

Сучасні тенденції оподаткування спадщини: вітчизняний та зарубіжний досвід

У статті досліджуються сучасні тенденції та національні особливості оподаткування спадщини в Україні та зарубіжних країнах. Визначено недоліки та переваги оподаткування спадщини як правового механізму регулювання соціально-економічного розвитку суспільства. Здійснено порівняльний аналіз національних особливостей оподаткування спадщини у різних країнах за критеріями: соціальна конфліктність, місце податку у податковій системі, ставки та база оподаткування, застосування податкових пільг.

Ключові слова: спадкове право, оподаткування спадщини, податок на спадщину, соціальна конфліктність, податкові пільги, податкова система.

За сучасних умов зростає актуальність дослідження інституту оподаткування спадщини та окремих елементів його правового механізму в зарубіжних країнах, що зумовлено об'єктивними реаліями розвитку суспільства:

- сучасна соціально-економічна та правова роль податків на спадщину у функціонуванні держави досить неоднозначна, що знаходить свій прояв у відміні багатьма країнами цього податку, призводить до соціальних конфліктів у суспільстві;
- у зв'язку із проживанням та роботою українців за кордоном є можливість отримання ними та їх нащадками спадщини за кордоном, що зумовлює необхідність дослідження практики оподаткування спадщини в інших країнах.

Проблеми спадкового права та формування ефективного механізму оподаткування спадщини знайшли чільне місце у працях основоположників фінансового права І.І. Янжул, Д. М. Львов, П.П.Гензель, І.Х. Озеров, В.А. Лебедев, С.Ю. Вітте, А.В. Толкушкін, Н. Растеряев, С.І. Іловайський, І.Т. Тарасов, В.О. Ключевський та ін. Серед сучасних українських учених, які плідно вивчають правовий механізм оподаткування спадщини, відзначимо публікації С.В. Савченко, Т.В. Тучак, І.Г. Благун.

Однак, правові аспекти оподаткування спадщини, як власне і сам правовий механізм успадкування у зарубіжних країнах, залишаються практично недослідженими вітчизняною правовою та економічною науками. Таким чином, вивчення сучасних тенденцій оподаткування спадщини у зарубіжних країнах вважаємо актуальною науковою проблемою як з теоретичної точки зору розвитку фінансового, спадкового й податкового права, так із практичної у зв'язку із необхідністю надання українським громадянам професійної правової допомоги щодо планування та отримання спадщини за кордоном.

Метою цієї статті є визначення сучасних тенденцій функціонування інституту оподаткування спадщини у зарубіжних країнах та в Україні. Для досягнення мети ставляться завдання: розкрити недоліки та переваги оподаткування спадщини як правового механізму регулювання соціально-економічного розвитку суспільства; визначити національні особливості та світові тенденції функціонування інституту оподаткування спадщини.

Питання правової, економічної та соціальної необхідності оподаткування спадщини завжди було важливою дискусійною проблемою, адже соціально-економічна та правова роль податків на спадщину у функціонуванні держави досить неоднозначна. На карті світу існують країни, в яких спадщина підлягає оподаткуванню (Франція, Німеччина, США, Італія, Україна), але водночас у багатьох країнах, серед яких Канада, Росія, Білорусь, Австрія, Кіпр, Ізраїль, Китай, Індія, Естонія та Латвія, не існує податку на спадщину (або іншого аналогіч-

ного податку на доходи, отримані у формі успадкування майна). Те, що у багатьох країнах нині податок на спадщину скасований, у першу чергу пов'язано з його економічною неефективністю та соціальною конфліктністю.

Однак, як будь-яке суспільне явище, податок на спадщину має свої позитивні та негативні риси. Саме тому як на користь, так і проти податків на спадщину висувуються аргументи теоретичного та практичного характеру. До основних позитивних рис функціонування податку на спадщину традиційно відносять такі:

- заохочення спадкоємців, що стають власниками успадкованого майна, до енергійної праці та ефективного використання отриманого спадку у зв'язку із необхідністю сплачувати податки на отриманий у власність капітал (податок на спадщину). Фактично необхідність платити податки змушує нового власника успадкованого багатства або продати майно, щоб знайти кошти для сплати податкових платежів, або шукати шляхи ефективного використання успадкованого капіталу, здатні генерувати ресурси для сплати податку. У першому випадку спадкоємець втрачає успадковане майно, що через угоду купівлі-продажу або відмову від спадку переходить новому більш ефективному власнику чи у користування держави. У другому випадку майно залишається у власності спадкоємця, проте підвищується ефективність використання такого майна.

Нині російські науковці акцентують увагу на виникненні такої проблеми в Росії, вважаючи, що відміна податку на спадок одночасно зі встановленням низької ставки оподаткування доходів фізичних осіб стали причиною монополізації економіки Росії, орієнтованої на захист найбагатших верств населення, внаслідок чого соціальна структура суспільства перетворюється на середньовічну [1];

- досягнення соціальної справедливості та контроль національного багатства через оподаткування спадщини багатих верств населення. Фахівці зазначають, що соціальна важливість податку на спадщину зростає за умов світової тенденції до радикального збільшення національного багатства у приватних руках [2]. Однак, не варто вважати цей податок ефективним знаряддям досягнення соціальної справедливості, оскільки в ринкових економіках усі податки не мають порушувати принципи захисту приватної власності;
- податок на спадщину виступає складовою механізмом боротьби з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом. Відповідно, його відміна може бути вигідною представникам тіньового бізнесу, які за відсутності оподаткування спадщини нелегальні доходи зможуть легалізувати за спадковою схемою.

Серед основних недоліків оподаткування спадщини слід виділити такі:

- незначну фінансову роль податку на спадщину для держави. Основним мотивом оподаткування спадщини завжди було не наповнення державного чи місцевих бюджетів, а досягнення та підтримка соціальної справедливості розподілу суспільних благ шляхом оподаткування найбагатших верств населення [3];
- разовий характер платежу, пов'язаний з особливістю виникнення обставин, що зобов'язують платника платити визначений платіж – отримання спадщини [4];
- послаблення стимулів до заощаджень, стримування розвитку сімейного бізнесу. За умов високого рівня оподаткування спадщини, громадяни країни намагаються витратити свої доходи протягом життя, дарувати свої активи потенційним спадкоємцям з метою мінімізації податку на спадщину або шукати альтернативні варіанти передачі майна, не обтяжені податками на спадок;
- високий рівень ухилення від сплати податку. Податок на спадщину вважають одним з найбільш криміногенних у зв'язку із величезними масштабами податкових деліктів по ухиленню від сплати цього податку [5];
- загроза відтоку національного багатства в країни з більш сприятливими податковими умовами при високих ставках податку на спадщину.

Як зазначає А. М Соколовська, ураховуючи негативні та позитивні наслідки оподаткування спадщини для розвитку суспільства, податок на спадщину має утримуватися тоді, коли

заподіяна ним шкода (послаблення стимулів до заощаджень) буде меншою, ніж користь від запровадження (заохочення до енергійної праці). Така податкова система має спонукати до перетворення непродуктивного капіталу на продуктивний, а також забезпечення пропорційності в його розподілі між галузями виробництва [6, с.61].

Світова практика оподаткування спадщини надзвичайно різноманітна, оскільки системи оподаткування спадщини навіть серед країн ЄС не є стандартизованими. Зазначене зумовлює потребу дослідження адміністративно-правових аспектів даного податку у міжнародних порівняннях. У поданій таблиці наведено інформацію про особливості механізму оподаткування спадщини у зарубіжних країнах.

Таблиця

Характеристика механізму оподаткування спадщини в зарубіжних країнах

Характеристика механізму оподаткування спадщини
<i>Немає податку на спадщину:</i>
Канада, Білорусь, Австрія, Кіпр, Ізраїль, Китай, Індія, Естонія, Латвія
<i>Немає податку на спадщину, але існують інші обов'язкові платежі: мита або збори при отриманні спадщини.</i>
Росія – державне мито 0,3-0,6% вартості успадкованого майна.
Португалія – гербовий збір по єдиній ставці 10%. Родичі від сплати збору звільнюються. <i>Існує податок на спадщину або спадщина оподатковується у складі іншого податку.</i>
Болгарія. Прогресивна шкала: 0,4-6,6%. Ставки залежать від ступеня споріднення й вартості майна. Неоподатковуваний мінімум (НМ) – 50 000 левів (12 785 євро). Податок не стягується із чоловіка (дружини), родичів по прямій лінії
Великобританія. Прогресивна шкала: 0% – при вартості спадщини до 325000 фунтів стерлінгів, 40% – понад вказану вартість. Відмінності залежно від статусу спадкодавця та спадкоємця («Domicile»). Система відрахувань з бази оподаткування. Податок не сплачується чоловіком та дружиною (до 55 000 фунтів).
Греція. Прогресивна шкала: 0-40%. Залежать від ступеня споріднення й вартості майна. НМ – 6000 – 95 000 євро залежно від ступеня споріднення. Система відрахувань із бази оподаткування.
Іспанія. Прогресивна шкала: 7,65-34%. Система надбавок до основної суми податку. НМ немає. Складна система відрахувань і допомог до бази оподаткування.
Італія. Спадок оподатковується за ставками 4-8%. Залежать від ступеня споріднення. Неоподатковуваний мінімум (НМ) -100 000 євро на спадкоємця.
Німеччина. НМ – 100 000- 500 000 євро (залежить від ступеня споріднення). Прогресивна шкала: 7-50%, що залежать від ступеня споріднення та вартості майна
Польща. Прогресивна шкала: 0-20%. Залежать від ступеня споріднення й вартості майна. НМ (ставка 0%) – 4092 злотих (1295 євро) – 9637 злотих (2486 євро) залежно від ступеня споріднення.
США. Прогресивна шкала: 18-40%. Залежать від вартості майна. НМ – 5250000 доларів США. Складна система відрахувань з бази оподаткування. Податок не стягується з чоловіка (дружини) □ громадянина США.
Україна. Прогресивна шкала: 0-15%. Залежать від ступеня споріднення, виду майна, резидентства спадкодавця й спадкоємця. НМ окремо для спадщини немає. Спадщина оподатковується податком на доходи фізичних осіб. Члени родини спадкодавця першого ступеня споріднення не сплачують податок (нульова ставка).
Чехія. Прогресивна шкала: 1,5-20%. Залежить від ступеня споріднення й вартості майна НМ немає. Податок не стягується з прямих родичів та подружжя.
Японія. Прогресивна шкала: 10-50%. Залежить від вартості майна. Єдиного НМ немає. Система відрахувань із бази оподаткування.

Джерело: складено автором за даними [4; 7; 11-14].

Розглянемо світові тенденції (найбільш поширені у світовій практиці правові механізми) та національні особливості (найоригінальніші правові рішення) у сфері оподаткування спадщини.

Соціальна конфліктність оподаткування спадщини. Незважаючи на те, що соціальну роль податку на спадщину більшість дослідників вважають перевагою цього податку, зі світового досвіду бачимо, що створення справедливого механізму оподаткування спадщини у конкретній країні є практично недосяжним, а саме – оподаткування викликає у суспільстві масові протести та збурення, що взагалі піддає сумніву тезу про соціальну ефективність податку на спадщину.

Історія наводить досить давні приклади соціальної несправедливості та неефективності оподаткування спадщини. Ще за часів Стародавнього Риму для пенсійного забезпечення професійних солдатів армії було введено цільовий податок – 5% податок на спадщину, яким обкладалися тільки громадяни міста Рим [8,с.21]. Існують дані, що сума такого податку, сплачена двома-трьома поколіннями римських громадян, досягала повної вартості майна, що передавалось у спадок. Така втрата взаємозв'язку податків з народними інтересами певною мірою стала однією із причин падіння Риму [9,с.17]. Негативна суспільна роль високого податку на спадщину яскраво виявилася у Великобританії у часи Першої світової війни, коли не маючи коштів для сплати високих податків на спадщину за кожного загиблого у воєнних діях, сім'ї загиблих змушені були власноруч знищувати сімейні маєтки.

Однак, і в сучасному світі податок на спадщину стає причиною гострих соціальних конфліктів. На рівні кожної податкової системи постають проблеми знаходження відповідей на запитання: хто та за якою ставкою має сплачувати податок? Якщо податок мають платити багаті, які критерії віднесення громадянина до багатих? Чи повинні сплачувати податок близькі родичі, дружина або чоловік?

Недаремно податок на спадщину називають податком смерті або податком на смерть [10]. Така назва нині є більше популізмом, хоча дійсно видається дивним: якщо держава часто змінює ставку податку на спадщину (як це, наприклад, нині відбувається у США), то фактично дата смерті людини визначає, за якою ставкою та яку суму буде оподатковуватися його спадок для його нащадків.

Громадськість США в 2001– 2009рр. активно виступила проти податку на спадщину, розгорнувши бурхливу антиподаткову кампанію у засобах масової інформації. У законодавчих колах навіть було заявлено про скасування податку в 2010р. [4], але фактично цього не сталося (хоча у 2010 р. були створені особливі умови, що дозволяли використання нульової ставки податку), і нині податок на спадщину знову функціонує в США, як і раніше. Хоча слід зазначити, що протягом 1997 – 2013 рр. податкова політика США була спрямована на стабільне підвищення неоподатковуваного податком на спадщину мінімуму: з 600 тис. доларів у 1997р. [11] до 5 250 тис. доларів у 2013р. [12]. Максимальна ставка податку до 2012 р. включно мала тенденцію до зниження: 35% в 2012р. у порівнянні з 55% в 1997– 2001рр. Таким чином, у США мало місце цілеспрямоване зниження податкового тягаря з податку на спадщину. Але вже у 2013 р. відповідно до закону 2012р. «American Taxpayer Relief Act of 2012» [13] на тлі кризових явищ в економіці США й величезного державного боргу максимальна ставка податку збільшена до 40%.

На нашу думку, соціальні збурення американського суспільства є штучно створеними політиками та багатими громадянами. Адже за статистикою лише 2% найбагатших американців сплачують податок на спадок, а численні прогалини законодавства дозволяють більшості людей, навіть найбагатших, уникнути сплати податку або звести його суму до мінімуму, застосовуючи правові механізми створення цільових та благодійних фондів, подарунки родичам. Крім того, у податковому законодавстві США існують спеціальні правові норми, що захищають фермерів та власників малого бізнесу при передачі бізнесу у випадку смерті їх власників з метою зменшення податкового навантаження спадкоємців та недопущення втрати ними бізнесу. Тим не менше вдало організована прихильниками відміни податку на спадок антиподаткова компанія дала свої результати: за даними соціологічних опитувань майже 80% американців підтримують ідею відміни оподаткування спадщини, незважаючи на те, що податок приносить федеральному бюджету близько 662 млрд. доларів доходу щорічно [10].

Місце податку у податковій системі. Податок на спадщину як елемент оподаткування в розвинутих країнах світу насправді не відіграє відчутної ролі як джерело наповнення бюджету (наприклад, в Україні – не більше 1% надходжень від податку з доходів фізичних осіб).

З позицій рівня справляння у податковій системі податок на спадщину може займати різні позиції. У окремих країнах податок стягується лише на одному рівні влади (система взаємовиключного оподаткування): найчастіше, на центральному рівні влади (Великобританія), а в деяких країнах – на місцевому рівні (Франція, Німеччина). В ряді країн працює система «паралельного» оподаткування, коли оподаткування спадщини присутнє одночасно на кількох рівнях (США, Іспанія, Швейцарія). Наприклад, у США податок на спадщину може бути присутнім на трьох рівнях податкової системи: є обов'язковим на федеральному рівні, але може встановлюватися одночасно як на рівні штатів, так і як місцевий податок. У Франції оподаткування спадку здійснюється виключно на місцевому рівні, однак, розміри податкових ставок регулюються центральною владою [5].

З позицій виокремлення правовідносин щодо оподаткування спадщини в окремий інститут податкового права зустрічаються також різні моделі: встановлення спеціального окремого податку – податку на спадщину (США); єдиний податок, яким оподатковується спадщина та дарування (Великобританія, Італія, Німеччина); відсутність спеціального податку на спадщину, оподаткування спадщини у складі іншого податку (наприклад, в Україні оподаткування спадщини здійснюється податком з доходів фізичних осіб [14]); відсутність податку на спадщину за наявності інших обов'язкових платежів: мита або збори при отриманні спадщини, що фактично заміняють податок (Росія, Португалія); відсутність оподаткування спадщини (Ізраїль).

Ставки та база оподаткування. У більшості країн світу оподаткування здійснюється за прогресивною шкалою, ставки якої залежать від вартості спадщини та ступеня споріднення спадкоємців і спадкодавця (табл.1). Найнижчі ставки податку на спадок характерні для податкових систем Болгарії, Італії, України та Чехії (максимальні ставки не перевищують 20%), тоді як найвищу максимальну ставку податку на спадок зустрічаємо в Японії – 50%. У більшості країн встановлено неоподатковувані мінімуми – вартість спадщини, що не оподатковується або для якої встановлено нульову ставку податку.

В українській юридичній практиці відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) [14] спадщина підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за прогресивною шкалою. Ставки податку на доходи, отримані фізичною особою у результаті прийняття нею у спадщину коштів, майна, майнових або немайнових прав визначаються в ст. 174.2 ПКУ. Ставка податку варіюється від 0% до 17% вартості успадкованого майна й залежить від ступеня споріднення спадкоємця й спадкодавця, виду наслідуваного майна, від місця знаходження майна (в Україні або за її межами), а також від того, чи є спадкоємець резидентом України.

Нульова ставка податку на доходи, отримані фізичною особою в результаті прийняття ним спадщини застосовується: до майна, успадкованому членами родини спадкодавця першого ступеня споріднення (батьки, діти, чоловік або дружина); для певних, визначених законодавцем видів майна, що успадковується інвалідами першої групи, дітьми-інвалідами або дітьми-сиротами; при успадкуванні коштів, розміщених в Ощадному банку України до 02.01.1992р. та деяких інших фінансових інвестицій часів СРСР, погашення яких не відбулося (ст.174.2.1 ПКУ). Ставка 5% встановлена для спадкоємців, які не є членами родини спадкодавця першого ступеня споріднення при спадкуванні будь-якого об'єкта спадщини (ст. 174.2.2, 167.2 ПКУ).

За ставкою 15% в Україні обкладається будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента й для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента (ст. 174.2.3, 167.1 ПКУ). Якщо загальна сума отриманих платником податків у результаті прийняття спадщини або дарування доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового року, ставка становить 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15% (ст. 174.2.3, 167.1 ПКУ).

Базою оподаткування, виходячи з якої власне розраховується податок на спадщину можуть бути сукупна вартість спадщини без урахування ступеня спорідненості або індивідуально оподатковується частка кожного спадкоємця.

В Україні певні особливості має визначення бази оподаткування при переході у спадщину нерухомого майна [15]. Так, тривалий час процедурою оформлення спадщини в Україні передбачалось, що при оформленні успадкованої нерухомості податок сплачувався виходячи з інвентаризаційної вартості житла, яку визначало Бюро технічної інвентаризації (БТІ), тоді як з 2012р. базою оподаткування стала ринкова вартість майна. Проблема полягає в тому, що законодавчо чітко не визначено, як розраховується вартість спадщини, з якої справлятиметься податок. Досі нотаріуси при виданні свідоцтв про право на спадщину враховували інвентаризаційну вартість квартир та будинків, визначену БТІ. Однак, БТІ нині перебувають на стадії реорганізації та згідно з наказом Мініюсту № 809/5 від 30 травня 2012 р. перестали зазначати у своїх витягах інвентаризаційну вартість нерухомості, що зумовило необхідність звернення спадкоємців до приватних експертних оцінщиків. Зміни правового поля спричинили збільшення витрат спадкоємців, особливо, якщо вони не є близьким родичами спадкодавцю:

- величина податку на спадщину суттєво зростає, оскільки ринкова вартість нерухомості суттєво перевищує її інвентаризаційну вартість (іноді в декілька разів);
- спадкоємці змушені за власний рахунок (навіть близькі родичі, для яких застосовується нульова ставка податку) оплачувати послуги приватних експертних оціночних компаній для визначення ринкової вартості майна (вартість таких послуг у 2012р. в м.Києві коливалася від 300 до 1500 грн.).

Крім податку з доходів фізичних осіб, в Україні зі спадкоємців за видачу свідоцтва про право на спадщину згідно з Декретом Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21.01.1993р. [16] стягується державне мито у розмірі двох неоподатковуваних мінімуми доходів громадян (п.3 ст. 3). Від сплати державного мита за видачу свідоцтва звільняється значний перелік громадян (ст. 4 Декрету): при отриманні громадянами в спадщину житлового будинку (квартири), якщо вони проживали в ньому протягом шести місяців з дня смерті спадкодавця; при отриманні майна осіб фермерського господарства, якщо громадяни є членами цього господарства; неповнолітні спадкоємці; окремі категорії громадян, визначені законодавством.

Отже, порівняно з іншими країнами, правовий механізм оподаткування спадщини в Україні є досить демократичним, а ставки податку – невисокі. Як і в більшості країн, шкала оподаткування є прогресивною та залежить від ступеня спорідненості спадкоємця та спадкодавця. Проте Україна, порівняно з іншими країнами, має свою національну особливість – серед досліджуваних у цій статті країн, лише в Україні встановлено необґрунтовані, на нашу думку, вищі ставки податку для спадкоємців нерезидентів.

Застосування податкових пільг в оподаткуванні спадщини. У багатьох країнах оподатковувана податком на спадщину база (вартість успадкованого майна) зменшується на визначений національним законодавством неоподатковуваний мінімум. Також оподатковувана база може зменшуватися на певні види видатків спадкоємців і боргів спадкодавця. Крім того застосування прогресивної шкали вже передбачає пільги (меншу ставку податку) для бідніших громадян з нижчою вартістю успадкованого майна.

Наприклад, у США при оподаткуванні спадщини спочатку розраховується валова вартість бази оподаткування, від якої потім віднімаються податкові відрахування (видатки на іпотеку, борги спадкодавця, вартість майна, що передається благодійним організаціям або чоловікові (дружині)-громадянинові США та ін.). Існує неоподатковуваний податком на спадщину мінімум, значення якого за останні роки збільшується. Після зменшення бази оподаткування на суму відрахувань, до бази оподаткування застосовуються податкові ставки.

Однією із найскладніших є система оподаткування спадщини в Іспанії [7], причому порядок розрахунків цього податку може відрізнятися в регіонах країни, а при розрахунку суми податку враховується складна сукупність різних відрахувань і надбавок. Так, оподатковувана база (вартість наслідуючого майна) може зменшуватися на вартість

зобов'язань за успадкованими активами (пенсії, ренти, видатки на довгострокову оренду), документально підтверджених боргів (іпотека, податки), певних видів видатків (на медичне обслуговування, у зв'язку з похоронами, на проведення судових процесів, пов'язаних із успадкованим майном) і інших видатків, визначених у нормативно-правових актах. Також існує система додаткових допомог, на величину яких може зменшуватися база оподаткування. Спадкоємці поділені на чотири групи залежно від їх віку й ступеня споріднення, і для кожної з яких визначена максимальна сума такої податкової допомоги. Законодавством також передбачено випадки повного звільнення від податку на спадщину (наприклад, для спадкоємців старше 65 років, якщо вони проживали разом із заповідачем останніх два роки його життя). Додатково розроблена система надбавок, які у певних випадках збільшують розмір податку на спадщину.

З викладеного доходимо висновку, що вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду оподаткування спадщини засвідчує, що кожна країна має свої національні особливості оподаткування спадщини, а саме – оподаткування спадщини як правовий механізм регулювання соціально-економічного розвитку суспільства характеризується своїми недоліками та перевагами. У більшості країн система оподаткування спадщини дуже складна, особливо для спадкоємців-громадян іншої країни, що створює потребу з боку спадкодавця в юридичних і податкових консультаціях з відповідними фахівцями з метою планування спадщини для мінімізації податку на спадщину для майбутніх спадкоємців. Вивчення національних особливостей оподаткування спадщини в зарубіжних країнах та Україні вважаємо актуальною та перспективною для подальших досліджень науковою проблемою: з теоретичної точки зору розвитку фінансового, спадкового, податкового права, з практичної точки зору у зв'язку із необхідністю надання українським громадянам професійної правової допомоги щодо планування спадщини.

Література:

1. Иванов В. Н. Сравнительный анализ институциональной и экономической динамики России и Беларуси (2000-е годы) / В.Н. Иванов, Ю.В. Овсиенко, А.О. Тихонов, Ю.М. Ясинский // Проблемы управления. – 2010. – 4 (37). – С.100-113.
2. Благун І.Г. Реформування майнового оподаткування у контексті світового досвіду / І.Г. Благун, О.П. Буряк // Науковий вісник. – 2007. – Вип. 17.3. – С.232-239.
3. Никитишин А.А. Роль налогообложения в обеспечении реализации социальной политики государства / А.А. Никитишин // Бизнесинформ. – 2010. – №10. – С.113-120.
4. Савченко С. В. Зарубіжний досвід застосування податку на спадщину та можливості його використання в Україні / С.В. Савченко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №4(55). – С. 228-233.
5. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М., 1993. – 112 с.
6. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
7. The Global Property Guide [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalpropertyguide.com/>
8. Крупей Н.С. Податки і платежі: історичний аспект / Н.С. Крупей // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – 2012. – № 1(12). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2012_1/part1/15.pdf
9. Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров / под ред. Г.Б. Поляка. – М.: Изд-во Юрайт, 2012. – 463 с.
10. Joshua Green. Meet Mr. Death. The American Prospect – 2001, December, 19. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://prospect.org/article/meet-mr-death>
11. Garber J. Exemption From Federal Estate Taxes: 1997 – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes/a/estatetaxchart.htm>
12. Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act («TRA 2010») [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BILLS-111hr4853enr/pdf/BILLS-111hr4853enr.pdf>
13. American Taxpayer Relief Act of 2012, on January 1, 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BILLS-112hr8eas/pdf/BILLS-112hr8eas.pdf>

14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010р., № 2755-VI.
15. Спадщина стає золотою // Голос України. – 2012. – №71. – С.15.
16. Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21.01.1993. – №7-93.

Жук Л.Б., адвокат, преподаватель кафедры международных отношений Института экономики и международных отношений Ужгородского национального университета

Современные тенденции налогообложения наследства: отечественный и зарубежный опыт. В статье исследуются современные тенденции и национальные особенности налогообложения наследства в Украине и зарубежных странах. Определены недостатки и преимущества налогообложения наследства как правового механизма регулирования социально-экономического развития общества. Осуществлен сравнительный анализ национальных особенностей налогообложения наследства в разных странах по критериям: социальная конфликтность, место налога в налоговой системе, ставки и база налогообложения, применение налоговых льгот.

Ключевые слова: наследственное право, налогообложение наследства, налог на наследство, социальная конфликтность, налоговые льготы, налоговая система.

Zhuk L.B., Lawyer, Lecturer of the Department of International Relations of Institute of Economics and International Relations of Uzhhorod National University

Modern trends of inheritance tax: domestic and foreign experience. The modern trends and the national characteristics of the inheritance tax in Ukraine and other countries are investigated in the article. The advantages and disadvantages of the inheritance tax are identified as a legal mechanism for the regulation of social and economic development of society. Also the comparative analysis of national features of inheritance tax in different countries is carried out according to the criteria: social conflict, the tax's role in the tax system, rates and base of inheritance tax, the tax exemptions.

Key words: inheritance law, taxation of inheritance, inheritance tax, social conflict, tax benefits, tax system.

УДК 342.511.077.6:342.4](477)

Капінус Р.Ю.,

аспірант кафедри адміністративного, фінансового та господарського права
АПСВ ФПУ

Питання системи нормативно-правових та інших актів Президента України

У статті розглядаються питання системи нормативно-правових та інших актів Президента України. На підставі аналізу норм Конституції України та законів України визначені види нормативних та інших актів глави держави, їх вплив на суспільні відносини. Зроблені висновки про те, що реалізація нормотворчої діяльності Президента України за умов глобалізації і міжнародної інтеграції вказує на певну актуальність зазначених проблем та їх неопрацьованість, а у деяких випадках – і про невизначеність у поточному законодавстві.

Ключові слова: глава держави, Президент України, Конституція України, нормативно-правові акти, укази, розпорядження.

Розвиток сучасних державотворчих процесів в Україні характеризується динамічністю і прагматизмом, прагненням усіх суб'єктів державно-управлінських відносин узгодити державницькі інтереси з інтересами громадянського суспільства та з правами і свободами людини громадянина. Саме виходячи з цього, дослідження системи нормативно-правових актів Президента України набуває неабиякого значення.

Загалом слід зазначити, що інститут глави держави досліджувався в працях представників юридичного профілю. Серед них слід виділити відомих українських вчених В. Авер'янова, М. Козюбру, А. Колодія, В. Мельниченка, Н. Нижник, Н. Плахотнюк, В. Пого-