

ОНИЩИК Ю. В.,

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри приватного та
публічного права
(Київський національний університет
технологій та дизайну)

ЖУК Л. Б.,

аспірантка кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
(Академія праці, соціальних відносин і
туризму)

УДК 347.73:336.226

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.1.24>**ДОБРОСОВІСНЕ ВИКОНАННЯ ОBOB'ЯЗКУ
ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ВІД ПРИЙНЯТТЯ СПАДЩИНИ**

Стаття присвячена сутності та правовим особливостям виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини.

На підставі чинного законодавства встановлено, що порядок обчислення податку на дохід від прийняття спадщини є різним для резидентів і нерезидентів. Для фізичних осіб-резидентів обчислення податку на дохід від прийняття спадщини передбачає особливості обліку об'єктів оподаткування, на підставі даних яких обчислюється база оподаткування податку на дохід від прийняття спадщини, яка визначається згідно з оціночною вартістю об'єкта спадщини. Надалі до нотаріуса та/або уповноваженої на це посадової особи відповідного органу місцевого самоврядування спадкоємцем подається заява про видачу свідоцтва про право на спадщину. Сплативши платежі, пов'язані із прийняттям спадщини, спадкоємець отримує необхідні документи та може переоформити спадкове майно. Фізичні особи – резиденти, котрі отримують спадщину від фізичної особи – резидента, але не належать до членів сім'ї першого або другого ступеня споріднення, зобов'язані включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок на доходи фізичних осіб за ставкою 5% і військовий збір за ставкою 1,5% із таких доходів.

Спадкоємці-нерезиденти зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини. Якщо майно успадковує фізична особа від нерезидента або спадщина отримується нерезидентом (незалежно від того чи є нерезидент членом сім'ї першого та другого ступенів споріднення), то вартість об'єкта спадщини підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18%. Крім податку на доходи фізичних осіб, спадкоємці-нерезиденти повинні сплатити військовий збір, який становить 1,5% від вартості успадкованого майна. Нерезидент аналогічно резиденту сплачує платежі, пов'язані з оформленням прийняття спадщини. У разі сплати податку на доходи фізичних осіб і військового збору обов'язок спадкоємців-нерезидентів щодо подання податкової декларації вважається виконаним, і податкова декларація не подається.



Констатовано, що добросовісне виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини – це система суспільних відносин між спадкоємцями-платниками податку, органами державної податкової служби та іншими уповноваженими органами щодо обчислення, декларування та сплати податку на дохід, отриманий у спадщину.

Ключові слова: оподаткування, спадщина, дохід, податок, обов'язок зі сплати податку, податкові резиденти, податкові нерезиденти.

Onishchuk Yu. V., Zhuk L. B. Conscientious performance of the obligation to pay tax on income from acceptance of inheritance

The article is devoted to the essence and legal features of the obligation to pay income tax on inheritance.

Based on current legislation, it is established that the procedure for calculating income tax on inheritance is different for residents and non-residents. For resident individuals, the calculation of inheritance income tax involves the peculiarities of accounting for taxable objects, on the basis of which the tax base of inheritance income tax is calculated, which is determined according to the appraised value of the inheritance. Subsequently, the heir submits an application for the issuance of a certificate of the right to inheritance to the notary and / or the authorized official of the relevant local self-government body. After paying the inheritance payments, the heir receives the necessary documents and can re-register the inherited property. Resident individuals who inherit from a resident individual but do not belong to family members of the first or second degree of kinship are required to include the amount of such income in the total annual taxable income and file a tax return for the reporting tax year, and to pay personal income tax at the rate of 5% and military duty at the rate of 1.5% of such income.

In turn, non-resident heirs are required to pay a tax on the notarization of heritage objects. If the property is inherited by a natural person from a non-resident or the inheritance is received by a non-resident (regardless of whether the non-resident is a family member of the first and second degrees of kinship), the value of the inheritance is subject to personal income tax at 18%. In addition to the personal income tax, non-resident heirs must pay a military tax of 1.5% of the value of the inherited property. Like a resident, a non-resident pays payments related to the acceptance of the inheritance. In the case of payment of personal income tax and military duty, the obligation of non-resident heirs to file a tax return is considered fulfilled and the tax return is not filed.

It was stated that conscientious fulfillment of the obligation to pay inheritance tax is a system of public relations between taxpayers' heirs, state tax service bodies and other authorized bodies for calculating, declaring and paying inheritance tax.

Key words: taxation, inheritance, income, tax, tax liability, tax residents, tax non-residents.

Вступ. Одним із актуальних питань оподаткування доходів від прийняття спадщини є добросовісне виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини. Це зумовлено тим, що доходи від прийняття спадщини є особливим видом доходів, оскільки вони включені законодавцем до складу податку на доходи фізичних осіб, однак процедура добросовісного виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини відрізняється від загального порядку добросовісного виконання обов'язку зі сплати податку на доходи фізичних осіб. У зв'язку із цим з'ясування специфіки добросовісного виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини має важливе науково-теоретичне і практичне значення.



Проблеми правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб та окремі питання оподаткування доходів від прийняття спадщини були предметом досліджень таких вчених, як М.А. Бакал, О.О. Головашевич, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, С.В. Пархоменко-Цироцяниця, Н.Ю. Пришва, Л.А. Рябуш, В.О. Рядінська, С.В. Савченко та ін., однак проблема добросовісного виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини досі не є досконало вивченою, що й зумовлює актуальність її детального дослідження.

Постановка завдання. Мета статті – визначити сутність та особливості добросовісного виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини.

Результати дослідження. Добросовісне виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини передбачає, що платник без застосування до нього заходів примусу з боку податкових органів самостійно обчислює, декларує та сплачує суму податку на дохід, отриманий у спадщину. Необхідно відзначити, що обов'язок вважається виконаним належним чином, якщо сума податку сплачена у повному обсязі у встановлений податковим законодавством строк.

Порядок обчислення податку на дохід від прийняття спадщини є різним для резидентів і нерезидентів.

Для фізичних осіб-резидентів обчислення податку на дохід від прийняття спадщини передбачає особливості обліку об'єктів оподаткування. Інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину для податкового розрахунку шокварталу подають до податкового органу нотаріус та/або уповноважена на це посадова особа відповідного органу місцевого самоврядування. У такому податковому розрахунку обов'язково зазначається сума доходу у вигляді вартості успадкованого майна, отриманого платником податку, за ставкою 5% [1]. На підставі даних про об'єкт оподаткування обчислюється база оподаткування податку на дохід від прийняття спадщини, яка визначається згідно з оціночною вартістю об'єкта спадщини.

Проведення оцінки майна є обов'язковим, крім випадків визначення розміру податку при спадкуванні власності, вартість якої оподатковується за нульовою ставкою. При спадкуванні оцінка майна здійснюється для цілей оподаткування з метою визначення суми податку, яку спадкоємцю необхідно сплатити державного бюджету. Оцінка майна та майнових прав, що переходять у спадщину, проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [2].

Згідно зі ст. 3 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» оцінка майна, майнових прав – це процес визначення їх вартості на дату оцінки за процедурою, встановленою нормативно-правовими актами з оцінки майна, і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності [2]. У ст. 5 цього Закону встановлено, що суб'єктами оціночної діяльності є: суб'єкти господарювання – зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач і які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності; органи державної влади й органи місцевого самоврядування, котрі отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності у процесі виконання функцій із управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності й у складі яких працюють оцінювачі [2]. Відповідно до ст. 6 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» оцінювачами можуть бути громадяни України, іноземці й особи без громадянства, котрі склали кваліфікаційний іспит та одержали кваліфікаційне свідоцтво оцінювача [2].

Оцінка майна проводиться на підставі договору, на вимогу однієї зі сторін угоди та за згодою сторін. Договір на проведення оцінки майна укладається у письмовій формі та може бути двостороннім або багатостороннім. Істотними умовами договору на проведення оцінки майна є: зазначення майна, що підлягає оцінці; мета, з якою проводиться оцінка; вид вартості майна, що підлягає визначенню; дата оцінки; строк виконання робіт із оцінки майна; розмір



і порядок оплати робіт; права й обов'язки сторін договору; умови забезпечення конфіденційності результатів оцінки, інформації, використаної під час її виконання; відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання умов договору; порядок вирішення спорів, які можуть виникнути під час проведення оцінки та прийняття замовником її результатів. У випадках проведення незалежної оцінки майна складається звіт про оцінку майна. У випадках самостійного проведення оцінки майна органом державної влади або органом місцевого самоврядування складається акт оцінки майна [2]. У звіті або акті оцінки майна міститиметься характеристика об'єкта та вказана його оціночна вартість. Саме на основі цієї суми й обчислюється податок на дохід від прийняття спадщини. Для цілей оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним у спадщину земельної ділянки як самостійного об'єкта цивільних правовідносин, використовується результат нормативної грошової оцінки такої земельної ділянки, який оформлюється як витяг із технічної документації з нормативної грошової оцінки земель [3]. Після цього до нотаріуса та/або уповноваженої на це посадової особи відповідного органу місцевого самоврядування спадкоємцем подається заява про видачу свідоцтва про право на спадщину.

Відповідно до ст. 19 Закону України «Про нотаріат» за вчинення нотаріальних дій державні нотаріуси справляють державне мито у розмірах, встановлених чинним законодавством. За надання державними нотаріусами додаткових послуг правового характеру, які не пов'язані із вчинюваними нотаріальними діями, а також технічного характеру справляється окрема плата [4]. Розмір ставки державного мита за видачу свідоцтв про право на спадщину та пільги щодо його сплати встановлені Декретом Кабінету Міністрів України «Про державне мито» [5]. У пп. 3 п. 3 ст. 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» передбачено, що за нотаріальні дії, вчинювані державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських Рад народних депутатів за видачу свідоцтва про право на спадщину справляється державне мито у розмірі 2 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (34 грн).

Згідно зі ст. 4 Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від сплати державного мита звільняються громадяни за видачу їм свідоцтва про право на спадщину: на майно осіб, які загинули при захисті СРСР та України, у зв'язку з виконанням інших державних чи громадських обов'язків або з виконанням обов'язку громадянина щодо врятування життя людей, охорони громадського порядку та боротьби із злочинністю, охорони власності громадян або колективної чи державної власності, а також осіб, які загинули або померли внаслідок захворювання, пов'язаного з Чорнобильською катастрофою; на майно осіб, реабілітованих у встановленому порядку; на житловий будинок, пай у житлово-будівельному кооперативі, квартиру, що належала спадкодавцеві на праві приватної власності, якщо вони проживали у цьому будинку, квартирі протягом шести місяців із дня смерті спадкодавця; на житлові будинки у сільській місцевості за умови, що ці громадяни постійно проживатимуть у цих будинках і працюватимуть у сільській місцевості; на вклади в установах Ощадбанку та в інших кредитних установах, на страхові суми за договорами особистого й майнового страхування, облігації державних позик та інші цінні папери, суми заробітної плати, авторське право, суми авторського гонорару та винагород за відкриття, винахід, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, топографії інтегральних мікросхем, сорти рослин і раціоналізаторські пропозиції; на майно осіб фермерського господарства, якщо вони є членами цього господарства [5].

Крім того, від сплати державного мита за вчинення нотаріальних дій, у тому числі і за видачу свідоцтва про право на спадщину, звільняються громадяни: віднесені до першої та другої категорій постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи; віднесені до третьої категорії постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, які постійно проживали до відселення чи самостійного переселення або постійно працюють на території зон відчуження, безумовного (обов'язкового) і гарантованого добровільного відселення, за умови, що вони за станом на 1 січня 1993 р. прожили або відпрацювали у зоні безумовного (обов'язкового) відселення не менше двох років, а у зоні гарантованого добровільного відселення не



менше трьох років; віднесені до четвертої категорії потерпілих внаслідок Чорнобильської катастрофи, які постійно працюють і проживають або постійно проживають на території зони посиленого радіоекологічного контролю, за умови, що за станом на 1 січня 1993 р. вони прожили або відпрацювали в цій зоні не менше чотирьох років; особи з інвалідністю внаслідок Другої світової війни та сім'ї воїнів (партизанів), які загинули чи пропали безвісти, і прирівняні до них у встановленому порядку особи; особи з інвалідністю I та II групи [5].

Згідно зі ст. 31 Закону України «Про нотаріат» приватні нотаріуси за вчинення нотаріальних дій справляють плату, розмір якої визначається за домовленістю між нотаріусом і фізичною або юридичною особою. За вчинення інших дій, покладених на них відповідно до закону, приватні нотаріуси справляють плату, розмір якої визначається законодавством у відповідній сфері. Оплата додаткових послуг правового характеру, що надаються приватними нотаріусами і не належать до вчинюваної нотаріальної дій, провадиться за домовленістю сторін [4].

За формування у Спадковому реєстрі одного реєстраційного запису про видачу свідоцтва про право на спадщину спадкоємець зобов'язаний сплатити суму у розмірі 51 грн [6]. Плата за формування у Спадковому реєстрі одного реєстраційного запису про видачу свідоцтва про право на спадщину не справляється з: осіб з інвалідністю I та II груп, осіб з інвалідністю внаслідок Другої світової війни та прирівняних до них осіб; громадян, віднесених законом до I-ї категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи; дітей-сиріт; непрацездатних за віком; громадян, що успадковують майно осіб, які загинули при захисті України, у зв'язку з виконанням інших державних чи громадських обов'язків або з виконанням обов'язку громадянина щодо врятування життя людей, охорони громадського порядку та боротьби зі злочинністю, охорони приватної власності або колективної чи державної власності, а також осіб, реабілітованих у встановленому порядку [6].

Слід також враховувати, що тексти договорів, заповітів, довіреностей, свідоцтв, актів про морські протести та протести векселів, перекладів у разі засвідчення нотаріусом вірності перекладу документа з однієї мови іншою, заяв, на яких нотаріусом засвідчується справжність підпису, за винятком заяв у електронній формі заяв і примірників документів, що залишаються у справах нотаріуса, а також дублікатів нотаріальних документів, викладаються на спеціальних бланках нотаріальних документів із лицьового та зворотного боку цих бланків [6]. Витрати, пов'язані з використанням бланків, відшкодовують особи, щодо яких або в інтересах яких вчинені нотаріальні дії або з вини яких було зіпсовано чи анульовано бланк [7].

Як бачимо, прийняття спадщини є доволі клопіткою та затратною справою. Сплативши відповідні платежі, пов'язані із прийняттям спадщини, спадкоємець отримує необхідні документи та може переформити спадкове майно. Згідно із п. 174.3 ст. 174 Податкового кодексу України дохід у вигляді вартості успадкованого майна у межах, що підлягає оподаткуванню, резиденти зазначають у річній податковій декларації [1]. Вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем, який не є членом сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, оподатковується за ставкою 5%. Крім податку на доходи фізичних осіб, платники повинні сплатити військовий збір, який становить 1,5% від вартості успадкованого майна [1]. Отже, фізичні особи – резиденти, котрі отримують спадщину від фізичної особи – резидента, але не належать до членів сім'ї першого або другого ступеня споріднення, сплачують податок на доходи фізичних осіб за ставкою 5% і військовий збір за ставкою 1,5% вартості будь-якого об'єкта спадщини.

На відміну від резидентів, порядок виконання обов'язку зі сплати податку на дохід від прийняття спадщини для нерезидентів є іншим. Відповідно до ст. 174 Податкового кодексу України спадкоємці-нерезиденти зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини або у сільських населених пунктах – до оформлення уповноваженою на це посадовою особою відповідного органу місцевого самоврядування за місцем



відкриття спадщини. Нотаріус або в сільських населених пунктах – уповноважена на це посадова особа відповідного органу місцевого самоврядування видає спадкоємцю-нерезиденту свідоцтво про право на спадщину за наявності документа про сплату таким спадкоємцем податку з вартості об'єкта спадщини [1]. Якщо майно успадковує фізична особа від нерезидента або спадщина отримується нерезидентом (незалежно від того чи є нерезидент членом сім'ї першого та другого ступенів споріднення), то вартість об'єкта спадщини підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18%. Крім податку на доходи фізичних осіб, спадкоємці-нерезиденти повинні сплатити військовий збір, який становить 1,5% від вартості успадкованого майна. Зауважимо, що нерезидент аналогічно резиденту сплачує платежі, пов'язані з оформленням прийняття спадщини.

Фізичні особи-резиденти, котрі отримали спадщину, що оподатковується за ставкою 5% зобов'язані включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок на доходи фізичних осіб і військовий збір із таких доходів. Натомість обов'язок фізичних осіб-резидентів, які отримали спадщину, що оподатковується за ставкою 0%, і спадкоємців-нерезидентів щодо подання податкової декларації вважається виконаним, і податкова декларація не подається. У разі отримання спадщини, яка підлягає оподаткуванню, спадкоємець зобов'язаний до 1 травня року, що настає за роком отримання спадщини, подати податкову декларацію до податкового органу за місцем своєї податкової адреси платника податку (за місцем реєстрації (за паспортом) або місцем переважного проживання громадянина) та до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації [1].

Обов'язок зі сплати податку на дохід від прийняття спадщини є виконаним у той момент, коли сума сплати податку до бюджету фактично відбулася, тобто у момент списання банком із розрахунку платника податків відповідних коштів у сплату податку. Після виконання обов'язку щодо сплати податку правовідносини між платником податків і державою припиняються, і виникають між банком і державою із перерахування суми податку до бюджету [8, с. 28]. Належним доказом сплати податку в установленій законом строк є відповідний банківський документ (квитанція, платіжне доручення тощо), який містить печатку банку і підпис його посадової особи про здійснення відповідної фінансової операції. Такий документ (або його електронний аналог у разі здійснення платежу засобами електронного зв'язку) зазвичай видається лише після успішного здійснення такої операції, тобто фактичного виконання платником вимог зі сплати податку [9, с. 21].

Висновки. Добросовісне виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини – це система суспільних відносин між спадкоємцями-платниками податку, органами державної податкової служби та іншими уповноваженими органами щодо обчислення, декларування та сплати податку на дохід, отриманий у спадщину. Добросовісне виконання обов'язку зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини для резидентів і нерезидентів є різною. Обов'язок зі сплати податку на доходи від прийняття спадщини вважається виконаним належним чином, якщо сума податку сплачена у повному обсязі у встановлений податковим законодавством строк.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.01.2022).
2. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 року № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (дата звернення 10.01.2022).
3. Про оцінку земель : Закон України від 11 грудня 2003 року № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (дата звернення 10.01.2022).
4. Про нотаріат : Закон України від 2 вересня 1993 року № 3425-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text> (дата звернення 10.01.2022).



5. Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів від 21 січня 1993 року № 7-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-93#Text> (дата звернення 10.01.2022).
6. Про затвердження Положення про Спадковий реєстр : наказ Міністерства юстиції України від 7 липня 2011 року № 1810/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0831-11#Text> (дата звернення 10.01.2022).
7. Деякі питання використання спеціальних бланків нотаріальних документів : постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2021 року № 1290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1290-2021-%D0%BF#n80> (дата звернення 10.01.2022).
8. Оніщик Ю.В. Момент виконання податкового обов'язку: проблеми теорії та практики. *Адвокат*. 2010. № 1. С. 25–28.
9. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект) : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 36 с.

