

Погашення податкового боргу при реорганізації юридичних осіб: через призму судової практики

Олександр Сергійович Макаревич¹

Опубліковано	Секція	УДК
30.01.2025	Право	347.4

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14863551>

Анотація. У статті досліджується особливості погашення податкового боргу при реорганізації юридичних осіб, а також роль контролюючих органів та їх вплив на забезпечення законності та виконання податкових зобов'язань платниками податків. Проаналізовано ключові функції контролюючих органів, зокрема проведення контрольно-перевірочних заходів, координацію з державними реєстраторами та запобігання ухиленню від сплати податків. Виокремлено проблемні аспекти, серед яких бюрократичні складнощі, затримки у проведенні перевірок, недостатня координація між органами та відсутність чітких строків виконання процедур. У статті запропоновано рекомендації щодо вдосконалення законодавства: підвищення прозорості діяльності контролюючих органів, встановлення чітких строків перевірок та правові наслідки за їх недотримання.

Ключові слова: реорганізація юридичних осіб, правонаступництво, контролюючі органи, податкові зобов'язання, податковий борг, податкова застава, перевірка, податкове право, удосконалення законодавства, державна реєстрація.

Repayment of tax debt in the course of reorganization of legal entities: through the prism of judicial practice

Annotation. The article explores the legal framework governing the reorganization of legal entities in Ukraine, emphasizing the transition of property, rights, and obligations to successors as per Article 104 of the Civil Code of Ukraine. Reorganization types such as mergers, acquisitions, splits, transformations, and spin-offs are analyzed alongside their implications for tax obligations and debts. Particular attention is paid to the universal succession principle highlighted by the Grand Chamber of the Supreme Court of Ukraine in its June 16, 2020 ruling in case № 910/5953/17. This principle underscores the simultaneous transfer of rights and obligations to successors based on transfer acts or distribution balances.

The article examines the mechanisms outlined in Article 98 of the Tax Code of Ukraine, which delineates how taxpayers' obligations are managed during reorganization. Depending on the type of reorganization, rights and obligations may either remain with the reorganized entity or transfer to newly created ones. Special focus is given to cases where tax debts are proportionally distributed among successors or require collective responsibility. Instances of non-compliance by tax authorities, such as delays or failure to conduct required audits and

¹ Аспірант кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань Національної академії внутрішніх справ, адвокат, м. Київ, Україна, ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-0646-3505>

provide necessary documentation, are identified as significant barriers to efficient reorganization processes.

Additionally, the article highlights the role of supervisory authorities in ensuring compliance with reorganization procedures and mitigating risks associated with tax evasion or improper debt repayment. Recommendations for legislative improvements include enhancing procedural clarity, reducing bureaucratic delays, and strengthening accountability mechanisms for tax authorities. By addressing these issues, the legal framework for corporate reorganizations can better support economic growth and fiscal stability.

The findings contribute to the discourse on improving tax regulation and corporate governance during reorganization processes, offering insights for policymakers, legal practitioners, and academics interested in the interplay between corporate law and taxation.

Keywords: legal entity reorganization, succession, universal succession, Civil Code of Ukraine, Tax Code of Ukraine, tax obligations, tax debt distribution, supervisory authorities, legislative improvements, corporate governance, tax regulation, mergers, acquisitions, spin-offs, transformations.

Вступ

Процеси реорганізації підприємств, зокрема їхнє злиття, поділ, приєднання чи перетворення, є невід'ємною складовою економічної діяльності в умовах сучасної ринкової економіки. Водночас, особливого значення набуває питання погашення податкового боргу (при його наявності), оскільки цей аспект є ключовим для забезпечення стабільності бюджетних надходжень, дотримання законності в підприємницькій діяльності та захисту прав кредиторів. Згідно з положеннями Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1], реорганізація не припиняє зобов'язань платника податків перед бюджетами різних рівнів, а права та обов'язки переходять до правонаступників. Проте, на практиці, реалізація цих норм є досить проблематичною. Зокрема виникають безліч питань щодо визначення обсягу відповідальності правонаступників, забезпечення належної взаємодії з контролюючими органами, а також уникнення можливих зловживань з боку суб'єктів господарювання та ін.

Дослідження особливостей погашення податкового боргу при реорганізації є важливим не лише для контролюючих органів, які прагнуть забезпечити надходження до бюджету, але й для платників податків, що бажають уникнути юридичних ризиків і забезпечити прозорість своєї діяльності. Тому аналіз чинного законодавства, практичних аспектів його реалізації, а також вироблення пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання є необхідним для забезпечення балансу інтересів держави та бізнесу.

Стаття присвячена аналізу нормативної правової бази, механізмів «міграції» податкових зобов'язань до правонаступників та проблемні питання які виникають та врегульовуються в судовому порядку, що дозволяє оцінити ефективність чинного регулювання й виявити прогалини, які потребують вирішення.

Актуальність цієї теми зумовлена не лише економічним значенням своєчасного та повного погашення податкових зобов'язань, але й необхідністю вдосконалення правового регулювання в частині передачі податкових боргів у процесі реорганізації юридичної особи.

Загальні питання адміністрування податкового боргу досліджуються в наукових працях таких провідних вчених, як: Десятнюк О., Мовчан Р., Олійниченко В., Останін В., Приходько І., Руденко О., Єніна О., Онищенко О., Тимченко О., Маршалок Т., Яковлева А. та ін. Однак питання погашення податкового боргу під час реорганізації платника податків, яке включає низку проблем, пов'язаних із правонаступництвом, взаємодією юридичних осіб із податковими органами та недосконалістю правового регулювання,

залишається недостатньо дослідженим. Це зумовлює його значну наукову цінність і вимагає подальшого всебічного вивчення.

Результати

Статтею 104 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) визначено, що 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 [2].

Правонаступництво — це процес передачі суб'єктивного права (а в широкому сенсі – і юридичного обов'язку) від однієї особи до іншої, яка стає правонаступником.

Велика Палата Верховного Суду в постанові від 16 червня 2020 року у справі № 910/5953/17 зробила висновок, що правонаступництво юридичної особи має місце у випадку її припинення шляхом реорганізації: злиття, приєднання, поділу, перетворення (частина перша статті 104 ЦК України). У такому разі відбувається одночасне правонаступництво (передання) прав і обов'язків юридичної особи або, іншими словами, одночасне правонаступництво щодо майна, прав і обов'язків юридичної особи (частина друга статті 107 ЦК України). Тому правонаступництво юридичної особи, так само як і спадкове правонаступництво (стаття 1216 ЦК України), завжди є універсальним, тобто передбачає одночасний перехід до правонаступника за передавальним актом або розподільчим балансом (частина перша статті 104, статті 106 - 109 ЦК України) і прав, і обов'язків юридичної особи, яка припиняється шляхом реорганізації [3].

Відповідно до п. 98.1. ст. 98 ПК України під реорганізацією платника податків у цій статті розуміється зміна його правового статусу, яка передбачає будь-яку з таких дій або їх поєднання:

- 98.1.1. для господарських товариств - зміна організаційно-правового статусу товариства, що тягне за собою зміну коду згідно з Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань;
- 98.1.2. злиття платників податків, а саме передача майна платника податків до статутних капіталів інших платників податків, унаслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими;
- 98.1.3. поділ платника податків на декілька осіб, а саме поділ його майна між статутними капіталами новоутворених юридичних осіб та/або фізичними особами, внаслідок якого відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, який поділяється;
- 98.1.4. виділення з платника податків інших платників податків, а саме передача частини майна платника податків, що реорганізується, до статутних капіталів інших платників податків, які створюються власниками корпоративних прав платника податків, що реорганізується, та внаслідок якого не відбувається ліквідація платника податків, що реорганізується;
- 98.1.5. реєстрацію фізичної особи як суб'єкта господарювання без скасування її попередньої реєстрації як іншого суб'єкта господарювання або з таким скасуванням [1].

Відповідно до ст. 98 Податкового кодексу України, у разі прийняття власником платника податків або уповноваженим органом рішення про його реорганізацію, порядок погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу визначається залежно від обраного способу реорганізації. Зокрема, у разі реорганізації, яка передбачає зміну найменування, організаційно-правового статусу чи місця реєстрації платника податків, він зберігає всі права та обов'язки щодо погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, які виникли до реорганізації. Якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох або більше платників податків в одного суб'єкта з ліквідацією

попередніх, новоутворений платник набуває всі права та обов'язки щодо погашення грошових зобов'язань і податкового боргу усіх об'єднаних суб'єктів. У разі поділу платника податків на дві або більше осіб із ліквідацією попереднього, усі новостворені суб'єкти приймають на себе права та обов'язки з погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, які існували до поділу. Борг розподіляється пропорційно до часток балансової вартості майна, отриманого новими суб'єктами, згідно з розподільчим балансом. Якщо серед новостворених осіб є такі, що не є платниками податків, борг розподіляється лише між платниками, пропорційно до часток отриманого майна. Реорганізація шляхом виділення з платника податків нового суб'єкта або внесення частини його майна до статутного капіталу іншої особи не спричиняє розподілу податкового боргу між ними. Виняток становить лише якщо контролюючий орган вважає, що реорганізація може призвести до неналежного погашення податкового боргу, або якщо майно платника податків перебуває у податковій заставі, у таких випадках можливе встановлення солідарної відповідальності. Ці положення демонструють ключові аспекти правового регулювання реорганізації платників податків та механізми погашення їх податкових боргів.

Пунктом 98.4. ст. 98 ПК України визначено, що платник податків, майно якого передане в податкову заставу, або той, що скористався правом реструктуризації податкового боргу, зобов'язаний завчасно повідомити контролюючий орган про прийняття рішення щодо проведення будь-яких видів реорганізації та подати контролюючому органу план такої реорганізації. У разі коли контролюючий орган встановлює, що план реорганізації призводить або може у майбутньому призвести до неналежного погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, він має право прийняти рішення про:

- 98.4.1. розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають у результаті реорганізації, з урахуванням очікуваної прибутковості (ліквідності) кожного такого платника податків без застосування принципу пропорційного розподілу, встановленого [пунктами 98.2 і 98.3](#) цієї статті;
- 98.4.2. погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до проведення такої реорганізації;
- 98.4.3. встановлення солідарної відповідальності за сплату грошових зобов'язань платника податків, який реорганізується, щодо всіх осіб, утворених у процесі реорганізації, що тягне за собою застосування режиму податкової застави щодо всього майна таких осіб;
- 98.4.4. поширення права податкової застави на майно платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків, якщо один або більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою [1].

Відповідно до п. 11.13. Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 1588 від 09.12.2011 (далі – Порядок № 1588) [4] у разі прийняття рішення про припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу, перетворення до завершення строку, визначеного для заявлення кредитором своїх вимог (у разі наявності грошових зобов'язань та/або заборгованості зі сплати податків і зборів), а також у день отримання запиту від суб'єкта державної реєстрації контролюючий орган передає до Єдиного державного реєстру:

- у разі відсутності грошових зобов'язань та/або податкового боргу - відомості про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів за [формою № 30-ОПП](#);
- за наявності податкового боргу - відомості про узгодження плану реорганізації юридичної особи за [формою № 31-ОПП](#) або відомості про наявність заборгованості зі сплати податків і зборів за [формою № 30-ОПП](#) (якщо план реорганізації

юридичною особою до контролюючого органу не подавався або не був узгоджений контролюючим органом).

Згідно з аналізом положень Порядку № 1588, висновується, що в процесі здійснення заходів, пов'язаних із реорганізацією платника податків, контролюючі органи повинні організовувати та планувати свою діяльність таким чином, щоб вимоги щодо сплати платежів були сформовані та передані до завершення строку, відведеного для подання вимог кредиторами.

Проте, на практиці досить часто виникають випадки, коли контролюючий орган не виконує вище зазначені норми законодавства.

Так, з аналізу Єдиного державного реєстру судових рішень вбачається, що при проведенні реорганізації юридичної особи контролюючий орган застосовує лише, передбачене Порядком № 1588 заперечення щодо припинення юридичної особи, надсилаючи до органу реєстрації повідомлення про наявність заборгованості зі сплати податків і зборів за формою 30-ОПП або взагалі не надсилає відомостей про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів, та не вчиняє жодних контрольних-перевірочних заходів, що породжує численні економічні, правові та корупційні ризики та унеможлиблює закінчення процедури реорганізації.

Верховний Суд у постанові від 03 грудня 2019 року по справі № 540/2113/18 сформував правову позицію, згідно якої у разі надходження до податкового органу повідомлення державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру рішення засновників юридичної особи про її припинення, у податкового органу виникає обов'язок вирішити питання про проведення документальної позапланової перевірки юридичної особи, стосовно якої засновниками прийнято рішення про припинення, протягом 10 днів з дня отримання таких відомостей державного реєстратора, а також надати до Єдиного державного реєстру відомості про наявність або про відсутність заборгованості зі сплати податків та зборів або відомості про узгодження плану реорганізації юридичної особи до завершення строку, визначеного для заявлення кредиторами своїх вимог. У разі наявності в юридичної особи, яка перебуває в процесі припинення, заборгованості зі сплати податків та зборів податковий орган повідомляє орган державної реєстрації про наявність такої заборгованості. Верховний Суд прийшов до висновку, що на податковий орган покладено обов'язок щодо формування та направлення до Єдиного державного реєстру відомостей про наявність заборгованості зі сплати податків і зборів за формою № 30-ОПП, як єдиного документу, що підтверджує відсутність (наявність) заборгованості з податків, зборів у випадках припинення юридичних осіб [5].

Ця правова позиція підкреслює значення чіткого дотримання норм законодавства податковими органами та формує основу для належного регулювання реорганізації юридичної особи у контексті податкових відносин.

З огляду на судову практику, яка склалася в податкових спорах в процесі реорганізації юридичних осіб висновується, що правильна організація процесу контрольних-перевірочних діяльності податкових органів при реорганізації є важливим аспектом правового регулювання, який впливає на фінансову стабільність суб'єктів господарювання та забезпечення податкових надходжень до бюджету. Систематизація законодавчих норм і практика їхнього чіткого виконання формують основу для гармонізації податкових та цивільних відносин у процесі реорганізації. Все це вимагає вдосконалення контролю за діяльністю податкових органів.

Висновки

Роль контролюючих органів у процесах реорганізації юридичних осіб є ключовою, оскільки вони покликані забезпечити дотримання податкового та іншого фінансового законодавства, контролюють виконання зобов'язань перед державою і попереджають

можливі зловживання. Однак аналіз чинного законодавства та практики його застосування виявляє низку проблем, які потребують вирішення, зокрема відсутність чітко встановлених строків для проведення податкових перевірок під час реорганізації, що призводить до зупинки бізнес-процесів, що створює фінансові та репутаційні ризики для підприємств, механізми контролю за діями податкових органів у процесі реорганізації є недостатньо ефективними: випадки затримок або помилок з боку контролюючих органів рідко призводять до відповідальності посадових осіб. Вважаємо за необхідне внести зміни до ПК України та Порядку № 1588, чітко встановивши строки проведення документальних перевірок під час реорганізації юридичних осіб, зокрема передбачити обов'язкове завершення перевірки та формування відповідної інформації (форми № 30-ОПП або № 31-ОПП) після отримання повідомлення державного реєстратора, а також встановити додаткові гарантії для добросовісних правонаступників, які можуть постраждати внаслідок порушення контролюючими органами своїх обов'язків (наприклад, компенсація збитків, завданих затримкою у реєстрації нових суб'єктів). В даному випадку можна за основу взяти строки проведення перевірок на підставі п.п.78.1.8 п.78.1 ст. 78 та ст. 200.11 ст.200 ПК України, коли платником заявлено до відшкодування з бюджету податку на додану вартість, оскільки контролюючому органу надається право протягом 40 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а в разі якщо така податкова декларація надана після закінчення граничного строку - за днем її фактичного подання, провести документальну перевірку.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 21.01.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Цивільний кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV : станом на 21.01.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
3. Постанова Верховного Суду від 16 червня 2020 року у справі № 910/5953/17 URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/90111849>.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : станом на 21.01.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>.
5. Постанова Верховного Суду від 03 грудня 2019 року у справі № 540/2113/18 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86102954>.