

РЕШЕНИЕ

№ 11238

гр. София, 23.03.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63 състав, в публично заседание на 25.02.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Десислава Лазарова, като разгледа дело номер **6026** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по Жалба Вх. № 14418/10.06.2025г. по описа на АССГ, изпратена чрез административния орган и Вх. № Ж-0001-155/16.05.2025г. по описа на НАП, на „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано заедно от Луиш М. П. М. и М. Де О. Маркеш, чрез процесуален представител адв. О. Х., срещу Ревизионен акт /РА/ №29002923006384-091-001 от 09.12.2024 г., издаден от О. К. М. - орган, възложил ревизията и К. Е. Г. - ръководител на ревизията, в частта изменена с Решение № 446/30.04.2025г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С., при ЦУ на НАП, с която се изменя установения с РА финансов резултат за 2017 г. данъчна печалба в размер 35 551 894.83 лв. и корпоративен данък 3 555 189.48 лв. след извършено увеличение на основание чл. 77 от ЗКПО в размер 644 898.83 лв. намаление на декларираното увеличение на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО с 41 375 424.55 лв. и увеличение на основание чл. 16 от ЗКПО в размер 41 375 424.55 лв. и е определена данъчна печалба 34 906 996.00 лв. след намаление на декларираното увеличение на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО с 41 375 424,55 лв. и увеличение на основание чл. 16 от ЗКПО в размер 41 375 424.55 лв. В останалата част РА, не се оспорва и е влязъл в сила. С уточнителна молба от 26.06.2025г., жалбоподателят посочва, че независимо от това, че с изменението не възникват задължения за дружеството за 2017г., е налице правен интерес да оспорва РА, в тази изменена част, конкретно по отношение на извършеното преквалифициране на счетоводни разходи за дружеството за 2017г. в размер на 41 375 424.55 лв. от данъчна временна разлика по чл.34, ал.1 изр. първо от ЗКПО, в данъчна постоянна разлика на

основание чл.16, ал.1 от ЗКПО.

Жалбоподателят релевира доводи за материална незаконосъобразност на РА, в оспорената част, по отношение на извършеното преквалифициране с РА, на разходите за обезценка на инвестицията, която е декларирана от дружеството в декларацията по чл.92 от ЗКПО за 2017г., като данъчна временна разлика по чл. 34, ал.1 от ЗКПО в размер на 41 375 424.55 лв., и е преквалифицирана от приходните органи с РА, в постоянна данъчна разлика на основание чл.16, ал.1 от ЗКПО, с което се преклудира възможността за ревизираното лице-за последващо признаване на намаление на финансовия резултат през следващи данъчни периоди, при настъпване на някоя от предпоставките по чл. 35/37 ЗКПО. Подробни съображения излага в депозираната жалба. Иска от съда да отмени изцяло РА, в оспорената част, като незаконосъобразен-по отношение на извършената преквалификация. В съдебно заседание изцяло поддържа жалбата чрез процесуални представители – адв. Х. и адв. Х.. Претендира съдебно-деловодни разноски. Представени са и подробни писмени бележки.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. С., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решението на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на жалбоподателя.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, не се представлява, не представя становище. Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/№Р-290029230063 84-03,0-001 от 31.10.2023г., връчена по електронен път на 07.11.2023 г., с която е възложено извършването на ревизия на „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за определяне на задълженията за корпоративен данък за 2017г., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2017 г. до 30.09.2018 г. На основание чл. 34, ал. 1, т. 5 от ДОПК със Заповед №Р-29002923006384-023-001 от 08.12.2023 г. производството е спряно. Производството е възобновено със Заповед №Р-29002923006384-143-001 от 11.03.2024г. Със Заповед №Р-29002923006384-020-002 от 10.05.2024г. е продължен срокът за приключване на производството до 09.07.2024г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК със Заповед №Р-29002923006384-ЗИД-001 от 02.07.2024г. на изпълнителния директор на НАП е определен срок за извършване на ревизията до 09.09.2024г., като в тази връзка е издадена Заповед №Р-29002923006384- 020-003 от 02.07.2024г. от органа, възложил ревизията. Всички заповеди са издадени от О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-94 от 14.06.2023 г. на директора на ТД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002923006384-092-001 от 01.10.2024г., връчен по електронен път на 02.10.2024 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх. №Р-29002923006384-В.- 001-И от 15.11.2024 г., което е преценено за процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с издаването на РА №Р-29002923 0063 84-091-001 от 09.12.2024 г., издаден от О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията, и К. Е. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на

10.12.2024г.

В хода на ревизионното производство е установено и не е спорно при съдебното оспорване, че: Дейността на „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /предишно наименование „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД / е производство и дистрибуция на опаковъчно стъкло, упражнявана в 2 собствени производствени бази, находящи се в [населено място] и [населено място].

В хода на ревизионното производство на ревизираното лице, са връчени 7 искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени документи, справки и писмени обяснения, приложени по административната преписка и приобщени по делото. С Протокол №Р-29002923006384-П.-001 от 08.05.2024г. са присъединени доказателства, събрани по реда на ДОПК в друго производство. Всички предприети в хода на ревизията процесуални действия и събраните във връзка с тях доказателства са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Доколкото предмет на настоящото съдебно оспорване е процесният РА, само в частта и по отношение на извършеното от ревизиращите органи, преквалифициране на счетоводни разходи за дружеството за 2017г. в размер на 41 375 424.55 лв. от данъчна временна разлика по чл.34, ал.1 изр. първо от ЗКПО, в данъчна постоянна разлика на основание чл.16, ал.1 от ЗКПО, потвърдено като такова и с диспозитива на Решение № 446/30.04.2025г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С., при ЦУ на НАП, настоящият съдебен състав намира, че фактическите установявания в настоящото производство, касаят само тези установени факти в хода на ревизионното и съдебното, които са относими към предмета на настоящото оспорване, които са релевантни, както следва:

В хода на ревизионното производство, е установено и това не е спорно между страните, че ревизираното лице, е отчело по кредита на счетоводна сметка 4122021 „Финансови инвестиции А. ГЛАС“ и по дебита на счетоводна сметка 6511000 „Провизии“ сума в размер 41 375 424,55 лв., представляваща разходи за обезценка на инвестицията в АЙВАТГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л., К. /АЙВАГЛАС/. С тази сума е преобразуван финансовият резултат на дружеството по реда на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО. Съгласно цитираната разпоредба приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.

Установено е в хода на ревизионното производство, че: На 14.11.2013 г. „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД /сега „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД/ придобива от Я. ХОЛДИНГС О. Л. /Я./, К. холдинговата компания А. ГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л.. /Iva Glass Manufacturers Limited/, за сумата от 41 826 хил. лв. Последното дружество притежава 100% от капитала на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД. Инвестицията е придобита на база пазарна оценка и се отчита по цена на придобиване на стойност 41 826 хил. лв. по счетоводна сметка 224 „Инвестиционни имоти“.

Към датата на сделката „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД е част от Група ЛА ГЛАСУЪРКС, Гърция. Крайното предприятие-майка е Ю. ГЛАСУЪРКС СА, Гърция. Капиталът на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД е разпределен между дъщерни дружества на компанията-майка - БАРЕК О., К. /52,33%/ и Г. Л., К. /46,91%/. ГЛАСТАНК Б.В. и Я. ХОЛДИНГС О. Л.. са междинни компании-майки, които контролират БАРЕК О. и Г. Л..

За АЙВАГЛАС е посочено, че е холдингово дружество, дъщерно на Я., учредено в К. на 17.03.2004 г. Основната дейност на компанията е инвестиране и притежаване на дялове в дъщерни/свързани предприятия и предоставяне и получаване на заеми от/на свързани предприятия. АЙВАГЛАС притежава 100% от капитала на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД, придобит на 15.06.2004г. Капиталът на последното дружество към 31.12.2012г. е в размер на 22 401 хил. лв.

Съгласно данни от баланса на АЙВАГЛАС счетоводната стойност на инвестицията в „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД е 14 300 хил. евро. Оценката на АЙВАГЛАС е направена по метода на коригираната нетна балансова стойност на активите като към 31.07.2013г. е на стойност 21 385 хил. евро /41 826 хил. лв./

Установено е от ревизиращите органи, че във връзка с инвестицията на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД в АЙВАГЛАС на стойност 41 826 хил. лв. за същото възниква задължение към Я. ХОЛДИНГС О. Л., трансформирано в заем с фиксирана лихва от 8,5%, считано от 01.01.2014 и със срок на погасяване 15.12.2019г. В консолидирания финансов отчет на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД и неговите дъщерни дружества /Групата/ за годината, приключваща на 31.12.2015 г., одобрен за издаване с решение на Съвета на директорите, е посочено, че „тъй като АЙВАГЛАС, „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД и Я. са с крайна компания- майка Ю. ГЛАСУЪРКС СА, ръководството е преценило, че не е налице промяна на собственост, контрол на бизнес или на икономическа същност, поради което транзакцията представлява преструктуриране на дружества, намиращи се под общ контрол, а не бизнес комбинация в съответствие с МСФО 3 и се отчита по метод, подобен на обединение на участията. Ръководството е приложило метода на обединения на участията, като е обединило активите и пасивите на АЙВАГЛАС и „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД по техните балансови стойности, съгласно индивидуалните финансови отчети на двете дружества, изготвени към 01.12.2013г., която дата е приета като дата на преструктурирането за целите на счетоводното отчитане“.

За периодите от придобиването на инвестицията на 14.11.2013г. до 31.12.2015 г. не са правени обезценки на същата, което предполага, че не са настъпили обстоятелства, които да налагат такива.

На 06.12.2016г. е постъпило искане от АЙВАГЛАС до Съвета на директорите на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД за одобрение на сделка по преобразуване чрез учредяване на ново дружество ЕЙВИАЙКЕЙ ГЛАС Л. /А. ГЛАС Л./, Н., К. - приемащо дружество, в замяна на акции в капитала на последното. В частност, нетните активи на дъщерното дружество, според неговия счетоводен баланс към 15.11.2016г., ще бъдат частично прехвърлени на приемащото дружество, а именно: инвестиция /финансов актив/ в размер на 100% от акционерния капитал на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, България с балансова стойност към посочената дата в размер на 14 300 000,00 евро; вземания по заеми от „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД и преструктуриране на активи, заеми и парични средства и задължения, посочени в искането. По този начин нетните активи на приемащото дружество ще възлизат на 19 659 519,00 евро. Посочени са следните причини, налагащи решението за преструктуриране: „Предвид на текущата ситуация и желанието на крайния акционер - Ю. ГЛАСУЪРКС ТРУП да продаде дружествата, произвеждащи опаковъчно стъкло /т.е. ГЛАСТАНК Г./, по практически причини се взе решение да се пристъпи към преобразуване на дъщерното дружество. Това се налага, тъй като сегашната структура на Групата не спомага за споменатата продажба, предвид че ГЛАСТАНК Г. включва дружеството „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, което не произвежда опаковъчно стъкло, а домакинско стъкло. Затова бе взето решение за разделяне на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД от ГЛАСТАНК Г., като по този начин се разделят предприятията, произвеждащи опаковъчно стъкло, от произвеждащите домакинско стъкло. С тази цел ще се учреди дружество в К. /Приемащото дружество/, което ще стане дружество-майка на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, България, посредством прехвърлянето на активи, описани по-горе. Впоследствие, приемащото дружество ще бъде продадено от дъщерното дружество на Я. /дружество-майка на ГЛАСТАНК Г./ и по този начин ще бъде отделено от ГЛАСТАНК Г.. След това ГЛАСТАНК Г. ще бъде продадено.

С протокол на Съвета на директорите на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД от

21.12.2016г. е взето решение, с което на основание чл. 239, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/ и чл. 114а, ал. 2 и 3 и чл. 114, ал. 3 от Закона за публичното предлагане на ценни книжа /ЗППЦК/, е одобрена сделка по преобразуване на дъщерното дружество АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л. чрез учредяване на ново дружество А. ГЛАС Л.

На 19.01.2017г. от АЙВАГЛАС до Съвета на директорите на „ДРУЖБА СТЬКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД е постъпило искане за одобрение на сделка по реструктуриране чрез продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л.. Дъщерното дружество желае да пристъпи към прехвърляне на 100% от своето участие в А. ГЛАС Л. на свързаното дружество Я. ХОЛДИНГС О. Лгд. Конкретно, дъщерното дружество и купувачът желаят да сключат договор за покупко- продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л.. срещу цена от 21 152 516,77 евро. Купувачът притежава 100% от капитала на ГЛАСТАНК Б.В., дружество което притежава 100% от капитала на Г. Л., а последното притежава 100% от капитала на БАРЕК О. Л. Г. Л. и БАРЕК О. Л. са мажоритарни акционери на „ДРУЖБА СТЬКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД. Посочени са причините, налагащи решението за реструктуриране чрез продажба акциите от капитала на А. ГЛАС Л.. Представено е споразумение за покупка на всички акции, емитирани от А. ГЛАС Л., сключено между АЙВАГЛАС и Я.. Стойността на сделката е 21 152 517,00 евро и е финализирана на 26.01.2017 г.

В годишния финансов отчет /ГФО/ за 2016 г. на „ДРУЖБА СТЬКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД инвестицията в АЙВАГЛАС е на стойност 41 826 хил. лв., а задължението към свързани лица във връзка с придобиването на тази инвестиция, което е трансформирано в заем с фиксирана лихва от 8,5%, считано от 01.01.2014г. със срок на погасяване 15.12.2019г. е с главница 41 189 хил. лв. и начислени, но неизплатени лихви в размер на 3 592 хил. лв. В пояснителна бележка 8 към ГФО е оповестено, че целта на сделката е отделянето на дружествата, произвеждащи домакинско стъкло от дружествата, произвеждащи опаковъчно стъкло във връзка с договора за продажбата на 100% от активите за производство на опаковъчно стъкло, сключен на 08.10.2016г. между крайния собственик на капитала на „Д. СТЬКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД - Ю. ГРУГТ и Б. ГЛАС БВ. В резултат на тази сделка ръководството е изчислило обезценка на инвестицията към 31.12.2016 г. в размер на 450 хил. евро.

На 08.10.2016г. между крайния собственик на капитала на „ДРУЖБА СТЬКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД - Ю. Г., Гърция, като продавач на активи, дъщерното му дружество Я. ХОЛДИНГС О. Л., като продавач на акции и Б. ВИДРО СА, като купувач, е сключено споразумение за продажба и покупка, свързано с целия емитиран акционерен капитал на ГЛАСТАНК БВ и активите, предприятието и стопанската дейност на Ю. ГЛАСУЪРКС СА. По този начин е извършена сделка по продажба на целия бизнес за производство на опаковъчно стъкло. След финализиране на сделката новият краен собственик на „ДРУЖБА СТЬКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД е Б. ГЛАС БВ - дружество с ограничена отговорност, регистрирано в Х.. В резултат на описаните сделки по преобразуване и продажба АЙВАГЛАС /Iva Glass Manufacturers Limited./ се превръща в неактивно холдингово дружество, чиято стойност на нетните активи е по- ниска от балансовата стойност на инвестицията.

В годишния доклад за дейността на ревизираното дружество за 2017г. е посочено, че „въз основа на най-актуалното виждане на ръководството на Група Б. ГЛАС за очакваните резултати от дейността и бъдещото развитие на бизнеса, дружеството е определило, че не очаква да възстанови стойността на инвестицията в АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л. /Iva Glass Manufacturers Limited/, и е признало загуба от обезценка в размер на 41 376 хил. лв. до 100% от стойността на инвестицията към 31.12.2017 г.“

Установено е в хода на ревизионното производство и не е спорно между страните, че неиздължените салда /търговски и други задължения и вземания и заеми/, възникнали

преди придобиването от група Б. ГЛАС на „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД с предишната крайна компания-майка/междинна компания-майка и с предишните други свързани лица, са уредени изцяло чрез споразумения за прихващане. Представена е справка за извършените прихващания и по-конкретно по отношение на сделките с придобиването на АЙВАГЛАС през 2013г. и продажбата на акциите на А. ГЛАС, след смяната на крайния собственика на „Б. ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД през 2017г.

От ревизираното лице са изискани документи във връзка с обезценка на инвестицията, в т.ч. тест за обезценка в съответствие с изискванията на М. 36 „Обезценка на активи“, споразумения за прихващане във връзка с уреждането на салдата със свързани лица и други. На основание чл. 116 от ДОПК са изискани писмени обяснения за необходимостта от създаването на А. ГЛАС, както и поради какви причини не е извършена директна продажба на АЙВАТЛАС, финансовите отчети на АЙВАГЛАС и А. ГЛАС Л. за периодите от 2016 г. до 2020 г., писмени обяснения във връзка с взетото решение за ликвидация на АЙВАГЛАС през 2020 г. и в частност „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД получило ли е ликвидационен дял, в какъв размер и кога.

От ревизираното лице в хода на ревизионното производство е представен отговор, че дружеството не разполага с пазарна оценка на актива, нито с писмен документ за тест за обезценка на инвестицията в АЙВАГЛАС. Причините за създаването на А. ГЛАС Л. са изброени в подаденото до Съвета на директорите на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД искане за одобрение на реструктурирането.

Въз основа на тези доказателства и техния анализ, от ревизиращите органи е направен извод, че: чрез поредицата от сделки, посочени по-горе и запазване на задълженията на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД към Я. във връзка с първоначалната покупка от 14.11.2013г. на акциите на АЙВАГЛАС /Iva Glass Manufacturers Limited/, трансформирани впоследствие в задължение по договор за заем се постига отклонение от данъчно облагане. Тези сделки са сключени при такива условия, че създават предпоставки през 2017г. ревизираното лице да отчете разход в размер на 41 375 424,55 лв. от обезценка на инвестицията.

Същевременно приходът от продажбата на първоначалната инвестиция на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ ЕАД в АЙВАГЛАС не се реализира от ревизираното лице, доколкото се отделят активи в новоучредено дружество, което на свой ред е продадено, но от АЙВАГЛАС /Iva Glass Manufacturers Limited/. От финансовите отчети на АЙВАГЛАС е установено, че ефектът от продажбата е печалба в размер на 1 491 997,77 евро.

Въз основа на тези доказателства и техния анализ, органите по приходите приемат, че разходът от обезценката води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, т.е. е постоянна данъчна разлика, а не както е декларирана като временна данъчна разлика по чл. 34 от ЗКПО.

В РА, съответно РД изводите на приходните органи са обосновани и с анализа на практика на СЕС, относно отклонението от данъчно облагане. Посочено е, че тези решения, макар и разглеждащи фактическа обстановка, която не съвпада с установената в хода на ревизията са приложими. С преобразуването на АЙВАГЛАС единственият актив на това дружество, който би генерирал приходи се прехвърля на А. ГЛАС Л. Прието е, че п

реобразуването се извършва с нарочната цел приемащото дружество да бъде продадено, т.е. още към датата на преобразуването е ясно, че приходите от продажбата

на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД ще останат в кипърското дружество, въпреки че разходът за придобиването е поет от „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД. Посочено е, че АЙВАГЛАС е с отрицателен счетоводен финансов резултат за 2017 г. - 148 537,00 евро и за 2016 г. - 735 657,00 евро, което означава, че положителната разлика от продажбата в размер на 1 491 997,77 евро не води до положителен ефект за неговия акционер. Отбелязано е, че е налице алтернативна схема, при която би се постигнал същият ефект, без да възникват основания за отчитане на разход в размер на 41 375 424,55 лв., чрез продажба на капитала на АЙВАГЛАС от „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД на Я.. Така не само би се постигнал търсеният от крайния акционер ефект - разделяне на бизнесите с опаковъчно и домакинско стъкло, но и за „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД не би възникнало основание за отчитане на разход от обезценка на инвестиция.

Ревизиращите органи посочват също, в подкрепа на извода, че сделката не е сключена въз основа на валидни търговски съображения, а е такава, която преследва отклонение от данъчно облагане, е и фактът, че след преобразуване на АЙВАГЛАС ревизираното лице не прехвърля на последното задълженията си към Я..

Предвид изложеното и на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО счетоводният резултат за 2017г. е преобразуван в увеличение със сума в размер на 41 375 424,55 лв., вместо преобразуването в увеличение в същия размер на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО, извършено от дружеството, т.е. корекцията няма за последица установяване на допълнителни задължения за данъчния период 2017г.

В хода на съдебното производство е допусната Съдебно-оценителна експертиза /СОЕ/, Заключение по която, на ВЛ Й. Д., е прието по делото, неоспорено от страните и кредитирано от съда като компетентно и обективно. Вещото лице посочва, че за изготвянето на заключението е работило по представените и приети документи по делото, като е извършен анализ на: Споразумение за покупко-продажба на дялове от 01.11.2013г по продажна цена от 21 385 000 евро / 41 825 425 лева, извършена на база оценка на бизнеса на Iva Glass Manufacturers Limited за 21 385 хил. евро към 31.07.2013г.; анализ на приложената по делото /на лист 240/ Бизнес оценка на Iva Glass Manufacturers Limited и „Ново Стъкло“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]. Оценката е изготвена на 02.09.2013г от К. К. и М. П. от Консултантски отдел към PKF/ATCO Limited. ВЛ посочва, че оценката е извършена по възлагане от Yioula Glassworks SA, което се явява контролиращо холдинговата компания Iva Glass Manufacturers Limited. В обхвата на възлагането влизат оценката на бизнеса на Iva Glass Manufacturers Limited и инвестицията му - дъщерното дружество „Ново Стъкло“ ЕАД. Цел на оценката е - придобиване на Iva Glass Manufacturers Limited от „Дружба Стъklarски заводи“ АД. Установено е, че Iva Glass Manufacturers Limited /А. ГЛАС/ е холдингова компания, регистрирана в К. на 17.03.2004г, и е дъщерно дружество на Yalos Holdings O. Ltd, което от своя страна е дъщерно дружество на дружеството майка Yioula Glassworks SA (Ю.), основано през 1947г в Гърция.

На 15.06.2004г Iva Glass Manufacturers Limited придобива 100% от акционерния капитал на „Ново стъкло“ ЕАД. Дейностите на Iva Glass Manufacturers Limited са ограничени до инвестиция в „Ново стъкло“ ЕАД.

Дружество „Ново стъкло“ е регистрирано през 2002г като ООД, част е от бившия завод КИТКА, [населено място], с дейност по производство на домакински съдове. След придобиването му от Iva Glass Manufacturers Limited в края на 2004г то се преобразува в ЕАД.

Установено е, че основното производство на Групата Ю. е насочено към пазарните сегменти - производство на амбалаж; производство на стъклена посуда; фармацевтично стъкло и текстурирано/фигурно стъкло. Групата Ю. обхваща производителки в Гърция, България, Румъния и У..

През 2011г в „Ново стъкло“ ЕАД е направена инвестиция по придобиването и инсталирането на нова производствена линия за стъклени домакински съдове. Производството на „Ново стъкло“ ЕАД е локализирано в [населено място] и в рамките на групата покрива сегмента стъклени домакински съдове.

ВЛ установява, че извършената оценка на „Ново стъкло“ ЕАД/ лист 250 от делото/, е извършена е по четири метода за оценка, които са : А.1/Дисконтирани парични потоци с осреднен резултат от оценки при дисконтови норми 11%, 13% и 15%; А.2/Капитализирани печалби за период – средна стойност при база 8 пъти печалбата през 2012г; А.3/Други коефициенти за пазарна оценка – средна стойност при база 0,8 пъти печалбата през 2012г; А.4/Коригирана нетна балансова стойност на активите- ползвана е пазарна стойност, изведена в извършени пазарни оценки на активите. В изведената обща оценка на „Ново стъкло“ ЕАД получената стойност е резултат от претегляне на стойностите по извършените оценки 1/, 2/ и 3/. Към оценка 4/ не е дадено претегляне и тя не участва в общия резултат. Изведената оценката към 31.07.2013г е в размер на 33`919 хил. евро.

Установено е, че извършената оценка на дружество Iva Glass Manufacturers Limited /лист 256 от делото/, е по един метод за оценка: Б.1/Коригирана нетна балансова стойност на активите. Установено е по приложен отчет за финансовото състояние на Iva Glass Manufacturers Limited /лист 382 и лист 392/ балансовата стойност на инвестицията в дъщерното дружество „Ново стъкло“ ЕАД е в размер на 14`300 хил. евро. ВЛ дава заключение, че по извършена пряка оценка бизнеса на дъщерното дружество „Ново стъкло“ ЕАД към 31.07.2013г., изведената стойност на „Ново стъкло“ ЕАД е в размер на 33`919 хил. евро.

Между балансовата стойност на инвестицията в дружеството майка и оценената към 31.07.2013г стойност на дъщерното дружество е налична индикация за увеличение на стойността на дъщерното предприятие в размер на 19`619 хил. евро. По приложения метод за оценка на дружество Iva Glass Manufacturers Limited балансовата позиция в актива на дружеството „инвестицията в дъщерни предприятия“ е коригирана до стойността изведена по цитираната по-горе оценка, т.е. балансовата позиция е увеличена със сумата от 19`619 хил. евро. Установява се, че метода на оценка е приложен по данни от Баланса на Iva Glass Manufacturers Limited към 31.07.2013г, където Активите (минус) Пасивите представят Стойността на капитала в размер на 1`766 хил. евро. След коригираната стойност на Активите (в резултат на оценката) увеличението с 19`619 хил. евро към стойността на инвестицията (където цялата стойност по оценка е 33`919 хил. евро.), дава индикация за увеличаване на капитала на Iva Glass Manufacturers Limited към 31.07.2013г, тъй като той представлява Коригирани Активи (минус) Пасиви. Капитала на Iva Glass Manufacturers Limited в резултат от извършена оценка към 31.07.2013г индикира увеличение от 1`719 хил. евро на 21`385 хил. евро. Увеличението е съответстващо на увеличението в стойността на дъщерното дружество „Ново стъкло“ ЕАД към 31.07.2013г.

Въз основа на тези изследвания и анализа извършен от ВЛ, то дава следните отговори по поставените въпроси в Заключението си, както следва: Отговор по Задача 1:

„Ново стъкло“ ЕАД е дъщерно дружество на Iva Glass Manufacturers Limited. Оценката е

за целите на придобиване на Iva Glass Manufacturers Limited. При придобиването на Iva Glass Manufacturers Limited се придобива и дъщерното му дружество „Ново стъкло“ ЕАД. В баланса на Iva Glass Manufacturers Limited към 31.07.2013г инвестицията в дъщерното дружество „Ново стъкло“ ЕАД в размер на 14`300`000 евро. За целите на придобиването е извършена оценка на Iva Glass Manufacturers Limited към 31.07.2013г, която включва и оценка на „Ново стъкло“ ЕАД към 31.07.2013г. Поради инвестиционното си естество на дейност подходящия метод за оценка на Iva Glass Manufacturers Limited следва да бъде по разходен подход. Съгласно приложената бизнес оценка, оценката на Iva Glass Manufacturers Limited е извършена по метода Коригирана нетна балансова стойност на имуществото, който метод е по разходен подход и който метод съответства на метода „Чиста стойност на активите“ по Българските стандарти за оценяване 2018 Метода е определен за подходящ при измерване стойността на дружества с инвестиционна дейност, които не реализират приходи от оперативната си дейност.

Оценката на Iva Glass Manufacturers Limited изисква извършване на оценка на дъщерното дружество „Ново стъкло“ ЕАД. Поради производствения профил на дейността на „Ново стъкло“ ЕАД подходящия метод за оценка на „Ново стъкло“ ЕАД следва да бъде по приходен подход. Съгласно приложената бизнес оценка, оценката на „Ново стъкло“ ЕАД към 31.07.2013г. е извършена по 4 метода, като метод 4 е по разходен подход. В изведената обща стойност участват само 3 от методите, които съответстват на профила на предприятие генериращо доход и са по приходен/пазарен подход.

По предоставената по делото оценка за пазарна цена на бизнеса на Ivaglass Glass Manufacturers Limited включително и на бизнеса на „Ново стъкло“ ЕАД към 31.07.2013г, дружествата са оценени както следва :

1. Дружество „Ново стъкло“ ЕАД е оценено *чрез производствената си дейност* за 33`919 хил. евро.

2. Дружество Iva Glass Manufacturers Limited е оценено *чрез инвестиционната си дейност* за 21`385 хил. евро.

Установено е че, ревизираното лице- извършва придобиването на инвестицията си *по оценената стойност на бизнеса на Iva Glass Manufacturers Limited* в размер на 21`385`000 евро. Сумата съответства на 41`825`424, 55 лева. - *Отговор по задача 2:*

За да отговори на поставените въпроси, ВЛ посочва, че е извършило анализ на публикуваните в Търговския регистър одитирани финансови отчети на „Ново Стъкло“ ЕАД към 31.12.2012г., 31.12.2013г., 31.12.2014г., 31.12.2015г. и 31.12.2016г. Отговор по Задача 2:

А. Съгласно цитираните по-горе отчети на „Ново Стъкло“ ЕАД балансовата стойност на Активите по години е както следва: към 31.12.2012г. са на обща стойност 84 615 хил. лв. ; -към 31.12.2016г. са на обща стойност 77 535 хил. лв.

При сравнение на данните към 31.12.2012г. и към 31.12.2016г. се установява спад в балансовата стойност на Активите в размер на 7 080 хил. лв., което изменение измерено в проценти е спад от 8,37%.

Б. Съгласно цитираните по-горе отчети на „Ново Стъкло“ ЕАД стойността на Пасивите по години е както следва: към 31.12.2012г. са на обща стойност 65 213 хил. лв.; към 31.12.2016г. са на обща стойност 77 360 хил. лв.

При сравнение на данните към 31.12.2012г. и към 31.12.2016г. се установява увеличение в стойността на Пасивите в размер на 12 147 хил. лв., което изменение измерено в проценти е увеличение от 18,63%.

В. Нетните активи (собствения капитал) на „Ново Стъкло“ ЕАД по години са както следва: към 31.12.2012г. са на обща стойност 19 402 хил. лв.; към 31.12.2016г. са на обща стойност 175 хил. лв.

При сравнение на данните към 31.12.2012г. и към 31.12.2016г. се установява намаление в стойността на Пасивите в размер на 19 227 хил. лв., което изменение измерено в проценти е увеличение от 99%.

В обобщение, ВЛ дава заключение, че за периода от 31.12.2012г. до 31.12.2016 г. нетните активи на „Ново Стъкло“ ЕАД намаляват почти изцяло.

Отговор по Задача 3:

ВЛ посочва, че за целите на анализа, е използван приложения по делото в превод одитиран финансов отчет на Ivaglass Manufacturers Limited за 2017г. и приложена по делото Пазарна оценка към 31 юли 2013 г. (том I лист 240).

От заключението на ВЛ, се установява, че: от отчета на Ivaglass Manufacturers Limited към 31.12.2017г. (дата след продажбата на AVIK Glass Limited) се установява, че стойността на Нетните активи на Ivaglass Manufacturers Limited възлиза на минус 775 950 евро (*отрицателна стойност*). Тоест, към края на 2017г. Пасивите, Задълженията на разглежданото дружество надвишават стойността на неговите Активи и дружеството е декапитализирано, (Раздел Собствен капитал се отразява с отрицателна стойност в Баланса на дружеството). За сравнение, по приложена в делото пазарна оценка към 31.07.2013 г. нетната балансова стойност на Активите на Iva Glass Manufacturers Limited е 1 766 хил. евро (по счетоводни данни), а след извършената пазарна оценка на *Бизнеса* на Iva Glass Manufacturers Limited нетните активи на дружеството са в размер на 21 385 хил. евро (I лист 240).

По същество заключението на ВЛ по делото, изцяло кореспондира с установените факти от ревизиращите органи, обективирани в РД, съответно РА, като в производството по съдебен ред-не е спорна оценката на активите към 2013г., а е спорно наличието на обезценка, която е действителна или предвидена като изградена правна конструкция за отклонение от данъчно облагане-което е правен въпрос по съществуващото на делото.

По делото са представени и приети с административната преписка, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т.ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и връчвания в хода на ревизионното производство, поради което и при липса на оспорвания в тази насока, не се констатира основания за незаконосъобразност на РА на това основание.

При така установената фактическа обстановка Административен съд София-град, в настоящия състав достигна до следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, в частта, която е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е *неоснователна*.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че Ревизионен акт /РА/ №29002923006384-091-

001 от 09.12.2024 г., издаден от О. К. М. - орган, възложил ревизията и К. Е. Г. - ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че не се оспорват констатациите на ревизиращите органи и установяванията в хода на ревизионното и съдебното производство. Т.е. не е налице спор по фактите. Фактическите констатации в хода на ревизионното производство, са установени и от заключението на ВЛ по приетата Съдебна оценителна експертиза. Спорът по същество се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка със законосъобразността на извършеното преквалифициране от приходните органи, на счетоводни разходи за дружеството за 2017г. в размер на 41 375 424.55 лв. от данъчна временна разлика по чл.34, ал.1 изр. първо от ЗКПО, в данъчна постоянна разлика на основание чл.16, ал.1 от ЗКПО.

Предметът на настоящия спор не касае фактически констатации по ревизионния акт. Спорът е правен и се отнася до тълкуването и прилагането на ЗКПО, във връзка с изводите на ревизиращите органи за това, че отчетените счетоводни разходи, като временни разлики, в действителност са такива постоянни разлики по смисъла на чл.16 от ЗКПО.

Същевременно както в административното производство, така и в съдебното, Жалбоподателят поддържа становището си, че съществено се нарушават административно- производствените правила, тъй като се преразглеждат действия и сделки, осъществени извън периода на ревизията и извън определения в чл. 109, ал. 1 от ДОПК петгодишен срок за установяване на задължения за данъци.

Съдът намира, че в производството не се констатира нарушение на чл.109, ал.1 от ДОПК и РА, в оспорената част, не е незаконосъобразен на това основание. Това е така по следните съображения:

Няма спор, че разходът за обезценка е свързан с придобиване на капитала на АЙВАГЛАС за сумата от 41 826 хил. лв. през 2013г. този факт е безспорно установен и от заключението на ВЛ по СОЕ, приета в хода на съдебното производство. Няма спор и досежно факта, че с протокол на Съвета на директорите на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД от 21.12.2016г. е взето решение, с което на основание чл. 239, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/ и чл. 114а, ал. 2 и 3 и чл. 114, ал. 3 от Закона за публичното предлагане на ценни книжа /ЗППЦК/, е одобрена сделка по преобразуване на дъщерното дружество АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л. чрез учредяване на ново дружество А. ГЛАС Л. Установено е и , че на 19.01.2017г. от АЙВАГЛАС до Съвета на директорите на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД е постъпило искане за одобрение на сделка по реструктуриране чрез продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л. Дъщерното

дружество желае да пристъпи към прехвърляне на 100% от своето участие в А. ГЛАС Л. на свързаното дружество Я. ХОЛДИНГС О. Лгд. Конкретно, дъщерното дружество и купувачът желаят да сключат договор за покупко- продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л. срещу цена от 21 152 516,77 евро.

Установено е , че разходът за обезценка в размер на 41 375 424,55 лв. е отчетен през 2017 г. Извършеното преобразуване чрез отделяне през 2016 г. не е обусловило отчитането на такава, тъй като доколкото АЙВАГЛАС към този момент е 100% собственик на капитала на новообразуваното дружество А. ГЛАС Л., което притежава акциите на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД, то и „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД косвено е продължавало да бъде собственик на капитала на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД. Тоест макар и сделката, която е обусловила отчитането на разход от обезценка през 2017г., да е предхождана от такива в предходни години, конкретната стопанска операция, довела до възникване на разхода, както и счетоводното отчитане на същия, се е състояло през 2017г., която е в обхвата на процесната ревизия. Забраната на чл. 109 от ДОПК не е нарушена, тъй като процесното ревизионно производство е започнало с връчване на ЗВР №Р-29002923006384-020-001/31.10.2023 г. по електронен път на 07.11.2023г., т.е. преди изтичане на 5-годишния срок по чл. 109 от ДОПК за възлагане на ревизия за задълженията за корпоративен данък на дружеството за 2017 г. на 01.01.2024 г. С процесния акт се регулира за данъчни цели финансовият резултат за 2017г., в който именно отражение намират описаните по-горе факти, както съгласно взетите от жалбоподателя операции и извършеното преобразуване в увеличение на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО с данъчна временна разлика, така и с оглед изводите на ревизиращия екип за преквалифициране на тази разлика в постоянна. В този смисъл не са допуснати съществени процесуални нарушения при възлагането на процесното производство и възраженията в тази насока са неоснователни.

По съществуващото на спора:

Органите по приходите са приели, че преобразуването на АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л. чрез учредяване на ново дружество А. ГЛАС Л., което става собственик на капитала на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД и последващото прехвърляне собствеността на А. ГЛАС Л. на Я. не е продиктувано от валидни търговски съображения. Посочено е, че чрез тази поредица от сделки, за които дава съгласие Съветът на директорите на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД, водят до отклонение от данъчно облагане и на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО разходът от обезценка на инвестицията се преквалифицира в постоянна данъчна разлика.

Не е спорен фактът, че извършеното през 2016 г. преобразуване на АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л. е част от мащабно преобразуване на бизнеса на групата с цел да се обособи производствената дейност на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД, което произвежда домакинско стъкло, от продавания бизнес за опаковъчно стъкло. Спорът е дали така извършеното реструктуриране е осъществено с постигане на реални търговски и стопански цели или е осъществено, като създадена правна конструкция, която има за цел и постига отклонение от данъчно облагане.

Видно от описаната по-горе фактическата обстановка, сделките са сключени при такива условия, че освен, че водят до изключване на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД от ГЛАСТАНК Г., се създават предпоставки през 2017 г. ревизираното лице фактически да декларира разход в размер на 41 375 424,5 5 лв. от обезценка на инвестицията си с характер на данъчна временна разлика по смисъла на ЗКПО /арг. от чл. 34, ал. 1 във връзка с **чл. 35** от ЗКПО/.

Същевременно приходът от продажбата на първоначалната инвестиция на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД в АЙВАГЛАС, не се реализира от ревизираното лице. АЙВАГЛАС се превръща в неактивно холдингово дружество, чиято стойност на нетните активи е по-ниска от балансовата стойност на инвестицията, респективно води до това „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД да приеме, че не очаква да възстанови стойността на инвестицията си и да признае загуба от обезценка в размер на 41 376 хил. лв. Не може да се приеме, че въпросното преобразуване и прехвърляне собствеността на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД чрез сделка между АЙВАГЛАС и Я. е продиктувано от валидни търговски съображения - крайният собственик /майка/ да продаде дружествата, произвеждащи опаковъчно стъкло. Това е така, тъй като този резултат е могъл да се постигне, но без да възникват основания за отчитане на разход в размер на 41 375 424,55 лв. от обезценка на инвестицията, а именно чрез продажба на капитала на АЙВАГЛАС.

Безспорно е установено, че при преобразуването на АЙВАГЛАС посредством прехвърляне на част от активи и пасиви към новоучредено дружество А. ГЛАС Л., в замяна на акции в капитала на последното към новоучреденото се прехвърля инвестицията в размер на 100% от акционерния капитал на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД с балансова стойност в размер на 14 300 000,00 евро, както и вземания по заеми от „НОВО СЪКЛО“ ЕАД в размер на 15 710 224,00 евро. По този начин единственият актив на АЙВАГЛАС, който би генерирал приходи за него, респективно за ревизираното дружество, се прехвърля на нарочно образувано дружество. Нещо повече, преобразуването се извършва с изричната цел приемащото дружество А. ГЛАС Л. да бъде продадено от АЙВАГЛАС. Тоест още към датата на Искането за преобразуване и взетото решение за преобразуване- 21.12.2016г., е ясно, че приходите от продажбата на „НОВО СЪКЛО“ ЕАД ще останат в кипърското дружество, въпреки че разходът за придобиването му е поет от „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД. Нещо повече, съгласно ГФО на АЙВАГЛАС, то е с отрицателни счетоводни финансови резултати за 2017 г. - 148 537,00 евро и за 2016 г. 735 657,00 евро. Този факт- безспорно се потвърждава и от заключението на ВЛ по приетата СОЕ по делото. Предвид това фактът, че то ще признае в своя счетоводен баланс печалба от продажба на инвестицията в размер на 1 491 997,77 евро, която представлява разликата между стойността на инвестицията и получената цена, не води до положителен ефект за „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД.

Въз основа на установените факти, съдът изцяло споделя изводите на ревизиращите органи, че в процесния случай се касае за изградена правна конструкция, като чрез осъществяването на правни сделки и продажби, се преследва и постига отклонение от данъчно облагане с факта на разрешената продажба от ревизираното лице и осъществяването на такива. Правилно ревизиращите органи са съобразили чл. 6, ал. 1 от Директива /ЕС/2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар, която предвижда, че „за целите на изчисляването на дължимия корпоративен данък дадена държава членка не взема предвид договореност или поредица от договорености, които предвид всички относими факти и обстоятелства са привидни, тъй като са били въведени с основната цел или с : една от основните цели да бъде получено данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на приложимото данъчно законодателство. Така съгласно решение по дело С-126/10, чл. 11, §1, б. „а“ от Директива 90/434/ЕИО следва да се тълкува в смисъл, че в случай на сделка по сливане

на две дружества от същата група, обстоятелството, че към датата на сделката по сливане придобитото дружество не извършва никаква дейност, не притежава никакви финансови участия и прехвърля на придобиващото дружество само данъчни загуби в голям размер и с неопределен произход, може да представлява презумпция, че тази сделка не е осъществена от „валидни търговски съображения“ по смисъла на тази разпоредба, макар да има положителен ефект с оглед на икономията от структурни разходи за тази група.

Аналогично на гореизложеното, фактите по настоящия случай сочат, че извършеното преструктуриране не е по валидни търговски съображения. Това с така, тъй като наред с легитимната цел за отделяне на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД от групата на ГЛАСТАНК ТРУП, начинът на преструктуриране е извършен изключително и само за да се създаде възможност сделката по прехвърляне собствеността на капитала на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД да се реализира без участието на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД. То да остане собственик на дружество, което не извършва никаква дейност, няма никакви финансови участия и същевременно да запази задължението си по договора за заем към Я., от което е придобило собствеността върху акциите на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД чрез инвестиция в капитала на АЙВАГЛАС, въпреки че именно ОС е и новият собственик на капитала на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД.

На второ място, в решение по дело С-196/04 г. СЕС приема, че когато чуждестранното контролирано дружество представлява една фиктивна структура, която не извършва действителна икономическа дейност на територията на държавата-членка на прием, създаването на това дружество би следвало да се счита като характеризиращо изцяло изкуствен монтаж. В т. 100 от Решение на СЕС по съединени дела С-116/16 и С-117/16 също се сочи, че може да се смята за изкуствена договореност група от дружества, която не е създадена по съображения, отразяващи икономическата реалност и има чисто формална структура. В случая, както бе посочено по-горе, одобрението на сделка по преобразуване на дъщерното дружество АЙВАГЛАС, чрез отделяне на ново дружество А. ГЛАС Л. е от 21.12.2016г. Месец по-късно, на 24.01.2017г. е одобрена сделка за преструктуриране на дъщерното дружество АЙВАГЛАС, чрез продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л. на Я.. А. ГЛАС Л. не осъществява никаква дейност между датата на учредяването му и датата на прехвърляне на собствеността върху акциите му на Я.. Тоест създаването му говори за изцяло изкуствена правна конструкция, насочена към създаване на условия приходът от прехвърляне правото на собственост върху капитала на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД да не може да се отчете от „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД, което е направило инвестицията в него и което продължава да отчита разход във връзка със същата, тъй като задължението към предходния продавач и настоящ купувач - Я. е трансформирано в задължение за заем с годишна лиха от 8,5%.

Следва да се отбележи, и това е съществено по отношение на нормата на чл.34 от ЗКПО, че в настоящото производство, е безспорно, че ревизираното дружество не е извършило и не разполага с пазарна оценка на актива- който по своето съдържание представлява собственост—акции/дялове притежавани в друго дружество, преди или към датата на обезценката, нито с писмен документ за тест за обезценка на инвестицията в АЙВАГЛАС. Причините за създаването на А. ГЛАС Л. са изброени в подаденото до Съвета на директорите на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД искане за одобрение на преструктурирането, което по своя характер не е оценка на актива и степента на обезценяване и в действителност, даденото съгласие-по същество е отказ от

направената инвестиция, поради което и на това основание-не може да се претендира разходите по първоначалното придобиване на собствеността, да са разход по смисъла на чл.34 от ЗКПО. Заключениеето на ВЛ, установява по безспорен начин размера на инвестицията към 2013г. Установено е от заключениеето на ВЛ , че при сравнение на данните към 31.12.2012г. и към 31.12.2016г. се установява намаление в стойността на Пасивите в размер на 19 227 хил. лв., което изменение измерено в проценти е увеличение от 99%, за основния актив-притежаваното „Ново Стъкло“ ЕАД от Ivaglass Manufactures Limited. Същевременно е безспорно установено по делото от заключениеето на ВЛ, че: от отчета на Ivaglass Manufacturers Limited към 31.12.2017г. (дата след продажбата на AVIK Glass Limited) се установява, че стойността на Нетните активи на Ivaglass Manufacturers Limited възлиза на минус 775 950 евро (*отрицателна стойност*). Тоест, към края на 2017г. Пасивите, Задълженията на разглежданото дружество надвишават стойността на неговите Активи и дружеството е декапитализирано. От тези данни и доказателства, по делото, безспорно се установява, че към датата на даване на решението-за продажба, с протокол на Съвета на директорите на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД от 21.12.2016г. на основание чл. 239, ал. 1 от *Търговския закон /ТЗ/* и чл. 114а, ал. 2 и 3 и чл. 114, ал. 3 от *Закона за публичното предлагане на целни книжа /ЗППК/*, е одобрена сделка по преобразуване на дъщерното дружество АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л.. чрез учредяване на ново дружество А. ГЛАС Л., както и последващите осъществени сделки и продажби, са осъществени без наличие на пазарна оценка за активите-дялове и акции, като факта, че е дадено разрешение по искане от 19.01.2017г. от АЙВАГЛАС до Съвета на директорите на „ДРУЖБА СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД е постъпило искане за одобрение на сделка по реструктуриране чрез продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л.. Дъщерното дружество желае да пристъпи към прехвърляне на 100% от своето участие в А. ГЛАС Л. на свързаното дружество Я. ХОЛДИНГС О. Лгд. Конкретно, дъщерното дружество и купувачът желаят да сключат договор за покупко- продажба на акциите от капитала на А. ГЛАС Л. срещу цена от *21 152 516,77 евро*. Купувачът притежава 100% от капитала на ГЛАСТАНК Б.В., дружество което притежава 100% от капитала на Г. Л., а последното притежава 100% от капитала на БАРЕК О. Л.. Г. Л. и БАРЕК О. Л. са мажоритарни акционери на „Д. СЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ, само потвърждава факта, че цената по тази последваща сделка, а именно *21 152 516,77 евро*, *опровергава сама по себе си факта, че предходните преобразувани дружества, нямат инвестиционна и капиталова стойност, а всъщност са в следствие предмет на разпоредителни сделки на значителна стойност и всъщност приблизителна до началната инвестиция от 2013г. и сумата на временните разлики по чл.34 от 2017г., декларирани от Жалбоподателя.*

Правилно приходните органи са посочили, че съгласно §8 от М. 36 „Обезценка на активи“, който е приложим при обезценка на инвестиции в дъщерни дружества, предприятията следва да оценяват към края на всеки отчетен период дали съществуват признаци, че даден актив е обезценен и ако има такива признаци да правят приблизителна оценка на възстановимата стойност на актива. В § 12 е даден неизчерпателен списък на признаците, които следва да се вземат предвид, за да се прецени дали даден актив е обезценен. Те се делят условно на външни и вътрешни източници на информация. Така в т. „г“ на §12 като критерий за обезценка е посочено обстоятелството, че балансовата стойност на нетните активи на отчитащото се

предприятие е по-висока от неговата пазарна капитализация, респективно съгласно ! 5 : т.: 1ж“ такъв критерий е наличието на вътрешнофирмена отчетност, която показва, че икономическите резултати от ползването на актива са или се очаква да бъдат по-ниски от очакваните.

В този смисъл и с оглед посочените по-горе данни от ГФО на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, то ако промяната в съотношението между общата стойност на активите на дружеството и на неговите пасиви е основание за обезценка на инвестицията, тези факти са били налични още към 31.12.2015г., като е безспорно установено, че към този момент, разход за обезценка не е отчетен от страна на „ДРУЖБА СТЪКЛАРСКИ ЗАВОДИ“ АД. Важното в случая, обаче е също, че самата обезценка на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, не е основание за обезценка на разходите на жалбоподателя в АЙВАГЛАС МАНЮФЕКЧЪРЪРС Л.. Жалбоподателят не е собственик пряко или косвено на капитала на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, то обективно е невъзможно обезценката да е проекция на намалената стойност на акциите на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД. Той не е собственик на финансов актив, който да обезценява. Следователно необосновано и некореспондиращо с прилаганата от самия жалбоподател счетоводна политика е твърдението, че разходът за обезценка в размер на 41 375 424,55 лв. е следствие на намаляване на пазарната стойност на акциите на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД.

Отделно от това, едно подобно твърдение не намира опора във факта, че през м. 12.2016 г. при преобразуването на АЙВАГЛАС посредством прехвърляне на част от активите и пасивите му към новоучредено дружество, включително и инвестицията в размер на 100% от акционерния капитал на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД България, се посочва, че нетните активи на приемащото дружество А. ГЛАС Л. възлизат на 19 659 519,00 евро. Нещо повече, сделката през м. 01.2017 г. за продажба на акциите в А. ГЛАС Л. на Я., чрез която се прехвърля собствеността върху акциите на „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, се реализира на цена от 21 152 516,77 евро. Същата се отличава несъществено от цената на сделката през 2013 г. /21 385 294,00 евро/. Доколкото в крайна сметка и двете сделки водят до прехвърляне на собствеността върху „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД, липсата на съществена разлика в определената цена, по която се реализират, опровергава твърдението за съществено намаляване на стойността на акциите в „НОВО СТЪКЛО“ ЕАД като причина за отчитане на разход за обезценка.

Същевременно, доколкото направеното предложение за преквалифициране на данъчната временна разлика в постоянна такава е на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, а в същия е закрепено общо правило за борба със злоупотребите, по смисъла на което, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане, то намирам че изследваната практика е релевантна.

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка

от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Ревизираното лице. – изобщо няма оценка на актива, по смисъла на §1, т. 14 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО „пазарна цена“ е цената по смисъла на §1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

С оглед гореизложеното съдът прави извод, че законосъобразно е извършено преквалифициране на преобразуване с основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО на счетоводния финансов резултат в увеличение със сумата в размер на 41 375 424,55 лв., като вместо релевираното от жалбоподателя правно основание, представляващо данъчна временна разлика, е прието, че е налице основание по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, която разлика е с постоянен характер.

Изводите на ревизиращите органи са правилни и обосновани.

Съгласно данните по делото и доказателствата, съдът приема за правилен извода за изградена конструкция с цел отклоняване от данъчно облагане и преследване на данъчно предимство, като отклонение от данъчно облагане, съгласно мотивите на дело С-255/02 /X. (Halifax)/, по отношение на удостоверените сделки, като съгласно мотивите на същото, за да е налице данъчна измама и данъчно предимство, постигащо отклонение на данъчно облагане, следва да е установено, че за всички участници в конкретните документирани сделки, е доказано *намерение* за създаването и използването на документите /договори, счетоводно отчитане/, с цел *заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство*, като същевременно тези сделки не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава симулативна конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито безспорно са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела С-354/03 /Оптиген (Optigen)/, С-355/02 /Фулкрум/ (Fulcrum)/ и С- 484/03 /Б. Х. С. (Bond Haus S.)/. В процесния случай е безспорно установено, че както жалбоподателя, така и всички юридически лица, които са в групата, са свързани лица, въз основа на притежавани акции и/или дялове, по силата на което всяко едно осъществява контрол или е контролирано от дружество-майка. В тази хипотеза, по отношение на осъществяваните между тях сделки /в този случай и решения за продажба на дружества и/или активи или трансформация на дружества/, следва да бъде по безспорен и категоричен начин установена действително преследвана търговска и икономическа цел, която в хода на производството не се доказва, като противопоставима на изводите на приходните органи за изградена правна конструкция, която постига данъчно предимство. В хода на съдебното производство, с оглед доказателствената тежест, която носи – жалбоподателят не успя да опровергае по никакъв начин установените от ревизиращите органи факти, които не са и спорни. Не успя чрез насрещно доказване да опровергае и изводите на приходната администрация, поради което и с оглед фактите по делото, същите съобразно приложимия закон, са правилни и законосъобразни.

Въз основа на изложеното, оспореният РА, като законосъобразен, в оспорената част, съответен на процесуалния и материален закон, следва за бъде оставен в сила, в оспорената му част, като се остави без уважение- подадената жалба.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от процесуалния представител на

ответника за заплащане на юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство, съдът, като съобрази че в оспорваната част на РА ,не е налице материален интерес, определя същото в размер на 511, 29 евро, съгласно Наредба 1/2016 в актуалната и редакция.

Мотивиран от изложеното, Административен съд София – град, Първо отделение, 63–ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ Жалбата на „БИЕЙ ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ №29002923006384-091-001 от 09.12.2024 г., издаден от О. К. М. - орган, възложил ревизията и К. Е. Г. - ръководител на ревизията, *в частта* изменена с Решение № 446/30.04.2025г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С., при ЦУ на НАП, с която се изменя установения с РА финансов резултат за 2017 г. данъчна печалба в размер 35 551 894.83 лв. и корпоративен данък 3 555 189.48 лв. след извършено увеличение на основание чл. 77 от ЗКПО в размер 644 898.83 лв. намаление на декларираното увеличение на основание чл. 34, ал. 1 от ЗКПО с 41 375 424.55 лв. и увеличение на основание чл. 16 от ЗКПО в размер 41 375 424.55 лв. и е определена данъчна печалба 34 906 996.00 лв. след намаление на декларираното увеличение на основание чл. 34. ал. 1 от ЗКПО с 41 375 424,55 лв. и увеличение на основание чл. 16 от ЗКПО в размер 41 375 424.55 лв., *конкретно по отношение на извършеното преквалифициране на счетоводни разходи за дружеството за 2017г.*, в размер на 41 375 424.55 лв. от данъчна временна разлика по чл.34, ал.1 изр. първо от ЗКПО, в данъчна постоянна разлика на основание чл.16, ал.1 от ЗКПО, *като недоказано и неоснователно.*

ОСЪЖДА „Б. ГЛАС БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на Национална Агенция за приходите Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., сумата от 511, 29 евро, *представляваща съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение.*

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: