

05.07.2019 N 3134/6/99-99-08-02-01-15/ПК

Державна фіскальна служба України розглянула звернення про надання індивідуальної податкової консультації щодо питань, пов'язаних з перереєстрацією підприємства в контролюючих органах в результаті зміни його організаційно-правової форми та подання податкової звітності після завершення процедур такого перетворення та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі - Кодекс), повідомляє.

Щодо першого питання

Відповідно до статей 64 та 67 Кодексу взяття на облік/зняття з обліку юридичних осіб у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань (далі - Єдиний державний реєстр), наданих державним реєстратором згідно із [Законом України від 15 травня 2003 року N 755-IV](#) "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань" (далі - Закон N 755).

Відповідно до статті 108 Цивільного кодексу України перетворенням юридичної особи є зміна її організаційно-правової форми. У разі перетворення до нової юридичної особи переходять усе майно, усі права та обов'язки попередньої юридичної особи.

У разі перетворення юридичної особи здійснюється державна реєстрація припиненої особи, що припиняється у результаті перетворення, та державна реєстрація новоутвореної юридичної особи. Перетворення вважається завершеним з дати державної реєстрації новоутвореної юридичної особи (пункт 5 статті 4 Закону N 755).

На підставі відомостей з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті перетворення контролюючі органи знімають з обліку таку юридичну особу, а на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення новоутвореної юридичної особи - здійснюють взяття на облік такої юридичної особи. Якщо в результаті перетворення код за ЄДРПОУ та дата державної реєстрації створення новоутвореної юридичної особи не змінюються, то дата взяття на облік новоутвореної юридичної особи в контролюючих органах також не змінюється.

Відповідно до Порядку ведення органами ДФС оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 07.04.2016 р. N 422 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20.05.2016 р. за N 751/28881](#), з метою обліку нарахованих і сплачених сум податків, зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску органами ДФС відкриваються інтегровані картки (далі - ІКП) за кожним платником та кожним видом платежу, які повинні сплачуватися такими платниками. Податковий номер платника є одним з постійних реквізитів ІКП. Враховуючи, що в результаті перетворення (зміни організаційно-правової форми) дочірнього підприємства код за ЄДРПОУ новоутвореної юридичної особи не змінюється, то процедури закриття/відкриття ІКП не здійснюються.

Щодо другого питання

Процедури перереєстрації платника ПДВ здійснюються з дотриманням правил та у строки, визначені статтею 183 Кодексу для реєстрації платників ПДВ, шляхом внесення відповідного запису до реєстру платників ПДВ.

Пунктом 183.15 статті 183 Кодексу визначено, що у разі зміни даних про платника ПДВ, які стосуються, зокрема, податкового номера та/або найменування (прізвища, імені та по батькові) платника ПДВ, платник ПДВ подає відповідно до пункту 183.7 статті 183 Кодексу заяву протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника ПДВ.

Згідно з пунктом 3.15 розділу III Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. N 1130, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.11.2014 р. за N 1456/26233](#) (зі змінами) (далі - Положення), юридична особа, утворена шляхом перетворення платника ПДВ, реєструється платником ПДВ з урахуванням особливостей, встановлених підпунктами 1 або 2 цього пункту залежно від дати державної реєстрації новоутвореної особи.

Якщо в результаті перетворення дата державної реєстрації новоутвореної юридичної особи не змінюється, слід керуватись підпунктом 1 пункту 3.15 розділу III Положення, відповідно до якого реєстрація платником ПДВ новоутвореної юридичної особи проводиться за процедурами перереєстрації. У разі перереєстрації дата реєстрації платником ПДВ не змінюється, а датою перереєстрації є останній день строку у 3 робочих дні від дня отримання додаткової реєстраційної заяви з позначкою "Перереєстрація".

Якщо в результаті перетворення дата державної реєстрації новоутвореної юридичної особи є датою завершення перетворення, слід керуватись підпунктом 2 пункту 3.15 розділу III Положення, відповідно до якого новоутворена особа одночасно подає контролюючому органу заяви про реєстрацію її платником ПДВ та про анулювання реєстрації платником ПДВ особи, припиненої шляхом перетворення. У цьому випадку датами реєстрації платником ПДВ новоутвореної юридичної особи та анулювання такої реєстрації припиненої юридичної особи є дати внесення до реєстру платників ПДВ відповідних записів.

До дати реєстрації юридична особа, утворена у результаті перетворення, використовує дані реєстрації припиненої юридичної особи.

Якщо новоутворена особа не подала до контролюючого органу протягом 10 робочих днів від дати завершення перетворення заяви для реєстрації або перереєстрації, контролюючий орган приймає рішення про анулювання реєстрації платником ПДВ припиненої особи.

Щодо третього питання

Згідно з підпунктами "а" і "б" пункту 185.1 статті 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі.

Правила формування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН) регулюються статтями 187 і 201 розділу V Кодексу та регламентуються Порядком заповнення податкової накладної, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. N 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 р. за N 137/28267](#).

Відповідно до пункту 187.10 статті 187 розділу V Кодексу платники податку, які постачають теплову енергію, природний газ (крім скрапленого), надають послуги з транспортування та/або розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

Під поняттям "касовий метод" для цілей оподаткування згідно з розділом V Кодексу розуміється метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата віднесення сум податку до податкового кредиту визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг) (підпункт 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Пунктами 201.1, 201.7 та 201.10 статті 201 розділу V Кодексу визначено, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та

зарєєструвати її в ЄРПН у встановлені [Кодексу](#) терміни. При цьому податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Згідно з пунктом 184.8 статті [184](#) розділу V [Кодексу](#) у разі, якщо платник податку, реєстрація якого анулюється, має податкові зобов'язання за результатами останнього податкового періоду, така сума податку враховується в суму зменшення бюджетного відшкодування, а в разі його відсутності у строки, визначені Кодексом, платник зобов'язаний погасити суму податкових зобов'язань або податкового боргу з ПДВ, що виникли до такого анулювання, за їх наявності, незалежно від того, залишатиметься така особа зарєєстрованою як платник ПДВ на день сплати такої суми податку чи ні.

Отже, якщо при проведенні процедури реорганізації юридичної особи (платника ПДВ) шляхом перетворення відбувається анулювання реєстрації її як платника ПДВ та реєстрація правонаступника (новоутвореної юридичної особи) як платника ПДВ, то у цьому випадку за результатами останнього звітного (податкового) періоду за операціями, до яких застосовується касовий метод податкового обліку та не були визначені податкові зобов'язання з ПДВ, юридична особа, що реорганізується, зобов'язана нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, скласти за такими зобов'язаннями податкову накладну і зарєєструвати її в ЄРПН у встановлені Кодексом терміни, а також має право на включення до складу податкового кредиту сум ПДВ, що не були включені у зв'язку із застосуванням касового методу податкового обліку.

Щодо четвертого питання

Відповідно до пункту 2001.2 статті 2001 [Кодексу](#) платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість (далі - СЕА ПДВ).

Механізм відкриття та закриття рахунків у СЕА ПДВ визначений Порядком електронного адміністрування ПДВ, затвердженим [постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року N 569](#) (далі - Порядок N 569).

Відповідно до пункту 4 [Порядку N 569](#) рахунок у СЕА ПДВ (далі - електронний рахунок) - рахунок, відкритий платнику податку в Державній казначейській службі України (далі - Держказначейство), на який таким платником перераховуються кошти у сумі, необхідній для досягнення розміру суми податку, на яку платник податку має право зарєєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН, а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов'язань з податку.

Електронні рахунки відкриваються виключно на підставі реєстру платників податку, який ДФС надсилає Держказначейству не раніше ніж за один робочий день до дати реєстрації особи платником податку (пункт 5 [Порядку N 569](#)).

Датою початку здійснення платником податку операцій з використанням електронного рахунка є дата реєстрації його платником податку (для платників податку, зарєєстрованих до 1 лютого 2015 року - 1 лютого 2015 року).

У разі анулювання реєстрації платника податку залишок коштів на його електронному рахунку перераховується до бюджету, а такий рахунок закривається (пункт 7 [Порядку N 569](#)).

Отже, якщо при зміні організаційно-правової форми (відповідно до статті [108 Цивільного кодексу України](#) зміна організаційно-правової форми юридичної особи є її реорганізацією такої юридичної особи шляхом перетворенням) відбувається реєстрація платником ПДВ юридичної особи, утвореної в результаті перетворення та анулювання реєстрації платником ПДВ юридичної особи, припиненої в результаті перетворення, електронний рахунок припиненої в результаті перетворення юридичної особи закривається та відповідно платнику ПДВ, утвореному в результаті перетворення, відкривається в СЕА ПДВ новий електронний рахунок.

Щодо п'ятого питання

Податок на додану вартість

Відповідно до пункту 198.7 статті [198](#) розділу V [Кодексу](#) сума від'ємного значення, що підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду платника, що реорганізується шляхом приєднання, злиття, перетворення, підлягає перенесенню до складу податкового кредиту правонаступника у наступному періоді після підписання передавального акта відповідно до законодавства.

Таке перенесення здійснюється в разі, якщо сума від'ємного значення, що підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду платника, що реорганізується, підтверджена документально перевіркою контролюючого органу.

Порядок подання податкової декларації з ПДВ до контролюючих органів регулюється статтею 49 розділу II і статтею 203 розділу V Кодексу.

Форму та Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджено [наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. N 21, зарєєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 р. за N 159/28289](#) (далі - Порядок N 21).

Податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу особою, яка зарєєстрована платником ПДВ згідно з вимогами розділу V Кодексу (пункт 7 розділу I [Порядку N 21](#)).

Відповідно до пункту 14 розділу III [Порядку N 21](#) за наявності у платника податку, який реорганізується, суми від'ємного значення, що підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, вказаний платник податку має право подати заяву про перенесення такої суми від'ємного значення до складу податкового кредиту правонаступника (таблиця 2 додатка 2). Така заява подається у складі податкової декларації за останній (звітний) період реєстрації платником податку.

У разі підтвердження контролюючим органом за результатами документальної перевірки сум від'ємного значення правонаступник реорганізованого платника податку подає у складі податкової декларації з податку за звітні (податкові) періоди після такого підтвердження заяву про перенесення суми від'ємного значення реорганізованого платника податку до складу податкового кредиту звітного (податкового) періоду (таблиця 3 додатка 2).

Податок на прибуток підприємств

Згідно з підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті [134 Кодексу](#) об'єктом оподаткування, зокрема, є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень [Кодексу](#).

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених пунктом 137.5 статті [137 Кодексу](#), є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду (пункт 137.4 статті [137 Кодексу](#)).

У разі якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) періоду), останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації (підпункт 137.4.3 пункту 137.4 статті [137 Кодексу](#)).

З урахуванням зазначеного підприємство, що припиняється у процесі ліквідації (реорганізації), повинно скласти податкову звітність за звітний період, на який припадає дата його ліквідації (реорганізації).

У полі 9 "Особливі відмітки" Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженої [наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. N 897, зарєєстрованим у Міністерстві юстиції України 11.11.2015 р. за N 1415/27860](#) (зі змінами та доповненнями), передбачена відповідна позначка для заповнення платником податку, що подає декларацію за останній податковий (звітний) рік у період, на який припадає дата його ліквідації.

Новостворені платники податку, які зарєєстровані протягом звітного (податкового) року сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році (підпункт "а" пункту 137.5 статті [137 Кодексу](#)).

Перший податковий (звітний) період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) періоду (підпункт 137.4.2 пункту 137.4 статті [137 Кодексу](#)).

Податкова декларація за звітний (податковий) рік подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем

звітнього (податкового) року (підпункт 49.18.6 пункту 49.18 статті [49 Кодексу](#)).

Отже, платники сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації за річний податковий (звітний) період (як новостворені), який для них починається з першого календарного дня податкового (звітнього) періоду новоствореного підприємства та закінчується останнім днем податкового (звітнього) року.

Водночас [наказом Міністерства фінансів України від 07.04.2016 р. N 422, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20.05.2016 р. за N 751/28881](#) затверджено Порядок ведення органами ДФС оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - Порядок N 422).

Зокрема, пунктом 3 розділу II "Інтегрована картка платника" [Порядку N 422](#) передбачено, що за результатами проведення відповідних заходів у зв'язку з реорганізацією платника податків орган ДФС за основним місцем обліку формує відомості про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів.

У разі коли внаслідок припинення юридичної особи шляхом реорганізації частина її зобов'язань чи заборгованості залишається непогашеною або у платника обліковуються складові суми переоплат, до ІКП юридичних осіб - правонаступників працівником підрозділу, який здійснює облік платежів та інших надходжень, засобами програмного забезпечення переносяться відповідні облікові показники з дотриманням хронології їх виникнення на підставі одного із документів:

рішення про узгодження плану реорганізації платника податків;

передавального акта;

розподільчого балансу.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.