

УДК 336.221:658

ЛАРІКОВ В.Ю., к.е.н.
м. Луганськ**ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ РІЗНИХ ФОРМ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ**

Анотація У статті наведено розмежування понять “реорганізація суб’єкта господарювання” та “ліквідація суб’єкта господарювання” та визначені проблемні питання оподаткування операцій при різних формах реорганізації податком на додану вартість та податком на прибуток.

Ключеві слова: реорганізація, злиття, об’єднання, поглинання, процедури, етапи, поділ, виділення, ліквідація, податок на додану вартість, податок на прибуток.

Аннотация В статье приведено разграничение понятий “реорганизация субъекта хозяйствования” и “ликвидация субъекта хозяйствования” и определены проблемные вопросы налогообложения операций при разных формах реорганизации налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль.

Ключевые слова: реорганизация, слияние, объединение, поглощение, процедуры, этапы, деление, выделение, ликвидация, налог на добавленную

Abstract In the article a distinction between “the reorganization of a business entity” and “liquidation of economic entities” and identifies the problematic issues of taxation of operations in various forms of reorganization of value added tax and income tax.

Key words: reorganization, merger, consolidation, acquisition, procedures, steps, division, separation, liquidation, value added tax, income tax.

Постановка проблеми. Процеси реорганізації, що виливаються у концентрації й укрупнення шляхом злиття та приєднання, так само як і розукрупнення (поділ та виділення), капіталу промислових підприємств, є природною реакцією на динамічну ринкову ситуацію, а також одним з діючих механізмів прискорення темпів розвитку й досягнення синергетичного ефекту. Угоди по злиттю й поглинанню в промисловості можуть бути здійснені кількома способами, а в основі їх здійснення можуть лежати різні мотиви. Однак у сучасній економічній ситуації дана тенденція може бути названа позитивною, а процеси укрупнення й концентрації промислового капіталу України однією з небагатьох можливостей захисту українських виробників від експансії потужних закордонних конкурентів.

Розглядаючи світові тенденції укрупнення підприємств за останні роки, слід зауважити, що за даними інформаційного агентства Bloomberg у 2010 році обсяг світового ринку злиттів і поглинань (M&A – merges and acquisitions) скоротився на 34% – до мінімального за останні шість років рівня в 1,6 трлн. дол.

США. Результати досліджень міжнародної аналітичної групи Dealogic менш песимістичні – за їхніми даними, ринок упав тільки на 24%, тобто його обсяг склав 2,4 трлн. дол. США. В той же час інформаційні агентства свідчать про зростання кількості операцій, спрямованих на розукрупнення промислового капіталу, таких як поділ та виділення підприємств.

Одже процеси укрупнення й концентрації капіталу являють собою одну з найважливіших складових зовнішнього бізнес-середовища, що справляє значний вплив на стратегічні аспекти розвитку фірми.

Невирішеними залишається ціла низка конкретних науково-прикладних і практичних завдань щодо вдосконалення економічних питань, в т.ч. у стані фінансової скрути, порядку ліквідації, злиття та приєднання підприємств, шляхів підвищення рівнів капіталізації та ліквідності тощо. Тобто існує практична необхідність у розробці та вдосконаленні конкретних схем і механізмів реорганізації та реструктуризації підприємств з метою забезпечення їх стабільного функціонування в інтересах економіки та суспільства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Останнім часом на сторінках відомих фінансово-економічних видань все частіше з'являється інформація про злиття, об'єднання, поглинання промислових компаній. Ці процеси можна вважати закономірним наслідком тенденції поглиблення централізації й концентрації капіталу у світовій економічній системі. Сьогодні можна говорити про новий цикл укрупнення капіталу, що сформувався в останні роки. Основою цього процесу стали міжнародні злиття й поглинання корпоративного капіталу, здійснюваного за допомогою прямих іноземних інвестицій.

У зарубіжній науковій літературі проблеми реорганізації та реструктуризації висвітлено досить широко, зокрема, в роботах Брейлі Р., Бріггема С., Горіної С.О., Гроппеллі А., Ларіонової І., Майерса С., Нікбахта С., Роуза П., Сінкі Дж., Хорна В. та інших. Дослідження вказаних проблем вітчизняними вченими тільки-но розпочалося, але перші результати ми можемо знайти в наукових працях Бабича Д., Гейця В., Козьменка С., Коропа О., Мішенка В., Мороза А., Науменкової С., Ринді А., Савлука М., Стельмаха В., Суторміної В., Федосова В., Церетелі Л., Щербакової Н. та ін.

Розробка загальнометодичного апарату щодо визначення суті такого процесу як реорганізація юридичних осіб та розгляд на його основі особливостей відображення на поточному та заключному етапах облікового процесу операцій при реорганізації підприємств та виокремлення фіскальних наслідків таких операцій, а також питання документального забезпечення та відображення господарських операцій з реорганізації підприємств, їх облікові та податкові наслідки потребують конкретизації.

Мета статті. У статті наведено теоретичне узагальнення поняття реорганізації підприємств та дослідження практичних аспектів її реалізації визначеними на законодавчому рівні способами із виокремленням як організаційних моментів (визначення етапів здійснення реорганізації та процедур на кожному етапі зокрема), так і практичних заходів із формування документального забезпечення податкових аспектів відображення операцій із реорганізації.

Виклад основного матеріалу. На підставі проведеного дослідження теоретичних і практичних аспектів питання реорганізації з'ясовано, що визначення поняття "реорганізації", надане чинним законодавством, недосконале насамперед через невизначеність його у Господарському кодексі України. ГКУ не розглядає як спосіб реорганізації виділення, оскільки виділення є одним із способів виникнення юридичної особи і не передбачає її припинення. Тим не менше законодавчі акти [1, 2,3] відносять даний спосіб реорганізації до однієї із форм її реалізації.

Досить часто помилково ототожнюють такі поняття, як "реорганізація суб'єкта господарювання" та "ліквідація суб'єкта господарювання". Проведення їх розмежування порівнюється із проведенням правових наслідків реалізації припинення підприємства

шляхом реорганізації та ліквідації. Так, реорганізація, на відміну від ліквідації, передбачає продовження існування юридичної особи в завдяки наявності універсального правонаступництва, документальним забезпеченням при здійсненні реорганізації є передавальний акт (розподільчий баланс), а не ліквідаційний баланс, як у випадку ліквідації.

Процеси укрупнення й концентрації промислового капіталу можуть розглядатися не тільки в контексті стратегічного планування діяльності фірми, а і як альтернатива внутрішньому шляху розвитку бізнесу. Не менш важливим є (і це особливо актуально для України) аналіз процесів концентрації промислового капіталу з погляду підвищення якості управління окремими господарчими суб'єктами, а через них і всієї економіки в цілому.

Проведений аналіз нормативно-правових актів, що стосуються питань оподаткування операцій з реорганізації підприємств податком на додану вартість, переконує, що висновки податкових органів, викладені у листах-роз'ясненнях, є суперечливими та в багатьох випадках незаконними. Тим не менше, здійснюючи реорганізацію, підприємству не уникнути нарахування податкових зобов'язань при умовному продажу основних фондів та залишків товарно-матеріальних цінностей.

Таким чином, можна виокремити такі узагальнюючі положення щодо порядку оподаткування податком на додану вартість операцій при реорганізації підприємств:

1. Сторона, що передає активи (приєднане підприємство, підприємство, що розподіляється та підприємство, з якого виділяється інше або обидва підприємства при злитті):

- згідно пп. 3.2.8 Закону "Про ПДВ" не нараховує податкові зобов'язання з ПДВ за операціями передачі активів, включених до передавального акту, у момент придбання яких було відображено податковий кредит із ПДВ у випадку, якщо правонаступник є зареєстрованим платником податку на додану вартість (пп. 3.1);
- нараховує податкові зобов'язання з ПДВ при умовному продажу активів, що передаються, – виходячи із звичайних цін, але не нижче від ціни їх придбання (абзац 5 пп. 7.4.1. Закону "Про ПДВ"), виписує податкову накладну, відображає цю операцію в рядку 1 "Операції на митній території України, які оподатковуються за ставкою 20%, крім імпорту товарів" в останній декларації з ПДВ і в рядку "Інші" додатка 5 до декларації з ПДВ;
- податковий кредит при цьому не коригує;
- додатково податкові зобов'язання з ПДВ при умовному продажу товарних залишків та основних фондів згідно з п. 9.8 "б" не нараховує, оскільки самі такі залишки на момент анулювання реєстрації платника ПДВ

унаслідок його ліквідації в результаті реорганізації відсутні [6].

2. Проблематичним є визначення правомірності визнання податкового кредиту з ПДВ за отриманими активами стороною, до якої переходять основні фонди та товарно-матеріальні цінності за розподільчим балансом, оскільки, на думку податківців, зараховані на її баланс активи є отриманими в результаті приєднання чи злиття підприємств за передавальним актом, а не у зв’язку з їх придбанням за компенсацію у постачальника в рамках договору поставки.

3. Підприємство- правонаступник не має права коригувати податкові зобов’язання або податковий кредит із ПДВ чи виправляти помилки за раніше виписаними податковими накладними. Також не можна включити до податкового кредиту суми ПДВ із податкових накладних, що запізнилися [7].

4. Право на бюджетне відшкодування із ПДВ за підсумками звітного періоду новий платник, утворений в результаті реорганізації, отримає не раніше ніж через 12 місяців після реєстрації платником ПДВ.

Аналізуючи проблеми оподаткування операцій при реорганізації податком на додану вартість слід приділити увагу питанню переходу податкового тягаря з ПДВ підприємств, що беруть участь у реорганізації.

Різні форми реорганізації представимо на рис. 1.

Таким чином, не зважаючи на таку невід’ємну та істотну ознаку процесу реорганізації, яка відображає саму сутність цього процесу і закріплена на законодавчому рівні, як перехід майнових прав та зобов’язань від підприємства, що реорганізується, до новоствореного підприємства- правонаступника, заявлений підприємством, що припиняється шляхом реорганізації, у останній податковій декларації із податку на додану вартість податковий кредит не переходить у порядку правонаступництва до новоствореного платника податку.

Позиція податкових органів щодо порядку оподаткування податком на прибуток операцій при реорганізації підприємств, викладена у листах-роз’ясненнях, передбачає законодавчо закріплену відсутність необхідності визнавати валові доходи та валові витрати при здійсненні реорганізації. Узагальнивши порядок переходу прав та зобов’язань з податку на прибуток та відображення операцій з реорганізації у декларації з податку на прибуток підприємств, можна стверджувати наступне:

1. При приєднанні підприємств:

- показники податкового обліку правонаступника з декларації за його останній податковий період порядково підсумовуються з показниками податкового обліку приєданого підприємства і відображаються в декларації з податку на прибуток за той звітний податковий період, у якому проведено державну реєстрацію приєднання;
- підсумовуються залишки запасів на початок року, на кінець звітного періоду значення рядка 01.2 або 04.2 (приріст/збиток балансової вартості запасів) визначаються вже за даними загальної декларації;
- дані балансової вартості основних фондів підсумовуються станом на початок звітного кварталу;
- дані рядка 15 “Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року” дорівнюють даним рядка 14 “Податкове зобов’язання звітного періоду” попереднього періоду підприємства- правонаступника та рядка 14 “Податкове зобов’язання звітного періоду” останньої декларації приєданого підприємства;
- при визначенні об’єкта оподаткування після приєднання враховується також від’ємне зна-

Злиття	$A + B \rightarrow C$ $\downarrow \quad \downarrow \quad \downarrow$ $PK \quad PZ \quad PZ$	До новоствореного в результаті злиття підприємства С перейдуть лише податкові зобов’язання підприємства Б, не зменшені на суму податкового кредиту підприємства А
Приєднання	$A + B \rightarrow B$ $\downarrow \quad \downarrow \quad \downarrow$ $PK \quad PZ \quad PZ$	Податкові зобов’язання з податку на додану вартість підприємства Б не будуть зменшені на величину податкового кредиту приєданого підприємства А
Поділ	$A \rightarrow B + C$ $\downarrow \quad \downarrow \quad \downarrow$ $PK \quad 0 \quad 0$	До новостворених в результаті поділу підприємств не перейде право на податковий кредит, заявлене у останній податковій декларації з ПДВ підприємства-правопередника
Виділення	$A \rightarrow A + B$ $\downarrow \quad \downarrow \quad \downarrow$ $PK \quad PK \quad 0$ $A \rightarrow A + B$ $\downarrow \quad \downarrow \quad \downarrow$ $PZ \quad PZ \quad 0$	До виділеного підприємства не переходять ні податкові зобов’язання, ні податковий кредит підприємства, що реорганізується
Перетворення	$A \rightarrow B$ $\downarrow \quad \downarrow$ $PK \quad 0$	До новоствореного шляхом перетворення підприємства право на податковий кредит правопередника не переходить

Рис. 1. Аналіз порядку переходу податкового тягаря із податку на додану вартість при різних формах реорганізації

чення об'єкта оподаткування приєднаного підприємства [8, 9].

2. При злитті підприємств в одне:

У декларації з податку на прибуток за перший звітний податковий період будуть відображені на початок періоду:

- сукупна балансова вартість запасів об'єднаних підприємств дорівнює вартості запасів на кінець періоду в останніх деклараціях цих підприємств;
- сукупна вартість основних фондів, амортизацію за якими буде проведено за повний розрахунковий квартал, що входить до першого податкового періоду

Якщо об'єднувані підприємства мали від'ємні об'єкти оподаткування, ці значення сумарно відображаються в рядку 04.9 "Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року" декларації правонаступника.

Решта показників із декларацій припинених підприємств до декларації правонаступника не включається.

3. При поділі та виділенні:

Підприємство- правонаступник вартість отриманих запасів відображає у графі 3 таблиці 1 додатку К1/1 до декларації. Також у декларації наводиться балансова вартість отриманих за розподільчим балансом основних фондів.

Реорганізоване підприємство показує вартість переданих запасів у графі 4 таблиці 1 додатку К1/1 до декларації. Балансова вартість основних виробничих фондів за всіма переданими об'єктами при поділі прівнюється до нуля.

При виділенні балансову вартість груп на початок розрахункового кварталу, що настає за кварталом, у якому основні фонди було передано правонаступнику, слід зменшити пропорційно до частки передаваного майна, а балансову вартість переданих об'єктів групи 1 прівняти до нуля.

Строки та порядок подання податкової звітності із податку на прибуток та податку на додану вартість підприємства, що реорганізується, та підприємства- правонаступника наведені у табл. 1.

Висновки. На підставі проведеного дослідження теоретичних і практичних аспектів питання реорганізації з'ясовано, що визначення поняття "реорганізації", надане чинним законодавством, недосконале насамперед через невизначеність його у Цивільному кодексі України. ЦКУ не розглядає як спосіб реорганізації виділення, оскільки виділення є одним із способів виникнення юридичної особи і не передбачає її припинення.

Проведено розмежування таких понять як "реорганізація суб'єкта господарювання" та "ліквідація суб'єкта господарювання", що досить часто помилково ототожнюються, із проведенням порівняння правових наслідків реалізації припинення підприємства шляхом реорганізації та ліквідації.

Виходячи із правового, бухгалтерського та організаційного аспектів, проведено класифікацію основних форм реалізації реорганізації підприємств за формальними ознаками, за напрямком реорганізаційних процесів, за причинами здійснення, за наявністю зміни майна та зобов'язань, за збереженням підприємства-правопередника, за обсягом правонаступництва.

Здійснено аналіз порядку оподаткування податком на додану вартість та податком на прибуток підприємств операцій по реорганізації підприємств, здійснено критичний аналіз законодавчих актів, що регулюють порядок оподаткування операцій по реорганізації; виокремлення основних проблемних моментів при здійсненні реорганізації, що стосуються податкового аспекту даного процесу, зокрема вимоги податкових органів про відсутність податкового боргу на момент здійснення реорганізації; аналіз податкового навантаження з податку на додану вартість підприємств, що реорганізуються та порядок розподілу (переходу) податкових зобов'язань та податкового кредиту між підприємствами (до підприємств), що реорганізуються.

Розглядаючи податкові аспекти процесу реорганізації, в ході критичного аналізу нормативно-правової бази, що регулює дану проблему, з'ясовано такі

Таблиця 1.

Строки подачі податкової звітності із податку на прибуток та податку на додану вартість підприємств, що реорганізуються, та створених у результаті реорганізації підприємств- правонаступників

Декларація з податку на додану вартість	Декларація з податку на прибуток
Для підприємства, що припиняється в результаті реорганізації	
Остання декларація подається: протягом 20 календарних днів після закінчення календарного місяця, у якому анульовано реєстрацію платником ПДВ (якщо звітним періодом був місяць); протягом 40 календарних днів після закінчення календарного кварталу, у якому анульовано реєстрацію платником ПДВ (якщо звітним періодом був квартал).	Остання декларація підприємства-правопередника подається за період із початку року по дату його припинення.
Для новоствореного в результаті реорганізації підприємства	
Перша декларація подається за період, який починається із дати реєстрації платником ПДВ і закінчується останнім числом 1-го повного календарного місяця.	Звітний період починається датою реєстрації нового підприємства як платника податків і закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду.

проблемні моменти як законодавча неврегульованість питань реорганізації та неузгодженість окремих положень нормативно-правових актів. Наприклад, вимога податкових органів проведення розрахунків із бюджетом на момент здійснення реорганізації, що є законодавчо необґрунтованим, оскільки сама реорганізація передбачає правонаступництво – перехід усіх прав та зобов'язань у повному (поділ, перетворення, злиття, приєднання) або частковому (виділення) обсязі до новостворених підприємств від підприємства-правопопередника.

Вимоги податкових органів забороняють відображати новоствореними підприємствами- правонаступниками податковий кредит за отриманими в результаті реорганізації активами. Крім того, податкові органи вимагають здійснювати погашення податкового кредиту із податку на додану вартість податковими зобов'язаннями на момент здійснення реорганізації, тобто при наявності у підприємства, що реорганізується, податкового кредиту із податку на додану вартість, сума такого податкового кредиту не передається у порядку правонаступництва новоствореним у результаті реорганізації підприємствам.

Таким чином, проведене дослідження дозволило проаналізувати сутність реорганізації, виокремити

основні суперечності, які існують на сучасному етапі у нормативно-правовій базі щодо трактування суті даного поняття, порядок відображення процедур при здійсненні реорганізації та податкові наслідки даних операцій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс].- Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua / laws/show/436-15](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15).
2. Податковий кодекс України від 23.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Закон України "Про захист економічної конкуренції" від 11.01.2001 р. №2210-III, із змінами і доповненнями.
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. №334/94-ВР в редакції Закону України від 22.05.1997 р. №283/97-ВР, із змінами і доповненнями.
5. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. №168/97-ВР, із змінами і доповненнями.
6. Лист Державної податкової адміністрації України від 07.05.2009 р. № 9479/7/16-1517-18.
7. Лист Державної податкової адміністрації України від 04.12.2009 р. № 27084/7/16-1517.
8. Лист Державної податкової адміністрації України від 20.10.2004 р. № 514/4/15-2410.
9. Лист Державної податкової адміністрації України від 21.04.2005 р. № 3335/6/12-0216.