

РЕШЕНИЕ

№ 1454

гр. София, 13.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав, в
публично заседание на 19.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ася Тодорова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разглежда дело номер **10684**
по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе
предвид следното:

Производството по делото е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], 7-ми километър, ЗИТ, II корпус, 3 етаж, представлявано от Управителя Т. Р. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-32003225001106-091-001 от 17.06.2025 г., издаден от Й. Д. М., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Х. Б. И., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (Дирекция ОДОП С.) при Централно управление на Национална агенция за приходите № 1054 от 25.08.2025 г., с който на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД са определени допълнителни задължения за окончателен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) върху хазартни съоръжения за периода от 01.01.2024 г. до 31.03.2024 г. в размер на 31 200 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 4 787,99 лева. В жалбата се излагат съображения за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречието му с материалния данъчен закон. Сочи се, че разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО изисква наличие на две кумулативни изисквания, а именно – игралното оборудване като бройки, съответно игрални места към тях да са вписани в издаденото актуално удостоверение за лиценз, относимо към съответното тримесечие и едновременно с това същите да се експлоатирани в същото тримесечие. В конкретния случай не е предмет на спор между страните, че 39 броя игрални автомати присъстват в дневните отчети за ревизирания период от 01.01.2024 г. до датата на фактическата промяна с получаване на новия лиценз, но през целия период същите са

неработещи, не са работили и не са формирали никакъв приход за цялото тримесечие, като това се констатира по безспорен начин от показанията на електронните броячи, които са вписани в дневните отчети за първото тримесечие на 2024 г., като дневните отчети са официални финансови документи за счетоводната отчетност за видовете хазартни игри. Сочи се, че съгласно буквалното тълкуване на разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО, в сила от 01.01.2007 г., дължимостта на данъка е свързана с действително експлоатиране на игралните автомати и данък се дължи единствено и само за работещо съоръжение в „действие“ или експлоатация, т.е. само за вписаните и експлоатирани съоръжения. Иска се от съда да отмени оспорения ревизионен акт.

В съдебно заседание, оспорващото дружеството, чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен адвокат, поддържа жалбата по изложените в същата съоръжения. Претендира присъждане на разноски съгласно списък, който представя.

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП С., в съдебно заседание, чрез процесуален представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата. Изразява становище, с което поддържа констатациите и правните доводи в оспорения ревизионен акт (РА) по мотиви, изложени в потвърдителното решение на Директор на Дирекция ОДОП С.. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-32003225001106-020-001/10.03.2025 г., издадена от Й. Д. М., на длъжност Началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП СДО, връчена на ревизираното лице по електронен път на 17.03.2025 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 19 от делото, е възложено извършване на ревизия на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД за установяване на задълженията на дружеството за окончателен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) върху хазартни съоръжения за данъчен период 01.01.2024 г. – 31.03.2024 г. от органи по приходите Х. Б. И., на длъжност Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и А. Д. И., на длъжност Главен инспектор по приходите, в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР. В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното лице са извършени редица процесуални действия, които подробно са описани в констативната част на изготвения ревизионен доклад (РД), неразделна част от ревизионния акт (РА) по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗД), в отговор на което са представени изискваните счетоводни, търговски и други документи, описани подробно в констативната част на РД. С протокол № Р-32003225001106-ППД-001/09.05.2025 г. са присъединени документи и доказателства от предходна проверка за установяване спазването на изискванията на Закона за хазарта (ЗХ), приключила с протокол № П-32003224137876-073-001/04.03.2025 г.

За резултатите от ревизионното производство е съставен ревизионен доклад (РД) № Р-32003225001106-092-001 от 21.05.2025 г., връчен по електронен път на ревизираното лице на 23.05.2024 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 35 от делото. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт (РА) № Р-32003225001106-091-001 от 17.06.2025 г., издаден от Й. Д. М., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Х. Б. И., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, връчен по електронен път

на ревизираното лице на 18.06.2025 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 45 от делото.

Издаденият на оспорващото дружество Ревизионен акт (РА) № Р-32003225001106-091-001 от 17.06.2025 г. е обжалван по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. С Решение № 1054 от 25.08.2025 г. Директорът на Дирекция ОДОП С. е потвърдил РА. Решението е съобщено на ревизираното лице на 27.08.2025 г. видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 14 от делото. Жалбата, във връзка с която е образувано настоящото производство, е подадена чрез Директора на Дирекция ОДОП С. до Административен съд София-град на 09.09.2025 г.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу издадения на дружеството ревизионен акт, потвърден от Директора на Дирекция ОДОП С., от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. Решението е издадено от Директора на Дирекция ОДОП С. и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Оспореният ревизионен акт е валиден, издаден от компетентни органи, след провеждане на ревизионно производство, възложено от оправомощен за това орган по приходите (Заповед № 001 от 02.01.2024 г. на Директор на ТД на НАП, СДО и Заповед № РД-01-1/02.01.2024 г. на Директора на ТД на НАП С. (л. 15 – л. 16 от делото), при спазване на съответните процедурни правила. Ревизионният акт, видно от материалите по административната преписка, е подписан с квалифицирани електронни подписи по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Електронният подпис е приравнен на саморъчен съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните. Удостоверението за електронен подпис е законово признато за еквивалент на саморъчен подпис за лицата, които притежават такова удостоверение. От представените по делото удостоверения е видно, че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. В тази връзка се установява, че оспореният ревизионен акт е подписан с електронен подпис от лицата, посочени като негови издатели, с КЕП и в периода на действие на удостоверението. Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения за окончателен по ЗКПО върху хазартни съоръжения и съответните лихви за забава за периода и на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от РА (чл. 120, ал. 2 от ДОПК), а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизията акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили

преписката с необходимите, според тях, доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на оспорващото дружество обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА, и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на административното производство по издаване и оспорване по административен ред на процесния ревизионен акт.

При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са установили, че ревизираното лице „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД извършва дейност по организиране на хазартни игри с игрални автомати и игрални зали, дружеството е вписано в регистър на организаторите на хазартни игри към НАП и на основание чл. 34, ал. 1 от Закона за хазарта (ЗХ) има удостоверения за издаден лиценз за организиране на хазартни игри, подробно описани на стр. 7 – 14 от РД, като дейността се извършва в 17 игрални зали в различни градове.

Установено е в хода на ревизионното производство, че съгласно подадена декларация за данъка върху хазартната дейност по чл. 246 от ЗКПО с вх. № 3200243041647/12.04.2024 г. „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД за първото тримесечие на 2024 г. е декларирало наличие на 421 игрални автомата, за всеки от които дължимият данък е в размер на 800,00 лева или общо задължения за окончателен данък по ЗКПО за хазартни съоръжения в размер на 336 800,00 лева, платени в законоустановения срок.

Констатирано е от органите по приходите в хода на ревизионното производство, че заявените в декларацията на дружеството игрални автомати са с 39 броя по-малко от тези, описани в издадените на дружеството лицензи (460 броя).

От „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД са представени 11 искания за извършване на промени в издаден лиценз по чл. 38 от ЗХ, подадени в периода от 04.01.2024 г. до 08.01.2024 г. Исканията за промени в броя на оборудването (подробно описани на стр. 14 – стр. 17 от РД) се отнасят за зали и игрални автомати на дружеството, както следва: в [населено място] (от 19 на 17 броя), в [населено място] (от 29 на 25 броя), в [населено място] (от 34 на 28 броя), в [населено място] (от 20 на 16 броя), в [населено място] (от 35 на 30 броя), в [населено място], [улица] (от 31 на 27 броя), в [населено място], [улица] (от 22 на 21 броя), в [населено място], [улица] (от 27 на 24 броя), в [населено място], [улица] (от 30 на 26 броя), в [населено място] (от 24 на 22 броя), в [населено място] (от 24 на 22 броя). Към всяко от исканията са приложени копия от протоколи за сервиз и поддръжка на игрално оборудване, издадени в периода от 22.12.2023 г. до 30.12.2023 г., в които са описани идентификационните номера на конкретните автомати, както и, че невъзможността повредата да бъде отстранена на място е наложила транспортирането им до стационарен сервиз за ремонт, представени са приемо-предавателни протоколи за предаване на игрални автомати (в периода от 22.12.2023 г. до 30.12.2023 г.), с които игралните съоръжения, индивидуализирани с идентификационни данни, са предадени на дружеството, извършващо срвизна поддръжка „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД за установяване на повреда в стационарен сервиз, списъци на игралното оборудване, което ще бъде намалено, списъци на игрално оборудване и/или джакпот системи, игралния софтуер и други, които ще продължат да бъдат експлоатирани

от дружеството (ще бъдат в експлоатация).

Установено е в хода на настоящото ревизионно производство, както и в хода на извършена насрещна проверка на „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД, че 39 повредени игрални автомата са му предадени за поправка и не са върнати на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД поради невъзможност да бъдат поправени. „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД е представило списък на всички игрални автомати, които са били върнати за поправка или подмяна от „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД, от който се установява, че в периода от 22.12.2023 г. до 31.12.2023 г. на „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД са предадени 39 броя игрални автомати, които не са върнати на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД и договорите за ползване на същите са прекратени. Както от „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД, така и от „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД са представени договор за наем на игрални съоръжения от 01.05.2016 г., подписан между „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД (наемодател) и „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД (наемател), към който са представени анекси за промяна на игралните автомати от 2016 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. Към договора за наем са представени 5 анекса, подписани в периода от 22.12.2023 г. до 30.12.2023 г., ведно с приемо-предавателни протоколи към тях, в които е посочено, че поради техническа невъзможност да бъде отстранена повреда страните се съгласяват да бъде прекратен договорът за наем по отношение на посочените игрални автомати; представени са 7 договора за финансов лизинг на игрални автомати, подписани между „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД (лизингодател) и „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД (лизингополучател) и 5 допълнителни споразумения за прекратяване на посочените договори за лизинг на посочените игрални автомати, подписани в периода от 23.12.2023 г. до 30.12.2023 г. с приложени към тях приемо-предавателни протоколи, съгласно които страните прекратяват сключените договори за лизинг поради невъзможност за своевременно отстраняване на повреда на посочените игрални автомати поради липса на резервни части, считано от 01.01.2024 г. На стр. 14 – стр. 22 от РД подробно са описани представените договори, анекси, споразумения, приемо-предавателни протоколи относно игралните зали, експлоатирани от дружеството и процесните 39 броя игрални автомати, които представляват разликата между декларираните от дружеството и посочените в издадените лицензи игрални автомати, във връзка с които със сега оспорения РА на дружеството са установени допълнителни задължения за окончателен данък по ЗКПО за хазартни съоръжения.

В табличен вид на стр. 22 – 23 от РД са описани подробно новоиздадените удостоверения на дружеството за единадесетте отделни обекта, в които е намален броят на игралното оборудване с общо 39 автомата, връчени на дружеството в периода от 16.02.2024 г. до 12.03.2024 г.

Във връзка с горепосочените констатации органите по приходите са достигнали до извод, че дружеството е нарушило разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО. Взето е предвид, че съгласно чл. 4, ал. 1 от Наредбата за общите задължителни игрални условия и правила за видовете хазартни игри, за които се издават лицензи (НОЗИУПВХИКИЛ) в игралната зала се използват игрални автомати, които съответстват по брой, наименование, тип, версия, производител, идентификационен номер, брой игрални места и вид на залога на вписаните в издаденото на организатора удостоверение по чл. 34 от ЗХ и „се инсталират за ползване“ или „се деинсталират“ във/от залата в срок до 7 дни след получаването на удостоверението. Прието е, че в контекста на разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО за „експлоатирано“ се счита оборудването от момента на неговото инсталиране за експлоатация. Органите по приходите са приели, че промяна на размера на дължимия данък настъпва през тримесечието, за което са налице валидно издадени удостоверения за лицензи, в които е отразен намаленият брой игрални автомати. Във връзка с горното с оспорения РА на дружеството са определени допълнителни задължения за окончателен данък по ЗКПО върху хазартни съоръжения за първото тримесечие на 2024 г. за 39 броя игрални автомати, за всеки от

които дължими по 800,00 лева или общо в размер на 31 200,00 лева ведно със съответните лихви за забава. Органите по приходите са формулирали извод, че съгласно чл. 245, ал. 3 от ЗКПО когато в рамките на тримесечието е издадено или отнето разрешението за организиране на хазартни игри със съответното съоръжение, данък не се дължи единствено за тримесечията преди издаване или след отнемане на лиценза за организиране на хазартни игри с игралното оборудване. Отбелязано е, че в закона не е предвидена възможност за коригиране на размера на задължението поради настъпване на последващи обстоятелства като намаляване на броя на работещите автомати в залата след началото на съответния тримесечен период. Счетено е, че това произтича от естеството на данъка по чл. 242 от ЗКПО като окончателен данък.

Директорът на Дирекция ОДОП е възприел и потвърдил изцяло изводите на органите по приходите в оспорения РА. Прието е, че между страните не съществува спор от фактическа страна по отношение на релевантните факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения, спори се единствено относно тълкуването и приложението на материалния данъчен закон ЗКПО, тъй като допълнително определените задължения за окончателен данък по ЗКПО върху хазартни съоръжения за първото тримесечие на 2024 г. са вследствие на установената от органите по приходите разлика между игралните съоръжения, за които е деклариран и платен дължимият окончателен данък от „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД (421 броя по 800,00 лв.) и числеността им (460 броя) във валидните към датата на подаване на декларацията удостоверения за издадени лицензи, посредством които дружеството е организирано и провеждало хазартни игри в игралните си зали. Посочено е, че по силата на чл. 4, ал. 1 от НОЗИУПВХИКИЛ в игралната зала се използват единствено вписаните в удостоверение игрални автомати, които се инсталират/деинсталират в срок до 7 дни след получаване на това удостоверение. Разпоредбата допълва съдържанието на удостоверението за издаден лиценз по отношение на вписаното в него игрално оборудване, както и процедурата и срока за инсталиране/деинсталиране в обекта, а съответно и момента, от който игралното оборудване започва да се експлоатира, след като организаторът е получил новото си удостоверение с вписаната в него промяна. Във връзка с горното е формулиран извод, че конкретното разрешение е валидно, докато не бъде отнето или прекратено. В конкретния случай е прието, че единадесетте нови удостоверения, в които са вписани промените (конкретно намаляване броя на игралните автомати с общо 39) са издадени в периода от 16.02.2024 г. до 12.03.2024 г. и са следствие на подадени от жалбоподателя искания в периода от 04.01.2024 г. до 08.01.2024 г., в случая не се касае за ново разрешение, посредством което „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД да извършва организиране на хазартни игри, а само отразява поисканите от жалбоподателя промени, отнасящи се до намаляване броя на вписаните игрални съоръжения. До издаването на всяко следващо удостоверение за организиране на хазартни игри в сила е предходното такова, освен ако не е настъпил срокът на прекратяване на действие на същото. Във връзка с горното е формулиран извод, че данък за съответното тримесечие се дължи върху максималния брой игрални съоръжения, за които е налице издадено разрешение. След като в него се вписва броят на игралните автомати, то безспорно следва да бъде вписано и всяко тяхно изменение, доколкото броят им е от значение за определяне на размера на данъчното задължение. В случая за всички зали в страната, експлоатирани от оспорващото дружество, разрешенията са издадени след началото на съответния тримесечен период, за който се дължи окончателният данък. Следователно намаляването на броя на игралните съоръжения в рамките на тримесечието няма да окаже влияние върху размера на дължимия данък. В закона не е предвидена възможност за разделяне на задължението по броя на дните от тримесечието, през които е използван съответният игрален автомат или съоръжение. Няма законова рамка, позволяваща редуциране на

размера на задължението поради настъпване на последващи обстоятелства - в случая намаляване на броя на работещите автомати в залата след началото на съответния тримесечен период. Посочено е, че това произтича и от естеството на данъка по чл. 245, ал. 3 от ЗКПО като окончателен и неделим данък. В ал. 3 на същия член е указано, че в случаите, при които в рамките на тримесечието е издадено или отнето разрешението за организиране на хазартни игри със съответното съоръжение, данъкът се дължи в пълен размер. Съгласно ал. 2 от същата разпоредба данък не се дължи единствено за тримесечията преди издаване и след отнемане на разрешението за организиране на хазартни игри със съответното съоръжение. Промяната на размера на дължимия данък настъпва едва през тримесечието, за което е налице издадено разрешение, в което е отразен намаленият брой игрални автомати.

Съдът намира, че формираните в оспорения РА изводи са в противоречие както с установените от органите по приходите факти в хода на процесното ревизионното производство, така и с релевантните нормативни разпоредби.

В конкретния случай спор по фактите не е налице. Спорът е правен и е свързан с тълкуването и прилагането на материалния закон относно допълнително определените задължения на дружеството за окончателен данък по ЗКПО върху хазартни съоръжения за процесния период във връзка с организиране и провеждане на хазартни игри и броя на използваните игрални апарати, чиито брой е намалял след издаване на разрешението/удостоверението за издаден лиценз. По делото няма спор, че оспорващото дружество извършва дейност по организиране на хазартни игри с игрални автомати в игрални зали, както и, че същото за периода от 01.01.2024 г. до 31.03.2024 г. е осъществявало дейността си в посочените в РД 17 игрални зали с игрални автомати. Не се спори, че дружеството е вписано в Регистър на организаторите на хазартни игри към НАП и има издадени удостоверения за издаден лиценз за организиране на хазартни игри, подробно в РД са описани издадените, включително отказаните, прекратените, отнетите, променените лицензи за организиране на хазартни игри и за извършване на дейности по производство, разпространение и сервиз и по внос, разпространение и сервиз на игрално оборудване за периода от 01.01.2024 г. до 31.03.2024 г. Не се спори, че съгласно издадените на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД и валидни през първото тримесечие на 2024 г. лицензи броят на игралните автомати, с които дружеството разполага, е 460 броя. Не се спори, че за първото тримесечие на 2024 г. от „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД е подадена декларация за данъка върху хазартната дейност по чл. 246 от ЗКПО, в която са декларирани 421 броя игрални автомати, т.е. с 39 броя по-малко от посочения брой игрални автомати в действащите лицензи през първото тримесечие на 2024 г. Не е предмет на спор, че процесните 39 броя игрални автомати са предадени на „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД за поправка и не са върнати на „ПИРИН ТУРС“ ЕООД поради техническа невъзможност да бъде отстранена повредата, във връзка с което са прекратени сключените договори за ползване на същите игрални автомати. Както бе посочено и по-горе, представени са съответните приемо-предавателни протоколи и доказателства за прекратяване на договорите за наем/лизинг на процесните игрални автомати – анекси и приемо-предавателни протоколи от 22.12.2023 г., 23.12.2023 г., 26.12.2023 г., 28.12.2023 г. и 30.12.2023 г., с които поради техническа невъзможност да бъде отстранена повреда страните прекратяват сключения договор за наем по отношение на посочените игрални автомати, за които констатираните повреди не могат технически да бъдат отстранени; допълнителни споразумения и приемо-предавателни протоколи от 23.12.2023 г. и 30.12.2023 г., в които е договорено, че поради невъзможност за своевременно отстраняване на повреда поради липса на резервни части, считано от 01.01.2024 г. се прекратяват договорите за финансов лизинг за описаните игрални съоръжения. Т.е. не е предмет на спор между страните, че процесните игрални автомати (39 броя) са вписани в

издадените на дружеството удостоверения, но не са работили (не са експлоатирани от дружеството) през ревизирания период поради техническа неизправност, която не може да бъде отстранена, във връзка с която са предадени в стационарен сервиз и съответно върнати на „МЕДЖИК КОИН“ ЕООД след установяване на техническа невъзможност за отстраняване на установените повреди, като са прекратени договорите, на основание които същите са ползвани от ревизираното лице. Не е предмет на спор, че дружеството е направило искания за промяна на издадените лицензи, като новите удостоверения с вписан намален брой на игралните автомати (с процесните 39 броя) са издадени в периода от 01.01.2024 г. до 31.03.2024 г. Не е спорно между страните, че за процесния период жалбоподателят не е начислил и съответно не е внесъл данък върху хазартната дейност за процесните 39 броя игрални автомати. Във връзка с горното органите по приходите са приели, че проверяваното дружество е подало декларация за данъка върху хазартната дейност по чл. 246 от ЗКПО с общ брой игрални автомати в размер на 421 броя, като след извършен анализ на валидните за първото тримесечие на 2024 г. удостоверения за издаден лиценз се установява, че броят на игралните автомати в работещите 17 броя зали е общо в размер на 460 броя, което е с 39 броя по-малко от броя на игралните автомати, които са били валидни и през първото тримесечие на 2024 г. преди да се получат новите удостоверения в периода от 01.01.2024 г. до 31.03.2024 г. Т.е. спорът е относно дължимостта на данъка върху хазартните съоръжения за ревизирания период за 39-те броя игрални автомати, които не са работили (експлоатирани от дружеството) през процесния ревизиран период.

Съгласно разпоредбите на чл. 242, ал. 1 и чл. 244, т. 1 от ЗКПО хазартната дейност от игри с игрални автомати и игри в игрално казино се облага с данък върху хазартната дейност, който е окончателен и се определя за вписаните в удостоверението за издаден лиценз и експлоатирани автомати и съоръжения. Разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО е категорична, че данъкът се определя за вписаните в удостоверението за издаден лиценз и експлоатирани игрални автомати в игрална зала, съответно всяко игрално място от тях (т. 1); игрални маси и игрални автомати в игрално казино, съответно всяко игрално място от тях (т. 2). До 31.12.2006 г. хазартните дейности се облагат с косвен данък, какъвто е акцизът и правната уредба е в Закона за акцизите (ЗА), както и чл. 2г от ЗКПО (отм.), в сила от 01.01.2006 г., уреждащ облагането на хазартна дейност с окончателен данък. Посочените законодателни уредби до 01.01.2007 г. не предвиждат недължимост на данъка в случай, че съоръженията не се експлоатират. От 01.01.2007 г. тази дейност се облага с т. нар. алтернативен данък по ЗКПО, а последният е приложим за преки данъци, за определянето на които се облага действителният приход от търговска дейност, респективно печалбата. Както бе посочено и по-горе, съобразно разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО данъкът по този раздел се определя за вписаните в удостоверението за издаден лиценз и експлоатирани игрални автомати, съответно всяко игрално място от тях. Следователно данък ще се дължи само за вписаните и експлоатирани съоръжения. Употребените в нормата понятия „вписани“ и „експлоатирани“ със съюза „и“ водят към безспорния извод, че дължимостта на данъка се определя от наличието на двата кумулативни елемента – за да е налице дължимост на данъка следва игралните съоръжения да са вписани в удостоверението за издаден лиценз и да са експлоатирани за упражняване на хазартна дейност. Показателен в тази насока е фактът на неприемане на предложението в Проекта на ЗИД на ЗКПО за заличаване на думите „и експлоатирани“ в чл. 244 от ЗКПО през 2007 г., както и липсата на изрична норма за дължимост на данъка независимо от това дали хазартните съоръжения, вписани в удостоверението за издаден лиценз, са експлоатирани, въпреки направеното в този смисъл предложение в Проекта на ЗИД на ЗКПО през 2009 г. Волята на законодателя е достатъчно ясна и извеждането ѝ по тълкувателен път, както е сторила приходната администрация в сега оспорения РА, е в

нарушение на материалния данъчен закон ЗКПО. Данъчното законодателство не следва да бъде тълкувано разширително и не е възможно да се прилага по аналогия, досежно определянето на размера на данъчната основа и размера на дължимия данък. Това е съобразно въведения с разпоредбата на чл. 60 от Конституцията на Република България принцип за законоустановеност на данъците. В този смисъл се е произнесъл и Върховният административен съд на Република България, който в Тълкувателно Решение № 3 от 06.06.2008 г., постановено по тълк. дело № 2/2008 г., изрично посочва, че „данъчни задължения не могат да се извличат по тълкувателен път, данъчните закони не могат да се тълкуват стеснително, разширително или да се прилагат по аналогия“. Нещо повече, в свое Решение № 3 от 9 февруари 1996 г. по к.д. № 2/1996 г. К. съд на Република България приема, че „принципът за законоустановеност на данъчните задължения се отнася до всички елементи, определящи размера на данъка - данъчния субект, данъчната основа, данъчна ставка и пр.“. С оглед на това, следва да се приеме, че законодателят е изоставил разбирането си, че данъкът се дължи за игрални автомати, вписани в удостоверението за издаден лиценз на оторизирания за тази дейност орган – Държавната комисия по хазарта, каквато е уредбата по ЗА (отм.) и ЗКПО (отм.). Настоящият състав намира за основателни възраженията на оспорващото дружество, че през процесния период игралните автомати не са функционирали, в този смисъл игралните автомати не са експлоатирани, поради което незаконосъобразно с РА е начислен допълнителен данък по ЗКПО върху хазартни съоръжения. В подкрепа на този извод са представените по делото допълнителни споразумения и анекси за прекратяване на договорите за лизинг и договор за наем и приемо-предавателни протоколи, от които се установява, че процесните игрални автомати са върнати на собственика (както физически са предадени в стационарен сервиз и не са връщани обратно на оспорващото дружество, така и юридически – на основание прекратяване на сключените договори за ползването им). Установява се по безспорен начин и не е предмет на спор между страните, че процесните 39 броя игрални автомати физически не са били в игралните зали, експлоатирани от дружеството, дружеството не е разполагало нито с техническа, нито с юридическа възможност да използва процесните игрални автомати за дейността си през ревизирия период, независимо, че същите са вписани в издадените удостоверения за лиценз. По делото не са налични доказателства, че процесните игрални автомати са функционирали. След като изрично в чл. 244 от ЗКПО се предвижда дължимостта на данъка да е свързана с действителното експлоатиране на игралните автомати и само за работещо съоръжение в „действие“ или в експлоатация и при безспорно установените обстоятелства по делото, че за процесния период те не са работили, неправилно органите по приходите са определили допълнително данък за процесните 39 броя игрални автомати.

В случая относно спорния период безспорно се установява, че не са настъпили правопораждащите юридически факти за дължимостта на данъка съгласно чл. 245 от ЗКПО, тъй като хипотезата на чл. 244 от ЗКПО, установяваща определянето на данъка, изисква наличието на два кумулативни елемента - вписване на броя на съоръженията в удостоверението за издаден лиценз по Закона за хазарта (ЗХ) и извършване на дейност по реално експлоатиране на съоръженията. Както бе посочено и по-горе, процесните игрални автомати не са били физически в игралните зали, същите са върнати (първоначално за поправка и окончателно след установяване на техническа невъзможност за ремонт) и в този смисъл безспорно е установено, че дружеството не е имало техническа възможност да експлоатира същите поради непоправима техническа неизправност. От доказателствата по делото се установява, че са налице пречки от технически характер за експлоатиране на процесните игрални автомати, установени преди началото на ревизирия период, т.е. от техническа страна изискванията на разпоредбата на чл. 244 от ЗКПО не могат да бъдат изпълнени. Едновременно с това дружеството не е разполагало с

юридическа възможност да използва същите през ревизирия период, доколкото договорите са прекратени преди началото на 2024 г. Както бе посочено и по-горе, след като изрично в чл. 244 от ЗКПО, в сила от 01.01.2007 г., се предвижда дължимостта на данъка да е свързана с действителното експлоатиране на игралните автомати и при безспорна установеност по делото, че за процесния период 39 игрални автомати, вписани в действащите удостоверения за издадени лицензи, не са работили поради техническа неизправност и съответно техническа невъзможност за поправката им, във връзка с което същите са върнати физически на собственика и са прекратени сключените договори за наем и лизинг, установяването на задължения за окончателен данък по ЗКПО върху хазартни съоръжения за ревизирия период за спорните 39 броя игрални автомати е в противоречие с материалния закон. С оглед на гореизложеното оспореният РА следва да бъде отменен. В този смисъл е налице практика на Върховен административен съд по аналогични казуси.

При този изход на спора основателна съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК се явява претенцията на оспорващото дружество за присъждане на разноски, на жалбоподателя следва да се присъдят сторените разноски за адвокатско възнаграждение в размер на 4 000 лева и държавна такса в размер на 50 лева съгласно приложен списък с разноски и представени доказателства за извършено плащане, което адвокатско възнаграждение съдът намира за съответно на фактическата и правна сложност на спора, материалния интерес и процесуалното поведение на процесуалния представител на жалбоподателя, която стойност на основание чл. 12, ал. 1 във връзка с чл. 3 от Закона за въвеждане на еврото в Република България е в размер на 2 045,17 евро за заплатено адвокатско възнаграждение, платено по банков път по договор за правна помощ и съдействие и 25,56 евро за заплатена държавна такса.

Водим от горното Административен съд София-град, Трето отделение, 16 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № Р-32003225001106-091-001 от 17.06.2025 г., издаден от Й. Д. М., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Х. Б. И., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с Решение на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (Дирекция ОДОП С.) при Централно управление на Национална агенция за приходите № 1054 от 25.08.2025 г., с който на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД са определени допълнителни задължения за окончателен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) върху хазартни съоръжения за периода от 01.01.2024 г. до 31.03.2024 г. в размер на 31 200 лева и са определени съответните лихви за забава в размер на 4 787,99 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ПИРИН ТУРС 2002“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], 7-ми километър, ЗИТ, II корпус, 3 етаж, представлявано от Управителя Т. Р. С., сумата от 2 070,73 (две хиляди и седемдесет евро и седемдесет и три евроцента) с легова равностойност 4 050 (четири хиляди и петдесет) лева разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България чрез Административен съд София-град в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия:

