# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
16 päivänä maaliskuuta 2000 *

1. Nyt käsiteltävissä, Kreikasta saapuneissa kahdessa ennakkoratkaisukysymyksessä kysytään, onko viedystä tupakasta perittävä kreikkalainen vero EY:n perustamissopimuksessa kielletty vientitulleja vaikutukseltaan vastaava maksu, ja mikäli näin on, voidaanko lainvastaisesti perittyä veroa kieltäytyä palauttamasta sillä perusteella, että tästä seuraisi perusteetonta etua.

## I Tosiseikat ja asiaa koskevat oikeussäännöt

### A *Tosiseikat ja kansallisen tuomioistuimen välipäätös*

2. Pääasian kantajana oleva Kapniki Michailidis (jäljempänä Kapniki) on tupakka-alan tukkukauppias. Se on nostanut Dioikitiko Protodikeio Thessalonikissa (Thessalonikin ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuin; jäljempänä kansallinen tuomioistuin) kanteen kahdesta hallintopäätöksestä, joilla hylättiin sen hakemukset niiden 336 068 769 Kreikan drakman (GRD) ja 30 113 030 GRD:n suuruisten verojen palauttamisesta, jotka kannettiin vuosien 1990—1994 välisenä aikana (jäljempänä asiassa merkityksellinen aika) lain 2348/1953 (jäljempänä vuoden 1953 laki) — sellaisena kuin se on muutettuna — 7 §:n nojalla vietäessä Kreikassa tuotettua tupakkaa Kreikasta muihin jäsenvaltioihin ja kolmansiin maihin. [1] Kapniki väittää, että riidanalainen vero on tulleja vaikutukseltaan vastaava maksu, sillä se kohdistuu vietyihin tuotteisiin, kun ne ylittävät maan rajat.

3. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko arvon mukaan määräytyvä vero, jota jäsenvaltio perii johonkin toiseen jäsenvaltioon viedyistä kotimaisista tuotteista, vientitulleja vaikutukseltaan vastaava maksu, ottaen huomioon, että tämä vero, jota peritään säännöllisesti tietynlaisista kotimaisista tavaroista objektiivisten kriteereiden perusteella ja yleisen verojärjestelmän yhteydessä, ei kohdistu kotimarkkinoilla myytyihin kotimaisiin tuotteisiin eikä myöskään samanlaisiin jostain toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin tavaroihin, vai onko katsottava, että kyseinen arvon mukaan määräytyvä vero, joka peri-

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — FEK (Helleenien tasavallan virallinen lehti) I, s. 75.

tään tupakan viejiltä ja tilitetään edelleen IKA:lle, joka on sosiaaliturvalaitos, tupakka-alan työntekijöiden eläkekassan hyväksi, ei ole sillä tavoiteltavan päämäärän vuoksi, joka on tietyn vakuutuslajin varojen lisääminen, yhteisön oikeuden vastainen vaan sanan laajimmassa merkityksessä maksu, joka suoritetaan vakuutuslaitoksen hyväksi, jotta saavutetaan tiettyyn ryhmään kuuluvien sellaisten työntekijöiden sosiaaliturvaa koskevat tavoitteet, jotka voivat olla töissä kantajana olevan yrityksen kaltaisissa yrityksissä ja joilla on kyseisen jäsenvaltion perustuslain säännösten mukaisesti oikeus sosiaaliturvaan jopa siten, että sosiaaliturva rahoitetaan perimällä nyt kyseessä olevan kaltaista veroa?

2) Jos ensimmäisen kysymyksen ensimmäiseen osaan vastataan myöntävästi, onko jäsenvaltion lähtökohtaisesti palautettava yritykselle vietyjen tavaroiden arvon perusteella määräytyneet verot siinä tapauksessa, että veroja olisi katsottava perityn yhteisön oikeuden vastaisesti, kun näytetään, että henkilö, joka on velvoitettu maksamaan kyseiset summat, on siirtänyt niistä koituvan rasitteen muulle henkilölle eli tavaroiden ostajalle ilman, että ilmenisi tai että yritys väittäisi, että tästä maksusta olisi aiheutunut viimeksi mainitulle vahinkoa tavaroiden hinnan nousun johdosta ja yrityksen myyntimäärän pienenemisen johdosta?"

4. Vaikka ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee selvästi, että pääasian oikeudenkäynti koskee vientiä sekä jäsenvaltioihin että kolmansiin maihin, kansallinen tuomioistuin rajoittaa kysymyksensä vain yhteisön sisäiseen kauppaan. Koska täydentäviä tietoja ei ole annettu ja koska yhteisön ulkopuolelle suuntautuvaan vientiin kohdistuvista veroista ei ole käyty keskustelua, ehdotan, että riidanalaisen veron pätevyyttä tutkitaan vain siltä osin kuin se vaikuttaa muihin jäsenvaltioihin suuntautuvaan vientiin.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Esillä olevassa asiassa riitautettu vero (jäljempänä riidanalainen vero) on otettu käyttöön tupakanlehtien jalostamista ja Tameio Asfaliseos Kapnergatonin (tupakka-alan työntekijöiden vakuutuskassa, jäljempänä TAK) sulauttamista Idryma Koinonikon Asfaliseoniin (Kreikan yleinen sosiaaliturvalaitos, jäljempänä IKA) koskevien tiettyjen säännösten muutoksista, täydennyksistä ja kumoamisista vuonna 1953 annetulla lailla. Vuoden 1953 lain 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Siinä tarkoituksessa, että

a) taataan eläkkeiden maksaminen niille, jotka jo saavat TAK:lta eläkettä, ja niille, joilla tämän lain säännösten

perusteella on oikeus eläkkeeseen, ja heidän kuolemansa johdosta heidän oikeudenomistajilleen, ja että

b) taataan korvausten maksaminen sellaisille TAK:hon kuuluville työntekijöille, jotka eivät kuulu IKA:han eivätkä ole olleet oikeutettuja eläkkeeseen ennen tämän lain voimaantuloa,

perustetaan tämän säännöksen nojalla Kreikan valtion pankkiin erityinen tili nimelle 'IKA:han sulautetun tupakka-alan työntekijöiden vakuutuskassan eläkkeensaajien hyväksi oleva erityinen tili'."

Lain 6 §:n 2 momentin c alakohdassa säädetään, että erityiselle tilille maksetaan muun muassa "seuraavassa pykälässä tarkoitetusta, maasta viedyn tupakan arvosta perittävän veron tuotto".

6. Näin ollen 7 §:n 1 momentissa otetaan käyttöön alun perin kolmeksi vuodeksi "erityisvero", jota peritään "maan rajojen ulkopuolelle vietävän tupakan arvosta" ja joka on suuruudeltaan "5 prosenttia vuoden 1952 tupakkasadon osalta ja — — 3 prosenttia vuosien 1953 ja 1954 tupakkasatojen osalta — — ". Kyseisen 7 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna, säädetään, että "vientitullipaikka perii [riidanalaisen] veron viejältä viennin yhteydessä" ja tilittää sen — — "erityiselle tilille — — ".[2] Veron soveltamisaikaa jatkettiin myös vuoden 1954 jälkeisiin tupakkasatoihin, mutta sen määrää pienennettiin asteittain nykyiselle tasolleen eli 0,5 prosenttiin, jolla se on ollut "vuoden 1959 tupakkasadosta lähtien".[3] On tärkeää huomata, että kyseistä veroa sovelletaan vain raakatupakkaan.

7. Ensi silmäyksellä ja selvitysten puuttuessa vuoden 1953 laki vaikuttaa olevan pääasian oikeudenkäyntiin johtaneiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleiden perustamissopimuksen määräysten eli EY:n perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23 ja EY 24 artikla) sekä EY:n perustamissopimuksen 16 artiklan (kumottu Amsterdamin sopimuksella) vastainen. EY:n perustamissopimuksen 9 artiklan 1 kohdassa (josta on muutettuna tullut EY 23 artiklan 1 kohta) määrätään, että yhteisön "perustana on tulliliitto", joka merkitsee muun muassa, että "vienti- ja tuontitullit sekä kaikki vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä".[4]

2 — Ks. asetuksen 2519/1953 (FEK 1, s.220) 2 §.

3 — Ks. asetuksen 4104/1960 9 §; FEK I, s. 147. Tämän asetuksen 11 §:n 4 momentissa lakkautettiin erityinen tili ja siirrettiin siihen liittyvät oikeudet ja velvoitteet IKA:n eläkeosastolle.

4 — Helleenien tasavallan liittymisehdoista ja liittymissopimuksen liitteenä olevista perustamissopimuksen mukautuksista tehdyn asiakirjan 2 ja 30 artiklan mukaan Kreikan oli poistettava sen ja muiden jäsenvaltioiden väliset vientitullit ja vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet sekä noudatettava EY:n perustamissopimuksen 95 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla) sen liittymisestä eli 1.1.1981 alkaen (EYVL 1979, L 291, s. 17).

## II Tapauksen tarkastelu

8. Kapniki, IKA, Kreikka ja komissio ovat tehneet asiassa kirjallisia ja suullisia huomautuksia.

### A *Riidanalaisen veron luonne*

9. Kreikka esittää IKA:n tukemana, että riidanalainen vero on sisäinen vero, joka kuuluu pikemminkin EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan kuin sen 9, 12 ja 16 artiklan soveltamisalaan.[5] Se toteaa erityisesti, että vaikka riidanalainen vero määritelläänkin vuoden 1953 laissa "vientiin" kohdistuvaksi veroksi, sen tarkoituksena on sisällyttää vietäväksi tarkoitettu tupakka sen yhtenäisen kulutusveron piiriin, jota sovelletaan myös kotimarkkinoille jäävään kreikkalaiseen tupakkaan. Ennakkoratkaisupyynnöstä tai ensimmäisen kysymyksen sanamuodosta ei kuitenkaan ilmene, että kansallinen tuomioistuin katsoisi riidanalaisen veron olevan osa tällaista yleistä verojärjestelmää.

10. Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, voidaanko riidanalaista veroa siitä huolimatta, että se kohdistuu vain vietäviin tuotteisiin, olla pitämättä vientitulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna sen kantamisperusteena olevan sosiaalisen tavoitteen vuoksi.

11. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti todennut muun muassa ensimmäisessä Diamantarbeiders-asiassa antamassaan tuomiossa, johon Kapniki ja komissio viittaavat, "jäsenvaltioiden välillä liikkuviin tavaroihin sovellettavia tulleja koskevan kiellon yleisestä ja ehdottomasta luonteesta seuraa, että tullit kielletään riippumatta tavoitteesta, jonka vuoksi ne on määrätty, tai niistä saatujen tulojen käyttötarkoituksesta".[6] Ulottamalla tulleja koskeva kielto vaikutukseltaan vastaaviin maksuihin pyritään lisäämään kiellon tehokkuutta ja siten välttämään "taloudellisten rasitusten määrääminen jäsenvaltioiden välisessä kaupassa sen perusteella, että yhteisön sisällä liikkuvat tavarat ylittävät valtion rajan".[7] Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on soveltanut edellä mainittua käsitteen vaikutukseltaan vastaava maksu laajaa määritelmää vakiintuneesti siitä lähtien, kun se yli 30 vuotta sitten muotoiltiin:[8]

" — — Kotimaisille tai ulkomaisille tavaroille yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, on — — vaikutukseltaan vastaava maksu, jos se ei ole varsinainen tulli;

5 — Kreikka vetoaa erityisesti asiaan 158/82, komissio v. Tanska, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3573, 24 kohta).

6 — Yhdistetyt asiat 2/69 ja 3/69, Sociaal Fonds voor Diamantarbeiders, tuomio 1.7.1969 (Kok. 1969, s. 211, 13 kohta; Kok. Ep. I, s. 397), jäljempänä asia Diamantarbeiders I.

7 — Idem.

8 — Asia Diamantarbeiders I. Ks. myös useiden muiden ohella asia C-209/89, komissio v. Italia, tuomio 21.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1575, 7 kohta).

asia on näin riippumatta veron tai maksun määrän vähäisyydestä, nimikkeestä ja kantamistavasta, vaikka sitä ei kanneta valtion hyväksi, vaikka sillä ei ole mitään syrjivää tai suojaavaa vaikutusta ja vaikka tuote, josta maksu kannetaan, ei kilpaile kotimaisten tuotteiden kanssa."

Sillä, että nyt käsiteltävä asia liittyy vientiin, ei ole merkitystä, koska sitä, kohdistuuko kyseessä oleva vero vientiin vai tuontiin, ei ole eroteltu toisistaan. [9]

12. Se, että riidanalaisen veron tavoitteena on tupakka-alan työntekijöiden sosiaaliturvaetuuksien rahoittaminen, ei vaikuta asiaan. Jäsenvaltiot eivät voi rahoittaa kansallisia sosiaalisia tavoitteitaan yhteisön oikeuden vastaisilla veroilla, vaikka nämä tavoitteet perustuisivat perustuslain määräyksille (kuten ensimmäisestä kysymyksestä ilmenee). Vaikka "yhteisön oikeus ei vaikutakaan jäsenvaltioiden toimivaltaan säätää sosiaaliturvajärjestelmistään", "jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta". [10] Kansallisessa sosiaaliturvalainsäädännössä asetetut edellytykset voivat siten olla tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien yhteisön määräysten vastaisia, jos niissä vahvistetaan tuotteiden alkuperään kohdistuvaa syrjintää [11] tai jos niissä kielletään maksamasta vakuutetulle korvausta toisesta jäsenvaltiosta ostetusta tuotteesta. [12]

13. Seuraavaksi tutkin väitettä, jonka mukaan viennistä kannettava vero on vain toisarvoinen osa varsinaista sisäistä verojärjestelmää, joka ei ole syrjivä. Edellä esitetyn kansallisen lainsäädännön (tämän ratkaisuehdotuksen 5 ja 6 kohta) lisäksi kansallinen tuomioistuin viittaa ainoastaan siihen, että lain 2084/1992 (jäljempänä vuoden 1992 laki) 59 §:n 4 momentin nojalla IKA:n käyttöön asetetut varat ovat peräisin eri lähteistä, joihin sisältyy muun muassa viedystä tupakasta ja kulutetuista tupakkatuotteista kannettavat "verot ja maksut" sekä tupakanviljelyyn käytetystä maa-alasta kannettava vero; kansallinen tuomioistuin ei kuitenkaan täsmennä ensin mainitun lisäksi muita verosäännöksiä. [13]

14. On tietenkin tärkeää pitää mielessä, että asiassa merkityksellisten Kreikan oikeussääntöjen tulkinta kuuluu viime kädessä kansalliselle tuomioistuimelle. Esitettyihin kysymyksiin antamissaan vastauksissa yhteisöjen tuomioistuin voi antaa ohjeita siitä, miten kansallisen tuomioistuimen olisi lähestyttävä väitettä, jonka mukaan riidanalainen vero on osa yleistä sisäistä verojärjestelmää.

9 — Ks. asia 51/74, Van der Hulst, tuomio 23.1.1975 (Kok. 1975, s. 79; 13 ja 14 kohta; Kok. Ep. II, s. 437); yhdistetyt asiat 36/80 ja 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association ym., tuomio 10.3.1981 (Kok. 1981, s. 735, 23 kohta; Kok. Ep. VI, s. 29) ja asia C-111/89, Bakker Hillegom, tuomio 2.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1735, 9 ja 10 kohta).

10 — Asia 120/95, Decker, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1831, 21 ja 23 kohta).

11 — Asia 238/82, Duphar ym., tuomio 7.2.1984 (Kok. 1984, s. 523, 21 kohta; Kok. Ep. VII, s. 485).

12 — Em. asia Decker, tuomion 46 kohta.

13 — FEK 1, s. 165.

15. Kreikan mukaan tulleja vaikutukseltaan vastaavina pidettävien verojen ja maksujen sekä sisäiseen verojärjestelmään kuuluvina pidettävien verojen ja maksujen — joita on tarkasteltava EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan valossa — välillä on vain hienoinen ero. En ole samaa mieltä.

16. Asiassa Diamantarbeiders I yhteisöjen tuomioistuin on luonnollisesti tunnustanut, että "vaikutukseltaan vastaavan maksun käsitteeseen eivät kuulu maksut, jotka valtion sisällä määrätään samoin edellytyksin samanlaisille tai vastaaville kotimaisille tuotteille tai jotka, jos tällaisia tuotteita ei ole, joka tapauksessa kuuluvat yleiseen sisäiseen verojärjestelmään, tai joilla pyritään tasoittamaan tällaiset sisäiset maksut perustamissopimuksessa määrätyissä rajoissa". [14] Erottelun peruste on selkeä. Kuten julkisasiamies Gand on todennut tässä asiassa esittämässään ratkaisuehdotuksessa, "vaikutukseltaan vastaavat maksut ja sisäiset verot muodostavat eri osa-alueet eivätkä kuulu samaan järjestelmään", sillä ensin mainitut "ovat kiellettyjä vain sen vuoksi, että ne ovat kaupan esteitä, kun taas sisäiset verot ovat kiellettyjä ainoastaan, jos ne kohdistuvat ankarampina tuotuihin tuotteisiin kuin kotimaisiin tuotteisiin". [15] Näin ollen jäsenvaltiot voivat vapaasti määritellä sisäisen verotuksen tason, mutta ne eivät voi ylittää tätä toimivaltaa asettamalla kaupan esteitä. Vaikutukseltaan vastaavien maksujen ja sisäisten verojen välinen periaatteellinen ero perustuu selkeästi oikeuskäytäntöön.

17. Asiassa Denkavit Loire antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin tutkimaan, voidaanko sianlihan tuontimaksua olla pitämättä tulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna, koska sillä haluttiin kompensoida sikoja teurastettaessa perittävää kansallista maksua. [16] Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että " — — kuuluakseen yleiseen sisäiseen verojärjestelmään, maahantuodusta tuotteesta kannettavan veron on kohdistuttava kansalliseen tuotteeseen ja vastaavaan maahantuotuun tuotteeseen *samanlaisena ja samassa vaiheessa kaupan pitämistä*, ja *verovelvollisuuden syntymisperusteen* on myös oltava *sama* näiden molempien tuotteiden osalta." [17] Ei siis riitä, että "maahantuotuun tuotteeseen kohdistuvalla verolla pyritään kompensoimaan maksua, joka kohdistuu samanlaisiin kotimaisiin tuotteisiin — tai joka on kohdistunut näihin tuotteisiin tai tuotteeseen, josta ne on saatu — aikaisemmassa vaiheessa valmistusta tai kaupanpitämistä kuin siinä, missä maahantuotuja tuotteita verotetaan", sillä se, että "rajalla kannettavaa veroa ei pidettäisi vaikutukseltaan vastaavana maksuna, koska kyseisellä verolla halutaan kompensoida samaan tuotteeseen kohdistuvaa sisäistä veroa, vaikka se ei kohdistukaan samanlaisiin kansallisiin tuotteisiin tai kohdistuu niihin eri vaiheessa kaupan pitämistä tai vaikka verovelvollisuuden syntymisperuste on erilainen — — tekisi tulleja vaikutukseltaan vastaavia veroja koskevan kiellon tyhjäksi ja merkityksettömäksi." [18] Siten riidanalaisen veron

14 — Kok. 1969, s. 211.

15 — Idem, s. 232.

16 — Asia 132/78, Denkavit Loire, tuomio 31.5.1979 (Kok. 1979, s. 1923).

17 — Idem, tuomion 8 kohta (kursivointi tässä).

18 — Tuomion 8 kohta.

kaltaista rajalla kannettavaa veroa on pidettävä vaikutukseltaan vastaavana maksuna, jollei kotimaisista tuotteista kanneta samassa vaiheessa kaupan pitämistä samansuuruista veroa, jonka osalta verovelvollisuuden syntymisperuste on samanlainen.

18. Asiassa Denkavit Loire annettua tuomiota on mielenkiintoista verrata asiassa komissio vastaan Ranska annettuun myöhempään tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, jonka komissio oli nostanut sen vahvistamiseksi, että kopiointilaitteiden käyttömaksu oli tulleja vaikutukseltaan vastaava maksu siltä osin kuin sitä sovellettiin maahantuotuihin laitteisiin.[19] Kyseinen maksu kohdistui "kahdeksaan erilaiseen laitteeseen", jotka käsittivät "kaikki erilaiset kirjoitetun tekstin jäljentämiseen tarkoitetut kopiointilaitteet", ja se muistutti samassa kansallisessa laissa vahvistettua, kirjojen julkaisemisesta kannettavaa maksua.[20] Vaikka yhteisöjen tuomioistuin näyttikin pitävän Ranskan kotimaista veronalaisten laitteiden tuotantoa merkityksettömänä, se kuitenkin totesi, että "kyseisen maksun erityispiirteiden johdosta sen on katsottava kuuluvan yleiseen sisäiseen verojärjestelmään".[21] Asiassa Co-Frutta antamassaan tuomiossa[22] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että banaaneja tuotaessa kannettava kulutusvero ei ollut tullia vaikutukseltaan vastaava maksu huolimatta siitä, että pientä kansallista tuotantoa (Sisiliassa) ei ilmeisesti verotettu,[23] sillä kyseisen veron todettiin olevan "osa yleistä sisäistä verojärjestelmää, johon tuoteryhmät järjestelmällisesti kuuluvat", ja olevan eräs niistä "19 kulutusverosta, [joihin] sovelletaan yhteisiä verosääntöjä ja [jotka] kohdistuvat tuoteryhmiin objektiivisesti ja kyseessä olevan tuotteen alkuperästä riippumatta eli sen tietyn tavararyhmän perusteella, johon tuote kuuluu".[24] Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin viittasi nimenomaisesti siihen, että verotettujen tuotteiden alkuperä "ei näytä vaikuttavan verokantaan, veron määräytymisperusteeseen eikä sen kantamistapaan", ja siihen, että näiden verojen tuoton käyttötarkoitusta "ei ole määritelty — — [vaan] se muodostaa samanlaisen verotulon kuin muut — — ".[25]

19. Käsitettä "yleinen sisäinen verojärjestelmä" on tulkittava suppeasti. Asiassa komissio vastaan Tanska yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi Tanskan väitteen, jonka mukaan maapähkinät ja parapähkinät muodostivat erityisen tuoteryhmän, johon sovellettiin riidanalaista tuontimaksua järjestelmällisesti ja objektiivisilla perusteilla (mahdollisen saastumisen aiheuttama erittäin vakava terveysriski).[26] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "näin rajallinen määrä tuotteita ei vastaa laaja-

19 — Asia 90/79, komissio v. Ranska, tuomio 3.2.1981 (Kok. 1981, s. 283).

20 — Ks. julkisasiamies Warnerin tässä asiassa esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 1981, s. 303, s. 315).

21 — Tuomion 16 kohta.

22 — Asia 193/85, Co-Frutta, tuomio 7.5.1987 (Kok. 1987, s. 2085; Kok. Ep. IX, s. 89).

23 — Ks. julkisasiamies Lenzin asiassa esittämä ratkaisuehdotus, jossa huomautetaan, että Italia ei ollut antanut tyydyttävää vastausta kysymykseen kansallisen banaanintuotannon verotuksesta.

24 — Tuomion 11 ja 12 kohta.

25 — Tuomion 12 kohta.

26 — Alaviitteessä 5 mainittu asia komissio v. Tanska.

alaista käsitettä 'kokonaiset tuoteryhmät' — —, joka viittaa paljon suurempaan määrään yleisillä ja objektiivisilla arviointiperusteilla määriteltyjä tuotteita".[27]

20. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut myöhemmin asiassa CRT France International antamassaan tuomiossa, että yhteistaajuudella toimivien lähetin-vastaanottimien, joita kutsuttiin jokamiehen radiopuhelimiksi, luovutuksista määrätty kiinteä vero, jota ranskalaisen lain mukaan kannettiin vain tuonnin yhteydessä, ei ollut EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan mukainen sisäinen vero vaan tullia vaikutukseltaan vastaava maksu.[28] Vaikka valtaosaa radiolinkkijärjestelmää käyttävistä laitteista verotettiin Ranskassa, jokamiehen radiopuhelinten verotustapa oli erilainen; erotuksena muihin laitteisiin, joiden osalta käyttäjät maksoivat veron, jokamiehen radiopuhelimien osalta verotettiin niiden luovutuksia. Kyseinen asia osoittaa selkeästi, että toisiinsa verrattaviksi väitettyjen verojen soveltamistapojen on oltava yhdenmukaisia.

21. Kirjallisissa huomautuksissaan Kreikka kuitenkin korostaa, että riidanalainen vero on vain osa yleistä verojärjestelmää, joka ei ole syrjivä, jonka tarkoituksena on tupakka-alan työntekijöiden sosiaaliturvaetuuksien rahoittaminen. Järjestelmän muita osia ovat Kreikan mukaan tupakan myyntihinnasta perittävä 16 prosentin (yhtenäinen) kulutusvero ja tupakan viljelyyn käytetystä maa-alasta kannettava vero. Kreikka väittää vuoden 1953 lain 6 §:ään viitaten, että yhtenäinen kulutusvero perustuu lain 3460/28[29] 2 §:n 4 momentin b kohtaan. Koska kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä ei anneta mitään tietoja tästä (yhtenäisestä) kulutusverosta ja koska kansallisen tuomioistuimen mainitsemassa vuoden 1992 lain 59 §:n 4 momentin f kohdassa viitataan "tupakanviljelyyn käytetystä maa-alasta kannettavasta verosta tulevaan osuuteen", yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt Kreikan valtiolle joitakin kirjallisia kysymyksiä.

22. Ennen sen aineiston tutkimista, joka yhteisöjen tuomioistuimelle on esitetty vastauksena näihin kysymyksiin, teen kaksi alustavaa huomiota. Ensinnäkin riidanalainen vero on raakatupakan vientiin kohdistuva yhtenäinen vero. Toiseksi on tärkeää pitää mielessä tuotteeseen liittyvistä erityisistä toimenpiteistä kannettavan veron ja verosta saatavan tuoton käyttöä koskevien oikeussääntöjen välinen ero.

23. Vastauksessaan Kreikka antoi yhteisöjen tuomioistuimelle yksityiskohtaisia tietoja muun muassa vuoden 1992 lain 59 §:n 4 momentin e ja f kohdassa mainituista, "kulutetuista tupakkatuotteista" ja "tupakanviljelyyn käytetystä maa-alasta" tulevista "osuuksista", mutta se ei esittänyt lain 3460/28 lakitekstiä kokonaisuudessaan tai virallista lainausta siitä.

27 — Idem, tuomion 24 kohta. Ks. myös julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotuksen 4 kohta.

28 — Asia C-109/98, CRT France International, tuomio 22.4.1999 (Kok. 1998, s. I-2237). Veroa maksettiin tuonnin yhteydessä ja oli selvää, että näiden jokamiehen radiopuhelinten ranskalaista tuotantoa ei ollut olemassa; ks. julkisasiamies Cosmasin ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

29 — Kirjallisissa huomautuksissaan Kreikka viittaa erehdyksessä lakiin 3466/28.

24. Usealta Kreikan valtion laitokselta saaduista tiedoista huolimatta istunnon päättyessä oli edelleen epäselvää, oliko Kreikassa olemassa asiassa merkityksellisenä aikana muita tupakkaveroja kuin riidanalainen vero. Valtiovarainministeriön kirjeessä (vastauksen liite B) todetaan, että riidanalaisen veron lisäksi raakatupakasta tai jalostetusta tupakasta ei asiassa merkityksellisenä aikana kannettu muita veroja kuin jalostetun tupakan kulutukseen kohdistuva valmistevero ja arvonlisävero.

25. Valitettavasti yhteisöjen tuomioistuin on saanut myös muuta ristiriitaista tai ainakin epäselvyyttä aiheuttavaa tietoa. Suurin epäselvyys liittyy viljellystä maa-alasta kannettuun aikaisempaan veroon ja sen myöhempiin muutoksiin. Koska vain kansallinen tuomioistuin voi määritellä kreikkalaisen lain tosiasiallisen tilanteen tällaisen veron olemassaolon osalta, viittaan ainoastaan lyhyesti saatujen tietojen pääkohtiin.

26. Laista 3460/28 ilmenee, että viljellystä maa-alasta kannettiin jossain vaiheessa veroa, mutta vero muunnettiin tupakka-alan työntekijöiden vakuutuskassan hyväksi maksettavaksi valtion osuudeksi, jonka suuruus on 4 prosenttia tupakan myyntihinnasta perittävän yhtenäisen 16 prosentin veron tuotosta (paikallis- ja kunnallisviranomaisten hyväksi tehdyn 20 prosentin vähennyksen jälkeen). Tämän "veron" luonnetta tai tarkkaa kantamisperustetta ei ole koskaan määritelty. Minusta vaikuttaa itse asiassa siltä, että se ei ole ollut itsenäinen vero asiassa merkityksellisenä aikana. Kreikan esittämistä tiedoista ilmenee, että kyseinen vero yhdistettiin lain 3921/58 1 §:n 10 ja 12 momentissa savukkeista ja muista tupakkatuotteista kannettavaan kiinteämääräiseen kulutusveroon.

27. Edellä mainitussa IKA:n kertomuksessa olevien tietojen nojalla vuoden 1992 lain 59 §:n 4 momentin e kohdassa mainittua "kulutetuista tupakkatuotteista saatavaa *osuutta*" (kursivointi tässä) säännellään kolmessa säädöksessä.[30] Vaikuttaa selvältä, että näissä säädöksissä säädettiin tupakan vähittäismyynnistä kannettavasta yleisestä kulutusverosta saatavan kiinteämääräisen summan (12 780 000 GRD) jakamisesta. Vaikuttaa myös siltä, että aikaisempi viljellystä maa-alasta kannettu vero on yhdistetty tähän "osuuteen". Viimeksi mainittu ei kuitenkaan sellaisenaan ole vero sen tavanomaisessa oikeudellisessa merkityksessä vaan se liittyy pikemmin verotuottojen jakoon.

28. Jos edellä mainitut huomiot ovat asianmukainen selvitys tupakkatuotteiden verotuksesta Kreikassa, on selvää, että asiassa merkityksellisenä aikana ei ollut voimassa muuta riidanalaisen veron kaltaista veroa. Riidanalaista veroa kannettiin

30 — Asetuksessa 441/47 (FEK 1, s. 70; tällä asetuksella lisätään uusi säännös lakiin 5967/1933), asetuksessa 4373/64 sekä valtiovarainministeriön päätöksessä K.2376/65.

viedystä tupakasta. Koska verovelvollisuuden syntymisperusteena on tupakan vienti eikä vähittäismyynti, on vaikea ajatella, että tätä veroa voitaisiin pitää savukkeista ja muista tupakkatuotteista kannettavan (yhtenäisen) kulutusveron kaltaisena. Sitä paitsi, kuten olen jo huomauttanut, 4 prosentin osuus tupakan hinnasta perittävästä 16 prosentista ei ylipäänsä vaikuta verolta vaan liittyy sen sijaan tupakan kulutuksesta kannettavasta yleisestä verosta saatujen tuottojen jakoon.

29. Vastaukseen liitetyn Kreikan valtiovarainministeriön asiakirjan (liite B) mukaan jalostetun tupakan kulutuksesta peritään valmisteveroa, joka kannetaan vähittäismyyntihinnasta arvonlisäveron yhteydessä valmisteverojen tiettyjen piirteiden yhdenmukaistamisesta annetun yhteisön lainsäädännön mukaisesti. [31] Vuosien 1990—1995 aikana valmisteveroa perittiin progressiivisilla, 44,53—57,50 prosentin suuruisilla verokannoilla. Kyse on tietenkin verosta. Sitä ei kuitenkaan voida verrata riidanalaiseen veroon.

30. Kaikesta huolimatta on epäselvää, peritäänkö tupakantuottajien kauppiaille ja jalostusyrityksille myymän tupakan myyntihinnasta 2 prosentin suuruinen vero. Kansallinen tupakka-alan järjestö on esittänyt valtiovarainministeriön antamien tietojen vastaisesti (vastauksen liite C), että tällainen vero on olemassa ja sen määräytymisperusteena oli vuoteen 1994 saakka raakatupakan kokonaismyyntihinta lisättynä tupakalle maksettavilla yhteisön palkkioilla, kun taas viime aikoina määräytymisperusteena on ollut vain tupakasta maksettu hinta. Kapnikin asianajaja myönsi istunnossa veron olemassaolon. [32] Hän kuitenkin väitti, että sitä sovelletaan kaikkeen Kreikassa liikkeelle laskettuun raakatupakkaan huolimatta sen määräpaikasta ja että se kohdistuu vietäväksi tarkoitettuun tupakkaan, jota siis verotetaan kaksinkertaisesti.

31. Yhteisöjen tuomioistuimella ei ole riittäväksi tietoa, jotta se voisi verrata tätä veroa riidanalaiseen veroon. IKA tai Kreikan valtio eivät ole viitanneet siihen huomautuksissaan. Mikäli kansallinen tuomioistuin katsoo, että kyseistä veroa kannetaan sekä kotimarkkinoille että vientiin tarkoitetusta, Kreikassa viljellystä raakatupakasta, sitä voidaan ainakin tietyiltä osin pitää riidanalaisen veron kaltaisena. Riidanalainen vero olisi kuitenkin vieläkin selvemmin vientiin kohdistuva kielletty vero.

32. Jotta Kreikan valtion väite voitaisiin hyväksyä, kansallisen tuomioistuimen olisi viime kädessä oltava vakuuttunut siitä, että kyseessä olevat verot ovat toistensa kaltai-

31 — Ks. erityisesti valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

32 — Asetuksen 3758/1957 (FEK 1, s. 184) 10 §:n esitetään useiden aikaisempien lakien ohella olevan kyseisen veron soveltamisen oikeusperusteena Kreikan lainsäädännössä. Komission asiamies, joka kuvasi veroa "viljelmistä kannettavaksi veroksi", uskoi, että vero oli kumottu ja vuoden 1992 laissa oli vain säilytetty sen nimitys.

sia. Tältä osin on otettava huomioon useita seikkoja. Istunnossa esitettyihin kysymyksiin annetuissa vastauksissa myönnettiin, että riidanalaista veroa sovelletaan vain jalostamattoman tupakan vientiin. Viljellystä maa-alasta kannettavan veron osalta myönnettiin, että se oli poistettu. Kreikan valtiovarainministeriön mainitsemaa kulutusveroa sovelletaan selkeästi jalostettujen tupakkatuotteiden vähittäismyyntiin Kreikassa, eikä sitä siten voida pitää raakatupakan viennistä kannettavan veron kaltaisena.

33. Näin ollen mielestäni on selvää, että riidanalaisen veron kaltainen maksu on perustamissopimuksen vastainen vientitullia vaikutukseltaan vastaava maksu.

B *Palauttamisvelvollisuuden laajuus*

34. Riidanalaisen veron luonnetta koskevan näkökantani valossa kansallisen tuomioistuimen esittämän toisen kysymyksen tutkiminen on välttämätöntä. Tämän kysymyksen sanamuodon nojalla on ilmeistä, että kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, voiko jäsenvaltio kieltäytyä yhteisön oikeuden mukaan palauttamasta lainvastaisesti perittyjä veroja, jos osoitetaan, että siitä seuraisi perusteetonta etua, ja kenelle kuuluu todistustaakka tällaisen mahdollisen edun olemassaolosta.

35. Asiakirja-aineistosta ei ilmene, että perusteettoman edun kieltoa koskevaa periaatetta sovellettaisiin vain kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaan samankaltaiseen verojen palauttamisvaatimukseen. Lisäksi Kreikka myöntää huomautuksissaan perustellusti, että jäsenvaltiolla on pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot ja maksut ja että vaikka jäsenvaltiolla on toimivalta määritellä sekä ne tuomioistuimet, joissa palauttamista koskevat vaatimukset on esitettävä, että näitä vaatimuksia koskevat menettelymääräykset, kyseinen kanneoikeus ja sen käyttämistä koskevat säännökset eivät saa olla vain kansalliseen lainsäädäntöön perustuvia vastaavia kanteita koskeviin oikeussääntöihin verrattuna syrjiviä ja niiden on oltava myös tehokkaita.[33] Kansallisen tuomioistuimen on määriteltävä, sovelletaanko vain kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaan veron palauttamista koskevaan vaatimukseen vastaavaa edellytystä siitä, ettei maksuvelvollinen ole tosiasiallisesti vyöryttänyt taloudellista rasitetta. Jos tällaista edellystä ei sovelleta, pääasian oikeudenkäynnissä esitettyä Kapnikin palauttamisvaatimusta vastaan esitetty IKA:n väite perusteettomasta edusta on hylättävä.[34]

36. Esillä olevassa asiassa palauttamiseen liittyvä varsinainen kiistakysymys koskee todistustaakkaa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, että kansallinen tuomioistuin olisi todennut Kapnikin vyö-

33 — Ks. mm. asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595; Kok. Ep. VII, s. 373); yhdistetyt asiat C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok. 1997, s. I-165) sekä asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579).

34 — Kapniki korosti istunnossa painokkaasti, että sekä Kreikan lainsäädännön että Symvoulio tis Epikrateiasin oikeuskäytännön nojalla on mahdotonta, että lainvastaisesti kannettujen verojen palauttamisvaatimuksen hylkäämiseksi voitaisiin vedota oletettuun perusteettomaan etuun.

ryttäneen riidanalaisesta verosta koituvan rasitteen. Toisessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin viittaa siihen, ettei Kapniki ole väittänyt, että rasitteen vyöryttäminen olisi johtanut yrityksen myynnin pienenemiseen. Yhteisöjen tuomioistuimessa esittämissään huomautuksissa IKA väittää, että koska Kapniki ei ole esittänyt pääasian oikeudenkäynnissä, että rasitteen vyöryttämisestä on ollut seurauksena tuotteiden hintojen nousu ja vastaava myynnin pieneneminen, tästä seuraa väistämättä, että kun on osoitettu, että vero on tosiasiallisesti vyörytetty, veron palauttamisesta aiheutuisi perusteetonta etua. Kreikan valtio puolestaan vaikuttaa katsovan, että kansallinen tuomioistuin on todennut Kapnikin vyöryttäneen verosta koituvan rasitteen, vaikka se esittikin istunnossa, että kansallinen tuomioistuin oli sille esitettyjen asiakirjojen perusteella vain olettanut, että vero vyörytettiin.

37. Yhdyn Kapnikiin ja komissioon siltä osin, että kaikkia poikkeuksia veronmaksajalla ensi arviolta olevaan oikeuteen saada palautusta on tulkittava suppeasti. Koska ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene selkeästi, että olisi olemassa todisteita siitä, että Kapniki on vyöryttänyt kyseisestä verosta koituvan rasitteen, näin ei voida olettaa tapahtuneen. Ne arviointiperusteet, jotka kansallisten tuomioistuinten on otettava huomioon määriteltäessä, onko lainvastainen vero vyörytetty, ovat vakiintuneita.

38. Asiassa Just annetusta tuomiosta alkaen on ollut selvää, että jollei syrjintäkieltoa tai tehokkuutta koskevista edellytyksistä muuta johdu, "yhteisön oikeusjärjestyksessä — — ei edellytetä aiheettomasti kannettujen maksujen palauttamista sellaisilla edellytyksillä, joista seuraisi oikeudenomistajille perusteetonta etua". [35] Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Just annetun tuomion muutamaa vuotta myöhemmin asiassa San Giorgio antamassaan tuomiossa, jossa se totesi, että "yhteisön oikeuden vastaisena ei voida pääsääntöisesti pitää sellaisia kansallisen lain säännöksiä, joiden mukaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja ei palauteta, jos on osoitettu, että näiden osalta maksuvelvollinen oikeussubjekti on vyöryttänyt ne muiden oikeussubjektien maksettaviksi". [36] Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuin on todennut äskettäin asiassa Comateb antamassaan tuomiossa, että todellinen mahdollisuus saada perusteetonta etua voidaan katsoa olevan olemassa ainoastaan, jos verovelvollinen on tosiasiallisesti vyöryttänyt kyseisen veron tai maksun kokonaisuudessaan. [37] Yhteisöjen tuomioistuin jatkoi, että "vaikka olisi osoitettu, että myyjä on vyöryttänyt veron tai maksun kokonaan tai osittain ostajan maksettavaksi, näin vyörytetyn määrän palauttamista myyjälle ei ole välttämättä pidettävä perusteettoman edun saamisena", koska veron tai maksun lisäämisestä johtuva tuotteiden hinnan korottaminen on voinut vähentää myyntiä. [38]

39. Lisäksi yhteisön oikeudessa kielletään soveltamasta presumptioita ja todistussääntöjä, joiden mukaan verovelvollisen velvollisuutena on osoittaa, että kyseessä olevia veroja tai maksuja ei ole vyörytetty. Tältä osin on riittävää viitata yhteisöjen tuomioistuimen äskettäin asiassa Dilexport antamassaan tuomiossa esittämään toteamukseen, jonka mukaan "yhteisön oikeu-

35 — Asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 501, 26 kohta).

36 — Alaviitteessä 33 mainittu asia, tuomion 13 kohta.

37 — Edellä alaviitteessä 33 mainittu asia, etenkin tuomion 27 ja 28 kohta.

38 — Tuomion 29 kohta.

den vastaisia ovat kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta kyseisten yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa", ja tällaisia ovat erityisesti sellaiset "presumptiot ja todistussäännöt, joiden mukaan verovelvollisen velvollisuutena on osoittaa, että aiheettomasti maksettuja veroja tai maksuja ei ole vyörytetty muiden oikeussubjektien maksettaviksi, ja sallittuja todistuskeinoja koskevat erityiset rajoitukset eli esimerkiksi se, että tältä osin saadaan käyttää vain asiakirjaselvitystä". [39] Yhteisöjen tuomioistuin selvitti, kuinka kansallisessa oikeudessa vahvistettuja menettelyllisiä presumptioita olisi arvioitava: [40]

"Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on oikeassa todetessaan, että on olemassa sellainen presumptio, jonka mukaan laittomasti vaaditut tai perusteettomasti kannetut verot ja maksut oletetaan vyörytetyiksi kolmansien maksettaviksi, ja että palautusta vaativan oikeussubjektin on kumottava tämä presumptio saadakseen maksamansa veron tai maksun takaisin, olisi katsottava, että kyseiset säännökset ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

Jos sitä vastoin — — viranomaisen velvollisuutena on osoittaa kaikkia kansallisessa oikeudessa yleisesti sallittuja todistuskeinoja käyttäen, että vero tai maksu on vyörytetty muiden henkilöiden maksettavaksi, olisi katsottava, että kyseiset säännökset eivät ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa."

39 — Edellä alaviitteessä 33 mainittu asia, tuomion 48 kohta.

40 — Idem, tuomion 52 ja 53 kohta.

40. Esillä olevassa asiassa Kapniki väittää, ettei todisteen siitä, että se on tosiasiallisesti vyöryttänyt verosta aiheutuvan rasitteen, pitäisi perustua asiakirjoihin, joita se oli velvollinen toimittamaan veroviranomaisille riidanalaista veroa maksettaessa vaan pikemminkin kyseessä olevan tupakan ostajien kanssa tehtyihin sopimusasiakirjoihin. Koska kysymys siitä, onko vero vyörytetty, on kuitenkin tosiseikkoja koskeva kysymys, vyöryttämisen osoittamiseksi mahdollisesti esitetyn asiakirjaselvityksen arvioiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. Kansallisia todistussääntöjä sovellettaessa on tietenkin otettava huomioon se yhteisön oikeuden ylemmäntasoinen vaatimus, että veronmaksajan on aina voitava vedota yhteisön oikeuteen perustuviin oikeuksiinsa. Yhteisön oikeuden perusperiaate yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien tehokkaasta suojelusta edellyttää mielestäni, että veroviranomaisen palauttamista vastustaessaan esittämän kirjallisen tai muunlaisen näytön on oltava vakuuttavaa ja kestävää eikä se saa perustua pelkille oletamuksille. [41] Tästä seuraa, että jos viranomaiset pyrkivät täyttämään todistustaakkansa viittaamalla niihin viralisiin asiakirjoihin, joita veronmaksaja on riidanalaista veroa kannettaessa antanut edellytetyssä muodossa, veronmaksajan on voitava esittää liike- tai muita asiakirjoja, joista ilmenee, ettei veroa tai ainakaan osaa

41 — Ks. tältä osin julkisasiamies Jacobsin asiassa C-228/98, Dounias v. Ypourgou Oikonomiko (tuomio 3.2.2000, Kok. 2000, s. I-577) esittämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta, jossa hän katsoi, että kansallinen lainsäädäntö, jossa rajoitetaan todistajien kuulemista, kun tällainen todistusaineisto on vaatimusten esittäjälle ratkaisevan tärkeää, tekee yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi. Yhteisöjen tuomioistuin oli samaa mieltä, mutta katsoi (tuomiossaan), että kyseinen lainsäädäntö on yhteisön oikeuden vastaista ainoastaan, mikäli kantajan osalta ei sallita poikkeuksia ja mikäli hän ei voi kirjallisia todisteita esittämällä toteuttaa oikeuksiaan; ks. tuomion 71 ja 72 kohta.

siitä ole tosiasiallisesti vyörytetty huolimatta näissä virallisissa asiakirjoissa olevasta päinvastaisesta ilmoituksesta.

41. Näin ollen jäsenvaltion on palautettava veronmaksajalle yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot, jollei asianomainen veroviranomainen osoita palauttamisvaatimusta käsittelevän tuomioistuimen hyväksymällä tavalla, että veronmaksaja on tosiasiallisesti vyöryttänyt verot kokonaisuudessaan kolmansien henkilöiden maksettaviksi eikä näin tehdessään ole kärsinyt tuntuvaa taloudellista vahinkoa tai tappiota myynnin tai voittojen vähentymisen johdosta.

C *Tuomion ajalliset vaikutukset*

42. IKA esitti istunnossa ensimmäisen kerran, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin katsoo riidanalaisen veron kaltaisen veron olevan yhteisön oikeuden vastainen, sen pitäisi rajoittaa antamansa tuomion oikeusvaikutukset alkamaan nykyhetkestä (ex nunc). Vaatimusta perusteltiin niillä huomattavilla taloudellisilla haittavaikutuksilla, joita kannettujen määrien palauttaminen aiheuttaisi IKA:n talouden tasapainolle. Yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole annettu yksityiskohtaista tietoa näistä väitetyistä taloudellisista vaikeuksista. Lisäksi Kapniki vastusti ponnekkaasti tällaista rajoittamista.

43. Yhteisöjen tuomioistuimen antamia tulkintoja yhteisön oikeudesta sovelletaan taannehtivasti. Yhteisöjen tuomioistuin voi vain poikkeustapauksissa yhteisön oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen katsoa tarpeelliseksi "rajoittaa asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota tällä tavalla tulkittuun oikeussääntöön näiden riitauttaessa vilpittömässä mielessä perustettuja oikeussuhteita". [42] Vain yhteisöjen tuomioistuin voi "tuomiossa, jossa annetaan pyydetty tulkintaratkaisu", tehdä tällaisen rajoituksen. Vaikka yhteisöjen tuomioistuimen tuomion käytännön seurauksia "on harkittava tarkkaan", ei oikeuden objektiivisuutta kuitenkaan voida heikentää ja yhteisön oikeuden tulevaa soveltamista vaarantaa "sillä perusteella, että tuomioistuimen ratkaisulla saattaa olla vaikutuksia menneisyyden osalta".

44. Tätä poikkeuksellista periaatetta soveltaessaan yhteisöjen tuomioistuin on ottanut huomioon, onko se jo tulkinnut asianomaista yhteisön oikeuden säännöstä ja onko komissio voinut myötävaikuttaa säännöksen tulkintaa koskevaan epävarmuuteen. [43] Kumpikaan näistä tilanteista ei ole esillä tässä tapauksessa. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jossa määritellään tulleja vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevan kiellon ulottuvuus, on vakiintunut jo 1960-luvun lopulla, ja sitä on sovellettu Kreikassa sen

42 — Ks. asia 24/86, Blaizot v. Liègen yliopisto ym., tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 379, 28 ja 30 kohta; Kok. Ep. IX, s. 339); asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4625, 30 kohta, Kok. Ep. XIII, s. 52) ja asia C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien, tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 57 kohta).

43 — Ks. asia Blaizot, tuomion 29 ja 33 kohta, asia Legros, tuomion 31 ja 32 kohta, ja asia Krankenhausverein, tuomion 58 kohta.

liittymisestä alkaen. EY:n perustamissopimuksen 9, 12 ja 16 artiklan ajallisen vaikutuksen rajoittaminen Kreikassa riidanalaisen veron osalta merkitsisi tällaisen toimivallan käytön huomattavaa ja mielestäni perusteetonta laajentamista, vaikka sen pitäisi jäädä aivan poikkeukselliseksi. Joka tapauksessa Kreikan veroviranomaisen on korvattava kaikki taloudelliset tappiot, joita IKA:n kaltaisille sosiaaliturvalaitoksille on aiheutunut sellaisen tuomion johdosta, jossa riidanalaisen veron kaltaisen veron katsotaan olevan yhteisön oikeuden vastainen.

## III Ratkaisuehdotus

45. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

Neljäs kysymys

1) Vero, jonka jäsenvaltio perii toisiin jäsenvaltioihin viedystä raakatupakasta, on EY:n perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23 ja EY 25 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 16 artiklan (kumottu Amsterdamin sopimuksella) vastainen vientitulleja vaikutukseltaan vastaava maksu, jollei sitä peritä objektiivisilla perusteilla ja yleisen verojärjestelmän yhteydessä hyvityksenä vastaavasta kotimaisesta verosta, jota peritään raakatupakasta samassa vaiheessa kaupan pitämistä, samoilla määräytymisperusteilla, samoilla verokannoilla ja samalla verovelvollisuuden syntymisperusteella kuin vientiin kohdistuva vero. Se, että vientiin kohdistuvasta verosta saadut tulot käytetään asianomaisen toiminta-alan työntekijöille maksetta-

vien sosiaaliturvaetuuksien rahoittamiseen, ei voi vaikuttaa siihen, että veroa pidetään vientitulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna.

2) Veronmaksajaa, joka on joutunut maksamaan vientitulleja vaikutukseltaan vastaavaa maksua, voidaan estää vaatimasta maksettujen määrien palauttamista ainoastaan, jos asianomainen veroviranomainen voi osoittaa, että veronmaksaja on vyöryttänyt verosta koituvan taloudellisen rasitteen kokonaisuudessaan kolmansille henkilöille eikä siten ole kärsinyt taloudellista vahinkoa tai tappiota myynnin tai voittojen vähentymisen johdosta.