



Олександра САВЧЕНКО, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

КУПІВЛЯ-ПРОДАЖ ЧАСТКИ В ТОВ: ОБЛІК У СТОРІН

У консультації розглянемо облік операції купівлі-продажу корпоративних прав у продавця та покупця, а також особливості обліку операції із продажу частки нижче від номіналу.

Поняття купівлі-продажу частки

Купівля-продаж частки в статутному капіталі (далі – СК) підприємства являє собою куплю-продаж корпоративних прав.

Податкове визначення **корпоративних прав** наведено в пп. 14.1.90 ПК. Це права особи, частка якої визначається в СК (майні) господарської організації, які включають правомочності на участь цієї особи в управлінні організацією, отримання певної частини прибутку (дивідендів) даної організації та активів у випадку її ліквідації відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом і статутними документами.

Продаж корпоративних прав може відбуватися як у випадку виходу учасника з ТОВ, так і за його бажанням продати частину належних йому корпоративних прав іншим учасникам або третім особам.

Продавцем або покупцем корпоративних прав може бути як юридична, так і фізична особа.

Зазначимо, що якщо учасник товариства має намір продати свою частку в ТОВ третій особі, він зобов'язаний письмово повідомити інших учасників, проінформувавши їх про ціну й розмір частки та інші умови такого продажу (ч. 3 ст. 20 Закону № 2275). І якщо протягом 30 днів із дати отримання такого повідомлення учасники не скористалися своїм переважним правом на купівлю, тоді учасник на озвучених умовах може продати частку третій особі. Водночас статутом ТОВ може бути встановле-

но інший строк та умови реалізації часток (ч. 6 ст. 20 Закону № 2275). Докладніше читайте на с. 15 цього номера.

Продаж частки учасникові

Розглянемо, як у бухгалтерському та податковому обліку продавця й покупця відображається продаж частки ТОВ.

Облік у продавця (учасника-юрособи)

Бухгалтерський облік. В учасника корпоративні права відносяться до фінансових інвестицій (далі – ФІ), оскільки є активами, які підприємство утримує з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів і т. п.), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора (п. 4 НП(С)БО 13). Корпоративні права обліковуються на рахунку **14** «Довгострокові фінансові інвестиції», адже зазвичай вони купуються на строк більше року (п. 2.12 Методрекомедацій № 433).

Якщо ж корпоративні права за якихось причин класифікуються як такі, що утримуються для продажу строком до року й можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, їх відображають на субрахунку **352** «Інші поточні фінансові інвестиції» (п. 2.34 Методрекомедацій № 433).

Після прийняття рішення про продаж корпоративних прав учасник переводить їх до складу поточних ФІ та відображає на субрахунку **352** (п. 2.34 Методрекомедацій № 433).

Дохід від реалізації ФІ включається до складу інших доходів (п. 7 НП(С)БО 15) і відображається на субрахунку **741** «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

Дохід (виручка) від реалізації ФІ визнається за наявності всіх нижчеподаних умов (п. 8 НП(С)БО 15), а саме:

- покупцеві передано ризики та вигоди, пов'язані із правом власності на ФІ;
- підприємство не здійснює в подальшому управління та контроль ФІ;
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Тобто виходить, що учасник повинен визнати дохід від продажу корпоративних прав у момент переходу до покупця права власності (коли це відбувається, див. на с. 15 цього номера), за умови, що інші дві умови також виконуються.

На дату відображення доходу від реалізації корпоративних прав учасник відображає також витрати, пов'язані з їх продажем, зокрема витрати у вигляді собівартості ФІ (п. 7, 29 НП(С)БО 16), та обліковує їх на субрахунку **971** «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій».

Податок на прибуток. Різниці із продажу корпоративних прав у неціннопаперовій формі не виникають (ЗІР, категорія 102.15). Тобто об'єкт оподаткування визначається за даними бухгалтерського обліку.

ПДВ. Продаж корпоративних прав за гроші не є об'єктом обкладення ПДВ (пп. 196.1.1 ПК). Тобто в учасника під час продажу частки в ТОВ податкові зобов'язання з ПДВ не виникають. За цією операцією податкова накладна (далі – ПН) не складається, а в декларації з ПДВ така

операція відображається в рядку 5 на підставі бухгалтерських документів, що підтверджують факт її здійснення.

Якщо ж учасник передає корпоративні права в обмін на інші активи (товари, об'єкт основних засобів, далі – ОЗ, нематеріальні активи і т. п.), тоді таке передання є постачанням та об'єктом обкладення ПДВ (пп. 14.1.185, 14.1.191, 185.1 ПК). Тобто на дату передання корпоративних прав в обмін на такі активи в учасника виникають податкові зобов'язання з ПДВ. Базою оподаткування є договірна вартість переданої частки, але не нижче від бази оподаткування, визначеної згідно з п. 188.1 ПК.

Якщо отримувач корпоративних прав – платник ПДВ, то на дату передання активів в обмін на корпоративні права він повинен нарахувати податкові зобов'язання. Відповідно продавець-учасник отримує можливість відобразити податковий кредит за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН.

ПРИКЛАД 1

Продаж за кошти

ТОВ «Лаванда» продає ТОВ «Епсілон» свою частку (15 %) у ТОВ «Омега» за 1 000 000 грн. На дату продажу балансова вартість ФІ становить 850 000 грн. Перед продажем ФІ з довгострокових була переведена в поточні.

В обліку продавця ТОВ «Лаванда» операції відображаються так:

(грн)

| № з/п | Зміст операції | Первинні документи | Бухгалтерський облік | | |
|-------|---|--|----------------------|-----|-----------|
| | | | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Відображено переведення ФІ зі складу довгострокових у поточні на дату прийняття рішення про продаж частки в ТОВ «Омега» | Бухгалтерська довідка | 352 | 143 | 850 000 |
| 2 | Відображено дохід від реалізації частки | Акт приймання-передачі корпоративних прав, виписка з ЄДР | 377 | 741 | 1 000 000 |
| 3 | Списано собівартість реалізованої частки в СК ТОВ «Омега» | | 971 | 352 | 850 000 |
| 4 | Отримано кошти від покупця – ТОВ «Епсілон» | Виписка банку | 311 | 377 | 1 000 000 |
| 5 | Відображено фінрезультат від операції продажу частки | Регістри бухобліку | 741 | 793 | 1 000 000 |
| | | | 793 | 971 | 850 000 |

ПРИКЛАД 2**Продаж частки в обмін на активи**

ТОВ «Лаванда» продає ТОВ «Епсілон» свою частку (15 %) у ТОВ «Омега» в обмін на товар, договірна вартість товару та ФІ становить 1 200 000 грн (у т. ч. ПДВ – 200 000

грн). На дату продажу балансова вартість ФІ становила 850 000 грн. Перед продажем ФІ з довгострокових була переведена в поточні.

В обліку продавця – ТОВ «Лаванда» операції відображаються так:

(грн)

| № з/п | Зміст операції | Первинні документи | Бухгалтерський облік | | |
|-------|---|--|----------------------|-----|-----------|
| | | | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Відображено переведення ФІ з довгострокових у поточні на дату прийняття рішення про продаж частки в ТОВ «Омега» | Бухгалтерська довідка | 352 | 143 | 850 000 |
| 2 | Відображено дохід від реалізації частки | Акт приймання-передачі корпоративних прав | 377 | 741 | 1 200 000 |
| 3 | Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ | ПН | 741 | 641 | 200 000 |
| 4 | Списано собівартість реалізованої частки в СК ТОВ «Омега» | Акт приймання-передачі корпоративних прав, виписка з ЄДР | 971 | 352 | 850 000 |
| 5 | Отримано товари від ТОВ «Епсілон» в обмін на частку в ТОВ «Омега» | Накладна | 281 | 631 | 1 000 000 |
| 6 | Відображено податковий кредит із ПДВ | ПН | 641 | 631 | 200 000 |
| 7 | Відображено зарахування заборгованостей | Регістри бухобліку | 631 | 377 | 1 200 000 |
| 8 | Відображено фінрезультат від продажу частки | | 741 | 793 | 1 000 000 |
| | | | 793 | 971 | 850 000 |

Облік у покупця

Бухгалтерський облік. Покупець корпоративного права відображає в обліку ФІ. Тобто, виступаючи в цій операції в ролі інвестора, він купує фінансовий актив, який принесе йому певну вигоду: будуть отримані проценти або дивіденди, підвищиться вартість капіталу і т. п. (п. 4 НП(С)БО 13).

У бухобліку придбана ФІ відображається:

- на рахунку **14** (відповідні субрахунки залежно від пов'язаності сторін і ступеня впливу на госпдіяльність емітента) – за умови, що корпоративне право купується для утримання на строк більше року (п. 2.12 Метод-рекомендацій № 433);
- субрахунку **352**, якщо корпоративні права планується продати протягом року й вони можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (п. 2.34 Метод-рекомендацій № 433). Зазвичай так відображають ФІ, які купуються саме з метою їх подальшого продажу.

? За якою вартістю ФІ відобразиться в обліку покупця?

ФІ при первісному визнанні відображаються в бухобліку за собівартістю (п. 4 НП(С)БО 12), яка може складатися з таких елементів:

- ціни придбання;
- комісійної винагороди;
- мита;
- податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, пов'язаних із придбанням ФІ.

Якщо ж ФІ купується не за гроші, а **в обмін на інші активи**, її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів (п. 6 НП(С)БО 12).

ФІ відображається в балансі на дату отримання над нею контролю, який, як правило, пов'язаний із переходом права власності. У подальшому на кожну дату балансу ФІ відображаються за вартістю, визначеною за правилами п. 8–11 НП(С)БО 12.

Податок на прибуток. Придбання частки в СК відображається за правилами бухобліку. Коригування фінрезультату на податкові різниці для корпоративних прав, не виражених у цінних паперах, не здійснюється.

Водночас у підприємства, яке коригує фінрезультат на різниці, здійснює розрахунки за придбані корпоративні права не грошима, а об'єктами ОЗ або нематеріальними активами, можуть виникнути податкові різниці на підставі п. 138.1, 138.2 ПК.

ПДВ. У випадку придбання корпоративних прав **за кошти** об'єкт обкладення ПДВ не виникає (пп. 196.1.1 ПК). Тобто продавець не нараховує податкові зобов'язання (див. вище), а в покупця немає податкового кредиту.

Якщо ж корпоративні права купують **в обмін на інші активи** (наприклад, товари, необоротні або нематеріальні активи), тоді ця операція класифікується як постачання і є об'єктом обкладення ПДВ.

Тобто продавець корпоративних прав (якщо він є платником ПДВ) нараховує податкові зобов'язання на дату передання корпоративних прав, а покупець на підставі ПН, зареєстрованої в ЄРПН таким продавцем, отримує право на

податковий кредит. У свою чергу покупець, поставляючи активи як розрахунок за корпоративні права, також повинен нарахувати податкові зобов'язання на дату їх передання, скласти ПН і зареєструвати її в ЄРПН.

Покажемо на прикладі облік операцій із продажу та придбання корпоративних прав.

ПРИКЛАД 3

Придбання частки за кошти

Використовуючи умови прикладу 1, розглянемо, як відображається придбання корпоративних прав за гроші в обліку підприємства ТОВ «Епсілон».

(грн)

| № з/п | Зміст операції | Первинні документи | Бухгалтерський облік | | |
|-------|---|--|----------------------|-----|-----------|
| | | | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Перераховано гроші ТОВ «Лаванда» у рахунок оплати частки в СК ТОВ «Омега» | Платіжне доручення | 371 | 311 | 1 000 000 |
| 2 | Зараховано на баланс ФІ | Акт приймання-передачі корпоративних прав, виписка з ЄДР | 143 | 685 | 1 000 000 |
| 3 | Відображено зарахування заборгованості | Регістри бухобліку | 685 | 371 | 1 000 000 |

ПРИКЛАД 4

Придбання частки в обмін на активи

ТОВ «Лаванда» продає свою частку номінальною вартістю 250 000 грн (10 % у СК ТОВ «Альфа») покупцеві – ТОВ «Айстра» в обмін на об'єкт ОЗ із такими обліковими даними:

- узгоджена справедлива вартість – 300 000 грн (у т. ч. ПДВ – 50 000 грн);
- первісна вартість – 600 000 грн;
- знос – 420 000 грн;
- залишкова вартість – 180 000 грн.

Покупець – ТОВ «Айстра» веде облік цих операцій так:

(грн)

| № з/п | Зміст операції | Первинні документи | Бухгалтерський облік | | |
|-------|--|--|----------------------|-----|---------|
| | | | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Списано знос об'єкта ОЗ на дату його переведення до складу необоротних активів, що утримуються для продажу (далі – НАУП) | Договір купівлі-продажу частки, відомість нарахування амортизації, бухгалтерська довідка | 131 | 10 | 420 000 |
| 2 | Відображено переведення об'єкта ОЗ до складу НАУП* | | 286 | 10 | 180 000 |
| 3 | Передано об'єкт ОЗ в обмін на частку за справедливою вартістю | Акт приймання-передачі об'єкта ОЗ | 377 | 712 | 300 000 |
| 4 | Відображено податкові зобов'язання з ПДВ | ПН | 712 | 641 | 50 000 |
| 5 | Списано балансову вартість об'єкта ОЗ, призначеного для продажу | Акт приймання-передачі об'єкта ОЗ, облікові регістри | 943 | 286 | 180 000 |
| 6 | Відображено собівартість ФІ | Акт приймання-передачі корпоративних прав, виписка з ЄДР | 143 | 377 | 250 000 |
| 7 | Відображено податковий кредит із ПДВ | ПН | 641 | 377 | 50 000 |
| 8 | Відображено фінансовий результат | Регістри бухобліку | 712 | 791 | 250 000 |
| | | | 791 | 943 | 180 000 |

* На дату балансу (якщо на той час об'єкт не буде проданий) об'єкт ОЗ відображається на субрахунку 286 за найменшою із двох величин – балансовою (залишковою) вартістю або чистою вартістю реалізації (справедливою вартістю) (п. 9 НП(С)БО 27).

Продаж частки нижче від номіналу

За якою ціною продати частку (вище/нижче від номіналу або за номіналом), учасник вирішує самостійно та узгоджує таку ціну під час укладання договору-купівлі продажу частки.

Податок на прибуток. Операція із продажу частки в СК у неціннопаперовій формі нижче від номіналу не приводить до коригування фінрезультату. Тому продаж таких корпоративних прав за будь-якою ціною відображається в податковому обліку за правилами бухобліку.

ПДВ. Якщо продаж частки здійснюється **за кошти**, то, як було зазначено вище, ця операція не є об'єктом обкладення ПДВ. Причому незалежно від того, як продається частка – вище чи нижче від номіналу.

А от якщо частка передається **в обмін на актив** (товар, об'єкт ОЗ і т. п.), порядок обкладення ПДВ цієї операції інший.

Оскільки під час продажу частки розрахунок буде проводитися не грошима, а активами, передання частки в обмін на актив є постачанням

для цілей ПДВ (пп. 14.1.185, 14.1.191 ПК), а отже, і об'єктом обкладення ПДВ (п. 185.1 ПК). База оподаткування для нарахування податкових зобов'язань визначається згідно з п. 188.1 ПК.

Отже, під час продажу частки нижче від номіналу в обмін на актив базою нарахування податкових зобов'язань для продавця буде ціна номіналу частки. Тобто за цією операцією він повинен оформити дві ПН: одну – для покупця виходячи з договірної вартості частки, іншу – на себе для донарахування податкових зобов'язань на різницю між номіналом і договірною вартістю з типом причини «15».

ПРИКЛАД 5

ТОВ «Альфа» продає свою частку (10 % у СК ТОВ «Бета») номінальною вартістю 1 000 000 грн ТОВ «Епсілон» в обмін на товар договірною вартістю 720 000 грн (у т. ч. ПДВ – 120 000 грн). Собівартість товару – 500 000 грн.

Покажемо в таблиці, як продаж частки нижче від номіналу відображається в обліку продавця – ТОВ «Альфа» і покупця – ТОВ «Епсілон».

(грн)

| № з/п | Зміст операції | Первинні документи | Бухгалтерський облік | | |
|---|---|--|----------------------|-----|-----------|
| | | | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Облік у продавця частки – ТОВ «Альфа» | | | | | |
| 1 | Відображено переведення ФІ з довгострокових у поточні на дату прийняття рішення про продаж частки | Бухгалтерська довідка | 352 | 143 | 1 000 000 |
| 2 | Відображено дохід від продажу частки | Акт приймання-передачі корпоративних прав | 377 | 741 | 720 000 |
| 3 | Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ | ПН | 741 | 641 | 120 000 |
| 4 | Донараховано податкові зобов'язання до номінальної вартості частки [(1 000 000 – 600 000) x 20 %] | ПН із типом причини «15» | 949 | 641 | 80 000 |
| 5 | Списано собівартість реалізованої частки в СК ТОВ «Бета» | Акт приймання-передачі корпоративних прав, виписка з ЄДР | 971 | 352 | 1 000 000 |
| 6 | Отримано товар від покупця частки | Накладна | 281 | 631 | 600 000 |
| 7 | Відображено податковий кредит із ПДВ | ПН | 641 | 631 | 120 000 |
| 8 | Відображено зарахування заборгованості | Регістри бухобліку | 631 | 377 | 720 000 |
| 9 | Відображено фінрезультат | | 741 | 793 | 600 000 |
| | | | 793 | 971 | 1 000 000 |
| | | | 791 | 949 | 80 000 |
| Облік у покупця частки – ТОВ «Епсілон» | | | | | |
| 1 | Зарахована на баланс ФІ | Акт приймання-передачі корпоративних прав, виписка з ЄДР | 143 | 685 | 600 000 |
| 2 | Відображено податковий кредит із ПДВ | ПН | 641 | 685 | 12 000 |
| 3 | Відвантажено товар ТОВ «Альфа» у рахунок плати за частку в ТОВ «Бета» | Накладна | 377 | 702 | 720 000 |
| 4 | Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ | ПН | 702 | 641 | 120 000 |
| 5 | Відображено собівартість відвантаженого товару | Регістри бухобліку, накладна | 902 | 28 | 500 000 |
| 6 | Відображено фінрезультат | Регістри бухобліку | 702 | 791 | 600 000 |
| | | | 791 | 902 | 500 000 |