

УДК 437.21

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.01.72>

ВИДІЛ ЯК ПРИКЛАД КОНФЛІКТУ У ПРАВІ

Єфімов О.М.

канд. юрид. наук, доцент,
доцент кафедри приватного права,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
Юридичний інститут
ORCID: 0000-0003-1751-4780
e-mail: oleksandr.yefimov@yefimov-partners.com

Брошко Н.І.,

аспірант,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
Юридичний інститут
e-mail: nataliia.brozsko@yefimov-partners.com

Єфімов О.М., Брошко Н.І. Виділ як приклад конфлікту у праві.

Стаття присвячена дослідженню податкових конфліктів як суспільного явища, причин їх виникнення та шляхів усунення. Як приклад податкового конфлікту досліджено застосування у податковому законодавстві України поняття «виділення як спосіб реорганізації юридичної особи» та відповідних податкових наслідків такої процедури. Виявлено розбіжність вживання даного поняття з поняттям «виділ», як спосіб створення юридичної особи. Ця розбіжність виявлена як на лінгвістичному, так і на юридичному рівні. На підставі цього запропоновано внести відповідні зміни до Податкового кодексу, спрямовані на гармонізацію цивільного та податкового законодавства.

Податкові конфлікти в основі свого виникнення мають як об'єктивні причини (концептуальне протистояння публічного та приватного інтересу та недосконалість законодавства, яке у більшій чи меншій мірі завжди притаманне системам так званого писаного права), так і причини суб'єктивного характеру (неправомірна поведінка контролюючого органу чи його посадової особи, неправомірна поведінка самого платника податків, викликана його індивідуальними особливостями).

Наявність податкового конфлікту не є виключно негативним явищем, оскільки його існування не завжди приводить до розірвання відносин чи не завжди навіть шкодить їм, а з іншого боку, конфлікти у найкращій формі держави не затушовуються, не сковуються примусово, а доходять до відкритої боротьби і тим самим знаходять своє вирішення. І це вирішення має бути ефективним та прийнятним для усіх сторін конфлікту. Воно може виражатися як у формуванні правозастосовної практики у процедурах адміністративного вирішення податкових спорів на стадії заперечень та оскарження та у процесі судового спору, так і у внесенні змін до законодавства задля усунення колізій і прогалин у ньому.

При цьому другий шлях вирішення конфліктів у праві є більш оптимальним, оскільки усуває саму причину конфлікту, а не його наслідки. Так, зміни закону з одного боку дозволяють зрозуміти, який із способів тлумачення його до зміни був найближчим до його духу, а з іншого дозволяють звести його дух і букву до спільного знаменника.

Ключові слова: соціальний конфлікт, податковий конфлікт, реорганізація, припинення юридичної особи, виділ.

Yefimov O.M., Brozhko N.I. Allocation as an example of a conflict in law.

The article is devoted to the investigation of tax conflicts as a social phenomenon, the causes of their occurrence and ways of elimination. As an example of a tax conflict, the application in the tax legislation of Ukraine of the concept of «separation as a way of reorganization of a legal entity» and the corresponding tax consequences of such a procedure is investigated. Differences in the application of this concept and the notion of «allocation» as a way of creating a legal entity are revealed. This disagreement has been discovered both at the linguistic and legal level. Based on this, it is proposed to amend the Tax Code aimed at harmonizing civil and tax legislation.

Tax conflicts have both objective causes (conceptual confrontation between public and private interests and imperfect legislation, which to a greater or lesser extent is always inherent in systems

of so-called written law) and subjective causes (misconduct of the controlling authority or its official, misconduct of the taxpayer itself caused by its individual characteristics).

The existence of a tax conflict is not exclusively negative, as its existence does not always lead to the severance of relations or even harm them, but on the other hand, conflicts in the best form of the state are not obscured, not restrained by force, but come to an open struggle and thus find their solution. And this solution must be effective and acceptable to all parties to the conflict. It can be expressed both in the formation of law enforcement practice in the procedures for administrative resolution of tax disputes at the stage of objections and appeals and in the process of litigation, and in amending legislation to eliminate conflicts and gaps in it.

At the same time, the second way of resolving conflicts in law is more optimal, since it eliminates the very cause of the conflict, not its consequences. Thus, changes to the law, on the one hand, allow us to understand which of the ways of interpreting it before the change was closest to its spirit, and on the other hand, allow us to bring its spirit and letter to a common denominator.

Key words: social conflict, tax conflict, reorganization, termination of a legal entity, allocation.

Постановка проблеми. Як відомо, існування осіб як носіїв різних точок зору на певні речі, процеси та об'єкти не може не призвести до виникнення соціальних конфліктів. Конфлікти у праві є одним із видів таких соціальних конфліктів, а податкові конфлікти своєю чергою є різновидом правових конфліктів у цілому. Їх існування є не лише суб'єктивним, а й об'єктивним суспільним явищем, оскільки податкові конфлікти випливають із соціального конфлікту, підґрунтям якому є існування протилежних інтересів: публічного та приватного.

Мета дослідження. Виявлення сутності та дослідження податкових конфліктів, як явищ у праві, причин їх виникнення та способів усунення, а також на основі дослідженого явища податкових конфліктів аналіз податкового конфлікту, який в основі своїй має відсутність гармонізації податкового та цивільного законодавства, а саме застосування поняття «виділення як спосіб реорганізації юридичної особи», вживаного в чинному Податковому кодексі.

Завдяки цьому вбачається можливим сформувати суцільне уявлення про податковий конфлікт в цілому і про його приклад – створення юридичної особи шляхом виділу та податкових наслідків такої процедури.

Стан опрацювання проблематики. Сучасні дослідження висвітлюють різні підходи до пояснення причин та наслідків податкових конфліктів, вказують різні шляхи подолання таких конфліктів. Вченими, які присвятили свої дослідження виявлення причин, суті та наслідків податкових конфліктів, є М.В. Жернаков, І.Є. Криницький, Н.П. Кучерявенко, Д.М. Щьокін, В.М. Кривцова, А.К. Саркісов та ін.

Як приклад податкового конфлікту в податковому законодавстві України можна назвати неправильне як з точки зору філологічної, так і з точки зору правової суті врегулювання наслідків виділу, як способу створення нових юридичних осіб. Чинний Податковий кодекс врегульовує наслідки «виділення» як способу реорганізації юридичних осіб, у той час, як виділ не є ані виділенням, ані реорганізацією за чинним Цивільним кодексом України. За таких обставин виникає конфлікт між платниками податків, які відповідно до чинного ЦКУ та Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» можуть здійснити процедуру реєстрації виділу, однак не зможуть «реорганізувати юридичну особу шляхом виділення», та контролюючими органами, які формально повинні пов'язувати податкові наслідки не з виділом, як способом створення юридичної особи, а з виділенням, як способом її реорганізації, тобто припиненням. Цьому питанню присвячені роботи вчених І.В. Спасибо-Фатеевої, В.М. Кравчука, В.І. Кра-та, Ю.В. Мица, С.С. Алексеєва, В.В. Лазарева та ін.

Виклад основного матеріалу.

Правова наука про податкові конфлікти.

Публічний та приватний інтереси суб'єктів правовідносин у своїй основі має закладений соціальний конфлікт. І навіть якщо мовиться про просте бажання приватних осіб сплачувати якомога менше податків, а держави – отримувати їх якомога більше, мова, може йти про те, щоб сплачувати ці податки правильно, у повній відповідності з чинними законодавством, як з точки зору платника, так і з точки зору отримувача податкових платежів.

Однак законодавцеві не завжди вдається упередити існування такого конфлікту шляхом видання норм права, які можуть бути сприйняті та розтлумачені однозначно таким чином, щоб «правильне» виконання податкового закону сприймалося однаково і державою, і платниками податків.

Мабуть саме з цієї причини одним із принципів податкового законодавства у п. 4.1.1 ст. 4 Податкового кодексу України встановлено презумпцію правомірності рішень платника податку, яка полягає у тому, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на

підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення платника вважається правомірним. Тобто такий податковий конфлікт має вирішуватися на користь платника податків.

Прикладом такого неоднозначного (множинного) трактування прав і обов'язків платників податків, закріпленим на законодавчому рівні, можна вважати наслідки застосування платником податків отриманої ним індивідуальної податкової консультації або ж навіть узагальнюючої податкової консультації (ст. 53 ПКУ).

Слід вказати, що Митний кодекс України, аналогічно Податковому кодексу також містить норму, яка закріплює презумпцію правомірності рішень суб'єкта з приватним, а не публічним інтересом, не зважаючи на колізію у тлумаченні наявності факту самого правопорушення. Так відповідно до ч. 8 ст. 345 МКУ у разі скасування, зміни за результатами документальної перевірки рішень щодо класифікації товарів для митних цілей, прийнятих органами доходів і зборів відповідно до статті 69 МКУ, або рішень про коригування заявленої митної вартості товарів, прийнятих органами доходів і зборів відповідно до розділу III МКУ, дії, вчинені підприємством на виконання таких рішень, не тягнуть за собою застосування штрафних (фінансових) санкцій, нарахування пені, накладення адміністративних стягнень, крім випадків, якщо зазначені рішення були прийняті на підставі поданих підприємством недостовірних документів, недостовірної інформації та/або внаслідок ненадання підприємством всієї наявної у нього інформації, необхідної для прийняття зазначених рішень, що суттєво вплинуло на характер цих рішень.

Враховуючи існування в українському законодавстві як явного, так і не завжди явного податкового конфлікту та необхідності його вирішення, слід зупинитися на існуванні двох тенденцій у його вирішенні. З одного боку податковий конфлікт має наслідком існування податкових спорів, переважна більшість яких своїм логічним завершенням має сплату чи несплату грошових коштів до державних чи місцевих бюджетів. Це так званий практичний аспект.

З іншого боку необхідність комплексного дослідження податкових конфліктів вимагає визначення прав та обов'язків їх учасників, компетенції державних органів (судових та фіскальних у їх адміністративній підпорядкованості) щодо їх вирішення, застосування того чи іншого процедурного законодавства, тобто в цілому така необхідність лежить у межах механізмів вирішення таких конфліктів, у межах самого процесу.

При цьому наявність податкового конфлікту не є обов'язково негативним явищем. Він виникає в силу існування соціального конфлікту між платниками податків, тими, хто віддає частину свого доходу, і державою. Важко погодитися з тим, що конфлікт – це завжди зупинення та розірвання нормальних, стійких відносин. Карл Маркс з приводу конфліктів писав, що найкращою формою держави є така, у якій суспільні інтереси не затушовуються, не сковуються примусово, а доходять до відкритої боротьби і тим самим знаходять своє вирішення [4; с. 140-141].

Логічним є висновок про те, що аналіз податкових конфліктів надає законодавцю можливість усунути можливість їх виникнення на майбутнє шляхом внесення змін у законодавство з метою усунення подвійного трактування відповідної норми податкового закону. Тобто цілком логічним буде висновок про те, що існування податкових конфліктів є швидше позитивним моментом аніж негативним, оскільки допомагає виявити недосконалі норми податкового закону та усунути їх недосконалість шляхом удосконалення цих норм. Аналогічної думки притримується і Жернаков М.В., який вказує: «Можна навіть сказати, що у певних випадках конфлікт є логічним етапом розвитку податкових правовідносин» [1; с. 488].

На неможливості уникнення конфлікту у правовідносинах акцентує увагу й В.М. Кривцова. Вона зазначає, що якщо наш світ є світом, який ми створюємо з іншими особами, ми не можемо уникнути конфліктів із ними. Відповідно до цього людська діяльність у межах права породжує конфлікти [3; с. 34].

На думку Жернакова М.В. існує чотири основні причини виникнення податкових конфліктів в українському законодавстві:

1. Концептуальне протистояння публічного та приватного інтересу;
2. Недосконалість законодавства, яке у більшій чи меншій мірі завжди притаманне системам так званого писаного права;
3. Неправомірна поведінка контролюючого органу чи його посадової особи;
4. Неправомірна поведінка самого платника податків, викликана його індивідуальними особливостями [1; с. 506].

Враховуючи причини виникнення податкових конфліктів, слід виділити й основні шляхи їх усунення:

- Внесення змін до податкового законодавства з метою усунення можливості його неоднозначного трактування, або ж просто з метою виправлення помилок;

- Вирішення податкових спорів у процедурах адміністративного та/або судового оскарження. Сформована практика застосування «конфліктного» закону може стати причиною уникнення конфлікту з боку тих суб'єктів, які, зважаючи на таку практику, розумітимуть безперспективність вирішення конфлікту на їх користь, та шукатимуть взаємного компромісу з протилежним суб'єктом.

Однак слід зазначити, що у чинному законодавстві багато суперечностей у податковій відносини закладаються вже на етапі прийняття законодавчих актів. Це стосується не лише недосконалості законодавства (прогалини та колізії), а й певних механізмів, закладених в законодавство навмисно [1; с. 502], незалежно від мети такого умислу.

Податковий конфлікт щодо правовідносин виділу з юридичної особи.

Причиною цього конфлікту слід вважати недосконалість самого законодавства. І якщо не вдаватися до дослідження питання наявності умислу законодавця щодо виникнення цього конфлікту, то слід зосередитися на його аналізі та наслідках.

Відповідно до пп. 98.1.4. ст. 98 ПКУ під реорганізацією платника податків у цій статті розуміється зміна його правового статусу, яка передбачає, у тому числі (окремо чи в поєднанні з іншими діями) **виділення** з платника податків інших платників податків, а саме передача частини майна платника податків, що реорганізується, до статутних фондів інших платників податків, які створюються власниками корпоративних прав платника податків, що реорганізується, та внаслідок якого не відбувається ліквідація платника податків, що реорганізується. При цьому, згідно з п. 98.3. ПКУ реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків без ліквідації платника податків, який реорганізується, не тягне за собою розподілу грошових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків та особами, утвореними у процесі його реорганізації, чи встановлення їх солідарної відповідальності за порушення податкового законодавства, крім випадків, коли за висновками контролюючого органу така реорганізація може призвести до неналежного погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платником податків, який реорганізується. А відповідно до пп. 196.1.7. ст. 196 ПКУ реорганізація, у тому числі шляхом виділення, не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Таким чином законодавець в ПКУ врегулював правовий механізм виділення як одного з видів реорганізації. Однак, реорганізація, виділення, та будь-які інші зміни у структурі, статусі, складі юридичної особи врегульовані нормами приватного права: Цивільним кодексом, Законом України «Про акціонерні товариства», Законом України «Про товариства з обмеженою і додатковою відповідальністю», Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» та ін. І вказані нормативно-правові акти не містять норм про виділення, як вид реорганізації підприємства.

Слід зазначити, що чинний ЦКУ 2003 року термін «реорганізація» вживає, як спосіб саме припинення юридичної особи. Відповідно до ст. 104 ЦКУ юридична особа припиняється в результаті реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації. У разі реорганізації юридичних осіб майно, права та обов'язки переходять до правонаступників.

Отже, реорганізація з точки зору ЦКУ є одним із способів припинення юридичної особи. У той час як виділ не є таким за своєю правовою суттю. Стаття 81 ЦКУ вказує на те, що виділ є способом створення юридичної особи, а не її припинення: «юридична особа може бути створена шляхом примусового поділу (виділу) у випадках, встановлених законом». А ст. 109 ЦКУ вказує на те, що виділом є перехід за розподільчим балансом частини майна, прав та обов'язків юридичної особи до однієї або кількох створюваних нових юридичних осіб. Тобто мова про припинення будь-якої юридичної особи у будь-якому випадку не йде.

Аналіз Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» свідчить про те, що законодавець і в цьому разі не ототожнює виділ з припиненням юридичної особи. Відповідно до ч. 14 ст. 17 цього Закону для державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її реорганізації після закінчення процедури припинення, але не раніше закінчення строку заявлення вимог кредиторами, подається заява про державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її реорганізації, а також один із документів (розподільчий баланс, передавальний акт, довідка архівної установи про прийняття документів на зберігання...) в залежності від того, у який спосіб відбувається реорганізація: поділ, перетворення, злиття чи приєднання. Тобто про виділ взагалі не йдеться.

При цьому ст.4 цього ж Закону зазначає, що виділ є способом створення, а не припинення юридичної особи: «у разі виділу юридичних осіб здійснюється державна реєстрація юридичних осіб, утворених у результаті виділу, та державна реєстрація змін до відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі, про юридичну особу, з якої здійснено виділ, щодо юридичної особи – правонаступника».

Таким чином законодавець чітко відмежовує виділ від реорганізації. Науковці вказують на існування чотирьох форм реорганізації як способу припинення юридичної особи: злиття, приєднання, поділ, перетворення. Виділ такою формою не є. Він врегульований окремою нормою ЦКУ – ст. 109. Його проведення лише схоже з поділом юридичної особи і навіть процедури поділу та виділу певною мірою є ідентичними з точки зору наявності правонаступництва. Але внаслідок виділу жодна юридична особа не припиняється. Навпаки – виділ приводить до створення нової юридичної особи [2; с. 188].

Виділ можна вважати одним із видів реорганізації якщо притримуватися точки зору на те, що реорганізація є не способом припинення юридичної особи, а способом її створення. У такому випадку можна стверджувати, що виділ є її п'ятою формою. Однак характерною особливістю виділу є те, що «реорганізована» юридична особа (правопередник) продовжує своє існування як така – відбувається лише зміна складу її майна (майнових прав та обов'язків) та/або особистих немайнових прав [2; с. 195].

Повертаючись до Податкового кодексу і податкового конфлікту у ньому щодо податкових наслідків реорганізації шляхом виділення, слід зазначити наступне:

1. Неправильне вживання терміну «виділення» замість «виділ» може мати наслідком конфлікт, спричинений відмовою представника контролюючого органу визнати, наприклад, відсутність підстави для застосування пп. 196.1.7. ст. 196 ПКУ, відповідно до якої реорганізація юридичної особи, у тому числі шляхом виділення, не є об'єктом оподаткування ПДВ.

2. Неможливість внести до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань запису про державну реєстрацію реорганізації шляхом виділення та неможливість підтвердження саме факту такої реорганізації також може спричинити відмову з боку контролюючого органу у виключенні з об'єктів оподаткування ПДВ операцій з передачі майна юридичної особи під час виділу новій юридичній особі. І якщо наголошувати на тому, що «виділ» і «виділення» за своєю лексичною суттю майже не відрізняються, то реорганізація, яка з точки зору ЦКУ вважається способом припинення юридичної особи істотно відрізняється від виділу, який є способом створення юридичної особи. У цьому випадку йдеться не про лексичну розбіжність у тлумаченні різних слів, а про розбіжність саме у правовій суті.

3. Можна було би стверджувати про спеціальний характер норм податкового законодавства стосовно реорганізації, але у такому випадку слід зважити на те, що і реорганізація, і виділ, як способи припинення та створення юридичних осіб податковим законодавством не регулюються. На цьому акцентує увагу і пп. 291.4.3. ст. 291 ПКУ, відповідно до якого врегульовані податкові наслідки для утворення сільськогосподарського товаровиробника шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України. Тобто, законодавець погоджується з тим, що податкові наслідки пов'язані з процедурами реорганізації та виділу саме у відповідності до цивільного, а не податкового законодавства.

Висновки. Таким чином, слід дійти висновку про те, що податкові конфлікти в основі свого виникнення мають як об'єктивні причини (концептуальне протистояння публічного та приватного інтересу та недосконалість законодавства, яке у більшій чи меншій мірі завжди притаманне системам так званого писаного права), так і причини суб'єктивного характеру (неправомірне поведінка податкового органу чи його посадової особи, неправомірне поведінка самого платника податків, викликана його індивідуальними особливостями).

Наявність податкового конфлікту не є виключно негативним явищем, оскільки його існування не завжди приводить до розірвання відносин чи не завжди навіть шкодить їм, а з іншого боку, як вважав К. Маркс, конфлікти у найкращій формі держави не затушовуються, не сковуються примусом, а доходять до відкритої боротьби і тим самим знаходять своє вирішення.

Усунення податкових конфліктів здійснюється у два основних способи:

1. формування правозастосовної практики у процедурах адміністративного та/або вирішення податкових спорів;

2. внесення змін до законодавства задля усунення колізій і прогалин у ньому.

У податковому законодавстві існує ряд податкових конфліктів, які є проявом недосконалості самого законодавства, яка може і повинна бути усунута шляхом гармонізації його з іншими галузями. Так, наприклад, норми ПКУ, в яких вживається поняття «виділення як спосіб реорганізації юридичної особи», є такими що тягнуть за собою наслідки у вигляді неможливості їх застосування до приведення термінології ПКУ у відповідність з нормами цивільного законодавства. Поняття реорганізація шляхом виділення має бути замінено в ПКУ поняттям «виділ», або «створення юридичної особи шляхом виділу».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Жернаков М.В. Налоговый конфликт: содержание и пути преодоления. Очерки налоговой-правовой науки современности. – Харьков, «Право», 2013. – С. 485–506.

2. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т. 3 / за заг. ред. І.В. Спаси-бо-Фатєєвої. Харків: Страйд, 2010. С. 178–196.
3. Кривцова В.М. Юридичний конфлікт як феномен правової дійсності [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.12 / В.М. Кривцова. Х., 2005. – С. 34.
4. Маркс К. Июньская революция. Соч. 2-е изд. Т. 5. С. 140-141.
5. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 04.01.2025).
6. Цивільний кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 04.01.2025).
7. «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань»: Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15> (дата звернення: 04.01.2025).