

PRESUDA SUDA (Veliko vijeće) od 9. prosinca 2003. (1)

(Propuštanje države članice da ispunjava obveze - Tumačenje nacionalnog prava kroz sudsku praksu i praksu upravnih organa protivno pravu Zajednice - Uvjeti za povrat iznosa koji su plaćeni premda nisu dužni)

U predmetu C-129/00

Komisija Evropskih Zajednica, koju zastupa E. Traversa, koji djeluje kao Agent, te P. Biavati, odvjetnik, sa adresom ureda u Luksemburgu, prijavitelj,

protiv

Republike Italije, koju zastupa I.M. Braguglia, koji djeluje kao Agent, sa adresom za ureda u Luksemburgu, optuženik

PRIJEDLOG za utvrđenje da održavanjem na snazi članka 29(2) Zakona br. 428 od 29. prosinca 1990., nazvanog „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenza dell'Italia alle Comunità europee (lege comunitaria per il 1990)“ (Odredbe za ispunjavanje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Evropskoj Zajednici (Pravo Zajednice iz 1990.)) (GURI, obični dodatak br.10 od 12. siječnja 1991., str. 5), koji po tumačenju i primjeni upravnih tijela i sudova, dopušta pravilima dokazivanja u vezi prevajivanja na treće osobe nametnutih iznosa naknada, kod kršenja pravila Zajednice, koja čine izvršavanje prava povrata plaćanja takvih naknada gotovo nemogućim, ili u najmanju ruku izuzetno teškim za poreznog obveznika, Republika Italija nije ispunila svoje obveze prema EC Ugovoru.

SUD (puni sastav) donosi slijedeću

Presudu

1. Prijedlogom podnesenim Sudskom Registru 4. travnja 2000, Komisija Evropskih Zajednica pokrenula je postupak prema članku 226. EZ-a radi utvrđenja da, održavanjem na snazi članka 29(2) Zakona br. 428 od 29. prosinca 1990., nazvanog „Disposizioni per l'adempimento di

obblighi derivanti dall'appartenza dell'Italia alle Comunità europee (lege comunitaria per il 1990)“ (Odredbe za ispunjavanje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Evropskoj Zajednici (Pravo Zajednice iz 1990.)) (GURI, obični dodatak br.10 od 12. siječnja 1991., str. 5., nadalje u tekstu „Zakon br. 428/1990“), koji po tumačenju i primjeni upravnih tijela i sudova, dopušta pravilima dokazivanja u vezi prevaljivanja na treće osobe nametnutih iznosa naknada, kod kršenja pravila Zajednice, koja čine izvršavanje prava povrata plaćanja takvih naknada gotovo nemogućim, ili u najmanju ruku izuzetno teškim za poreznog obveznika, Republika Italija nije ispunila svoje obveze prema EZ Ugovoru.

Nacionalno pravo

2. Zakon br. 428/1990 uveo je u porezno zakonodavstvo specijalna pravila u pogledu „plaćanja poreza za koje se prepoznaje da su nekompatibilni sa zakonodavstvom Zajednice“. Članak 29(2) istog u tom smislu propisuje:
„Uvozne carinske obveze, proizvodni porezi, porezi na potrošnju, porez na šećer i državne obveze nametnute nacionalnim odredbama, bit će vraćene, osim ako je iznos istih prevaljen na druge.
3. Ranije, to je pitanje bilo uređeno prvim stavkom članka 19. Uredbe-Zakona br. 688 od 30. rujna 1982. (GURI br. 270 od 30. rujna 1982., str. 7072), pretvorenom u zakon Zakonom br. 873 od 27. studenog 1982. (GURI br. 328 od 29. studenog 1982., str. 8599, nadalje u tekstu „Uredba-Zakon br. 688/1982“). Ona je propisivala:
„Bilo koja osoba koja... je platila uvozne carinske obveze, proizvodne poreze, poreze na potrošnju ili državne obveze koji nisu bili dužni, bit će ovlaštena na povrat plaćenih iznosa, ako pruži dokumentirani dokaz da naknada o kojoj je riječ nije prevaljena, na bilo koji način na druge osobe, osim u slučaju službene greške.“

Činjenice

4. Članak 19. Uredbe-Zakona br. 688/1982 je dao osnov dvjema presudama Suda. Prva je bila u predmetu 199/82 San Giorgio (1983.) ECR 3595 slijedom upućivanja na prethodnu odluku, te je druga bila u predmetu 104/86 Komisija protiv Italije (1988.) ECR 1799, radi neispunjavanja obveza.
5. U drugoj presudi Sud je zauzeo stav:

- „ 6. U nedostatku pravila Zajednice koja se odnose na nadoknadu nacionalnih naknada koje su nametnute uslijed kršenja prava Zajednice, na državi članici je da osigura vraćanje takvih naknada u skladu sa odredbama svog unutrašnjeg poretka. Nadalje, pravo Zajednice ne traži da se nalog za povrat naknada koje su nepravilno plaćene, odobri u uvjetima koji bi uključivali nepravedno bogaćenje onih koji su na to ovlašteni. Time se ne sprečava uzimanje u obzir činjenice da teret takvih naknada može biti prevaljen na druge trgovce ili na potrošače.
7. Konačno, kao što je Sud smatrao u presudi...(u) San Giorgio..., u pogledu članka 19. iste Uredbe-Zakona o kojoj je riječ u predmetnom slučaju, bilo koji zahtjev za dokazom koji ima učinak da učini gotovo nemogućim ili izuzetno teškim osiguravanje povrata naknada nametnutih protivno pravu Zajednice, nespojiv je s pravom Zajednice; To je osobito u slučaju presumpcija ili pravila dokazivanja kojima je namjera da poreznom obvezniku stave teret utvrđivanja da naknade koje su nepotrebno plaćene nisu prevaljene na druge osobe ili posebnih ograničenja koja se odnose na oblik dokaza koji se treba predložiti, kao što je isključenje bilo koje vrste dokaza različitog od pisanog dokaza...
11. ...Osporena odredba talijanskog zakonodavstva obvezuje trgovce da dokažu suprotno, onoliko koliko u svjetlu čistih tvrdnji od strane vlasti moraju dokazati da nisu prevalili nepravilno plaćeni porez na druge strane, što je prije moguće samo sredstvima dokumentiranih dokaza. Takva odredba je protivna pravu Zajednice, kako se razvija kroz sudsku praksu.“
6. Članak 29(2) Zakona br. 428/1990 naknadno je sam doveo do upućivanja na prethodnu odluku, na koju je Sud odgovorio u predmetu C-343/96 *Dilexport* (1999) ECR I-579. Prema nacionalnom sudu, tu odredbu je primijenio talijanski sud s tim učinkom da, kako bi se otklonio povrat carinskih obveza ili plaćenih poreza koji nisu bili dužni, upravna tijela se mogu osloniti na presumpciju da se takve obveze i porezi uobičajeno prenose na treće strane.
7. Sud je zauzeo stav kako slijedi:
- „52 Ako, kao što nacionalni sud smatra, postoji presumpcija da su obveze i naknade koje su nezakonito nametnute ili prikupljene kada nisu bile dužne, prevaljene na treće strane, te se od tužitelja traži da ospori tu presumpciju kako bi osigurao povrat naknade, odredbe o kojima je riječ moraju se promatrati kao protivne pravu Zajednice.
- 53 Ako je s druge strane, kao što talijanska vlada drži, na upravnom tijelu da pokaže bilo kojim dokazom koji je općenito prihvaćen po nacionalnom pravu, da je naknada prevaljena na druge osobe, odredbe o kojima je riječ ne mogu se smatrati protivnima pravu Zajednice.
- 54 Odgovor na ... pitanja stoga mora biti da pravo Zajednice isključuje državu članicu od vršenja povrata plaćanja carinskih davanja i poreza koji su protivni pravu Zajednice, pod

uvjetom, kao što je zahtjev da se takva davanja ili porezi nisu prevalili na treće osobe, koji tužitelj mora pokazati da je ispunio.

Postupak prije suđenja

8. Komisija se očitovala da suštinski, kao što je smatrao sud koji je uputio ovaj predmet, u predmetu koji je dao osnov za presudu u predmetu *Dilexport*, koji je gore citiran, kao što tumače talijanska upravna tijela i sudovi, da su odredbe članka 29(2) Zakona br. 428/1990 dovele do istih rezultata kao što su bili oni ranijeg članka 19. Uredbe-Zakona br. 688/1982.
9. Davši Republici Italiji mogućnost da podnese svoja zapažanja, Komisija je 17. rujna 1997. izdala obrazloženo mišljenje tražeći da države članice postupe u skladu sa svojim obvezama prema Ugovoru, u roku od dva mjeseca. Budući da to nije zadovoljeno odgovorom talijanskih vlasti iz pisma od 25. studenog 1997., Komisija je odlučila pokrenuti ovaj postupak.

Argumentacija stranaka

10. Komisija tvrdi, u zajedničkim predmetima C-192/95 do 218/95 *Comateb i drugi* (1997.) ECR I-165, točka 25, da je Sud držao da se, u odnosu na neizravne poreze, ne može dopustiti nikakva presumpcija da je porezni obveznik prenio porez naknadnim prodajama, koje od njega traže da dokaže suprotno u slučaju da želi postići povrat naknada takve prirode.
11. Komisija dokazuje da sudska praksa Corte suprema di cassazione (Italija) dovodi do postavljanja takve presumpcije prema poreznom obvezniku, koji traži povrat naknada nespojivih sa pravom Zajednice, koji su obuhvaćeni člankom 29(2) Zakona br. 428/1990. Obrazloženje takve sudske odluke je različito o biti stvari, ali u analizi ostaje suštinski kod toga da, osim u izuzetnim okolnostima, komercijalne kompanije prevaljuju neizravne poreze na svoje korisnike. Najopsežnije pojašnjenje koje je Corte suprema di cassazione upotrijebio da donese taj zaključak, posebice u svojoj presudi br. 2844 od 28. ožujka 1996., temelji se na slijedećim razmatranjima:
 - uvoznik nije bio pojedinac, već komercijalna ili industrijska kompanija;
 - poduzeće je poslovalo uobičajeno, te nije bilo u situaciji da stvara gubitak ili nelikvidnost pod čime bi se smatralo i prodaja po cijeni nižoj od kupovne;
 - nametnute su nepripadajuće naknade od strane cijele talijanske carinske službe, što je stvorilo klimu povjerenja u pogledu njihove zakonitosti;
 - nepripadajuće naknade primjenjivale su se kroz dugo razdoblje bez prigovora.

12. Prema Komisiji, Corte suprema di cassazione također se oslanja na pretpostavku da komercijalna poduzeća obično prevaljuju neizravne poreze na treće strane, kako bi zadržale da prijedloge za sudove rade upravna tijela, da postignu izradu računovodstvenih isprava od poduzeća o kojem je riječ ili da inspekcije istih ne budu samo „ribarske ekspedicije“, koje bi ih proglasile nezakonitim, već su valjana metoda stjecanja dokaza da su nakade prevaljene.
13. Pored toga, Corte suprema di cassazione smatra, temeljem članka 116. talijanskog Zakona o građanskom postupku, da neuspjeh pribavljanja računovodstvenih isprava koji uslijedi nakon takvog prijedloga, u kombinaciji sa presumpcijom da se naknade obično prevaljuju, dokazuje da je uistinu bio takav slučaj. Komisija navodi da se isto rješenje primjenjuje čak i tamo gdje poduzeće, koje ne uspije pribaviti takve isprave, objasni da nisu bile sačuvane, zbog isteka 10-godišnjeg roka obveznog čuvanja, propisanog talijanskim Građanskim Zakonikom. U pogledu kašnjenja od nekoliko godina, koje se može dogoditi između prijedloga sudu za pribavljanjem računovodstvene dokumentacije i sudske odluke o istom, obveza da se čuvaju te isprave iznad perioda čuvanja uređenog Pravilnikom je opterećujuća za posao, posebno zbog visokih troškova i problema s pohranom koje uključuje. Stoga je to dodatna prepreka za stvarni povrat plaćanja naknada protivnih pravu Zajednice.
14. Komisija navodi da mnogi parnični sudovi slijede ova načela, kao i određeni stručnjaci koji se imenuju u sudskim postupcima, kako bi ispitali računovodstvene isprave poreznih obveznika, te utvrdili da li su ili ne prevalili naknade o kojima je riječ. U tom smislu daje određene primjere.
15. Taj pristup ustanovljuje *de facto* presumpciju da porezni obveznici prevaljuju na treće osobe naknade protivne pravu Zajednice, za koje traže povrat plaćanja, presumpciju koju potom oni trebaju pobijati navođenjem suprotnih dokaza, zanemarujući stav Suda u točki 52. presude iz predmeta *Dilexport*.
16. Komisija dodaje da je isto obrazloženje nelogično, jer započinje premisom da poduzeća obično prevaljuju neizravne poreze kako bi utvrdili pretpostavku u potpuno istom smislu kao i ta premisa. Potpuno su irelevantni čimbenici koji su ponekad postavljeni u ovom obrazloženju, koji se odnose na prirodu posla, te činjenica da podnositelj nije nelikvidan, te opća i dugoročna primjena osporenih naknada. Time bi poduzeće koje ne prevaljuje naknade na treće osobe moglo samo imati manju zaradu, ali ne bi nužno postalo nelikvidno. Arbitrarno je izvesti zaključak da su zbog nedostatka nelikvidnosti porezi bili stvarno prevaljeni.
17. Prema Komisiji, talijanska upravna tijela ne poštuju niti načela primjenjiva na povrat plaćanja naknada protivnih pravu Zajednice. Okružnice Ministra financija br. 21/2/VII od 11. ožujka 1994. i br. 480/VIII od 12. travnja 1995. u bitnome navode da je prevaljivanje naknada na

treće strane ustanovljeno, ako se takvi porezi nisu obračunali od godine njihovog plaćanja, kao plaćanja javnom proračunu za porez koji se ne duguje, te odobreni kao imovina u bilanci poduzeća koje traži povrat plaćanja. Manjak takvog računovodstva pokazuje da je poduzeće smatralo predmetne naknade običnim troškovima, te ih je nužno prevalilo. Komisija navodi da takav pristup vodi do toga da poduzeća budu podložna prekomjernoj obvezi, povrhu svega u pogledu godina koje prethode utvrđivanju nesukladnosti takvih poreza sa pravom Zajednice.

18. Komisija tvrdi da čak i da su određeni porezni obveznici uspjeli u njihovim radnjama prije parničnih sudova, po cijenu, kako navodi, dugotrajnih i skupih postupaka, ta činjenica nije dovoljna da bi se zaključilo kako je bilo poštivanja načela učinkovitosti, po kojem detaljna nacionalna procesna pravila koja se primjenjuju na zahtjeve utemeljene na pravima koja subjekti izvode iz prava Zajednice, ne smiju učiniti izvršavanje tih prava u praksi nemogućim ili izuzetno otežanim.

Štoviše, uspješne radnje pojedinih poreznih obveznika, koje su im prema navodima talijanske vlade omogućile da postignu povrat plaćanja 120 milijuna ITL, između 1992. i 2000., u neto iznosu bez kamata i troškova, su beznačajni uspoređujući sa iznosima koji su u tom smislu predmet parničenja. Komisija dokazuje da se načelo učinkovitosti trebalo poštovati samo ako su slučajevi odbijanja plaćanja zahtjeva bili izuzetni, te ustraje u tome da se izvršavanje prava koja proizlaze iz Ugovora ne može sprečavati općenitim mjerama utemeljenim na pretpostavkama zlorabe prava.

19. Talijanska vlada optužuju Komisiju za upuštanje u špekulaciju i ignoriranje činjenica. Samo stvarni nalaz da su porezni obveznici koji su platili poreze protivne pravu Zajednice, ne mogu ili mogu samo uz velike poteškoće, postići da bi njihov povrat plaćanja mogao dovesti do zanemarivanja načela učinkovitosti. U tom pogledu, pored iznosa glavnica koje su vraćene, navedenih u prethodnom stavku, talijanska vlada upućuje na 17. odluka ili presuda od strane raznih parničnih sudova, kojima su usvojeni zahtjevi poreznih obveznika, te su postale pravomoćne.
20. U pogledu mogućnosti istrage Suda kako bi utvrdio postotak uspješnih zahtjeva za povrat plaćanja, u odnosu na ukupan broj podnesenih zahtjeva, talijanska vlada dokazuje da bi primjena takve mjere bila jednaka prenošenju na Sud tereta dokaza za neispunjenje obveza koje navodi Komisija, a koje Komisija mora biti u mogućnosti dokazati na završetku stadija koji prethodi parnici.
21. Kao drugu mogućnost, talijanska vlada analizira načelo detaljnih pravila, kritizirano od strane Komisije, za izvršavanje prava povrata iznosa koji su plaćeni iako nisu bili dugovani, te dokazuje prvo, da Komisija priznaje kako je članak 29(2) Zakona 428/1990 sam po sebi

nesukladan sa pravom Zajednice. Tvrdi da ta odredba zahtijeva od upravnih tijela da pokaže kako je porezni obveznik prevalio naknadu na treće osobe, ako izbjegne obvezu povrata plaćanja iznosa iste naknade.

22. Drugo, talijanska vlada ističe da je u stavku 25. presude u gore citiranom predmetu *Comateb i drugi*, Sud zauzeo stav da „Stvarno prevaljivanje (neizravnog poreza) bilo u cijelosti ili djelomično, ovisi o različitim faktorima u svakoj komercijalnoj transakciji, koja ga razlikuje od drugih transakcija u drugom kontekstu“ i slijedom toga, pitanje da li je neizravni porez bio ili nije bio prevaljen u svakom pojedinom slučaju je činjenično pitanje koje treba utvrditi nacionalni sud koji može slobodno ocijeniti dokaze“. Talijanska vlada osporava da je po njenom mišljenju, u predmetu *Dilexport*, nezavisni odvjetnik Ruiz-Jarabo Colomber dodao kako bi se nacionalni sud mogao pozvati na sve dokazne metode dopuštene nacionalnim pravom radi utvrđenja činjenica. Vlada objašnjava da Corte suprema di cassazione nije sudac o biti stvari, već se ograničava na utvrđivanje određenih općih dokaznih načela, temeljem procesnih okolnosti, koje se mogu značajno razlikovati, ovisno o sporu. Sudac o biti stvari mogao bi lako prihvatiti deduktivno zaključivanje kao metodu dokazivanja. Odluke Suda u korist poreznih obveznika koje su pribavljene u ovom predmetu, tek utvrđuju da upravna tijela nisu dokazala da su naknade prevaljene.
23. Što se tiče upravnih tijela, na kojima je teret dokaza, za njih je legitimno tražiti pristup tužiteljevim računima, jer im samo takva pretraga omogućava da navedu taj dokaz, te kao posljedica toga, to nije na bilo koji način „ribarska ekspedicija“. Ako tužitelj ne pribavi svoje račune dobrovoljno, uobičajeno je da ako ostvaruje svoj zahtjev putem suda, nadležne vlasti traže pribavljanje tih dokaza istim putem. To je značenje dvaju ministarskih okružnica, spomenutih u točki 17. ove presude, koju kritizira Komisija. Talijanska vlada pojašnjava da sudovi uzimaju propust pribavljanja računa kao argument u prilog vlastima, samo ako je prijedlog za pribavljanjem tih dokaza upućen prije isteka zaštitnog statutarnog roka. U tom slučaju, čak ako sud presudi o tom prijedlogu tek nakon takvog isteka, obveza postupanja u dobroj vjeri u postupku zahtijeva da porezni obveznik sačuva svoje račune, te ih pribavi sukladno sudskoj odluci kojom usvaja prijedlog (Presuda br. 9797 Corte suprema di cassazione od 18. studenog 1994.).
24. Talijanska vlada dodaje da čak ako je ponekad potreban dugotrajni postupak, kako bi se postigao povrat plaćanja, negativni učinci povezani sa takvim protekom vremena kompenziraju se davanjem kamata na dugovane iznose.

Nalazi Suda

25. Prema ustanovljenoj sudskoj praksi, u nedostatku pravila Zajednice o povratu nacionalnih naknada koje su nametnute iako se ne duguju, na domaćem je pravnom sustavu svake države članice da odredi nadležne sudove i sudišta, te propiše detaljna procesna pravila koja uređuju radnje za čuvanje prava koja pojedinci izvode iz prava Zajednice, pod uvjetom da prvo, takva pravila nisu manje povoljna od onih koja uređuju slične domaće radnje (načelo jednake vrijednosti), te drugo, da ne čine gotovo nemogućim ili izuzetno otežanim izvršavanje prava propisanih pravom Zajednice (načelo učinkovitosti) (vidjeti *između ostalog* predmet C-33/76 *Rewe* (1976.) ECR 1989., stavak 5., te predmet C-255/00 *Grundig Italiana* (2002.) ECR I-8003, stavak 33.).
26. U pogledu članka 29(2) Zakona br. 428/1990, kao što je istaknuto u stavku 7. ove presude, te u svjetlu razlika u tumačenju te odredbe, gore citirana presuda u predmetu *Dilexport*, donesena povodom upućivanja na prethodno odlučivanje, gdje je bilo na nacionalnom sucu da presudi spor, navodi da ako je postojala pretpostavka da su obveze i naknade nezakonito nametnute ili prikupljene, a nisu bile dugovane te su prevaljene na treće osobe, od tužitelja se zahtijevalo da pobije tu pretpostavku, kako bi osigurao povrat plaćanja naknade, odredba o kojoj je riječ može se smatrati protivnom pravu Zajednice.
27. Nasuprot tome, u postojećoj tužbi zbog neispunjenja obveza, na samom je Sudu da utvrđuje, vodeći računa o stvarima na koje se oslanja Komisija, da li primjena članka 29(2) Zakona br. 428/1990 od strane talijanskih vlasti stvarno vodi do uspostavljanja takve presumpcije ili na drugi način rezultira time da je izvršavanje prava povrata plaćanja takvih poreza gotovo nemoguće, ili izuzetno teško, u kojim slučajevima bi bilo potrebno objaviti neuspjeh Republike Italije da ispunjava obveze.
28. Prigovor Komisije u prilog njene tužbe ima tri aspekta. Prvo, mnogi talijanski sudovi, posebno i opetovano Corte suprema di cassazione, smatraju da se prevaljivanje naknada na treće osobe utvrđuje iz same činjenice da je tužitelj komercijalno poduzeće, ponekad tome dodavši tvrdnje da poduzeće nije otišlo u stečaj, te da je naknada godinama bez prigovora nametnuta širom nacionalnog teritorija. Drugo, vlasti su sistematski tražile pribavljanje tužiteljevih računovodstvenih isprava. Sudovi pred kojima tužitelji iznose prigovore, pristupaju takvoj primjeni, usvajanjem iste vrste obrazloženja kao gore navedeno, te s neodobravanjem gledaju na tužiteljev neuspjeh da pribavi isprave, unatoč tome što je statutarri rok za njihovo čuvanje istekao. Treće, vlasti promatraju neobračunavanje iznosa poreza o kojem se radi, od godine njihovog plaćanja, kao plaćanja u javni proračun za poreze

koji se ne duguju, te odobrenih kao imovina u bilanci poduzeća koje traži povrat njihovog plaćanja, kao dokaz da su te naknade bile prevaljene na treće osobe.

29. Neuspjeh države članice da ispunjava obveze može u načelu biti utvrđen prema članku 226. EC-a, bez obzira o kojoj se agenciji te države radi, čije su radnje ili propusti doveli do neispunjenja njenih obveza, čak i u slučaju ustavno nezavisne ustanove (predmet 77/69 *Komisija protiv Belgije* (1970.) ECR 237, stavak 15.).
30. Opseg nacionalnog prava, pravila ili administrativnih odredaba mora se ocijeniti u svjetlu tumačenja koje su im dali nacionalni sudovi (vidjeti posebice predmet C-382/92, *Komisija protiv Ujedinjenog Kraljevstva* (1994.) ECR I-2435, stavak 36.).
31. U ovom predmetu, radi se o članku 29(2) Zakona br. 428/1990, koji propisuje da se treba izvršiti povrat plaćanja obveza i naknada nametnutih prema nacionalnim odredbama koje su nespojive sa zakonodavstvom Zajednice, osim ako je iznos istih prevaljen na druge. Takva odredba je sama po sebi neutralna, u pogledu prava Zajednice, u odnosu kako na teret dokaza da je naknada prevaljena na druge osobe, te u pogledu dostupnog dokaza kojim bi se to dokazalo. Njegov učinak mora se utvrditi u svjetlu tumačenja koje mu daje nacionalni sud.
32. U tom pogledu ne mogu se uzeti u obzir izolirane i brojčano beznačajne sudske odluke u kontekstu sudske prakse koja zauzima suprotan pristup, ili još više tumačenje koje ne priznaje nacionalni vrhovni sud. Isto ne vrijedi u pogledu široko rasprostranjenog sudskog tumačenja koje nije osporio vrhovni sud, već ga je potvrdio.
33. Tamo gdje je nacionalno zakonodavstvo bilo predmetom određenih različitih sudskih tumačenja, od kojih su neka dovela do primjene tog zakonodavstva u skladu sa pravom Zajednice, a druga do suprotne primjene, mora se uzeti da takvo zakonodavstvo u najmanju ruku nije dovoljno jasno, kako bi se osigurala njegova primjena u skladu sa pravom Zajednice.
34. U ovom predmetu, talijanska vlada ne spori da je određeni broj presuda Corte suprema di cassazione doveo deduktivnim zaključivanjem do zaključka, u nedostatku suprotnog dokaza, da komercijalna poduzeća koja normalno posluju prevaljuju neizravni porez naknadnim prodajama, osobito ako je bez prigovora nametnut širom nacionalnog teritorija u značajnom razdoblju. Talijanska vlada se ograničava na pojašnjavanje da brojni parnični sudovi ne prihvaćaju takvo obrazloženje kao dokaz takvog prevaljivanja i pružanja primjera poreznim obveznicima koji su osigurali povrat plaćanja naknada suprotnih prava Zajednice, s obzirom da vlasti nisu uspjele u tim slučajevima dokazati nadležnom sudu da je porezni obveznik prevalio te naknade.

35. Obrazloženje koje slijedi u citiranim presudama Corte suprema di cassazione samo po sebi se temelji na premisi koja je čista pretpostavka, to jest da se neizravni porezi u načelu prevladavaju naknadnim prodajama od strane gospodarskih subjekata tamo gdje imaju priliku za to. Drugi faktori, ako postoje, te se uzmu u obzir, to jest komercijalna priroda posla poreznog obveznika, činjenica da njegova financijska situacija nije kritična, te nametanje poreza o kojem je riječ bez prigovora širom nacionalnog teritorija u značajnom razdoblju, dozvoljavaju zaključak da je poduzeće koje je poslovalo u takvom kontekstu u biti prevalilo predmetne naknade, samo ako se netko osloni na premisu da svi ekonomski subjekti tako djeluju, osim u posebnim okolnostima kao što je nedostatak jednog ili drugih od ovih faktora. Međutim, kao što je Sud već zauzeo stav (vidjeti gore citirani predmet *San Giorgio*, stavci 14. i 15., zajednički predmeti 331/85, 376/85 i 378/85 *Bianco i Girard* (1998.) ECR I-1099. stavak 17; Komisija protiv Italije, gore citirana, stavak 7. i *Comateb i drugi*, stavak 25.), te radi gospodarskih razloga istaknutih od strane nezavisnog odvjetnika, u točkama 73. do 80 njegovog mišljenja, takva premissa je neosnovana u određenom broju situacija, te je samo pretpostavka koja se ne može prihvatiti u kontekstu ispitivanja zahtjeva za povratom plaćanja neizravnih poreza protivnih pravu Zajednice.
36. U pogledu zahtjeva za pribavljanjem računovodstvenih isprava poduzeća koje zahtijeva povrat plaćanja naknada protivno pravu Zajednice, kao prethodnog uvjeta za bilo koji povrat plaćanja, moraju se uzeti u obzir slijedeća razmatranja.
37. Takav zahtjev, uzimajući u obzir godine od kojih se zahtijeva povrat plaćanja, koji je postavljen tijekom razdoblja u kojem se računovodstvene isprave o kojima se radi moraju obvezno čuvati, ne može se sam po sebi smatrati i to na štetu poreznih obveznika, kao da prebacuje teret dokaza da naknade nisu bile prevladane na treće osobe. Takve isprave pružaju neutralne činjenične informacije iz kojih posebice vlasti mogu pokušati pokazati da su naknade prevladane na druge (vidjeti u tom smislu predmet C-147/01 *Weberov svijet vina i drugi* (2003.) ECR I-11365, stavak 115.). U toj situaciji, te u nedostatku posebnih okolnosti na koje bi se tužitelj mogao osloniti, propust da se pribave računovodstvene isprave kada se iste zahtijevaju od strane vlasti, može se s njihove strane ili sa strane sudova promatrati kao faktor koji se uzima u obzir kod pokazivanja da su naknade prevladane na treće strane. Međutim, taj faktor ne može sam po sebi biti dovoljan za to da se pretpostavi da su te naknade prevladane na treće strane, niti da nametne *a fortiori* tužitelju teret pobijanja takve pretpostavke dokazivanjem suprotnog (vidjeti u tom smislu gore citirani predmet *Weberov svijet vina i drugi*, stavak 116.).

38. U svakom slučaju, u situacijama kada vlasti traže pribavljanje tih isprava nakon isteka njihovog statutarog perioda čuvanja, te ih porezni obveznik ne uspije pribaviti, činjenica izvlačenja zaključka iz toga da je porezni obveznik prevalio naknade o kojima je riječ na treće osobe, ili izvlačenja istog zaključka pod uvjetom da porezni obveznik dokazuje suprotno, zapravo znači utvrđivanje pretpostavke na štetu poreznog obveznika, koja za posljedicu ima izuzetno otežavanje izvršavanja prava na povrat plaćanja naknada suprotnih pravu Zajednice.
39. U odnosu na činjenicu da vlasti smatraju utvrđenim prevaljivanje naknade na treće strane, ako iznos te naknade nije bio obračunat od godine njenog plaćanja, kao plaćanje javnom proračunu za nepripadajući porez, te odobren kao imovina u bilanci poduzeća koje zahtijeva povrat istog, mora se zauzeti slijedeći stav.
40. Takvo obrazloženje vodi do utvrđenja nepravedne pretpostavke na štetu tužitelja. U smislu uvjeta u kojima se pojavi tužba za povrat plaćanja naknade, dodavati iznos te naknade kao imovinu u bilanci za godinu njenog plaćanja, pretpostavlja da porezni obveznik odmah smatra da ima veliku šansu uspješno osporiti svoje plaćanje, makar prema samoj odredbi članka 29(1) Zakona br. 428/1990 ima razdoblje od nekoliko godina da podnese takav zahtjev. Nadalje, porezni obveznik može isto tako, čak za vrijeme dok osporava plaćanje naknade, smatrati svoje šanse za uspjehom nedovoljno sigurnim da bi preuzeo rizik obračunavanja odgovarajućeg iznosa kao imovine. U tom pogledu, imajući u vidu poteškoće postizanja povoljnog ishoda tužbe za povrat plaćanja u okolnostima kakve su iznesene u ovom predmetu, za takav upis bi se čak moglo tvrditi da je u suprotnosti sa načelom zakonitog računovodstva. Pored toga, smatrati da je prevaljivanje naknada na treće strane utvrđeno temeljem toga što njen iznos nije bio dodan kao imovina u bilancu već ovisi o pretpostavci da se neizravni porezi obično prevaljuju naknadnim prodajama, pretpostavci za koju je utvrđeno da je protivna pravu Zajednice tijekom razmatranja prvog aspekta kojeg je kritizirala Komisija.
41. U svjetlu prethodnih razmatranja, mora se utvrditi da propuštanjem da izmjeni članak 29(2) Zakona br. 428/1990, kojeg upravna tijela i značajan broj sudova, uključujući Corte suprema di cassazione, tumače i primjenjuju na takav način da je izvršavanje prava povrata plaćanja naknada nametnutih za kršenje pravila Zajednice učinjeno izuzetno teškim za poreznog obveznika, Republika Italija nije uspjela ispuniti svoje obveze prema EC Ugovoru.

Troškovi (izostavljeno)

Na tim osnovama, SUD (Veliko vijeće) ovime :

- 1. Utvrđuje da je propuštanjem da izmjeni članak 29(2) Zakona br. 428 od 29. prosinca 1990., nazvanog „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunita europee (legge comunitaria per il 1990)“(Odredbe za ispunjavanje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Europskoj Zajednici (pravo Zajednice iz 1990.)), kojeg upravna tijela i značajan broj sudova, uključujući Corte suprema di cassazione, tumače i primjenjuju na takav način da je izvršavanje prava povrata plaćanja naknada nametnutih za kršenje pravila Zajednice učinjeno izuzetno teškim za poreznog obveznika, Republika Italija nije uspjela ispuniti svoje obveze prema EC Ugovoru.**
- 2. Naređuje Republici Italiji da plati troškove.**