

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

9 декември 2003 година*

„Неизпълнение на задължения от държава-членка – Тълкуване на националното законодателство от съдебната и административната практика, което противоречи на законодателството на Общността – Условия за възстановяване на суми, платени, въпреки че не се дължат”

По дело C-129/00

Комисията на Европейските общности, за която се явява г-н E. Traversa, в качеството на представител, подпомаган от адв. P. Biavati, avvocato, със съдебен адрес в Люксембург, ищец,

срещу

Италианската република, за която се явява г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

с предмет иск за обявяване, че като оставя в сила член 29, параграф 2 от Закон № 428 от 29 декември 1990 г., озаглавен Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990) (Закон за изпълнението на задълженията, които произтичат от членството на Италия в Европейските общности (Законодателство на Общността за 1990 г.)) (GURI, бр. 10 от 12 януари 1991 г., редовна притурка, стр. 5), който по начина по който е тълкуван и прилаган от административните органи и съдилищата, предвижда разпоредби, свързани с доказването по отношение на прехвърлянето на трети страни на задължения, наложени при нарушаване на правилата на Общността, които правят правото на възстановяване на такива задължения фактически невъзможно или поне изключително трудно за данъкоплатците, Италианската република не е изпълнила своите задължения съгласно Договора за ЕО,

СЪДЪТ (първи състав),

в състав: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, г-н C. W. A. Timmermans, г-н C. Gulmann, г-н J. N. Cunha Rodrigues и г-н A. Rosas, председатели на състав, г-н D. A. O. Edward, г-н A. La Pergola, г-н J.-P. Puissochet, (докладчик), и г-н R. Schintgen, г-жа F. Macken и г-жа N Colneric и г-н S. Von Bahr, съдии,

генерален адвокат: г-н L. A. Geelhoed,

секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

* Език на производството: италиански.

като взе предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша на устните състезания на страните по време на съдебното заседание от 2 април 2003 г.,

след като изслуша становището на генералния адвокат по време на съдебното заседание от 3 юни 2003 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С искова молба, постъпила в секретариата на Съда на 4 април 2000 г., Комисията на Европейските общности предявява иск съгласно член 226 ЕО за обявяване, че като оставя в сила член 29, параграф 2 от Закон № 428 от 29 декември 1990 г., озаглавен *Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)* (GURI, бр. 10 от 12 януари 1991 г., редовна притурка, стр. 5, наричан по-нататък „Закон № 428/1990”), който по начина по който е тълкуван и прилаган от административните органи и съдилищата, предвижда разпоредби, свързани с доказването на прехвърлянето на трети страни на данъци, наложени при нарушаване на правилата на Общността, които правят упражняването на правото на възстановяване на такива данъци фактически невъзможно или поне изключително трудно за данъкоплатеца, Италианската република не е изпълнила своите задължения съгласно Договора за ЕО.

Национално право

2. Закон № 428/1990 въвежда в данъчното законодателство специални правила по отношение „възстановяването на данъците, признати за несъвместими с правилата на Общността”. Член 29, параграф 2 от него предвижда в това отношение:

„Вноските мита, данъците върху производството, потребителските данъци, данъкът върху захарта и държавните налози, събирани съгласно национални разпоредби, които не съответстват на законодателството на Общността, се възстановяват, освен ако съответното задължение не е прехвърлено на други лица.”

3. Преди това, този въпрос е бил уреден от първия параграф на член 19 от Наредба - закон № 688 от 30 септември 1982 г. (GURI, бр. 270 от 30 септември 1982, стр. 7072), превърната в закон от Закон № 873 от 27 ноември 1982 г. (GURI, бр. 328 от 29 ноември 1982, стр. 8599; наричан по-нататък „Наредба - закон № 688/1982”). Той предвижда:

„Всяко лице, което е платило вносно мито, данък върху производството, потребителски данък или държавни налози (...), които не са били дължими, има право на възстановяване на платените суми, ако представи писмени доказателства, че въпросните парични задължения не са били прехвърлени по никакъв начин на други лица, с изключение на случаите на материална грешка.”

Фактите

4. Член 19 от Наредба - закон № 688/1982 дава повод за две решения на Съда. Първото (Решение от 9 ноември 1983 г. по дело *San Giorgio*, 199/82, *Recueil*, стр. 3595) след преюдициално запитване, а второто (Решение от 24 март 1988 г. по дело Комисията/Италия, 104/86, *Recueil*, стр. 1799) по иск на Комисията срещу Италианската република за неизпълнение на задължение.

5. В последното решение, Съдът постановява:

„6. (...) при липса на регламентация на Общността относно възстановяването на национални данъци, наложени в нарушение на законодателството на Общността, държавата-членка е тази, която трябва да гарантира възстановяването на тези данъци съгласно разпоредбите на нейното вътрешно право. Освен това, законодателството на Общността не изисква разпореждане за възстановяване на неправилно събрани данъци при условия, които биха включили неоснователно обогатяване. По този начин то не пречи да се вземе предвид фактът, че тежестта на тези данъци може да е прехвърлена върху други търговци или върху потребителите.

7. На последно място, както постановява Съдът в съдебното решение (по дело *San Giorgio*), що се отнася до член 19 от упоменатата наредба - закон по настоящото дело, всяко изискване за представяне на доказателства, което прави фактически невъзможно или изключително трудно възстановяването на задълженията, наложени в противоречие с законодателството на Общността, е несъвместимо с правото на Общността; по-специално такива са случаите с предположения или правила за представяне на доказателствата, които целят да поставят върху данъкоплатеца тежестта на доказване, че не дължимо платените задължения не са били прехвърлени върху други лица или със специалните ограничения относно формата на доказателствата, които трябва да се представят, като например изключване на всички видове доказателства, освен писмените.

(...)

11. (...) Оспорваната разпоредба от италианското законодателство задължава търговците да докажат отрицателен факт, тъй като, пред обикновените твърдения на администрацията, те трябва да докажат, че не са прехвърлили не дължимо платените данъци на други страни, и още повече само с писмени доказателства. Такава разпоредба противоречи на правилата на правото на Общността, които произтичат от практиката на Съда.”

6. Член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990 след това сам води до преюдициални запитвания, на които Съдът отговаря с Решение от 9 февруари 1999 г. по дело *Dilexport* (C-343/96, *Recueil*, стр. I-579). Според националния съд тази разпоредба се прилага от италианските съдилища в смисъл, че за да противодейства на възстановяването на митата или платените, но не дължими данъци, администрацията може да се позове на предположението, че тези мита и данъци обикновено се прехвърлят на трети страни.

7. Съдът се произнася, както следва:

„52. Ако, както счита националният съд, съществува предположението, че незаконосъобразно наложените или събрани, но не дължими, мита и данъци са били прехвърлени на трети страни и ищецът трябва да отхвърли това предположение, за да гарантира възстановяването на данъка, въпросните разпоредби трябва да се разглеждат като противоречащи на правото на Общността.

53. Ако, от друга страна, както твърди италианското правителство, администрацията е тази, която трябва да докаже, с всички общоприети от националното право доказателства, че данъкът е прехвърлен на други лица, въпросните разпоредби не трябва да се разглеждат като противоречащи на законодателството на Общността.

54. Следователно отговорът на ... въпросите трябва да бъде, че правото на Общността забранява на държава-членка да подчини възстановяването на мита и данъци, които противоречат на законодателството на Общността на условие, каквото е изискването тези мита и данъци да не са били прехвърлени на трети лица, което ищецът трябва да докаже, че е спазил.”

Предварително производство

8. По същество, Комисията счита, както препращащата юрисдикция по делото, което води до съдебно Решение Dilexport, посочено по-горе, че както са тълкувани и прилагани от италианските административни органи и съдилища, разпоредбите на член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990 водят до същия резултат като тези от предишния член 19 от Наредба - закон № 688/1982.

9. След като дава на Италианската република възможност да представи становището си, на 17 септември 1997 г. Комисията издава мотивирано становище, с което иска тази държава-членка да изпълни задълженията си по Договора в срок от два месеца. Тъй като не е удовлетворена от отговор в писмо от 25 ноември 1997 г. на италианските власти, Комисията решава да предяви настоящия иск

Аргументи на страните

10. Комисията твърди, че в Решение от 14 януари 1997 г. по съединени дела Comateb и други (C-192/95 - C-218/95, Recueil стр. I-165), точка 25, Съдът е отбелязал, че по отношение на косвените данъци не може да се допусне предположение, според което ако данъкоплатецът е прехвърлил данъка чрез последваща продажба, се задължава, ако иска възстановяване на този вид данък, да докаже обратното.

11. Комисията твърди, че съдебната практика на Corte suprema di cassazione (Италия) стига до установяването на такава презумпция срещу данъкоплатец, който търси възстановяване на данъци, които са несъвместими с правото на Общността, която попада в приложното поле на член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990. Мотивите на тези съдебни решения по този въпрос са различни, но основно почиват на анализа, че търговските дружества прехвърлят косвените данъци на техните клиенти, освен при изключителни обстоятелства. Най-добре разработените

мотиви, които Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд) е използвал, за да достигне до това заключение, по-специално в неговото Решение № 2844 от 28 март 1996 г., се основават на следните съображения:

- Вносителят не е частно лице, а търговец или промишлено предприятие;
- Предприятието търгува нормално, с изключение на случаите на дефицит или несъстоятелност, което позволява продажби на цени по-ниски от себестойността;
- Не дължимите данъци са били наложени от цялата италианска митническа служба, която ако не друго, е създала климат на доверие в нейната законност;
- Не дължимите данъци са били прилагани за дълъг период без възражения.

12. Според Комисията, Corte suprema di cassazione също така се позовава на предположението, че търговските предприятия обикновено прехвърлят косвените данъци на трети страни, за да постанови, че исковите до съдилищата от административните органи с цел получаване на счетоводни документи от заинтересуваните предприятия или проверки на същите, нямат чисто изследователски характер, което би ги направило незаконосъобразни, а представляват законен начин да се получат доказателства, че данъците са били прехвърлени.

13. Като допълнение Corte suprema di cassazione, на основание член 116 от италианския Гражданскопроцесуален кодекс, постановява, че не представянето на счетоводните документи при подаването на такъв иск заедно с предположението, че данъците обикновено се прехвърлят, доказва, че всъщност случаят е такъв. Комисията заявява, че същото решение се прилага дори когато предприятието, което не представи тези документи, обясни, че това е поради изтичане на десетгодишния период на задължителното съхраняване на документи, посочен в италианския Граждански кодекс. С оглед на забавянето с няколко години, което се случва между иска до съда за представяне на счетоводни документи и решението на съда по него, задължението за съхраняване на тези документи извън законоустановения срок е прекалено за бизнеса, по-специално поради високите разходи и проблемите при съхраняването, свързани с него. По този начин това представлява допълнително препятствие за действителното възстановяване на данъците, противоречащи на правото на Общността.

14. Комисията заявява, че многобройни съдилища следват тези принципи, както и определени вещи лица по съдебното производство, за да извършат проверка на счетоводните документи на данъкоплатците и да определят дали са прехвърлили въпросните данъци или не. Тя предоставя няколко примера в това отношение.

15. Този подход установяват *de facto* предположение, че данъкоплатците прехвърлят на трети страни противоречащите на правото на Общността данъци, чието възстановяване те търсят, предположение, което те след това трябва да оборят, като представят доказателства за обратното, пренебрегвайки постановеното от Съда в точка 52 от Решението по дело Dilexport.

16. Комисията добавя, че въпросните мотиви са нелогични, защото започват с предпоставка, че бизнесът обикновено прехвърля косвените данъци, за да докаже предположение в точно

същия смисъл както тази предпоставка. Факторите, които понякога се появяват в тези мотиви, по отношение на характера на бизнеса, фактът, че ищецът не е в несъстоятелност, както и общото и дългосрочно налагане на оспорваните данъци, са напълно неуместни. По този начин, предприятие, което не прехвърля данъците на трети страни, може просто да направи по-малка печалба, а не непременно да стигне до несъстоятелност. Да се прави заключение въз основа на отсъствието на несъстоятелност, че данъците да били действително прехвърлени, е необосновано.

17. Според Комисията италианските административни органи не спазват и принципите, приложими при възстановяването на данъците, противоречащи на правото на Общността. В циркулярни писма на Министерство на финансите № 21/2/VII от 11 март 1994 г. и № 480/VIII от 12 април 1995 г. се заявява по същество, че прехвърлянето на трети страни е доказано, ако тези данъци не са били осчетоводени от годината на тяхното плащане като плащания към държавната хазна за не дължими данъци и заведени като активи в баланса на предприятието, което търси тяхното възстановяване. Липсата на такова счетоводство показва, че предприятието гледа на спорните данъци като обикновени разходи и задължително ги прехвърля. Комисията твърди, че такъв подход води до това предприятията да бъдат предмет на прекомерни задължения, преди всичко що се отнася до годините, които предшестват установяването на несъвместимост на тези данъци с правото на Общността.

18. Комисията твърди, че дори ако определени данъкоплатци успеят с техните искове пред съдилищата на цената, според нея, на дълги и скъпи процеси, този факт не е достатъчен, за да се достигне до заключението, че принципът на ефективност е спазен, с което подробните национални процесуални разпоредби, приложими към исковете, които се основават на права, чиито предмет произлиза от правото на Общността, не трябва да правя прилагането на тези права на практика невъзможно или изключително трудно. Освен това, успешните искове на някои данъкоплатци, които им дават възможност според италианското правителство да получат обратно 120 милиарда ИТЛ между 1992 и 2000 г., без лихви и разходи, са незначителни в сравнение със сумите, които са предмет, в това отношение, на съдебните процедури. Комисията оспорва, че принципът на ефективност би се спазил, само ако случаите на отхвърляне на исковете за възстановяване са изключение, и твърди, че на упражняването на правата, произтичащи от Договора, не може да се попречи чрез общи мерки, които се основават на предположение за злоупотреба с права.

19. Италианското правителство обвинява Комисията, че си е позволила спекулации и игнорира фактите. Само действителна констатация, че данъкоплатците, които са платили данъци, несъвместими с правото на Общността, не могат или могат, но с голяма трудност, да получат възстановяване, би се счело за незачитане на принципа на ефективност. В това отношение, за разлика от сумата на платената главница, упомената в предишната точка, италианското правителство посочва 17 съдебни решения или постановления от различни съдилища, които са потвърдили исковите молби на данъкоплатците и са станали окончателни.

20. Що се отнася до възможността Съдът да извърши проверка, за да определи процента на успешните искове за възстановяване в съотношение с общия брой заведени искове, италианското правителство оспорва, че прилагането на такава мярка би било равносилно на прехвърляне върху Съда на тежестта на доказване на неизпълнението на задълженията, които

се твърдят от Комисията, което Комисията трябва да може да докаже в края на досъдебното производство.

21. Като алтернатива, италианското правителство анализира принципите на подробните правила, критикувани от Комисията, за упражняването на правото да се възстановят платените, но не дължими суми и твърди, на първо място, че Комисията признава, че самият член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990 е съвместим с правото на Общността. То твърди, че тази разпоредба задължава административните органи да докажат, че данъкоплатецът е прехвърлил данъка на трети лица, за да се избегне връщането на неговата сума.

22. Италианското правителство посочва, на второ място, че в точка 25 от Решението по дело *Comateb* и други, посочено по-горе, Съдът е постановил, че „действителното прехвърляне (на косвените данъци), изцяло или отчасти, зависи от различните фактори по всяка сделка, която я отличава от другите сделки в друга връзка” и че „впоследствие въпросът дали косвен данък е или не е прехвърлен във всеки един случай е въпрос на факт, който трябва да се определи от националния съд, който може свободно да прецени доказателствата. Италианското правителство твърди, че в своето становище по дело *Dilexport*, генералният адвокат *Ruiz-Jarabo Colomer* добавя, че националният съд може за използва всички методи на доказване, позволени от националното право, за да установи фактите. Правителството обяснява, че *Corte suprema di cassazione* не е инстанция по същество, а се ограничава до определяне на някои основни принципи на доказването, на основание обстоятелствата по делото, които могат да се различават съществено в зависимост от спора. Инстанцията по същество може да приеме метода на дедукцията като метод на доказване. Съдебните решения в полза на данъкоплатците, произнесени по настоящото дело, само доказват, че административните органи не са доказали, че данъците са били прехвърлени.

23. Що се отнася до административните органи, които носят тежестта на доказване, законно е да търсят достъп до счетоводните документи на ищеца, защото само едно такова разследване ще им даде възможност да представят тези доказателства и следователно по никакъв начин няма изследователски характер. Ако ищецът не представи доброволно счетоводните си документи, обикновено, ако поддържат своите претенции в съда, административните органи търсят тяхното представяне по същия път. Това е смисълът на двете министерски циркулярни писма, упоменати в точка 17 от това решение и оспорени от Комисията. Италианското правителство пояснява, че съдилищата разглеждат не представянето на счетоводните документи като аргумент в полза на административните органи, само ако искането за представяне на тези документи е било подадено преди изтичането на законоустановения период за съхраняване. В този случай, дори ако съдът се произнесе по този иск само след изтичането на срока, задължението да се действа добросъвестно по време на производството изисква данъкоплатецът да запази своите счетоводни документи и да ги представи съгласно съдебното решение за удовлетворяване на иска (Решение № 9797 на *Corte suprema di cassazione* от 18 ноември 1994 г.).

24. Италианското правителство добавя, че дори ако дългото производство е понякога необходимо, за да се получи възстановяването, неудобствата, свързани с такава продължителност във времето, се компенсират от лихвите върху дължимите суми.

Заклучения на Съда

25. Според установената практика на Съда, в отсъствието на правила на Общността относно възстановяването на национални данъци, наложени, въпреки че не се дължат, вътрешната правна система на всяка държава-членка е тази, която трябва да определи компетентните юрисдикции и да установи подробни процесуални правила, които регулират исковете за защита на права, които лицата черпят от правото на Общността, при условие, на първо място, че тези правила не са по-малко благоприятни от тези, които уреждат подобни национални искове (принцип на еквивалентност) и, на второ място, че не прави фактически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Общността (принцип на ефективност) (вж., *inter alia*, Решение от 16 декември 1976 г. По дело *Rewe*, 33/76, *Recueil*, стр. 1989, точка 5, и Решение от 24 септември 2002 г. по дело *Grundig Italiana*, C-255/00, *Recueil*, стр. I-8003, точка 33).

26. Що се отнася до член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990, както е посочено в точка 7 от настоящото съдебно решение, и като се вземат предвид различията при тълкуването на тези разпоредби, в съдебното решение по дело *Dilexport*, посочено по-горе, постановено във връзка с преюдициално запитване, когато националният съдия е бил този, който решава делото, се заявява, че ако съществува предположението, че данъците и налозите, незаконосъобразно наложени или събрани, въпреки че не се дължат, са били прехвърлени на трети страни и ищецът трябва да обори това предположение, за да може да си гарантира възстановяването на данъка, въпросната разпоредба трябва да се разглежда като противоречаща на правото на Общността.

27. По настоящия иск за неизпълнение на задължение, обратно, самият Съд, като взема предвид въпросите, които повдига Комисията, е този, който трябва да определи дали искът на италианските власти по член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990 всъщност води до установяване на това предположение или до други резултати, които правят упражняването на правото на възстановяване на тази данъци фактически невъзможно или изключително трудно, в които случаи би било необходимо да се обяви, че Италианската република не е изпълнила задълженията си.

28. Възраженията на Комисията в подкрепа на нейния иск има три аспекта. На първо място, много италиански съдилища, особено *Corte suprema di cassazione*, считат, че прехвърлянето на данъци на трети страни се установява само от факта, че ищецът е търговско предприятие, като понякога добавят към своите основания и това, че предприятието не е в банкрут и че данъците са били налагани в продължение на години на националната територия без възражения. На второ място, административните органи систематично търсят представяне на счетоводни документи. Съдилищата, пред които ищите повдигат възражения, се съгласяват на такива искове като приемат същия вид мотиви, както тези посочени по-горе и не гледат в полза на ищеца, ако той не представи документи, дори ако законоустановеният срок за тяхното съхраняване е изтекъл. На трето място, на това, че сумите по въпросните данъци не се осчетоводяват от годината на тяхното плащане, като плащания към държавната хазна за не дължими данъци и не са заведени като активи в баланса на предприятието, което търси тяхното възстановяване, административните органи гледат като на доказателство, че тези данъци са прехвърлени на трети страни.

29. По принцип неизпълнението на държава-членка на задължението може да се установи съгласно член 226 ЕО, независимо от институцията в тази държава, чието действие или бездействие е довело до това неизпълнение на задълженията, дори в случаите на конституционно независим орган (Решение от 5 май 1970 г. По дело Комисия/Белгия, 77/69, Recueil, стр. 237, точка 15).

30. Приложното поле на националното законови, подзаконови или административни разпоредби трябва да се прецени, като се вземе предвид тълкуването, дадено им от националните съдилища (вж., по-специално Решение от 8 юни 1994 г. по дело, Комисия/Обединено кралство, C-382/92, Recueil, стр. I-2435, точка 36).

31. В този случай, спорен е член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990, който предвижда, че данъците и налозите, наложени съгласно националните разпоредби, които не са съвместими със законодателството на Общността, трябва да бъдат възстановени, освен ако тази сума не е било прехвърлена на други. Такава разпоредба сама по себе си е неутрална по отношение на правото на Общността във връзка както с тежестта на доказване, че данъците са били прехвърлени на други лица, така и с доказателствата, които са допустими, за да се докаже това. Нейното действие трябва да се определи, като се вземе предвид тълкуването, което националните съдилища са Ж дали.

32. В това отношение, изолираните или прекалено незначителни съдебни решения в контекста на съдебната практика с различна насока, или още повече, тълкуване, което е отхвърлено от националния върховен съд, не могат да бъдат взети предвид. Това не е вярно що се отнася до широко признато съдебно тълкуване, което не е било отхвърлено от върховния съд, а по-скоро потвърдено от него.

33. Когато националното законодателство е предмет на различни съдебни тълкувания, някои от които водят до прилагането на това законодателство в съответствие с правото на Общността, а други до обратното приложение, трябва да се постанови, че такова законодателство най-малкото не е достатъчно ясно, за да гарантира приложение в съответствие с правото на Общността.

34. По настоящото дело, италианското правителство не оспорва, че определен брой решения на Corte suprema di cassazione водят, чрез метода на дедукцията, до заключението, че в отсъствието на доказателства в полза на обратното, търговските предприятия, като търгуват, обикновено прехвърлят косвените данъци чрез последващи продажби, и по-специално, ако те са били налагани на националната територия за значително дълъг период без възражения. Италианското правителство се ограничава до това да обясни, че много съдилища не приемат такива мотиви като доказателство за такова прехвърляне и до това да представи примери на данъкоплатци, които гарантират възстановяването на данъци, несъвместими с правото на Общността, тъй като административните органи не успяват да докажат пред съответния съд, че данъкоплатците са прехвърлили тези данъци.

35. Следваните от Corte suprema di cassazione мотиви от посоченото по-горе съдебно решение се основават на предпоставка, която представлява само предположение, а именно, че когато

има възможност, косвените данъци, по принцип се прехвърлят от икономическите оператори чрез последваща продажба. Другите фактори, които се вземат предвид, ако има такива, а именно търговският характер на бизнеса на данъкоплатеца, фактът, че неговото финансово положение не е рисковано и облагането с въпросните данъци на националната територия за значителен период от време без възражения, позволяват да се направи заключението, че предприятие, което осъществява бизнеса си в този контекст, всъщност е прехвърлило въпросните задължения, само ако се приеме предпоставката, че всички икономически оператори действат по този начин, освен при изключителни обстоятелства, като отсъствието на един или друг от тези фактори. Въпреки това, както Съдът вече е постановил (вж. Решение по дело *San Giorgio*, посочено по-горе, точки 14 и 15; Решение от 25 февруари 1988 г. по съединени дела *Bianco и Girard*, 331/85, 376/85 и 378/85, *Recueil*, стр. I-1099, точка 17; по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 7, и по дело *Comateb и други*, точка 25), и поради икономическите причини, посочени от генералния адвокат в точки 73-80 от неговото становище, такава предпоставка не е оправдана при определени ситуации и е само предположение, което не може да се приеме в контекста на разглеждането на исквете за възстановяване на косвените данъци, които противоречат на правото на Общността.

36. Що се отнася до изискването, като условие, което предшества всяко възстановяване, за представяне на счетоводните документи на предприятие, което търси възстановяване на несъвместими с правото на Общността данъци, трябва да се вземат предвид следните съображения.

37. Такова изискване относно годините, за които се търси възстановяване, което се поставя за периода, през който въпросните счетоводни документи трябва задължително да се съхраняват, не може да се разглежда само по себе си като обръщачо, във вреда на данъкоплатците, тежестта на доказване, че данъците не са били прехвърляни на трети страни. Такива документи предоставят неутрална фактическа информация, от която административните органи, по-специално могат да се опитат да докажат, че данъците са били прехвърлени върху други (вж., в този смисъл, Решение от 2 октомври 2003 г. по дело *Weber's Wine World и други*, C-147/01, *Recueil*, стр. I-11365, точка 115). При това положение и в отсъствието на специални обстоятелства, на които да се позове ищеца, не представянето на счетоводните документи, когато са поискани от административните органи, може да се разглежда от тях или от съда като фактор, който трябва да се вземе предвид при доказването, че данъците да били прехвърлени на трети страни. Въпреки това, този фактор сам по себе си не може да бъде достатъчен, за да се предположи, че тези данъци са били прехвърлени на трети страни, нито, *a fortiori*, да се наложи на ищеца тежестта да оборва такова предположение, като доказва обратното (вж., в този смисъл, Решение по дело *Weber's Wine World и другите*, посочено по-горе, точка 116).

38. Във всички случаи, в ситуации, при които административните органи искат представянето на тези документи след изтичането на законоустановения срок за тяхното съхраняване и данъкоплатецът не ги представи, фактът, че от това се вади заключението, че данъкоплатецът е прехвърлил въпросните данъци на трети страни или се стига до същия извод при условие, че данъкоплатецът е доказал обратното, е равнозначно на установяване на предположение, което е в негова вреда и което води до изключителни трудности при упражняването на правото на възстановяване на данъци, несъвместими с правото на Общността.

39. По отношение на факта, че административните органи считат, че прехвърлянето на данъците върху трети страни е доказано, ако сумата от тези данъци не е била осчетоводена, от годината на тяхното плащане, като плащане към държавната хазна за не дължим данък, нито е записана като актив в баланса на предприятието, което търси възстановяването, трябва да се постанови следното.

40. Такива мотиви водят до доказването на неоснователно предположение във вреда на ищеца. С оглед на условията, при които се предявява иск за възстановяване на данъци, прибавянето на сумите от този данък като актив в баланса за годината на неговото плащане, предполага, че данъкоплатецът незабавно счита, че има голям шанс успешно да поиска неговото плащане, въпреки че съгласно член 29, параграф 1 от Закон № 428/1990 разполага с период от няколко години, за да предяви такова искане. Освен това, данъкоплатецът може много добре, дори когато оспорва плащането на данъка, да пресметне шансовете си за успех като недостатъчно сигурни, за да поеме риска от осчетоводяване на съответната сума като актив. В това отношение с оглед на трудностите по получаването на благоприятен резултат от иска за възстановяване при обстоятелствата, разкрити по настоящото дело, такова вписване би се разглеждало дори като противоречащо на принципите на законно счетоводство. Като допълнение, да се счита, че прехвърлянето на данък върху трети страни се доказва на основание, че сумата не е била добавена като актив към баланса вече зависи от презумпцията, че косвените данъци обикновено се прехвърлят при последваща продажба, предположение, което е било обявено за противоречащо на правото на Общността в хода на разглеждането на първия оспорван от Комисията въпрос.

41. В светлината на посочените по-горе съображения, трябва да се обяви, че като не изменя член 29, параграф 2 от Закон № 428/1990, който се тълкува и прилага от административните органи и значителна част от съдилищата, включително Corte suprema di cassazione, по начин който прави упражняването на правото на възстановяване на данъци, наложени в противоречие на правилата на Общността, изключително трудно за данъкоплатеца, Италианската република не е изпълнила своите задължения съгласно Договора за ЕО.

По съдебните разноски

42. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. По настоящото производство Италианската република е загубила делото и Комисията е направила искане за разноските. Държавата-членка следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения, Съдът (първи състав) реши:

1) Обявява, че като не изменя член 29, параграф 2 от Закон № 428 от 29 декември 1990 г., озаглавен Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990), който се тълкува и прилага от административните органи и значителна част от съдилищата, включително от Corte suprema di cassazione (Италия), по начин който прави упражняването на правото на

възстановяване на данъци, наложени в противоречие с правилата на Общността, изключително трудно за данъкоплатеца, Италианската република не е изпълнила своите задължения съгласно Договора за ЕО.

2) Италианската република се осъжда да заплати съдебните разноски.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 9 декември 2003 година.

Подписи