

УДК 347.73:336.226

В.О. Рядінська,
доктор юридичних наук, старший науковий співробітник,
начальник лабораторії ДНДІ МВС України, м. Київ,
ORCID ID 0000-0002-2210-5933

ВРАХУВАННЯ СТУПЕНЯ СПОРІДНЕННЯ ПІД ЧАС ОПОДАТКУВАННЯ СПАДЩИНИ: ПЕРЕЖИТОК МИНУЛОГО

У статті аналізується застосування законодавцем категорії “ступінь спорідненості” для формування правового механізму податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини. Досліджено історичні передумови використання ступеня спорідненості для визначення пільгового порядку оподаткування спадщини. Проаналізовано зарубіжний досвід застосування ступеня споріднення при формуванні правового механізму платежів, пов’язаних з отримання спадщини. Визначено перспективи вдосконалення правового механізму податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду та відновлення категорії “неоподатковуваний мінімум”.

Ключові слова: *спадщина, ступінь споріднення, оподаткування, неоподатковуваний мінімум.*

В статье анализируется применение законодателем категории “степень родства” для формирования правового механизма налога на доходы физических лиц от получения наследства. Исследованы исторические предпосылки использования степени родства для определения льготного порядка налогообложения наследства. Проанализирован зарубежный опыт применения степени родства при формировании правового механизма платежей, связанных с получением наследства. Определены перспективы совершенствования правового механизма налога на доходы физических лиц от получения наследства в Украине с учетом зарубежного опыта и восстановления категории “необлагаемый минимум”.

Ключевые слова: *наследство, степень родства, налогообложение, необлагаемый минимум.*

23 лютого 2017 року Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування спадщини” № 1910-VIII (надалі – Закон № 1910-VIII) було суттєво змінено правовий механізм податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини – перелік пільгових об’єктів, що оподатковуються за ставкою 0 %, розширено об’єктами спадщини, що успадковуються членами сім’ї другого ступеня споріднення [1]. У редакції Податкового кодексу України від 02.12.2010 (надалі – ПК України), до переліку пільгових об’єктів, що оподатковуються за ставкою 0 %, належали лише об’єкти, що успадковувалися членами сім’ї першого ступеня споріднення [2]. Фактично, з прийняттям Закону № 1910-VIII від сплати податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини звільнено фізичних осіб – спадкоємців, що є членами сім’ї першого та другого ступеня споріднення спадкодавця. Відповідно до ст. 1265 Цивільного кодексу України ступінь споріднення визначається за числом народжень, що віддаляють родича від спадкодавця, при цьому народження самого спадкодавця не входить до цього числа [3]. Згідно з пп. 14.1.263 п. 14.1 ст. 14 ПК України членами сім’ї фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються її батьки, її чоловік або дружина, діти такої фізичної особи, у тому числі усиновлені; членами сім’ї фізичної особи другого ступеня споріднення вважаються її рідні брати та сестри, її баба та дід з боку матері і з боку батька, онуки [2]. Таким чином, від сплати податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини в Україні звільнено батьків, чоловіка або дружину, дітей, у тому числі усиновлених, рідних братів та

сестер, бабу та діда з боку матері і з боку батька, онуків спадкодавця. Подібний підхід законодавця звільняє від сплати податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини переважно більшість спадкоємців, у зв'язку з цим актуалізується питання щодо доцільності врахування ступеня споріднення при оподаткуванні спадщини.

Оподаткування спадщини розглядали у своїх роботах як дореволюційні науковці – С. Вітте, П. Гензель, В. Гросман, С. Іловайський, В. Ключевський, В. Лебедев, Д. Львов, В. Лучанинов, Э. Селигман, І. Озеров, В. Пушкарева, К. Рау, Р. Стурм, І. Тарасов, І. Янжул, так і сучасні – М. Антонов, О. Бризгалін, Л. Воронова, Н. Воротіна, Ч. Джеймс, Г. Зарецька, М. Кучерявенко, А. Нонко, П. Пацурківський, Г. Присягина, С. Пепеляєв, І. Лисенко, Н. Химичева та інші, проте питання виникнення і доцільності градації ставок податку на спадщину (чи іншого платежу, що пов'язаний з отриманням спадщини) залежно від ступеня споріднення в їх роботах не досліджувалося.

Ступень споріднення враховувався при оподаткуванні спадщини ще з Давніх часів. Так, у Давньому Римі при введенні податку на спадщину передбачалася градація ставок цього податку залежно від ступеня споріднення – дружина та діти від сплати податку звільнялися, брати сплачували 5 % від вартості спадщини, а інші родичі – 30 % [4, с. 4]. Ступень споріднення враховувався при оподаткуванні спадщини і в інші часи та в інших країнах. Так, четверті гроші (обов'язкові платежі, що сплачувалися при переході спадщини в Давній Русі) справлялися лише у випадку переходу спадщини за боковими лініями [5]; ставки мита з майна, що переходить у порядку спадкування чи дарування, яке стягувалося відповідно до Зведення статутів про мита Російської імперії, також різнилися залежно від ступеня споріднення – 1 % сплачувався з майна, що переходило до другого з подружжя, родичів прямої висхідної чи низхідної лінії, усиновлених дітей та подружжя дітей, 4 % – з пасинків та пасербиць, братів, сестер та дітей померлих братів чи сестер, 6 % – з родичів 3-го та 4-го ступеня споріднення, 8 % – з усіх інших осіб [6]. В СРСР із введенням у 1943 році категорії державного мита, яке об'єднало в собі багато невеликих платежів та податків (судові збори, гербові мита, паспортні мита тощо), мита зі спадщини увійшли в цю категорію і їх ставки також залежали від ступеню споріднення [7; 8]. Отже, градація ставок платежів, що справлялися зі спадкоємців при отриманні ними спадку, залежно від ступеню споріднення є історично зумовленою закономірністю. За визначенням М.М. Антонова, встановлення різних ставок оподаткування отримання спадщини пов'язано з тим, що найближчі родичі користуються майном спадкодавця ще за життя спадкодавця, поліпшуючи його, а отже податок з них повинен бути меншим, ніж для інших спадкоємців [9, с. 76].

Проте подібний підхід до врахування ступеня спорідненості при оподаткуванні спадщини є анахронізмом. У зарубіжних країнах питання спорідненості при оподаткуванні враховується в іншому аспекті. У Франції, Німеччині, США, Іспанії, Італії та інших країнах, у податкову систему яких входить податок на спадщину, правовий механізм якого передбачає встановлення неоподатковуваного мінімуму (спадщини/дарунки, вартістю нижче певної, встановленої в законодавстві суми, від оподаткування звільняються). Спадкоємці (обдаровані) розділяються на податкові класи (I клас – родичі прямої лінії, II клас – подружжя, III клас – родичі непрямої лінії, IV клас – не родичі), і залежно від податкового класу для платників встановлюється неоподатковуваний мінімум таких доходів. Наприклад, в Іспанії для платників I класу встановлено неоподатковуваний мінімум в 15 956,87 євро, II та III класу – 7993,46 євро, для IV класу – неоподатковуваний мінімум не надається [10, с. 134]. У США для платників I класу (подружжя, діти) – неоподатковуваний мінімум встановлюється в 600 тис. доларів, для інших – в 10 тис. доларів [11, с. 42]. У Німеччині неоподатковуваний мінімум при отриманні спадщини складає 120 000 євро для подружжя, 45 000 євро для дітей, 26 000 євро для онуків, 6 650 євро для братів та сестер [12, с. 115], у Швеції – 200 000 крон для подружжя, 50 000 крон для кожного з дітей, у Фінляндії – 18500 євро для платників I класу, 6000 євро для інших платників [100, с. 136]. В Італії загальний неоподатковуваний мінімум складає 61980 євро, а далі спадщина оподатковується за прогресивними ставками від 3 % до 27 % залежно від вартості спадщини та податкового класу платника [100, с. 137].

Отже, на відміну від України, де ставки податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини безпосередньо залежать від ступеня споріднення і не залежать від розміру спадщини, в більшості зарубіжних країн з розвинутою економікою оподаткування спадщини залежить саме від розміру спадщини (її вартості), а ступінь споріднення враховується при визначенні неоподаткованого мінімуму – якщо вартість спадщини є меншою такого мінімуму, вона не оподатковується, а якщо більшою – то оподатковується різниця між сумою неоподаткованого мінімуму та отриманою спадщиною. Такий підхід дозволяє збільшити податковий тягар для заможних прошарків населення і зменшити для незаможних, що дозволяє реалізувати принципи рівності податкового тягара при оподаткуванні.

Доцільність встановлення неоподаткованого мінімуму при оподаткуванні спадщини визначалася ще дореволюційними науковцями – В.А. Лебедевим [13], І.Т. Тарасовим [14], Д.М. Львовим [15], І.І. Янжулом [16], С.Ю. Вітте [17]); встановлення такого мінімуму було запроваджено навіть у СРСР (в цій країні правовий механізм податку зі спадщин та дарувань передбачав встановлення неоподаткованого мінімуму (спадщини вартістю 1000 руб. від оподаткування звільнялися) [18, с. 45]).

Проте в Україні законодавець пішов іншим шляхом – без урахування податкового мінімуму від оподаткування звільняються спадщини будь-якою вартістю, у випадку, якщо вони переходять до родичів першого та другого ступеню споріднення, до яких, як зазначалося раніше, віднесено родичів від дітей до баби/діда, а отже, від оподаткування фактично звільняються практично всі доходи, що отримуються фізичними особами від спадщини.

Ситуація з неоподатковуваним мінімумом в Україні взагалі неприйнятна. Неоподатковуваний мінімум (лат. *existens minimum*) становить встановлений державою мінімальний дохід особи, з якого не сплачується податок, оскільки він становить собою вартісну величину достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження її здоров'я, набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості [19, с. 277; 20, с. 43]. Неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб є усталеною категорією податкового права, яка була визначена ще Ж. Сімонді, К. Еєбергом, Дж. Міллем, І.Т. Тарасовим, А.О. Ісаєвим та іншими науковцями минулого [21, с. 145; 22, с. 33; 23, с. 34; 14, с. 87; 24, с. 23].

На сучасному етапі неоподатковуваний мінімум застосовується у переважній більшості країн з розвинутою економікою. Після розпаду СРСР, неоподатковуваний мінімум в Україні як незалежній країні використовувався дуже активно, проте після прийняття Указу Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519” від 21 листопада 1995 р. № 1082/95 [25], в якому сума неоподаткованого мінімуму доходів фізичних осіб встановлювалася у розмірі 1млн. 700 тис. крб. на місяць (яка після Указу Президента № 762/96 “Про грошову реформу в Україні” [26] перетворилася на суму в 17 гривень) розмір неоподаткованого мінімуму не змінювався. Законодавець нібито “забув” про існування неоподаткованого мінімуму і став для визначення вартісної величини достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження її здоров'я, набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості, використовувати інші категорії – “прожитковий мінімум”, “мінімальна заробітна плата” тощо.

Таким чином, врахування ступеня спорідненості для визначення пільгових категорій платників податку на доходи фізичних осіб від отримання спадщини у такому вигляді, який на сьогодні існує в Україні є анахронізмом. Враховуючи євроінтеграційні прагнення України, необхідно суттєво змінити підходи до оподаткування спадщини, перебачивши у правовому механізмі податку, що справляється при отриманні спадщини, неоподатковуваний мінімум, ставки вартістю менше якого звільнялися б від оподаткування, при цьому розмір зазначеного неоподаткованого мінімуму міг би коливатися залежно від ступеня спорідненості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування спадщини: Закон України від 23.02.2017 № 1910-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2017. № 14. Ст.158.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
3. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.
4. Солодченко И. Налог от Харона. Киевский телеграф. 2005. № 8. С. 4–8.
5. Соборное Уложение государя, царя и великого князя Алексея Михайловича 1649 г. / уряд. М. Н. Тихомиров. Москва: Государственная типография, 1913. 470 с.
6. Полное собрание законов Российской Империи. В XXXIII т. Санкт-Петербург: Государственная типография, 1882. Т. XXVI. 1144 с.
7. О государственной пошлине: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 29.06.1979. Ведомости Верховного Совета СССР. 1979. № 28. Ст. 477.
8. О ставках государственной пошлины: Постановление Совета Министров СССР от 29.06.1979. Ведомости Верховного Совета СССР. 1979. № 20. Ст. 122.
9. Антонов Н.Н. Правовой режим налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / РПА Минюста России. Москва, 2003. 244 с.
10. Мигашикина Е.С. Налоговые системы зарубежных стран. М.: МГУУ Правительства Москвы, 2005. 643 с.
11. Любик Д., Хасси У. Основы мирового налогового кодекса. Нью-Йорк, 1993. 322 с.
12. Люксбург Н., Порядочнов Ю. Все о бизнесе в Германии. СПб.: Питер, 2007. 304 с.
13. Лебедев В.А. Финансовое право. СПб.: Тип. А.М. Вольфа, 1889. 314 с.
14. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. М.: Типография Императорского Университета, 1889. 307 с.
15. Львов Д.М. Налог с наследства по современному учению финансовой науки. Казань, 1883. 483 с.
16. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.
17. Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве. СПб.: Тип. В.Д. Каткова, 1914. 456 с.
18. Гензель П.П. Налог в СССР. М.: Изд. НКРКИ СССР, 1926. 140 с.
19. Маранчин О., Вавриш О. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в Україні: ретроспективний аналіз. Економічний аналіз. 2011. Вип. 8. Ч. 1. С. 277–281.
20. Соловьева Н.А. Необлагаемый налогами минимум по налогу на доходы физических лиц: миф или реальность. Налоги. 2011. № 5. С. 43–48.
21. Сисмонди Ж.С. Новые начала политической экономии в его отношении к народонаселению. М.: Гос. Соц.-эк. Изд-во. 1937. 544 с.
22. Эберг К.Т. Очерки финансовых наук. Ярославль: Типография М.Х. Фарака, 1893. 133 с.
23. Милль Дж. Основы политической экономии. М.: Прогресс, 1981. 318 с.
24. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. 270 с.
25. Про внесення змін до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року № 519: Указ Президента України від 21.11.1995 р. № 1082/95. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1082/95> (дата звернення: 15.02.2018).
26. Про грошову реформу в Україні: Указ Президента від 25.08.1996 р. № 762/96. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U762_96.html (дата звернення: 15.02.2018).

REFERENCES

1. "About Introduction of Amendments to the Tax Code of Ukraine Regarding the Taxation of Inheritance": Bill of Ukraine dated 23.02.2017 No 1910-VIII, Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. 2017, No 14, P. 158 [in Ukrainian].
2. The Tax Code of Ukraine: Bill of Ukraine dated 02.12.2010 No 2755-VI, Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2011, No 13–14, No 15–16, No 17, Art. 112 [in Ukrainian].
3. The Civil Code of Ukraine: Bill of Ukraine dated 16 January 2003 No 435-IV. Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2003, No 40–44, Art. 356 [in Ukrainian].
4. Solodchenko, I., 2005, "Tax from Kharon", Kiev Telegraph 8, 4–8 [in Ukrainian].
5. Cathedral Decree of the Emperor, Tsar and Grand Duke Alexei Mikhailovich from 1649 / edit. M.N. Tikhomirov, Moscow: State Printing House, 1913. 470 p. [in Russian].
6. Complete Collection of Laws of the Russian Empire. In XXIII vol. St. Petersburg: State Printing House, 1882. Vol. XXVI. 1144 pp. [in Russian].
7. "About State Fees": Decree of the Presidium of the Supreme Soviet of the USSR dated 29.06.1979. Statements of the Supreme Soviet of the USSR. 1979. No 28. Art. 477.
8. "About the Rates of State Duty": The Resolution of the Council of Ministers of the USSR dated 29.06.1979, Bulletin of the Supreme Soviet of the USSR, 1979 No 20, Art. 122 [in Russian].
9. Antonov, N.N., 2003, "The Legal Regime of the Tax on Property, Passing in the Order of Inheritance or Gift": thesis ... cand. of Degree in Law: 12.00.14 / RPA of the Ministry of Justice of Russia, Moscow. 244 p. [in Russian].

10. *Migashkina, Y.S.*, 2005, “Tax Systems of Foreign Countries”. M.: Moscow State University of the Moscow Government. 643 c. [in Russian].
11. *Lyubik, D., Hassi, U.*, 1993, “Fundamentals of the World Tax Code”. New York. 322 p. [in English].
12. *Liuksburg, N., Poriadochnov Y.*, 2007, “Everything about Business in Germany”, SPb: Peter. 304 p. [in Russian].
13. *Liebieliev, V.A.*, 1889, “Financial Law”. SPb. 314 p. [in Russian].
14. *Tarasov, I.T.*, 1889, “An Essay on Financial Law Science”. M.: Printing house of the Imperial University. 307 p. [in Russian].
15. *Lviv, D.M.*, 1883, “Tax from the Inheritance on the Modern Teaching of Financial Science. Kazan. 483 p. [in Russian].
16. *Janzhul, I.I.*, 2002, “Basic Principles of Financial Science: the Doctrine of State Revenue”. M.: Statute. 555 p. [in Russian].
17. *Witte, S.Y.*, 1914, “Statement of Lectures on the State Economy”. SPb. 456 p. [in English].
18. *Hansel, P.P.*, 1926, “Taxes in the SSS”. M., 140 p. [in English].
19. *Marancin, O., Vavrysh, O.*, 2011, “Non-Taxable Minimum Income of Citizens in Ukraine: Retrospective Analysis”, *Economic Analysis* 8 (part 1), 277–281 [in Ukrainian].
20. *Solovieva, N.A.*, 2011, “Tax Deductible for a Minimum Income Tax on Individuals: a Myth or a Reality”, *Taxes* 5, 43–48 [in Russian].
21. *Sismondi, Zh.S.*, 1937, “New Beginnings of Political Economy in its Relation to the Population”. M., 544 p. [in Russian].
22. *Eeberg, K.T.*, 1893, “Essays on Financial Sciences”. Yaroslavl. 133 p. [in Russian].
23. *Mill J.*, 1981, “Fundamentals of Political Economy”. M., 318 p. [in Russian].
24. *Isaiev, A.A.*, 2004, “Essay on the Theory and Policy of Taxes”. M., 270 p. [in Russian].
25. “About the Amendments to the Decree of President of Ukraine” dated 13.09.1994 No 519 : Decree dated 21.11.1995 No 1082/95. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1082/95> (Date of Application: 15.02.2018) [in Ukrainian].
26. “About Monetary Reform in Ukraine: Presidential Decree No 762/96 dated 25.08.1996. URL http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U762_96.html (Date of Application: 15.02.2018) [in Ukrainian].

UDC 347.73:336.226

V. O. Riadinska,
Doctor of Law, Senior Researcher, Head of Research Lab
of the State Research Institute MIA Ukraine, Kyiv,
ORCID ID 0000-0002-2210-5933

ACCOUNT OF THE DEGREE OF KINSHIP IN THE TAXATION OF THE INHERITANCE: THE RELIC OF THE PAST

It is noted that with the adoption of the Bill of Ukraine “About the Amendments to the Tax Code of Ukraine Regarding the Taxation of Inheritance” dated 23.02.2017 No 1910-VIII, the natural persons – heirs who are the members of the family have been discharged from paying the income tax of individuals from receiving the inheritance the first and second degree of affinity of the testator. It is specified that in fact from the payment of personal income tax on inheritance in Ukraine, parents, husband or wife, children, including adopted children, relatives and brothers and sisters, grandparents and grandparents of the decedent are released. It is noted that this approach exempts from the payment of personal income tax from the inheritance the vast majority of heirs, in connection with which the question of the expediency of taking into account the degree of kinship with the taxation of the inheritance is actual.

The sources of the origin and evolution of the consideration of the degree of kinship in the taxation of inheritance in Old Russia, the Russian Empire, and the USSR have been analyzed, which has made it possible to determine that the gradation of the rates of payments that were charged from the heirs upon inheritance by them, depending on the degree of kinship, is due to the historical development of the mechanism of taxation of the inheritance.

On the basis of the analysis of the foreign experience of taking into account the affinity for taxation (France, Germany, the USA, Spain, Italy, etc.), it is indicated that in foreign countries affiliation issues with taxation are taken into account when determining

the non-taxable minimum (inheritance / gifts, the value below a certain amount established in the legislation, are exempted from the taxation), which allows to increase the tax burden for wealthy strata of the population and reduce it for the poor, i.e, implement the principle of equality of tax burden with taxation.

The historical development of the emergence and genesis of the non-taxable minimum in Ukraine (from the time of the USSR) period has been investigated, it is indicated that today in the legal field mentioned category is neglected and makes up UAH 17, and for the definition of the value sufficient to ensure the normal functioning of the human body, the preservation of its health, a set of food, as well as a minimum set of non-food products and the minimum set of services needed to meet the basic social and cultural needs of the individual, are used other categories “living wage”, “minimum wage”, etc.

It is concluded that the consideration of the degree of affinity for determining the privileged categories of taxpayers of personal income tax on inheritance in the form that currently exists in Ukraine is an anachronism. Taking into account Ukraine’s European integration aspirations, it is essential to change the approaches to the taxation of the inheritance, having revised the legal mechanism of the tax that is collected when obtaining the inheritance, the non-taxable minimum, rates less than that would be exempted from taxation, while the size of the mentioned non-taxable minimum could fluctuate depending on the degree of affinity.

Keywords: inheritance, degree of kinship, taxation, non-taxable minimum.

Отримано 27.04.2018