

Tax Conflict by the Example of Allocation*Oleksandr Yefimov**candidate of law sciences, associate professor,**assistant professor of Civil and Labor Law Department,**Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman,**Ukraine*

The article is focused on studying tax conflicts as a social phenomenon, causes of their occurrence and ways of elimination. As an example of a tax conflict, the author has researched the application of the concept of “allocation as a way to reorganize a legal entity” in the tax legislation of Ukraine and the related tax consequences of such a procedure. The discrepancy between the use of this concept and the notion of “allocation” as the way of creating a legal entity has been revealed. This discrepancy is found out both at the linguistic and legal level. On this basis, the author has suggested to make appropriate amendments to the Tax Code aimed at harmonizing civil and tax legislation. The author has studied in the light of tax conflicts, the application of the principle of presumption of legality of decisions of taxpayers as the way to resolve these conflicts in favor of taxpayers, in the case of the probability of a double interpretation of the tax legislation norms. As an example of the ambiguous (plural) interpretation of the rights and obligations of taxpayers, enshrined at the legislative level, the author has studied consequences of using a received individual tax advice or even a general tax advice by taxpayers: exemption only from fines, but not from taxes themselves in accordance with the Art. 52 of the Tax Code of Ukraine, on the one hand, and the exemption from paying taxes themselves in accordance with the principle of presumption of legality of the decisions of taxpayers. It has been concluded that the existence of a tax conflict is not necessarily a negative phenomenon. Although it arises because of the existence of a social conflict between taxpayers, those who give up part of their income, and the state, the conflict is not always a pause and break of normal, stable relations. The author has concluded that it is fundamentally important not to obscure and not to disrupt conflicts, but to resolve them within an open confrontation of interests.

Податковий конфлікт на прикладі виділу**Єфімов Олександр Миколайович***кандидат юридичних наук, доцент,**доцент кафедри цивільного та трудового права,**Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,**Україна***Вступ**

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.

Сучасні дослідження висвітлюють різні підходи до пояснення причин та наслідків податкових конфліктів, вказують різні шляхи подолання таких конфліктів. Вченими, які присвятили свої дослідження виявленню 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 органами доходів і зборів, які формально повинні пов'язувати податкові наслідки не з виділом, як способом створення юридичної особи, а з виділенням, як способом її реорганізації, тобто припинення. Цьому питанню

присвячені роботи вчених І. В. Спасибо-Фатєєвої, В. М. Кравчука, В. І. Крата, Ю. В. Мица, С. С. Алексєєва, В. В. Лазарева та ін.

Метою роботи є 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 сформулювати суцільне уявлення про податковий конфлікт в цілому і про його приклад, – створення юридичної особи шляхом виділу та податкових наслідків такої процедури.

Така постановка питання до цього часу не застосовувалась при розгляді даного поняття й має стати продуктивним напрямком дослідження об'єктів правовідносин з їх приводу.

Методи дослідження

При дослідженні застосовані методи теоретичного рівня, а саме:

- метод порівняння, тобто встановлення подібностей та розбіжностей застосування поняття «податковий конфлікт» та «реорганізація» у різних галузях права, роботах різних вчених;
- аналіз і синтез, тобто послідовне розчленування поняття «реорганізація» на складові елементи та ознаки, а також поєднання їх у єдине ціле з метою виявлення існування цього поняття у різних сферах правовідносин;
- опис, тобто фіксація результатів дослідження на основі виокремлення спільних для різних точок зору щодо податкових конфліктів та реорганізації шляхом виділу;
- інтерпретація, тобто приведення формалізованої системи ознак «реорганізації» та «виділу» у відповідність з необхідністю гармонізації законодавства щодо їх застосування.

Результати дослідження

Правова наука про податкові конфлікти

Публічний та приватний інтереси суб'єктів правовідносин у своїй основі має закладений соціальний конфлікт. І навіть, якщо мова не йде про просте бажання приватних осіб сплачувати якомога менше податків, а держави – отримувати їх якомога більше, вона, 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. Так, не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована (п.53.1 ст.53 ПКУ).

У цьому прикладі звертає на себе увагу акцент законодавця на тому, що у випадку, коли платник податку діяв відповідно до отриманої ним індивідуальної податкової консультації, або відповідно до узагальнюючої податкової консультації, то такий платник податку хоч і вважається правопорушником, тобто таким, що порушив одну чи декілька норм податкового законодавства, проте він звільняється від відповідальності за таке порушення. У той час, як, керуючись презумпцією правомірності рішень

платника податків, такий платник податків взагалі не може визнаватися правопорушником. Його дії відповідно до законодавства, яке можна трактувати на його користь, не можуть визнаватися правопорушенням, мати наслідком будь-яку відповідальність. Отже й немає сенсу звільняти такого платника податків від відповідальності за неправомірні дії, яких він апріорі не може вчинити, керуючись податковою консультацією та презумпцією правомірності його рішень.

Аналогічну презумпції правомірності рішень платника податків норму законодавства містить і Митний кодекс України. Так, відповідно до ч.4 ст.3 МКУ у разі, якщо норми законів України чи інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи допускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків підприємств і громадян, які переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, чи прав та обов'язків посадових осіб органів доходів і зборів, внаслідок чого є можливість прийняття рішення як на користь таких підприємств та громадян, так і на користь органу доходів і зборів, рішення повинно прийматися на користь зазначених підприємств і громадян. Отже,

законодавець не лише визнає можливість існування правового конфлікту, а й вказує шлях його вирішення: визнання правомірними дії підприємств і громадян, які переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, якщо митне законодавство припускає можливість прийняття рішення на користь таких підприємств і громадян чи на користь органу доходів і зборів.

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. Ст.69 МКУ ч.2 покладає обов'язок здійснення контролю правильності класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД, на органи доходів і зборів. Отже, саме ці органи, здійснюючи вказаний контроль, мають повноваження підтверджувати, що класифікація товарів при перетині ними митного кордону може бути здійснена у той чи інший спосіб. І будь-яка помилка з боку цих органів щодо класифікації тих чи інших товарів свідчить про те, що існує можливість прийняття рішення на користь таких підприємств і громадян чи на користь органу доходів і зборів. У таких випадках рішення має прийматися на користь підприємства, яке переміщує товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або здійснює операції з товарами, що перебувають під митним контролем. Звільнення такого підприємства лише від

штрафних санкцій та пені є частковою реалізацією презумпції правомірності рішень такого підприємства, що суперечить частині 4 ст.3 МКУ.

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 процесу¹.

При цьому наявність податкового конфлікту не є обов'язково негативним

¹ Жернаков М. В. Налоговый конфликт: содержание и пути преодоления. Очерки

налогово-правовой науки современности. — Москва — [Харьков](#), «Право», 2013. — С.485.

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 відносин². 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 вирішення³.

Повертаючись до презумпції правомірності рішень платника податків, слід сказати, що законодавець, передбачивши можливість і ймовірність існування податкових конфліктів, зумів передбачити та врегулювати спосіб їх вирішення: визнання правомірним рішення платника податків, навіть, якщо на думку органу доходів і зборів воно не відповідає чинному законодавству. Правомірним таке рішення платника податків визнається лише тому, що виник податковий конфлікт.

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»⁴.

На неможливості уникнення конфлікту у правовідносинах акцентує увагу 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 конфлікти⁵.

На думку Жернакова М. В., існує чотири основні причини виникнення

² Дмитриев А. В. Введение в общую теорию конфликтов [Текст] / А. В. Дмитриев, В. Н. Кудрявцев, С. В. Кудрявцев. – М., 1993.

³ Маркс К. Июньская революция [Текст] / К. Маркс // К. Маркс, Ф. Энгельс Соч. – 2-е изд. Т.5. – С. 140-141.

⁴ Жернаков М. В. Налоговый конфликт: содержание и пути преодоления. – Очерки

налогово-правовой науки современности. – Москва – Харьков, «Право», 2013. – С. 488.

⁵ Кривцова В. М. Юридичний конфлікт як феномен правової дійсності [Текст]: дис. ... канд. Юрид. Наук : 12.00.12 / В. М. Кривцова. – Х., 2005. – С. 34.

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 податкового органу чи його посадової особи;
4. Неправомірна поведінка самого платника податків, викликана його індивідуальними особливостями⁶.

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 судового та адміністративного 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 податкові відносини закладаються вже на етапі прийняття законодавчих актів. Це стосується не лише недосконалості законодавства (прогалини та колізії), а й певних механізмів, закладених в законодавство навмисно⁷, 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, хоча з огляду на закладену у норму ПКУ, таку колізію виключити досить складно, то слід зосередитися на її 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

⁶ Жернаков М. В. Налоговый конфликт: содержание и пути преодоления. Очерки налогово-правовой науки современности. – Москва – [Харьков, «Право», 2013. – С.506.](#)

⁷ Жернаков М. В. Налоговый конфликт: содержание и пути преодоления. Очерки налогово-правовой науки современности. – Москва – [Харьков, «Право», 2013. – С.502.](#)

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 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 кредитором, 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 мова про виділ не йде взагалі.

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 особи⁸.

Виділ можна вважати одним із видів реорганізації, якщо притримуватися

⁸ Спасибо-Фатєєва І. В., Кравчук В. М., Крат В. І., Мица Ю. В. [Цивільний кодекс України](#).

[Науково-практичний коментар. Т.3. – Харків, «Страйд», 2009. – С.188.](#)

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 прав⁹. Частина 2 ст.109 ЦКУ у первісному стані на момент прийняття ЦКУ вказувала на те, що до виділу положення частин 1, 2, 4 ст.105 та положення статей 106 і 107 застосовується за аналогією. Ця норма викликала певні нарікання стосовно застосування саме аналогії.

По-перше, правозастосовча аналогія усіх видів (аналогія закону, міжгалузева аналогія чи аналогія права) є особливим різновидом правозастосовчих дій за наявності пробілу в праві¹⁰. Водночас прогалина у праві – це стан відсутності юридичних норм стосовно фактів та соціальних зав'язків, що знаходяться у сфері правового регулювання¹¹. Саме з причини відсутності норм ст.8 ЦКУ встановлює

ступінчастість застосування аналогії (спочатку аналогія закону, а за її неможливості – аналогія права), і як умову аналогії закону зазначає неврегульованість відповідних відносин ЦКУ іншим актом цивільного законодавства. За умови ж коли в законі міститься конкретна відсильна норма про будь-яку прогалину у праві та відповідно про застосування будь-якого виду аналогії йтися не може. Тож, на думку вчених, урегулювання процедури виділу має здійснюватися безпосередньо на підставі ст.109 ЦКУ та тих положень закону, до яких вона відсилає, без звернення до ст.8 ЦКУ та поза режимом аналогії¹².

Слід зазначити, що питання застосування до виділу положень інших норм ЦКУ за аналогією законодавцем вирішено шляхом внесення змін до ст.109 ЦКУ. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо врегулювання відносин між кредиторами та споживачами фінансових послуг» від 22.09.2011 № 3795-VI. Частина друга ст.109 ЦКУ була замінена трьома новими частинами, якими врегульовано процедуру виділу. Така зміна законодавства також є свідченням

⁹ Спасибо-Фатєєва І. В., Кравчук В. М., Крат В. І., Мица Ю. В. [Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т.3. – Харків, «Страйд», 2009. – С.195.](#)

¹⁰ Алексеев С. С. [Общая теория права. Учебник. – 2-е изд. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2008. – С.551-553.](#)

¹¹ [Общая теория права и государства. Учебник / Под ред. В. В. Лазарева. – М.: Юристъ, 1996. – С.250.](#)

¹² Спасибо-Фатєєва І. В., Кравчук В. М., Крат В. І., Мица Ю. В. [Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т.3. – Харків, «Страйд», 2009. – С.195.](#)

існування певного правового конфлікту та зразком його усунення шляхом зміни закону.

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 органу доходів і зборів 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 органу доходів і зборів 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, 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.

Висновок

Таким чином, слід зробити висновок 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 (неправомірна поведінка податкового 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, як вважав К. Маркс, конфлікти у найкращій формі держави не затушовуються, не сковуються примусово, 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 судового та адміністративного 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 недосконалість самого законодавства, який може і повинен бути усунутий шляхом гармонізації його з іншими галузями. Так, наприклад, норми ПКУ, у 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».