

PRESUDA SUDA (puni sastav)

9. prosinca 2003.(*)

„Povreda obveze države članice – Tumačenje nacionalnog prava koje se primjenjuje u sudskoj i u upravnoj praksi i koje je u suprotnosti s pravom Zajednice – Uvjeti za povrat nepropisno plaćenih iznosa”

U predmetu C-129/00,

Komisija Europskih zajednica, koju zastupaju E. Traversa, u svojstvu agenta, i P. Biavati, *avvocato*, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg,

tužitelj,

protiv

Talijanske Republike, koju zastupa I. M. Braguglia, u svojstvu agenta, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg,

tuženika,

povodom tužbe radi utvrđenja da Talijanska Republika, time što je zadržala na snazi članak 29. stavak 2. Zakona br. 428 od 29. prosinca 1990. pod nazivom „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” (Odredbe za ispunjenje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Europskim zajednicama (zakon Zajednice za 1990.)) (redovni dodatak GURI-ju br. 10 od 12. siječnja 1991., str. 5.), kako ga tumače i primjenjuju uprava i sudovi te kojim se u pogledu prevaljivanja iznosa davanja naplaćenih kršenjem pravila Zajednice na treće osobe dopuštaju takva dokazna pravila da je poreznom obvezniku gotovo onemogućeno ili barem prekomjerno otežano ostvarenje prava na povrat predmetnih davanja, nije ispunila obveze koje ima na temelju Ugovora o EZ-u,

SUD (puni sastav),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J. N. Cunha Rodrigues i A. Rosas, (predsjednici vijeća), D. A. O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (izvjestitelj), R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric i S. von Bahr, suci,

nezavisni odvjetnik: L. A. Geelhoed,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši izlaganja stranaka na raspravi održanoj 2. travnja 2003.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. lipnja 2003.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjevom podnesenim tajništvu Suda 4. travnja 2000. Komisija Europskih zajednica podnijela je tužbu na temelju članka 226. UEZ-a radi utvrđenja da Talijanska Republika, time što je zadržala na snazi članak 29. stavak 2. Zakona br. 428 od 29. prosinca 1990. pod nazivom „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” (Odredbe za ispunjenje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Europskim zajednicama (zakon Zajednice za 1990.)) (redovni dodatak GURI-ju br. 10 od 12. siječnja 1991., str. 5., u daljnjem tekstu: Zakon br. 428/1990), kako ga tumače i primjenjuju uprava i sudovi te kojim se u pogledu prevaljivanja iznosa davanja naplaćenih kršenjem pravila Zajednice na treće osobe dopuštaju takva dokazna pravila da je poreznom obvezniku gotovo onemogućeno ili barem prekomjerno otežano ostvarenje prava na povrat predmetnih davanja, nije ispunila obveze koje ima na temelju Ugovora o EZ-u.

Nacionalno pravo

- 2 Zakonom br. 428/1990 u porezno su zakonodavstvo uvedena posebna pravila u vezi s „povratom davanja za koja je utvrđeno da nisu spojiva s normama Zajednice”. U tom pogledu članak 29. stavak 2. propisuje: „Uvozne carine, porezi na proizvodnju i potrošnju, dodatne naknade za šećer i državne pristojbe naplaćene na temelju nacionalnih odredbi, a koje nisu spojive sa zakonodavstvom Zajednice, vraćaju se osim ako je predmetno davanje prevaljeno na druge subjekte.”
- 3 To pitanje je prethodno bilo uređeno člankom 19. prvim stavkom Zakonodavnog dekreta br. 688 od 30. rujna 1982. (GURI br. 270 od 30. rujna 1982., str. 7072.) koji je u zakon preoblikovan Zakonom br. 873 od 27. studenoga 1982. (GURI br. 328 od 29. studenoga 1982., str. 8599, u daljnjem tekstu: Zakonodavni dekret br. 688/1982). Taj je članak propisao:

„Svaka osoba koja neopravdano plati uvozne carine, poreze na proizvodnju i potrošnju te državne pristojbe [...] ima pravo na povrat plaćenih iznosa, ako na temelju dokumenata dokaže da predmetno davanje nije ni na koji način, osim u slučaju tehničke pogreške, prevalila na druge subjekte.”

Okolnosti spora

- 4 Sud je u vezi s člankom 19. Zakonodavnog dekreta br. 688/1982 donio dvije presude. Prva (presuda od 9. studenoga 1983., San Giorgio, 199/82, Zb., str. 3595.) je bila donesena kao odgovor na prethodno pitanje, a druga (presuda od 24. ožujka 1988.,

Komisija/Italija, 104/86, Zb., str. 1799.) povodom tužbe zbog povrede obveze koju je Komisija podnijela protiv Talijanske Republike.

5 U potonjoj presudi Sud je odlučio:

„6 [...] u izostanku propisa Zajednice o povratu nacionalnih davanja naplaćenih povredom prava Zajednice, države članice moraju osigurati povrat tih davanja u skladu sa svojim nacionalnim pravom. Osim toga, pravom Zajednice ne zahtijeva se povrat neopravdano naplaćenih davanja ako bi to za korisnike značilo neopravdano bogaćenje; stoga na temelju toga nije isključeno da se u obzir uzima činjenica da se teret tih davanja mogao prenijeti na druge gospodarske subjekte ili potrošače.

7 Na kraju valja podsjetiti da je Sud u presudi [San Giorgio], koja je donesena upravo u vezi s člankom 19. predmetnog Zakonodavnog dekreta, odlučio da s pravom Zajednice nije spojivo nijedno dokazno pravilo koje dovodi to toga da je povrat davanja obračunanih u suprotnosti s pravom Zajednice praktično nemoguć ili prekomjerno otežan i da to posebno vrijedi za pretpostavke ili dokazna pravila čija je svrha na poreznog obveznika prenijeti teret dokazivanja da neopravdano plaćena davanja nisu bila prevaljena na druge subjekte ili mu odrediti posebna ograničenja u vezi s oblikom zatraženih dokaza, kao što je na primjer isključenje bilo kakvog drugog načina dokazivanja osim dokazivanja na temelju dokumenata.

[...]

11 [...] Spornom odredbom talijanskog zakonodavstva gospodarskim je subjektima uveden teret dokazivanja negativne činjenice, jer moraju samo na temelju tvrdnji uprave dokazati da nije došlo do prevaljivanja nepropisno plaćenog davanja na druge subjekte, pri čemu se kao dokaz u obzir uzimaju samo pisani dokazi. Takva je odredba u suprotnosti s pravilima prava Zajednice kako proizlaze iz sudske prakse Suda.”

6 Naknadno su u vezi s člankom 29. stavkom 2. Zakona br. 428/1990 postavljena prethodna pitanja na koja je Sud odgovorio u presudi od 9. veljače 1999., Dilexport, C-343/96, Zb., str. I-579.). Sud koji je uputio zahtjev naveo je da talijanski sudovi tu odredbu primjenjuju na način da uprava svoje protivljenje povratu neopravdano naplaćenih carina i poreza može temeljiti na pretpostavci da se takve pristojbe i porezi obično prenose na treće osobe.

7 Sud je presudio:

„52 Ako, kako smatra nacionalni sud, postoji pretpostavka da se nezakonito zatražena ili neopravdano naplaćena davanja prevaljuju na treće osobe, a podnositelj zahtjeva mora za povrat davanja oboriti tu pretpostavku, trebat će se smatrati da su predmetne odredbe u suprotnosti s pravom Zajednice.

53 Ako, s druge strane, kako tvrdi talijanska vlada, uprava mora, svim dokaznim sredstvima koja su opće priznata u nacionalnom pravu, dokazati da je davanje prevaljeno na druge, trebat će se smatrati suprotno, tj. da predmetne odredbe nisu u suprotnosti s pravom Zajednice.

54 Stoga na pitanja treba odgovoriti [...] da je pravu Zajednice protivno to da država članica za povrat carina i poreza koji su u suprotnosti s pravom Zajednice odredi uvjet, kao što je zahtjev da nema prevaljivanja tih davanja ili poreza na treće osobe, ako ispunjenje navedenog uvjeta mora dokazati podnositelj zahtjeva.”

Predsudski postupak

- 8 Komisija u biti smatra, kao i sud koji je uputio zahtjev u predmetu u kojem je donesena prethodno navedena presuda Dilexport, da odredbe članka 29. stavka 2. Zakona br. 428/1990, kako ih tumače i primjenjuju talijanska uprava i sudovi, imaju iste posljedice kao odredbe bivšeg članka 19. Zakonodavnog dekreta br. 688/1982.
- 9 Nakon što je Talijanskoj Republici dala priliku da iznese svoja očitovanja, Komisija je 17. rujna 1997. izdala obrazloženo mišljenje kojim je tu državu članicu pozvala da u roku od dva mjeseca ispuni svoje obveze koje proizlaze iz Ugovora. Budući da nije bila zadovoljna odgovorom talijanskih tijela u dopisu od 25. studenoga 1997., Komisija je odlučila podnijeti ovu tužbu.

Argumenti stranaka

- 10 Komisija tvrdi da je Sud u presudi od 14. siječnja 1997., Comateb i drugi (C-192/95 do C-218/95, Zb., str. I-1165., t. 25.), podsjetio da se u pogledu neizravnih poreza ne može dopustiti prihvaćanje pretpostavke da je porezni obveznik davanje prevalio dalje u prodajnom lancu i da mu stoga treba odrediti obvezu iznošenja negativnog dokaza o suprotnom ako želi povrat takvog davanja.
- 11 Komisija tvrdi da je na temelju sudske prakse suda Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) stvorena takva pretpostavka na štetu poreznog obveznika koji zahtijeva povrat davanja koja nisu spojiva s pravom Zajednice, a koja su predmet članka 29. stavka 2. Zakona br. 428/1990. Obrazloženja odluka koje je u vezi s tim donio sud međusobno se razlikuju, ali se u biti temelje na postavkama da, osim u iznimnim okolnostima, trgovačka društva davanja prevaljuju na svoje klijente. Najrazrađenije obrazloženje na temelju kojega je sud Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) došao do takvog zaključka, posebno u presudi br. 2844 od 28. ožujka 1996., temelji se na sljedećim postavkama:
- uvoznik nije bio privatna osoba, već trgovački ili industrijski poduzetnik;
 - poduzeće je poslovalo uobičajeno te nije bilo u situaciji da stvara gubitak ili nelikvidnost, na temelju čega bi se moglo smatrati da je prodaja obavljena po cijeni nižoj od nabavne;
 - nepripadajuća davanja ubirala su sva talijanska carinska tijela, čime je neizbježno stvorena klima povjerenja u pogledu njihove zakonitosti;
 - nepripadajuća davanja primjenjivala su se tijekom dugog razdoblja bez ikakva osporavanja.
- 12 Prema mišljenju Komisije, Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) oslanja se i na pretpostavku da trgovačka poduzeća neizravna davanja obično

prevaljuju na treće osobe, i na temelju toga smatra da zahtjevi koje je uprava podnijela sudovima kako bi osigurala predočenje računovodstvenih dokumenata predmetnih poduzeća ili uvid u njih, nisu posve u svrhu običnog traganja za informacijama, što bi značilo da su nezakoniti, već su valjano sredstvo za dokazivanje da je do takvog prevaljivanja davanja došlo.

- 13 Osim toga, Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) na temelju članka 116. talijanskog Zakonika o parničnom postupku smatra da se nepredočenje računovodstvenih dokumenata na temelju takvog zahtjeva, u vezi s pretpostavkom da se davanja uobičajeno prevaljuju, može smatrati dokazom da to jest bio slučaj. Komisija navodi da se isto rješenje primjenjuje i kada poduzeće koje nije predočilo predmetne dokumente objasni da oni nisu sačuvani jer je već istekao obvezni rok čuvanja od deset godina koji je utvrđen talijanskim Građanskim zakonikom. S obzirom na to da između podnošenja zahtjeva sudu za predočenje računovodstvenih dokumenata i sudske odluke o tom zahtjevu može proći nekoliko godina, za poduzeća je obveza čuvanja tih dokumenata dulje od zakonskog roka za čuvanje pretjerana, posebno zbog s time povezanih visokih troškova i problema s pohranom. Stoga to predstavlja dodatnu prepreku stvarnom povratu davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice.
- 14 Komisija navodi da se tih načela drže brojni prvostupanjski sudovi, a i neki stručnjaci imenovani u sudskim postupcima za ispitivanje računovodstvenih dokumenata poreznih obveznika i utvrđivanje jesu li ili nisu prenijeli predmetna davanja. U tom pogledu navodi i primjere.
- 15 Takvim se pristupom utvrđuje *de facto* pretpostavka da su davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice i čiji povrat zahtijevaju porezni obveznici prevalili na treće osobe, a tu pretpostavku predmetni porezni obveznici trebaju opovrgnuti dokazom o suprotnom, pri čemu se krši prethodno navedena presuda Suda iz točke 52. u predmetu Dilexport.
- 16 Komisija dodaje da takvo obrazloženje nije logično jer se u njemu od premise da poduzetnici obično prevaljuju neizravna davanja polazi kako bi se utvrdila pretpostavka koja sadržajno potpuno odgovara toj premisi. Elementi koji se ponekad koriste u tom obrazloženju, a odnose se na status poduzetnika i nesolventnost podnositelja zahtjeva kao i na opću i trajnu primjenu davanja koja se osporavaju, nikako nisu relevantni. Znači, poduzetnik koji ne prevali davanja na treće osobe mogao bi jednostavno ostvariti manju dobit, ali nije nužno u stečaju. Proizvoljno je na temelju nepostojanja nesolventnosti zaključiti da je zaista došlo do prevaljivanja davanja.
- 17 Komisija navodi da ni talijanska upravna tijela ne poštuju načela koja se primjenjuju na povrat davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice. U okružnicama Ministarstva financija br. 21/2/VII od 11. ožujka 1994. i br. 480/VIII od 12. travnja 1995. u biti se navodi da se prevaljivanje davanja na treće osobe smatra utvrđenim ako ta davanja, koja se smatraju predujmovima u državnu blagajnu za nepripadajući porez, u godini kad su isplaćena nisu bila knjižena kao potraživanja na strani aktive u bilanci poduzetnika koji zahtijeva njihov povrat. Nepostojanje takvog knjiženja dokazuje da je poduzetnik predmetna davanja smatrao redovnim troškovima i stoga ih je nužno prevalio. Komisija smatra da je takvim pristupom poduzetnicima određena očito

prekomjerna obveza, posebno u pogledu godina koje su prethodile utvrđenju da predmetna davanja nisu spojiva s pravom Zajednice.

- 18 Komisija tvrdi da čak i ako neki porezni obveznici uspiju u svojim tužbama pred prvostupanjskim i žalbenim sudovima, iako su ti postupci dugotrajni i skupi, ta okolnost nije dovoljna da se zaključi da je bilo poštovano načelo djelotvornosti, u skladu s kojim nacionalna postupovna pravila koja se primjenjuju na zahtjeve na temelju prava koje pojedinci imaju na temelju prava Zajednice, ne smiju praktički onemogućiti ili prekomjerno otežati ostvarenje tih prava. Osim toga, neke uspješne tužbe, na temelju kojih su prema tvrdnjama talijanske vlade neki porezni obveznici između 1992. i 2000. ostvarili povrat 120 milijardi ITL, bez kamata i troškova, zanemarive su u usporedbi s iznosima na koje se odnose sporovi u tom području. Komisija tvrdi da bi načelo učinkovitosti bilo poštovano samo da su zahtjevi odbijanja povrata bili iznimka i smatra da ostvarenje prava koja proizlaze iz Ugovora ne mogu ometati opće mjere koje se temelje na pretpostavci zlorabe prava.
- 19 Talijanska vlada prigovara Komisiji da samo spekulira i zanemaruje činjenice. O kršenju načela djelotvornosti može se govoriti samo ako je stvarno utvrđeno da porezni obveznici koji su platili davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice ne mogu ostvariti njihov povrat ili ga mogu ostvariti samo vrlo teško. U tom pogledu osim iznosa vraćenih glavnica navedenih u prethodnoj točki, talijanska vlada poziva se na 17 presuda ili odluka koje su donijeli različiti prvostupanjski sudovi, kojima su zahtjevi poreznih obveznika prihvaćeni te su postali pravomoćni.
- 20 U pogledu mogućnosti mjere izvođenja dokaza kojom bi Sud utvrdio postotak prihvaćenih zahtjeva za povrat u odnosu na sve podnesene zahtjeve, talijanska vlada tvrdi da bi primjena takve mjere značila da je na Sud prenesen teret dokazivanja neispunjenja obveza na koje se poziva Komisija i koje bi Komisija morala biti u stanju dokazati u predsudskom postupku.
- 21 Podredno, talijanska vlada analizira načela na kojima se temelje pravila za ostvarenje prava na povrat neopravdano plaćenih davanja koje Komisija kritizira i pritom prvenstveno ističe da Komisija priznaje da je članak 29. stavak 2. Zakona br. 428/1990 sam po sebi spojiv s pravom Zajednice. Prema njezinu mišljenju, tom se odredbom upravnim tijelima nalaže da dokažu da je porezni obveznik prevalio davanje na treću osobu ako se žele osloboditi obveze povrata iznosa predmetnog davanja.
- 22 Drugo, talijanska vlada podsjeća da je Sud u točki 25. navedene presude u predmetu Comateb i drugi presudio da „djelomično ili potpuno prevaljivanje [neizravnog poreza] ovisi o više čimbenika koji utvrđuju svaku pojedinačnu trgovačku transakciju i na temelju kojih se ona razlikuje od ostalih transakcija u drugim kontekstima” i da se „stoga pitanje o prevaljivanju ili neprevaljivanju neizravnog poreza, u svakom slučaju, odnosi na činjenično stanje i u nadležnosti je nacionalnog suda koji može slobodno ocijeniti dokaze”. Talijanska vlada tvrdi da je nezavisni odvjetnik Ruiz-Jarabo Colomer u svojem Mišljenju u prethodno navedenom predmetu Dilexport dodao da nacionalni sud može za dokazivanje činjenica upotrijebiti sva dokazna sredstva koja su dopuštena nacionalnim pravom. Ta vlada objašnjava da Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) nije prvostupanjski sud, već je njegova zadaća samo utvrditi neka opća načela izvođenja dokaza uz poštovanje postupovnih okolnosti koje se u pojedinačnim sporovima međusobno mogu jako razlikovati. U potpunosti je dopušteno

da prvostupanjski sud kao dokazno sredstvo primijeni dedukciju. Sudske odluke kojima je udovoljeno zahtjevima poreznih obveznika, a koje su predočene u ovom postupku, jednostavno ukazuju na to da uprava nije dokazala prevaljivanje davanja.

- 23 Uprava, na kojoj je teret dokazivanja, legitimno zahtijeva pristup računovodstvenim dokumentima podnositelja zahtjeva, jer joj samo takva istražna mjera omogućuje dobivanje potrebnog dokaza te stoga navedena mjera ni na koji način nije obično traganje za informacijama. Ako podnositelj zahtjeva dobrovoljno ne predoči računovodstvene dokumente i dalje ne ustraje na svojim zahtjevima pred sudom, uobičajeno je da i uprava zatraži predočenje tih dokumenata sudskim putem. To je smisao dviju ministarskih okružnica navedenih u točki 17. ove presude, a koje Komisija kritizira. Talijanska vlada pojašnjava da sud nepredočenje računovodstvenih dokumenata smatra dokazom u korist uprave samo ako je zahtjev za predočenje tih dokumenata bio podnesen prije isteka zakonskog roka za čuvanje. Porezni obveznik u tom slučaju mora u skladu s dužnošću postupanja u dobroj vjeri u sudskom postupku računovodstvene dokumente čuvati i predočiti ih na temelju sudske odluke o odobrenju zahtjeva, čak i ako sud o tom zahtjevu odluči nakon isteka prethodno navedenog roka (presuda suda Corte suprema di cassazione od 18. studenoga 1994., br. 9797).
- 24 Talijanska vlada dodaje da su povremeno za povrat doista potrebni dugi postupci, ali se s tim povezani negativni učinci kompenziraju kamatama na dugovane iznose.

Ocjena Suda

- 25 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, u nedostatku propisa Zajednice o povratu nepropisno naplaćenih nacionalnih davanja, na unutarnjem je pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i uredi postupovna pravila za sudske postupke koji trebaju osigurati punu zaštitu prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Zajednice, pod uvjetom da, kao prvo, takva pravila nisu nepovoljnija od onih koja se odnose na slična pravna sredstva u domaćem pravu (načelo ekvivalentnosti) i, kao drugo, da u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja se dodjeljuju pravnim poretkom Zajednice (načelo djelotvornosti) (vidjeti posebno presude od 16. prosinca 1976., Rewe, 33/76, Zb., str. 1989., t. 5. i od 24. rujna 2002., Grundig Italiana, C-255/00, Zb., str. I-8003., t. 33.).
- 26 U vezi s člankom 29. stavkom 2. Zakona br. 428/1990, kako se podsjeća u točki 7. ove presude i s obzirom na različita tumačenja te odredbe, u prethodno navedenoj presudi u predmetu Dilexport, koja je donesena u okviru prethodnog postupka u kojem je rješenje spora bilo u nadležnosti nacionalnog suda, odlučeno je da treba smatrati da je sporna odluka u suprotnosti s pravom Zajednice ako se pretpostavlja da se nezakonito zahtijevana ili nepropisno naplaćena davanja i pristojbe prevaljuju na treće osobe i ako podnositelj zahtjeva za povrat davanja mora dokazati da to nije točno.
- 27 Suprotno tome, u okviru ove tužbe zbog povrede obveze Sud sam mora utvrditi je li moguće, uzimajući u obzir elemente na koje se poziva Komisija, doista zaključiti da je člankom 29. stavkom 2. Zakona br. 428/1990, kako ga primjenjuju talijanska tijela, uvedena takva pretpostavka, odnosno da je ta odredba na neki drugi način prouzročila da je ostvarenje prava na povrat predmetnih davanja u praksi postalo nemoguće ili

prekomjerno otežano, jer bi se u tom slučaju valjalo utvrditi da Talijanska Republika nije ispunila svoje obveze.

- 28 Prigovor koji ističe Komisija u potporu tužbi ima tri aspekta. Prvo, brojni talijanski sudovi, a posebno i višekratno Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud), smatraju da je prevaljivanje davanja na treće osobe dokazano već samo zato jer je podnositelj zahtjeva za povrat trgovačko poduzeće, čemu se ponekad dodaje obrazloženje da poduzeće nije u stečaju i da se davanje više godina naplaćivalo na cijelom državnom području bez ikakva osporavanja. Drugo, uprava sustavno traži predodčenje računovodstvenih dokumenata podnositelja zahtjeva. Sudovi pred kojima se iznose prigovori odobravaju zahtjeve uprave primjenjujući isto obrazloženje kako je prethodno navedeno te nepredodčenje dokumenata od strane podnositelja zahtjeva tumače nepovoljno, iako je zakonski rok za njihovo čuvanje istekao. Treće, prevaljivanje predmetnih davanja na treće osobe uprava smatra dokazanim ako ta davanja, koja se smatraju predujmovima u državnu blagajnu za nepripadajući porez, u godini kad su isplaćena nisu bila knjižena kao potraživanja na strani aktive u bilanci poduzeća koje zahtjeva njihov povrat.
- 29 U načelu, na temelju članka 226. UEZ-a može se utvrditi da država članica nije ispunila svoje obveze, bez obzira na to koje je tijelo te države djelovanjem ili nedjelovanjem prouzročilo njihovo neispunjenje, čak i ako se radi o ustavno neovisnoj instituciji (presuda od 5. svibnja 1970., Komisija/Belgija, 77/69, Zb., str. 237., t. 15.).
- 30 Područje primjene nacionalnih zakona i drugih propisa mora se ocijeniti uzimajući u obzir tumačenja koja u vezi s tim daju nacionalni sudovi (vidjeti osobito presudu od 8. lipnja 1994., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-382/92, Zb., str. I-2435., t. 36.).
- 31 U ovom predmetu sporan je članak 29. stavak 2. Zakona br. 428/1990 kojim se propisuje da se pristojbe i davanja naplaćena na temelju nacionalnih odredbi, a koje nisu spojive sa zakonodavstvom Zajednice, vraćaju, osim ako je predmetno davanje prevaljeno na druge osobe. Takva je odredba sama po sebi neutralna u pogledu prava Zajednice, kako u vezi s teretom dokazivanja da je davanje prevaljeno na druge osobe, tako i u vezi s dopuštenim načinima dokazivanja. Njezino se područje primjene mora utvrditi uzimajući u obzir tumačenje koje u vezi s njom daju nacionalni sudovi.
- 32 U tom pogledu nije moguće uzeti u obzir pojedinačne sudske odluke ili odluke koje su u smislu sudske prakse koju obilježava drukčije usmjerenje očit u manjini, ili tumačenja koja je nacionalni vrhovni sud odbacio. Navedeno ne vrijedi za važno sudsko tumačenje koje vrhovni sud nije odbacio, odnosno koje je čak potvrdio.
- 33 Ako je nacionalno zakonodavstvo predmet različitih relevantnih sudskih tumačenja, pri čemu neka navode da je primjena tog zakonodavstva spojiva s pravom Zajednice, a druga da primjena nije spojiva s pravom Zajednice, valja barem utvrditi da to zakonodavstvo nije dovoljno jasno kako bi se osigurala primjena spojiva s pravom Zajednice.
- 34 U ovom predmetu talijanska vlada ne osporava da je iz određenog broja presuda suda Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) deduktivnim zaključivanjem došlo do zaključka da trgovačka poduzeća, ako ne dokažu suprotno, u uobičajenim okolnostima neizravno davanje prevaljuju dalje u prodajnom lancu, posebno ako se to

davanje naplaćuje na cijelom nacionalnom području tijekom duljeg razdoblja bez ikakva osporavanja. Talijanska vlada ograničava se na objašnjavanje da brojni prvostupanjski sudovi ne prihvaćaju takvo obrazloženje kao dokaz o predmetnom prevaljivanju i navodi primjere poreznih obveznika kojima su davanja, koja su u suprotnosti s pravom Zajednice, bila vraćena jer upravi u tim predmetima pred sudom koji je odlučivao o sporu nije uspjelo dokazati da su predmetna davanja bila prevaljena.

- 35 Međutim, već se i samo obrazloženje iz navedenih presuda suda Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) temelji na premisi koja je samo pretpostavka; naime, gospodarski subjekti u načelu prevaljuju neizravna davanja dalje u prodajnom lancu ako imaju mogućnost to učiniti. Kako bi se na temelju eventualnih drugih elemenata uzetih u obzir, odnosno trgovačke prirode djelatnosti poreznog obveznika, okolnosti da njegov financijski položaj nije oslabljen i činjenice da se sporno davanje dosta dugo naplaćivalo na cijelom nacionalnom području bez ikakva osporavanja, moglo zaključiti da je poduzetnik koji je svoju djelatnost obavljao u takvom kontekstu doista prevalio predmetna davanja, potrebno se prvo osloniti na premisu da, osim u iznimnim okolnostima kao što je nepostojanje nekog od navedenih elemenata, to čini svaki gospodarski subjekt. Međutim, kako je već Sud presudio (vidjeti navedenu presudu San Giorgio, t. 14. i 15., presudu od 25. veljače 1988., Bianco i Girard, 331/85, 376/85 i 378/85, Zb., str. I-1099., t. 17. i navedene presude Komisija/Italija, t. 7. i Comateb i dr., t. 25.) i zbog ekonomskih razloga na koje je upozorio nezavisni odvjetnik u točkama 73. do 80. svojeg Mišljenja, takva premissa u određenim okolnostima nije opravdana i stoga je samo pretpostavka koja se ne može prihvatiti u kontekstu ispitivanja zahtjeva za povrat neizravnih davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice.
- 36 U pogledu zahtjeva za predočenje računovodstvenih dokumenata poduzetnika koje traži povrat davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice, koji je postavljen kao preduvjet za bilo kakav povrat, potrebno je u obzir uzeti sljedeća razmatranja.
- 37 Takav zahtjev sam po sebi, ako se odnosi na godine za koje se povrat zahtijeva i ako je kreiran u razdoblju tijekom kojega se predmetni računovodstveni dokumenti obvezno moraju čuvati, ne može se smatrati zahtjevom kojim se na štetu poreznih obveznika prebacuje teret dokazivanja da davanja nisu prevaljena na treće osobe. Naime, takvi dokumenti pružaju neutralne podatke o činjeničnom stanju na temelju kojih uprava posebno može pokušati dokazati da su davanja prevaljena na druge subjekte (vidjeti u tom smislu presudu od 2. listopada 2003, Weber's Wine World i drugi, C-147/01, Zb., str. I-11365., t. 115.). S obzirom na navedeno i osim u iznimnim okolnostima na koje bi se mogao pozivati podnositelj zahtjeva, uprava ili sud može nepredočenje računovodstvenih dokumenata, ako ih je uprava zatražila, smatrati elementom koji treba uzeti u obzir prilikom dokazivanja da su davanja prevaljena na treće osobe. Međutim, samo na temelju tog elementa nije moguće pretpostaviti da su predmetna davanja prevaljena na treće osobe, a još manje je moguće podnositelju zahtjeva samo zato naložiti da mora suprotnim dokazom osporiti takvu pretpostavku (vidjeti u tom smislu navedenu presudu Weber's Wine World i drugi, t. 116.).
- 38 U svakom slučaju, ako uprava zahtijeva predočenje tih dokumenata po isteku zakonskog roka za čuvanje, a porezni obveznik ih ne može predočiti, činjenica da se na temelju toga zaključuje da je predmetni porezni obveznik predmetna davanja

prevaleo na treće osobe ili da se do istog zaključka došlo osim ako porezni obveznik dokaže suprotno, znači da je na štetu poreznog obveznika utvrđena pretpostavka zbog koje je prekomjerno otežano ostvarenje prava na povrat davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice.

- 39 U pogledu okolnosti da prevaljivanje davanja na treće osobe uprava smatra dokazanim ako to davanje, koje se smatra predujmom u državnu blagajnu za nepripadajući porez, u godini kad je isplaćeno nije bilo knjiženo kao potraživanje na strani aktive u bilanci poduzetnika koji zahtijeva njegov povrat, treba uzeti u obzir sljedeća razmatranja.
- 40 Takvo obrazloženje dovodi do neutemeljene pretpostavke na štetu podnositelja zahtjeva. S obzirom na okolnosti u kojima nastaje zahtjev za povrat davanja, činjenica da je porezni obveznik to davanje knjižio kao aktivu u bilanci već u godini kada je to davanje plaćeno značila bi da je predmetni porezni obveznik već tada smatrao da to plaćanje može osporiti i da pritom ima velike mogućnosti za uspjeh, iako na temelju članka 29. stavka 1. Zakona br. 428/1990 za podnošenje takvog zahtjeva ima na raspolaganju razdoblje od više godina. Osim toga, porezni obveznik može osporavati plaćanje davanja, a da istovremeno smatra da mogućnosti za uspjeh nisu dovoljno sigurne da bi riskirao i knjižio ga na strani aktive. U tom pogledu, s obzirom na poteškoće na putu do povoljnog ishoda zahtjeva za povrat u okolnostima iz ovog predmeta moglo bi se čak tvrditi da je takvo knjiženje u suprotnosti s načelima zakonitog računovodstva. Osim toga, već samo smatranje da je prevaljivanje davanja na treće osobe dokazano jer to davanje nije bilo knjiženo na strani aktive temelji se na pretpostavci da se neizravna davanja obično prevaljuju dalje u prodajnom lancu, a za tu je pretpostavku već prilikom razmatranja prvog aspekta koji kritizira Komisija utvrđeno da je u suprotnosti s pravom Zajednice.
- 41 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi da Talijanska Republika time što nije izmijenila članak 29. stavak 2. Zakona br. 428/1990, koji uprava i znatan dio sudova, uključujući Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud), tumače i primjenjuju tako da je ostvarenje prava na povrat davanja koja su u suprotnosti s pravom Zajednice za poreznog obveznika prekomjerno otežano, nije ispunila svoje obveze koje ima na temelju Ugovora o EZ-u.

Troškovi

- 42 U skladu s člankom 69. stavkom 2. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. U ovom predmetu Talijanska Republika nije uspjela u postupku te je Komisija zatražila da Talijanska Republika snosi troškove. Stoga se toj državi članici nalaže snošenje troškova.

Slijedom navedenog,

SUD (puni sastav),

proglašava i presuđuje:

- 1. Talijanska Republika, time što nije izmijenila članak 29. stavak 2. Zakona br. 428 od 29. prosinca 1990. pod nazivom „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle**

Comunità europea (legge comunitaria per il 1990)“ (Odredbe za ispunjenje obveza koje proizlaze iz članstva Italije u Europskim zajednicama (zakon Zajednice za 1990.)), koji uprava i znatan dio sudova, uključujući Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), tumače i primjenjuju tako da je ostvarenje prava na povrat davanja koja su naplaćena u suprotnosti s pravom Zajednice za poreznog obveznika prekomjerno otežano, nije ispunila svoje obveze koje ima na temelju Ugovora o EZ-u.

2. Talijanskoj Republici nalaže se snošenje troškova.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 9. prosinca 2003.

[Potpisi]

* Jezik postupka: talijanski

RADNI PRIJEVOD