

# ЄДИНИЙ ПОДАТОК IV ГРУПИ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ

Олег Головка,

консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

Платники єдиного податку (далі – ЄП) IV групи протягом року можуть реорганізуватися в різний спосіб. Наприклад, вони можуть приєднатися до іншого суб'єкта господарювання чи злитися з ним або з їх складу може виділитися інший суб'єкт господарювання. Про те, як впливають такі трансформації на право перебувати платником ЄП IV групи, поговоримо далі.

## ВИДИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ

Передусім коротко нагадаємо, які є види реорганізації підприємств та в чому їх суть.

- 1 **Приєднання** як вид реорганізації передбачає, що одна чи кілька юридичних осіб приєднуються до іншої юрособи. При цьому майно, права та обов'язки переходять до правонаступника, тобто особи, до якої здійснюється приєднання (ст. 104 Цивільного кодексу України, далі – ЦКУ, п. 8 ст. 4 Закону України від 15.05.2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», далі – Закон № 755).

Отже, під час приєднання нових юросіб не виникає. Натомість ліквідуються юрособи, які приєднуються до уже діючої юрособи ( правонаступника).

Приєднання вважається завершеним з дати державної реєстрації змін до відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР), щодо правонаступництва юридичної особи, до якої приєднуються.

- 2 **Злиття** передбачає повне об'єднання кількох юросіб в одну (нову) юридичну особу. Тобто в результаті злиття припиняється існування всіх підприємств, які зливаються, а на їх базі утворюється нове підприємство. Всі майнові права та обов'язки кожного з підприємств переходять до новоствореної юридичної особи. Злиття вважається завершеним з дати державної реєстрації припинення юридичних осіб, що припиняються у результаті злиття (ст. 104 ЦКУ та п. 6 ст. 4 Закону № 755).
- 3 **Виділом** є створення однієї або більше юросіб на базі активів вже існуючого підприємства. Тобто в результаті виділу юрособа, від якої відділилися інші юрособи, не припиняється, а продовжує функціонувати, але з меншим обсягом активів. Виділ вважається завершеним з дати державної реєстрації юридичних осіб, утворених в результаті виділу (ст. 104 ЦКУ та п. 4 ст. 4 Закону № 755).
- 4 **Поділ** передбачає припинення однієї юрособи з одночасним створенням замість неї двох чи декількох нових юросіб – правонаступників. Тобто внаслідок поділу одне підприємство припиняється, а його активи розподілюються на кілька інших (нових) підприємств. Поділ вважається завершеним з дати державної реєстрації припинення юридичної особи, що припиняється у результаті поділу (ст. 104 ЦКУ та п. 7 ст. 4 Закону № 755).
- 5 **Перетворення** – це зміна організаційно-правової форми підприємства. Наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю «перетворюється» в приватне підприємство. У разі перетворення здійснюється припинення юридичної особи у результаті перетворення та відразу відбувається реєстрація новоутвореної юридичної особи. Перетворення вважається завершеним з дати державної реєстрації новоутвореної юридичної особи (ст. 104 ЦКУ та п. 6 ст. 4 Закону № 755).

## ЯК РЕОРГАНІЗАЦІЯ ВПЛИВАЄ НА ЄП IV ГРУПИ

Про те, як реорганізація впливає на платників ЄП IV групи, йдеться у пп. 291.4.3–291.4.6 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Цими нормами урегульовано питання: *за яких умов та коли (у поточному*

**чи в наступному році) реорганізоване підприємство може бути платником ЄП IV групи?**

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом:

- **злиття**, то він (нова юридична особа) може бути платником ЄП IV групи в році утворення за умови, що всі юрособи, які брали участь у злитті, були (до злиття) «єдинниками» IV групи або за попередній податковий (звітний) рік мали частку сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75% (пп. 291.4.3, пп. 291.4.4 ПКУ). Якщо ж сільгоспчастка хоча б однієї із «злитих» юросіб у минулому році була меншою за 75%, то новостворене внаслідок злиття підприємство не зможе стати «єдинником» IV групи в році створення (реорганізації);
- **перетворення**, то у році реорганізації за ним зберігається право бути платником ЄП IV групи, адже у нього лише змінилася організаційно-правова форма (пп. 291.4.5 ПКУ);
- **поділу або виділу**, то такий сільгоспвиробник (нова юридична особа) може бути платником ЄП IV групи тільки **з наступного року**, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий рік (тобто за рік, у якому його (їх) було створено), дорівнює або перевищує 75% (пп. 291.4.6 ПКУ). При цьому базове сільгоспідприємство (з якого виділено нову юрособу) у році реорганізації зберігає за собою статус «єдинника».

Що стосується підприємства, яке реорганізовано в результаті **приєднання** до нього іншого підприємства, то тут ситуація дещо неоднозначна.

До 23.05.2020 р. в пп. 291.4.4 ПКУ йшлося про те, що підприємство, утворене шляхом приєднання (як і злиття), може бути (стати) платником ЄП IV групи в рік реорганізації. Однак після цієї дати слово «приєднання» зникло із вказаної норми. Тож прямої норми ПКУ, в якій зазначалося б, у якому році (поточному чи наступному) підприємство, реорганізоване шляхом приєднання, може бути платником ЄП IV групи, наразі нема.

Водночас на користь того, що підприємство, реорганізоване шляхом приєднання, таки може стати (продовжувати бути) «єдинником» в рік реорганізації, свідчить наступне:

- прямої вказівки на те, що після приєднання юрособа може стати платником ЄП лише з наступного року, в ПКУ нема;
- відсутня також норма про те, що в разі реорганізації «єдинника» IV групи шляхом приєднання до нього інших підприємств він втрачає право перебувати у цій групі ЄП;
- чинною залишається норма, що після реорганізації шляхом приєднання для переходу на ЄП IV групи відповідна звітність (про неї детальніше – далі) подається протягом 20 календарних днів місяця, який настає за місяцем реорганізації (пп. 298.8.2 ПКУ).

Тому вважаємо, що **сільгоспідприємство, до якого приєдналося інше (інші) підприємство, може стати (або продовжувати бути) платником ЄП IV групи в році такої реорганізації** за умови дотримання вимоги про розмір сільгоспчастки.

Водночас не виключено, що через вищевказану законодавчу невизначеність податківці можуть чинити цьому перешкоди. Тому тим сільгоспідприємствам, для яких перебування «єдинником» IV групи в році реорганізації є важливим, пропонуємо перед здійсненням процедури приєднання отримати індивідуальну податкову консультацію з цього питання.

**Зверніть увагу!** Якщо сільськогосподарський товаровиробник реорганізується шляхом **приєднання**, то сільгоспчастка обчислюється за всіма учасниками реорганізації загалом (п'ятий абзац пп. 291.4.3 ПКУ).

Наприклад, якщо до сільгоспідприємства, яке за минулий рік мало сільгоспчастку 80% (100 тис. грн – загальний дохід, в тому числі 80 тис. грн – сільгоспдохід), приєдналося підприємство, яке мало лише 20% сільгоспчастки (150 тис. грн – загальний дохід, в тому числі 30 тис. грн – сільгоспдохід), то після приєднання підприємство- правонаступник стати (залишитись) платником ЄП IV групи не зможе, адже загальна сільгоспчастка становитиме менше 75%  $((80 \text{ тис. грн} + 30 \text{ тис. грн}) : (100 \text{ тис. грн} + 150 \text{ тис. грн}) \times 100 = 44\%)$ .

А от якщо до такого сільгоспідприємства приєднається агропідприємство, у якого сільгоспчастка буде 50% (60 тис. грн – загальний дохід і 30 тис. грн – сільгоспдохід), то таке сільгоспідприємство може стати

(залишитись) платником ЄП IV групи, оскільки загальна сільгоспчастка становитиме 75% ((80 тис. грн + 30 тис. грн) : (100 тис. грн + 60 тис. грн) x 100 = 75%).

Далі розглянемо детально дії учасників реорганізації щодо ЄП IV групи.

## ДІЇ УЧАСНИКІВ РЕОРГАНІЗАЦІЇ

### ПРИЄДНАННЯ

**Юрособа, яка приєдналася до іншої юрособи** і через це припиняється, до свого фактичного припинення має подати (пп. 295.9.4 ПКУ):

1. Податкову декларацію платника єдиного податку четвертої групи з відміткою в полі «Уточнююча загальна» (далі – уточнююча загальна декларація) до ДПІ за місцем реєстрації підприємства;
2. Податкову декларацію платника єдиного податку четвертої групи з відміткою в полі «Уточнююча» (далі – уточнююча звітна декларація) до ДПІ за місцем розташування земельних ділянок;
3. Відомості про наявність земельних ділянок.

Зазначеними деклараціями потрібно зняти нараховані податкові зобов'язання за період з дати припинення підприємства по кінець поточного року. Наприклад, якщо припинення підприємства відбулося 20.07.2021 р., то уточнити (зменшити) податкові зобов'язання з ЄП IV групи слід за період з 20.07.2021 р. до 31.12.2021 р.

Як зазначалося вище, датою припинення підприємства є дата внесення відомостей про це в ЄДР. Тому радимо подавати уточнюючі декларації в день подання документів реєстратору про припинення юридичної особи через реорганізацію. Адже внесення запису до ЄДР щодо припинення юросіб здійснюється не пізніше одного робочого дня від дня подання державному реєстратору повного комплексу документів (пп. 2 п. 7 ст. 25 Закону № 755).

Крім того, до зазначеної дати юрособи, що припиняється, слід сплатити усі податкові зобов'язання, задекларовані в уточнюючій звітності. Адже якщо цього не зробити, то Держреєстратор не внесе дані у ЄДР про здійснення реорганізації (п. 11 ст. 28 Закону № 755). Наприклад, в разі ліквідації з 20 липня 2021 року сільгосп підприємству слід сплатити податкові зобов'язання за II квартал і двадцять днів липня 2021 року.

**Зверніть увагу!** Для розрахунку податкових зобов'язань слід брати «звичайний» відсоток від річної суми податку (I та II квартали – по 10% від річної суми; III квартал – 50%; IV квартал – 30%). Тобто застосовувати при реорганізації вимоги пп. 298.8.7 ПКУ **не потрібно**. Нагадаємо, що за цим пунктом у випадку самостійної відмови від ЄП слід сплачувати податок за поточний рік у розмірі, що розраховується виходячи з 25% річної суми податку за кожний квартал, протягом якого платник перебував на IV групі ЄП.

**Юрособа – платник ЄП IV групи, до якої приєдналося інше підприємство, має:**

- 1) розрахувати, чи дотримується вона разом із юрособою, що до неї приєдналася, вимоги про розмір сільгоспчастки на рівні 75% за минулий рік. Якщо підприємство, яке приєднується, також є «єдинником» IV групи, то можна з упевненістю говорити, що ця вимога дотримана;
- 2) подати уточнюючі декларації з ЄП IV групи (загальну та звітну) на збільшення податкових зобов'язань, адже внаслідок приєднання до неї як правонаступника перейшли усі активи підприємства, що приєдналося, в тому числі і земля, за яку слід сплачувати ЄП IV групи.

**Нагадаємо,** що земля переходить у власність чи користування правонаступника з дати внесення даних про це в Державний реєстр речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень (ст. 125 Земельного кодексу України). Тому донараховувати суму ЄП потрібно починаючи з дати внесення відповідних даних до зазначеного реєстру (а не з дати реорганізації). Подати зазначені уточнюючі декларації слід протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним кварталом, у якому відбулося набуття прав на відповідні землі (пп. 295.9.5 ПКУ).

Якщо нові земельні ділянки розташовані на території (в ОТГ), де раніше у підприємства землі не було (на початку року звітна декларація до ДПІ відповідного району не подавалася), то слід подати до ДПІ за місцем знаходження таких ділянок звітну декларацію і відомості про наявність земельних ділянок.

Якщо ж до «єдинника» IV групи приєдналося підприємство, яке не було «єдинником» цієї групи і їх загальна сільгоспчастка за минулий рік виявилась меншою за 75%, то підприємство втратить статус «єдинника» цієї групи.

**Юрособа – неплатник ЄП IV групи, до якої приєдналося інше підприємство (у т. ч. платник ЄП IV групи)**, якщо вона бажає стати платником ЄП IV групи у поточному році (виходитимемо з того, що вона має на це право), повинна визначити, чи дотримано обома підприємствами разом вимоги щодо сільгоспчастки за минулий рік. Якщо ні, то стати платником ЄП IV групи така особа зможе тільки з початку наступного року.

Якщо ж вимоги щодо сільгоспчастки дотримано (тобто вона більша за 75%), тоді, як зазначалося вище, така юрособа має шанс стати платником ЄП IV групи у поточному році. Для цього протягом **20 календарних днів місяця, що настає за місяцем реорганізації, слід подати пакет документів для обрання ЄП IV групи** (аналогічний до того, який подають для обрання чи продовження статусу «єдинника» IV групи до 20 лютого) (пп. 298.8.2 ПКУ), а саме:

1. Податкову декларацію платника єдиного податку четвертої групи з відміткою в полі «Загальна» до ДПЗ за місцем перебування на податковому обліку сільгосппідприємства;
2. Податкову декларацію платника єдиного податку четвертої групи з відміткою в полі «Звітна» до ДПЗ за місцем розташування земельних ділянок;
3. Відомості про наявність земельних ділянок (подаються з кожною декларацією);
4. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва. Він складається **за даними бухгалтерії обох підприємств.**

Задекларовані зобов'язання сплачуються протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем кварталу, в якому відбулося приєднання. А далі – у звичайному порядку.

**Зверніть увагу!** Оскільки земельні ділянки, як зазначалося вище, переходять в користування правонаступника з моменту внесення про це відомостей в Держреєстр речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень, а наведений вище пакет документів потрібно подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем реорганізації, то протягом цього строку доцільно й зареєструвати землі в зазначеному реєстрі. Адже в іншому випадку стати «єдинником» IV групи підприємство- правонаступник зможе лише з наступного року.

## ЗЛИТТЯ

Як зазначалося вище, **нова юридична особа**, створена внаслідок злиття двох (чи більше) суб'єктів господарювання, має право бути платником ЄП IV групи у рік утворення незалежно від системи оподаткування, на якій перебували «злиті» підприємства.

Для цього новоутворена юрособа має перевірити, чи у всіх юросіб, що злилися, сільгоспчастка за минулий рік становила не менше 75%. Якщо злиття відбувається у 2021 році, то частку обчислюють по кожній особі, що зливається, за результатами 2020 року.

**Якщо розмір сільгоспчасток дотримано**, то для одержання статусу платника ЄП IV групи новій юрособі слід подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за датою її державної реєстрації, стандартний пакет документів (в такому самому порядку, як і в разі приєднання – див. вище).

При цьому в Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва дохід слід обчислювати загалом по усім підприємствам, які злилися. Адже формою цього Розрахунку не передбачено граф для відображення даних про частку окремо по кожному підприємству.

Водночас радимо окремо повідомити податківців (листом довільної форми) про те, що сільгоспчастки за минулий рік кожного окремого підприємства, яке взяло участь у злитті, становлять не менше ніж 75%.

Якщо хоча б по одному із підприємств, які злилися, вимоги щодо розміру сільгоспчастки не дотримано, то створене внаслідок злиття підприємство зможе перейти на ЄП IV групи лише з наступного року за умови дотримання ним сільгоспчастки на рівні 75% у поточному році.

**Підприємства, що зливаються** (якщо вони були платниками ЄП IV групи), мають до моменту ліквідації

(тобто виключення з ЄДР) подати уточнюючі декларації (звітну та загальну) з цього податку з відомостями про наявність земельних ділянок та сплатити податкові зобов'язання (це робиться так само, як і у випадку ліквідації через приєднання – див. вище).

#### ПОДІЛ ТА ВИДІЛЕННЯ

Коли відбувається поділ одного підприємства на декілька або виділення з підприємства одного чи кількох нових підприємств, то **новоутворені підприємства**, як зазначалося вище, у році утворення платника ЄП IV групи бути не можуть (пп. 291.4.6 ПКУ).

Такі підприємства зможуть бути платниками цього податку тільки з початку наступного року й лише за умови, що за рік, в якому такі підприємства утворилися, їхня сільгоспчастка становитиме не менше ніж 75%.

**Підприємство, що поділилося** і внаслідок цього ліквідується, до дати припинення має подати уточнюючі декларації з ЄП IV групи з відомостями про наявність земельних ділянок (в порядку, описаному вище) та сплатити податкові зобов'язання.

**Сільгоспідприємство, з якого виділилося одне чи декілька підприємств**, якщо воно до виділу було платником ЄП IV групи, після реорганізації також залишається платником ЄП цієї групи. Адаже у п. 299.10 ПКУ немає такої підстави для анулювання реєстрації платником ЄП IV групи як виділення із складу сільгоспідприємства протягом року іншої юрособи.

Якщо в результаті виділення іншої юрособи їй було передано частину земельних ділянок, то сільгоспідприємство має уточнити суму податкових зобов'язань з ЄП IV групи за період починаючи з дати втрати права власності чи користування землею (з дати внесення про це відомостей до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень) до останнього дня податкового (звітного) року.

Для цього потрібно подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, у якому були внесені відповідні відомості до зазначеного реєстру, уточнюючі декларації (загальну та звітну), а також відомості про наявність земельних ділянок (пп. 295.9.5 ПКУ).

Після цього такому підприємству слід буде сплачувати єдиний податок у меншому розмірі.

#### ПЕРЕТВОРЕННЯ

Відповідно до пп. 2 п. 299.10 ПКУ реєстрація платником ЄП є безстроковою і **не анулюється** у разі припинення юридичної особи в результаті **перетворення**. Тобто платник ЄП IV групи після перетворення (зміни його організаційно-правової форми) залишається платником ЄП цієї групи (замість припиненої юрособи платником ЄП цієї групи стає новоутворена юрособа).

Отже, якщо платник ЄП IV групи перетворюється, то щоб бути платником ЄП після такої реорганізації, він жодних дій (в тому числі подання уточнюючих чи звітних і загальних декларацій) чинити не повинен.

Якщо ж юрособа, яка не була платником ЄП IV групи до перетворення, захоче стати платником ЄП цієї групи після перетворення, то вона може зробити це у році, коли відбулася реорганізація (пп. 298.8.2 ПКУ). Для цього потрібно:

- 1) дотримати сільгоспчастку на рівні 75% за минулий рік;
- 2) подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем перетворення, пакет документів для обрання ЄП IV групи (аналогічний до того, який подають для обрання чи продовження статусу «єдинника» IV групи до 20 лютого) (див. вище).

Якщо ви передплатили журнал «АгроPRO» через ДП «ПРЕСА»,  
зверніться до редакції по відкриття доступу  
до «Кабінету передплатника» за телефонами:  
(067) 878-51-32, (095) 142-66-89