

РЕШЕНИЕ

№ 13309

гр. София, 03.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 16.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **13608** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156, във вр. с чл. 129, ал. 7 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЕМКО“ ООД с ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Я. Д. С., срещу Акт за прихващане или възстановяване (АПВ) № П-29002924223052-004-001 от 10.01.2025 г., издаден от И. Й. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО), потвърден с Решение №1462 от 25.11.2025г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на НАП.

По изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на обжалвания АПВ се претендира отмяната му. Жалбоподателят оспорва заключението на приходната администрация, че носител на правото по чл. 128 ДОПК принадлежи на „КЕМИРА“ ООД (н) в качеството му на титуляр на задълженията. Изтъква, че подобен извод е в противоречие с чл. 103 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), тъй като е отпаднала не само изискуемостта на данъчните задължения, но преди всичко е отпаднало основанието за тяхното съществуване. Тъй като „КЕМИРА“ ООД не е извършило плащането, за него не е възникнало правото на възстановяване. Тезата на жалбоподателя е, че „ЕМКО“ ООД е погасило публичните задължения на „КЕМИРА“ ООД (н) в качеството си на трето лице с правен интерес. Този интерес е обусловен от предявения от НАП отменителен иск по чл. 216 ДОПК срещу „ЕМКО“ ООД. Чрез плащането дружеството се суброгира изцяло в правата на удовлетворения кредитор, а разпоредбите на чл. 180 и чл. 190 ДОПК не са приложими, т.к. към момента на плащането (08.04.2021 г.) публичните вземания не

са били установени с влязъл в сила на акт. Посочва се, че РА от 30.08.2018 г. е влязъл в сила в неотменената си част едва на 13.03.2023 г. с решение на ВАС. Поради това, според жалбоподателя следва да се прилагат общите правила на чл. 73 и чл. 74 ЗЗД, като след окончателното Решение № 12717/22.11.2024 г. на ВАС следва да се счита за отпаднало основанието, въз основа на което НАП е отнесла част от платените от „ЕМКО“ ООД суми за погасяване на друг акт (РА от 02.01.2020 г.). С отпадането на основанието по отменения РА от 30.08.2018 г., НАП се е обогатила неоснователно за сметка на „ЕМКО“ ООД и незаконосъобразно е отказала връщане на внесените суми по реда на чл. 129 ДОПК. С оглед изложените в решението на директора на дирекция ОДОП мотиви, жалбоподателят оспорва дефинирането на суброгацията като „законна цесия“. Изтъква, че при суброгацията по чл. 73 ЗЗД изпълнението има погасителен ефект и поражда ново субективно материално право в полза на третото лице. Поради това, ако НАП възстанови сумата на „КЕМИРА“ ООД (н), това би означавало „лошо плащане“, доколкото правната връзка с това дружество е прекратена с плащането от „ЕМКО“ ООД.

По тези поддържани в съдебно заседание от адв. С. доводи, се иска отмяна на АПВ. Допълнителни аргументи се излагат в писмена защита.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. А., препращайки към мотивите на административната инстанция оспорва основателността на жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, ведно с присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

През 2020 г. НАП е предявила иск пред Софийски градски съд (т.д. № 2483/2020 г.) по чл. 216 ДОПК срещу „ЕМКО“ ООД, „КЕМИРА“ ООД (в несъстоятелност) и „ТМН“ ЕООД (в несъстоятелност), с които са атакувани сделки с акции на „ДУНАРИТ“ АД. С исковата молба е претендирано на основание чл. 216, ал. 1. т. 4 ДОПК и алтернативно на основание чл. 216, ал. 1, т. 2 ДОПК да бъдат обявени за недействителни по отношение на НАП, евентуално нищожни на основание чл. 26, ал. 1 ЗЗД следните сделки: сделка, обективирани в договор за прехвърляне на акции и право, вместо изпълнение, сключен на 18.12.2015 г., с който „КЕМИРА“ ЕООД /в несъстоятелност/ прехвърля на „ТМН“ ЕООД /в несъстоятелност/ правото на собственост върху 3 517 826 броя обикновени поименни акции с номинал 1 лв. всяка от капитал на „ДУНАРИТ“ АД; сделки, обективирани в договор за продажба на акции, сключен на 05.03.2016 г., с който „КЕМИРА“ ЕООД /н/ продава на „ТМН“ ЕООД /н/ собствените си 4 443 600 броя обикновени поименни акции с номинал 1 лв. всяка от капитала на „ДУНАРИТ“ АД; сделка, обективирана в договор за продажба на право - „кол-опция“ от 22.12.2015 г., с който „ТМН“ ЕООД /н/ продава на „ЕМКО“ ЕООД правото си да участва в увеличение на капитала на „ДУНАРИТ“ АД, като купувача получава правото да запише 60 000 000 нови, обикновени, налични, поименни акции с право на глас и с номинал от 1 лв. всяка от капитала на „ДУНАРИТ“ АД за сумата от 350 000,00 лв.; сделка, обективирана в договор за продажба на акции от 17.08.2016 г., с който „ТМН“ ЕООД /н/ продава на „ЕМКО“ ЕООД всичките си собствени 7 961 426 броя обикновени, поименни, акции с право на глас и номинал от 1 лв. всяка от капитала на „ДУНАРИТ“ АД.

На 08.04.2021 г. „ЕМКО“ ООД е наредило от свое име и по сметка на публичен изпълнител при ТД на НАП С. сумата от 491 185,60 лв., с основание - за погасяване на главницата по издаден срещу „КЕМИРА“ ООД /н./ Ревизионен акт № Р-22002217003813-091-001 от 30.08.2018 г. и сумата от 0,80 лв., с основание - погасяване главница и лихва по Декларация обр. 6.

На 21.04.2021 г. дружеството е внесло сумата от 499 457,00 лв. с основание - погасяване на лихвите по същия РА от 30.08.2018 г.

В периода м. април - м. май 2021 г. публичен изпълнител при ТД на НАП – С. е издал три разпореждания за разпределение.

С Разпореждане с изх. № С210022-125-0091277/19.04.2021 г. е извършено разпределение на получената на 08.04.2021 г. сума от 491 185,60 лв.

С Разпореждане с изх. № С210022-125-0091343/19.04.2021 г. е извършено разпределение на получената на 08.04.2021 г. сума от 0,80 лв.

С Разпореждане с изх. № С210022-125-01 13429/17.05.2021 г. е извършено разпределение на получената на 21.04.2021 г. сума от 499 457,00 лв., която независимо от посоченото в платежното нареждане основание за плащане е отнесена за погасяване на задължение за главница за корпоративен данък за 2015 г. и корпоративен данък за 2016 г. по РА № Р-22221019002727-091-001/02.01.2020 г., издаден на „КЕМИРА“ ООД /н./.

Към момента на извършване на плащанията РА от 30.08.2018 г. е бил предмет на съдебно обжалване, като с окончателно Решение № 2575 от 13.03.2023 г. на Върховния административен съд актът е отменен частично.

С АПВ № П-2221023085408-004-001 от 25.05.2023 г. внесените суми по цитирания РА, в размер на 446 543,96 лв., ведно с начислена лихва за недължимо внесени суми в размер на 91 011,00 лв., са прихванати с дължими суми за главници по РА №Р-22221019002727-091-001 от 02.01.2020 г.

С Решение № 6216 от 23.05.2024 г. на АССГ, оставено в сила с Решение № 12717 от 22.11.2024 г. на ВАС, е отменен и втория РА № Р-22221019002727-091-001 от 02.01.2020 г.

На 03.12.2024 г. „ЕМКО“ ООД е депозирало пред НАП искане (вх. 32-24-3760) по чл. 129 ДОПК за възстановяване като недължимо платена (на отпаднало основание) сума от 946 000,96 лв., ведно с дължимата лихва за периода от датата на превода до възстановяването ѝ.

С Резолюция № П-29002924223052-ОРП-001/27.12.2024 г., издадена от О. К. М. на длъжност началник сектор при ТД на НАП ГДО, е възложена проверка по прихващане или възстановяване на „ЕМКО“ ООД, като е определен обхват на проверката /вид задължение/ - „сметка за принудително изпълнение за периода от 08.04.2021 г. до 21.04.2021 г.“.

Последвало е издаването на процесния АПВ № П-29002924223052-004-001, с който е отказано възстановяването на сумата от 946 000,96 лв. на „ЕМКО“ ООД. Видно от изложените в акта мотиви, приходните органи потвърждават, че сумата от 946 000,96 лв. е налична в данъчно-осигурителната сметка като надвнесен данък. Въпреки това, администрацията приема, че титуляр на правото на възстановяване е длъжникът „КЕМИРА“ ООД (н), а не третото лице-платец „ЕМКО“ ООД, независимо че сумите са излезли от патримониума на последното.

АПВ е обжалван и потвърден с Решение № 1462/25.11.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., който след анализ разпоредбите на чл. 128 и чл. 129 ДОПК е счел, че процедурата по прихващане и възстановяване е тясно обвързана с фигурата на данъчно задълженото лице. Решаващият орган е подчертал, че носителят на вземането за недължимо внесени суми е субектът, по партида на което се водят надвнесените данни, респективно лицето, което е адресат на съдебния акт, с който се признава недължимостта. В случая това е „КЕМИРА“ ООД (н), тъй като ревизионният акт е издаден на негово име. Обстоятелството, че плащането е извършено от третото лице („ЕМКО“ ООД), е счетено за ирелевантно към искането по чл. 129 ДОПК, тъй като прихващането съгласно чл. 103 ЗЗД изисква наличие на два субекта, които си дължат взаимно – в случая на държавата и ревизираното лице. Решаващият орган е изтъкнал спецификата на вземанията по чл. 128, ал. 1 ДОПК, които са подчинени на специален публичноправен ред. В тази насока е намерил аргумент във въведената с чл. 190, ал. 2 ДОПК изрична забрана за прехвърляне (цедиране) на вземания на задължените лица към фиска. Посочено е, че тази забрана защитава публичния интерес и гарантира, че държавата ще се заплати точно със страната по конкретното

данъчно правоотношение. Допълнено е, че доколкото суброгацията представлява „законна цесия“, тя не може да дерогира изричната забрана на чл. 190, ал. 2 ДОПК и не може да легитимира третото лице като носител на правото на възстановяване пред приходната администрация. Решаващият орган е отрекъл приложимостта на суброгацията по чл. 74 ЗЗД, приемайки, че жалбоподателят не е доказал правен интерес да плати публичните задължения на „КЕМИРА“ ООД (н), което е задължително условие за настъпване на законна суброгация. Изтъкнал е, че разпоредбата на чл. 180 ДОПК е специална и допуска суброгация само при плащане на задължения по влязъл в сила акт. Към момента на плащанията през м. април 2021 г. ревизионните актове са били в процес на съдебно обжалване, което изключва възможността за встъпване в правата на публичния взыскател. В решението на директора на дирекция ОДОП – С. е изложено, че направеното от „ЕМКО“ ООД плащане е имало ограничен погасителен ефект – само по отношение на удовлетворяването на кредитора (НАП). Макар правната връзка между НАП и длъжника да е преустановена (вследствие на плащането), „КЕМИРА“ ООД (н) остава обвързано спрямо третото лице-платец. Това поражда единствено право на регрес (обратен) иск в полза на „ЕМКО“ ООД срещу длъжника, чийто ред зависи от вътрешните им правоотношения, но не създава активна легитимация за платеща в производството по чл. 129 ДОПК.

С тези мотиви решаващият орган е потвърдил АПВ.

Решение № 1462/25.11.2025 г. е връчено на „ЕМКО“ ООД на 26.11.2025 г., видно от приложеното на л. 16 удостоверение за електронно връчване.

Жалбата срещу АПВ е депозирана чрез решаващия орган на 10.12.2025 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 129, ал. 7, вр. чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Оспореният индивидуален административен акт е издаден от компетентен орган, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма и съдържание. Посочени са фактическите и правните основания за издаването му, като съдът не констатира наличие на съществени процесуални нарушения.

Съгласно чл. 128, ал. 1 ДОПК недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от НАП, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от НАП. Процедурата е регламентирана в чл. 129 ДОПК, като в ал. 2 е посочено, че след постъпване на искането по ал. 1 може да се възложи извършването на ревизия (т. 1) или проверка (т. 2), каквато е възложена с Резолюция № П-22221422059400-ОРП-001/01.04.2022 г. Разпоредбата на ал. 3 задължава органът по приходите да издаде АПВ в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия.

Тези процесуални правила са спазени.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Насрещните тези и възражения на страните сочат, че между тях не е налице спор по фактите относно предявените от НАП отменителни иски по чл. 216 ДОПК срещу „ЕМКО“ ООД, „КЕМИРА“ ООД (н) и „ТМН“ ЕООД (н). Безспорни са и извършените от „ЕМКО“ ООД през м. април 2021 г. плащания към ТД на НАП – С. за погасяване на задълженията на „КЕМИРА“ ООД (н) по РА от 30.08.2018 г. Не са обект на спор и извършените от публичния изпълнител разпределения на сумите, част от които (в размер на 499 457,00 лв.) са отнесени за погасяване на

главница по друг акт на длъжника – РА от 02.01.2020 г. Иницирираното междуременно съдебно оспорване на ревизионните актове е приключило с частична отмяна на първия РА (от 30.08.2018 г.) и цялостна отмяна на втория акт (от 02.01.2020 г.). Вследствие на отпадналото основание за плащане на задълженията, установени по отменените от съда актове, възлизащи на 946 000,96 лв., на 03.12.2024 г. „ЕМКО“ ООД е подало искане за възстановяване на тези средства, легитимирайки се като реален платец на недължимо внесена сума. Искането е отхвърлено с оспорения АПВ с мотив, че правото на възстановяване принадлежи единствено на формалния носител на данъчното задължение по РА – „КЕМИРА“ ООД (н).

По тези факти страните не спорят. Спорна е тяхната правна интерпретация в контекста на предявеното от жалбоподателя искане по чл. 128, ал. 1 ДОПК. Конкретно несъгласието е за това кой е активно легитимиран да претендира недължимо платената (на отпаднало основание) сума по отменените РА – реалният платец (трето лице – „ЕМКО“ ООД) или формалният длъжник (адресат на РА – „КЕМИРА“ ООД (н)). В тази насока страните по делото застъпват противоположни позиции, аргументирани с правни квалификации на института на суброгацията и приложимостта на данъчно-процесуалните норми спрямо общото гражданско право.

Жалбоподателят поддържа, че е изпълнил чуждо публично задължение при наличие на правен интерес (защита срещу искове по чл. 216 ДОПК) и по силата на чл. 74 ЗЗД се е суброгирано изцяло в правата на удовлетворения кредитор (държавата). Според „него, след като съдът е отменил издадените срещу „КЕМИРА“ ООД (н) ревизионни актове, основанието за плащане на задълженията по тях е отпаднало с обратна сила (ex tunc), което превръща сумите в недължимо внесени. Жалбоподателят подчертава, че правната връзка между НАП и длъжника „КЕМИРА“ ООД (н) е прекъсната още в момента на плащането от третото лице, поради което правото на възстановяване възниква директно в правната сфера на платеща. Аргументира се, че забраната за цесия по чл. 190 ДОПК е неприложима към суброгацията, тъй като последната настъпва по силата на закона (ex lege), а не чрез договор. Счита, че всяко възстановяване към длъжника би съставлявало „лошо плащане“ и би довело до неоснователно обогатяване на фиска за сметка на реалния платец.

Приходната администрация прилага строго формален подход, базиран на чл. 128 и чл. 129 ДОПК, според който титуляр на правото на възстановяване може да бъде само лицето, на чието име се води данъчно-осигурителната сметка (длъжникът по акта). НАП третира суброгацията като вид „законна цесия“ и счита, че тя е недопустима в данъчния процес поради изричната забрана в чл. 190, ал. 2 ДОПК за прехвърляне на публични вземания. Ответникът твърди, че плащането от третото лице има само ограничено действие – то удовлетворява държавата, но не променя субекта в данъчното правоотношение. Според НАП „ЕМКО“ ООД не е изпълнило изискванията на специалната норма на чл. 180 от ДОПК (тъй като е платило по актове, които не са били влезли в сила), поради което за него остава единствено възможността за граждански регресен иск срещу длъжника „КЕМИРА“ ООД (н), но не и право на директно възстановяване по реда на чл. 128 ДОПК.

Тезата на приходната администрация, че активно легитимиран да иска възстановяване на сумите е единствено титуляра на задължението „КЕМИРА“ ООД (н), не се споделя от настоящия съд. Този извод се основава на неправилно тълкуване на института на встъпването по чл. 180, ал. 1 ДОПК, на суброгацията в гражданското право и на забраната по чл. 190 ДОПК.

Данъчното правоотношение, макар и публичноправно, в частите си относно плащането и неговите ефекти, не може да съществува в изолация от основните принципи на правото. В случая „ЕМКО“ ООД е трето лице с доказан правен интерес, породен от предявения срещу него отменителен иск по чл. 216 от ДОПК. Чрез извършеното плащане на задължението на

„КЕМИРА“ ООД (н.) дружеството е целяло да запази свои активи, като по този начин се е суброгирано изцяло в правата на удовлетворения кредитор (държавата) спрямо длъжника. В тази насока, нормата на чл. 180, ал. 1 ДОПК не следва да се възприема като изключително основание за суброгация в публичното право. Посочената разпоредба урежда встъпване в права при принудително изпълнение на влязъл в сила акт. Към момента на извършените от жалбоподателя плащания (08.04.2021 г.) РА от 30.08.2018 г. е бил в процес на съдебно оспорване и не е бил влязъл в сила. Следователно разпоредбата на чл. 180, ал. 1 ДОПК е неприложима в конкретния случай. При действието на чл. 127, ал. 2 ДОПК обаче и доколкото в кодекса е налице „празнота“ относно правните последици на плащането, извършено от трето лице с правен интерес извън принудителното изпълнение (липсва специална норма за суброгация при доброволно плащане в хода на висящ съдебен спор), по аргумент от чл. 46, ал. 2 от Закона за нормативните актове следва да намерят приложение общите правила на гражданското право (чл. 73–74 ЗЗД).

Категорично следва да се отхвърли доводът на административния орган, че суброгацията представлява „законна цесия“ и попада под забраната на чл. 190, ал. 2 ДОПК. Суброгацията настъпва по силата на закона (*ex lege*), а не по волята на страните, поради което ограничението за договорно прехвърляне на вземания (цесия) е напълно ирелевантно. Цесията по своята същност е договор (сделка), по силата на който кредиторът прехвърля своето вземане на трето лице. Тя е израз на съгласуване на волите на стария и новия кредитор. Обратно, законната суброгация по чл. 74 ЗЗД е правна последица, която настъпва автоматично в момента на плащането от трето лице с правен интерес. При суброгацията липсва елементът на договаряне или доброволно разпореждане с вземането от страна на първоначалния кредитор (държавата), поради което тя не може да бъде квалифицирана като „прехвърляне“ по смисъла на чл. 190, ал. 2 ДОПК. Целта на забраната за цедиране на публични вземания е да се защити бюджетният интерес от сделки, които биха могли да затруднят администрирането на данъците. Суброгацията не застрашава тези интереси; тя е механизъм за защита на лицето, което е изпълнило чуждо задължение с цел предотвратяване на непосредствени неблагоприятни правни последици, произтичащи от висящ съдебен спор (в случая – предявен иск по чл. 216 ДОПК). Следва да се добави, че при цесията вземането преминава към цесионера с всичките му привилегии и обезпечения в състоянието, в което се намира. При суброгацията по чл. 74 ЗЗД изпълнението има погасителен ефект за първоначалното правоотношение между кредитора и длъжника, но едновременно с това поражда ново субективно материално право в полза на встъпилото лице. В данъчноправен аспект това означава, че с плащането „ЕМКО“ ООД не става просто „нов кредитор“ по стария акт, а придобива самостоятелно право на възстановяване на сумите, излезли от неговия патримониум без основание. Ако законодателят е желал да забрани суброгацията в данъчните правоотношения, той би го направил изрично, както е направил за договорната цесия. Липсата на такава забрана налага извода, че суброгацията е напълно допустим и законосъобразен способ за легитимация на платеща в производството по чл. 129 ДОПК. В този смисъл, поддържаната от НАП теза за „законна цесия“ представлява недопустимо разширително тълкуване на ограничаваща норма (чл. 190, ал. 2 ДОПК), което нарушава правото на ефективна защита на правните субекти.

Встъпвайки по този начин в правата на кредитора, платецът става титуляр на всички

правни възможности, произтичащи от извършеното плащане, включително на правото да претендира възстановяване на сумите при отпадане на основанието за тяхното събиране. С последвалата съдебна отмяна на РА, това основание е отпаднало с обратна сила (*ex tunc*), което превръща внесените суми в недължимо платени по смисъла на чл. 128, ал. 1 ДОПК. Тъй като средствата за погасяване на тези задължения са излезли директно от патримониума на „ЕМКО“ ООД, а не от този на формалния длъжник, именно жалбоподателят е субектът, чието имущество е намаляло неоснователно и който е активно легитимиран да получи тяхното възстановяване. Това фактическо обедняване на платеща за сметка на фиска прави несъстоятелна тезата на НАП, че дружеството разполага единствено с „регресен иск“ срещу „КЕМИРА“ ООД (н). Регресът по своята същност предполага плащане на дължим чужд дълг. След като съдът е обявил данъчния дълг по РА за несъществуващ, за „КЕМИРА“ ООД (н) не възниква никакво обогатяване, което да бъде предмет на регрес (тъй като то вече не дължи нищо на фиска). Единственото неоснователно обогатяване в случая е в полза на държавата и то е реализирано директно за сметка на фактическия платец - „ЕМКО“ ООД.“ Следователно, именно „ЕМКО“ ООД е надлежният носител на правото на инициатива по чл. 129 ДОПК, доколкото процедурата по този ред цели възстановяване на неоснователно събрани или платени суми на лицето, което фактически ги е внесло. Признаването на „КЕМИРА“ ООД (н) за титуляр на правото на възстановяване би означавало държавата да извърши плащане към субект, който не е понесъл икономическата тежест на плащането, респ. няма материалноправно вземане към нея. В конкретния случай с плащането от „ЕМКО“ ООД държавата е била удовлетворена, а с отмяната на РА – тя е загубила основанието да държи полученото. Тъй като тежестта е понесена от „ЕМКО“ ООД, а суброгацията е настъпила по силата на закона, отказът, обективиран в оспорения АПВ, се явява незаконосъобразен.

Наред с чисто националните правни основания, поддържаното от жалбоподателя разбиране е в пълен унисон и с практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), която е категорична по отношение на правото на възстановяване на суми, събрани от държава членка в нарушение на правото (включително при отпаднало правно основание). В решението си от 13 октомври 2022 г. по дело C-397/21 (HUMDA), както и в решението от 20 октомври 2011 г. по дело C-94/10 (Danfoss), СЕС подчертава, че принципите на неутралност и ефективност налагат получателят на услуги, поели тежестта на фактурирания по погрешка данък, да разполага със средства за неговото възстановяване. Тази система позволява на субекта, поел икономическата тежест, да получи обратно недължимо платените суми (вж. решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, т. 39). Същевременно в т. 23 от решението по дело HUMDA е посочено, че ако възстановяването на данъка стане невъзможно или изключително трудно - по-специално при неплатежоспособност на доставчика - принципите на неутралност и ефективност изискват държавите членки да предвидят необходимите процесуални средства, за да може получателят да поиска възстановяването пряко от данъчната администрация (вж. решения по дела C-35/05, т. 41 и C-691/17, *PORR Ipntÿsi*, т. 48). СЕС обобщава, че за да спазят принципа на ефективност, държавите членки са длъжни да възстановяват данъци, събрани в нарушение на правото, на лицето, което фактически е понесло тяхната тежест. Тъй като „КЕМИРА“ ООД е в производство по несъстоятелност, насочването на „ЕМКО“ ООД към регресни иски срещу длъжника би направило възстановяването на сумите „практически невъзможно или изключително

трудно“. Това би съставлявало нарушение на принципа на ефективност, изискващ националните процедури да не пречат упражняването на правата, предоставени от правния ред.

В решението си от 16 май 2013 г. по дело C-191/12 (Alakor Gabonatermelx) СЕС застъпва позицията, че макар държавите членки да могат при определени условия да откажат възстановяване, те нямат право да се обогатяват неоснователно за сметка на частноправните субекти. Правото на възстановяване на данъци, платени в нарушение на правото на Съюза, е последица от правата, които субектите черпят от разпоредбите на правото на ЕС. Следователно държавите по принцип са задължени да възстановят такива суми (вж. решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail, C-591/10, т. 24). Целта на това право е да се неутрализира икономическата тежест, неоправдано възложена на оператора, който в крайна сметка я е понесъл на практика (Danfoss, т. 23). Зачитането на принципа на ефективност налага държавите членки да определят условията за предявяване на иск за възстановяване така, че икономическата тежест да бъде реално неутрализирана (Danfoss, т. 25). Само ако тази тежест за данъчнозадълженото лице е била изцяло отстранена чрез прехвърлянето ѝ върху трети лица, държавата може да откаже възстановяване с мотив „неоснователно обогатяване“. Преценката дали възстановяването цели единствено да неутрализира икономическата тежест, или би довело до неоснователно обогатяване, е фактически въпрос от компетентността на националния съд който е свободен да прецени представените пред него доказателства (Weber's Wine World, C-147/01, т. 96 и 100), които в конкретния случай водят до заключение, че ако НАП върне сумата на „КЕМИРА“ ООД (н), тя би санкционирала реалния платец „ЕМКО“ ООД, прехвърляйки икономическия актив към трето лице, което не е участвало в плащането и чийто патримониум не е бил намален. Този подход влиза в пряко противоречие с установените от СЕС стандарти относно възстановяването на суми, събрани от държава членка в нарушение на правото (включително при отпаднало правно основание). След като икономическата тежест е понесена от „ЕМКО“ ООД, а суброгацията е настъпила по силата на закона, държавата е длъжна да осигури директен път за възстановяване от данъчната администрация. Всяко друго решение би легитимирало неоснователно обогатяване на държавата или на трето лице, в пряко нарушение на принципите на ефективност, равностойност и на равно третиране.

Съобразно изложеното настоящият състав на АССГ намира иницираното от „ЕМКО“ ООД оспорване за основателно. Това налага отмяна на оспорения АПВ и връщане на преписката на административния орган за ново произнасяне при съобразяване на тълкуването на закона, дадено с настоящото решение.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Акт за прихващане или възстановяване № П-29002924223052-004-001 от 10.01.2025 г., издаден от И. Й. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - Големи данъкоплатци и осигурители, потвърден с Решение №1462 от 25.11.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП.

ИЗПРАЩА преписката на компетентния орган по приходите при ТД на НАП ГДО за ново

произнасяне по искането на „ЕМКО“ ЕООД за възстановяване и прихващане с вх. № вх. 32-24-3760 от 03.12.2024 г., при съобразяване на тълкуването на закона, дадено с настоящето решение.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд София-град пред Върховния административен съд на Република Б. в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: