

РЕШЕНИЕ

№ 6326

гр. София, 31.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 23 състав,
в публично заседание на 03.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Антоанета Аргирова

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **6296** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.145-чл.178 от Административно-процесуалния кодекс /АПК/, вр.чл.166, ал.2 от Данъчнопроцесуалния кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „МАК-АУ“ ООД,[ЕИК], представлявано заедно от управителите Д. Й. Й. и А. Г. Г., чрез процесуалния представител-адв.Е. А., срещу Решение № 000030-4749/19.05.2022 година, издадено от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите /НАП/ с което е оставено без уважение Искане с вх.№26-М-145/03.05.2022 година на дружеството-жалбоподател за възстановяване на платена с платежно нареждане от 06.04.2022 година по сметка на НАП държавна такса по чл.30, ал.6 ЗХ в размер на 25 000 лева, като неоснователно.

Наведеното основание за оспорване е за противоречие с материално-правните норми-чл.146, т.4 АПК, аргументирано подробно в жалбата. Иска се оспореното административно решение да бъде отменено от съда, както и да се присъдят разноските за съдебното производство.

С писмения отговор на жалбата, ответникът оспорва нейната основателност.

В съдебно заседание пред АССГ, дружеството-жалбоподател се представлява от пълномощника-адв.А., която поддържа жалбата и моли за уважаването на направените с нея искания. Представя списък на разноските, с приложения към тях доказателства за извършването им

Ответникът-изпълнителният директор на НАП не се представлява, но от процесуалния му представител-юрк.К. преди началото на съдебното заседание са

депозирани писмени бележки по съществуването на спора. С тях е заявено и искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, а при условията на евентуалност, ако съдът уважи жалбата, се прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

Административен съд-София град, след като обсъди релевираните с жалбата основания, доводите на страните в съдебно заседание, прецени събраните по делото доказателства и служебно, на основание чл.168, ал.1, вр.чл.146 от АПК, провери изцяло законосъобразността на обжалвания акт, намира следното:

Между страните няма спор от фактическа страна, че с Решение №000030-3421/01.04.2022 година на изпълнителния директор на НАП е издаден лиценз на „МАК-АУ“ ООД,[ЕИК] за организиране на хазартни игри с игрални автомати за срок от 5 /пет/ години в игрална зала с адрес: [населено място], обл.Х., ул. Я. В.“ №1А, по подаденото от него искане- Искане с вх.№26-М/14.02.2022 година по регистъра на НАП.

След издаването на решението, а именно на 06.04.2022 година /л.32 по делото/ дружеството е заплатило такса по чл.30, ал.6, изр.2 ЗХ в размер на 25 000 лева, както и такса по чл.30, ал.1 ЗХ в размер на 15 400.

С Искане с вх.№26-М-145/30.05.2022 година по регистъра на НАП-ЦУ С., дружеството е поискало внесената държавна такса в размер на 25 000 лева на основание чл.30, ал.6 ЗХ да бъде върната, по съображения, че таксата не е дължима.

По искането е издадено процесното решение, с което същото е оставено без уважение, като в него са изложени фактическите и правни съображения на органа за издаването му.

При така приетото за установено от фактическа страна, съдът обуславя следните правни изводи:

Жалбата е допустима-налице са положителните условия, съотв.липсват пречките, свързани със съществуването и упражняването на субективното публично право на жалба по чл.159 АПК:

Жалбата е подадена е срещу акт, който подлежи на съдебно оспорване по следните съображения:

В чл. 92 от ЗХ са изброени таксите, които се установяват, събират, прихващат и/или възстановяват по реда на ДОПК. По арг. от чл.92, ал.1 ЗХ, липсва нормативна уредба и относно установяване, прихващане и/или възстановяване на недължимо платени такси по реда на чл. 30, ал. 5 и ал. 6 от ЗХ.

Съгласно чл. 162, ал.1 от ДОПК „Държавните и общински вземания са публични и частни“. В чл. 162, ал. 2, т. 3 от ДОПК се определя, че публични са държавни и общински такси, установени по основание със закон. По разпоредбата на чл. 166, ал.1 от ДОПК, установяването на публични вземания се извършва по реда и от органа, определен в съответния закон“. Нормата на чл. 166, ал. 2 от ДОПК определя, че „ако в съответния закон не е предвиден ред за установяването на публичното вземане, то се установява по основание и размер с акт за публични вземане /А./, който се издава по реда за издаване на административен акт, предвиден в АПК. Следователно този ред е приложим и към актовете, издадени по искания за прихващане и/или възстановяване на недължимо платени такси по реда на чл. 30, ал. 5 и ал. 6 от ЗХ, какъвто е и процесният случай. Същият има характера на индивидуален административен акт по см. на чл.21, ал.1 АПК и подлежи на оспорване по общата клауза на чл.145 АПК.

Жалбата е подадена от лице с правен интерес от оспорването-адресатът на акта,

неблагоприятно засегнат от него /чл.147, ал.1 АПК/, и при спазване на преклузивния 14-дневен срок по чл.149, ал.1 АПК-решението е съобщено на жалбоподателя на 25.05.2022 година, а жалбата срещу него е подадена чрез ответника на 31.05.2022 година.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

В чл. 17 от ЗХ са уредени функциите и правомощията на изпълнителния директор на НАП, който съгласно чл. 16 от ЗХ осъществява държавния надзор в областта на хазарта и свързаните с хазарта дейности. Според чл.17, ал.1, т.16 ЗХ в действащата към датата на издаване на оспорения акт редакция, изпълнителният директор на НАП осъществява и други правомощия, освен посочените в т.1 – 15, в областта на хазарта и свързаните с него дейности, предвидени в нормативен акт. Съгласно чл.7, ал.1 ЗДТ контролът по правилното определяне и събирането на таксите се провежда от ръководителите на съответните държавни органи и бюджетни организации и съдилищата. Изпълнителният директор на НАП е органът, който следва да издаде акта и пред когото следва да се подаде искане за прихващане и/или възстановяване на недължимо платени такси, тъй като той е органът, който осъществява дейността по издаване и продължаване на лицензите за организиране на хазартни игри, както и има правомощията да се произнася и по други въпроси в областта на хазарта и свързаните с него дейности. Следователно изпълнителния директор на НАП, е материално компетентният орган да разрешава и съответно да отказва възстановяването на недължимо платени такси.

При издаването на оспореното решение не са осъществени отменителните основания по чл.146, т.2 и т.3 АПК-решението е издадено при спазване на установената форма и съдържание, съотв. при липса на нарушения на административнопроизводствените правила, обезпечаващи правилното установяване на релевантните по случая факти.

Спорът между страните е правен и е свързан с правилното приложение на материалноправните норми, като концентриран се свежда до въпроса, как се отнасят една към друга нормите на чл.30, ал.1 и ал.6 и дали чл.30, ал.7 ЗХ изключва приложението на чл.30, ал.6 ЗХ ?

Преди всичко следва да бъде посочено, че настоящият състав / Решение №1832/21.03.2022 година адм.дело №11372/21 година; Решение №1833/21.03.22 година по адм.дело 11369/21 година и Решение № 6756/29.11.21 година по адм.дело №6756/21 година/ е застъпвал следното становище:

Таксата, установена по чл.30, ал.1 ЗХ е за разглеждането на документи по подадени искания за издаване на лицензи или за извършване на промени по издадени лицензи, за издаване на лицензи по този закон, с изключение на лицензи за онлайн залагания, за издаване на удостоверения с вписани промени по издадени лицензи, както и за извършване на други административни услуги. На основание на законовата делегация с чл.30, ал.1 ЗХ, размерът на таксата е определен с тарифа, приета от Министерския съвет по предложение на министъра на финансите-ТТЗХ, приета с ПМС № 289 от 15.11.2012г., обн. ДВ, бр.92 от 23 ноември 2012 г., посл. изменение бр. 99 от 17.12.2019 г., бр. 11 от 9.02.2021 г./

С разпоредбите на чл.30, ал.5 и ал.6 ЗХ /в редакцията му ДВ, бр.69 от 04.08.2020 г./ е въведено събирането на държавни такси според допълнителни критерии:

- по чл.30, ал.5 ЗХ за игри в игрално казино- срока на издавания лиценз;
- по чл. 30, ал. 6 ЗХ за игри с игрални автомати /каквото е процесната хазартна игра/- броя на жителите в населеното място по местонахождението на обекта и срока на

издавания лиценз.

АССГ, в настоящия състав, е приемал за съответен на действителното материалноправно положение извода на ответника, че за издаването на лиценза се дължат и двете такси:

- държавната такса по чл.30, ал.1 ЗХ, вр. с чл.3, ал.1 ТТЗХ;

- държавната такса по чл.30, ал.6 ЗХ

Дължимата такса по чл.30, ал.1 ЗХ е законово установена по основание, а размерът ѝ е определен в ТТЗХ.

Таксата по чл.30, ал.6 ЗХ е законово установена и по основание и размер.

Правопораждащите предпоставки за двете такси, установени за игри с игрални автомати са различни: първата е поставена в зависимост от броя на игралните места, включени в лиценза, а втората-в зависимост броя на жителите в населеното място по местонахождението на обекта и срока на издавания лиценз. Двете такси не са в отношение на алтернативност и едната не изключва другата, следователно дължат се кумулативно.

Нормата на чл.30, ал.6 /Нова – ДВ, бр. 69 от 2020 г./ ЗХ предвижда, че за издаване и поддържане на лиценз за игри с игрални автомати със срок на лиценза 5 години се събира еднократна държавна такса в размер на 25 000 лв., когато игрите са организирани в населени места до 500 000 жители, и в размер на 50 000 лв., когато игрите са организирани в населени места над 500 000 жители. За издаване и поддържане на лиценз за игри с игрални автомати със срок на лиценза 10 години се събира еднократна държавна такса в размер на 100 000 лв

Съгласно разпоредбата на чл.30, ал.7 /Нова – ДВ, бр. 1 от 2014 г., в сила от 1.01.2014 г., изм., бр. 105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г., предишна ал. 5, бр. 69 от 2020 г./, за хазартните игри, които се облагат с алтернативен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане, се събират само таксите по ал. 1.

С алтернативен на корпоративния данък се облага дейността от организиране на посочените в този закон хазартни игри-чл.5, ал.4, т.1 /изм. – ДВ, бр. 1 от 2014 г., в сила от 1.01.2014 г./ ЗКПО.

Съгласно чл. 242. (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.), ал.1 (Предишен текст на чл. 242, изм. – ДВ, бр. 1 от 2014 г., в сила от 1.01.2014 г.) от ЗКПО, „хазартната дейност от игри с игрални автомати и игри в игрално казино се облага с данък върху хазартната дейност, който е окончателен.“

Очевидно е, че нормите на чл.30, ал.7 ЗХ, вр.чл.242, ал.1 ЗКПО и чл.30, ал.6 ЗХ пряко си противоречат. Тяхното противоречие изключва едновременното им приложение. Приложима би могла да бъде само едната от тях.

Ясно е, че нормата на чл.30, ал.7 ЗХ не е изрично отменена /чл.11, ал.3 ЗНА/, но в случая тя представлява пример за реализиране на института на мълчалива отмяна: Новият акт- ЗИД на ЗХ /обн ДВ, бр.69 от 4.08.20 г./, с който в чл.30 се създават нови ал.5 и ал.6, без да указва изрично, че отменя ал.5 предвижда правила, уреждащи по различен начин хипотезата, уредена досега от стария закон. Мълчаливата отмяна се основава на презумпцията, че в правния мир не могат да съществуват две правни норми, които да уреждат едно и също обществено отношение по различен начин. Правилото е *Lex posterior derogat legi priori* /по-новият закон отменя по-стария/. Следователно чл.30, ал.5 ЗХ /действаща към този момент/ е мълчаливо отменена с § 27, т.2 и т.3 от ЗИД на ЗХ /Обн., ДВ, бр.69 от 2020 година/. Ал.7 не е нова-не е създадена със ЗИД на ЗХ /обн ДВ, бр.69 от 4.08.20 г./. Тя е преномерираната

предишна ал.5 на чл.30 ЗХ с т.4 от същия § 27 на ЗИД на ЗХ. Преномерирането ѝ изглежда да е изцяло резултат от законодателен автоматизъм и е очевиден пропуск.

Този извод следва и от историческото тълкуване на нормите.

Нормата на чл.30, ал.5 ЗХ е създадена със ЗИД на ЗХ /обн., ДВ, бр.1 от 2014 година/. С § 12 от същия в чл. 30 се правят следните допълнения:

1. В ал. 1 след думите "лицензи по този закон" се добавя "с изключение на първоначален лиценз за организиране на хазартни игри".

2. Създават се ал. 3, 4, 5, 6, 7, 8 и 9:

"(3) За поддържане на лиценз за организиране на хазартни игри – тото, лото, игри със залагания върху резултати от спортни състезания и надбягвания с коне и кучета, игри със залагания върху случайни събития и със залагания, свързани с познаване на факти, с изключение на онлайн залаганията, се събира държавна такса в размер на 15 на сто върху стойността на направените залози за всяка игра, а за хазартни игри, за които се събират такси и комисиони за участие – в размер на 20 на сто върху стойността на получените такси и комисиони.

(4) За издаване и поддържане на лиценз за онлайн залагания се събира двукомпонентна държавна такса, състояща се от еднократна такса в размер на 100 хил. лв. и променлива част в размер на 20 на сто върху разликата между стойността на получените залози и изплатените печалби, а за игри, за които се събират такси и комисиони за участие – в размер на 20 на сто върху стойността на получените такси и комисиони.

(5) За хазартни игри с игрални автомати и игри в игрално казино, които се облагат с алтернативен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане, таксата по ал. 4 не се събира.

Със ЗИД на ЗХ, / Обн., ДВ, бр. 105 от 19.12.2014 г., в сила от 1.01.2015 г./, ал.5 на чл.30 се изменя така:“ За хазартните игри, които се облагат с алтернативен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане, се събират само таксите по ал. 1.”

Анализът на разпоредбите сочи, че чл.30, ал.5, създадена със ЗИД на ЗХ /обн., ДВ, бр.1 от 2014 година/ е във връзка с въведените със същото изменение правила да се събира:

- държавна такса в размер на 15 на сто върху стойността на направените залози за всяка игра, а за хазартни игри, за които се събират такси и комисиони за участие – в размер на 20 на сто върху стойността на получените такси и комисиони, приложими за изброените в чл.30, ал.3 ЗХ хазартни игри – тото, лото, игри със залагания върху резултати от спортни състезания и надбягвания с коне и кучета, игри със залагания върху случайни събития и със залагания, свързани с познаване на факти, с изключение на онлайн залаганията

-двукомпонентна държавна такса, състояща се от еднократна такса в размер на 100 хил. лв. и променлива част в размер на 20 на сто върху разликата между стойността на получените залози и изплатените печалби, а за игри, за които се събират такси и комисиони за участие – в размер на 20 на сто върху стойността на получените такси и комисиони, приложима за онлайн залагания /чл.30, ал.4 ЗХ/

Едновременно с това, с ПЗР на същия закон- ЗИД на ЗХ /обн., ДВ, бр.1 от 2014 година/ е отменено корпоративното облагане по ЗКПО за хазартните игри, изброени в чл.30, ал.3 и ал.4 ЗХ.

Съгласно чл. 176а ЗКПО (Доп. - ДВ, бр. 69 от 2020 г.) (1) „ Организаторите на

хазартни игри, за които се дължи държавна такса по чл. 30, ал. 3 и 4 от Закона за хазарта, не се облагат с корпоративен данък за тази дейност; (2) За всички останали дейности лицата по ал. 1 се облагат с корпоративен данък".

Анализът на посочените изменения разкрива логиката на законодателя да не се плаща алтернативен данък по ЗКПО само за тези хазартни-игрите по чл.30, ал.3 и ал.4 ЗХ, тъй като уредената там такса не е еднократна, а се дължи винаги и за всяка е една проведена от изброените там хазартни игри.

Таксите по чл.30, ал.5 и ал.6 ЗХ / Нови-ДВ, бр. 69 от 2020 г., в сила от 08.08.2020 година/ са еднократни. Затова и при тях заплащането на данък по ЗКПО е дължимо. Данъкът е свързан с реалното осъществяване на дейност и финансовите резултати от дейността.

По тези съображения съдът е приемал, че с влизането в сила на чл.30, ал.6 ЗХ, нормата на чл.30, ал.7 /предишна ал.5/ ЗХ е мълчаливо отменена.

Към настоящия момент е налице, обаче, вече трайно формирана практика на Върховния административен съд по аналогични дела / решение по адм.дело №1861/2022 година на ВАС, V о., Решение №2863/25.03.22 година по адм.дело №9780/21 г. на ВАС, V о.; Решение №3129/04.04.22 година по адм.дело №444/22 г. на ВАС, V о.; Решение №4274/05.05.2022 година по адм.дело №1225/22 г. на ВАС, V о.; Решение №4559/11.05.22 година по адм.дело №1662/22 г. на ВАС, V о.; Решение №4927/23.05.22 г. по адм.дело №240/22 г. на ВАС, V о. и др./

Съобразявайки се изцяло с установената практика на Върховния административен съд, АССГ, II о., 23- ти състав отстъпи от изразяваното становище и приема, че оспореното решение е издадено в нарушение на материалния закон:

Съгласно чл. 30, ал. 1 от ЗХ, за разглеждане на документи по подадени искания за издаване на лицензи или за извършване на промени по издадени лицензи, за издаване на лицензи по този закон, с изключение на лицензи за онлайн залагания, за издаване на удостоверения с вписани промени по издадени лицензи, както и за извършване на други административни услуги, се събират държавни такси по тарифа, приета от Министерския съвет по предложение на Министъра на финансите.

С измененията и допълненията на ЗХ от ДВ, бр. 69/2020 г., чл. 30 от същия закон е допълнен с нова ал. 6, с която е въведена такса за издаване и поддържане на лиценз за организирането на хазартни игри с игрални автомати. Наред с това, не е отменена, нито е изменена по съдържанието си разпоредбата на чл. 30, ал. 7, преди – ал. 5 от ЗХ (в предходната му редакция от ДВ бр. 105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г.), според която за хазартните игри, които се облагат с алтернативен данък по ЗКПО, се събират само таксите по ал. 1. Според вида на организираните от дружеството "хазартни игри с игрални автомати в игрална зала", дейността му попада в приложното поле на чл. 242, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане/ЗКПО/: облагане с алтернативен данък върху хазартна дейност с игрални автомати, който е окончателен. В този случай се дължи само таксата по чл. 30, ал. 7 във връзка с ал. 1 от ЗХ.

Изричната уредба на чл. 30, ал. 7 ЗХ не допуска противоречиво тълкуване, като посочва, че за този вид хазартни игри се събират само таксите по ал. 1. Дори и да се касае за законодателна техника при изменение на разпоредбите на ЗХ, която е довела до неяснота при правоприложението, следва да се има предвид конституционният принцип за законоустановеност на данъците и

таксите. Дължимостта на данъците и таксите за всеки отделен случай следва да е ясна и безпротиворечива, което се изключва при наличие на неотменена разпоредба в приложимия нормативен акт, която изключва такава дължимост. В случай, че жалбоподателят е внесъл таксата по чл.30, ал.1 от ЗХ и организираните от него хазартни игри се облагат с алтернативен данък по ЗКПО, то внесената от него такса и по чл.30, ал.6 от ЗХ е без правно основание и следва да се възстанови.

Предвид изложеното, оспореното решение като издадено в противоречие с материалноправните норми-чл.146, т.4 АПК, следва да бъде отменено, а преписката да бъде върната на органа, с указания за възстановяване на поисканата сума от 25 000 лв.

С оглед изхода на делото основателно се явява и своевременно заявеното искане на жалбоподателя за присъждане на разноски-чл.143, ал.1 АПК. Доказаните разноски са общо в размер на 1610 лева, от които 50 лева заплатена държавна такса и 1560 лева заплатено възнаграждение с ДДС за защита, осъществена от един адвокат. Предвид проведеното по делото едно съдебно заседание, наличието на вече формирана практика по спорния въпрос към момента на подаване на жалбата, което рефлектира отрицателно върху правната сложност на делото, съдът намира, че възражението на ответника по чл.78, ал.5 ГПК, вр.чл.144 АПК е основателно и следва да бъде уважено, като адвокатското възнаграждение бъде намалено до минималния размер, установен в чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения-1280 лева, с ДДС-1536 лева.

Воден от горното и на основание чл. 172, ал. 2, предложение второ и чл.173, ал.2 и чл.143, ал.1 от АПК, Административен съд София-град, Второ отделение, 23-ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Решение № 000030-4749/19.05.2022 година, издадено от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите.

ИЗПРАЩА административната преписка на изпълнителния директор на Националната агенция за приходите за ново произнасяне по Искане с вх.№26-М-145/03.05.2022 година, подадено от „МАК-АУ“ ООД,[ЕИК], съобразно указанията по тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите към настоящото съдебно решение.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „МАК-АУ“ ООД,[ЕИК] разноски по делото в размер на 1586 лева /хиляда петстотин осемдесет и шест/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването му.

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на преписи от него.

СЪДИЯ:

