DOI: 10.32844/2222-5374-2020-103-1.28

УДК: 342.9

Савченко С. В.,*здобувач кафедри правового забезпечення господарської діяльності
Харківського національного університету внутрішніх справ*

ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ДОДАТКОВИХ ЕЛЕМЕНТІВ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ, ЩО ПОВ'ЯЗАНІ З ОТРИМАННЯМ СПАДЩИНИ ТА ДАРУНКІВ

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України, надано характеристику додатковим елементам обов'язкових платежів, що пов'язані з отриманням спадщини та дарунків, серед яких названо: податкові пільги, а також розстрочки або відстрочки при сплаті досліджуваних платежів. Обґрунтовано, що відсутність інституту розстрочки (відстрочки) при сплаті вищевказаного податку звужує права малозабезпечених осіб, оскільки фактично обмежує право на безоплатне отримання майна у формі спадку чи дарунку.

Ключові слова: *спадщина, подарунок, елемент, обов'язковий платіж, податкове законодавство, механізм.*

В статье, на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины, охарактеризованы дополнительные элементы обязательных платежей, связанные с получением наследства и подарков, среди которых названо: налоговые льготы, а также рассрочки или отсрочки при уплате исследуемых платежей. Обосновано, что отсутствие института рассрочки (отсрочки) при уплате вышеуказанного налога сужает права малообеспеченных лиц, поскольку фактически ограничивает право на бесплатное получение имущества в форме наследства или подарка.

Ключевые слова: *наследие, подарок, элемент, обязательный платеж, налоговое законодательство, механизм.*

Актуальність теми. Сплата платежів, що пов'язані з отриманням спадщини та дарунків не є явищем хаотичним, адже в основу його функціонування покладено відповідний механізм. Механізм сплати податку на дохід, отриманий спадкоємцем (обдарованим) у результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав визначається статтею 174.3 ПКУ, згідно норм якої дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає 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 [1]. Разом із тим, варто відзначити, що відповідний механізм є явищем неоднорідним, та складається із сукупності елементів, які зокрема слід поділити на основні та додаткові. Дослідженню останніх і буде присвячено дане наукове дослідження.

Стан дослідження. Окремі проблемні питання, пов'язані із обов'язковими платежами, що пов'язані з отриманням спадщини та дарунків, у своїх наукових працях розглядали: А.М. Соколовська, О.І. Луніна, В.А. Кривов, О.Ю. Тімарцев, М.В. Вишемирський, П.П. Гаврилко, Н.М. Коломійчук, Ю.І. Турянський, Р.Ф. Ханова, К.О. Токарева та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, вчені занадто мало уваги приділяли характеристиці елементів обов'язкових платежів, що пов'язані з отриманням спадщини та дарунків.

Саме тому метою статті є: надати характеристику додатковим елементам обов'язкових платежів, що пов'язані з отриманням спадщини та дарунків

Виклад основного матеріалу. Згідно статті 7.2 ПКУ під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування, отже додатковим елементом податків (у тому числі і податку на доходи, отримані в результаті прийняття спадщини та дарунків) є пільги з їх сплати. В юридичному розумінні пільги – це вилучення із загально-правового режиму, тобто встановлення такого режиму, який ставить одного суб'єкта господарювання чи групу суб'єктів у привілейоване становище щодо інших, надаючи їм можливість здійснювати свою діяльність на більш вигідних умовах [2, с. 126-127]. В. Гуреєв визначає податкові пільги як «встановлену законом складову частину системи оподаткування, що забезпечує фінансово-економічне стимулювання підприємницької діяльності й платників податків за допомогою полегшення тягаря податкових зобов'язань» [3, с. 16]. На думку економістів А.М. Соколовської та О.І. Луніної, під податковими пільгами слід розуміти передбачене та регламентоване нормами податкового законодавства (за наявності об'єкта оподаткування) відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників податку від його сплати з метою полегшення податкового тягаря [4].

Податкові пільги в зарубіжному законодавстві визначаються терміном «tax credit» і щодо прямих податків слід розуміти в трьох аспектах: 1) податкові відрахування (вилучення), що надаються з метою стимулювання інвестиційної активності, заохочення певних наукових проектів, досліджень перспективних видів діяльності, що застосовуються до податку на прибуток (доходи) організацій і податку на майно. Пільги надаються у формі зменшення податкової бази (а в деяких випадках, в основному в США, - і суми податку) на певну встановлену величину [9, с. 59-60]; 2) податкові знижки, що надаються з метою соціальної підтримки і економічного стимулювання населення у формі звільнення від сплати податку на доходи, сплати його в меншому розмірі або отримання неоподаткованого доходу від держави (аналогічно допомозі), надаються шляхом зменшення

(вилучення) податкового окладу. Знижки, як правило, розроблені таким чином, що стійко зменшуються в міру збільшення доходу, що підлягає оподаткуванню [6].

Характерними ознаками податкових пільг, на думку О.Ю. Тімарцев, є [7]:

- обмежена сфера застосування – кожна податкова пільга прив'язана до відповідного податку, і сфера її застосування обмежена податком, у механізм якого вона вбудована;

- стимулююча спрямованість – за критерієм призначення всі податкові пільги бувають стимулюючі та підтримуючі. Метою стимулюючих пільг є заохочення дій платників, які спрямовані на вирішення загальнодержавних завдань. Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового навантаження для окремих груп платників податків, що має забезпечити більш сприятливі умови оподаткування. За суб'єктами впливу податкові пільги можуть бути поділені на ті, що спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання), та пільги, надані виробникам продукції або суб'єктам підприємницької діяльності, які беруть участь у процесі реалізації товарів, робіт, послуг кінцевому споживачу (стимулювання виробництва та розподілу);

- регулююча спрямованість – податкові пільги спрямовано на перерозподіл фінансових ресурсів із метою регулювання процесів і пропорцій економічного відтворення;

- нейтральність – установлення податкових пільг не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків, оскільки порядок і підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції;

- екстериторіальність – застосування пільг не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою, вони застосовують на тій території, на якій стягують відповідний податок;

- мобільність – податкові пільги дають змогу оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулюючий податковий механізм тактичного характеру. Утім, податкові пільги, як податки та збори, їх ставки, не можуть змінюватися протягом бюджетного року [7].

Варто погодитись з думкою М. В. Вишемирського, який вважає, що надання податкових пільг пов'язано з певною однорідністю, коли виокремлюється певна група із загального масиву платників податку, яка характеризується специфічною однорідністю та з якою законодавець пов'язує надання пільгового режиму. До інших платників чи об'єктів оподаткування застосовуються загальні підходи при оподаткуванні. На цій підставі науковець робить висновок, що податкова пільга є звільненням платників податків від певного виду податкового обов'язку в повному або частковому обсязі, яке будується на особливостях статусу певної категорії платника чи його діяльності [8, с. 153]. Використання податкових пільг у процесі оподаткування повинно відповідати низці вимог. По-перше, кожна пільга може використовуватися в межах сплати того чи іншого податку, як безпосередній його елемент. По-друге, метою звільнення від оподаткування є

створення сприятливих умов для певних платників, галузей і форм господарювання, з діяльністю яких пов'язане досягнення відповідних суспільних пріоритетів. По-третє, використання податкових пільг повинно виступати у ролі ефективних тактичних інструментів втручання в розподільчі процеси шляхом маневрування формами організації фінансових відносин. По-четверте, застосування пільгових режимів треба здійснювати на всій території країни незалежно від наявності вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку [9].

Переходячи до аналізу норм чинного законодавства варто відзначити, що окремої статті (чи підпункту статті), яка б визначала пільги при сплаті зазначеного податку (як, наприклад, у Декреті про державне мито, де всі пільги зосереджено у статті 4), ПКУ не містить, пільгові категорії платників наведені у статті 174 ПКУ. Аналіз цієї статті дає підстави стверджувати, що єдиним видом пільг при оподаткуванні доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав є оподаткування за нульовою ставкою, тобто, звільнення від сплати цього податку. При цьому, надання пільг при оподаткуванні зазначеного доходу, залежить як від особи спадкоємця (обдарованого), так і від виду майна, яке він отримує у спадщину (дарунок).

Стаття 14.1.263 ПКУ встановлює, членами сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення для цілей розділу IV цього Кодексу вважаються її батьки, її чоловік або дружина, діти такої фізичної особи, у тому числі усиновлені. Членами сім'ї фізичної особи другого ступеня споріднення для цілей розділу IV цього Кодексу вважаються її рідні брати та сестри, її баба та дід з боку матері і з боку батька, онуки [1]. Цікаво, що сімейне законодавство України поняття «ступінь споріднення» не містить (на відміну від законодавства Російської Федерації, де у статті 1145 Цивільного кодексу закріплено, що ступінь споріднення визначається кількістю народжень, що відділяють родичів одне від одного). Українські науковці зазначають, що спорідненість – це кровний зв'язок між людьми, що має в основі біологічний фактор (фактор походження однієї особи від іншої або від їхнього спільного прасура) [10, с. 26]. Отже, визначаючи у ПКУ як родичів першого ступеня споріднення подружжя та усиновлених, законодавець помиляється, бо цих осіб поєднує не кровний зв'язок, а інші підстави – реєстрація шлюбу та усиновлення. Також недоречним є спеціальне зазначення у статті ПКУ, яка розглядається, що особами першого ступеня споріднення вважаються усиновлені діти. Закономірно постає питання: а до якого ступеня споріднення відносяться усиновлювачі? Складається враження, що якщо законодавець окремо не зупинився на них при визначенні осіб першого ступеня споріднення, то усиновлювачі до таких осіб не відносяться. Водночас, відповідно до норм цивільного законодавства (стаття 1260 ЦКУ) у разі спадкування за законом усиновлений та його нащадки прирівнюються до родичів за походженням, а норми сімейного законодавства (стаття 232 Сімейного кодексу України) [11] прирівнюють особу, яку усиновлено, до дитини за походженням та покладають на неї обов'язки щодо усиновлювача у такому ж обсязі, який має дитина щодо своїх батьків. Отже, у сімейному та цивільному законодавстві вже закріплено правове становище усиновлювачів і усиновлених як осіб, що прирів-

нюються до родичів за походженням, тому додаткове закріплення цих же положень у ПКУ є тавтологією.

У цивільному законодавстві при визначенні кола спадкоємців використовується термін «черга спадкоємців». Пільги щодо сплати державного мита систематизовані у статті 4 Декрету про державне мито, згідно якої звільнення від сплати державного мита залежить від майна, що успадковується, особи спадкоємців та обдарованих. Залежно від виду майна, що успадковується, від сплати державного мита звільняються громадяни за видачі їм свідоцтва про право на спадщину: на майно осіб, які загинули при захисті СРСР і України, у зв'язку з виконанням інших державних чи громадських обов'язків або з виконанням обов'язку громадянина щодо врятування життя людей, охорони громадського порядку та боротьби із злочинністю, охорони власності громадян або колективної чи державної власності, а також осіб, які загинули або померли внаслідок захворювання, пов'язаного з Чорнобильською катастрофою; на майно осіб, реабілітованих у встановленому порядку; на жилий будинок, пай у житлово-будівельному кооперативі, квартиру, що належала спадкодавцеві на праві приватної власності, якщо вони проживали в цьому будинку, квартирі протягом шести місяців з дня смерті спадкодавця; на жилі будинки в сільській місцевості за умови, що ці громадяни постійно проживатимуть у цих будинках і працюватимуть у сільській місцевості; на вклади в установах Ощадбанку та в інших кредитних установах, на страхові суми за договорами особистого й майнового страхування, облігації державних позик та інші цінні папери, суми заробітної плати, авторське право, суми авторського гонорару і винагород за відкриття, винахід, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, топографії інтегральних мікросхем, сорти рослин та раціоналізаторські пропозиції; на майно осіб фермерського господарства, якщо вони є членами цього господарства (пункт 16 статті 4 Декрету про державне мито).

Слід також звернути увагу на те, що пільг при сплаті платежів за послуги приватних нотаріусів не передбачається, оскільки згідно статті 31 Закону України «Про нотаріат» розмір плати за вчинення ними нотаріальних дій визначається за домовленістю між громадянином або юридичною особою. Отже, весь тягар з надання нотаріальних послуг пільговим категоріям громадян покладається на державних нотаріусів.

Наступне проблемне питання, на яке ми звернемо увагу - розстрочки або відстрочки при сплаті платежів, пов'язаних з отриманням спадщини або дарунків. Відповідно до положень чинного податкового законодавства розстрочення та відстрочення є різновидом зміни строку сплати грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків. При їх характеристиці Р.Ф. Ханова акцентує увагу на спільних рисах і пропонує виділяти такі: 1) є саме зміною термінів виконання податкового обов'язку; 2) зміна строків стосується як безпосередньо грошового зобов'язання, так і податкового боргу; 3) зміна строку при розстроченні та відстроченні має певний відплатний характер, що пов'язується з виникненням обов'язку сплачувати проценти протягом такого строку; 4) сплата платником податків грошових зобов'язань або податкового боргу в режимі відстрочення та розстрочення гарантується трансформованою конструкцією забезпечувального заходу. Про це свідчить порівняння процентів із пе-

нею, яка і є традиційним засобом забезпечення виконання обов'язку [12, с. 22; 13].

Розстрочки або відстрочки при сплаті платежів, пов'язаних з отриманням спадщини або дарунків законодавець не передбачає, в той час як історичний та зарубіжний досвід свідчать про доцільність такого виду пільг при оподаткуванні доходів, отриманих внаслідок спадкування та дарування (враховуючи, що розмір державного мита при отриманні свідоцтва про спадщину встановлено у розмірі 34 гривні, навряд чи виникне необхідність у відстрочці чи розстрочці по його сплаті). Відсутність інституту розстрочки (відстрочки) при сплаті вищевказаного податку звужує права малозабезпечених осіб, оскільки обмежує право на безоплатне отримання майна у формі спадку чи дарунку, а відсутність чи недостатність коштів для сплати податку фактично призводитиме таких осіб до відмови від спадщини (дарунків). До прикладу, в Російській Федерації для спадкоємців (обдарованих) встановлювався двохрічний термін, на який могла надаватися відстрочка при сплаті податку на спадщину та дарування, при цьому на суму заборгованості нараховувалися відсотки у розмірі 0,5 ставки рефінансування Центрального банку РФ. Пропонуємо з врахуванням зарубіжного досвіду в Україні ввести інститут розстрочки та відстрочки при сплаті податку на спадщину та дарування.

Висновок. Таким чином, розстрочки або відстрочки при сплаті платежів, пов'язаних з отриманням спадщини або дарунків законодавець не передбачає, в той час як історичний та зарубіжний досвід свідчать про доцільність такого виду пільг при оподаткуванні доходів, отриманих внаслідок спадкування та дарування. Відсутність інституту розстрочки (відстрочки) при сплаті вищевказаного податку звужує права малозабезпечених осіб, оскільки обмежує право на безоплатне отримання майна у формі спадку чи дарунку, а відсутність чи недостатність коштів для сплати податку фактично призводитиме таких осіб до відмови від спадщини (дарунків).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : закон України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
2. Бондаренко К. В. Адміністративна відповідальність за порушення антимонопольного законодавства України [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Бондаренко Катерина Вікторівна ; Одес. нац. юрид. акад. О., 2010. 220 арк.
3. Гуреев, В.И. Налоговое право. – М. : Экономика, 1995. 253 с.
4. Соколовська А.М., Луніна О.І. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення. Економіка України. 2005. № 9. С. 21–30
5. Корф Д.В. Налогообложение в сфере образования: опыт США / Д.В. Корф // Налоги и налогообложение. 2009. № 12. С. 59–67
6. Кривов В.А. Визначення поняття «податкова пільга» в Україні та особливості її застосування в зарубіжних країнах / В.А. Кривов // URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/525129.pdf>

7. Тімарцев О. Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання та стимулювання економіки / О. Ю. Тімарцев // Бізнес Інформ. 2013. № 2. С. 262-267

8. Вишемирський М. В. До питання щодо правової природи податкової пільги. Правове життя сучасної України: матеріали Міжнар. наук. конф. проф.-викл. та аспірант. складу (м. Одеса, 16-17 травня 2013 р.). НУ «ОЮА», Півд. регіон. центр НАПрН України. Одеса: Фенікс, 2013. Т. 2. С. 151-153.

9. Гаврилко П. П. Класифікація та види податкових пільг / Гаврилко П. П., Коломійчук Н. М., Турянський Ю. І. // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Вип. 21.9. С. 272-276

10. Науково-практичний коментар Сімейного кодексу України / С.В. Ківалов, Ю.С. Червоний, Г.С. Волосатий та ін. ; за ред. Ю.С. Червоного. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

11. Сімейний кодекс України : закон України від 10 січня 2002 року № 2947-III // Відомості Верховної Ради України. 2002. № 21-22. Ст.135

12. Ханова Р. Ф. До проблеми розстрочення та відстрочення податкового боргу. Фінансове право. 2013. № 4 (26). С. 22-25

13. Токарева К. О. Відстрочення або розстрочення податкових платежів як форма державної допомоги суб'єктам господарювання. *Право та інновації*. 2018. №3(23). С. 42-48.

S. Savchenko

TO DESCRIBE THE ADDITIONAL ELEMENTS OF MANDATORY PAYMENTS RELATED TO THE RECEIPT OF INHERITANCE AND GIFTS

The article, based on the analysis of scientific views of scientists and current legislation of Ukraine, provides a description of additional elements of mandatory payments related to inheritance and gifts, including: tax benefits, as well as installments or deferrals in the payment of research payments. It is substantiated that the absence of the institution of installments (deferrals) in the payment of the above tax restricts the rights of low-income persons, as it actually limits the right to receive property free of charge in the form of inheritance or gift.

Keywords: inheritance, gift, element, mandatory payment, tax legislation, mechanism.