

ОНИЩИК Ю. В.,

доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри конституційного,
адміністративного та господарського права
(Академія праці, соціальних відносин
і туризму)

ЖУК Л. Б.,

адвокат, здобувач кафедри
конституційного, адміністративного
та господарського права
(Академія праці, соціальних відносин
і туризму)

УДК 347.73:336.226

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ ВІД ПРИЙНЯТТЯ СПАДЩИНИ: ГЕНЕЗИС, ЕВОЛЮЦІЯ, СУЧАСНИЙ СТАН

Стаття присвячена процесу становлення й еволюції правового регулювання оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним спадщини. Запропоновано авторську періодизацію становлення правового регулювання оподаткування доходу від прийняття спадщини в Україні. Охарактеризовано сучасний стан правового регулювання оподаткування доходу від прийняття спадщини та наведено проблеми, які потребують законодавчого вирішення.

Ключові слова: оподаткування доходу від прийняття спадщини, податок, перехід права власності, елементи правового механізму податку на доходи від прийняття спадщини, податково-правове регулювання.

Статья посвящена процессу становления и эволюции правового регулирования налогообложения дохода, полученного плательщиком налога в результате принятия им наследства. Предложена авторская периодизация становления правового регулирования налогообложения дохода от принятия наследства в Украине. Охарактеризовано современное состояние правового регулирования налогообложения дохода от принятия наследства и приведены проблемы, требующие законодательного решения.

Ключевые слова: налогообложения дохода от принятия наследства, налог, переход права собственности, элементы правового механизма налога на доходы от принятия наследства, налогово-правовое регулирование.

The article is devoted to the process of formation and evolution of the legal regulation of taxation of income received by the taxpayer a result of his inheritance. Authorized periodization of the formation of the legal regulation of taxation of income from the adoption of inheritance in Ukraine is proposed. The present state of the legal regulation of taxation of income from the adoption of the inheritance has been characterized and problems are highlighted which require a legislative resolution.

Key words: taxation of income from inheritance, tax, transfer of property rights, elements of the legal mechanism of income tax on inheritance, tax and legal regulation.



Вступ. Одним із найстабільніших і надійніших джерел податкових надходжень є податок на доходи фізичних осіб. Аналіз правового регулювання цього податку дозволяє виокремити ряд доходів, які не можна віднести до податку на доходи фізичних осіб, адже їх правовий механізм оподаткування відрізняється від елементів юридичного складу податку на доходи фізичних осіб. До таких доходів, що включені законодавцем до складу податку на доходи фізичних осіб, належить оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним спадщини. Приховування законотворцем оподаткування доходу від прийняття спадщини у складі податку на доходи фізичних осіб зумовлює проведення ретроспективного аналізу правового регулювання оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним у спадщину. Дослідження процесу становлення, еволюції та сучасного стану правового регулювання оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним спадщини, дасть можливість з'ясувати правову природу, виявити тенденції, особливості та проблеми оподаткування доходу від прийняття спадщини.

Проблеми правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб та окремі питання оподаткування спадщини були предметом досліджень таких вчених, як О.О. Головашевич, І.Є. Криницький, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, С.В. Пархоменко-Цироцианц, Н.Ю. Пришва, С.Г. Пепеляєв, Л.А. Рябуш, В.О. Рядінська, С.В. Савченко та ін. Однак проблема генезису оподаткування спадщини досі не є досконало вивченою, що й зумовлює актуальність її детального дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження процесу становлення й еволюції правового регулювання оподаткування доходу від прийняття спадщини, виокремлення наявних проблем правового регулювання оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним спадщини, які потребують законодавчого вирішення.

Результати дослідження. Витоки оподаткування доходу від прийняття спадщини сягають давніх часів. Ще в 300–31 рр. до н. е. у Стародавньому Єгипті під час правління династії Лагідів був встановлений податок на спадщину [1]. Надалі ідею цього податку запозичили римляни. Платіж під назвою *vicesima hereditatium* (лат. – 1/20 частина зі спадщини) було введено у Стародавньому Римі імператором Октавіаном Августом (63 р. до н. е. – 14 р. н. е.) у розмірі 1/20 частини майна або 5% із кожного громадянина для наповнення військової скарбниці з метою формування пенсійного фонду ветеранів римських легіонів. Для впровадження податку на спадщину існували і моральні підстави задля зміцнення шлюбного життя, адже в цей період у Римі укорінився звичай безшлюбності, внаслідок якого майно сім'ї переходило до інших людей. Дохід від прийняття спадщини оподатковувався виключно зі спадкоємців, які отримували права за умови відсутності заповіту та вартості успадкованого майна понад 50 солідів (солід – римська золота монета) [2, с. 79].

Vicesima hereditatium став першоосновою для національних податкових систем європейських країн. Особливістю оподаткування доходу від прийняття спадщини за часів Середньовіччя в Європі було те, що розмір ставки цього податку залежав від ступеня спорідненості спадкоємців і спадкодавців – близькі родичі сплачували податок за нижчими ставками, ніж родичі віддалені, що зумовлювалося соціальним устроєм тогочасного суспільства [3, с. 228]. Податок на спадщину в період XVII – XVIII ст. зумовлювався охороною суб'єктивних прав спадкоємців. Держава надавала спадкоємцям послугу, яка змушувала їх нести додатковий тягар відповідно до розміру спадку, що отримується [4, с. 531]. З розповсюдженням випадків уникнення сплати податку на спадщину шляхом дарування майна ще за життя майбутнього спадкодавця податок на спадщину було поширено і на дарування [5, с. 28]. У зв'язку з посиленням процесів накопичення, наслідком яких стало збільшення значної частки цінностей, які переходять у спадок, на початку XX ст. податок на спадщину став одним із найдохідніших джерел державних доходів [2, с. 80].

Згадки про мито зі спадщини на Русі зустрічаються з XVII ст. під назвою «четвертні гроші», які стягувалися у розмірі 3 коп із четверті землі незалежно від ступеня споріднення [6, с. 329]. За часів Російської імперії зі спадщини, що переходила за заповітом до осіб, які не мали права на спадок за законом, стягувалося мито в розмірі 1% від суми успадковано-



го майна [7, с. 25]. З 1882 р. мито поширюється на спадкування за законом, за заповітом та за виморочним (відумерлим) правом. Ставки мита залежали від ступеня споріднення та встановлювалися пропорційно вартості майна в розмірах від 1 до 8%. Було передбачено неоподатковуваний мінімум в 1 000 рублів і пільги (неоподатковане рухоме і нерухоме майно, яке надходить на користь держави, або майно, що переходить від селянина до селянина). Вартість майна оголошувалася самим спадкоємцем і не повинна була бути нижчою за законну оцінку. Надавалося розстрочення сплати мита з нерухомого майна на строк до 5 років (у разі сплати щомісяця 0,5% невнесеної суми мита). У звичайному порядку термін сплати мита становив один місяць із дати оголошення спадкоємцю постанови, в якій була визначена вартість майна [2, с. 81].

У радянській період оподаткування спадщини втратило своє значення у зв'язку з націоналізацією приватної власності. Декретом Всеросійського Центрального Виконавчого Комітету Рад робітничих, солдатських, селянських і козацьких депутатів від 27 квітня 1918 р. «Про скасування спадкування» було встановлено, що все майно померлого стає надбанням Російської Соціалістичної Радянської Федеративної Республіки [8]. На думку Є.В. Вавіліна, скасування спадкування було пов'язане з політикою держави, яка прагнула перевести накопичені протягом життя фізичних осіб матеріальні блага з приватної власності у публічну [7, с. 22].

З проведенням нової економічної політики до Цивільного кодексу СРСР 1922 р. були внесені зміни щодо спадкування [9] та прийнято Декрет Ради народних комісарів СРСР від 18 травня 1923 р. «Про мита зі спадщини та про спадкове майно, що переходить до держави», згідно з яким правовий механізм податку на спадщину передбачав: 1) ставки податку встановлювалися у відсотках за прогресивною шкалою залежно від вартості спадщини; 2) спадкування було обмежено виключно прямими низхідними родичами; 3) відсутність або відмова будь-кого з родичів від частки в спадщині автоматично призводили до передання цієї частки державі; 4) оцінка вартості спадщини здійснювалася комісією з представників Губернського фінансового відділу; 5) неоподаткований мінімум становив 1 000 рублів; 6) максимальна вартість майна, яке можна було успадкувати, становила 10 000 рублів, а весь надлишок надходив до держави; 7) встановлювався граничний термін для права прийняття спадщини (6 місяців) [10]. У 1926 р. через значне поширення випадків дарування майна замість отримання його у спадщину поряд із оподаткуванням спадщини було введено податок на майно, що переходить у порядку дарування [11]. У Положенні про податок з майна, що переходить у порядку спадкування та дарування, від 29 січня 1926 р. було передбачено оподаткування всієї спадкової маси, незалежно від кількості спадкоємців, для іноземних громадян встановлено національний режим сплати податку на спадщину, введено інститут розстрочки та відстрочки сплати податку на спадщину, визначено пільги й особливості сплати податку на спадщину, надано можливість оскарження рішень фінансових органів щодо обчислення сплати податку на спадщину як у досудовому, так і в судовому порядку (оскарження рішення фінансового органу не зупиняло стягнення податку на спадщину) [11].

У 1929 р. було закріплено новий правовий механізм оподаткування доходу від прийняття спадщини [12; 13]. З оновленням правил оподаткування спадщини було регламентовано такі питання, як заходи охорони спадкового майна, склад спадкового майна, виявлення спадкового майна, оцінка спадкового майна, відрахування з вартості спадкового майна, ставки, обчислення та сплата податку на спадщину, оскарження розрахунків із податку на спадщину, відповідальність за невиконання вимог закону щодо податку на спадщину, порядок переходу до держави спадкового майна, витрати, зумовлені справами податку на майно, що переходить у порядку спадкування.

Указом Президії Верховної Ради СРСР від 09 січня 1943 р. «Про скасування податку з майна, що переходить у порядку спадкування і дарування та надання пільг з державного мита спадкоємцям осіб, які загинули при захисті Батьківщини» [14] оподаткування спадщини було скасовано. Серед причин скасування цього податку слід виділити такі: відсутність приватної власності, значне погіршення економічного становища населення, загострення житлової проблеми, зменшення людських ресурсів, складність адміністрування податку



на спадщину в умовах Другої світової війни [15, с. 125; 5, с. 39]. Надалі дохід від прийняття спадщини в СРСР не оподатковувався. У разі оформлення права на спадщину спадкоємцям необхідно було сплатити лише державне мито [16; 17]. З моменту набуття незалежності України такий підхід довгий час залишався незмінним [18; 19].

В Україні оподаткування доходу від прийняття спадщини було запроваджено у складі податку з доходів фізичних осіб, введеного Законом України від 22 травня 2003 р. № 889-IV «Про податок із доходів фізичних осіб», починаючи з 01 січня 2005 р. [20]. У ст. 13 цього Закону було визначено правовий механізм оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав. З прийняттям 02 грудня 2010 р. Податкового кодексу України (далі – ПК України) [21] оподаткування доходу від прийняття спадщини було залишено у складі податку на доходи фізичних осіб та об'єднано з оподаткуванням доходу, отриманим у дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав. Суттєва трансформація правового механізму оподаткування доходу від прийняття спадщини відбулася у зв'язку зі змінами, внесеними до ПК України у 2017 р. [22]. Отже, сьогодні оподаткування доходу від прийняття спадщини регламентовано у ст. 174 Розділу IV ПК України.

Платниками податку на доходи фізичних осіб від прийняття спадщини є фізичні особи – резиденти та нерезиденти, які прийняли спадщину. До переліку об'єктів податку на доходи фізичних осіб від прийняття спадщини віднесено: а) об'єкт нерухомості; б) об'єкт рухомого майна, зокрема: предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикрасу 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) суму страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, а також суму, що зберігається відповідно на пенсійному депозитному рахунку, накопичувальному пенсійному рахунку, індивідуальному пенсійному рахунку спадкодавця – учасника накопичувальної системи пенсійного забезпечення; г) готівку або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у т. ч. депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій із нерухомістю. Базу оподаткування податку на доходи фізичних осіб від прийняття спадщини законодавець визначає як дохід у вигляді вартості успадкованого майна.

Ставки податку на доходи фізичних осіб від прийняття спадщини встановлюються залежно від ступеня спорідненості зі спадкодавцем: 0% – для спадкоємців – членів сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення; 5% – для спадкоємців, які не членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення; 18% – оподатковується будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента. Дохід у вигляді вартості успадкованого майна у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається в річній податковій декларації, крім спадкоємців-нерезидентів, спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб, спадкоємців-резидентів, які сплатили податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини [21].

Аналізуючи особливості правового механізму податку на доходи фізичних осіб від прийняття спадщини, необхідно вказати на проблеми правового регулювання оподаткування доходу, отриманого платником податку від прийняття ним спадщини. Правовий механізм цих платежів є різним, що не унеможливорює включення оподаткування доходу від прийняття спадщини до складу податку на доходи фізичних осіб. За своєю правовою природою платіж із доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним спадщини, є податком. Зауважимо, що, незважаючи на подібність оподаткування доходу, отриманого



у спадщину, та оподаткування доходу, отриманого у дарунок, на нашу думку, для ефективності функціонування ці платежі повинні існувати окремо. Серед інших питань правового регулювання оподаткування доходу від прийняття спадщини, які потребують законодавчого вирішення, слід виділити такі: проблема оподаткування доходу від прийняття спадщини з іноземним елементом; проблема визначення об'єкта податку на доходи від прийняття спадщини; проблема переліку об'єктів спадщини платника податку для цілей оподаткування; проблема визначення бази оподаткування податку на доходи від прийняття спадщини; проблема встановлення ставок податку на доходи від прийняття спадщини; проблема контролю за сплатою податку на доходи від прийняття спадщини.

Висновки. Ретроспективний аналіз правового регулювання оподаткування доходу від прийняття спадщини дозволяє констатувати, що платіж на такий дохід розвивався окремо від податку на доходи фізичних осіб. Перші згадки про оподаткування спадщини належать до стародавніх часів. На території України дохід, отриманий у спадщину, за винятком 1923–1943 рр., не оподатковувався. За послуги, пов'язані з отриманням спадщини, спадкоємці сплачували лише мито.

Періодизацію становлення правового регулювання оподаткування доходу від прийняття спадщини в Україні слід виокремити за такими темпоральними етапами розвитку: 1) запровадження оподаткування доходу від прийняття спадщини у складі податку з доходів фізичних осіб, введеного Законом України від 22 травня 2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб», починаючи з 01 січня 2005 р.; 2) прийняття ПК України у 2010 р. та об'єднання оподаткування доходу від прийняття спадщини з оподаткуванням доходу від прийняття дарунка; 3) суттєва трансформація правового механізму оподаткування доходу від прийняття спадщини у зв'язку зі змінами, внесеними до ПК України у 2017 р.

На сучасному етапі розвитку оподаткування доходу від прийняття спадщини потребують законодавчого вирішення питання щодо виключення доходу у вигляді вартості успадкованого майна зі складу податку на доходи фізичних осіб і запровадження в податкову систему України замість нього податку на спадщину, а також удосконалення законодавства стосовно елементів правового механізму податку на доходи від прийняття спадщини та контролю за сплатою податку на доходи від прийняття спадщини.

Список використаних джерел:

1. Львов Д.М. Налог с наследства. Ч. 1. Казань: Типо-литография Императорского университета., 1893. 498 с.
2. Юденич Н.М. Исторический аспект налогов на оборот недвижимого имущества. Финансы и кредит. 2013. № 29 (557). С. 78–83.
3. Рядінська В.О. Становлення та розвиток системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: фінансово-правові проблеми: монографія. К.: МП Леся, 2014. 464 с.
4. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.
5. Антонов Н.Н. Правовой режим налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003. 244 с.
6. Соборное Уложение государя, царя и великого князя Алексея Михайловича 1649 г. / уряд. М.Н. Тихомиров. М.: Государственная типография, 1913. 470 с.
7. Вавилин Е.В. Развитие законодательства в сфере осуществление наследственных прав. Наследственное право. 2008. № 3. С. 22–27.
8. Об отмене наследования: Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов Рабочих, Солдатских, Крестьянских и Казачьих Депутатов от 27 апреля 1918 г. № 456. URL: <http://istmat.info/node/29445>.
9. Гражданский кодекс СССР: Закон СССР от 31 октября 1922 г. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901808921>.
10. О наследственных пошлинах и о наследственных имуществах, переходящих к государству: Декрет Совета Народных Комиссаров от 18 мая 1923 г. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_1654.htm.

11. О введении в действие Положения о налоге с имущества, переходящих в порядке наследования и дарения: Постановление Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров СССР от 29 января 1926 г. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_2803.htm.

12. О налоге с имущества, переходящих в порядке наследования и дарения: Постановление Высшего Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных комиссаров СССР от 06 февраля 1929 г. Собрание законодательства СССР. 1929. № 8. Ст. 78.

13. Об утверждении Правил исчисления и взимания налога с имущества, переходящих по наследованию и дарению, и порядка перехода к государству наследственных имущества и установления ставок налога с наследств и дарений: Постановление Высшего Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных комиссаров СССР от 30 октября 1929 г. URL: <http://bestpravo.com/ sssr/yi-zakony/z1a.htm>.

14. Об отмене налога с имущества, переходящих в порядке наследования и дарения, и предоставлении льгот по государственной пошлине наследникам лиц, погибших при защите Родины: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 09 января 1943 г. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_4389.htm.

15. Гроссман В.Я. Налоги и сборы в СССР. М.: Техника управления, 1929. 283 с.

16. О государственной пошлине: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10 апреля 1942 г. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=17101#05946624918940346?>.

17. О государственной пошлине: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 29 июня 1979 г. № 352-X. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_9989.htm.

18. Про державне мито: Закон України від 18 грудня 1991 р. № 1994-XII. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 12. Ст. 170.

19. Про державне мито: Декрет Кабінету Міністрів від 21 січня 1993 р. № 7-93. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 113.

20. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 37. Ст. 308.

21. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

22. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування спадщини: Закон України від 23 лютого 2017 р. № 1910-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2017. № 14. Ст. 158.

