вигляді грошового забезпечення, отримані військовослужбовцями у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби** (крім військовослужбовців строкової служби, у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу, які отримують доходи у вигляді суми грошового або майнового утримання чи забезпечення, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу)<sup>21</sup>, **що оподатковуються військовим збором за ставкою 1,5 відсотка.**

Отже, **Законом № 2308 військовослужбовців та інших осіб, зазначених в абзаці третьому підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, які беруть безпосередню участь у забезпеченні національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у період дії правового режиму воєнного стану, звільнено від сплати військового збору.**

Згідно з пунктом 2 розділу II „Прикінцеві положення” Закону № 2308 Кабінету Міністрів України доручено невідкладно привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом та забезпечити перегляд і приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їхніх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

Так, Кабінетом Міністрів України відповідні зміни до постанови № 1161 внесено постановою від 17.03.2023 № 244<sup>22</sup> „Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1161”, тобто **через 8 місяців з дня набрання чинності Законом № 2308.**

Статтею 46 Податкового кодексу визначено: документом, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання, або

<sup>21</sup> Згідно з вимогами підпункту 165.1.10 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу.

<sup>22</sup> Набрала чинності з 24.03.2023.



відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи **документом, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, є податкова декларація, розрахунок, звіт.**

Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) регулюється статтею 179 Податкового кодексу, пунктом 179.1 цієї статті визначено, що платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію) відповідно до цього Кодексу.

*Довідково. Форма податкової декларації про майновий стан і доходи затверджена наказом Міністерства № 859.*

За неподання або несвоєчасне подання платником податків податкових декларацій (розрахунків) й іншої обов'язкової звітності, а також за невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу передбачено застосування штрафних санкцій.

Класифікацією доходів бюджету, затвердженою наказом Міністерства від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію” (із змінами і доповненнями), передбачено: військовий збір сплачується (перераховується) платниками за ККДБ 11011000, який не містить відповідної структури підкодів, зокрема в частині військового збору, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування.

Водночас згідно з Довідником відповідності символу звітності коду класифікації доходів бюджету, затвердженим наказом Державної казначейської служби України від 28.11.2019 № 336 (із змінами та доповненнями), ККДБ передбачає позицію 11011001 „Військовий збір, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування”, що дає можливість виокремити надходження військового збору за результатами такого декларування.

Таким чином, **нормативно-правову базу, яка визначає правові засади справляння військового збору до державного бюджету загалом сформовано, при цьому вона дублює норми, що регулюють відносини, пов'язані зі справлянням ПДФО.**

## **2. СТАН ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ**

Пунктом 1<sup>2</sup> частини другої статті 29 Бюджетного кодексу визначено: **військовий збір, що сплачується (перераховується) згідно з пунктом 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, належить до доходів загального фонду Державного бюджету України.**

Частиною першою статті 45 Бюджетного кодексу передбачено, що **Міністерство здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету.**

Відповідно до підпункту 19<sup>2</sup>.1.3 пункту 19<sup>2</sup>.1 статті 19<sup>2</sup> Податкового кодексу центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики, зокрема, **прогнозує, аналізує надходження** податків, зборів, платежів, визначених у тому числі Податковим кодексом, джерела податкових надходжень, **вивчає вплив макроекономічних показників**, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, **надає пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету**.

Пунктом 5 частини першої статті 7 Бюджетного кодексу визначено, що бюджетна система України ґрунтується, зокрема, на принципі обґрунтованості – бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та **розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил**.

За інформацією Мінфіну<sup>23</sup>, у 2020–2022 роках **прогнозний показник військового збору розраховувався як складова частина ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб”** в програмному середовищі Eviews10 та базувався на схвалених макропоказниках з використанням залежностей, виявлених методами регресійного аналізу, між фактичними надходженнями податку та збору і середньою заробітною платою штатних працівників, кількістю працюючих, ставкою податку, а також з урахуванням структурних змін, що відбулися в минулому, зокрема в обліку статистичних показників заробітної плати штатних працівників, відповідно до Методики № 539.

Слід зазначити, що **Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб, затверджена** наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646<sup>24</sup> „Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету”, яка діяла до 31.08.2020, **визначала прогнозування лише ПДФО**.

Отже, **через відсутність будь-якої методики прогнозування військового збору протягом шести років** (з моменту встановлення (з 03.08.2014) до затвердження Методики № 539 (31.08.2020)) його прогнозування окремо взагалі не здійснювалось.

**Надходження військового збору також окремо не визначалися в додатку 1 до законів України про Державний бюджет України на відповідний рік** (у тому числі на 2020–2022 роки), а відображались в цілому за ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб” без деталізації за структурою підкодів.

Таким чином, **при прогнозуванні надходжень військовий збір фактично є складовою ПДФО**.

При цьому пунктом 6.2 статті 6 Податкового кодексу визначено, що збором (платою, внеском) є **обов’язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди**, у тому числі внаслідок вчинення на

---

<sup>23</sup> Лист Мінфіну від 01.02.2023 № 35020-12-7/3074 „Про надання інформації”.

<sup>24</sup> Втратив чинність відповідно до наказу Мінфіну № 539.

користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій. Водночас, незважаючи на чітку цільову спрямованість військового збору, **надходження від його справляння зараховуються до загального фонду державного бюджету.**

На виконання доручень Мінфіну<sup>25</sup> ДПС надавала пропозиції<sup>26</sup> до помісячного розпису прогнозних показників доходів Державного бюджету України на 2020–2022 роки з податків і зборів, у тому числі за ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб”, в цілому (без виокремлення військового збору).

При цьому **індикативні показники надходжень військового збору** до державного бюджету на 2020–2022 роки та заходи, спрямовані на забезпечення їх виконання, **визначалися ДПС окремо** та доводилися до територіальних органів відповідними наказами щодо показників доходів на 2020–2022 роки.

Аналіз надходжень військового збору до державного бюджету у 2020–2022 роках наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Надходження військового збору до державного бюджету у 2020–2022 роках**

млн грн					
Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Разом	
Прогнозні показники ДПС за ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб”	129 364,4	137 580,1	149 812	416 756,5	
Плановий показник, визначений законами про державний бюджет за ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб”	111 302,5	137 580,1	149 812	398 694,6	
Різниця, +/-	-18 061,9	0	0	-18 061,9	
Індикативний показник з військового збору, визначений та доведений ДПС до територіальних органів	22 226,8	28 277,2	31 812,4	82 316,4	
Фактичні надходження військового збору	23 929,5	28 608,8	33 657,8	86 196,1	
Виконання	+/-	+1 702,7	+331,6	+1 845,4	+3 879,7
	відс.	107,7	101,2	105,8	104,7
Нарахування військового збору	33 662,2	27 632,9	27 158,4	88 453,5	
Відхилення надходжень до нарахувань, +/-	-9 732,7	+975,9	+6 499,4	-2 257,4	

Аналіз даних таблиці 1 свідчить про **виконання індикативних показників**, визначених ДПС, та **щорічне збільшення надходжень збору** порівняно з попереднім роком (у середньому на 18,6 відсотка). Так, надходження військового збору за 2021 рік більші на 4 679,3 млн грн (19,6 відс.) порівняно з 2020 роком, за 2022 рік – на 5 049 млн грн (17,6 відс.) порівняно з 2021 роком.

<sup>25</sup> Листи від 16.11.2019 № 35120-31-62/29571, від 05.12.2020 № 35020-31-62/37485, від 03.12.2021 № 35020-31-62/37252.

<sup>26</sup> Листи ДПС від 18.11.2019 № 672/4/99-00-06-01-02-13, від 07.12.2020 № 3189/4/99-00-04-08-02-04, від 07.12.2021 № 2906/4/99-00-19-02-04.

При цьому нарахування військового збору, за даними податкової звітності, зменшилися з 33,7 млрд грн за 2020 рік до 27,2 млрд грн за 2022 рік, тобто на 6,5 млрд грн (19,3 відсотка).

Слід зазначити, що **за 2020 рік** визначений ДПС індикативний показник з надходжень військового збору до державного бюджету **виконано всіма територіальними органами**.

**За 2021 рік** індикативний показник не виконано 13 територіальними органами ДПС, з яких найбільше ГУ ДПС у м. Києві (до бюджету не надійшло 22,8 млн грн військового збору), ГУ ДПС у Кіровоградській (-12,2 млн грн), Миколаївській (-11,5 млн грн) та Вінницькій (-9,7 млн грн) областях. **Загальна сума невиконання становить 100,1 млн гривень**.

**За 2022 рік** індикативний показник з надходжень військового збору не виконано ГУ ДПС у Луганській області та 4 МУ ДПС по роботі з ВПП (Центральне, Східне, Південне та Північне). **Загальна сума невиконання становить 401,2 млн гривень**.

Аналіз динаміки надходжень військового збору (табл. 2) свідчить про збільшення його надходжень у **13,3** рази (з **2,5** за 2014 (з 03.08.2014) до **33,7** млрд грн за 2022 рік) при незмінній ставці (**1,5** відсотка).

**Частка надходжень військового збору в надходженнях ПДФО** також збільшилася з **20** до **22,7** відс., а в податкових надходженнях зросла більш як у 4 рази (з **0,9** до **3,7** відсотка).

Таблиця 2

**Динаміка надходжень військового збору до державного бюджету у 2014–2022 роках**

млн грн

Рік	Податкові надходження	Надходження ПДФО	Надходження військового збору	Частка в податкових надходженнях, відс.	Частка в надходженнях ПДФО, відс.
2014	266 843,2	12 645,8	2 534,7	0,9	20
2015	408 675	45 062	9 154	2,2	20,3
2016	503 875	59 810,5	11 457,2	2,3	19,2
2017	605 647	75 033,4	15 067	2,5	20,1
2018	716 566,1	91 741,8	18 723,5	2,6	20,4
2019	737 521,3	109 954	22 425,5	3	20,4
2020	733 421,8	117 281,3	23 929,5	3,3	20,4
2021	994 552,8	137 555,2	28 608,8	2,9	20,8
2022	920 335,7	148 427,3	33 657,8	3,7	22,7
Разом	5 887 438,7	797 511,3	165 558	2,8	20,8

**Борг із військового збору до державного бюджету станом на 01.01.2023** порівняно з 01.01.2020 **збільшився** на 94,7 млн грн, або на 34,1 відс. (з 277,6 до 372,3 млн гривень). За поясненнями ДПС, **причина збільшення боргу – несплата платниками** військового збору, нарахованого на самостійно задекларовані доходи згідно з поданими податковими деклараціями про майновий стан і доходи.

Аудитом встановлено, що причинами невиконання індикативних показників окремими територіальними органами ДПС та збільшення боргу з військового збору також є **недоліки в роботі цих податкових органів**. Так, **ГУ ДПС у Дніпропетровській області:**

- **не вжито в повному обсязі належних заходів**, передбачених главою 9 Податкового кодексу, **в частині стягнення у 14 випадках боргу на**

загальну суму **764,5 тис. грн** (за ККДБ 11011000 – 481,7 тис. грн, ККДБ 11011001 – 282,8 тис. грн), який виник у 2017–2021 роках: на час проведення аудиту позовні заяви щодо стягнення коштів з рахунків боржників у банках, які їх обслуговують, до суду не подавались. За результатами роботи з усунення виявлених недоліків ДПС<sup>27</sup> **щодо семи боржників подано позови до Дніпропетровського окружного суду на суму боргу 457,7 тис. грн, одному боржникові 173,6 тис. грн боргу виключено з обліку у зв'язку з оскарженням (ППР скасовано рішенням ДПС), одним боржником частково сплачено борг у сумі 25 тис. грн** (залишок боргу становить 15,9 тис. грн), щодо п'яти боржників, сума боргу яких становить 92,2 тис. грн, готуються матеріали для подання позовів до суду.

*Довідково. За поясненням ГУ ДПС у Дніпропетровській області, зазначене спричинено відсутністю достатнього обсягу коштів на сплату судового збору в цих періодах;*

- заходи щодо **стягнення боргу на суму 3 507,7 тис. грн** за ККДБ 11011000, що обліковується за 10 платниками військового збору, які перебувають у процедурі банкрутства та за якими визнано вимоги ГУ ДПС у Дніпропетровській області, **не були результативними**. Ще щодо **15 суб'єктів господарювання з метою примусового стягнення боргу з військового збору на загальну суму 2 672,9 тис. грн<sup>28</sup>** у 2020–2022 роках матеріали **передано до органів державної виконавчої служби, виконавчі дії тривають**.

Аудит засвідчив також **факти недотримання ГУ ДПС у Вінницькій області** вимог пункту 59.1 статті 59 Податкового кодексу та пункту 3 розділу IV Порядку направлення податковими органами податкових вимог платникам податків, затвердженого наказом Мінфіну від 30.06.2017 № 610<sup>29</sup>, у частині **термінів направлення (вручення) податкових вимог платникам: трьом платникам податків податкові вимоги на загальну суму 4 266,1 тис. грн, у тому числі 183,9 тис. грн військового збору, направлено в терміни від 10 до 39 робочих днів<sup>30</sup>**, а не в день їх формування та реєстрації у відповідному реєстрі контролюючого органу.

У періоді, що досліджувався, **списано 37,5 млн грн боргу** (як безнадійного) з військового збору до державного бюджету. При цьому основні суми списано у 2020 та 2021 роках (21,2 і 15,3 млн грн відповідно), або 97,3 відс. загальної суми списання.

Встановлено, що ГУ ДПС у Вінницькій області у 2019 та 2021 роках у **двох випадках не дотримано вимог** пункту 101.5 статті 101 Податкового кодексу та пункту 4.4<sup>31</sup> розділу IV Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів

<sup>27</sup> Лист від 31.03.2023 № 4146/5/99-00-02-02-01-05-1.

<sup>28</sup> За ККДБ 11011000 – 486,8 тис. грн, ККДБ 11011001 – 2 186,1 тис. гривень.

<sup>29</sup> Зареєстровано у Мін'юсті 24.07.2017 за № 902/30770.

<sup>30</sup> Податкову вимогу від 24.03.2020 № 46156-50 надіслано ФО 09.04.2020, від 13.05.2020 № 971-53 – 26.05.2020 та від 22.04.2021 № 0019083 – 18.06.2021.

<sup>31</sup> Структурний підрозділ органу доходів і зборів, до функцій якого належить списання безнадійного податкового боргу, здійснює таке списання щокварталу протягом двадцяти календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації (розрахунку) за звітний (податковий) квартал.

України від 10.10.2013 № 577<sup>32</sup>, у частині термінів списання безнадійного податкового боргу суб'єктів господарювання-юридичних осіб, яких визнано банкрутами та ліквідовано як юридичну особу за рішенням суду, внаслідок чого такий борг списувався у терміни 194<sup>33</sup> і 290<sup>34</sup> днів.

ГУ ДПС в Одеській області протягом періоду, що досліджувався, списано 1 894 тис. грн боргу з військового збору, у тому числі 1 632,1 тис. грн (86,2 відс.) відповідно до Закону України від 04.12.2020 № 1072-IX „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2”<sup>35</sup>.

ГУ ДПС у м. Києві 4 741,5 тис грн боргу з військового збору списано як безнадійний податковий борг, щодо якого минув строк давності (підпункти 101.2.1, 101.2.3 та 101.2.6 пункту 101.2 статті 101 Податкового кодексу).

Отже, територіальними органами ДПС не забезпечено вжиття дієвих заходів щодо зменшення боргу, як наслідок – зростання боргу більш як на 30 відсотків.

Сума переplat з військового збору до державного бюджету також збільшилася з 1 036,9 млн грн станом на 01.01.2018 до 2 029,9 млн грн станом на 01.01.2023, тобто майже у 2 рази. При цьому при зменшенні станом на 01.01.2023 порівняно з 01.01.2020 суми переplати за ККДБ 11011000 на 5,8 відс. (з 1 691,1 до 1 592,5 млн грн) відбулось зростання цієї суми у 3,3 рази (з 134,1 до 437,5 млн грн відповідно) за ККДБ 11011001.

*Довідково.* До 01.01.2020 надходження військового збору до державного бюджету за результатами річного декларування обліковувалися за ККДБ 11011000.

Так, у ГУ ДПС у Львівській області збільшення переplати за ККДБ 11011001 станом на 01.01.2023 (25,5 млн грн) у 4,3 рази порівняно з 01.01.2020 (5,9 млн грн) відбулося за рахунок сплати військового збору

<sup>32</sup> Зареєстровано в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1844/24376. З 23.08.2022 наказ втратив чинність на підставі наказу Мінфіну від 28.07.2022 № 220 „Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків”, зареєстрованого в Мін'юсті 10.08.2022 за № 908/38244.

<sup>33</sup> Відповідно до ухвали Господарського суду Вінницької області від 16.02.2021 по справі № 902/331/19 списання ГУ ДПС здійснено 28.08.2021 (рішення № 118/32-02-13-28).

<sup>34</sup> Відповідно до ухвали Господарського суду Вінницької області від 17.04.2019 по справі № 902/343/18 списання ГУ ДПС здійснено 31.01.2020 (рішення № 61-10/1).

<sup>35</sup> Цим Законом внесено зміни, зокрема, підрозділ 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу доповнено пунктом 2<sup>4</sup> такого змісту: „Контролюючий орган здійснює списання без подання заяви платником податків податкового боргу (у тому числі штрафних санкцій і пені) платника податків, сукупний розмір якого за усіма податками і зборами не перевищує 3060 грн (включно), що за даними інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, обліковувався станом на 1 листопада 2020 року та залишився несплаченим/непогашеним станом на дату списання такого боргу”.

платниками, якими податкова декларація не подається відповідно до абзаців четвертого і п'ятого пункту 179.2 статті 179 Податкового кодексу (при отриманні доходів від операцій продажу (обміну) майна, дарування та/або у вигляді об'єктів спадщини), а зростання у 2,1 раза з 01.01.2022 (12,1 млн грн) – за рахунок сплати військового збору у 2022 році платниками, які мають подавати податкові декларації про майновий стан і доходи<sup>36</sup> за 2022 рік до 01.05.2023, а зараховуються такі надходження до 01.08.2023.

Аудитом у ГУ ДПС у Вінницькій області встановлено **20 випадків помилкової сплати платниками у 2020–2021 роках військового збору за місцем нотаріального посвідчення договору за ККДБ 11011001 на суму 723,7 тис. грн, яка станом на 01.01.2023 рахується в переplatі, оскільки відповідно до абзацу четвертого пункту 179.2 статті 179 Податкового кодексу у платника податків немає обов'язку подання податкової декларації про майновий стан і доходи.**

*Довідково.* За інформацією ГУ ДПС у Вінницькій області, у результаті проведеної роботи станом на 03.03.2023 переplату в сумі 723,7 тис. грн зменшено шляхом повернення зайво (помилково) сплачених коштів (на ККДБ 11011000) 19 платникам на суму 703,2 тис. грн, одним платником подано податкову декларацію про майновий стан і доходи та задекларовано до сплати 20,5 тис. грн військового збору.

Таким чином, до **31.08.2020** відповідно до методики прогнозування надходжень прогнозний показник військового збору визначався як складова частина ПДФО. У законах України про Державний бюджет України на відповідний рік (у тому числі на 2020–2022 роки) військовий збір окремо не визначався, а відображався загалом за ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб” без деталізації за його складовими.

При цьому індикативні показники надходжень військового збору до державного бюджету на 2020–2022 роки визначалися ДПС окремо та доводилися до територіальних органів для забезпечення їх виконання.

Надходження військового збору з кожним роком збільшувалися і за незмінної ставки з моменту його запровадження зросли більш як у 13 разів, але через невжиття територіальними органами ДПС дієвих заходів зріс борг з військового збору. Внаслідок списання боргу з військового збору до державного бюджету не надійшло 37,5 млн гривень.

### **3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ**

Облік платників податків, у тому числі платників військового збору, здійснювався відповідно до Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Мінфіну від 09.12.2011 № 1588<sup>37</sup>, та Положення № 822.

*Довідково.* Пунктом 2 розділу I Положення № 822 визначено, що Державний реєстр фізичних осіб - платників податків створено для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори у порядку та

<sup>36</sup> Відповідно до підпункту 49.18.4 пункту 49.18 статті 49 Податкового кодексу.

<sup>37</sup> Зареєстровано в Мін'юсті 29.12.2011 за № 1562/20300.

на умовах, що визначаються Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами України, з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Аналіз кількості платників військового збору та осіб, відповідальних за його утримання (нарахування) та сплату (перерахування) до бюджету, визначених пунктом 162.1 статті 162 та статтею 171 Податкового кодексу, проводився Рахунковою палатою на підставі інформації ДПС (табл. 3) щодо кількості фізичних і юридичних осіб, які здійснили сплату військового збору у 2019–2022 роках.

Таблиця 3

**Кількість платників військового збору у 2019–2022 роках**

Рік	Кількість платників за ККДБ 11011000	з них:		Кількість платників за ККДБ 11011001
		юридичні особи	ФОП	
2019	929 966	403 227	526 739	458 813
2020	899 306	402 539	496 767	462 294
2021	947 962	396 530	551 432	504 340
2022	760 486	367 154	393 332	310 724

У 2022 році порівняно з 2019 роком кількість платників військового збору за ККДБ 11011000 і ККДБ 11011001 зменшилася **на 18,2 відс.** (з 930 до 760,5 тис. платників) і **32,2 відс.** (з 458,8 до 310,7 тис. платників) відповідно. Причини зазначеного – **призупинення діяльності суб'єктів господарювання** через військову агресію Російської Федерації проти України та тимчасову окупацію окремих територій, а також **зменшення кількості громадян, які мають обов'язок щодо подання декларації про майновий стан та доходи**, зокрема внаслідок закриття доступу до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, в результаті чого операції з купівлі-продажу нерухомого майна не проводились.

*Довідково.* Зменшення кількості платників військового збору за:

- ККДБ 11011000 відбулося у всіх територіальних органах ДПС, у тому числі найбільше – у ГУ ДПС у Херсонській – на 40,1 відс. (з 24,2 до 14,5 тис.), Луганській – на 32,5 відс. (з 10,6 до 7,1 тис.), Донецькій – на 31,2 відс. (з 31,2 до 21,5 тис.), Запорізькій – на 31,1 відс. (з 41,1 до 28,4 тис.), Миколаївській областях – на 25,6 відс. (з 24,1 до 17,9 тис. платників);

- ККДБ 11011001 – у всіх територіальних органах ДПС, крім ГУ ДПС у Івано-Франківській (кількість зросла на 19,2 відс., з 7,2 до 8,5 тис.) та Волинській (на 2,6 відс., з 5,8 до 6 тис. платників) областях. Найбільше зменшення кількості платників відбулося в ГУ ДПС у Луганській – на 87,5 (з 18,4 до 2,3 тис.), Херсонській – 85,6 відс. (з 24,7 до 3,6 тис.), Донецькій – на 77,9 відс. (з 18,3 до 4 тис.), Запорізькій – на 72,7 відс. (з 36,2 до 9,9 тис.), Харківській – на 50,4 відс. (з 27,1 до 13,4 тис.) та Миколаївській областях – на 42,1 відс. (з 38,4 до 22,3 тис. платників).

Аудитом встановлено, що внаслідок отримання ГУ ДПС у Закарпатській області від органів, які здійснюють реєстрацію (продаж) транспортних засобів<sup>38</sup>, інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку від

<sup>38</sup> Відповідно до пункту 173.3 статті 173 Податкового кодексу.



продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом 2020–2022 років, залучено до подання податкової декларації про майновий стан і доходи **706 громадян**, якими задекларовано 68 674,3 тис. грн доходів від продажу рухомого майна, утримано податковим агентом 1 560,6 тис. грн військового збору та самостійно нараховано до сплати 1 307,3 тис. грн військового збору, який перераховано до державного бюджету в повному обсязі.

Водночас ГУ ДПС в Одеській області з метою здійснення комплексу заходів щодо поліпшення організації роботи із залучення до декларування категорії громадян, які отримали доходи від продажу (обміну) двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (відповідно до статті 173 Податкового кодексу), у 2021 році надіслано запит до РСЦ ГСЦ МВС в Одеській області.

РСЦ ГСЦ МВС в Одеській області надано таку відповідь: згідно з пунктом 173.3 статті 173 Податкового кодексу під час укладання договорів РСЦ ГСЦ МВС виступає податковим агентом та подає до контролюючого органу інформацію про суми доходу та суму сплаченого до бюджету податку платником в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку. При цьому в досліджуваному періоді зазначеним РСЦ ГСЦ МВС такі податкові розрахунки до ГУ ДПС в Одеській області не надавались.

**Дані ДПС про кількість платників військового збору є неповними, оскільки, зокрема, не включають ФО, які отримують доходи від оренди нерухомості, отримання спадщини.**

Так, ГУ ДПС у Закарпатській області не володіє інформацією про укладені договори оренди майна через **неподання суб'єктами господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелторами)<sup>39</sup>**, інформації про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості<sup>40</sup>. Слід зазначити, що за порушення порядку та/або строків подання такої інформації ріелтер несе відповідальність, передбачену статтею 119<sup>1</sup> Податкового кодексу<sup>41</sup>.

Уповноважені посадові особи **органів місцевого самоврядування Закарпатської області також не подають до ГУ ДПС у Закарпатській області інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину<sup>42</sup>**. Як наслідок, відповідну інформацію не внесено до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

*Довідково. Пунктом 2 розділу VI Положення № 822 передбачено, що юридичні особи, фізичні особи – підприємці, громадські формування, податкові агенти, органи державної*

<sup>39</sup> Відповідно до підпункту 170.1.6 пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу.

<sup>40</sup> Форма Інформації суб'єктів господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтерів), про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди) затверджена наказом Мінфіну від 13.05.2017 № 497, зареєстрованим у Мін'юсті 08.06.2017 за № 700/30568.

<sup>41</sup> Абзац другий підпункту 170.1.6 пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу.

<sup>42</sup> Відповідно до пункту 174.4 статті 174 Податкового кодексу.

влади під час виконання владних управлінських функцій, у тому числі делегованих повноважень, та органи місцевого самоврядування зобов'язані подавати до контролюючих органів інформацію про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, відповідно до Порядку подання інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.12.2011 № 1386 (із змінами).

У разі отримання від державних органів та органів місцевого самоврядування інформації про внесення до відповідних реєстрів або зміну даних, які включаються до облікової картки фізичної особи - платника податків, здійснюються зміни даних про особу в Державному реєстрі.

Водночас після надання 390 нотаріусами та державними нотаріальними конторами у 2020 році та 339 у 2021 році відомостей щодо доходу громадян, отриманого платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення<sup>43</sup>, а також доходу, отриманого унаслідок прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від нерезидента або отриманого нерезидентом<sup>44</sup>, ГУ ДПС у Львівській області залучено до декларування **2 549** (у 2020 році) та **2 438** (у 2021 році) громадян, якими задекларовано **505,1** та **641,2** млн грн доходу і сплачено **7** та **8,6** млн грн військового збору відповідно.

Крім того, необхідно зазначити, що податкові органи не мають доступу до інформації про отримані фізичними особами – резидентами іноземні доходи, у тому числі перекази з-за кордону, а також доходи, отримані за межами України (у разі працевлаштування громадян за кордоном), що унеможлиблює забезпечення контролю та вжиття заходів щодо залучення цих осіб до декларування таких доходів та сплати військового збору.

Таким чином, через відсутність передбаченої підпунктом 170.1.6 пункту 170.1 статті 170 та пунктом 174.4 статті 174 Податкового кодексу інформації про укладені договори (угоди) щодо оренди нерухомості та отримання спадщини територіальними органами ДПС не забезпечено залучення до оподаткування усіх платників збору при отриманні ними доходів, які підлягають оподаткуванню військовим збором, що призводить до відповідних недонадходжень до державного бюджету.

---

<sup>43</sup> За ознакою доходів 114 відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб (додаток 2 до Порядку № 4).

<sup>44</sup> За ознакою доходів 115 відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб (додаток 2 до Порядку № 4).

#### 4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ДЕКЛАРУВАННЯ ПЛАТНИКАМИ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДОХОДІВ У РОЗРІЗІ ДЖЕРЕЛ ЇХ ОТРИМАННЯ

За звітні 2019–2021 роки до територіальних органів ДПС подано **2 348,8 тис. податкових декларацій про майновий стан і доходи**<sup>45</sup> та задекларовано **372,5 млрд грн**<sup>46</sup> доходів, які включаються до загального річного оподатковуваного доходу, **3,2 млрд грн**<sup>47</sup> військового збору, утриманого податковим агентом, та **2,2 млрд грн**<sup>48</sup> військового збору, що підлягав сплаті до бюджету самостійно платником податків за результатами звітного (податкового) року.

*Довідково.* Інформації про кількість поданих декларацій про майновий стан і доходи за 2022 рік немає: відповідно до підпункту 49.18.4 пункту 49.18 статті 49 Податкового кодексу податкові декларації, крім випадків, передбачених цим Кодексом, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб, у тому числі самозайнятих осіб – до 1 травня року, що настає за звітним.

Основними джерелами доходів, які включаються до загального річного оподатковуваного доходу, за результатами річного декларування були доходи, отримані з джерел за межами України, – **65,6 млрд грн**, отримані платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок майна – **35,1 млрд грн**, доходи від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого та/або нерухомого майна – **26 млрд грн**, чистий оподатковуваний дохід, отриманий ФОП від провадження господарської діяльності<sup>49</sup>, – **13,7 млрд грн**, інвестиційний прибуток – **8,7 млрд грн** та доходи від надання майна в лізинг, оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм) – **8,3 млрд гривень**.

За звітні податкові періоди 2020–2022 років до територіальних органів ДПС подано **8 923,4 тис. податкових розрахунків**<sup>50</sup> (53,6 відс. – юридичними особами та 46,4 відс. – ФОП). Відповідно до додатків 4ДФ податкових розрахунків на користь платників податків – фізичних осіб нараховано **7 715,3 млрд грн**<sup>51</sup> доходу та **86,2 млрд грн**<sup>52</sup> військового збору.

*Довідково.* Згідно з абзацом п'ятим підпункту 2 пункту 4 розділу IV Порядку № 4 при відображенні відомостей у розділі I „Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору” додатка 4ДФ податкового розрахунку в графі „Сума нарахованого доходу” відображається (за звітний

<sup>45</sup> За 2019 рік – 920,56 тис., 2020 рік – 861,59 тис. та 2021 рік – 566,69 тис. декларацій.

<sup>46</sup> За 2019 рік – 103 млрд грн, 2020 рік – 107,7 млрд грн, 2021 рік – 161,8 млрд гривень.

<sup>47</sup> За 2019 рік – 1 млрд грн та 2020 і 2021 роки – по 1,1 млрд гривень.

<sup>48</sup> За 2019 і 2020 роки – по 0,5 млрд грн, 2021 рік – 1,2 млрд гривень.

<sup>49</sup> Крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування.

<sup>50</sup> За 2020 рік – 3 420,2 тис., 2021 рік – 3 007,3 тис. та 2022 рік – 2 495,9 тис. податкових розрахунків.

<sup>51</sup> За 2020 рік – 2 758,5 млрд грн, 2021 рік – 2 678 млрд грн, 2022 рік – 2 278,8 млрд гривень.

<sup>52</sup> За 2020 рік – 33,2 млрд грн, 2021 рік – 27,1 млрд грн, 2022 рік – 25,9 млрд гривень.

період місяць) дохід, який нарахований фізичній особі відповідно до ознаки доходу, наведеній у розділі I „Довідник ознак доходів фізичних осіб” (додаток 2 до Порядку № 4), який містить 103 ознаки доходів. Щодо кожної фізичної особи заповнюється стільки рядків, скільки ознак доходів вона має (абзац шістнадцятий).

Слід зазначити, що до 01.01.2021 у податковому розрахунку<sup>53</sup> у розділі I „Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку” зазначалися податкові номери платників ПДФО, яким нараховано та виплачено відповідні доходи в розрізі ознак доходів, та суми утриманого та сплаченого ПДФО (без військового збору). Військовий збір (нарахований і перерахований) зазначався у розділі II „Оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею та військового збір” однією сумою від загальної суми нарахованого доходу.

**З 01.01.2021** у зв'язку з внесенням наказом Мінфіну від 15.12.2020 № 773<sup>54</sup> „Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4” змін до форми податкового розрахунку та Порядку № 4 **обсяг нарахованого та перерахованого військового збору податковими агентами зазначається в розрізі платників та ознак доходу в додатку 4ДФ податкового розрахунку.**

Відповідно до поданих додатків 4ДФ податкових розрахунків у загальній сумі нарахованих доходів **57 відс. становлять** доходи за ознакою доходу 101 „Заробітна плата, нарахована (виплачена)” та **10,9 відс.** – за ознакою доходу 185 „Сума грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями”, в загальній сумі нарахованого військового збору ці ознаки доходу становлять **79,9 і 13,8 відсотка.**

**Через недостатній контроль ДПС її територіальними органами не забезпечено ефективного контролю за правильністю заповнення платниками військового збору податкового розрахунку.** За результатами вибіркового порівняння встановлено:

- **сума перерахованого<sup>55</sup> військового збору (313,7 млрд грн)** відповідно до поданих податкових розрахунків<sup>56</sup> за звітні податкові періоди 2020 року загалом по Україні у **9,5 разів перевищує нараховану суму (33,2 млрд грн)**, зокрема, найбільші розбіжності обліковуються у Центральному офісі ВПП – у **48,4 раза (5,2 і 250,2 млрд грн)**, ГУ ДПС в Одеській – **11,1 раза**

<sup>53</sup> У редакції наказу Мінфіну від 13.01.2015 № 4 „Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку”.

<sup>54</sup> Зареєстровано у Мін'юсті 28.12.2020 за № 1304/35587.

<sup>55</sup> У рядку „Військовий збір” розділу II „Оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею та військового збір” податкового розрахунку відображалася загальна сума нарахованого доходу, загальна сума виплаченого доходу, загальна сума нарахованого військового збору та загальна сума перерахованого до бюджету військового збору. Відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховані доходи, з яких утримується військовий збір, не зазначалися.

<sup>56</sup> У редакції, що діяла до 01.01.2021.

(1 і 11,1 млрд грн), Закарпатській – **4,6 раз** (0,4 і 1,7 млрд грн) та Чернівецькій областях – **4,3 раз** (0,3 і 1,2 млрд грн відповідно).

За поясненням ДПС, розбіжності виникли внаслідок імовірного допущення податковими агентами помилок при заповненні податкового розрахунку, основними з яких є зазначення в колонці „Перераховано військового збору” реєстраційного номера облікової картки платника податку замість перерахованої суми; об’єднання сум з кількох колонок в одну; зазначення суми без розділових знаків та інше.

*Довідково.* За інформацією ГУ ДПС у Закарпатській області, недостовірність показників податкового розрахунку допущено трьома платниками, якими подано уточнюючі податкові розрахунки з метою усунення помилок; ГУ ДПС в Одеській області повідомлено, що при поданні податкового розрахунку за IV квартал 2020 року Громадською організацією „Ініціатива з перинатальної профілактики СНІДУ” у рядку „Військовий збір” розділу II „Розрахунок оподаткування процентів, вигравів (призів) у лотерею та військовий збір” податкового розрахунку при заповненні колонки „Військовий збір – виключення” зазначено суму 999999999,0, що призвело до викривлення даних звітності, недостовірного відображення суми перерахованого військового збору як по організації, так і по області у цілому;

- **12 випадків завищення на 3 573,8 тис. грн витрат** на оплату праці та нарахувань на заробітну плату в додатку Ф2 „Розрахунок податкових зобов’язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою” до податкової декларації про майновий стан і доходи ФОП порівняно з даними, відображеними в **податкових розрахунках**, та нарахованих на них сум єдиного соціального внеску. Під час проведення аудиту Рахункової палати ФОП подано уточнену податкову звітність, за змістом якої одночасно зменшено витрати на оплату праці та збільшено інші витрати.

**Аналіз стану декларування окремих видів доходів, які відповідно до пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку та є об’єктом оподаткування військовим збором, засвідчив такі основні проблеми щодо забезпечення повноти даних:**

**1. Заниження/недекларування доходу від продажу (обміну) рухомого майна**, визначеного в порядку, встановленому статтею 173 Податкового кодексу (підпункт 164.2.4 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу), **що призводить до недонадходжень військового збору до державного бюджету.**

За результатами узагальнення Рахунковою палатою інформації ГСЦ МВС<sup>57</sup> щодо отриманих ФО доходів від продажу (обміну) протягом звітного податкового року (2019, 2020, 2021 та 2022 роки) другого, третього та наступних об’єктів рухомого майна у вигляді автомобіля та/або мотоцикла, та/або іншого транспортного засобу встановлено, що у 2019–2022 роках здійснено продаж **10,4 тис. таких об’єктів рухомого майна** (додаток 2).

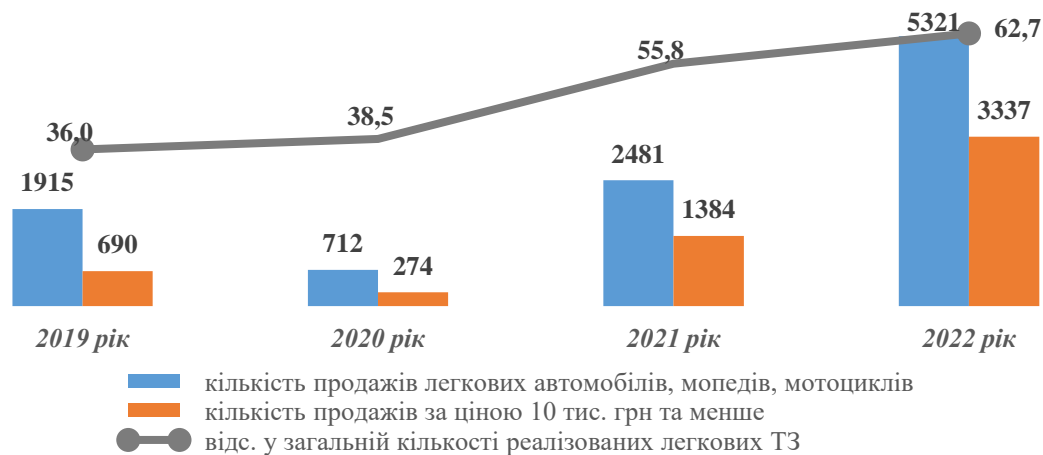
Із загальної кількості проданих в Україні протягом 2019–2022 років транспортних засобів 54,5 відс. (або 5 685) продано за ціною 10 тис. грн і менше

<sup>57</sup> Лист ГСЦ МВС від 23.02.2023 № 31/1137-3670-2023.

(діаграма 1). Найбільша кількість таких продажів у Дніпропетровській області – 59,4 відсотка.

При цьому, якщо у 2019 році питома вага цих транспортних засобів становила 36 відс., то у 2022 році – 62,7 відсотка.

**Діаграма 1. Аналіз продажів легкових автомобілів, мопедів, мотоциклів за ціною реалізації до 10 тис. включно, од.**



Зазначене свідчить про **стійку тенденцію до значного зростання** протягом останніх років **продажів транспортних засобів**, у тому числі люксових автомобільних брендів (Porsche, Volkswagen, Infiniti, Tesla тощо), **за ціною металобрухту**, середня ціна якого становить **6 000 грн/т<sup>58</sup>**, та **заниження вартості** транспортного засобу в **договорі купівлі-продажу** (оціночної вартості, визначеної згідно із законом<sup>59</sup>) при оформленні операцій з продажу **порівняно з його реальною середньоринковою вартістю<sup>60</sup>**. Так, аудитом встановлено:

- 658 транспортних засобів (6,3 відс. загальної кількості) продано за **ціною менше 5 тис. грн за одиницю**, отримано **2 млн грн доходу** та сплачено до державного бюджету **30,7 тис. грн військового збору**;

- 2 125 транспортних засобів (20,4 відс.) – за **фіксованою ціною 5 тис. грн**, у тому числі у 2022 році **продано 12 легкових автомобілів марки VOLKSWAGEN GOLF** (вартість, за даними оголошень, розміщених на сайті AUTO.RIA.com<sup>TM61</sup>, залежно від року випуску, пробігу і комплектації – від 5 тис. дол. США (193 тис. грн) і **5 автомобілів VOLKSWAGEN TIGUAN** (вартість – від 9,6 тис. дол. США (368,6 тис. грн)), тобто **ризик недонадходження військового збору**, за розрахунками, – **34,7 і 27,6 тис. грн відповідно**.

<sup>58</sup> <https://metallom.kiev.ua/>.

<sup>59</sup> Правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні визначені Законом України від 12.07.2001 № 2658-III „Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінку діяльність в Україні”

<sup>60</sup> Порядок визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10.04.2013 № 403 (із змінами від 06.11.2019 № 916).

<sup>61</sup> <https://auto.ria.com/uk/> відібраних за ознакою „Україна”.

Наприклад, легковий автомобіль VOLKSWAGEN GOLF при оформленні продажу 09.11.2022 оцінено в 5 тис. грн (зі сплатою військового збору в сумі 75 грн), враховуючи курс НБУ<sup>62</sup>, розрахункова ринкова вартість автомобіля становила 182,8 тис. гривень. Отже, вартість автомобіля, за розрахунками, занижено **в 38 разів**, що призводить до ризиків **ненадходження до державного бюджету військового збору в сумі 2,9 тис. грн;**

- 92 легкові автомобілі продано у 2020 році у Дніпропетровській області, з яких 64 (69,6 відс.) – за **середньою оціночною вартістю 4,9 тис. грн** (до 10 тис. грн), 17 (18,5 відс.) – **11,6 тис. грн** (від 10 до 20 тис. гривень).

Наприклад, легковий автомобіль Infiniti FX 35 при оформленні продажу 02.06.2020 оцінено в 6 тис. грн (зі сплатою військового збору в сумі 0,09 тис. гривень). Водночас, за даними оголошень, розміщених на сайті AUTO.RIA.com<sup>TM63</sup>, вартість такого автомобіля залежно від року випуску, пробігу і комплектації – від **7,6 тис. дол. США** (203,8 тис. гривень)<sup>64</sup>. Отже, вартість автомобіля занижено, за розрахунками, **в 34 рази**, що призводить до ризиків **ненадходження до державного бюджету 3 тис. грн військового збору;**

- 1 007 легкових автомобілів продано у 2021 році у Дніпропетровській області, з яких **середня оціночна вартість 715 (71 відс.) – 5,1 тис. грн** (до 10 тис. гривень).

Наприклад, легкові автомобілі PORSCHE PANAMERA при оформленні продажу 26.03.2021 і 09.09.2021 оцінено в 5 тис. грн (зі сплатою військового збору в сумі 75 гривень). При цьому, за даними оголошень, розміщених на сайті AUTO.RIA.com<sup>TM</sup>, вартість такого автомобіля – від 10 тис. дол. США<sup>65</sup> (279,7 і 267,5 тис. грн відповідно<sup>66</sup>).

03.09.2021 і 12.11.2021 також оформлено продаж електромобілів TESLA MODEL 3 за умовами договорів та оціночної вартості в сумі 5 тис. грн (зі сплатою військового збору в сумі 75 гривень). При цьому, за даними оголошень, розміщених на сайті AUTO.RIA.com<sup>TM</sup>, вартість такого автомобіля – від 30 тис. дол. США (829,3 і 844,8 тис. грн відповідно)<sup>67</sup>.

Отже, **вартість цих легкових автомобілів занижено**, за розрахунками, **в 54 і 166 разів** відповідно, що призводить до ризиків **ненадходження до державного бюджету військового збору в сумі 8,1 і 25 тис. грн;**

- 1084 транспортні засоби (10,4 відс.) продано протягом 2019–2022 років за **фіксованою ціною – 10 тис. грн**, при цьому у 2019 році питома

<sup>62</sup> Офіційний курс НБУ на дату продажу – 36,5686 грн за 1 долар США.

<sup>63</sup> <https://auto.gia.com/uk/> відібраних за ознакою „Дніпропетровська область”.

<sup>64</sup> Офіційний курс НБУ на дату продажу становив 26,8181 грн за 1 долар США.

<sup>65</sup> Оголошення з приміткою: „Авто після ДТП під відновлення або розбір”.

<sup>66</sup> Офіційний курс НБУ на дату продажу станом на 26.03.2021 – 27,9698 грн за 1 долар США, на 09.09.2021 – 26,7452 грн за 1 долар США.

<sup>67</sup> Офіційний курс НБУ на дату продажу станом на 03.09.2021 – 27,6428 грн за 1 долар США, на 12.11.2021 – 28,1610 грн за 1 долар США.

вага таких авто становила 14,2 відс., у 2020 році – лише 3,4 відс., у 2022 році – зросла до 11,7 відсотка.

Таким чином, **внаслідок заниження вартості 22 транспортних засобів при їх продажу недонадходження до державного бюджету військового збору, за розрахунками, становили 98,4 тис. гривень.**

Вибірковим співставленням даних ГСЦ МВС та податкових органів встановлено **недекларування/заниження у податковій звітності доходів від продажу транспортних засобів та несплату/сплату в меншому розмірі військового збору:**

- **14 ФО не сплачено/сплачено у меншому розмірі військовий збір при здійсненні продажу об'єктів рухомого майна та отриманні доходів на загальну суму 771,8 тис. гривень. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло, за розрахунками, 10,2 тис. грн;**

- **РСЦ ГСЦ МВС у Дніпропетровській області як податковим агентом не відображено в податкових розрахунках, поданих протягом 2021 року, інформації про суми нарахованого та сплаченого військового збору при отриманні 19 ФО у 24 випадках доходів з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна. Так, за даними АІС „Податковий блок”, 11 ФО після оформлення продажу перераховано 21,45 тис. грн військового збору із запізненням від 61 календарного дня до року. При цьому однією ФО подано податкову декларацію, за якою станом на 22.02.2023 обліковується борг з військового збору в сумі 4,3 тис. гривень.**

Крім того, є **ризики недонадходжень 30,8 тис. грн військового збору до державного бюджету: матеріали щодо неперерахування однією ФО 3,2 тис. грн військового збору передано управлінням податкового адміністрування фізичних осіб до управління податкового аудиту ГУ у Дніпропетровській області (у тому числі щодо однієї ФО – під час аудиту Рахункової палати), однак станом на 22.02.2023 позапланові заходи не здійснено через мораторій на проведення окремих видів перевірок<sup>68</sup>; щодо шести ФО (сума військового збору – 27,6 тис. грн) ГУ ДПС у Дніпропетровській області лише під час проведення аудиту Рахункової палати надіслано запити до РСЦ ГСЦ МВС у Дніпропетровській області для встановлення кількості проданих об'єктів**

---

<sup>68</sup> З 12.03.2020 у зв'язку з поширенням на території України коронавірусного захворювання Covid-19 постановою Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 № 211 „Про запобігання поширенню на території України коронавірусу Covid-19” встановлено карантин та запроваджено ряд обмежувальних заходів. Крім того, внесено зміни до Податкового кодексу, зокрема, Закон України від 30.03.2020 № 533-ІХ „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)” набрав чинності з 18.03.2020, Закон України від 13.05.2020 № 591 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (Covid-19)” – з 29.05.2020, Закон України від 15.03.2022 № 2120-ІХ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” – з 17.03.2022.



рухомого майна з метою подальшого визначенням суми податкового зобов'язання;

- **18 ФО** Вінницької області у **40 випадках** занижено доходи від продажу (обміну) рухомого майна в податкових деклараціях про майновий стан і доходи на загальну суму, за розрахунками, 97 882,2 тис. гривень. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло **1 380,7 тис. грн військового збору**<sup>69</sup>.

Наприклад, ФО В.Р. подано 06.06.2020 податкову декларацію про майновий стан і доходи за 2019 звітний рік, в якій задекларовано дохід від продажу (обміну) рухомого майна в сумі 134 тис. грн і військовий збір, що підлягає сплаті до державного бюджету, – 0,8 тис. гривень. При цьому податкова декларація не містить відомостей, що підтверджують кількість, характеристики та вартість проданих (обмінаних) транспортних засобів ФО В.Р., до аудиту таку інформацію також не надано. Крім того, не надано відомостей щодо вибору ФО методу оцінки вартості транспортних засобів та надсилання ГУ ДПС у Вінницькій області запитів до РСЦ ГСЦ МВС у Вінницькій області щодо перереєстрації прав власності на транспортні засоби.

Водночас, за інформацією РСЦ ГСЦ МВС у Вінницькій області, ФО В.Р. протягом 2019 року здійснено реєстрацію переходу права власності на 131 транспортний засіб 2004–2015 років випуску, що свідчить про наявність ризиків недекларування доходів від продажу рухомого майна, за розрахунками, у сумі 12 038 тис. грн та несплати військового збору до державного бюджету – 179,8<sup>70</sup> тис. грн;

- 21 ФО протягом 2019–2021 років, за інформацією РСЦ ГСЦ МВС у Вінницькій області<sup>71</sup>, здійснено реєстрацію від **31 до 267**<sup>72</sup> транспортних засобів, всього 2610 од. (2019 рік – 490 од., 2020 рік – 984 од., 2021 рік – 1136 одиниць). При цьому **13 ФО** (62 відс. загальної кількості) не задекларовано, за розрахунками, **29 481,9 тис. грн отриманих доходів від продажу (обміну) таких транспортних засобів**. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло **427,7**<sup>73</sup> тис. грн військового збору;

- громадянином Л. протягом 2005–2022 років проведено операції з реєстрації (первинної реєстрації/вторинної реєстрації/перереєстрації) 37 транспортних засобів<sup>74</sup>, щодо 16 з яких у 2018–2021 роках зареєстровано перехід права власності, та отримано доходи від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, за розрахунками, у сумі

<sup>69</sup> У 2020 році – 11 випадків, сума військового збору – 362,6 тис. грн, у 2021 році – 13 випадків (595,5 тис. грн), у 2022 році – 12 випадків (422,6 тис. гривень).

<sup>70</sup> Виходячи із середньої вартості одного транспортного засобу, перереєстрованого ФО В.Р., що становить 92,6 тис. грн (залежно від року випуску та моделі).

<sup>71</sup> Лист від 08.02.2023 №31/2-495.

<sup>72</sup> Без урахування реєстрації першого транспортного засобу.

<sup>73</sup> У 2020 році – 9 випадків, сума військового збору – 139,1 тис. грн; у 2021 році – 3 випадки (66,3 тис. грн), у 2022 році – 8 випадків (222,2 тис. гривень).

<sup>74</sup> За даними історії транспортних засобів по „НАІС ДДАІ” МВС України.

**8 071<sup>75</sup> тис. гривень.** Як наслідок, до державного бюджету не надійшло, за розрахунками, **121 тис. грн військового збору.** Інформацію про переоформлення транспортних засобів не подано податковими агентами при поданні податкових розрахунків, відповідно, ця інформація та суми отриманого доходу від продажу транспортних засобів були відсутні при проведенні ГУ ДПС у Вінницькій області кампанії з декларування за відповідні звітні періоди.

*Довідково.* Відповідно до пункту 3 Порядку № 1388 державна реєстрація транспортних засобів проводиться територіальними органами з надання сервісних послуг МВС з метою здійснення контролю за відповідністю конструкції транспортних засобів установленим вимогам правил і нормативів, дотриманням законодавства, що визначає порядок сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), використанням транспортних засобів в умовах воєнного і надзвичайного стану, а також для ведення їх обліку та запобігання вчиненню щодо них протиправних дій.

Державна реєстрація транспортних засобів проводиться за умови сплати їх власниками передбачених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів), а також внесення в установленому порядку платежів за державну реєстрацію (перереєстрацію), зняття з обліку, відшкодування вартості бланків реєстраційних документів та номерних знаків (пункт 8 Порядку № 1388). Перереєстрація транспортних засобів через електронний кабінет водія або засобами Порталу Дія не проводиться в разі, зокрема, коли відсутня інформація, що підтверджує сплату податків і зборів (обов'язкових платежів), передбачених законодавством (пункт 8<sup>2</sup> Порядку № 1388).

За інформацією ГУ ДПС у Вінницькій області, за даними Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, громадянин Л. у 2018–2019 роках доходи від продажу рухомого майна не отримував, у 2020 році здійснив продаж двох транспортних засобів на суму 69,9 тис. грн (сума доходу відповідно до договору купівлі-продажу), у 2021 році – 4 транспортних засобів на 62,5 тис. гривень. Однак у поданих громадянином податкових деклараціях про майновий стан і доходи за 2018–2020 роки не задекларовано доходів від продажу (обміну) об'єктів рухомого майна та податкових зобов'язань з військового збору, що підлягає сплаті до бюджету.

Отже, через невиконання податковими агентами вимог Податкового кодексу в частині надання податковим органам відомостей про суми нарахованого доходу ФО, а також невикористання територіальними органами ДПС інформації з офіційних джерел платниками в податковій звітності занижується дохід від продажу (обміну) рухомого майна, який є об'єктом оподаткування військовим збором, як наслідок – ризики значного недонадходження коштів до державного бюджету.

Аудитом також встановлено, що на офіційному вебсайті Міністерства економіки України при розрахунку середньоринкової вартості транспортних засобів (легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) з метою оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна<sup>76</sup>

<sup>75</sup> Суму отриманого платником податків доходу визначено за найменшою вартістю транспортних засобів за даними вебсайту AUTO.RIA в доларах США по офіційному курсу на дату переходу права власності: у 2018 році – 1038,9 тис. грн, у 2020 році – 1023,1 тис. грн, у 2021 році – 6009 тис. гривень.

<sup>76</sup> <https://www.me.gov.ua/vehicles/CalculatePrice?lang=uk-UA&calculationMode=2>.

немає механізму розрахунку такої вартості деяких транспортних засобів, зокрема модельного ряду AUDI, MITSUBISHI LANCER, RENAULT TALISMAN, що унеможлиблює використання платниками податків і посадовими особами територіальних органів ДПС зазначених відомостей та реалізацію вимог пункту 173.1 статті 173 Податкового кодексу.

**2. Викривлення показників податкових розрахунків у частині отриманих сум винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору (підпункт 164.2.2 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу).**

За результатами аналізу Електронної системи публічних закупівель ProZorro<sup>77</sup> встановлено укладення ТОВ „СМД-ІНВЕСТ” 5 господарських договорів<sup>78</sup> на виконання будівельних робіт з капітального ремонту з Департаментом благоустрою та інфраструктури та Департаментом капітального будівництва Дніпровської міської ради. При цьому перелік робіт, передбачених кошторисними документаціями і договірною ціною, не відображено в додатку 4ДФ податкового розрахунку за звітні II-IV квартали 2020 року.

Однак у податкових розрахунках сума витрат на оплату праці на **4 357,2 тис. грн менше, ніж за умовами фактично виконаних договорів**, що свідчить про наявність ризиків викривлення показників податкових розрахунків та потребує подальшого дослідження щодо повноти визначення бази оподаткування платником військового збору.

*Довідково.* За поясненнями ГУ ДПС у Дніпропетровській області, зазначені розбіжності пов'язані із залученням до виконання робіт субпідрядників в обсязі менше 20 відс. від вартості виконаних робіт, а інформація про проведені тендерні процедури не може досліджуватись при проведенні камеральних перевірок платників податків. ГУ ДПС у Дніпропетровській області надіслано до ТОВ „СМД-ІНВЕСТ” лист від 28.02.2023 № 12860/6/04-36-24-14-17 щодо надання пояснень за фактом можливих порушень податкового законодавства в частині заниження ПДФО у сумі 784,3 тис. грн та військового збору – 65,4 тис. гривень. У відповідь товариством (листи від 28.03.2023 № Н 03/28-1 і від 30.03.2023 № Н 03/30-1) надано пояснення та узагальнені дані: на виконання окремих робіт додатково залучались підприємства-субпідрядники, які, у свою чергу, мають штат кваліфікованих працівників, фонд оплати праці яких входив до виконання обсягів робіт генпідрядника (ТОВ „СМД-ІНВЕСТ”).

В подальшому використанні інформації, яка свідчить про ймовірні порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання згідно із даними електронної системи публічних закупівель ProZorro, можливе лише як відпрацювання додаткових напрямів для забезпечення повноти надходжень при формуванні плану-графіка перевірок та проведенні документальних перевірок.

**3. Неподання ФО податкової декларації про майновий стан і доходи та несплата військового збору при отриманні доходів від списання суми заборгованості, за якою минув строк позовної давності (підпункт 164.2.7 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу).**

Аудитом у Східному МУ ДПС по роботі з ВПП встановлено **нарахування та виплату КП „Дніпропроводоканал” доходів за ознакою**

<sup>77</sup> <https://prozorro.gov.ua/> та Єдиного веб-порталу використання публічних коштів <https://spending.gov.ua>.

<sup>78</sup> Від 12.06.2020 № 12/06-2, від 01.12.2020 №01/12-1, від 09.12.2020 №09/12-1, від 22.12.2020 №22/12-23, від 17.05.2021 №17/05-3.

доходу 107<sup>79</sup> „Заборгованість, за якою минув строк позовної давності” **трьом ФО** у IV кварталі 2021 року на загальну суму **51,9 тис. грн** та **одній ФО** у I кварталі 2022 року на суму **6,8 тис. грн** без нарахування та перерахування сум військового збору за такими доходами.

Відповідно до підпункту 164.2.7 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається, зокрема, **сума заборгованості платника податку** за укладеним ним цивільно-правовим договором, **за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відс. місячного прожиткового мінімуму, який є для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості.**

При цьому ФО самостійно сплачує податок з таких доходів та вказує їх у річній податковій декларації про майновий стан і доходи.

Слід зазначити, що обмін інформацією про обсяги операцій територіальних органів ДПС, які здійснюють податкове супроводження суб'єктів господарювання, що списали заборгованість, з територіальними органами ДПС за місцем податкової адреси ФО, якій списано заборгованість, чинними організаційно-розпорядчими документами ДПС не передбачено.

За результатами аналізу подання податкової звітності встановлено, що двома ФО, якими у IV кварталі 2021 року отримано **45,6 тис. грн доходів** за рахунок списання заборгованості за укладеними ними цивільно-правовими договорами, за якими минув строк позовної давності, **не подано** податкових декларацій про майновий стан і доходи до ГУ ДПС у Дніпропетровській області, як наслідок, **до державного бюджету не надійшло**, за розрахунками, **0,7 тис. грн військового збору**. Ще одна ФО, якою отримано 6,3 тис. грн доходу, перебуває на обліку в ГУ ДПС у Черкаській області.

*Довідково.* Термін подання податкової декларації про майновий стан і доходи за 2022 рік ФО до ГУ ДПС у Дніпропетровській області на дату проведення Рахунковою палатою аудиту не настав.

Отже, відсутність взаємодії між територіальними органами ДПС при здійсненні контролю за повнотою оподаткування ФО від списання заборгованості, за якою минув термін позовної давності, а саме територіальним органом ДПС, який здійснює податкове супроводження суб'єктів господарювання, що списали заборгованість, та територіальними органами ДПС за місцем податкової адреси зазначених осіб, **призводить до заниження відповідних сум доходів і, як наслідок, недонадходжень військового збору до державного бюджету.**

**4. Недекларування доходів від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), які оподатковуються у порядку, встановленому пунктом 170.1 статті 170 Податкового кодексу (підпункт 164.2.5 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу).**

Відповідно до абзацу першого підпункту 170.1.5 пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу, якщо орендар є фізичною особою, яка не є

---

<sup>79</sup> Відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб (додаток 2 до Порядку № 4).

самозайнятою особою, особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку – орендодавець.

При цьому орендодавець самостійно нараховує та сплачує податок до бюджету в строки, встановлені цим Кодексом для квартального звітного (податкового) періоду: протягом 40 календарних днів, після останнього дня такого звітного (податкового) кварталу, сума отриманого доходу, сума сплаченого протягом звітного податкового року податку та податкового зобов'язання за результатами цього року відображаються у річній податковій декларації (підпункт „а” підпункту 170.1.5 пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу).

За даними ДПС, за 2019–2021 роки платниками задекларовано **8 341,3** млн грн доходу, отриманого від надання майна в лізинг, оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм)<sup>80</sup>, 100,4 млн грн військового збору, утриманого податковим агентом, і 25,8 млн грн військового збору, що підлягав сплаті до бюджету самостійно платником податків за результатами звітного (податкового) року.

При цьому за незначного збільшення суми доходу за 2020 рік порівняно з 2019 роком – на 3,6 відс. (з 2 895,9 до 3 001,2 млн грн), за 2021 рік (2 444,2 млн грн) доходи зменшились на 18,6 відс. порівняно з 2020 роком та на 15,6 відс. порівняно з 2019 роком.

Водночас середня вартість оренди житла в Україні з кожним роком зростає, зокрема, за даними Держстату<sup>81</sup>, середня вартість оренди однокімнатної квартири у 2020 році зросла на 5 відс., 2021 році – на 10 відс. та у 2022 році – на 32,7 відсотка.

Аудит у ГУ ДПС у Закарпатській області засвідчив зменшення кількості поданих ФО податкових декларацій про майновий стан і доходи, а також доходів від надання майна в лізинг, оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм) за звітні 2019–2021 роки.

Так, кількість поданих податкових декларацій зменшилася на **33,6 відс.** (з 232 за 2019 рік до 154 за 2021 рік), сума отриманого доходу від надання майна в оренду при зменшенні за 2020 рік порівняно з 2019 роком на 16,8 відс. (з 18,3 до 15,3 млн грн) у 2021 році збільшилася на 4 відс. (до 15,9 млн гривень).

*Довідково.* За даними Держстату, середня вартість оренди однокімнатної квартири у Закарпатській області у 2020 році зросла на 5 відс., у 2021 році – на 10 відсотків.

У 2022 році військова агресія Російської Федерації та тимчасова окупація окремих територій України кардинально змінили ринок оренди житла в Україні. Через внутрішню міграцію попит на оренду квартир і будинків залишається високим із березня 2022 року, особливо у відносно спокійних західних регіонах, відповідно, ціни там зросли.

Так, за даними Держстату, оренда квартир у західних областях країни значно подорожчала: у Львівській області середня вартість оренди

<sup>80</sup> Рядок 10.4 податкової декларації про майновий стан і доходи.

<sup>81</sup> [https://www.ukrstat.gov.ua/Середні споживчі ціни на товари \(послуги\).](https://www.ukrstat.gov.ua/Середні споживчі ціни на товари (послуги).)

однокімнатної квартири зросла у 2,11 раза (з 5 191,3 грн у грудні 2021 року до 10 976,8 грн у грудні 2022 року), Закарпатській області – 1,98 раза (з 4 398,9 до 8 705,7 грн), Івано-Франківській області – 1,83 раза (з 2 618,6 до 4 794,2 грн), Чернівецькій області – 1,79 раза (з 3 957,9 до 7 095 грн), Хмельницькій області – в 1,71 раза (з 4202 до 7164,9 гривень).

Отже, внаслідок **недотримання ФО**, які зобов'язані подавати річну податкову декларацію про майновий стан і доходи та визначати податкові зобов'язання з ПДФО і військового збору, **вимог пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу**, а також **невжиття територіальними органами ДПС дієвих заходів** щодо залучення таких ФО до декларування отриманих ними доходів за 2022 рік **створено ризики недонадходжень військового збору до державного бюджету.**

**5. Несплата (неперерахування) військового збору при декларуванні доходу за ознакою 188<sup>82</sup> „Дохід, отриманий благодійниками – фізичними особами” ФО, яких не включено до Реєстру волонтерів.**

Згідно із Законом № 2747<sup>83</sup> підрозділ 1 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу доповнено пунктом 31 такого змісту: „Установити, що положення підпункту „б”<sup>84</sup> підпункту 165.1.54 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу застосовуються також до благодійної допомоги, отриманої благодійниками – фізичними особами, **які до 1 січня 2023 року включені до Реєстру волонтерів** антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, у період з 24 лютого 2022 року до дати їх включення до зазначеного Реєстру”.

За інформацією ДПС<sup>85</sup>, станом на 09.02.2023 у Реєстрі волонтерів перебувало 3,4 тис. осіб.

Відповідно до податкових розрахунків протягом 2020–2022 років 53 ФО-благодійникам нараховано та виплачено дохід у сумі 11 530,1 тис. грн, з них до **Реєстру волонтерів включено лише 21 ФО** (39,6 відс.),

<sup>82</sup> Відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб (додаток 2 до Порядку № 4).

<sup>83</sup> Набрав чинності з 11.12.2022.

<sup>84</sup> До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включається сума (вартість) благодійної допомоги, отриманої благодійниками – фізичними особами, які внесені до Реєстру волонтерів антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації в порядку, визначеному Законом України „Про благодійну діяльність та благодійні організації”, для надання благодійної допомоги на користь осіб, визначених у підпунктах „а” та „в” цього підпункту (безпосередньо таким особам або через Міністерство оборони України, Головне управління Національної гвардії України, Службу безпеки України, Службу зовнішньої розвідки України, Адміністрацію Державної прикордонної служби України, Міністерство внутрішніх справ України, Національну поліцію України, Управління державної охорони України, Адміністрацію Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, через органи управління інших утворених відповідно до законів України військових формувань, їх з'єднання, військові частини, підрозділи, установи або організації, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету), у розмірі, фактично використаному на такі цілі, та на відшкодування документально підтверджених витрат таких благодійників, пов'язаних із наданням зазначеної благодійної допомоги.

<sup>85</sup> Лист ДПС від 09.02.2023 № 1883/5/99-00-24-01-01-05.

**34 ФО, яких не включено до Реєстру волонтерів, нараховано 1 142,4 тис. грн і виплачено 1 146,3 тис. грн доходу. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло, за розрахунками, 17,1 тис. грн військового збору.**

Крім того, виявлено: Благодійною організацією „Благодійний фонд „Хелп (Провайдід Бай Крилов Фемелі)“ у 2022 році **нараховано, але не виплачено одній ФО-благодійнику дохід у розмірі 16,1 тис. грн, іншій ФО виплачено, але не нараховано дохід у розмірі 20 тис. грн, що свідчить про неправильне заповнення додатка 4ДФ податкового розрахунку.**

**6. Через несвоєчасне внесення змін до постанови № 1161 доходи військовослужбовців та інших осіб, зазначених в абзаці третьому підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, у вигляді грошового забезпечення оподатковувались у повному обсязі. Водночас з 09.07.2022 суми грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями<sup>86</sup>, підлягали звільненню від оподаткування згідно із Законом № 2308.**

Так, аудитом в ГУ ДПС у Львівській області встановлено перерахування податковими агентами **185,2 млн грн військового збору, нарахованого з отриманих з 09.07.2022 по вересень 2022 року включно 12 347,9 млн грн доходів (грошового забезпечення) військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях.**

Таким чином, **незабезпечення ДПС належної організації та здійснення її територіальними органами постійного контролю за поданням платниками військового збору податкової звітності, залученням до оподаткування всіх платників у разі отримання ними доходів, які підлягають оподаткуванню військовим збором, призводить до недонаходжень такого збору до державного бюджету.**

## **5. СТАН ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ НАРАХУВАННЯ ТА СВОЄЧАСНІСТЮ СПЛАТИ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ**

Відповідно до пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу контролюючі органи мають право проводити камеральні та документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Протягом 2020–2022 років (табл. 4) територіальними органами ДПС проведено 11 760,8 тис. камеральних перевірок податкової звітності,

---

<sup>86</sup> За ознакою доходів 187 відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб (додаток 2 до Порядку № 4).

65 тис. фактичних перевірок та 6,2 тис. документальних перевірок платників військового збору.

Таблиця 4

**Кількість проведених територіальними органами ДПС камеральних,  
документальних і фактичних перевірок**

Вид перевірки	Кількість			
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Разом
Камеральні перевірки податкових декларацій про майновий стан і доходи	920 560	861 592	566 692	2 348 844
Камеральні перевірки податкових розрахунків	3 386 337	3 452 640	2 572 968	9 411 945
Документальні перевірки	2 454	2 802	991	6 247
Фактичні перевірки	16 565	26 764	21 688	65 017

*5.1. Аналіз та оцінка стану проведення податковими органами камеральних перевірок податкової звітності*

Згідно з підпунктом 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі, зокрема, даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків).

За даними ДПС, протягом 2020–2022 років територіальними органами ДПС камеральні перевірки податкових декларацій про майновий стан і доходи проводились відповідно до пункту 76.1 статті 76 Податкового кодексу.

За результатами проведених **2 348,8 тис.** камеральних перевірок податкових декларацій про майновий стан і доходи (табл. 5) територіальними органами ДПС порушення платниками військового збору податкового законодавства **встановлено лише у 0,01 відс. проведених перевірок і донараховано 30,9 млн грн, з яких узгоджено 19,1 млн грн, або 61,8 відсотка.**

Таблиця 5

**Результати проведених протягом 2020–2022 років територіальними органами ДПС камеральних перевірок податкових декларацій про майновий стан і доходи**

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Разом
Кількість поданих податкових декларацій	920 560	861 592	566 692	2 348 844
Кількість проведених камеральних перевірок	920 560	861 592	566 692	2 348 844
рівень проведення перевірок, відс.	100	100	100	100
Кількість перевірок, за якими встановлено порушення та винесено ППР	162	119	58	339
відс. у загальній кількості камеральних перевірок	0,02	0,01	0,01	0,01
Сума донарахованого військового збору (основний платіж), тис. грн	334,8	29 045,5	472,1	29 852,4
Застосовано штрафних санкцій, тис. грн	9,8	1 019,1	21,8	1 050,7
Разом донарахування військового збору (основний платіж із штрафними санкціями), тис. грн	344,6	30 064,5	493,9	30 903
Узгоджена сума, тис. грн	310,9	18 316	471,9	19 098,8
рівень узгодження, відс.	90,2	60,9	95,6	61,8
Неузгоджена сума, тис. грн	33,7	11 748,5	22	11 804,2
відс. неузгодженої суми	9,8	39,1	4,4	38,2

Протягом періоду, що досліджувався, з метою створення сприятливих умов для платників податків, виконання норм Податкового кодексу щодо



забезпечення якісного проведення деклараційної кампанії, дотримання платниками вимог податкового законодавства, згідно з якими окремі категорії громадян зобов'язані подати річну податкову декларацію про майновий стан і доходи та визначити податкові зобов'язання з ПДФО і військового збору, ДПС щороку відповідними наказами<sup>87</sup> затверджувалися плани організаційних заходів з питань забезпечення проведення якісної кампанії декларування громадянами та самозайнятими особами доходів.

Переліки громадян, які, за даними Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, отримували доходи, що відповідно до норм Податкового кодексу передбачають обов'язок подання податкової декларації про майновий стан і доходи („ймовірні” декларанти), доводились до територіальних органів листами ДПС та розміщувались у АІС „Податковий блок”.

Аудитом встановлено **незабезпечення протягом 2020–2022 років окремими територіальними органами ДПС вжиття контрольних заходів щодо залучення ФО до декларування отриманих ними доходів**, визначених наказами ДПС:

- ГУ ДПС у Вінницькій області з 9 722 доведених протягом 2020–2022 років до відпрацювання „ймовірних декларантів” залучено до оподаткування 8 261 ФО (85 відс.), до державного бюджету надійшло 23 483,7 тис. грн військового збору, однак через **непроведення контрольних заходів не залучено до декларування 1 102 ФО** (13 відс.), як наслідок, до державного бюджету **не надійшло**, за розрахунками, **1 768,3 тис. грн військового збору**;

- ГУ ДПС у Дніпропетровській області щодо доведених до відпрацювання 188 ФО, якими протягом 2020–2021 років отримано 45 410,2 тис. грн доходів від продажу об'єктів рухомого майна, та 753 ФО – 119 355,6 тис. грн доходів від отримання спадщини/дарування **контрольні заходи** в частині оподаткування зазначених сум доходів з 18.03.2020 по 22.02.2023 **не здійснювалися**, як наслідок, до державного бюджету **не надійшло**, за розрахунками, **1 056,7 тис. грн** за 2020 рік та **1 414,7 тис. грн** за 2021 рік **військового збору**.

*Довідково.* За поясненням ГУ ДПС у Вінницькій та Дніпропетровській областях, причина нездійснення контрольних заходів – мораторій на проведення податковими органами документальних перевірок (пункт 52<sup>2</sup> підрозділу 10 розділу ХХ Податкового кодексу). Після закінчення дії мораторію, враховуючи зупинення перебігу строків давності, податковими органами до цих ФО буде вжито усіх необхідних контрольних-перевірочних заходів, передбачених чинним законодавством.

Територіальними органами ДПС протягом 2020–2022 років **проведено також 9 411,9 тис.<sup>88</sup> камеральних перевірок податкових розрахунків.**

<sup>87</sup> Від 08.01.2020 № 1 „Про проведення кампанії декларування громадянами доходів, отриманих у 2019 році”, від 04.01.2021 № 1 „Про проведення кампанії декларування громадянами доходів, отриманих у 2020 році” та від 04.01.2022 № 1 „Про проведення кампанії декларування громадянами доходів, отриманих у 2021 році”.

<sup>88</sup> 2020 рік – 3 386,3 тис., 2021 рік – 3 452,6 тис., 2022 рік – 2 573 тис. перевірок.

За інформацією ДПС, **особливістю камеральної перевірки даних щодо нарахування (перерахування) військового збору, відображених у податковому розрахунку, є те, що за її результатами донарахування не здійснюються та ППР не виносяться.** Встановити порушення чинного законодавства податковими агентами в частині повноти нарахування та сплати військового збору можливо лише під час проведення відповідно до обмежень, встановлених Податковим кодексом, документальної перевірки на підставі первинних документів та відомостей щодо нарахованих доходів.

Аудитом встановлено **незабезпечення ГУ ДПС у Вінницькій області протягом 2020–2022 років належного виконання повноважень, визначених підпунктами 19<sup>1</sup>.1.1–19<sup>1</sup>.1.2 пункту 19<sup>1</sup>.1 статті 19<sup>1</sup>, підпунктом 21.1.2 пункту 21.1 статті 21 Податкового кодексу, у частині контролю за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до державного бюджету військового збору:**

- у **116 із 148 випадків платниками, які виконують функції податкового агента, не перераховано/занижено військовий збір, що підлягав сплаті до державного бюджету, на суму 2 520,9 тис. грн;**

- у **12 із 22 випадків** податковими агентами відповідно до додатка 4ДФ податкового розрахунку **нараховано 89 тис. грн військового збору (підлягав сплаті), який не перераховано до державного бюджету.**

Під час аудиту Рахункової палати за результатами **вжитих ГУ ДПС заходів у 97 випадках податковими агентами сплачено до державного бюджету 953 тис. грн військового збору.**

Отже, територіальними органами ДПС не забезпечено вжиття в повному обсязі заходів щодо залучення ФО до декларування отриманих ними доходів та контролю за повнотою і своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету.

## *5.2. Аналіз та оцінка стану проведення податковими органами документальних перевірок платників податків*

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є, зокрема, своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом податків та зборів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків (підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу).

За інформацією ДПС, територіальними органами ДПС у 2020–2022 роках **проведено 6,2 тис. документальних перевірок платників**

військового збору, за якими встановлено порушення та винесено ППР, за результатами яких **донараховано 132,8 млн грн** (92,9 млн грн основного платежу, 30,4 млн грн штрафних санкцій та 9,5 млн грн пені) військового збору. З платниками військового збору **узгоджено 73,5 млн грн** грошових зобов'язань (55,3 відс. донарахувань), з яких **до державного бюджету надійшло 41,4 млн грн** (лише 31,1 відс. донарахованих та 56,3 відс. узгоджених сум) (додаток 3). При цьому рівень сплати донарахованих грошових зобов'язань за результатами документальних перевірок, при зменшенні у 2021 році порівняно з 2020 роком з 22,5 до 14,3 відс., у 2022 році зріс до 70,7 відсотка. Водночас у ГУ ДПС у Львівській області рівень сплати донарахованих сум протягом періоду, що досліджувався, мав щорічну тенденцію до зменшення: 84,7, 47,6 та 25,3 відс. відповідно.

Кількість проведених планових перевірок (1,6 тис.) становила 25,8 відс. загальної кількості документальних перевірок, за якими встановлено порушення та винесено ППР (6,2 тис.), що на 3 тис. менше, ніж кількість позапланових перевірок (4,6 тисячі).

*Довідково. За інформацією ДПС, під час проведення документальних перевірок встановлено такі основні порушення:*

*неподання до податкових органів податкових декларацій про майновий стан і доходи; заниження чистого оподаткованого доходу ФОП від здійснення господарської діяльності, який є базою оподаткування військовим збором;*

*несплата та/або несвоєчасна сплата податковим агентом самостійно нарахованих сум;*

*заниження загального оподаткованого доходу ФО внаслідок неподання податкової декларації про майновий стан і доходи, зокрема, доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого та/або нерухомого майна, у вигляді додаткового блага (проценти (анульований)) борг за отриманими кредитами.*

Формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників і визначення критеріїв ризику діяльності платників податків, які поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний), здійснюється ДПС відповідно до Порядку № 524.

Згідно з пунктом 1 розділу II Порядку № 524 у структурі плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків передбачено, зокрема, розділ I „Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб”, розділ III „Документальні планові перевірки платників податків – фізичних осіб” та розділ IV „Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”, який формується на підставі сукупності ризиків несплати зазначених податків, зборів і платежів.

При цьому, оскільки Порядок № 524 не містить вимоги про врахування ризиків щодо заниження надходжень зі сплати військового збору, при відборі платників податків – юридичних осіб для формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок за розділом I перевірки

з питань правильності нарахування, обчислення та сплати військового збору проводились лише на підставі документів з оплати праці.

Так, за результатами вибіркового аналізу переліків документів (використання трудових договорів, відомостей щодо нарахування заробітної плати, штатних розкладів, банківських виписок за рахунками, касових книг і первинних касових документів), які опрацьовувалися ГУ ДПС у Дніпропетровській області при проведенні документальних перевірок **восьми суб'єктів господарювання – виробників, встановлено, що в жодному випадку не аналізувалися дані документів з виробництва продукції (надання послуг) та кількості задіяних працівників.** За результатами таких перевірок **донарахування та перерахування військового збору не здійснювалися,** випадки невідповідності кількості працівників роботодавця обсягам виробництва (виконаних робіт, наданих послуг) і середніми показниками за відповідним видом економічної діяльності не встановлено. Аналіз результативності документальних перевірок ГУ ДПС відповідно до розділів I і IV плану-графіка проведення документальних перевірок засвідчив більшу ефективність планових перевірок за розділом IV (середній показник надходжень донарахованих сум військового збору до бюджету у 2020–2022 роках на одну проведену перевірку становив 4,57, 8,6 і 65,68 тис. грн відповідно), ніж за розділом I (3,45, 0,41 і 0,87 тис. грн відповідно).

*Довідково.* За поясненням ГУ ДПС у Дніпропетровській області, на даний час немає методології визначення податкових зобов'язань шляхом співставлення обсягів виробництва, характеристик виробничих потужностей, кількості використаних матеріалів тощо з чисельністю найманих працівників та законодавчо не передбачено визначення податкових зобов'язань за непрямыми методами.

Серед причин, які зумовили різницю показників ефективності за результатами документальних планових перевірок з питань контролю за повнотою та достовірністю визначення податкових зобов'язань з військового збору, – **відмінність у відборі платників податків при формуванні планів-графіків за I і IV розділом:** до критеріїв відбору платників до розділу IV належать не тільки **ризики заниження нарахування та виплати доходів** за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів (101 – заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 – виплати відповідно до умов цивільно-правового договору)<sup>89</sup>, а і **відповідність кількості найманих працівників на сільськогосподарських та будівельних підприємствах обсягам земельних ділянок, задіяних у їх виробничій діяльності.**

Встановлено, що лише близько **43 відс. документальних перевірок,** проведених протягом 2020–2022 років Східним МУ ДПС по роботі з ВПП, **були результативними,** при цьому **99,9 відс. донарахованої суми військового збору (5 505,3 тис. грн) оскаржено,** до державного бюджету **надійшло лише 0,5 тис. гривень.** За інформацією Східного МУ ДПС по роботі з ВПП<sup>90</sup>, станом на 31.12.2022 процедура адміністративного та

<sup>89</sup> У сумі понад 40 мінімальних зарплат (високий ступінь ризику), від 20 до 40 мінімальних зарплат (середній ступінь ризику) без утримання, перерахування до бюджету ПДФО, військового збору та/або єдиного внеску.

<sup>90</sup> Лист від 30.03.2023 № 2125/8/32-00-07-08.

судового оскарження триває щодо 97,1 відс. донарахувань (5 347,7 тис. грн), за результатами судового оскарження (Верховним Судом прийнято остаточне судове рішення) скасовано 157 тис. грн донарахованого військового збору.

Пунктом 55.1 статті 55 Податкового кодексу визначено, що податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства.

За інформацією ДПС, протягом 2020–2022 років **761 платником** військового збору за ККДБ 11011000 та 11011001 до ДПС **подано 788 скарг** на суму 86,8 млн грн, з яких **розглянуто 686 скарг** (87,1 відс. їх загальної кількості) на суму 69,6 млн грн (80,2 відс. загальної суми оскарження), залишено без розгляду 78 скарг (9,9 відс.) на суму 9,6 млн грн (11 відс.), за 24 скаргами (3 відс.) на суму 7,6 млн грн (8,8 відс.) оскарження триває.

Із розглянутих ДПС 686 скарг платників військового збору 528 скарг (**77 відс.**) на суму 55,3 млн грн (79,5 відс. загальної суми розглянутих скарг) залишено без змін, 88 скарг (**12,8 відс.**) на суму 8,2 млн грн (11,8 відс.) **задоволено на користь платників**, 70 скарг (**10,2 відс.**) **задоволено частково**: на суму 1,3 млн грн (1,9 відс.) залишено без змін і 4,7 млн грн (6,8 відс.) скасовано на користь платників.

З урахуванням строків давності, визначених статтею 102 Податкового кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу в будь-який момент після отримання такого рішення (пункт 56.18 статті 56 Податкового кодексу).

Протягом 2020–2022 років **судами розглянуто 617 справ** щодо оскарження платниками військового збору рішень контролюючих органів на суму 37,3 млн грн, з яких рішення **на користь ДПС** прийнято у 254 справах (**41,2 відс. розглянутих**) на суму 12,2 млн грн (32,8 відс. оскаржуваної суми), **на користь платників** – у 363 справах (**58,8 відс.**) на суму 25,1 млн грн (67,2 відсотка).

Отже, територіальними органами ДПС не забезпечено належної якості матеріалів та необхідного рівня претензійно-позовної роботи щодо надходжень донарахованих грошових зобов'язань за результатами документальних перевірок, що призвело до незначної сплати донарахованих грошових зобов'язань. Як наслідок, 91,4 млн грн військового збору не надійшло до державного бюджету, а за результатами оскарження **58,8 відс. справ судами прийнято на користь платників**.

### *5.3. Аналіз та оцінка стану проведення податковими органами фактичних перевірок платників податків*

**Фактичною вважається перевірка**, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності цього платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом, зокрема, щодо **дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору**,

**оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)** (підпункт 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу).

За даними ДПС, протягом 2020–2021 років територіальними органами ДПС проведено **65 тис. фактичних перевірок** (табл. б), за результатами яких застосовано 2 895,4 млн грн штрафних санкцій.

Таблиця 6

**Результати проведених територіальними органами ДПС фактичних перевірок протягом 2020–2022 років**

Рік	Кількість перевірок	Застосовано штрафних санкцій, млн грн	Кількість виявлених найманих осіб	Кількість виявлених найманих осіб, трудові відносини з якими оформлено під час перевірки	
2020	16 565	565	952	1 214	
2021	26 764	878,2	904	2 691	
2021 до 2020	кількість	10 199	313,2	-48	1 477
	відс.	61,6	55,4	-5	121,7
2022	21 688	1 452,2	885	1 109	
2022 до 2021	кількість	-5 076	574	-19	-1582
	відс.	-19	65,4	-2,1	-58,8
Всього	65 017	2 895,4	2 741	5 014	

За результатами фактичних перевірок виявлено 2 741 найману особу. При постійному зростанні застосованих штрафних санкцій, кількість виявлених найманих осіб мала тенденцію до зменшення: 2021 рік – на 48 осіб (5 відс.), 2022 рік – на 19 осіб (2,1 відсотка).

Кількість виявлених найманих осіб, трудові відносини з якими оформлено під час фактичних перевірок, становила 5 014 чоловік. При цьому у 2021 році оформлено на 1 477 працівників (21,7 відс.) більше, ніж у 2020 році, у 2022 році (1 109) – на 1 582 менше (58,8 відс.), ніж у 2021 році.

**Аудитом встановлено невикористання ГУ ДПС у Вінницькій області інформації**, можливість застосування якої передбачено підпунктом 72.1.6<sup>91</sup> пункту 72.1 статті 72 та підпунктом 83.1.6<sup>92</sup> пункту 83.1 статті 83 Податкового кодексу, що негативно впливає на ефективність контролю за дотриманням платниками чинного законодавства.

Так, за результатами співставлення даних щодо фактичної сплати військового збору з даними, розміщеними у відкритому доступі, зокрема на вебпорталі уповноваженого органу з питань закупівель (електронна система „Прозорро”<sup>93</sup>, публічний модуль аналітики ВІ Prozorro<sup>94</sup>), встановлено окремі

<sup>91</sup> Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

<sup>92</sup> Для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є податкові консультації, інші матеріали, отримані в порядку та спосіб, передбачені Податковим кодексом або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

<sup>93</sup> prozorro.gov.ua.

<sup>94</sup> bi.prozorro.org/sense/app/2595af2b-985f-4771-aa36-2133e1f89df0/sheet/96f116b3-2b05-4eff-b7d7-400ff1231621/state/analysis, за даними найбільш популярних кодів Класифікатора CPV у сфері будівництва: 45000000-7 „Будівельні роботи та поточний ремонт”, 45210000-2 „Будівництво будівель”, 45453000-7 „Капітальний ремонт і реставрація”.

випадки використання протягом 2020–2022 років сімома платниками військового збору Вінницької області, які здійснювали будівельні роботи, праці найманих працівників без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до державного бюджету. Як наслідок, **військовий збір не перераховувався** до державного бюджету та/або його сума, за розрахунками, **62,8 тис. грн** не відповідала обсягам заробітної плати згідно з обсягами виконаних робіт за даними звітів про публічні закупівлі.

Таким чином, **через неналежний контроль ДПС за діяльністю її територіальних органів, неефективну контрольню-перевірочну роботу за дотриманням платниками військового збору вимог податкового законодавства, ФО не здійснювались** декларування отриманих ними доходів та нарахування і сплата військового збору. Крім того, рівень надходжень донарахованих сум до державного бюджету був низький.

## **6. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ЩОДО ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ ДО БЮДЖЕТУ**

Механізм подання відповідно до Податкового кодексу та Закону України „Про інформацію” суб’єктами інформаційних відносин контролюючим органам інформації про платників податків, об’єкти оподаткування та об’єкти, пов’язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів визначено Порядком № 1386<sup>95</sup>.

*Довідково.* Відповідно до пункту 6 Порядку № 1386 органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування та інші суб’єкти інформаційних відносин подають ДПС та/або її територіальним органам за місцезнаходженням інформацію про платників податків, пов’язану з їх реєстрацією, нарахуванням та сплатою податків і зборів, а також контролем за дотриманням податкового законодавства, зокрема, територіальні органи Мін’юсту – про приватних нотаріусів, зокрема про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення приватного нотаріуса, адресу робочого місця (контори) приватного нотаріуса та її зміну; органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи - підприємці, податкові агенти – про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на їх користь, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування з розбивкою за місяцями звітного кварталу.

За інформацією ДПС, окремого інформаційного обміну та взаємодії з питань адміністрування військового збору між ДПС та іншими заінтересованими органами виконавчої влади не передбачено, оскільки адміністрування військового збору ДПС здійснювалося в тісній взаємодії з адмініструванням ПДФО. Під час виконання функцій з адміністрування

<sup>95</sup> Абзац перший пункту 1 Порядку № 1386 із змінами, внесеними згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 18.11.2022 № 1290 „Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 21 грудня 2011 р. № 1386”, яка набрала чинності з 22.11.2022.

податків, які впливають на об'єкт оподаткування військовим збором, територіальні органи ДПС взаємодіють з обласними державними адміністраціями, зокрема:

- ГУ ДПС у Закарпатській області забезпечено участь у роботі обласної комісії з питань погашення заборгованості із заробітної плати, пенсій, стипендій, інших соціальних виплат та податкового боргу, створеної розпорядженням Закарпатської обласної державної адміністрації від 02.11.2021 № 917 „Про склад обласної комісії з питань погашення заборгованості із заробітної плати, пенсій, стипендій, інших соціальних виплат та податкового боргу”, на засіданнях якої розглядалися питання щодо платників податків, які виплачують заробітну плату нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, та платників, які мають заборгованість з виплати заробітної плати, пенсій, стипендій, інших соціальних виплат та податкового боргу, оскільки ці чинники значно впливають на розмір, нарахування та своєчасність сплати військового збору;

- ГУ ДПС у Львівській області – у роботі обласної робочої групи з питань легалізації виплати заробітної плати та зайнятості населення, створеної розпорядженням Львівської обласної державної адміністрації від 17.06.2021 № 507/0/5-21 „Про утворення обласної робочої групи з питань легалізації виплати заробітної плати та зайнятості населення”, на засідання якої запрошувалися суб'єкти господарювання, що виплачували заробітну плату менше та/або на рівні законодавчо встановленого мінімуму.

### *6.1. Аналіз та оцінка стану взаємодії державних органів у сфері трудових відносин*

Механізм інформаційної взаємодії з метою обміну відомостями про використання праці неоформлених працівників та порушення законодавства про працю між ПФУ і ДПС (на центральному рівні) та органами ПФУ і ДПС (на територіальному рівні) для забезпечення реалізації їх повноважень визначено Порядком № 11-1. Відомості, що використовуються суб'єктами інформаційного обміну для виконання встановлених функцій, надаються на центральному рівні – в електронному вигляді; на територіальному рівні – на паперових носіях (пункт 3 розділу І).

За повідомленням ПФУ<sup>96</sup>, **обмін інформацією щодо відомостей про використання праці неоформлених працівників і порушення законодавства про працю здійснюється на рівні територіальних органів ПФУ та ДПС у паперовому вигляді.**

Відповідно до вимог Порядку № 11-1 територіальними органами ПФУ систематично надавались територіальним органам ДПС дані про страхувальників, які нараховували заробітну плату нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за основним місцем роботи, подавали повідомлення про прийняття працівника на роботу, але не

---

<sup>96</sup> Лист ПФУ від 26.01.2023 № 2800-040103-5/4212.



відображали даних про нараховану йому заробітну плату за відповідний місяць та дату закінчення трудових відносин.

Так, протягом 2020–2022 років територіальними органами ПФУ до територіальних органів ДПС надано дані щодо:

116,9 тис. страхувальників, які нарахували 689,2 тис. застрахованим особам заробітну плату нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за основним місцем роботи<sup>97</sup>;

60 тис. страхувальників, які подали повідомлення про прийняття 116,5 тис. працівників на роботу, але не відобразили даних про нараховану їм заробітну плату за відповідний місяць та дату закінчення трудових відносин.

Територіальними органами ДПС після опрацювання цієї інформації результати щодо встановлених порушень надавались територіальним органам ПФУ, які узагальнювали отриману інформацію в розрізі виявлених ознак порушень і надсилали її ПФУ.

Встановлено, що за підсумками опрацювання інформації територіальних органів ПФУ щодо страхувальників, які протягом 2020–2022 років подали повідомлення про прийняття працівника на роботу, але не відобразили даних про нараховану йому заробітну плату на відповідний місяць та дату закінчення трудових відносин:

- ГУ ДПС у Дніпропетровській області: 3,8 тис. із 5,1 тис. платників подано уточнюючу податкову звітність та нараховано і перераховано 126 тис. грн військового збору;

- ГУ ДПС у м. Києві у 7 із 522 платників порушення підтверджено. Інформація, отримана від ГУ ПФУ у м. Києві, використовувалася при формуванні пропозицій до плану-графіка проведення документальних планових перевірок як один з ризиків порушення законодавства (на 2023 рік включено 19 юридичних осіб та 35 ФО, щодо яких надано інформацію про можливі порушення законодавства);

- ГУ ДПС у Львівській області у 850 із 1 646 платників порушення підтверджено;

- ГУ ДПС у Закарпатській області: 40 із 334 платників подано уточнюючу податкову звітність, у тому числі 17 платниками нараховано і перераховано 3,8 тис. грн військового збору, ще у 192 платників не підтверджено порушень або порушення усунуто шляхом скасування повідомлень про прийняття працівників на роботу;

- Східним МУ ДПС по роботі з ВПП: 19 із 455 платників подано уточнюючу податкову звітність, у 6 платників порушень не встановлено, щодо трьох отримано листи про неможливість надати запитувану інформацію через велику кількість працюючих та відсутність ідентифікації працівників. Порушень при сплаті військового збору не встановлено.

**Отже, відсутність взаємодії між ПФУ та ДПС (на центральному рівні) всупереч вимогам розділу IV Порядку № 11-1 унеможлиблює**

---

<sup>97</sup> Крім тих, які у звітності заповнили ознаку „неповний робочий час”, та тих, які розпочали та закінчили трудові відносини у звітному місяці.

**узагальнення даних щодо результатів відпрацювання відомостей про використання праці неоформлених працівників та встановлених порушень і, як наслідок – здійснення оцінки результативності взаємодії ПФУ та ДПС і їх територіальних органів.**

*6.2. Аналіз та оцінка стану взаємодії державних органів у сфері охорони праці*

Підпунктом 6 пункту 4 Положення про Державну службу України з питань праці, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.02.2015 № 96 (із змінами), встановлено: Держпраці відповідно до покладених на неї завдань здійснює державний контроль за додержанням законодавства про працю юридичними особами, у тому числі їх структурними та відокремленими підрозділами, які не є юридичними особами, та фізичними особами, які використовують найману працю.

За інформацією Держпраці<sup>98</sup>, інспекторами праці протягом 2020–2021 років та січня–лютого 2022 року за результатами проведених перевірок виявлено 15,6 тис. порушень з оплати праці, що становить 42,3 відс. загальної кількості виявлених порушень (36,9 тисячі).

*Довідково.* Враховуючи обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду (контролю), встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 13.03.2022 № 303 „Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану”, та відповідно до окремого доручення в. о. Голови Держпраці від 04.05.2022 № Д-75/1/4.1-22 щодо консультаційної підтримки роботодавців та запобігання порушенням прав працівників, при розгляді звернень громадян територіальні органи Держпраці проводять інформаційно-роз’яснювальну роботу з роботодавцями щодо ефективних засобів дотримання законодавства та запобігання можливим його порушенням.

З метою консолідації зусиль Держпраці та ДПС щодо формування сприятливого середовища на ринку праці, забезпечення взаємодії для організації та проведення спільних заходів, спрямованих на детінізацію ринку праці, обміну інформацією та вдосконалення контролю за оформленням трудових відносин з найманими працівниками укладено Меморандум про співробітництво та партнерство між Державною службою України з питань праці та Державною податковою службою України від 02.10.2020, який з 10.02.2022 втратив чинність у зв’язку з укладенням нового Меморандуму про співробітництво та партнерство.

Так само організовано співпрацю і на регіональному рівні між територіальними органами Держпраці та ДПС.

Крім того, Держпраці наказом від 28.12.2020 № 169 „Про затвердження складу робочої групи з питань узгодження спільних дій щодо зменшення рівня незадекларованої праці”<sup>99</sup> створено робочу групу з питань узгодження спільних дій щодо зменшення рівня незадекларованої праці, у тому числі у неформальному секторі економіки, та напрацювання шляхів для реалізації за

<sup>98</sup> Лист Держпраці від 10.02.2023 № 552/1/4.1-23.

<sup>99</sup> Втратив чинність відповідно до наказу Держпраці від 21.01.2022 № 33 „Про затвердження складу Міжвідомчої робочої групи з питань узгодження спільних дій щодо зменшення рівня незадекларованої праці, у тому числі у неформальному секторі економіки, та виробничого травматизму і напрацювання шляхів їх реалізації”.

участі представників ДПС, якою схвалено Національний план спільних дій щодо зниження рівня незадекларованої праці на 2021 рік. За інформацією ДПС<sup>100</sup>, результат спільної роботи територіальних органів ДПС та Держпраці – зменшення з 2020 року кількості неоформлених належним чином найманих працівників.

У межах співпраці здійснювались спільні інспекційні та інформаційні кампанії, спрямовані на детінізацію ринку праці та зниження рівня неофіційного працевлаштування, проводиться моніторинг стану незадекларованої праці у суб'єктів господарювання.

**Аудит засвідчив неналежне виконання територіальними органами ДПС повноважень у частині правильності оформлення матеріалів фактичних перевірок, а також відсутність зворотного зв'язку з боку територіальних органів Держпраці, що створює ризики незастосування ними штрафних санкцій, зокрема:**

**- за результатами проведених протягом 2020–2022 років ГУ ДПС у Вінницькій області 110 фактичних перевірок з питань здійснення господарської діяльності без оформлення трудових відносин з найманими працівниками встановлено, що дотримання податкових зобов'язань з військового збору і застосування штрафних санкцій не здійснювалось, відомості щодо встановлених фактів використання праці неоформлених працівників надіслано до Управління Держпраці у Вінницькій області.**

Управлінням Держпраці у Вінницькій області, зокрема, повідомлено (38 листів), що немає підстав для проведення позапланового заходу контролю згідно з актом (повідомленням) ГУ ДПС у Вінницькій області про порушення законодавства про працю та застосування штрафних санкцій без проведення заходу державного контролю; уповноваженою особою ГУ ДПС у Вінницькій області належним чином не засвідчено поданих копій матеріалів фактичних перевірок, що унеможлиблює встановлення їх дійсності та правомірності; неможливо застосувати штрафні санкції через ненадання ГУ ДПС у Вінницькій області належно допустимих доказів на підтвердження допуску зазначеного в акті працівника до роботи без належного оформлення;

**- Управлінням Держпраці у Вінницькій області не поінформовано про встановлені факти порушень трудового законодавства ГУ ДПС у Вінницькій області, а спільні заходи цими органами не проводилися.** Так, за результатами перегляду офіційного вебресурсу Управління інспекційної діяльності у Вінницькій області Центрально-Західного міжрегіонального управління Державної служби з питань праці<sup>101</sup> виявлено відомості про використання ТОВ „АВМ Девелопмент” праці **128 неоформлених належним чином найманих працівників.** Отже, за умови їх роботи щонайменше один місяць при мінімальній заробітній платі у

---

<sup>100</sup> Лист ДПС від 09.03.2023 № 3083/5/99-00-02-02-01-05-1.

<sup>101</sup> <https://zt.dsp.gov.ua/>, що знаходиться у вільному доступі.

2020 році 5000 грн наявні **ризик несплати**, за розрахунками, **військового збору до державного бюджету** на загальну суму **9,6 тис. грн за місяць**.

Фактичні або документальні перевірки ТОВ „АВМ Девелопмент” ГУ ДПС у Вінницькій області протягом 2020–2022 років не проводились, спільні контрольні-перевірочні заходи з Управлінням Держпраці у Вінницькій області щодо дотримання законодавства про працю також не здійснювались;

- ГУ ДПС у Дніпропетровській області у 2021 році надіслано ГУ Держпраці у Дніпропетровській області 30 листів з матеріалами фактичних перевірок, за результатами розгляду яких останнім винесено 6 постанов про накладення штрафу на загальну суму 420 тис. грн за порушення законодавства про працю та зайнятість населення на підставі абзацу другого частини другої статті 265 Кодексу законів про працю; у 2022 році – **29 листів** з матеріалами фактичних перевірок, **на 14 з яких отримано відповідь щодо відсутності підстав** для розгляду справ про накладення штрафів у зв'язку з отриманням копій актів фактичних перевірок;

- Східним МУ ДПС по роботі з ВПП протягом 2021 року за результатами аналізу податкових розрахунків надавалась інформація щодо підприємств, які виплачували заробітну плату в розмірі, нижчому за законодавчо встановлений розмір та середньогалузевий рівень, Держпраці (1 лист); ГУ Держпраці у Дніпропетровській області (3 листи), ГУ Держпраці у Донецькій області (1 лист), ГУ Держпраці у Запорізькій області (1 лист), Дніпропетровській ОДА (4 листи) та Дніпровській міській раді (4 листи), але **відповідей від цих державних органів не отримано**;

- за результатами опрацювання ГУ Держпраці у Київській області інформації, отриманої від ГУ ДПС у м. Києві протягом досліджуваного періоду, встановлено, що **відсоток суб'єктів господарювання, щодо яких територіальним органом Держпраці застосовано фінансові санкції, був незначним** (10,8 відс., ГУ ДПС у м. Києві виявлено порушення у 223 суб'єктів, штрафні санкції ГУ Держпраці у Київській області застосовано до 24 суб'єктів господарювання на загальну суму 2 245,4 тис. грн);

- ГУ ДПС у Закарпатській області **передано** до Західного міжрегіонального управління Держпраці **матеріали 34 перевірок**, за результатами яких встановлено використання найманої праці 58 працівників без оформлення трудових відносин, а також **притягнуто** останнім до **відповідальності суб'єктів господарювання та застосовано 1 804,1 тис. грн штрафних санкцій**. Крім того, представники ГУ ДПС у Закарпатській області входять до Міжвідомчої робочої групи з питань реалізації спільних дій щодо зменшення рівня незадекларованої праці, попередження виробничого травматизму та професійних захворювань, утвореної наказом Західного міжрегіонального управління Держпраці.

Отже, **через неналежне оформлення територіальними органами ДПС матеріалів фактичних перевірок, а також неефективну взаємодію з**

**територіальними органами Держпраці є ризики несплати військового збору до державного бюджету.**

*6.3. Аналіз та оцінка стану взаємодії податкових органів та осіб, уповноважених на вчинення нотаріальних дій*

Статтею 42 Закону № 3425 визначено, що нотаріальні дії вчиняються після їх оплати, а також у передбачених законом випадках після сплати до бюджету податку з доходів фізичних осіб та в день подачі всіх необхідних документів.

Пунктом 1 глави 2 розділу I Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України<sup>102</sup>, затвердженого наказом Мін'юсту від 22.02.2012 № 296/5 (із змінами), теж встановлено, що нотаріальні дії вчиняються після їх оплати, а також у передбачених законом випадках після сплати до бюджету податку з доходів фізичних осіб у день подачі нотаріусу всіх необхідних документів.

За інформацією Мін'юсту<sup>103</sup>, під час вчинення нотаріальних дій нотаріус не виконує функції податкового агента, а лише надає інформацію контролюючим органам у передбачених законодавством випадках.

Відповідно до пункту 172.4 статті 172, пункту 173.4 статті 173, пункту 174.4 статті 174 Податкового кодексу **при вчиненні нотаріальних дій** (посвідчення договорів продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між ФО, продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами) цього договору, видача свідоцтв про право на спадщину та посвідчення договорів дарування) **на нотаріуса покладається обов'язок подання контролюючим органам інформації** про посвідчені ним договори відчуження рухомого та нерухомого майна чи про видачу свідоцтва про право на спадщину, включаючи інформацію про вартість майна та суму сплаченого податку. При цьому **нотаріус у таких правовідносинах не виступає податковим агентом** (стаття 162 Податкового кодексу).

Законом № 3425 визначено: довідки про суму нотаріально посвідчених договорів, які необхідні виключно для встановлення додержання законодавства з питань оподаткування, надаються нотаріусом протягом 10 робочих днів на обґрунтовану письмову вимогу податкового органу, засвідчену гербовою печаткою такого органу (частина дев'ята статті 8). Нотаріус на письмовий запит податкових органів, державного виконавця, приватного виконавця Національного агентства з питань запобігання корупції надає інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом успадкування (частина тринадцята статті 8).

Встановлено, що **ГУ ДПС у Вінницькій та Дніпропетровській областях** з метою залучення до декларування громадян, які отримували доходи від продажу (обміну) нерухомого майна, **надсилались запити**

---

<sup>102</sup> Зареєстровано в Мін'юсті 22.02.2012 за № 282/20595.

<sup>103</sup> Лист від 01.02.2023 № 11807/7940-12-23/37.1.

**приватним нотаріусам** щодо надання пояснень і документальних підтверджень причин неоподаткування доходу від продажу нерухомого майна, але нотаріусами **було відмовлено** в наданні такої інформації з посиланням на статтю 8 Закону № 3425 у частині нотаріальної таємниці **або не надано відповіді** взагалі.

*Довідково.* За інформацією ГУ ДПС у Дніпропетровській області (лист від 03.04.2023 № 12400/5/04-36-24-02-27), ГУ підготовлено проєкт листа до ДПС з проханням сприяти вирішенню на законодавчому рівні питання щодо обов'язкового надання приватними нотаріусами/нотаріальними конторами інформації про посвідчені ними договори відчуження рухомого/нерухомого майна та про видачу свідоцтв про право на спадщину, а також первинних документів.

Аудитом у ГУ ДПС в Одеській області встановлено відображення нотаріусами в податковому розрахунку отримання протягом 2020–2022 років 5 356 ФО доходу внаслідок прийняття спадщини чи дарунку коштів, майна, майнових чи немайнових прав від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення. Ця інформація згідно з пунктом 174.4 статті 174 Податкового кодексу не є податковою звітністю у розумінні глави 2 розділу II Податкового кодексу, оскільки **нотаріус не є податковим агентом** і при поданні до податкового органу інформації про видачу свідоцтва про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування бере до уваги тільки ті розділи податкового розрахунку, які стосуються його як особи, що не має статусу податкового агента. Як наслідок, за відсутності встановленої форми надання такої інформації, відомості в податковому розрахунку **не містять усіх необхідних даних для залучення ФО до декларування отриманих ними відповідних доходів.**

*Довідково.* Зазначене підтверджується судовою практикою, зокрема в ухвалі Вищого адміністративного суду від 14.05.2013 № К/800/4751/13 вказано, що нотаріус при поданні інформації щодо посвідчених договорів чи видачі свідоцтва про право на спадщину не виступає в ролі платника податків – податкового агента. Оскільки нотаріус не є податковим агентом, він при поданні до державного податкового органу інформації про видачу свідоцтва про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування повинен брати до уваги тільки ті розділи податкового розрахунку, які стосуються його як особи, яка не має статусу податкового агента, і подавати таку інформацію в строки, встановлені Податковим кодексом для податкового кварталу.

Слід зазначити, що приватні нотаріуси не подають податкових розрахунків (додатки 4ДФ) до ГУ ДПС у Закарпатській області з 2021 року, що ускладнює виявлення потенційних декларантів.

Аналогічне правило щодо подання інформації нотаріусом діє при посвідченні договорів купівлі-продажу нерухомого майна, в тому числі земельних ділянок (пункт 172.4 статті 172 Податкового кодексу) та рухомого майна (пункт 173.4. статті 173 Податкового кодексу).

Отже, оскільки нотаріус не є податковим агентом, до **нотаріусів не застосовуються** встановлені статтею 119 Податкового кодексу **штрафні (фінансові) санкції** за неподання або несвоєчасне подання, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності.

*Довідково.* Зазначена позиція наведена в затвердженій наказом ДФС від 17.07.2015 № 507 узагальнюючій податковій консультації щодо подання до контролюючого органу фізичними особами, які здійснюють приватну нотаріальну діяльність, інформації про посвідчені договори продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами, продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами), про видачу свідоцтва про право на спадщину та/або посвідчені договори дарування.

З метою залучення до декларування ФО в повному обсязі необхідно забезпечити взаємодію ДПС, зокрема, з Міністерством закордонних справ України (консульствами іноземних держав) у частині одержання інформації про громадян України, які тимчасово працюють на території країн Шенгенської зони та яким видаються робочі візи для роботи за кордоном, Державною прикордонною службою України – про громадян, які одержали робочі візи та перетнули кордон України.

Таким чином, **через неналежну взаємодію та обмін інформацією між ДПС, ПФУ і Держпраці, а також через неподання нотаріусами необхідної інформації не забезпечено ефективного контролю за декларуванням платниками отриманих доходів, що створює ризики неповного та несвоєчасного перерахування військового збору до державного бюджету.**

## ВИСНОВКИ

**1. Військовий збір, який з метою зміцнення обороноздатності держави запроваджено у 2014 році тимчасово, а з 01.01.2015 на невизначений час, став дієвим інструментом визначеної при його запровадженні цілі та забезпечив додаткове залучення до державного бюджету 165,6 млрд грн надходжень станом на 01.01.2023.**

Запровадження військового збору передбачало його цільове призначення (у 2014 році – на забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави, з 01.01.2015 – на реформу Збройних Сил України), однак надходження від справляння цього збору зараховуються до загального фонду державного бюджету.

**Нормативно-правові акти, що регулюють справляння військового збору, фактично дублюють нормативно-правові акти, які регулюють справляння ПДФО.**

За незмінної ставки (1,5 відс.) надходження військового збору до державного бюджету зросли в **13,3** рази – з **2,5** млрд грн у **2014** (з 03.08.2014) до **33,7** млрд грн у **2022** році. Частка надходжень цього збору в податкових надходженнях збільшилася з **0,9** до **3,7** відс., а в надходженнях ПДФО – з **20** до **22,7** відсотка.

**2. Протягом 2020–2022 років прогностичний показник військового збору визначався як складова частина ПДФО. У законах України про Державний бюджет України на 2020–2022 років військовий збір окремо не визначався, а відображався в цілому за ККДБ 11010000 „Податок та збір на доходи фізичних осіб” без деталізації за структурою підкодів.**

**Через відсутність методики прогнозування військового збору протягом шести років (з моменту встановлення (з 03.08.2014) до**

затвердження Методики № 539 (31.08.2020)) його прогнозування окремо взагалі не здійснювалось.

Індикативні показники надходжень військового збору до державного бюджету на 2020–2022 роки визначалися ДПС окремо та доводилися до територіальних органів для забезпечення їх виконання і становили 107,7, 101,2 та 105,8 відс. відповідно.

Станом на 01.01.2023 борг з військового збору збільшився на 34,1 відс. (на 94,7 млн грн, з 277,6 до 372,3 млн гривень). Внаслідок списання боргу з військового збору до державного бюджету не надійшло 37,5 млн гривень.

**3. Нормативно-правову базу, яка визначає правові засади справляння військового збору до державного бюджету, загалом сформовано, при цьому вона дублює норми, що регулюють відносини, пов'язані зі справлянням ПДФО, однак окремі положення нормативно-правових актів потребують удосконалення та узгодження з чинним законодавством.**

Кабінетом Міністрів України не забезпечено своєчасного виконання пункту 2 розділу II „Прикінцеві положення” Закону № 2308 у частині визначення порядку підтвердження статусу осіб, зазначених в абзаці третьому підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором. Так, відповідні зміни до постанови № 1161 Кабінетом Міністрів України внесено постановою від 17.03.2023 № 244 „Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1161”, тобто через 8 місяців з дня набрання чинності Законом № 2308.

Аудит засвідчив, що через несвоєчасне внесення змін до постанови № 1161 доходи військовослужбовців та інших осіб, зазначених в абзаці третьому підпункту 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, у вигляді грошового забезпечення оподатковувалися в повному обсязі, зокрема, в ГУ ДПС у Львівській області податковими агентами перераховано до державного бюджету 185,2 млн грн військового збору, нарахованого з 12 347,9 млн грн доходів (грошового забезпечення), отриманих з 09.07.2022 по вересень 2022 року включно військовослужбовцями та іншими особами, які брали безпосередню участь у бойових діях.

**4. Наявні ризики заниження бази оподаткування військовим збором, відповідно – недонадходження коштів до державного бюджету. Чинний механізм відображення ринкової ціни в договорах купівлі-продажу рухомого майна, які є об'єктом оподаткування військовим збором, недосконалий і не забезпечує зазначення в таких договорах реальної середньоринкової вартості.**

Міністерством економіки України не забезпечено розміщення на своєму офіційному вебсайті розрахунку середньоринкової вартості деяких транспортних засобів, зокрема модельного ряду AUDI, MITSUBISHI, RENAULT, що унеможливорює використання платниками військового збору та посадовими особами територіальних органів ДПС таких відомостей і реалізацію вимог пункту 173.1 статті 173 Податкового кодексу.



**Як наслідок – стійка тенденція до значного зростання протягом останніх років кількості проданих транспортних засобів, у тому числі люксових автомобільних брендів (Porsche, Volkswagen, Infiniti, Tesla тощо), за ціною, що нижче середньоринкової. Зниження вартості транспортних засобів у договорі купівлі-продажу при оформленні операцій з їх продажу порівняно із середньоринковою вартістю, механізм визначення якої затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10.04.2013 № 403 „Про затвердження Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів”, створює ризики недонадходження військового збору до державного бюджету.**

**5. ДПС не забезпечено дієвої організації та здійснення її територіальними органами контролю за повнотою обліку платників військового збору, поданням ними податкової звітності та дотриманням норм законодавства в частині повноти декларування отриманих доходів і своєчасності нарахування (перерахування, сплати) військового збору, що призвело до низької результативності контрольної роботи і недонадходжень, за розрахунками, 6 294,8 тис. грн військового збору до державного бюджету, з яких за результатами вжитих територіальними органами ДПС заходів під час проведення Рахунковою палатою заходу забезпечено надходження до державного бюджету загалом майже 1 млн гривень.**

**5.1. Дані ДПС про кількість платників військового збору є неповними, оскільки не включають ФО, які отримують доходи від продажу (обміну) двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, надання нерухомості в оренду, отримання спадщини.**

Податкові органи також не володіють інформацією про отримані ФО-резидентами доходи, у тому числі шляхом переказу з-за кордону та за межами України (у разі працевлаштування за кордоном), що унеможлиблює здійснення контролю та вжиття заходів щодо залучення ФО до декларування таких доходів та сплати військового збору до державного бюджету.

**5.2. Територіальними органами ДПС не забезпечено дієвого контролю за правильністю заповнення платниками військового збору податкової звітності та повнотою декларування сум доходів, які є об'єктом оподаткування військовим збором.**

За результатами вибіркового дослідження встановлено:

**- сума перерахованого військового збору (313,7 млрд грн) у 9,5 разів перевищує нараховану суму (33,2 млрд грн) такого збору загалом по Україні відповідно до поданих податкових розрахунків за звітні податкові періоди 2020 року;**

**- у 116 випадках протягом 2020–2022 років платниками Вінницької області, які виконують функції податкового агента, не перераховано/знижено військовий збір на суму 2 520,9 тис. грн, у 12 випадках податковими агентами відповідно до додатків 4ДФ податкового розрахунку не перераховано 89 тис. грн військового збору,**

який підлягав сплаті до державного бюджету. **Під час проведення аудиту за результатами вжитих ГУ ДПС у Вінницькій області заходів 97 податковими агентами сплачено 953 тис. грн військового збору;**

- **випадки завищення ФОП у додатку Ф2 „Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою” до податкової декларації про майновий стан і доходи за 2020–2021 роки на 3 573,8 тис. грн витрат на оплату праці та нарахування на заробітну плату порівняно з показниками, відображеними у податкових розрахунках. Під час аудиту Рахункової палати ФОП подано уточнену податкову звітність із виправленими показниками;**

- **факти використання протягом 2020–2022 років платниками податків Вінницької області, які здійснювали будівельні роботи, праці найманих працівників без належного оформлення трудових відносин і виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати та без сплати податків до державного бюджету. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло, за розрахунками, понад 60 тис. грн військового збору;**

- **заниження ТОВ „СМД-ІНВЕСТ” у податкових розрахунках за звітні періоди 2020 року на 4 357,2 тис. грн витрат на оплату праці за результатами фактично виконаних п'яти господарських договорів на виконання будівельних робіт з капітального ремонту, укладених з Департаментом благоустрою та інфраструктури та Департаментом капітального будівництва Дніпровської міської ради, що свідчить про наявність ризиків викривлення показників податкових розрахунків;**

- **факти неподання до ГУ ДПС у Дніпропетровській області податкової декларації про майновий стан і доходи та несплати військового збору ФО, якими у IV кварталі 2021 року отримано доходи від суми списаної заборгованості, за якою минув строк позовної давності, що призвело до недонадходження військового збору до державного бюджету.**

Крім того, встановлено несплату військового збору при нарахуванні 1 142,4 тис. грн доходу, отриманого 34-ма ФО-благодійниками, яких не включено до Реєстру волонтерів, що призвело до недонадходження військового збору до державного бюджету.

**5.3. Через невиконання податковими агентами вимог статті 173 Податкового кодексу у частині надання відомостей про суми нарахованого доходу ФО, а також невикористання територіальними органами ДПС інформації з офіційних джерел для визначення середньоринкової вартості рухомого майна створено ризики заниження в податковій звітності доходів від продажу (обміну) такого майна, які є об'єктом оподаткування військовим збором.**

Аудитом встановлено численні випадки ймовірного заниження вартості легкових автомобілів у договорі купівлі-продажу (оціночної вартості, визначеної згідно із законом) при оформленні операцій з продажу порівняно з їх середньоринковою вартістю. При цьому військовий збір при здійсненні таких операцій розраховувався і сплачувався платниками на підставі вартості, відображеної в договорі купівлі-продажу транспортного засобу.

Як наслідок, лише за 22-ма перевіреними випадками **недонадходження до державного бюджету військового збору** становили, за розрахунками, майже **100 тис. гривень**.

За результатами вибіркового дослідження **встановлено недекларування/заниження** у податковій звітності **доходів** від продажу транспортних засобів та **несплату/сплату** в меншому розмірі військового збору:

- при здійсненні протягом 2019–2022 років продажу об'єктів рухомого майна та **отриманні доходів на загальну суму 771,8 тис. грн ФО не сплачено/сплачено в меншому розмірі військового збору**, що призвело до **недонадходження цього збору до державного бюджету**;

- **РСЦ ГСЦ МВС у Дніпропетровській області як податковим агентом не відображено** в додатку 4ДФ податкових розрахунків, поданих протягом 2021 року, інформації про суми нарахованого та сплаченого військового збору при отриманні у **24 випадках ФО доходів з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна**. Як наслідок, 11 ФО військового збір **перераховано** після оформлення продажу із **запізненням від 61 календарного дня до року**, однією ФО подано податкову декларацію про майновий стан і доходи, за якою станом на 22.02.2023 **обліковується борг з військового збору**, а щодо семи ФО наявні **ризики недонадходжень** такого збору до державного бюджету;

- у **40 випадках ФО** Вінницької області **занижено доходи від продажу (обміну) рухомого майна** у податкових деклараціях про майновий стан і доходи за 2019–2021 роки, за розрахунками, на загальну суму **97 882,2 тис. гривень**. Як наслідок, до державного бюджету **не надійшло 1 380,7 тис. грн військового збору**;

- **ФО Вінницької області (62 відс. загальної кількості) не подано податкових декларацій про майновий стан і доходи та не задекларовано**, за розрахунками, зважаючи на середньоринкову вартість одного транспортного засобу, **29 481,9 тис. грн доходів, отриманих ними** протягом 2019–2021 років **від продажу (обміну) рухомого майна** (від 31 до 267 од.) при проведенні державної реєстрації переходу права власності. Як наслідок, до державного бюджету **не надійшло, за розрахунками, 427,7 тис. грн військового збору**;

- **податковими агентами не повідомлено ГУ ДПС у Вінницькій області** про проведення державної реєстрації переходу права власності протягом 2018–2021 років **одним громадянином** Вінницької області **16 транспортних засобів** та отримання ним доходів за операціями від **продажу (обміну) об'єктів рухомого майна**, за розрахунками, у сумі **8 071 тис. грн, які в поданих громадянином податкових деклараціях про майновий стан і доходи не задекларовано**. Як наслідок, до державного бюджету **не надійшло, за розрахунками, 121 тис. грн військового збору**.

5.4. Протягом 2020–2022 років із **донарахованих 132,8 млн грн** військового збору за результатами документальних перевірок до державного бюджету **надійшло лише 31,2 відс. (41,4 млн гривень)**.

Аудитом встановлено, що тільки близько **43 відс. документальних перевірок**, проведених протягом 2020–2022 років Східним МУ ДПС по роботі з ВПП, були **результативними**. При цьому **99,9 відс. донарахованої суми** військового збору (5 505,3 тис. грн) **оскаржено платниками**, до державного бюджету **надійшло лише 0,5 тис. грн** такого збору.

Через нездійснення територіальними органами ДПС визначених відповідними наказами ДПС з питань забезпечення проведення якісної кампанії з декларування громадянами та самозайнятими особами доходів контрольно-перевірочних заходів **щодо залучення ФО до декларування отриманих ними доходів:**

- ГУ ДПС у Вінницькій області з 9 722 доведених протягом 2020–2022 років до відпрацювання „ймовірних декларантів” **не залучено до декларування 1 102 ФО** (13 відсотків). Як наслідок, до державного бюджету **не надійшло**, за розрахунками, **1 768,3 тис. грн військового збору;**

- ГУ ДПС у Дніпропетровській області щодо доведених до відпрацювання 188 ФО, якими протягом 2020–2021 років отримано 45 410,2 тис. грн доходів від продажу об’єктів рухомого майна, та 753 ФО – 119 355,6 тис. грн доходів від отримання спадщини/дарування **контрольні заходи** в частині оподаткування зазначених сум доходів з 18.03.2020 по 22.02.2023 **не проводилися**. Як наслідок, до державного бюджету **не надійшло**, за розрахунками, **2 471,4 тис. грн військового збору.**

**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 відс. розглянутих) на суму **25,1 млн грн (67,2 відс. оскаржуваних сум) рішення прийнято на користь платників податків.**

**6.** Окремого інформаційного обміну та взаємодії з питань адміністрування військового збору ДПС з іншими заінтересованими органами виконавчої влади не передбачено.

**Через неналежну взаємодію та обмін інформацією між ДПС, ПФУ та Держпраці**, а також ненадання необхідної інформації нотаріусами територіальними органами ДПС **не забезпечено дієвого контролю за декларуванням платниками отриманих доходів, а також за повнотою та своєчасністю перерахування військового збору до державного бюджету.**

**ПФУ та ДПС (на центральному рівні) не забезпечено передбаченої розділом IV Порядку № 11-1 взаємодії, що унеможлиблює здійснення оцінки результативності взаємодії ПФУ і ДПС та їх територіальних органів**, оскільки немає узагальнених даних щодо результатів відпрацювання відомостей про використання праці неоформлених працівників та встановлених порушень законодавства про працю.

**Неналежне виконання** протягом 2020–2022 років територіальними органами ДПС повноважень у частині правильності оформлення матеріалів фактичних перевірок, а також **відсутність зворотного зв’язку з боку територіальних органів Держпраці створює ризики несплати військового збору до державного бюджету та незастосування штрафних санкцій.**

**Внаслідок неінформування у 2020 році Управлінням Держпраці у Вінницькій області ГУ ДПС у Вінницькій області про встановлені факти порушень трудового законодавства, зокрема щодо використання праці 128 неоформлених належним чином найманих працівників ТОВ „АВМ Девелопмент”, наявні ризики несплати військового збору до державного бюджету.**

## **ПРОПОЗИЦІЇ**

1. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту ефективності справляння та результативності контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету надіслати Верховній Раді України протягом 15 днів з дня затвердження.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності справляння та результативності контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету надіслати Кабінету Міністрів України і запропонувати доручити:

2.1. Міністерству фінансів України спільно з Міністерством юстиції України, Міністерством внутрішніх справ України, Фондом державного майна України та іншими заінтересованими органами виконавчої влади розглянути питання розроблення і запровадження правового регулювання оцінки середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів на підставі аналізу фактичних цін продажу цих транспортних засобів для відображення у договорах купівлі-продажу еквівалентної імовірної ціни, за яку може здійснюватися купівля-продаж транспортних засобів певної марки та моделі з відповідним строком експлуатації та пробігом на встановлену дату проведення оцінки.

2.2. Міністерству економіки України розглянути питання розширення переліку марок і моделей транспортних засобів з урахуванням року випуску та пробігу для розрахунку їх середньоринкової вартості з метою забезпечення повноти оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна відповідно до пункту 173.1 статті 173 Податкового кодексу.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати ДПС і рекомендувати:

- розробити і затвердити план заходів щодо виконання пропозицій Рахункової палати, визначити строки виконання і відповідальних осіб;

- розробити і запровадити ефективний механізм взаємодії з державними органами з метою отримання податковими органами інформації, необхідної для залучення до оподаткування платників військового збору, а також здійснення контролю за повнотою декларування отриманих доходів такими платниками;

- запровадити систематичний та ефективний контроль за:

повнотою оподаткування доходів ФО та своєчасністю подання платниками військового збору податкових розрахунків і декларацій про майновий стан і доходи;

якістю та результативністю контрольно-перевірочної роботи територіальних органів ДПС з дотримання платниками військового збору чинного законодавства в частині повноти нарахування та своєчасності сплати такого збору до державного бюджету;

- забезпечити дієву взаємодію з ПФУ та Держпраці при здійсненні контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати військового збору до державного бюджету;

- розробити і затвердити заходи з підвищення результативності претензійно-позовної роботи та підготовки матеріалів за результатами проведених перевірок для їх передачі до суду.

4. Рішення Рахункової палати і Звіт надіслати ГУ ДПС у Вінницькій, Дніпропетровській, Закарпатській, Львівській та Одеській областях, м. Києві, Східному МУ ДПС по роботі з ВПП і рекомендувати розглянути результати аудиту, розробити та вжити невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків у роботі.

Член Рахункової палати

Цезар ОГОНЬ

**Доходи платника податку, які відповідно до пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу  
включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу**

Підпункт	Вид доходу
164.2.1	доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
164.2.2	суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
164.2.3	доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права, у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
164.2.4	частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається згідно з положеннями статей 172–173 Податкового кодексу: - операції з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна, неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості, подільного об'єкта незавершеного будівництва та відступлення прав за договором купівлі-продажу неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості, щодо якого сплачено частково ціну та зареєстровано обтяження речових прав на користь покупця (стаття 172); - операції з продажу або обміну об'єктів рухомого майна (стаття 173);
164.2.5	дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування);
164.2.6	оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом;
164.2.7	сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відс. місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності;
164.2.8	пасивні доходи (крім зазначених у підпунктах 165.1.2 та 165.1.41 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу), доходи у вигляді вигравів, призів;
164.2.9	інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.40 і 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу;
164.2.10	дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна;
164.2.11	сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;
164.2.12	кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

Підпункт	Вид доходу
164.2.13	<p>доходи, що становлять позитивну різницю між: сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду, крім випадків, коли платник податку одночасно передає кошти, отримані з фонду фінансування будівництва, в управління тому самому управителю у той самий або інший фонд фінансування будівництва;</p> <p>сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб внаслідок відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва (у тому числі, якщо таке відступлення здійснено на підставі договору купівлі-продажу), та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду за цим договором;</p>
164.2.14	<p>дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:</p> <p>а) сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю, а також відшкодувань моральної шкоди в розмірі, визначеному рішенням суду, але не вище чотирикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, або в розмірі, визначеному законом;</p> <p>б) відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірних зобов'язань;</p> <p>в) пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;</p> <p>г) суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури або суду, що відшкодовуються державою в порядку, встановленому законом;</p> <p>г) виплати з державного бюджету, пов'язані з виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України.</p>
164.2.15	сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління;
164.2.16	<p>сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), у тому числі, за договорами добровільного медичного страхування та за договором страхування додаткової пенсії, внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою - резидентом за платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються:</p> <p>а) особою-резидентом, що визначається вигодонабувачем (бенефіціаром) за такими договорами;</p> <p>б) одним із членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку;</p> <p>в) роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення платника податку та/або за договорами добровільного медичного страхування в межах 30 відс. нарахованої заробітної плати такому працівнику;</p> <p>г) резидентом Дія Сіті за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення та/або за договорами добровільного медичного страхування платника податку - гіг-спеціаліста в межах 30 відс. нарахованої винагороди такому гіг-спеціалісту;</p>



Підпункт	Вид доходу
164.2.17	<p>дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених статтею 165 Податкового кодексу) у вигляді:</p> <p>а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;</p> <p>б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених Кодексом для оподаткування прибутку підприємств;</p> <p>в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;</p> <p>г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;</p> <p>г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);</p> <p>д) основної суми боргу (кредиту) платника податку (крім суми прощеного (анульованого) основного боргу платника податку за іпотечним кредитом в іноземній валюті, забезпеченим іпотекою житлової нерухомості), прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 25 відс. однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року;</p> <p>е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку, крім сум, зазначених у підпункті 165.1.53 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу;</p>
164.2.18	дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України;
164.2.20	інші доходи, крім зазначених у статті 165 Податкового кодексу.

**Узагальнена інформація щодо продажу ФО другого, третього та наступного об'єкта рухомого майна (легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) у 2019–2022 роках**

Показники	Разом	Роки			
		2019	2020	2021	2022
Кількість продажів легкових автомобілів, мотоциклів, у т. ч. у розрізі ціни продажу:	10 429	1 915	712	2 481	5 321
менше 5 000 грн/відс. у загальній кількості	658/6,3	50/2,6	59/8,3	243/9,8	306/5,8
5 000 грн/відс. у загальній кількості	2 125/20,4	135/7	27/3,8	438/17,7	1 525/28,7
від 5 001 до 6 000 грн/відс. у загальній кількості	293/2,8	21/1,1	18/2,5	100/4	154/2,9
від 6 001 до 10 000 грн/відс. у загальній кількості	1 525/14,6	213/11,1	146/20,5	436/17,6	730/13,7
10 000 грн/відс. у загальній кількості	1 084/10,4	271/14,2	24/3,4	167/6,7	622/11,7
від 10 001 до 15 000 грн/відс. у загальній кількості	1 464/14	250/13,1	137/19,2	440/17,7	637/12
від 15 001 до 20 000 грн/відс. у загальній кількості	778/7,5	226/11,8	65/9,1	133/5,4	354/6,7
від 20 001 до 25 000 грн/відс. у загальній кількості	410/3,9	123/6,4	48/6,7	84/3,4	155/2,9
від 25 001 до 30 000 грн/відс. у загальній кількості	368/3,5	130/6,8	37/5,2	63/2,5	138/2,6
від 30 001 до 40 000 грн/відс. у загальній кількості	370/3,5	110/5,7	34/4,8	81/3,3	145/2,7
від 40 001 до 50 000 грн/відс. у загальній кількості	348/3,3	128/6,7	37/5,2	65/2,6	118/2,2
від 50 001 до 60 000 грн/відс. у загальній кількості	171/1,6	59/3,1	18/2,5	31/1,2	63/1,2
від 60 001 до 80 000 грн/відс. у загальній кількості	230/2,2	78/4,1	16/2,2	46/1,9	90/1,7
більше 80 000 грн/відс. у загальній кількості	605/5,8	121/6,3	46/6,5	154/6,2	284/5,3
Кількість продажів у Дніпропетровській області за ціною 5 000 грн/відс. у загальній кількості	1 957/92,1	124/91,9	27/100	396/90,4	1 410/92,5
Кількість продажів за ціною 10 000 грн:					
у Дніпропетровській області	517	90	12	52	363
у Кіровоградській області	144	4	0	14	126
відс. кількості продажів у Дніпропетровській та Кіровоградській областях за ціною 10 000 грн у загальній кількості	61	34,7	50,0	39,5	78,6
Найменша ціна продажу, грн	x	1 000	760	500	400
Найбільша ціна продажу, грн	x	3 434 251,2	550 000	2 600 074	4 100 000

**Результати проведених територіальними органами ДПС документальних (планових і позапланових) перевірок платників військового збору протягом 2020–2022 років**

тис. грн

Тип перевірки	Кількість перевірок, за якими встановлено порушення та винесено ППР		Сума донарахованого військового збору (основний платіж)		Сума штрафної санкції		Сума пені		Узгоджена сума		у т.ч. сплачено		Неузгоджена сума	
	юридичні особи	ФО	юридичні особи	ФО	юридичні особи	ФО	юридичні особи	ФО	юридичні особи	ФО	юридичні особи	ФО	юридичні особи	ФО
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
планові	200	147	2 398,8	2 932,8	3 328,2	1 121,8	428,4	1,8	3 942,7	1 467,4	1 372,9	696,8	2 212,7	2 589
позапланові	440	1 667	1 387,5	9 876,7	1 875,5	2 610,3	139,6	5	2 941,1	6 252,9	758,3	3 041,5	461,4	6 239,1
<b>2020 рік</b>	<b>640</b>	<b>1 814</b>	<b>3 786,2</b>	<b>12 809,5</b>	<b>5 203,7</b>	<b>3 732,1</b>	<b>568</b>	<b>6,8</b>	<b>6 883,8</b>	<b>7 720,3</b>	<b>2 131,2</b>	<b>3 738,3</b>	<b>2 674,2</b>	<b>8 828,1</b>
планові	1 083	0	29 564,9	0	14 378,7	0	7 081,8	0	18 096,1	0	7 124,3	0	32 929,3	0
позапланові	614	1 105	9 969,7	4 972,5	2 452,2	1 021,2	1 337	75,5	6 360,3	3 591,9	2 354,9	632,2	7 398,7	2 477,3
<b>2021 рік</b>	<b>1 697</b>	<b>1 105</b>	<b>39 534,7</b>	<b>4 972,5</b>	<b>16 830,9</b>	<b>1 021,2</b>	<b>8 418,8</b>	<b>75,5</b>	<b>24 456,4</b>	<b>3 591,9</b>	<b>9 479,2</b>	<b>632,2</b>	<b>40 328</b>	<b>2 477,3</b>
планові	182	0	4 102,7	0	1 279,3	0	372,5	0	3 243,8	0	1 436,3	0	2 510,7	0
позапланові	323	486	24 616,8	3 037,1	1 816,9	516,2	129,4	3,1	24 840,1	2 775,5	23 544,8	397,2	1 723	780,8
<b>2022 рік</b>	<b>505</b>	<b>486</b>	<b>28 719,5</b>	<b>3 037,1</b>	<b>3 096,2</b>	<b>516,2</b>	<b>501,9</b>	<b>3,1</b>	<b>28 083,8</b>	<b>2 775,5</b>	<b>24 981,1</b>	<b>397,2</b>	<b>4 233,7</b>	<b>780,8</b>
<b>Разом планові</b>	<b>1 465</b>	<b>147</b>	<b>36 066,3</b>	<b>2 932,8</b>	<b>18 986,2</b>	<b>1 121,8</b>	<b>7 882,7</b>	<b>1,8</b>	<b>25 282,5</b>	<b>1 467,4</b>	<b>9 933,4</b>	<b>696,8</b>	<b>37 652,8</b>	<b>2 589</b>
<b>Разом позапланові</b>	<b>1 377</b>	<b>3 258</b>	<b>35 974</b>	<b>17 886,3</b>	<b>6 144,6</b>	<b>4 147,7</b>	<b>1 605,9</b>	<b>83,6</b>	<b>34 141,5</b>	<b>12 620,3</b>	<b>26 658</b>	<b>4 070,9</b>	<b>9 583,2</b>	<b>9 497,2</b>
<b>Всього</b>	<b>2 842</b>	<b>3 405</b>	<b>72 040,4</b>	<b>20 819,1</b>	<b>25 130,9</b>	<b>5 269,5</b>	<b>9 488,7</b>	<b>85,4</b>	<b>59 424</b>	<b>14 087,7</b>	<b>36 591,5</b>	<b>4 767,7</b>	<b>47 235,9</b>	<b>12 086,2</b>