



ПРЕОБРАЗУВАНЕ НА ДРУЖЕСТВА ЧРЕЗ ПРОМЯНА НА ПРАВНАТА ФОРМА

Доц. д-р Живко Бонев
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Резюме

Разработката е посветена на един от начините на преобразуване на предприятията – именно чрез промяна в правната форма. На тази основа авторът представя съвсем на кратко правните форми на търговските дружества и начините за тяхното преобразуване. Акцентира на особеностите и реда на преобразуване чрез промяна на правната форма. Посочени са използваните термини "преобразуващо се дружество" и "новоучредено дружество".

Обърнато е внимание на основния документ – план за преобразуване, и изискванията към него относно форма, минимално съдържание и пр. Обърнато е внимание на въпроса за съотношението, в което се заменят акциите или дяловете. Посочено е, че заедно с плана за преобразуване се изготвя проект на нов учредителен документ на новоучреденото дружество и прилагането на последния или нов финансов отчет.

Промяната на правната форма на дружеството се извършва с решение за преобразуване, взето с различни условности, в зависимост от характера на дружествата. Посочени са и някои специфични правила.

Посочено е изискването за вписване в търговския регистър на промяната, както и предвидените мерки за защита на кредиторите, на съдружник и акционер, както и възможност за оспорване на преобразуването или обявяване на недействителност на новоучреденото дружество.

Обърнато е внимание на особеностите при промяна на правната форма на еднолично търговско дружество.

Обект на разглеждане са и въпросите за данъчното третиране на преобразуването по Закона за корпоративното подоходно облагане и Закона за данък върху добавената стойност.

Разгледани са и основните въпроси на счетоводството от организационен, технически и методологически характер като счетоводна политика, промени в индивидуалният сметкоплан и пр. Накрая е засегната и ролята на одита съобразно изискванията на Търговския закон и съдържанието на одитния доклад.

Ключови думи:

Преобразуване

Преобразуващо се дружество

Търговските дружества могат да се създават и функционират под различна правна форма, точно определена в Търговския закон на Р България. Едновременно е дадена възможност дружествата, независимо от тяхната форма, да се преобразуват по два начина¹:

А) чрез вливане, сливане, разделяне, отделяне и отделяне на еднолично търговско дружество;

Б) чрез промяна на правната форма.

Специфична форма на преобразуване, касаеща едноличните дружества на физически лица, е преобразуване чрез прехвърляне на цялото имущество на едноличния собственик. Условието е той да е физическо лице и да е регистрирано като едноличен търговец.

Преобразуването на търговските дружества чрез промяна на правната форма се осъществява по точно определен в Търговския закон ред, на който са посветени чл. 264 и следващи от Закона. Редът е свързан със спазването на редица правни изисквания от различно естество.

В преобразуването чрез промяна на правната форма, независимо че се преобразува едно дружество, на практика фигурират две дружества:

А) **Преобразуващо** се дружество – то е съществуващото дружество, което променя своята правна форма и прекратява своето по-нататъшно съществуване без ликвидация.

Б) **Новоучредено** дружество – дружеството, в което се превръща преобразуващото се дружество и което става правопреемник на преобразуващото се дружество.

Съдружниците или акционерите на преобразуващото се дружество стават такива в новоучреденото такова. При това едновременно с извършваната промяна на правната форма не могат да се приемат нови съдружници или акционери.

Когато новоучреденото дружество е капиталово, размерът на капитала му не може да бъде по-голям от чистата стойност на имуществото на преобразуващото се дружество.²

Извършването на преобразуване чрез промяна на правната форма става по изготвен от управителният орган **план за преобразуване**. Когато преобразуващото се дружество е персонално дружество, този план се съставя от съдружниците с право на управление в персоналното дружество. Изискване е

¹ Чл.261 от ТЗ.

² Чл. 264д.

този план да бъде в **писмена форма с нотариално заверени подписи**. Съществува регламент и относно минималното му съдържание, а именно:

1. данни за новоучреденото дружество: правна форма, фирма, единен идентификационен код и седалище на управление;
2. съотношението, в което се заменят акциите или дяловете, определено към дадена дата. Придобитите дялове или акции след преобразуването трябва да са еквивалентни на справедливата цена на притежаваните преди преобразуването дялове или акции в преобразуващото се дружество;
3. допустимо е за постигане на еквивалентно съотношение на замяна да бъдат направени парични плащания на съдружниците или акционерите в размер до 10 на сто от съвкупната номинална стойност на придобитите дялове или акции. Ако такива се предвиждат, те трябва да са посочени в плана относно размера им и срока за изплащането им;
4. точно описание на дяловете, акциите или членството, които всеки съдружник или акционер придобива в новоучреденото дружество, както и данни за съществуващи залози и запори;
5. условията относно разпределението и предаването на акциите от новоучреденото дружество, когато дружеството е акционерно или командитно с акции;
6. правата, които получават акционерите с особени права и притежателите на ценни книги, които не са акции, ако има такива.

Заедно с плана за преобразуване се изготвя проект на **нов учредителен документ** на новоучреденото дружество: дружествен договор или устав, който се прилага към плана.

Планът за преобразуване се обявява в търговския регистър. Срок за това представяне е предвиден само когато преобразуващото се дружество е капиталово. Той трябва да е не по-малко от 30 дни преди датата на общото събрание за вземане на решение за преобразуване.

Когато последният годишен финансов отчет се отнася за финансова година, приключила преди повече от 6 месеца преди датата на плана за преобразуване, се изготвя нов счетоводен баланс към последното число на месеца преди датата на плана за преобразуване.

Когато новоучреденото дружество е капиталово, планът за преобразуване се проверява от нарочен проверител, назначен от управителния орган или от съдружниците с право на управление. Той съставя доклад за проверката до съдружниците или акционерите, съдържащ оценка дали предвиденото в плана съотношение на замяна е адекватно и разумно, както и данните, предвидени в чл. 262м, ал. 2 от ТЗ.

На акционерите и съдружниците в срок от 30 дни преди датата на общото събрание, освен ако всички съдружници или акционери са гласували за

преобразуването, в седалището и на адреса на капиталовите търговски дружества се предоставят:

- А) планът за преобразуване;
- Б) проектът на нов дружествен договор или устав на новоучреденото дружество;
- В) счетоводният баланс;
- Г) данните за назначения проверител и за упълномощения депозитар по чл. 262ч от ТЗ.

Промяната на правната форма на дружеството се извършва с решение за преобразуване, взето при следните основни изисквания:³.

- А) При преобразуване на събирателно или командитно дружество със съгласието на всички съдружници, дадено в писмена форма, с нотариална заверка на подписите;
- Б) При преобразуване на дружество с ограничена отговорност решението се взема от общото събрание на съдружниците с мнозинство 3/4 от капитала;
- В) Решението на преобразуване на акционерно дружество се взема от общото събрание на акционерите с мнозинство 3/4 от представените акции с право на глас. При акции от различни класове решението се взема от акционерите от всеки клас;
- Г) Когато се преобразува командитно дружество с акции, решението се взема от неограничено отговорните съдружници, единодушно в писмена форма, с нотариална заверка на подписите и решение на общото събрание на акционерите, взето с мнозинство 3/4 от представените акции с право на глас.

Когато при промяна на правната форма съдружник в дружество с ограничена отговорност или акционер става неограничено отговорен съдружник, се изисква изричното му съгласие. То обаче се смята за дадено, ако съдружникът или акционерът е гласувал за решението за преобразуване. В този случай на общото събрание присъства нотариус, който съставя констативен протокол по чл. 488а от ГПК, препис от който се прилага към протокола на общото събрание. Ако съдружник или акционер не е участвал при вземане на решението, съгласието му може да бъде дадено в писмена форма с нотариална заверка на подписа.

С решението за преобразуване се одобрява или изменя планът за преобразуване и се приемат и дружественият договор и/или уставът на новоучреденото дружество и се избират органи, с което се смятат изпълнени изискванията за форма на дружествения договор или устава.

³ Предвидени в чл. 262п на ТЗ.

Предвид разнообразието на търговските дружества в Търговския закон са предвидени и някои допълнителни правила при акционерно и командитно дружество с акции, касаещи например притежателите на акции на приносител, както и притежателите на ценни книги, които не са акции и пр. (чл. 262ш и чл. 262ц), както и начина на предаване чрез депозитар на временните удостоверения или акциите, които трябва да получат съдружниците или акционерите на преобразуващите се дружества.

Промяната на правната форма се вписва в търговския регистър на основата на заявление и представените документи, съгласно чл. 264ж, и има действие от този именно момент. Преобразуващото се дружество се прекратява и възниква новоучреденото.

Търговският закон предвижда и мерки за защита на кредиторите (чл. 264и), на съдружник и акционер (чл. 264м), както и възможност за оспорване на преобразуването (чл. 264к) или обявяване на недействителност на новоучреденото дружество (чл. 264л).

Когато се извършва промяна на правната форма на еднолично търговско дружество, план за преобразуване не се съставя и няма задължение за предоставяне на информация. Назначеният проверител извършва само проверка на капитала по чл. 264д от ТЗ.

Едноличният собственик на капитала обаче няма правата по чл. 264к, 264л и 264м, т.е. да оспорва преобразуването или обявяване на недействителност на новоучреденото дружество, както и за защита на съдружник и акционер.

Трябва да се има предвид, че действащото законодателство не урежда институт – преобразуване на едноличен търговец в търговско дружество като вид преобразуване на търговци. Търговският закон допуска преобразуване само на търговски дружества, но не и на едноличен търговец и това е уредено в чл. 261 от Закона. Но по силата на чл. 15 от Търговския закон едноличният търговец може да прехвърли предприятието си на друг търговец (без значение ЕТ или търговско дружество) с или без прекратяването му.

Данъчно третиране на преобразуването

Въпросите на преобразуването са обект и на основните данъчни закони.

На тези въпроси е посветена глава деветнадесета от Закона за корпоративното подоходно облагане. Веднага трябва да се отбележи, че относно преобразуването чрез промяна на правната форма по чл. 264 от Търговския закон е предвиден значително облекчен ред. Не се прилагат редица изисквания, отразени например в чл. 115, 117, 120 и пр. Заложен е принципът, че новоучреденото дружество е правоприменик на преобразуващото се. На тази основа Законът предвижда новоучреденото дружество да поема всички задължения за определяне на данъчния финансов резултат и внасянето на

дължимия корпоративен данък за цялата година на преобразуването. Всички права и задължения, произтичащи от действия, извършени от преобразуващото се дружество за текущия и предходни периоди, включително преобразуванията на данъчния финансов резултат, се смятат за извършени от новоучреденото дружество. Новоучреденото дружество прави месечни или тримесечни авансови вноски по общия ред на закона въз основа на прогнозната данъчна печалба, определена от преобразуващото се дружество.

При преобразуване чрез прехвърляне на имущество върху едноличния собственик по чл. 265 от Търговския закон всички права и задължения, произтичащи от действия, извършени от преобразуващото се дружество за текущия и предходни периоди, включително преобразуванията на данъчния финансов резултат, се смятат за извършени от едноличния търговец, който следва да подаде данъчна декларация за корпоративния данък за последния данъчен период и да го внесе съгласно чл. 117 от ТЗ. След преобразуването едноличният търговец прави тримесечни авансови вноски в годината на преобразуването. Той не може да пренася данъчните загуби, формирани от преобразуващото се дружество, да признава за данъчни цели непризнатите разходи за лихви в преобразуващото се дружество от прилагане на режима на слабата капитализация.

В Закона за данък върху добавената стойност също има съществени клаузи. Много важна от тях е тази в чл. 10. (1), определяща, че не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на:

1. преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от Търговския закон;
2. прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 или чл. 60 от Търговския закон;

Счетоводни въпроси

В резултат на всички посочени нормативни изисквания и ред на провеждане на преобразуването възникват и изисквания към счетоводството. Те имат предимно организационен и технически характер, но има и такива от методологично естество. Някои от тях са свързани и с клаузите в новия учредителен акт.

На първо място новоучреденото дружество следва да приеме своя счетоводна политика, съобразена с новия правен статут. Промените в сравнение с тази на преобразуващото се дружество зависят от различието между правната форма на преобразуващото се и новоучреденото дружество. То е почувствително при промяна от персонално към капиталово дружество и обратно, отколкото при преобразуване от едно персонално в друго персонално или от едно капиталово в друго капиталово дружество.

На второ място стои въпросът за промени в индивидуалния сметкоплан. Най-малкото някои сметки следва да са с друга структура, съобразно

потребностите, произтичащи от правната форма на новоучреденото дружество, например при преобразуване на персонално в капиталово дружество или обратно.

Промените са свързани главно с участието и формата на това участие в дружеството – дялове или акции, права и пр. В тази връзка е възможно да има и разчети с цел постигането на еквивалентност в участието, връзка.

Одит

Търговският закон предвижда извършването на проверка на договора или плана за преобразуване от проверител, който трябва да бъде регистриран одитор (чл. 262н, ал. 3) за всяко преобразуващо се дружество. Това изискване е общо, т.е. не е разделено между видовете преобразувания или не са посочени особеностите при преобразуване чрез промяна на правната форма освен при преобразуване на еднолично дружество. Този проверител се назначава от управителния орган или от съдружниците с право на управление за преобразуващото се дружество. Като такъв не може да бъде лице, което през последните две години е било одитор на дружеството, което го назначава или което е изготвило оценка на непарична вноска. Назначеният проверител не може да бъде избран за одитор на някое от участващите в преобразуването дружества две години след датата на преобразуването.

Проверка на преобразуването не се извършва, ако всички съдружници или акционери в преобразуващите се дружества са изразили писмено съгласие за това.

Когато се извършва промяна на правната форма на еднолично търговско дружество, назначеният проверител извършва само проверка на капитала по чл. 264д.

Съгласно чл. 262м от ТЗ проверителят съставя доклад за проверката до съдружниците или акционерите на съответното дружество, който трябва да съдържа оценка дали предвиденото в договора или плана за преобразуване съотношение на замяна е адекватно и разумно и да посочва:

1. използваните методи при определяне на съотношението на замяна;
2. доколко използването на тези методи е подходящо и правилно в конкретния случай;
3. стойностите, получени при използването на всеки метод, и относителното значение на всеки метод при определяне стойността на акциите или дяловете;
4. особените затруднения при оценяването, ако е имало такива.

Търговският закон предвижда отговорност на проверителя пред участниците в преобразуването дружества и пред техните съдружници и акционери за вреди от неизпълнение на своите задължения.

Библиографска справка:

1. *Закон за данъка върху добавената стойност*
2. *Закон за корпоративното подоходно облагане*
3. *МСС*
4. *МСФОМСП 1 Представяне на финансови отчети*
5. *Писмо № Д-24-28-330 от 9.10.2001 г. на Министерство на финансите*
6. *Търговски закон*

COMPANY TRANSFORMATION THROUGH CHANGE IN THE LEGAL STRUCTURE

Assoc. Prof. Jivko Bonev, PhD
Certified Public Accountant,
Registered Auditor

Summary

This paper focuses on one of the ways for transformation of enterprises, i.e. through change in the legal structure. In this context, the author gives a brief overview of the legal structures of business companies and the ways for their transformation. The article highlights the features and the procedure for transformation by changing the legal structure. The paper points out the terms used, i.e. transferring company and newly formed company.

The article draws the attention to the main document, i.e. the transformation plan and the relevant requirements concerning its form, minimum content, etc. The paper highlights the issue related to the ratio in which the relevant shares are being exchanged. The article notes that together with the transformation plan a draft of the new memorandum or articles of association of the newly formed company is being prepared and the most recent or new financial statements are being attached.

The change in the legal structure of the company is effected based on a decision about the transformation made on the basis of certain specifics depending on the nature of the relevant companies. Some specific rules are also outlined.

The article points out the requirement to enter the change in the commercial register, as well as the actions provided for to protect creditors, partners and shareholders, and the opportunity to challenge the transformation or to declare the nullity of the newly formed company.

The article addresses the specifics in changing the legal structure of a sole-owner business company.

The paper also discusses the issues related to the tax treatment of the transformation under the Corporate Income Tax Act and the Value Added Tax Act.

The article also addresses the main accounting issues of organizational, technical and methodological nature, such as accounting policy, changes in the individual chart of accounts, etc. Finally, the article looks at the role of auditing in accordance with the requirements of the Commercial Act and the content of the auditor's report.

Key words:

Transformation

Transferring company

Newly formed company