

ПРАВОВІ КОЛІЗІЇ У ОПОДАТКУВАННІ ДОХОДІВ, ОТРИМАНИХ ЯК СПАДЩИНА ТА ПОДАРУНКИ

В статье рассматриваются вопросы налогообложения наследства и подарков в составе налога с доходов физических лиц. Обращается внимание на то, что такие объекты возникают в результате реализации гражданских прав и обязанностей физических лиц. В связи с этим отмечается, что при установлении порядка налогообложения доходов, полученных как наследство и подарки, необходимо согласовывать нормы налогового и гражданского законодательства с целью учета всех особенностей таких гражданско-правовых отношений.

In the article the questions of taxation of inheritance and gifts are examined. Underlined, that such objects of taxation arise up as a result of realization of individuals civil rights and duties. Marked, that at the taxation of such incomes as inheritance and gifts, it is necessary to co-ordinate the norms of tax and civil law with the aim of account of all features of such civil legal relations in the tax law.

Оподаткування спадщини використовують у своїй практиці багато країн. Існує дві моделі оподаткування спадщини та подарунків. Перша передбачає встановлення окремого податку на спадщину та подарунки (США, Франція, Італія). Друга модель передбачає включення цього податку до податку з доходів фізичних осіб, яка і використовується в Україні. Так, Україна ввела такий податок тільки в ХХІ ст. з прийняттям Закону "Про податок з доходів фізичних осіб" 22 травня 2003 р. № 889 (далі – Закон № 889) [1].

Слід відзначити, що правила оподаткування такого доходу змінювалися законодавцем неодноразово. На цей час ст. 13 та 14 Закону № 889 діє в редакції від 19 січня 2006 року [2]. Відповідно до п. 14.1 ст. 14 Закону № 889 подарунки оподатковуються за правилами, що встановлені для оподаткування спадщини.

З метою оподаткування об'єкти спадщини і подарунки поділяються на такі види: а) об'єкти нерухомого майна; б) об'єкти рухомого майна: – предмет антикваріату або твір мистецтва; – природні дорогоцінні камені або дорогоцінний метал, прикраси з використанням дорогоцінних металів і/або природних дорогоцінних каменів; – будь-який транспортний засіб і пристосування до нього; – інші види рухомого майна; в) об'єкт комерційної власності – цінний папір (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний май-

новий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на одержання доходу за нею; г) суми страхового відшкодування (страхових виплат) за договорами, укладеними спадкодавцем, а також суми, що зберігаються на пенсійному рахунку спадкодавця відповідно до договору недержавного пенсійного забезпечення, пенсійного внеску; д) готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банках і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю [1, п. 13.1 ст. 13].

Встановивши таку норму у Законі № 889, законодавець не врахував у механізмі оподаткування певні особливості. Спадкування і дарування регулюються нормами Цивільного кодексу України і тому варто спиратися на ті положення, які ним закріплені.

Насамперед, законодавець так і не дав поняття подарунка для цілей оподаткування, а виходячи з норм Закону № 889, він є відмінним від того, що розуміють під подарунком у цивільному законодавстві. Стаття 719 Цивільного кодексу України встановлює, що договір дарування предметів особистого користування і побутового призначення може бути укладений усно; договір дарування рухомих речей, що мають особливу цінність, укладається у письмовій формі, хоча передача такої речі за усним договором є правомірною, якщо суд не встановить, що обдарований заволудів нею незаконно [3]. Отже, зазначене майно може передаватися від однієї особи до іншої без письмового оформлення і нотаріального посвідчення.

З огляду на це виникає проблема у відстеженні, обліку і декларуванні, а також оцінці подарунків. Цивільне законодавство передбачає можливість встановлення у договорі дарування обов'язку дарувальника передати подарунок обдаровуваному у майбутньому через певний строк або при настанні відкладальної обставини [3, ст. 723]. Податкове законодавство повинне врахувати таке положення при визначенні моменту справляння податку з доходу, отриманого як подарунок. Крім того, ст. 725 Цивільного кодексу України передбачає, що договір дарування може встановлювати обов'язок обдарованого вчинити певні дії майнового характеру на користь третьої особи (передати грошову суму, виплатити грошову ренту і т. ін.) або утриматися від її вчинення. Якщо має місце такий договір, тоді як слід розраховувати податковий обов'язок особи і стосовно кого з них – того, хто обдаровується, чи стосовно третьої особи. Стаття 727 Цивільного кодексу України встановила право дарувальника вимагати розриву договору дарування, у визначених законом випадках. Таке положення також

повинне знайти своє відображення в Законі № 889; необхідно передбачити механізм повернення податку, сплаченого з такого доходу при розриві договору дарування.

Одним із об'єктів спадщини або подарунка може бути об'єкт комерційної власності, а саме – цінний папір, корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу, інтелектуальна (промислова власність) або право на одержання доходу від неї [1, п. 13.1 ст. 13]. Але порядок визначення бази оподаткування корпоративних прав, цінних паперів, а також інтелектуальної власності не закріплений. Також в Законі № 889 не встановлено, яка вартість зазначених активів повинна застосовуватися для цілей оподаткування – номінальна чи ринкова.

Ставка податку, що застосовується до доходу, отриманого платником податків як подарунок або внаслідок прийняття спадщини залежить від ступеня споріднення і виду майна, що переходить у результаті дарування або спадкування. Відзначимо, що ставки, що були ведені Законом від 19.01.2006 року [2] є тими, що більшою мірою відповідають принципу соціальної справедливості, в порівнянні з розміром ставок, що існував раніше.

Для цілей оподаткування членами родини фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються його батьки, батьки її чоловіка або дружини, її чоловік або дружина, діти як такої фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, у тому числі всиновлені ними діти [1, абз. 2 пп. 1.20.4 п. 1.20 ст. 1].

В тому разі, якщо спадкоємцями або обдарованими є члени родини фізичної особи першого ступеня споріднення, об'єкти спадщини (подарунки) оподатковуються за нульовою ставкою. При отриманні спадщини (подарунку) спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення – ставка складає 5 відсотків до будь-якого об'єкта спадщини.

В тому разі, якщо спадок переходить від спадкодавця-нерезидента – ставка податку складає 15 % до будь-якого об'єкта спадщини.

Досить суттєво була вирішена проблема щодо сплати податку такою соціально незахищеною групою фізичних осіб, як інваліди I групи, діти-сироти, діти, які позбавлені батьківського піклування. При отриманні спадщини вказаними платниками податків у вигляді рухомого та нерухомого майна, а також готівки, або коштів, що зберігаються на рахунках спадкодавця, ставка податку становить нуль відсотків.

Звільняються від оподаткування доходи у вигляді коштів або майна (майнові і немайнові права), подаровані одним членом подружжя

іншому, у межах частини їхньої спільної часткової або спільної сумісної власності, а також батьками дітям, і дітьми батькам у межах їх частини спільної часткової власності [1, п. 14.2 ст. 14].

Відповідно до п. 13.4 ст. 13 Закону № 889 відповідальними за сплату податку є спадкоємці, що отримали спадщину. Дохід, отриманий як подарунок або спадщина включається до складу загального річного доходу платника податку і відображається у річній податковій декларації. Таким чином, податок сплачується за результатами звітного року (до 01 квітня наступного за звітним року). Нотаріус відповідно до Закону № 889 зобов'язаний лише надіслати до податкових органів інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину або про посвідчення договору дарування за кожний звітний квартал.

Відповідно до норм Цивільного кодексу України одержання спадщини можливе або в результаті складання нотаріально завіреного заповіту або за законом. При заповіті майна або укладанні договору дарування, платник податків самостійно сплачує податок за результатами звітного року. У цьому випадку об'єкти оподаткування практично не можуть вислизнути від оподаткування, тому що самі одержувачі спадщини або подарунка зацікавлені визначити законним способом всі предмети, що переходять до їхньої власності і затвердитися в праві володіння і користування ними. Але окреме майно, що представляє цінність (наприклад, витвори мистецтва, коштовності і т. ін.) можуть передаватися у спадщину або як подарунок за усною домовленістю сторін. У цьому випадку, практично відсутня імовірність того, що податок буде сплачений платником податків добровільно.

Підводячи підсумок відзначимо, що спадщина і дарунок створюють об'єкти для оподаткування остільки, оскільки перехід майна у спадщину або в дарунок відбувається у повній відповідності до норм цивільного законодавства. Тому, при встановленні порядку оподаткування таких доходів повинні бути враховані всі особливості укладання заповіту і переходу майна у спадщину за законом, а також умови договору дарування з метою найбільш точного їхнього відображення у податковому законодавстві. Норми податкового права не можуть вступати у протиріччя з нормами цивільного права щодо врегулювання подібних відносин.

Особливістю Закону № 889 є залучення до оподаткування доходів, отриманих як додаткові блага. Оподатковувані додаткові блага представлені у вигляді: 1) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального і нематеріального майна, що надаються платникові податків у безоплатне користування; 2) вартості майна і

харчування, безоплатно отриманих платником податків; 3) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податків, включаючи працю підпорядкованих осіб, і осіб, що перебувають на військовій службі або є арештованими або ув'язненими; 4) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податків, за винятком тих, які підлягають обов'язковому відшкодуванню за рахунок бюджету або звільнені від оподаткування; 5) суми фінансової допомоги, включаючи суми боргу платника податків, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства; 6) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), а також суми знижки з ціни (вартості) товарів (послуг), що перевищує звичайну, розраховану за правилами визначення звичайних цін (у розмірі такої знижки) [1, пп. 4.2.9 п. 4.2 ст. 4].

Відповідно до абз. 10 пп. 4.2.9 п. 4.2 ст. 4 Закону № 889, якщо такі додаткові блага надаються особою, що не є працевластувачем платника податків, або особою, яка діє від імені або за дорученням такого працевластувача, такі доходи визнаються подарунками для цілей оподаткування.

По-перше, на законодавчому рівні не визначено, яким чином враховувати отриманий дохід у грошовому виразі в разі отримання такого додаткового блага. По-друге, не визначено механізм виявлення таких доходів, оскільки про такі доходи може свідчити лише сам платник податку. І по-третє, вказівка на те, що такі додаткові блага оподатковуються як подарунки не вирішує проблеми щодо ставок та порядку сплати податку, тому що жодне із правил передбачених ст. 13 та 14 Закону № 889 не може бути застосовано до такого доходу. Таким чином, така норма взагалі не може бути застосована в зв'язку з відсутністю механізму управління податку та фактично неможливості його знаходження.

Досвід країн, де давно застосовується податок на майно, що переходить у порядку спадкування, свідчить про необхідність перегляду встановленого в Україні порядку оподаткування. У Німеччині ставка податку зі спадщини має прогресивний характер і враховує ступінь споріднення і вартість майна [4, с. 82]. В США встановлений неоподатковуваний мінімум і дозволяються відрахування витрат на похорон спадкодавця, витрати на погашення боргів [5, с. 38-39].

Таким чином, введення неоподаткованого мінімуму доходів або встановленої мінімальної величини спадку, який можна передати неоподаткованим є необхідними для наближення оподаткування спадщини до світових стандартів.

Література:

1. Про податок з доходів фізичних осіб. Закон України № 889 від 22.05.03 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
2. Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб". Закон України від 19.01.2006 р. № 3378 // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 22. – Ст. 187.
3. Цивільний кодекс України. Закон України від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.
4. Налоговые системы зарубежных стран // Под ред. В. Князева, Д. Черника. – Изд. 2-ое, переработ. и дополнен. – М.: Закон и Право, 1997.
5. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд "Правовая культура", 1995.

Резнік О. І., НУ "ОЮА"

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДСТАВИ ПЕРІОДИЗАЦІЇ ІСТОРИКО-ПРАВОВОГО ПРОЦЕСУ

В статтє определена научная ценность переодизации историко-правового процесса. Строительство такой сложной и важной методологической схемы, как переодизация, требует разработки определенных концептуальных основ, которые включают в себя общие методологические установки относительно принципов, критериев процедуры переодизации.

Scientific value of the historical and legal process periodization is determined in the article. The author specifies that formation of such complex and important methodological scheme as periodization requires development of certain conceptual framework, including general methodological directives concerning principles and criteria of periodization procedures.

Періодизація належить до найбільш складних теоретико-методологічних завдань історичного, зокрема історико-правового, пізнання, які досить важко виконати. Так само, як і створення моделей історичних процесів, побудова обґрунтованої періодизації стикається із серйозними складнощами, які пов'язані:

з динамічною нестійкістю суспільних процесів, що є наслідком конфліктності відносин учасників подій; мінливістю настроїв і мотивів поведінки людей, слабкою передбачуваністю "людського чинника"; неминучою багатопараметричністю соціальних моделей; складністю визначення чинників, що роблять найбільший вплив на розвиток процесів;