

І.М. Артюх, співголова, Т.М. Гладущенко, ст. аудитор, А.А. Комаров, співголова, О.М. Осипчук, вик. дир., Т.В. Осипчук, гол. спец.-аудитор
ЗАТ Аудиторська фірма „Перспектива-К”, м. Київ

Оформлення та оподаткування операцій виходу учасника з товариства з обмеженою відповідальністю та наступного розподілення частки статутного фонду

У статті розглядаються варіанти виходу учасника з товариства, особливості документування та оподаткування таких операцій, наступне розподілення частки учасника що вийшов із товариства. **вихід учасника, повернення внеску, валові доходи, податковий кредит, податок з доходів фізичних осіб**

Актуальність статті обумовлена зміною законодавства з питань оподаткування, неоднозначністю його трактування, питаннями документального оформлення операцій по виходу учасника та постійними запитами Клієнтів нашої фірми з питань виходу учасників та наступного розподілення долі учасника, що вийшов.

Про актуальність зазначеної теми свідчать численні публікації в спеціальній періодичній літературі, зокрема Ж. Семенченко [1], А. Погребняк [2], В.Кравчук [3], С. Погребняка [4] та інших, проте оформлення та оподаткування операцій виходу учасників з товариства з обмеженою відповідальністю та наступного розподілення частки статутного фонду висвітлені недостатньо.

Метою даної статті є аналіз окремих положень законодавства з оподаткування, документального оформлення операцій з виходу учасника, відображення таких операцій в бухгалтерському обліку підприємства, розгляд варіантів наступного розподілення повернутої частки.

На сьогодні правові засади діяльності товариств з обмеженою відповідальністю (далі - ТОВ) встановлено Цивільним кодексом України від 16.01.2003 р. № 435-IV (ст. 140 - 150) (далі – ЦКУ), Господарським кодексом України від 16.01.2003 р. № 436-IV (далі – ГКУ) та Законом України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII (гл. 2) (далі - Закону про госптовариства). Там же містяться й положення стосовно виходу учасників із ТОВ. Відразу зауважимо, що статутом товариства може бути передбачено певні особливості (умови, обмеження) виходу учасника з товариства. Ми ж будемо виходити із загальних правил, встановлених законодавством.

Отже, вихід учасника з товариства може бути зумовлений:

- власним бажанням учасника;
- рішенням інших учасників про його виключення з товариства;
- смертю учасника.

За власним бажанням учасник може вийти з товариства, повідомивши його про це не пізніше ніж за 3 місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутом (п. 1 ст. 148 ЦКУ). Повідомлення про вихід із товариства оформляється у вигляді рішення учасника – юридичної особи або нотаріально посвідченої заяви учасника – фізичної особи.

Примусовий вихід може мати місце у випадку, якщо учасник систематично не виконує або неналежним чином виконує свої обов'язки, або ж своїми діями заважає досягненню цілей товариства. У такому разі решта учасників може прийняти рішення про виключення учасника з товариства (ст. 64 Закону про госптовариства). Рішення вважається прийнятим, якщо за нього проголосували учасники, які володіють сукупно більше ніж 50 % загальної кількості голосів учасників товариства. При цьому учасник (його представник), який виключається, не бере участі в голосуванні.

У разі смерті учасника його частка переходить до його спадкоємця(ів). Але якщо інші учасники відмовляться прийняти спадкоємця(ів) до свого кола, останнім виплачується їх частка в тому ж порядку, що і при виході учасника з товариства.

Варто відзначити, що учасник, який залишає товариство, може відступити (продати) свою частку іншим учасникам або третім особам. Однак така операція з точки зору права та оподаткування принципово відрізняється від «просто виходу».

Розглянемо два основні варіанти вибуття учасника з ТОВ – „вихід” та „відступлення частки”. Різниця між ними викладена в таблиці 1:

Таблиця 1 - Варіанти вибуття учасника з ТОВ

Показник	Вихід учасника	Відступлення (продаж) частки
1. Документальне оформлення	Рішення (заява) учасника про вихід зі складу учасників (за 3 місяці до виходу якщо інший строк не встановлено статутом (п. 1 ст. 148 ЦКУ) Протокол зборів учасників про вихід учасника	Протокол зборів учасників про згоду на відступлення частки учасника іншим учасникам товариства (третім особам, товариству). Договір купівлі-продажу, міни, дарування частки у статутному фонді
2. Розмір виплати учаснику	Частина вартості майна товариства, пропорційна частці учасника у статутному фонді	Договірна ціна продажу корпоративних прав
3. Дата розрахунків з учасником	Виплата здійснюється після затвердження звіту за рік, в якому вийшов учасник, але не пізніше 12 місяців із дня виходу учасника	Дата розрахунків устаноується договором купівлі-продажу частки у статутному фонді
4. Хто розраховується з учасником	Товариство – емітент корпоративних прав	Учасники (треті особи, товариство), що придбавають частку в статутному фонді

*Згідно з п. 4 ст. 147 ЦКУ і ст. 53 Закону про госптовариства частку учасника в статутному фонді може придбати саме товариство. У цьому разі товариство зобов'язане передати цю частку іншим учасникам або третім особам у строк, що не перевищує один рік. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму у вищому органі проводяться без урахування частини, придбаної товариством. Якщо протягом року товариство не продасть придбану ним частку, то воно повинно зменшити розмір свого статутного фонду.

З правової точки зору, як мінімум два позитивні моменти відрізняють відступлення частки від виходу учасника. По-перше, товариству не потрібно

розраховувати частку учасника (складати окремий баланс), а по-друге, учасник одержує виплату відразу після виходу, не чекаючи затвердження річного звіту.

При продажу (відступленні) корпоративних прав іншим учасникам (третім особам, самому товариству) право власності на частку в статутному фонді переходить від однієї особи до іншої (інших). Відповідно і розмір статутного фонду не змінюється. Інакше кажучи, у разі здійснення таких операцій зменшувати, а потім збільшувати розмір статутного фонду не потрібно. Державній реєстрації в цьому разі підлягають тільки зміни у складі учасників товариства та їх часток. Обов'язковою умовою передачі частки учасника третім особам, у відповідності із ст.53 Закону про госптовариства, є повне внесення вкладу учасником, який її відступає.

На нашу думку, варіант із відступленням частки доцільно застосовувати якщо учасники ТОВ – фізичні особи, а варіант із виходом учасника тоді, коли учасники – юридичні особи. Пов'язано це із особливостями оподаткування вищенаведених осіб та варіантів.

Розглянемо варіант із відступлення частки (її частини) у статутному фонді ТОВ

Правові засади відступленням частки регулюються ст. 53 Закону про госптовариства та ст. 147 ЦКУ.

Підставою для відступлення частки у статутному фонді є Протокол зборів учасників про згоду на відступлення частки учасника іншим учасникам товариства (третім особам, товариству) та Договір купівлі-продажу, міни, дарування частки у статутному фонді. Як зазначалося у Листі Держпідприємництва від 31.03.2005 р. № 2272 із посиланням на частину третю статті 29 Закону України "Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб - підприємців" від 15 травня 2003 року N 755-IV, документом про передачу права засновника (учасника) іншій особі може бути договір купівлі-продажу, міни, дарування або заява учасника про уступку своєї частки статутного фонду на користь іншої особи. При цьому підпис учасника на зазначених документах повинен бути посвідчений нотаріально.

Переходимо до питань податкового обліку операцій з відступлення (продажу) частки у статутному фонді ТОВ. Тут нам необхідно буде розглянути варіанти відступлення частки іншим учасникам або третім особам, а також самому товариству. Варіант, коли частку учасника в ТОВ викупають інші учасники такого ТОВ або треті особи, розглянемо з трьох позицій:

- самого товариства;
- учасника, який відступив свою частку;
- учасника або третьої особи, яка купує частку.

Якщо частку учасника придбаває саме товариство

Згідно з п. 4 ст. 147 ЦКУ і ст. 53 Закону про госптовариства частку учасника в статутному фонді може придбати саме товариство. У цьому разі товариство зобов'язане передати цю частку іншим учасникам або третім особам у строк, що не перевищує один рік. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму у вищому органі проводяться без урахування частини, придбаної товариством.

Якщо протягом року товариство не продасть придбану ним частку, то воно матиме зменшити розмір свого статутного фонду.

У податковому обліку товариства операція з викупу корпоративних прав, емітованих товариством, відповідно до пп. 7.6.1 Закону про податок на прибуток не відображається. При подальшому продажу товариством корпоративних прав іншим учасникам або третім особам така операція вже не може вважатися емісією корпоративних прав, а тому у товариства виникнуть доходи згідно з п. 7.6 Закону про податок на прибуток у розмірі договірної вартості корпоративних прав. При цьому, на

нашу думку, товариство на момент продажу корпоративних прав має право відобразити і понесені ним раніше витрати на їх придбання в учасника, оскільки в цьому разі є і факт придбання, і факт продажу корпоративних прав.

Якщо товариство не продасть протягом року корпоративні права, то статутний фонд підлягає зменшенню. У цьому разі ні доходів, ні витрат в окремому «ціннопаперовому» обліку у товариства не буде.

Якщо частку відступає учасник – фізична особа

У зв'язку з набранням чинності з 1 січня 2004 року Законом № 889 змінився підхід щодо оподаткування доходів фізичних осіб від операцій з корпоративними правами. Найбільш важливим моментом для суб'єктів господарської діяльності, що придбавають частку учасника – фізичної особи, є той факт, що облік фінансових результатів від операцій з інвестиційними активами (у тому числі корпоративними правами) учасник – платник податку з доходів веде самостійно. Інакше кажучи, виплачуючи договірну вартість корпоративних прав учаснику-громадянину, покупець не повинен розраховувати результат від такої операції (продажна вартість корпоративних прав мінус сума вкладу учасника до статутного фонду), і у разі позитивного результату (прибутку) не повинен утримувати податок з доходів.

Фізична особа самостійно визначає суму доходів і витрат від операцій з цінними паперами за правилами, установленими п. 9.6 Закону № 889, відображає фінансовий результат від такої операції в річній декларації та сплачує податок з доходів (одержує відшкодування) самостійно.

Виплачувані учаснику суми грошових коштів, вартість майна, які перевищують внесений таким учасником розмір вкладу до статутного фонду, незалежно від того, є учасник працівником підприємства чи не є, не обкладаються ні «зверху» ні «знизу» внесками на соціальне страхування, у тому числі до Пенсійного фонду, оскільки такі виплати не входять до фонду оплати праці відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. № 5.

Якщо частку в ТОВ купують інші учасники або третя особа

Товариство. Ця операція не спричинить будь-яких наслідків у податковому обліку ТОВ. У бухгалтерському обліку також ніякі записи не проводяться, оскільки саме товариство ніяких нарахувань і виплат не здійснює (розрахунки з учасником здійснюють покупці частки). Розмір статутного фонду товариства не змінюється. Єдине, що потрібно зробити: в аналітичному обліку до рахунка 40 «Статутний капітал» необхідно внести зміни, що стосуються складу і розміру вкладів учасників.

Учасник, який відступає свою частку. Відразу зробимо застереження: поки що говоримо тільки про учасників – юридичних осіб. Особливості оподаткування фізичних осіб розглянемо пізніше.

Отже, учасник, який залишає товариство, обліковує суму отриманої компенсації за корпоративні права в окремому «ціннопаперовому» обліку за п. 7.6 Закону про податок на прибуток як доходи від продажу корпоративних прав. Зрозуміло, що про звичайні валові доходи в цьому випадку йтися не може.

Витрати на придбання таких корпоративних прав дорівнюють сумі вкладу до статутного фонду і додаткових вкладів за їх наявності. Відображення таких витрат в окремому «ціннопаперовому» обліку залежить від того, коли їх було понесено.

З 1 січня 2003 року істотно змінився порядок окремого «ціннопаперового» обліку за п. 7.6 Закону про податок на прибуток. До 2003 року такий облік ґрунтувався на принципі відповідності доходів і витрат: витрати відображалися тільки разом з доходом, для отримання якого їх було понесено. Тобто витрати на придбання конкретних корпоративних прав зменшували дохід від продажу саме цих конкретних корпоративних прав.

З 1 січня 2003 року правила «ціннопapерового» обліку змінилися. По-перше, облік тепер ведеться не за окремими цінними паперами, а в цілому за видами цінних паперів. При цьому акції та інші корпоративні права вважаються одним видом. По-друге, витрати, понесені у зв'язку з придбанням цінних паперів певного виду, зменшують дохід від реалізації цінних паперів такого ж виду в тому періоді, коли їх (витрати) було понесено. Принцип відповідності доходів і витрат не застосовується, вони відображаються в хронологічному порядку. Тобто, якщо внесок до статутного фонду ТОВ було зроблено до 2003 року, то він ще не зменшив «ціннопapерові» доходи. Отже, про нього слід згадати зараз і відняти такі витрати від суми доходу від продажу частки в ТОВ. Якщо ж вклад до статутного фонду було зроблено після 1 січня 2003 року, то за новими правилами його уже відображено в окремому «ціннопapеровому» обліку і тепер витрати відображати не потрібно.

Якщо учасник як компенсацію одержує не грошові кошти, а майно, то по суті – це бартерна операція. Учасник має право відобразити валові витрати (або збільшити балансову вартість відповідної групи основних фондів) за умови, звичайно, що таке майно використовуватиметься в його господарській діяльності. Відповідно сума ПДВ, що припадає на вартість такого майна, підлягає включенню до складу податкового кредиту. При цьому слід пам'ятати, що витрати не можуть бути вищими за звичайні ціни на отримане майно (пп. 7.1.1 Закону про податок на прибуток).

У бухгалтерському обліку доходи від продажу корпоративних прав та їх собівартість відображаються на субрахунках 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» (на суму продажу корпоративних прав) і 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» (на суму вкладу учасника до статутного фонду).

Учасник або третя особа, що придбаває частку. Покупець частки в ТОВ відображає в окремому «ціннопapеровому» обліку за п. 7.6 Закону про податок на прибуток витрати на придбання корпоративних прав. Витрати дорівнюють вартості придбаних корпоративних прав.

У разі якщо компенсація вартості корпоративних прав здійснюється шляхом відвантаження ТМЦ (товарів, готової продукції, об'єктами основних фондів тощо), то така операція відображається в обліку учасника як продаж, тобто з виникненням валових доходів і нарахуванням податкових зобов'язань з ПДВ.

У бухгалтерському обліку учасник, який придбаває частку в статутному фонді, збільшує розмір своїх фінансових інвестицій в межах частки, що перейшла до нього, в статутному фонді товариства. Сума, сплачена продавцю корпоративних прав понад суму вкладу до статутного фонду, відображається як фінансові витрати такого учасника.

Розглянемо варіант виходу учасника із складу товариства

Правові засади виходу учасника із складу ТОВ регулюються ст. 148 ЦКУ та ст. 54 Закону про госптовариства.

Підставою для виходу учасника із складу товариства є нотаріально посвідчена заява учасника про вихід надана товариству не пізніше 3 - х місяців до виходу та рішення учасників оформленого протоколом зборів. Далі необхідно внести зміни до засновницьких документів. Змінюються відомості про склад учасників, розміри їх часток і загальний розмір статутного капіталу. Ці зміни підлягають державній реєстрації у 5-денний строк після прийняття відповідного рішення зборами учасників¹ (ст. 7 Закону про госптовариства). Процедура державної реєстрації змін у засновницьких документах установлено ст. 29 Закону про держреєстрацію, який набув чинності з 1 липня 2004 року.

У 10-денний строк після державної реєстрації змін до засновницьких документів необхідно повідомити орган державної податкової служби про зміни, що відбулися.

Для цього до податкового органу за місцем реєстрації платника (ТОВ) необхідно подати ті ж документи, що і при взятті платника на облік (нотаріально посвідчену копію статуту, засновницького договору, копію свідоцтва про державну реєстрацію товариства, копію довідки про включення товариства до ЄДРПОУ). Крім того, необхідно заповнити і подати додаткову реєстраційну заяву (форма № 1-ОПП) з позначкою «Зміни». До заяви додаються посвідчені в нотаріальному порядку копії засновницьких документів, які було змінено, з позначкою про їх держреєстрацію. Документальне оформлення буде розглянуто наприкінці статті.

Оподаткування емітента

У емітента відповідно до останнього абзацу пп. 7.6.1 Закону про податок на прибуток операція з погашення корпоративних прав у зв'язку з виходом учасника з товариства не спричинить жодних податкових наслідків, тобто ні доходи, ні витрати в окремому обліку, передбаченому для «ціннопаперових» операцій, у нього не виникають.

Що стосується податкових наслідків виплати учаснику належної йому частки в статутному фонді, то все залежить від того, яке майно йому виплачуватиметься. Якщо виплата провадиться грошовими коштами, підстав для відображення валових доходів і зобов'язань щодо ПДВ у емітента немає, оскільки така операція не є продажем. Не потрапляє така операція і під надання безповоротної фінансової допомоги, оскільки грошові кошти передаються власнику корпоративних прав не безкоштовно, а в погашення існуючої перед ним заборгованості.

Що стосується виплати частини майна учаснику в натуральній формі, така операція підпадає під визначення продажу (наявний факт переходу права власності на майно), а отже, в емітента виникають валові доходи і податкові зобов'язання щодо ПДВ при здійсненні такої операції.

Оподаткування учасника – юридичної особи

Що стосується податкових наслідків такої операції в учасника, то в Законі про податок на прибуток є чіткі рекомендації лише для випадку повернення частки учаснику у зв'язку з ліквідацією юридичної особи – емітента корпоративних прав. Так, відповідно до пп. 4.2.12 Закону про податок на прибуток до складу валових доходів не включаються кошти або майно, що повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної та остаточної ліквідації такої юридичної особи – емітента, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв). Крім того, пп. 7.8.9 Закону про податок на прибуток визначено: якщо під час розподілу ліквідаційною комісією коштів або майна платника податку, що ліквідується, власник корпоративних прав одержує кошти чи майно, що відрізняються від суми витрат, понесених ним на придбання корпоративних прав, то сума такого перевищення включається до складу валових доходів такого платника податку, а від'ємна сума включається до складу його валових витрат.

Що ж робити, якщо вихід учасника не пов'язаний із ліквідацією товариства, чи можна керуватися цими нормами Закону про податок на прибуток? На нашу думку, не можна, оскільки вони регламентують виключно випадок повної ліквідації емітента корпоративних прав, і для цього є свої підстави. Пункт 7.6 Закону про податок на прибуток не застосовується у разі ліквідації емітента корпоративних прав, оскільки таку операцію з боку учасника не можна вважати операцією з корпоративними правами: право на отримання активів у разі ліквідації товариства закладено в самому визначенні корпоративного права, наведеному в п. 1.8 Закону про податок на прибуток.

У нашому ж випадку учасник здійснює операцію з корпоративними правами (товариство не ліквідується, а учасник користується своїм правом добровільного виходу з отриманням належного йому майна). Отже, він має застосовувати норми пп.

7.6.5 Закону про податок на прибуток, а саме: визначити балансові збитки чи прибуток від операцій з корпоративними правами в порядку, передбаченому для «ціннопаперових» операцій відповідно до останнього абзацу пп. 7.6.1 Закону про прибуток операція з погашення корпоративних прав у зв'язку з виходом учасника з товариства не спричинить жодних податкових наслідків, тобто ні доходи, ні витрати в окремому обліку, передбаченому для «ціннопаперових» операцій, у нього не виникають.

При цьому до складу доходів учасника від операцій з корпоративними правами включається вартість отриманого від товариства майна, а у складі витрат відображається сума його внеску до статутного фонду.

Що стосується відображення у складі валових витрат вартості отриманих учасником ТМЦ або нарахування амортизації у разі отримання основних фондів, то, на нашу думку, учасник має на це право. По суті, така операція є обміном корпоративних прав на майно, тому й оподатковуватися вона має аналогічно із внесенням майна до статутного фонду. Інакше кажучи, операція зі зворотної передачі корпоративних прав в обмін на майно (так само як і внесення до статутного фонду майна; для основних фондів це прямо закріплено у пп. 8.4.11 Закону про податок на прибуток) мусить з позиції оподаткування розглядатися як продаж в емітента і як купівля в учасника. Отже, вартість отриманих від товариства ТМЦ має включатися до валових витрат учасника, який виходить, а вартість ОФ – амортизуватися в його податковому обліку.

Оподаткування учасника – фізичної особи

У зв'язку з набранням чинності з 1 січня 2004 року Законом № 889 змінився підхід до оподаткування доходів фізичних осіб від операцій з корпоративними правами. Найважливішим моментом для юридичної особи – емітента, зі складу учасників якого виходить фізична особа, є те, що облік фінансових результатів від операцій з інвестиційними активами (у тому числі корпоративними правами) платник податку – учасник веде самостійно. Інакше кажучи, емітент, виплачуючи частку учаснику, не повинен розраховувати результат від такої операції, а в разі додатного результату (прибутку) не повинен утримувати податок з доходів.

Фізична особа самостійно визначає суму доходів і витрат від операцій з цінними паперами за правилами, установленими п. 9.6 Закону № 889, відображає фінансовий результат від такої операції в річній декларації та сплачує податок з доходів (одержує відшкодування) самостійно.

Якщо при виході статутний фонд «поповнюється»

Якщо один з учасників оголосив про своє рішення вийти з товариства, а решта учасників не хоче змінювати загальний розмір статутного фонду, вони можуть прийняти рішення про вихід учасника з товариства (зі зменшенням розміру статутного фонду на його частку) та водночас про збільшення статутного фонду до раніше існуючого розміру шляхом внесення додаткових внесків учасниками (або шляхом введення нового учасника). Таке рішення фіксується у протоколі зборів учасників. Слід ураховувати, що відповідно до п. 6 ст. 144 ЦКУ збільшення статутного фонду товариства можливе лише після внесення всіма учасниками внесків у повному обсязі.

У цьому випадку до установчих документів буде внесено зміни, що стосуються виключно зміни у складі учасників та розмірів їх часток. Що стосується змін розміру статутного фонду, то їх не буде зафіксовано в установчих документах. Це пов'язане з тим, що в результаті виходу учасника та здійснення додаткових внесків учасниками, котрі залишилися (якщо це оформлено одним протоколом зборів учасників), розмір статутного фонду не змінився. У бухгалтерському обліку необхідно відобразити і зменшення статутного фонду на частку учасника, який вийшов, та збільшення статутного фонду на додаткові внески учасників (частку нового учасника).

Облік в емітента корпоративних прав у цьому випадку буде аналогічним описаному нами вище порядку. Подальше збільшення статутного фонду за рахунок додаткових внесків відображається в податковому обліку емітента в тому ж порядку, що і при звичайному здійсненні внесків до статутного фонду.

Порядок податкового обліку в учасника, який вийшов, також нічим не відрізняється від розглянутого нами вище порядку.

Якщо при виході статутний фонд зменшується

При зменшенні статутного капіталу юридичної особи, відповідно до п. 5 ст. 22 Закону про держреєстрацію, здійснюється обов'язкове опублікування в засобах масової інформації повідомлення про зменшення статутного капіталу та подається документ, що підтверджує внесення плати за опублікування повідомлення про це у спеціалізованому друкованому засобі масової інформації.

Зменшуючи статутний капітал ТОВ у зв'язку з виходом учасників, не слід забувати, що розмір статутного капіталу не може бути нижчим за мінімальний розмір, установлений законом (п. 1 ст. 144 ЦКУ). Такий мінімальний розмір – 100 мінімальних заробітних плат виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення товариства (ст. 52 Закону про госптовариства).

Якщо цю вимогу не буде дотримано, то, керуючись ст. 144 ЦКУ, товариство можуть привести до вимушеної ліквідації. Тому, якщо в результаті зменшення статутного капіталу його розмір стає нижчим за мінімальний розмір, виправити становище можна шляхом прийняття учасниками рішення про збільшення статутного капіталу.

Ще однією вимогою ЦКУ, пов'язаною зі зменшенням статутного капіталу: є те, що про цю подію необхідно повідомити всіх кредиторів товариства в порядку, установленому законом (п. 5 ст. 144 ЦКУ). Повідомляючи кредиторів про зменшення статутного капіталу, слід пам'ятати, що вони матимуть право вимагати дострокового погашення або виконання товариством своїх зобов'язань та відшкодування їм збитків (п. 5 ст. 144 ЦКУ).

Що виплачується учаснику при виході

Відповідно до п. 2 ст. 148 ЦКУ містить норму, що при виході учасника йому виплачується частина вартості майна яка пропорційна частці учасникам у статутному фонді.

Відповідно до п. 1 ст. 66 ГКУ під майном підприємства розуміються виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Ст. 190 ЦКУ під майном розуміється окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Таким чином, загальна вартість майна визначається на рівні активів підприємства за вирахуванням його зобов'язань, тобто відповідає поняттю власного капіталу підприємства, показник якого відображається в результаті розділу I пасиву Балансу (рядок 380).

На нашу думку, датою виходу учасника з товариства може вважатися або дата підписання відповідного протоколу учасниками, або дата державної реєстрації змін до установчих документів. Для того щоб визначити вартість майна на дату виходу учасника з товариства, необхідно скласти баланс товариства на цю дату. Можливість складання балансу на певну дату в певних випадках передбачається чинним законодавством. Наприклад, відповідно до ст. 71 Закону про госптовариства, якщо при виході учасника з повного товариства це товариство зберігається, то учаснику виплачується вартість його внеску згідно з балансом, складеним на день виходу. Незважаючи на те що це положення стосується повного товариства, такий підхід цілком можна поширити й на випадок виходу учасника з товариства з обмеженою відповідальністю.

Отже, розрахунок частини вартості майна, що підлягає виплаті учаснику, необхідно здійснювати за даними Балансу (показник рядка 380), складеного на дату виходу учасника (а у разі реорганізації, ліквідації юридичної особи – учасника або смерті громадянина – учасника товариства – на дату такої реорганізації, ліквідації (смерті) учасника).

Стосовно виплати учаснику належної частини прибутку товариства, на нашу думку, окремо розраховувати учаснику частину прибутку, одержаного товариством до моменту виходу з нього учасника, не потрібно. Дійсно, ст. 54 Закону про госптовариства передбачає, крім виплати частини вартості майна, ще й виплату частини прибутку, одержаного товариством у цьому році до моменту його виходу. Але, як уже розглянуто, вартість майна товариства відповідає показнику власного капіталу товариства, до якого вже входить фінансовий результат (прибуток чи збиток) від здійснення господарської діяльності. Інакше кажучи, суму частини прибутку (за її наявності) і так буде виплачено учаснику у складі частини вартості майна, оскільки на її суму збільшується розмір власного капіталу підприємства.

Документальне оформлення, бухгалтерський та податковий облік

Документальне оформлення, бухгалтерський та податковий облік операцій виходу учасника з ТОВ та наступного розподілення його частки між учасниками розглянемо на прикладі.

Приклад

Підприємство А приймає рішення про вихід зі складу учасників товариства. Частка підприємства А у статутному фонді товариства дорівнює 20,18 %, що у вартісному виразі становить 269875,80 грн. Протокол зборів учасників про вихід підприємства Б зі складу учасників датовано 15.09.2005 р.

Розмір власного капіталу (рядок 380 Балансу станом на 15.09.2005 р.) – 230,0 тис. грн. Частина вартості майна виплачується грошовими коштами в сумі 46,41 тис. грн. (230,0 тис. грн. x 20,18 %). На зборах учасників вирішено статутний фонд не зменшувати, частка статутного фонду учасника що вибув довноситься учасником Б (учасник В відмовився від пропорційного донесення статутного фонду)

Описані операції відображаються в обліку, як показано в табл. 1.

Документальне оформлення

Як зазначалося, документом, що свідчить про рішення (бажання) учасника вийти з товариства, є:

– рішення, завірене підписом керівника та печаткою учасника – юридичної особи;

– нотаріально посвідчена заява (якщо учасник, котрий виходить, – фізична особа).

Рішення №		Підприємство А
1. Вийти із складу учасників ТОВ .		
Директор		/ _____ /
Головний бухгалтер		/ _____ /

Цей документ подається на розгляд інших учасників ТОВ. Рішення про вихід із товариства має бути винесено зборами учасників. У протоколі зборів, зокрема, зазначаються їх згода на вихід учасника з товариства, строки та порядок розрахунків із ним. Протокол про вихід учасника з товариства може мати наступний вигляд:

**Протокол № 4
зборів учасників ТОВ**

м. Київ «15» вересня 2005 р.

«15» вересня 2005 р.

Склад учасників: Підприємство А
Підприємство Б
Підприємство В

Були присутні: Підприємство А в особі директора _____.
Підприємство Б в особі директора _____.
Підприємство В в особі директора _____.

Порядок денний:

1. Розгляд питання про вихід зі складу учасників Підприємства А та повернення йому частки у статутному фонді та належної частки майна.
2. Розгляд питання про викуп частки Підприємства А самим ТОВ.
3. Розгляд пропозиції щодо розміру Статутного фонду ТОВ у зв'язку з виходом Підприємства А.
4. Розгляд пропозиції про донесення Статутного фонду ТОВ учасниками, що залишились, у пропорції до їх існуючих вкладів.
5. Розгляд питання про строки та умови внесення учасниками, що залишились внесків до Статутного фонду ТОВ.
6. Розгляд питання про строки та форми повернення внеску у Статутний фонд ТОВ Підприємству А.

Виступ учасників:

По питанням 1, 2, 3 слухали директора Підприємства Б _____, по питанням 4, 5, 6 слухали директора Підприємства В _____.

Ухвалили:

1. Вивести підприємство А зі складу учасників ТОВ та повернути його частку у розмірі внеску до Статутного фонду, що складає 269 875,80 (Двісті шістдесят дев'ять тисяч вісімсот сімдесят п'ять) гривень, 80 копійок.
2. Викупити частку Підприємства А самим ТОВ.
3. Залишити Статутний фонд незмінним, у розмірі 1 337 595,80 (Один мільйон триста тридцять сім тисяч п'ятсот дев'яносто п'ять) гривень, 80 копійок.
4. Довнести Статутний фонд Підприємством Б; Підприємство В відмовляється від пропорційного внеску.
5. Виплатити Підприємству А частину (20,18 %) вартості майна ТОВ, яка станом на дату прийняття цього рішення становить 46410,00 грн. (сорок шість тисяч чотириста десять грн. 00 коп.).
6. Виплату здійснити грошовими коштами в національній валюті України після затвердження звіту за 2005 рік, але не пізніше 1 березня 2006 року.
7. Відповідальність за проведення державної реєстрації змін до засновницьких документів покласти на виконавчого директора ТОВ _____

Голосували одностайно.

Голова зборів:
/ _____ /

Секретар зборів:
/ _____ /

Учасник зборів:
/ _____ /

Із протоколом зборів учасників ознайомлений:

Виконавчий директор ТОВ
/ _____ /

Відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій із виходу учасника ТОВ та наступного розподілення статутного фонду наведено в Таблиці 2.

Таблиця 2 – Відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій із виходу учасника ТОВ та наступного розподілення статутного фонду

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Податковий облік за п. 7.6 Закону про податок на прибуток		Сума, грн.	Дата операції
У емігента							
1	Відображено заборгованість перед підприємством А у межах його внеску до статутного фонду	45	67/1	-	-	269875,80	Дата протоколу зборів учасників
	– понад його внесок до статутного фонду ((230000 х 20,18 %) – 46410,00)	443	672	-	-	46410,00	
2	Зменшено розмір статутного фонду на частку підприємства А	40/А	45	-	-	269875,80	Дата протоколу зборів учасників
3	Погашено заборгованість перед підприємством А у межах внеску до статутного фонду	67/1	311	-	-	269875,80	Дата виплати
	– понад його внесок до статутного фонду ((230000 х 20,18 %) – 46410,00)	672	311	-	-	46410,00	
4	Збільшено розмір статутного фонду на довнесену підприємством Б суму	45	40/І	-	-	269875,80	Дата протоколу зборів учасників
5	Відображено заборгованість підприємства Б у межах його внеску до статутного фонду	46	45	-	-	269875,80	Дата протоколу зборів учасників
6	Погашено заборгованість підприємства Б	311	46	-	-	269875,80	Дата оплати
У учасника А							
1	Відображено заборгованість у межах внеску учасника	685	14	269875,80	269875,80	269875,80	Дата протоколу зборів учасників
	- понад внесок до статутного фонду	685	733		46410,00	46410,00	
2	Отримано повернутий внесок у грошовій формі	311	685	-	-	269875,80	Дата отримання
3	Отримано частину майна товариства понад внесок до статутного фонду	311	685	-	-	46410,00	Дата отримання
У учасника Б							Дата протоколу зборів
1	Відображено фінансові інвестиції	14	68	-	-	269875,80	
2	Погашено заборгованість по внеску до статутного фонду	68	311	-	-	269875,80	Дата оплати

Наприкінці статті хотілося б висвітлити питання *відповідальності за прострочення внеску до статутного фонду*

Неналежне виконання обов'язку з формування статутного капіталу суперечить інтересам товариства, кредиторів, сумлінних учасників, тому є цивільним

(корпоративним) правопорушенням і підставою для відповідальності. Вона може бути різною. Основними санкціями можуть бути:

1. *Сплата відсотків.* У ст. 33 Закону «Про господарські товариства» передбачено, що у разі несплати у встановлений строк акціонер, якщо інше не передбачено статутом товариства, сплачує за час прострочення 10 % річних від суми простроченого платежу. Аналогічна норма діє щодо учасників ТзОВ. Річні відсотки сплачуються на користь товариства. Іноді податковий орган донараховує товариству податкове зобов'язання з податку на прибуток з цих 10 % невнесеного вкладу учасника, вважаючи суму цієї санкції прибутком підприємства.

2. *Солідарна відповідальність за зобов'язаннями товариства.* Відповідно до ч. 2 ст. 140 ЦК України учасники товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників.

3. *Припинення корпоративних відносин з учасником.* Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 117 ЦК України одним із обов'язків учасників господарських товариств є обов'язок виконувати свої зобов'язання перед товариством, у тому числі пов'язані з майновою участю, а також робити внески у розмірі, в порядку та засобами, що передбачені установчим документом. Ст. 64 Закону України «Про господарські товариства» передбачає, що учасник може бути виключений з товариства, якщо він систематично не виконує або неналежним чином виконує свої обов'язки. Отже, за несплату вкладу учасник може бути виключений теж.

Отже, можна зробити висновок, що своєчасна сплата статутного капіталу важлива не лише для окремих учасників, але й для товариства в цілому. Відповідно до ч. 3 ст. 144 ЦК якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх вкладів, товариство повинно оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку або прийняти рішення про ліквідацію. А відповідно до ч. 5 цієї статті зменшення статутного капіталу ТОВ допускається після повідомлення в порядку, встановленому законом, усіх його кредиторів. У цьому разі кредитори мають право вимагати дострокового припинення або виконання відповідних зобов'язань товариства та відшкодування їм збитків.

Список літератури

1. Семенченко Ж. Вихід учасника з ТОВ: оподаткування та бухгалтерський облік // Бухгалтерський тиждень. 2004. № 33 (137). - С.16 -19.
2. Погребняк А. Вносим / выносим ОФ в/из УФ. // Бухгалтер. 2005. № 23 (311). С. 37 – 40.
3. Кравчук В. Формування статутного капіталу. // Податкове планування. 2005. № 11 (61). С. 56 – 61.
4. Погребняк С. «Ярославна», учрежденная из Франции НДСные последствия внесения юрлицом-нерезидентом недвижимости, находящейся в Украине, в уставный фонд резидента. // Бухгалтер. 2006. № 9 (345). С. 42-49.
5. Цивільний кодекс України №435-IV від 16.01.2003 ;
6. Господарський кодекс України №436-IV від 16.01.2003;
7. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII.
8. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV.
9. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств» №334 від 28.12.94;
10. Закон України „Про податок на додану вартість” №168/97-ВР від 03/04/1997 із змінами та доповненнями.
11. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV.
12. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 12.12.2005 р. № 06-10/10-1232.
13. Лист Державного комітету України по питанням регуляторної політики та підприємництва від 14.07.2004 р. № 4783
14. Лист Державного комітету України по питанням регуляторної політики та підприємництва від 28.07.2004 р. № 5114).
15. Лист Державної податкової адміністрації України від 03.03.2005 р. № 1825/6/17-3116.

В статье рассматриваются варианты выхода участника с общества, особенности документирования и налогообложения таких операций, последующее распределение доли участника который вышел из общества.

In the article the variants of output of participant from society, feature of documenting and taxation of such operations are considered, a next distributing of part of participant that went out from society.