



Тетяна ФЕДЧЕНКО,

заступник директора Департаменту — начальник Управління адміністрування податків і зборів з фізичних осіб Департаменту податків і зборів з фізичних осіб Державної фіскальної служби України

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ВІД ПРОДАЖУ РУХОМОГО ТА НЕРУХОМОГО МАЙНА, А ТАКОЖ У ВИГЛЯДІ СПАДЩИНИ ТА ПОДАРУНКІВ

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб регулює розділ IV Податкового кодексу України (далі — Кодекс), у статтях якого визначено особливості оподаткування окремих видів доходів, отриманих платниками податку.

Платниками податку на доходи фізичних осіб є: фізична особа — резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа — нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні (п. 162.1 ст. 162 розділу IV Кодексу).

Відповідно до п.п. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 Кодексу доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами цього розділу для нерезидентів).

До оподатковуваних доходів платника податку включаються, зокрема, доходи від операцій з майном та доходи у вигляді успадкованого чи отриманого у дарунок майна, на підставі договорів та свідоцтв, посвідчення або оформлення яких здійснюється за участю нотаріуса.

Стаття 174 Кодексу визначає порядок оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав, який залежить від об'єкта оподаткування, ступенів споріднення між

спадкодавцем і спадкоємцем та їх резидентства.

Об'єкти спадщини платника податку поділяються з метою оподаткування на:

- а) об'єкт нерухомості;
- б) об'єкт рухомого майна, зокрема: предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння; будь-який транспортний засіб та приладдя до нього; інші види рухомого майна;
- в) об'єкт комерційної власності, а саме: цінні папери (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу від неї, майнові та немайнові права;
- г) сума страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, а також сума, що зберігається відповідно на пенсійному депозитному рахунку, накопичувальному пенсійному рахунку, індивідуальному пенсійному рахунку спадкодавця — учасника накопичувальної системи пенсійного забезпечення;
- г) готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих

у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю.

Об'єкти спадщини оподатковуються:

за нульовою ставкою:

- а) вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення;
- б) вартість власності, зазначеної в підпунктах «а», «б», «г» цієї статті, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, та вартість власності, зазначеної в підпунктах «а», «б» п. 174.1, що успадковуються дитиною-інвалідом;
- в) грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 року, 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 років, погашення яких не відбулося, що **успадковуються будь-яким спадкоємцем;**
за ставкою 5 відсотків вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення;
за ставкою 18 відсотків для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента.

Згідно з п. 174.3 ст. 174 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, і зазначається в річній податковій декларації у порядку, визначеному ст. 179 Кодексу, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів 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.

При цьому варто зазначити, що нотаріус видає спадкоємцю-нерезиденту свідоцтво про право на спадщину за наявності документа про сплату таким спадкоємцем податку з вартості об'єкта спадщини (п. 174.4 ст. 174 Кодексу).

Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються згідно з правилами, встановленими цим розділом для оподаткування спадщини.

Статтями 172 і 173 Кодексу визначено порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) рухомого та нерухомого майна.

Відповідно до п. 172.1 ст. 172 Кодексу дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу України залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки, **не оподатковується.**

Умова щодо перебування такого майна у власності платника податку понад три роки не розповсюджується на майно, отримане таким платником у спадщину.

Дохід від відчуження господарсько-побутових споруд, що розташовані на одній

ділянці з житловим або садовим (дачним) будинком та продаються разом з ним, для цілей оподаткування окремо не визначається.

Також **не підлягає оподаткуванню** 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.

За ставкою 5 відсотків оподатковується дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року:

більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1 ст. 172 Кодексу; об'єкта нерухомості, не зазначеного в п. 172.1 ст. 172 Кодексу; об'єкта незавершеного будівництва; об'єкта рухомого майна, у тому числі двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (п. 173.1 ст. 173 Кодексу).

Відповідно до п. 172.3 ст. 172 Кодексу дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта, розрахованої органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до закону.

У разі обміну об'єкта нерухомості на інший (інші) дохід платника податку у вигляді отриманої ним грошової компенсації від відчуження рухомого майна, визначеного:

- а) в абзаці першому пункту 172.1 цієї статті, — не оподатковується;
- б) у пункті 172.2 цієї статті, — оподатковується за ставкою, визначеною п. 167.2 ст. 167 цього Кодексу.

Згідно з п. 173.1 ст. 173 Кодексу дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оціночної вартості цього об'єкта, визначеної згідно із законом.

Дохід від продажу (обміну) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче

середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або не нижче його оціночної вартості, визначеної згідно із законом (за вибором платника податку).

Окремо варто звернути увагу на те, що дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості або об'єктів рухомого майна, що здійснюються **фізичними особами — нерезидентами**, оподатковується згідно із статтями 172 та 173 Кодексу в порядку, встановленому для резидентів, але **за ставкою 18 відсотків**.

Відповідно до п. 172.4 ст. 172 Кодексу під час проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості між фізичними особами нотаріус посвідчує відповідні договори за наявності оціночної вартості такого рухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору.

Водночас згідно з п. 173.4 ст. 173 Кодексу під час проведення операцій з відчуження об'єктів рухомого майна в порядку, передбаченому ст. 173 Кодексу, нотаріус посвідчує відповідний договір купівлі-продажу (міни) об'єктів рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) за наявності документа про оцінку майна та документа про сплату до бюджету продавцем (сторонами договору міни) податку, обчисленого виходячи із ціни, зазначеної в договорі.

У разі продажу (обміну) легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів відповідні договори посвідчуються нотаріусом за наявності документа про сплату до бюджету продавцем (сторонами договору міни) податку, обчисленого виходячи із зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче середньоринкової вартості таких транспортних засобів.

Якщо під час продажу (обміни) легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів проводиться їх оцінка відповідно до закону, нотаріус посвідчує відповідні договори за наявності документа про сплату до бюджету продавцем (сторонами договору міни) податку, обчисленого виходячи з такої оціночної вартості таких транспортних засобів, та документа про оцінку транспортних засобів.

Разом з тим, відповідно до вимог п. 172.4 ст. 172, п. 173.4 ст. 173 та п. 174.4 ст. 174

Кодексу нотаріус щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію щодо видачі свідоцтв про право на спадщину, посвідчення договорів дарування, купівлі-продажу (міни) рухомого або нерухомого майна, включаючи інформацію про суму сплаченого податку в порядку, встановленому цим розділом для податкового розрахунку.

Таким чином, визначення резидентського статусу фізичної особи є відправним моментом для встановлення ставки оподаткування доходів такої особи.

Статус резидента в Україні визначається відповідно до положень п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Також ст. 46 Закону України від 02.09.1993 № 3425-ХІІ «Про нотаріат» (далі — Закон № 3425) передбачено, що нотаріуси або посадова особа, яка вчиняє нотаріальні дії, має право витребувати від фізичних та юридичних осіб відомості та документи, необхідні для вчинення нотаріальної дії.

Крім того, згідно зі ст. 42 Закону № 3425 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.

При цьому відповідно до ст. 49 Закону № 3425 нотаріус або посадова особа, яка вчиняє нотаріальні дії, відмовляє у вчиненні нотаріальної дії, зокрема, якщо не подано відомості (інформацію) та документи, необхідні для вчинення нотаріальної дії; особа, яка звернулася з проханням про вчинення нотаріальної дії, не внесла встановлені законодавством платежі, пов'язані з її вчиненням.

Отже, контролюючі органи отримують інформацію щодо видачі свідоцтв про право на спадщину, посвідчення договорів дарування, купівлі-продажу (міни) рухомого або нерухомого майна та інформацію про суму сплаченого податку від нотаріусів після факту вчинення нотаріальної дії. При цьому нотаріус витребує від фізичних осіб відомості та документи, необхідні для вчинення такої дії. Отже, на підставі наданих фізичною особою — нерезидентом документів нотаріус підтверджує статус

резидента України, визначений фізичною особою з метою встановлення ставки оподаткування доходів такої особи.

Кодекс не містить норми щодо необхідності одержання від контролюючих органів України документів, що підтверджують статус резидента України.

Відповідно до п. 20.1 ст. 20 Кодексу контролюючі органи, зокрема, мають право запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог законодавства з інших питань.

Одночасно варто зазначити, що оскільки під час видачі свідоцтва про право на спадщину або посвідчення договорів дарування на користь фізичної особи — резидента нотаріуси виконують функції податкового агента лише в частині надання інформації контролюючим органам і не зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету з доходу у вигляді вартості успадкованого майна, то **у ф. № 1ДФ заповнюються графи 1, 2, 4, 5 та 3а**. У зазначених графах відображається: порядковий номер, реєстраційний номер облікової картки, ознака доходу та (за наявності) сума доходу, отриманого платником внаслідок прийняття ним спадщини (подарунка).

Інформація щодо отриманих громадянами доходів у вигляді спадщини (подарунків) відображається у податковому розрахунку за ф. № 1ДФ за чотирма ознаками доходу «113» – «116» залежно від ступеня споріднення спадкоємця зі спадкодавцем або за однакою доходу «117» для прийнятих у спадщину заощаджень, поміщених до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, погашення яких не відбулося.

Нагадуємо, що податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також сум утриманого з них податку подається податковими агентами до контролюючого органу за місцем обліку податкового агента протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. ✎