

## РЕЗИДЕНТСТВО ЯК ОСНОВНИЙ ПРИНЦИП ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ ВІД ПРИЙНЯТТЯ СПАДЩИНИ В УКРАЇНІ: ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

### RESIDENCE AS THE BASIC PRINCIPLE OF TAXATION INCOME FROM HERITAGE IN UKRAINE: FEATURES OF LEGAL REGULATION

Жук Л.Б.,

*адвокат, здобувач кафедри конституційного,  
адміністративного та господарського права  
Академії праці, соціальних відносин і туризму*

Стаття присвячена питанням правового регулювання реалізації принципу резидентства щодо оподаткування доходу від прийняття спадщини в Україні. Визначено критерії резидентства фізичної особи – платника податку на доходи від прийняття спадщини. Розкрито сутність та особливості концепції податкового резидентства щодо оподаткування доходу, отриманого в спадщину.

**Ключові слова:** принцип резидентства, оподаткування доходу від прийняття спадщини, податок, платник податку, податкові резиденти, податкові нерезиденти.

Статья посвящена вопросам правового регулирования реализации принципа резидентства о налогообложении дохода от принятия наследства в Украине. Определены критерии резидентства физического лица – плательщика налога на доходы от принятия наследства. Раскрыта сущность и особенности концепции налогового резидентства относительно налогообложения дохода, полученного по наследству.

**Ключевые слова:** принцип резидентства, налогообложение дохода от принятия наследства, налог, налогоплательщик, налоговые резиденты, налоговые нерезиденты.

The article is devoted to issues of legal regulation of the implementation of the principle of residence in relation to the taxation of income from the adoption of inheritance in Ukraine. The criteria of residency of an individual – a taxpayer for income from the acceptance of the inheritance – are determined. The essence and features of the concept of tax residence concerning the taxation of inherited income are revealed.

**Key words:** principle of residence, income tax on inheritance, tax, taxpayer, tax resident, non-resident tax.

**Постановка проблеми.** Принцип резидентства є основоположним для правового регулювання відносин щодо оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним спадщини. Саме із цим принципом пов'язуються особливості режиму оподаткування доходу від прийняття спадщини залежно від наявності в платника податку статусу резидента або нерезидента, виконання податкового обов'язку, визначення бази оподаткування, застосування ставок, за якими будуть оподатковуватися доходи, отримані в спадщину. Тому з'ясування специфіки реалізації принципу резидентства щодо оподаткування доходу від прийняття спадщини має велике значення.

**Стан опрацювання.** Проблематиці правового регулювання податкового резидентства платників податків приділяли увагу такі науковці, як: І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, Є.С. Маринчак, Ю.В. Оніщук, С.В. Пархоменко-Цироциянц, С.Г. Пепеляєв, В.О. Рядінська, О.В. Церковний, О.А. Шахматєєв та ін. Однак специфіка реалізації принципу резидентства щодо оподаткування доходу від прийняття спадщини до цього часу досконало не вивчена, що й зумовлює актуальність її детального дослідження.

**Метою статті** є визначення сутності й особливостей реалізації принципу резидентства щодо оподаткування доходу від прийняття спадщини в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні правове регулювання відносин щодо оподаткування доходу

від прийняття спадщини будується за принципом резидентства. Згідно з Коментарем до ст. 4 Типової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), важливість концепції резидентства полягає в такому: а) визначення кола осіб, до яких застосовується Конвенція; б) з'ясування обставин появи подвійного оподаткування через подвійне місцеперебування; с) з'ясування обставин виникнення подвійного оподаткування в разі оподаткування в країні постійного місцяперебування і в країні джерела або місцезнаходження власності [1, с. 99]. У податковому праві податкове резидентство розуміється як економіко-правовий зв'язок суб'єкта податкового права з державою, на підставі якого він зобов'язаний належним чином виконувати власні податкові обов'язки, формалізовані в приписах податкового законодавства конкретної держави [2, с. 6].

На основі принципу резидентства всі платники податків конкретної держави поділяються на дві групи: резидентів і нерезидентів. О.А. Шахматєєв зазначає, що теоретична конструкція резидентства досить проста. По-перше, вона заснована на елементарному принципі «свій (резидент) – чужий (нерезидент)». По-друге, ця конструкція ґрунтується на необхідності формалізації правил виділення однієї групи (зазвичай резидентів) і дозволяє відносити інших осіб, які не пройшли тесту на резидентство, до нерезидентів (тобто за залишковим принципом: хто

не є резидентом, визнається нерезидентом). Даний підхід застосовується в національних законодавствах і в міжнародних угодах [3, с. 36]. Основна відмінність між цими двома групами полягає в тому, що резиденти сплачують податки в даній державі з усіх доходів, отриманих ними як на території цієї країни, так і за її межами, а нерезиденти – тільки податки з доходів, отриманих від джерела в даній країні.

Як в національному законодавстві, так і в міжнародному праві є спеціальні критерії, за якими визначається резидентський статус фізичної особи – платника податків. У податковому праві уніфікованого підходу визначення критеріїв податкового резидентства немає. Податкове законодавство закордонних країн правовий зв'язок платника податку з державою визначає за такими критеріями, як: «фізична присутність», «місце проживання», «постійне місцеперебування», «податковий доміциль», «наявність житла», «центр життєвих / ділових інтересів», «особисті / економічні зв'язки» тощо.

Відповідно до Типової конвенції ОЕСР, визначальним критерієм резидентства фізичної особи-платника податків є критерій «постійне місце проживання». Якщо особа має місце проживання в кількох країнах, то застосовується критерій «особисті чи економічні зв'язки», що тлумачиться як центр її життєвих інтересів, і перевага надається тій країні, з якою в особи більш вагомі особисті чи економічні відносини. Якщо особа не має постійного місця проживання і неможливо визначити, де центр її життєвих інтересів, то застосовується критерій «постійне місцеперебування». Коли неможливо визначити постійне місцеперебування, то застосовується критерій «громадянство». Якщо ж резидентство фізичної особи не може бути з'ясовано на підставі визначених критеріїв, то це питання розглядається фіскальними органами країн, що домовляються [1, с. 106].

У пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачено, що основним критерієм резидентства фізичної особи-платника податків є місце проживання. Якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; коли особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. Якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або коли фізична особа не має місця постійного проживання в жодній із держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (із днями приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року, тобто застосовується критерій «постійне перебування / фізична присутність» [4].

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи-платника податків, відповідно до наведених вище критеріїв, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України, тобто використовується критерій «громадянство».

Якщо, всупереч закону, фізична особа-громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого ПК України або нормами міжнародних угод України. Якщо фізична особа є особою без громадянства, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України, тобто застосовується критерій «вільне волевиявлення» [4].

З огляду на зазначене можна констатувати, що в Україні для визначення податкового резидентства фізичної особи-платника податків, зокрема податку на доходи від прийняття спадщини, застосовуються по чергово такі критерії: «місце проживання», «центр життєвих інтересів», «місце постійного перебування», «громадянство», «центр ділових інтересів», «вільне волевиявлення». Необхідно зазначити, що на підзаконному рівні відсутній механізм визначення та документального підтвердження резидентського статусу фізичних осіб. Законодавчі прогалини створюють можливість для доволі суб'єктивного тлумачення суб'єктами податкових правовідносин процедури визначення резидентського статусу фізичної особи, виходячи з кожного окремо взятого критерію [5, с. 11].

У свою чергу, згідно із пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПК України, нерезидентами є фізичні особи, які не є резидентами України [4]. У п. 162.1 ст. 162 ПК України встановлено, що платниками податку на доходи фізичних осіб є фізична особа-резидент, яка отримує доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи, та фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи із джерела їх походження в Україні. Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи із джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності [4]. Варто зауважити, що, відповідно до ст. ст. 34, 39 Віденської конвенції про дипломатичні зносини, фіскальний імунітет дипломатичних агентів під час отримання ними спадщини на території України та її оподаткуванні надається виключно для рухомого майна, знаходження якого в державі перебування обумовлено суто перебуванням тут померлого як співробітника представництва або члена сім'ї співробітника представництва [6].

Отже, платниками податку на доходи від прийняття спадщини є фізичні особи-резиденти, що прийняли спадщину на території України та в інших країнах, та фізичні особи-нерезиденти, що прийняли спадщину на території України, якщо інше не передбачено міжнародним договором.

Суттєву роль в оподаткуванні доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним

спадщини відіграє ставка податку на доходи від прийняття спадщини. Ставки податку на доходи, отримані в спадщину, залежать від таких критеріїв, як ступінь споріднення та резидентський статус.

Відповідно до пп. 174.2.1 п. 174.2 ст. 174 ПК України, будь-які об'єкти спадщини, що успадковуються спадкоємцями від членів сім'ї першого (батьки, чоловік, дружина, діти, зокрема, усиновлені) та другого (рідні брати та сестри, баба та дід із боку матері і з боку батька, онуки) ступенів споріднення, оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб. За цією ж ставкою оподатковується вартість власності об'єктів нерухомості, об'єктів рухомого майна, готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, зокрема депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій із нерухомістю, що успадковуються особою, яка є інвалідом I групи, має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, та вартість власності об'єктів нерухомості та рухомого майна, що успадковуються дитиною-інвалідом. Крім того, грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку Союзу Радянських Соціалістичних Республік (далі – СРСР) та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР) та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 рр., погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем, також оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб [4].

Фізичні особи-резиденти, що отримують спадщину від фізичної особи-резидента, які не належать до членів сім'ї першого та другого ступенів споріднення, сплачують податок на доходи фізичних осіб за ставкою 5% (пп. 174.2.2 п. 174.2 ст. 174 ПК України). Вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента та спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента, оподатковується за ставкою 18% (пп. 174.2.3 п. 174.2 ст. 174 ПК України) [4].

Варто звернути увагу на наявні правові колізії у відносинах оподаткування доходу від прийняття спадщини, в яких спадкодавець чи спадкоємець є особою-нерезидентом. Так, якщо фізична особа одночасно є нерезидентом і членом сім'ї спадкодавця першого або другого ступенів споріднення, постає слушне запитання: за якою ставкою буде оподатковуватися дохід від прийняття спадщини? У ПК України передбачено різні ставки податку залежно від ступеня споріднення (0%) або резидентства (18%). Державна фіскальна служба України та судова практика доводять, що до вартості будь-яких об'єктів спадщини, одержаних у звіт-

ному податковому році спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, незалежно від ступеня споріднення застосовується ставка податку, встановлена для нерезидента [7; 8]. Аналогічна ситуація може виникнути і із грошовими заощадженнями, поміщеними до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 рр., погашення яких не відбулося. Це зумовлено тим, що в пп. «в» пп. 174.2.1 п. 174.2 ст. 174 ПК України вжито конструкцію «будь-який спадкоємець», до якої можна віднести і нерезидента. Вагаємо, що доцільно внести відповідні зміни до пп. 174.2.1 п. 174.2 ст. 174 та пп. 174.2.3 п. 174.2 ст. 174 ПК України.

Згідно з п. 174.3 ст. 174 ПК України, особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину. Дохід у вигляді вартості успадкованого майна в межах, що підлягають 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 податку на доходи фізичних осіб, а також іншими спадкоємцями – резидентами, які сплатили податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини [4].

Отже, у разі отримання спадщини, яка підлягає оподаткуванню, фізичні особи-резиденти зобов'язані до 1 травня року, що настає за роком отримання спадщини, подати податкову декларацію до контролюючого органу за місцем своєї податкової адреси платника податку (за місцем реєстрації (за паспортом) або місцем переважного проживання громадянина) та сплатити податок до бюджету, крім фізичних осіб-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини.

**Висновки.** Основна мета принципу резидентства в оподаткуванні доходу від прийняття спадщини – визначення обсягу податкових обов'язків спадкоємця (резидента, нерезидента) перед державою. Фізичні особи-резиденти зобов'язані сплачувати податок на доходи від прийняття спадщини незалежно від того, де вони отримані: на території держави резидентства чи на території будь-якої іншої країни. Тому фізичні особи-резиденти несуть необмежені податкові обов'язки перед державою щодо доходу від прийняття спадщини. У свою чергу, фізичні особи-нерезиденти мають обмежений податковий обов'язок перед державою, оскільки вони зазвичай повинні сплачувати податок тільки щодо доходу, отриманого в спадщину, на території країни. Різниця між фізичними особами-резидентами та фізичними особами-нерезидентами платниками податку на доходи від прийняття спадщини зумовлена такими чинниками:

різний обсяг податкових обов'язків; неоднакові ставки податку на доходи від прийняття спадщини; особливості надання податкових пільг; спеціальний порядок декларування доходів від прийняття спадщини; різні вимоги до порядку обчислення та сплати податку на доходи від прийняття спадщини.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении между развитыми и развивающимися странами. URL: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf).
2. Церковний О.В. Правове регулювання резиденства платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків, 2017. 20 с.
3. Шахматъев А.А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. М.: Юрлитинформ, 2010. 216 с.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № № 13–17. Ст. 112.
5. Маринчак Є.С. Правовий статус резидентів-платників податку на доходи фізичних осіб: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2018. 19 с.
6. Віденська конвенція про дипломатичні зносини від 18 квітня 1961 р. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995\\_048](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_048).
7. Лист ДФС України від 21 лютого 2017 р. № 2549/К/99-99-13-02-03-14. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-fizichnih-osib/71452>.
8. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 8 липня 2014 р. у справі № 826/2112/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39705462>.