

*Жук Л. Б.,**здобувач кафедри конституційного, адміністративного  
та господарського права  
Академії праці, соціальних відносин і туризму*

## ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ, ОТРИМАНОГО В СПАДЩИНУ: СУТНІСТЬ І ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ

**Анотація.** Стаття присвячена питанням правового регулювання відносин, пов'язаних із оподаткуванням спадщини. Розкрито сутність оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним спадщини. Розглянуто особливості оподаткування спадщини. Охарактеризовано проблемні аспекти правової регламентації оподаткування доходу, отриманого у спадщину. Із метою підвищення ефективності функціонування оподаткування спадщини наголошено на необхідності виключення доходу, отриманого у спадщину, зі складу податку на доходи фізичних осіб та на існуванні його у вигляді окремого податку на спадщину.

**Ключові слова:** оподаткування спадщини, дохід від спадщини, податок, майнове оподаткування, платники податків, правове регулювання.

**Постановка проблеми.** Особливим видом доходів, що оподатковуються в Україні, є доходи від спадщини. Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним спадщини, яке представлено у складі податку на доходи фізичних осіб, зумовлює відсутність чіткого розуміння його сутності, значення та місця в податковій системі нашої держави. У зв'язку із цим виникає необхідність наукового осмислення проблематики відносин, пов'язаних з оподаткуванням спадщини.

Різні аспекти правового регулювання оподаткування були предметом досліджень таких учених, як Н.В. Воротіна, Р.О. Гаврилюк, Д.О. Гетманцев, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, А.М. Новицький, Ю.В. Оніщик, С.В. Пархоменко-Цироцианц, Н.Ю. Пришва та ін. Деякі питання оподаткування спадщини аналізувалися І.С. Криницьким, Л.А. Рябуш, В.О. Рядінською та С.В. Савченко. Однак окремо проблеми правової регламентації оподаткування доходу, отриманого у спадщину, розглядалися неповно, нерідко поряд з іншими питаннями.

**Метою статті** є з'ясування сутності та специфіки правового регулювання оподаткування доходу, отриманого у спадщину, а також виявлення проблемних аспектів оподаткування спадщини.

**Виклад основного матеріалу** дослідження. Перші згадки про оподаткування доходу, отриманого у спадщину, трапляються в папірусах Стародавнього Єгипту та на надгробних плитах Стародавнього Риму. Римський платіж *vicesima hereditatium* (лат. – 1/20 частина зі спадщини) став першоосною для національних податкових систем європейських країн [1, с. 2–3]. За часів Російської імперії та Радянського Союзу під час отримання спадщини справлялися платежі за послуги органів державної влади з оформлення права на спадщину. Виключенням був лише період 1923–1943 рр., протягом якого спадщина оподатковувалася митом [2–4]. В Україні оподаткування спадщини було запроваджене Законом «Про податок із доходів фізичних осіб», ст. 13 якого передбачала правовий механізм оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним у спадщину

коштів [5]. Наразі питання, пов'язані з оподаткуванням спадщини, регламентовані в розділі IV Податкового кодексу України [6].

Одним із основних аргументів функціонування оподаткування спадщини є те, що оподаткування доходу, отриманого у спадщину, є дієвим засобом запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, із застосуванням схеми фіктивного успадкування об'єктів спадщини. Відповідно до підп. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 і ст. 174 Податкового кодексу України оподаткування спадщини визначене у складі податку на доходи фізичних осіб як дохід, що отримується фізичними особами від спадщини [6]. Імовірно, причиною включення оподаткування спадщини до складу податку на доходи фізичних осіб є небажання законодавця ввести окремий податок, адже такий крок міг викликати обурення з боку платників податків. Варто звернути увагу також на те, що дохід у вигляді спадщини поєднується з доходом від отриманих у дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав. Об'єднання оподаткування спадщини та дарувань сприяє запобігання ухилення від оподаткування спадщини шляхом укладення угод дарування. На наш погляд, такий законодавчий підхід до оподаткування спадщини є дивним і не витримує жодної критики.

Насамперед слід зазначити, що згідно з чинним законодавством України доходи фізичних осіб від спадщини є специфічним видом доходів, які за класифікаційним критерієм зусиль не можуть бути віднесені ні до активних, ні до пасивних доходів платників податків. На думку Р. Кійосакі, активні доходи являють собою доходи, що отримуються від власної праці, а пасивні – від вкладеного капіталу. Основні відмінності між цими доходами полягають у тому, що активні доходи передбачають постійну працю, розмір цих доходів залежить від результатів такої праці, припинення праці тягне за собою припинення надходження доходів; пасивні доходи вимагають початкового вкладення капіталу, але не потребують від особи докладання постійних зусиль для отримання доходів [7, с. 21].

Так, відповідно до ст. 744 Цивільного кодексу України особа, що потребує догляду, має право укласти договір довічного утримання, за яким передає утримувачу рухоме чи нерухоме майно, яке має значну цінність, взамін чого забезпечується доглядом утримувача довічно [8]. У той же час на спадкоємця не покладається обов'язок із догляду за спадкодавцем, зокрема й стосовно укладення договору довічного утримання. Необхідно також зазначити, що передача спадщини не залежить від волі спадкоємця, однак отримання спадщини може передбачати виконання набувачем певних умов. З огляду на викладене можна констатувати, що в Україні доходи від спадщини не можна віднести ні до активних, ні до пасивних. Таким чином, оподаткування доходу, отриманого у спадщину, вирізняється своєю специфікою, відмінною від податку на доходи фізичних осіб.

Вагому роль в оподаткуванні доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним спадщини, відіграє вид об'єктів, що успадковуються, перелік яких наведений у п. 174.1 ст. 174 Податкового кодексу України [6]. Основними проблемами стосовно визначення об'єкта податку на доходи фізичних осіб від прийняття спадщини є відсутність загального визначення об'єкта оподаткування, недосконалість процедури оцінки об'єктів спадщини, неможливість забезпечити контроль за переходом окремих об'єктів спадщини [9, с. 69]. Відсутність у ст. 163 Податкового кодексу України законодавчого загального визначення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб від спадщини дозволяє законодавцю включити оподаткування спадщини до складу податку на доходи фізичних осіб, хоча, на нашу думку, «оподаткування доходу, отриманого у спадщину» і «податок на доходи фізичних осіб» – це різні конструкції у сфері оподаткування.

Відповідно до ст. 1218 Цивільного кодексу України до складу спадщини входять усі права й обов'язки, що належали спадкодавцеві на момент відкриття спадщини й не припинилися внаслідок його смерті [8]. Звідси випливає, що спадкоємець може набути обов'язків, пов'язаних із об'єктами спадщини, які він зобов'язаний буде виконати (наприклад, сплатити борги спадкодавця). Слід також відмітити, що спадкоємець може понести витрати, пов'язані з видачею свідоцтва про право на спадщину [10], здійсненням оцінки об'єкта спадщини для цілей оподаткування [11], учиненням нотаріальних дій [12].

З огляду на це законодавцем у п. 164.2.10 ст. 164 Податкового кодексу України невдало визначена база оподаткування податку на доходи фізичних осіб від спадщини, під якою розуміється дохід у вигляді вартості успадкованого майна [6]. Із цього приводу С.В. Савченко слушно відмічає, що база оподаткування податку на доходи фізичних осіб від спадщини не враховує витрат спадкоємця, пов'язаних з отриманням такого майна [13, с. 88]. У зарубіжних країнах із суми спадщини передбачаються такі вирахування, як борги спадкодавця, витрати на поховання спадкодавця, на догляд спадкодавця, на оцінку майна, внески та пожертви на благодійні цілі [14, с. 38]. Тому базою оподаткування спадщини має бути дохід у вигляді успадкованого майна з урахуванням суми витрат, понесених спадкоємцем на отримання такого майна.

Наведені вище фактори дозволяють стверджувати, що правовий механізм оподаткування доходу, отриманого у спадщину, відрізняється від правового механізму податку на доходи фізичних осіб. Відповідно оподаткування спадщини не можна віднести до прибуткового оподаткування. Зважаючи на те, що оподаткування спадщини пов'язане з переходом права власності на об'єкти спадщини, оподаткування доходу, отриманого у спадщину, доцільно віднести до майнового оподаткування. У зв'язку із цим вважаємо, що оподаткування доходу, отриманого у спадщину, необхідно виключити зі складу податку на доходи фізичних осіб і замість нього запровадити в податкову систему України податок на спадщину.

На доцільності виділення оподаткування спадщини як окремого податку на спадщину акцентували увагу й деякі науковці. Так, М.Ю. Березін зазначає, що виокремлення оподаткування спадщини як окремого податку, відмінного від прибуткового податку, зумовлене природою доходу, отриманого в результаті безвідплатних угод у сфері спадкування. Якщо прибутковим податком переважно оподатковуються доходи від активної діяльності, то доходи в грошовій або натуральних формах, отри-

мані в порядку спадкування, не пов'язані з будь-якою активною трудовою чи підприємницькою діяльністю, у зв'язку з чим їх оподаткування варто виділити в окремий самостійний податок (податок на спадкування) із принципово іншими підходами до притягнення такого майна до оподаткування [15, с. 27].

На необхідності виділення з податку на доходи фізичних осіб податку на спадщину з метою вдосконалення правового механізму платежу, що справлятиметься з таких доходів, наголошує й В.О. Рядінська [16, с. 25]. Дослідниця відмічає, що причиною цього є те, що податок на спадщину має власний генезис, відмінний від податку на доходи фізичних осіб, унаслідок чого правовий механізм цих платежів суттєво різниться. У переважній більшості країн, де доходи від спадщини оподатковуються, справляється окремий податок на спадщину [16, с. 16–17].

Натомість Л.А. Рябуш вважає, що заслуговує на обговорення теза про формування окремого податкового платежу шляхом об'єднання оподаткування спадщини та дарування разом з оподаткуванням реалізації майнових об'єктів. Саме схожість цих податкових платежів дає підстави вивести їх із групи прибуткових податків і об'єднати в один податковий платіж. На такий висновок наштовхує кілька факторів. По-перше, одним із головних об'єднувальних чинників щодо цих платежів є та обставина, що в обох випадках предметом податку є майно. По-друге, спільною рисою щодо юридичного факту, який слугує обов'язковим елементом об'єкта оподаткування, є його специфічний «рухливий» характер. Ми маємо справу саме з переходом права власності на майно. По-третє, завдячуючи специфіці відчуження майна для обох різновидів оподаткування, йому властивий особливий характер руху майна (він, як правило, не є наслідком комерційної діяльності, не пов'язаний із трудовими відносинами або відносинами із соціального забезпечення). По-четверте, процедура справляння цих платежів зазвичай передбачає вчинення нотаріальних дій (як правило, з майновими об'єктами, щодо яких здійснена державна реєстрація). При цьому за деяким винятком платники податків і зборів не можуть ігнорувати проведення оцінки майна для цілей оподаткування [17, с. 64].

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що все-таки податок на спадщину має існувати як податок, окремий від інших податкових платежів. Це стосується й оподаткування доходу, отриманого в дарунок (податку на дарування). Тільки за таких умов може йтися про ефективність функціонування оподаткування спадщини та можливість удосконалення її правового механізму.

**Висновки.** Правовий механізм оподаткування спадщини відрізняється від правового механізму податку на доходи фізичних осіб. Оподаткування доходу, отриманого у спадщину, характеризується такими ознаками: 1) оподаткуванню підлягає майно; 2) оподаткування спадщини пов'язане з переходом права власності на майно; 3) перехід майна не є наслідком комерційної діяльності, не пов'язаний із трудовими відносинами, відносинами із соціального забезпечення; 4) процедура оподаткування спадщини передбачає вчинення нотаріальних дій і проведення оцінки майна. Це дає підстави стверджувати, що оподаткування доходу, отриманого у спадщину, необхідно виключити зі складу податку на доходи фізичних осіб, а замість нього запровадити в податкову систему України податок на спадщину – обов'язковий, безумовний, нецільовий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платника податку в результаті прийняття ним об'єкта спадщини за правом спадкування з метою фінансового забезпечення діяльності органів публічної влади.

*Література:*

1. Львов Д.М. Налог с наследства. Ч. 1. Казань: Типо-литография Императорского университета, 1893. 498 с.
2. О наследственных пошлинах: Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета от 11 ноября 1922 г. URL: [http://www.lawrussia.ru/texts/legal\\_346/doc346a224x560.htm](http://www.lawrussia.ru/texts/legal_346/doc346a224x560.htm).
3. Инструкция о наследственных пошлинах и о наследственных имуществах, переходящих к государству: Декрет Совета Народных Комиссаров РСФСР от 18 мая 1923 г. URL: [http://www.libussr.ru/doc\\_ussr/ussr\\_1654.htm](http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_1654.htm).
4. Об отмене налога с имущества, переходящих в порядке наследования и дарения, и предоставления льгот по государственной пошлине наследникам лиц, погибших при защите Родины: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 9 января 1943 г. URL: [https://ru.wikisource.org/wiki/Страница:Sbornik\\_zakonov\\_1938-1956.djvu/381](https://ru.wikisource.org/wiki/Страница:Sbornik_zakonov_1938-1956.djvu/381).
5. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 37. Ст. 308.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
7. Kiyosaki T.R. Second Chance: for Your Money, Your Life and Our World. Kindle Edition: Kindle eBook, 2015. 399 p.
8. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № № 40–44. Ст. 356.
9. Антонов Н.Н. Правовой режим налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003. 244 с.
10. Про державне мито: Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. № 7-93. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 113.
11. Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12 липня 2001 р. № 2658-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 47. Ст. 251.
12. Про затвердження Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України: Наказ Міністерства юстиції України від 22 лютого 2012 р. № 296/5. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0282-12/page>.
13. Савченко С.В. Платежі, пов'язані з отриманням спадщини і дарувань: історичні уроки. Актуальні проблеми юридичної науки очима молодих вчених: матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конф., м. Донецьк, 25 квітня 2012 р. Донецьк, 2012. С. 88–89.
14. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: справочник. М.: Фонд «Правовая культура», 1995. 240 с.
15. Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества в Российской Федерации: теория, методология, практика: автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.10. М., 2011. 42 с.
16. Рядінська В.О. Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Державний науково-дослідний інститут МВС України. Київ, 2015. 42 с.
17. Рябуш Л.А. Правове регулювання оподаткування доходу, отриманого з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2015. 199 с.

**Жук Л. Б. Налогообложение дохода, полученного по наследству: сущность и правовые особенности**

**Аннотация.** Статья посвящена вопросам правового регулирования отношений в сфере налогообложения наследства. Раскрыта сущность налогообложения дохода, полученного плательщиком налога в результате принятия им наследства. Рассмотрены особенности налогообложения наследства. Охарактеризованы проблемные аспекты правовой регламентации налогообложения дохода, полученного по наследству. С целью повышения эффективности функционирования налогообложения наследства акцентируется внимание на необходимости исключения дохода, полученного по наследству, из состава налога на доходы физических лиц и на существовании его в виде отдельного налога на наследство.

**Ключевые слова:** налогообложение наследства, доход от наследства, налог, имущественное налогообложение, плательщики налогов, правовое регулирование.

**Zhuk L. Taxation of income received by inheritance: the essence and legal features**

**Summary.** The article is devoted to the issues of legal regulation of relations in the field of taxation of inheritance. The essence of the taxation of the income received by the payer of the tax a result of acceptance by it in the inheritance is opened. The features of taxation of inheritance are considered. The problem aspects of the legal regulation of the taxation of income received by inheritance are characterized. In order increase the efficiency of the functioning of the taxation of the inheritance, it is indicated that it is necessary to exclude the income received by inheritance from the composition of the personal income tax and its existence in the form of a separate inheritance tax.

**Key words:** taxation of inheritance, income from inheritance, tax, property taxation, taxpayers, legal regulation.