

[Professional] Account

СМЕТКОВОДСТВЕН И ДАНОЧЕН ТРЕТМАН НА ВНЕСУВАЊЕ НЕПАРИЧЕН ВЛОГ ОД СТРАНА НА ТРГОВСКО ДРУШТВО

М-р Ксенија Чаминска, консултант

Согласно Законот за трговските друштва (“Службен весник на РМ” бр. 28/04.... “Службен весник на РСМ” бр 99/22), трговското друштво е правно лице во коешто едно или повеќе лица вложуваат пари, ствари или права во имот што го користат за заедничко работење и заеднички ја делат добивката и загубата од работењето.

Трговското друштво стекнува својство на правно лице со уписот во трговскиот регистар.

На трговското друштво му престанува својството на правно лице со бришењето на уписот во трговскиот регистар.

Трговското друштво како правно лице може да стекнува права и да презема обврски, да стекнува сопственост и други стварни права, да склучува договори и други правни работи, да тужи и да биде тужено пред суд, арбитража или друг избран суд и да учествува во други постапки.

Трговското друштво самостојно трајно врши дејност, заради остварување добивка.

Имотот создаден со вложувања во трговското друштво се изразува во пари и ја претставува основната главнина на друштвото. **Основната главнина на трговското друштво гласи во денари или во странска валута и задолжително се наведува во меморандумот.**

Правата и обврските што содружникот ги стекнува врз основа на влогот во основната главнина на трговското друштво се негов удел во друштвото.

1. ПРАВЕН АСПЕКТ

Форми на трговски друштва

Трговско друштво, според формата, без оглед на тоа дали врши трговска или некоја друга дејност, е:

- 1) јавното трговско друштво;
- 2) командитното друштво;
- 3) друштвото со ограничена одговорност;
- 4) акционерското друштво и
- 5) командитното друштво со акции.

Трговско друштво може да биде основано само во форма и на начин определени со овој закон.

Основачот слободно ја избира формата на трговското друштво, освен ако со закон поинаку не е определено.

Основна главнина, удели и акции, содружници и акционери

Како што веќе наведовме, имотот создаден со вложувања во трговското друштво се изразува во пари и ја претставува основната главнина на друштвото. Основната главнина на трговското друштво гласи во денари или во странска валута и задолжително се наведува во меморандумот. Правата и обврските што содружникот ги стекнува врз основа на влогот во основната главнина на трговското друштво се негов удел во друштвото.

Правата и обврските што акционерот ги стекнува врз основа на влогот во основната главнина на акционерското друштво, односно на командитното друштво со акции се негов удел во друштвото за којшто добива акции.

Лицата кои вложуваат во јавното трговско друштво, во командитното друштво, во друштвото со ограничена одговорност и комплементарите во командитното друштво со акции се содружници на друштвото.

Лицата кои вложуваат во акционерското друштво и командиторите во командитното друштво со акции се акционери на друштвото.

Договор за друштвото, односно статут на друштвото

Трговското друштво има договор за друштвото, односно статут на друштвото.

Договорот за друштвото се склучува, односно статутот се усвојува во писмена форма. Измените и дополнувањата на договорот за друштвото, односно на статутот се вршат

во писмена форма. Содржината на договорот за друштвото, односно на статутот основачите ја определуваат во согласност со овој закон.

Измените и дополнувањата на договорот за друштвото, односно на статутот што содржат податоци што се запишуваат во трговскиот регистар, задолжително се објавуваат. При секоја измена и дополнување се изработува пречистен текст на договорот за друштвото, односно на статутот во којшто се внесуваат извршените измени и дополнувања. Примерок од пречистениот текст се доставува до Централниот регистар на Република Македонија којшто го води трговскиот регистар. Ако за измената на договорот за друштвото, односно на статутот или на некои нивни одредби е потребна согласност на надлежен орган определен со закон, кон пријавата се приложува и согласноста.

За да се извршат подготовки за основање на трговско друштво, основачите можат да склучат договор за да ги договорот дејствијата што треба претходно да ги извршат. Странките одговараат за причинетата штета за неизвршување на обврските преземени со договорот, освен ако поинаку не се договориле.

Влогови во основната главнина

Влоговите што се вложуваат, односно се внесуваат при основањето трговско друштво, односно при зголемување на основна главнина му се ставаат на располагање на друштвото.

Влоговите можат да се состојат од пари (парични влогови), од ствари (подвижни и недвижни) и права што имаат имотна вредност, коишто можат да се проценат и да се изразат во пари (непарични влогови) или само од пари, само од ствари или само од права. Влоговите можат да се состојат и од заем, односно дополнителни доплати, кога субјектите во случај на Заем што се трансформира во влог од се заемодавачи.

По исклучок, содружниците во јавното трговско друштво, односно комплементарите на командитното друштво можат да вложат и труд и услуги.

Напомена: Влоговите не можат да им се враќаат на содружниците, односно на акционерите на друштвото, освен во случаите определени со овој закон.

Непаричен влог

Кога во трговското друштво се внесува непаричен влог, во договорот за друштвото, во

статутот, односно во одлуката за зголемување на основната главнина се внесува фирмата, називот, односно името на лицето кое го внесува непаричниот влог, подробен опис на непаричниот влог и неговата проценета вредност изразена во пари.

Непаричниот влог во друштвото со ограничена одговорност, акционерското друштво, командитното друштво и командитното друштво со акции е проценет од овластен проценител (еден или повеќе), назначен од основачите, содружниците, акционерите, односно органите на друштвото од листата на овластени проценители.

Проценителот може да побара од лицето кое го внесува влогот и од органот на управување на друштвото да му ги даде сите потребни објаснувања и податоци коишто се потребни за да ја изврши процената. Проценителот има право на паричен надомест за трошоците и за извршената услуга.

Проценителот е лично и неограничено одговорен со сиот свој имот за точноста на податоците во извештајот за процена, за проценетата вредност на непаричниот влог и поднесува кривична одговорност, ако не го применува кодексот за етика на овластените проценители и меѓународните стандарди за процена, заради што нереално ги проценил непаричните влогови што ги презема трговското друштво.

Во трговското друштво можат да се внесат само непарични влогови на коишто може со процена да им се определи вредноста во пари.

Овластениот проценител изработува извештај за проценетата вредност на непаричниот влог, во согласност со меѓународните стандарди за процена. Извештајот за процена содржи опис на непаричниот влог, на методата со којшто е извршена процената на влогот, односно претворањето на долгот во влог и дека вредноста утврдена со овие методи соодветствува на номиналниот износ на уделот, односно на акциите, како и на премијата што се бара за нив.

Кон извештајот се приложува и доказ за сопственост на недвижни, како и на подвижни ствари за коишто со закон е определена обврска за евиденција (регистар).

Примерок од извештајот за процена на непаричниот влог со пријавата за упис се предава во трговскиот регистар заедно со договорот за друштвото, статутот, одлуката за зголемување на основната главнина или со друг соодветен акт со којшто, во согласност со овој закон, се врши внесување непарични влогови.

При уписот во трговскиот регистар не се проверува точноста на податоците, односно проценетата вредност.

Вредноста на непаричниот влог, определена во договорот за друштвото, односно во статутот, односно во одлуката за зголемување на основната главнина **НЕ МОЖЕ ДА БИДЕ ПОГОЛЕМА** од вредноста утврдена во извештајот за процена.

Ако непаричниот влог е со пониска вредност од онаа којашто ја прикажал внесувачот на непаричниот влог од вредноста утврдена со извештајот за процена, внесувачот на непаричниот влог **мора разликата да ја надомести** со плаќање во пари, ако другите основачи, односно содружници или акционери го прифатат тоа.

Лицата кои стекнале удел, односно акции во замена за непарични влогови се лично и неограничено одговорни со сиот свој имот спрема трговското друштво за вредноста на непаричните влогови утврдена во извештајот за проценка за време од пет години од денот на објавувањето на уписот во трговскиот регистар на договорот за друштвото, на статутот, односно одлуката за зголемување на основната главнина.

2. ДАНОЧЕН И СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН

2.1. ПРИМЕР ЗА ДДВ И СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН НА НЕПАРИЧНИОТ ВЛОГ – кај друштво што извршува дејност која има право на одбивка на ДДВ

Друштво АА кое се занимава со трговија донело одлука да основа ново друштво ББ со основна главнина од 3.000.000 денари. Со основањето на друштвото ББ во законски пропишаниот рок од 15 дена од почетокот на вршењето на дејноста, поднесено е и барање за доброволна регистрација за целите на ДДВ (Образец ДДВ - 01). Врз основа на наведеното добиено е решение од УЈП за регистриран ДДВ обврзник. Непаричниот влог кој друштвото АА го внесува во основната главнина на друштвото ББ се состои од опрема при што податоците за вредноста во сметководствената евиденција на друштвото АА одговараат и на вредноста утврдена од страна на овластениот проценител и тоа:

1	Набавна вредност на опремата	7.000.000
2	Акумулирана амортизација	4.000.000
3	Нето сметководствена вредност (1-2)	3.000.000

ДАНОЧНИ ИМПЛИКАЦИИ

Дали внесената опрема како непаричен влог од друштвото АА во Друштвото ББ е промет кој подлежи на оданочување со ДДВ за што друштвото АА е должно да испорача фактура со искажан ДДВ?

Во одредбите на член 2 од Законот за данокот на додадена вредност ("Службен весник на РМ" бр. 44/99... Службен весник на РСМ" бр.57/22) е наведено дека предмет на оданочување со ДДВ е прометот на добра и услуги, кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночниот обврзник во рамките на неговата стопанска дејност и увозот на добра.

Значи доколку се исполнети барањата од одредбите на членот 2 од Законот за ДДВ, може да стане збор за промет кој подлежи на оданочување со ДДВ.

Во примерот станува збор за пренос на правото на располагање на опремата која со вложувањето, преминува на располагање на друштвото ББ кој сега може да ја користи за цели на својата дејност.

Друштвото ББ не само што се стекнува со право на располагање со опремата (пренос на економската супстанца), туку исто така може и да ја отуѓи (продаде).

Фактички со внесувањето на опремата како непаричен влог од друштвото АА во друштвото ББ настанува и правен пренос на сопственоста.

Значи, првото барање од Законот за ДДВ е исполнето, односно постои предмет на оданочување, односно промет на добра.

Второто барање од членот 2 од Законот за ДДВ се однесува на тоа прометот да се врши со надоместок. Надоместокот за промет на добра вообичаено преставуваат парите кои се платени или ќе се платат за истите. Согласно член 16 од Законот за ДДВ исто така и добрата, услугите и другите бенефиции по пазарна вредност, кои ги плаќа или ќе ги плати примателот на доброто претставуваат надоместок.

Во примерот како надоместок за вложената опрема Друштвото АА за возврат ќе добие удел во друштвото ББ. Тоа значи дека, друштвото АА стекнува одредени права и обврски врз основа на вложената опрема. Гледано од аспект на друштвото ББ, уделите кои ги добива друштвото АА претставуваат исто така промет кој подлежи на оданочување.

Третото барање во членот 2 од Законот за ДДВ за да постои предмет на оданочување е прометот кој е предмет на разгледување да биде извршен во земјата, односно на територијата на Република Македонија и тоа надвор од технолошко индустриските развојни зони (ТИРЗ), царинските зони или царинските складови. Со оглед на тоа што и друштвото кое вложува (друштвото АА) и друштвото во кое се вложува (друштвото ББ) се наоѓаат на територијата на Република Македонија може да се заклучи дека и третото барање во целост е задоволено.

Четвртото барање на членот 2 од Законот за ДДВ за да постои предмет на оданочување е **прометот да го изврши даночен обврзник во рамките на неговата стопанска дејност**. Бидејќи друштвото АА е друштво се занимава со трговија, тоа значи дека е самостоен, економски активен субјект кој постојано врши стопанска дејност со цел да обезбеди одредени приходи.

Друштвото АА како даночен обврзник извршило вложување на опрема во друштвото ББ и со тоа го исполнило и последниот услов за постоење на предмет на оданочување, односно остварило промет кој е предмет на оданочување со ДДВ.

Од наведеното може да се заклучи дека **вложувањето на опрема како основачки влог во друштвото ББ, претставува промет кој подлежи на оданочување со данокот на додадена вредност**.

Дали ваквиот промет е оданочив со ДДВ, односно дали постои ослободување од оданочување?

Овој промет е оданочив со ДДВ, имајќи предвид дека овој промет не е наведен во членот 23 како промет ослободен од ДДВ без право на одбивка на претходниот данок, односно во член 24 како промет ослободен од ДДВ со право на одбивка на претходниот данок, и тоа наведува на крајниот заклучок дека станува збор за промет кој подлежи на оданочување и е оданочив. Во примерот, друштвото АА, со испораката на опремата кон новооснованото друштвото ББ, ќе достави и фактура со посебно искажан данок од 18%.

Според податоците во примерот **друштвото ББ претходниот ДДВ ќе го одбие во даночниот период кога ќе ја добие фактурата**, односно кога друштвото АА ќе му ја стави на располагање опремата која ја вложува, по добивањето на решението од Трговскиот регистар со кој се впишува влогот на друштвото АА во друштвото ББ.

Пример за фактура, фактурира друштвото АА кон друштвото ББ

ЗА ДРУШТВО “ББ”

Ул.----- број 27, Скопје

Датум: 06.03.2023
Скопје

Р.бр	О П И С	Основица	ДДВ%	ДДВ	Износ
	Опрема- машина	3.000.000	18,00%	540.000	3.540.000
Вкупно во денари:					3.540.000

Забелешка: Непаричен влог во износ од 3.000.000 денари врз основа на Изјава за основање од 02.03.2022 година на Друштвото “ББ” Скопје.

Фактурирал

Овластено лице

Во однос на прашањето дали внесувањето на деловниот простор во основната главнина на друштвото ББ подлежи на оданочување со данок на имот, односно данок на промет на недвижности, во Законот за даноците на имот (“Службен весник на РМ”, бр. 61/04... Службен весник на РСМ” бр. 151/21) за овој вид на трансакции е пропишано даночно ослободување, односно согласно член 25 став 1 точка 10 од Законот за даноците на имот, данок на промет на недвижности не се плаќа при вложување на недвижности во капиталот на трговските друштва.

СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН

Сметководствено евидентирање кај друштвото АА

Сметка		Опис на сметка	Износ	
должи	побарува		должи	побарува
030		Вложувања во подружница	3.000.000	
0192		Акумулирана амортизација на опрема	4.000.000	
110		Побарувања од поврзани друштва	540.000	
	012	Постројки и опрема		7.000.000
	230	Обврски за данокот на додадена вредност		540.000

За вложување на опрема – непаричен влог

Сметководствено евидентирање кај друштвото ББ

Сметка		Опис на сметка	Износ	
должи	побарува		должи	побарува

012		Постројки и опрема	3.000.000	
130		Данок на додадена вредност	540.000	
	900	Основна главнина, запишан и уплатен капитал		3.000.000
	210	Обврски од поврзани друштва врз основа на набавка на добра и услуги во земјата		540.000
По тековна сосотојба за запишана основна главнина				

Друштвото ББ нема да го вклучи влезниот ДДВ во основицата на опремата согласно одредбата од точката 16 од МСС 16 – Недвижности, постројки и опрема и точката 17.10 од Оддел 17 од МСФИ за МСЕ - Недвижности, постројки и опрема, **во набавната вредност на средството не се вклучуваат даноците кои се рефундираат.**

Тоа значи дека износот на ДДВ не ја золемува вредноста на средството, односно не треба да се вклучи во вредноста на средството што се вложува со оглед на тоа дека друштвото ББ износот на ДДВ има право да го одбие како влезен данок.

2.2. ПРИМЕР ЗА ДДВ И СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН НА НЕПАРИЧНИОТ ВЛОГ – кај друштво што извршува дејност која нема право на одбивка на ДДВ

Друштво ХХ е регистриран ДДВ обврзник и донело одлука да основа ново друштво УУ со внесување на непаричен влог опрема во основната главнина на новооснованото друштво во износ од 1.000.000 денари. Друштвото УУ извршува дејност на меѓународен превоз на патници. Друштвото УУ не е регистриран ДДВ обврзник.

Непаричниот влог кој друштвото ХХ го внесува во основната главнина на друштвото УУ се состои од опрема при што податоците за вредноста во сметководствената евиденција на друштвото одговараат и на вредноста утврдена од страна на овластениот проценител и тоа:

1	Набавна вредност на опремата (сервери, принтери, скенери, УПС уреди...)	2.000.000
2	Акумулирана амортизација	1.000.000
3	Нето сметководствена вредност (1-2)	1.000.000

ДАНОЧНИ ИМПЛИКАЦИИ

Се поставува прашањето дали ваквата трансакција, односно внесувањето на опрема како влог во основната главнина на друштвото YY предизвикува некакви даночни импликации, односно дали внесената компјутерска опрема како непаричен влог од друштвото XX во Друштвото YY е промет кој подлежи на оданочување со ДДВ за што друштвото XX е должно да испорача фактура со искажан ДДВ?

Доколку и во овој пример се анализираат сите одредби од членот 2 од Законот за ДДВ може да се заклучи дека и тука се задоволени сите барања, односно **постои предмет на оданочување**, промет на добра, **прометот се врши со надоместок** кој се состои од удел за возврат за вложената опрема, **прометот се врши во земјата**, во рамките на **стопанската дејност на друштвото XX**. Со тоа може да заклучиме дека и тука се работи за промет **кој е предмет на оданочување со ДДВ**.

Согласно наведеното во нашиот пример, друштвото XX, со запишувањето на опремата во основната главнина на новооснованото друштво YY, ќе испорача и фактура со посебно искажан данок од 5% бидејќи се работи за компјутерска опрема која се оданочува по повластена стапка од 5% ДДВ. Сепак разликата е во тоа што сега за разлика од првиот пример друштвото YY не е регистриран ДДВ обврзник и нема право на одбивка на влезниот ДДВ. Дури и да беше регистриран за целите на ДДВ самиот факт што друштвото YY извршува дејност на меѓународен превоз на патници согласно член 23 од Законот за ДДВ не дава право на одбивка на влезниот ДДВ.

СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН

Сметководствено евидентирање кај друштвото XX

Сметка		Опис на сметка	Износ	
должи	побарува		должи	побарува
030		Вложувања во подружница	1.000.000	
0192		Акумулирана амортизација на постројки и опрема	1.000.000	
110		Побарувања од поврзани друштва	50.000	
	012	Постројки и опрема		2.000.000
	230	Обврски за данокот на додадена вредност		50.000

За вложување на опрема – непаричен влог

Сметководствено евидентирање кај друштвото УУ

Сметка		Опис на сметка	Износ	
должи	побарува		должи	побарува
012		Постројки и опрема	1.050.000	
	900	Основна главнина, запишан и уплатен капитал		1.000.000
	210	Обврски од поврзани друштва врз основа на набавка на добра и услуги во земјата		50.000

По тековна сосотојба за запишана основна главнина

2.3. ДАНОЧЕН ТРЕТМАН НА НЕПАРИЧНИОТ ВЛОГ КОГА ОСНОВАЧ Е НЕРЕЗИДЕНТ (СТРАНСКО ПРАВНО ЛИЦЕ)

За да знаеме каков ќе биде даночниот третман на внесување паричен влог во друштво од страна на странско правно лице треба да се знае дали нерезидентот (странското правно лице) е даночен обврзник и каде е местото на прометот.

Пример:

Друштвото А од Софија (Република Бугарија) пристапува како основач во друштвото Б од Македонија. Како основачки влог, вложува еден камион за транспорт на овошје и зеченчук во вкупна вредност од 35.000 евра, односно во денарска противвредност во износ од 2.163.000 денари. Како увозник на камионот ќе се појави друштвото Б од Македонија.

ДДВ ТРЕТМАН

Во примерот се работи за странски даночен обврзник чие седиште е во соседна Република Бугарија. Камионот кој се вложува во македонското друштво е набавен во Република Бугарија и истиот се извезува во РСМ, односно гледано од аспект на даночниот обврзник Б од Македонија внесувањето на ова транспортно средство се смета за увоз. Со оглед на тоа, што во Законот за ДДВ (член 27) не е предвидено даночно ослободување на увозот на ваква опрема (добра) и увозот на добра е предмет на оданочување, согласно член 2 точка 2 од Законот за ДДВ друштвото Б ќе го должи данокот на додадена вредност кој ќе му го пресмета царинскиот орган согласно член 40 став 4 од Законот за ДДВ. Значи царинскиот орган кој ја извршува царинската постапка ќе изврши пресметување на ДДВ и ќе го задолжи друштвото Б од РСМ.

Данокот на додадена вредност кој ќе го пресмета Царинската управа има третман на претходен данок, кој друштвото Б ќе може да се одбие до колку се исполнети останатите услови од Законот за ДДВ.

Надоместок за извршеното вложување, односно против исполнување претставува уделот кој се добива од даночниот субјект во кој се вложува. Ова значи дека и даночниот обврзник кој извршил вложување примил исполнување. Надоместокот за примениот удел е вредноста на влогот. Да резимираме дека прометот на услуги, **кој за надоместок има влог**, претставува предмет на оданочување доколку се исполнети условите од членот 2 од Законот за ДДВ.

СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН

Сметководствено евидентирање кај друштвото Б

Сметка		Опис на сметка	Износ	
013		Транспортни средства (камион)	2.163.000	
130		Данок на додадена вредност	389.340	
	900	Основна главнина, запишан и уплатен капитал		2.163.000
	220	Обврски ДДВ по декларација од Царинска управа		389.340
По тековна состојба за запишана основна главнина				

Напомена:

Кога инвестицијата се реализира во предмети, како валиден и основен доказ е царинската декларација за увоз односно извоз на предметите (опрема и сл.) со фактури, доколку предметите се подвижни, додека за недвижниот имот доказ е имотниот лист. Проценката на овластен проценител за вредноста на опремата без царинска декларација, не е доказ за непаричниот влог.