JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
3 päivänä kesäkuuta 2003 [1]

I Johdanto

1. Esillä olevassa EY 226 artiklaan perustuvassa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä komissio pyytää yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian tasavalta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se pitää kansallisessa lainsäädännössään voimassa 29.12.1990 annetun lain nro 428 29 §:n 2 momenttia, jolla hallintoviranomaisten ja tuomioistuinten esittämien tulkintojen mukaan sallitaan yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti kannettujen verojen palauttamismenettelyssä sovellettava näyttöä koskeva järjestelmä, joka aiheuttaa sen, että verovelvollisten on käytännössä lähes mahdotonta tai ainakin erittäin vaikeaa toteuttaa oikeutensa saada tällainen vero palautetuksi. Sen mukaan tämä säännös on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevien perusteettoman edun palauttamista koskevien oikeusperiaatteiden vastainen.

2. Tästä seuraa myös enemmänkin periaatteellinen kysymys siitä, mitä seurauksia tulisi aiheutua kansallisesta oikeuskäytännöstä, joka ei ole yhteisön primaari- ja johdetun oikeuden mukaista, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin sitä tulkitsee.

3. Huomautan, että tätä asiaa käsitellään myös kahdessa muussa yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa, vaikkakin eri näkökulmasta. Kyseessä ovat asiat Kühne & Heitz [2] sekä Köbler. [3] Ensiksi mainitussa asiassa kansallinen tuomioistuin on esittänyt kysymyksen siitä, onko kansallisen hallintoelimen tarkasteltava uudelleen päätöstään sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa on todettu, että säännös ja tuomio perustuvat yhteisön oikeuden virheelliseen tulkintaan. Toinen asia koskee sitä, onko jäsenvaltiolla vahingonkorvausvastuu yksityiselle sen seurauksena aiheutuneesta vahingosta, että jäsenvaltion ylin tuomioistuin on toiminut yhteisön oikeuden vastaisesti. Nyt esillä

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.

2 — Asia C-453/00.

3 — Asia C-224/01. Julkisasiamies Léger on antanut tätä asiaa koskevan ratkaisuehdotuksensa 8.4.2003 (tuomio 30.9.2003, Kok. 2003, s. I-10239).

oleva asia koskee sitä, onko yhteisön oikeuden vastaisen kansallisen oikeuskäytännön vuoksi katsottava, että jäsenvaltio ei ole noudattanut EY 226 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

II Asiaa koskeva Italian lainsäädäntö

4. Italian kuulumisesta Euroopan yhteisöihin johtuvien velvollisuuksien täytäntöönpanosäännöksistä 29.12.1990 annettu laki nro 428/1990 (vuotta 1990 koskeva yhteisön oikeuden täytäntöönpanolaki, GURI:n täydennysosa nro 10, 12.1.1991) tuli voimaan 27.1.1991.

5. Lain nro 428/1990 29 §:ssä säädetään säännöistä, jotka koskevat "Euroopan yhteisön oikeussääntöjen vastaisiksi todettujen verojen ja maksujen palauttamista". Pykälän 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Sitä viiden vuoden preklusiivista määräaikaa, josta on säädetty 23.1.1973 annetulla presidentin asetuksella nro 43 hyväksytyn Italian tullilain 91 §:ssä, on tulkittava niin, että sitä sovelletaan kaikkiin vaatimuksiin ja kanteisiin, jotka koskevat tullimenettelyjen yhteydessä maksettujen rahamäärien takaisinsaantia. Kyseinen määräaika ja tullilain 84 §:ssä tarkoitettu vanhentumisaika lyhenee kolmen vuoden pituiseksi 90 päivän kuluttua tämän lain voimaantulopäivästä.

2. Sellaiset tuontitullit, valmisteverot, kulutusverot, sokerivero ja julkiset maksut, jotka on kannettu Euroopan yhteisöjen lainsäädännön kanssa ristiriidassa olevien kansallisten säännösten nojalla, palautetaan, mikäli näitä veroja tai maksuja ei ole vyörytetty muiden oikeussubjektien maksettaviksi.

— — "

III Oikeusriidan taustaa

6. Lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin säännös korvasi 10.7.1982 annetun asetuksen nro 430[4] 10 §:n, jossa säädetään seuraavaa:

"Sellaisella, joka on aiheettomasti maksanut tuontitulleja, valmisteveroja, kulutusveroja tai julkisia maksuja ennen tämän asetuksen voimaan tuloa tai sen jälkeen, ei

4 — Tuotantoveroja, öljytuotteiden liikkumista, välittömiä veroja, lisäarvoveroa ja näihin liittyviä seuraamuksia koskevista säännöksistä 10.7.1982 annettu asetus, GURI nro 190, 13.7.1982.

ole oikeutta saada takaisin maksamiaan määriä, jos vero tai maksu on jollakin tavalla vyörytetty muiden henkilöiden maksettavaksi, ellei kysymyksessä ole ilmeinen virhe.

Vero tai maksu oletetaan vyörytetyksi aina, kun maksusuorituksen kohteena olleet tavarat on luovutettu, ja näin on myös tavaroiden käsittelyn, jalostuksen, asentamisen, kokoamisen tai muuntamisen jälkeen, ellei kirjallisista selvityksistä muuta ilmene — — ".

7. Tätä säännöstä käsiteltiin 1980-luvulla kahdessa yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa San Giorgio 9.11.1983 annetussa tuomiossa, että jäsenvaltio ei saa asettaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten verojen ja maksujen palauttamisen ehdoksi sen todistamista, että veroja tai maksuja ei ole vyörytetty muiden henkilöiden maksettavaksi, jos palauttamisen edellytyksenä olevat todistelusäännöt tekevät kyseisen oikeuden käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi. [5] Asiassa San Giorgio annetun tuomion jälkeen komissio käynnisti jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn Italian tasavaltaa vastaan. Menettely johti 24.3.1988 annettuun tuomioon. [6] Komission väitteet koskivat vaatimusta, jonka mukaan vain kirjalliset todisteet kelpasivat osoitukseksi siitä, että perusteettomasti maksettuja kansallisia oikeuksia ja maksuja ei ollut vyörytetty asiakkaiden maksettavaksi. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että todistussääntö oli yhteisön lainsäädännön vastainen.

8. Myös lain nro 428/1990 29 §:ää on jo käsitelty yhteisön oikeuskäytännössä. Lain 29 §:n 1 ja 2 momentista on esitetty ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka ovat johtaneet tuomioihin asioissa Aprile, [7] Dilexport [8] ja Grundig Italiana. [9] Kaikki kolme tuomiota koskevat 29 §:n 1 momentissa mainittua vanhentumisaikaa.

9. Erityisesti asiassa Dilexport annetulla tuomiolla on merkitystä nyt esillä olevassa asiassa keskeisen lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin täytäntöönpanon kannalta. Sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin oli todennut, että Italian hallitus ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin olivat eri mieltä siitä tulkinnasta, jonka Italian tuomioistuimet ovat antaneet tälle säännök-

5 — Asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 13 kohta).

6 — Asia 104/86, komissio v. Italia (Kok. 1988, s. 1799).

7 — Asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7141).

8 — Asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579).

9 — Asia C-255/00, Grundig Italiana, tuomio 24.9.2002 (Kok. 2002, s. I-8003).

selle, yhteisöjen tuomioistuin arvioi todistustaakan jakautumista seuraavasti:

"52. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on oikeassa todetessaan, että Italian oikeudessa on 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.

53. Jos sitä vastoin — kuten Italian hallitus on esittänyt — veroviranomaisen 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."

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että on yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio asettaa yhteisön oikeuden vastaisten tullien ja verojen palauttamiselle edellytyksen — eli esimerkiksi sen, että näitä tulleja tai veroja ei ole vyörytetty kolmansien maksettaviksi —, jonka täyttymisen toteen näyttäminen on palautusta vaativan oikeussubjektin velvollisuutena.

IV Oikeudenkäyntimenettely

10. Komissio antoi perustellun lausunnon 17.9.1996. Sen jälkeen komissio nosti kanteen yhteisöjen tuomioistuimessa 4.4.2000.

11. Kantaja vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin:

a) toteaa, että Italian tasavalta ei ole noudattanut perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se pitää kansallisessa lainsäädännössään voimassa 29.12.1990 annetun lain nro 428/1990 29 §:n 2 momenttia, jolla hallintoviranomaisten ja tuomioistuinten esittämien tulkintojen mukaan sallitaan yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti kannettujen verojen palauttamismenettelyssä sovellettava näyttöä koskeva järjestelmä, joka aiheuttaa sen, että verovelvollisten on käytännössä lähes mahdotonta tai ainakin erittäin vaikeaa toteuttaa oikeutensa saada tällainen vero palautetuksi, ja sen, että tämä säännös on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevien perusteettoman edun palauttamista koskevien oikeusperiaatteiden vastainen

b) velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

12. Italian tasavalta vaatii yhteisöjen tuomioistuinta hylkäämään kanteen ja määräämään oikeudenkäyntikustannukset komission maksettaviksi.

13. Suullinen käsittely pidettiin 2.4.2003. Asian osapuolet ovat yhteisöjen tuomioistuimen pyynnöstä käsitelleet kysymystä siitä, missä määrin komission on mahdollista käynnistää jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely kansallisten tuomioistuimien tuomioiden perusteella. Italian hallitus väitti suullisessa käsittelyssä, ettei asia täytä tutkittavaksi ottamiselle asetettuja edellytyksiä.

V Oikeudelliset perusteet ja pääasialliset perustelut

A *Komission väitteet*

14. Komissio ei hyväksy tapaa, jolla Italian lainsäädännön lain nro 428/1990 29 §:n 2 momenttia tulkitaan kansallisessa oikeuskäytännössä ja sovelletaan hallinnossa. Sen mukaan oikeuskäytäntö on ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen kanssa niitä edellytyksiä koskevissa asioissa, joiden perusteella jäsenvaltio saa kieltäytyä palauttamasta yhteisön oikeuden säännösten vastaisia maksuja verovelvolliselle.

15. Komissio viittaa erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan yhteisön oikeuden vastaisia ovat kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta kyseisten yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. [10] Tällaisia ovat erityisesti sellaiset presumptiot, joiden mukaan verovelvollisen velvollisuutena on osoittaa, että aiheettomasti maksettuja veroja tai maksuja ei ole vyörytetty muiden oikeussubjektien maksettaviksi. Näin ollen on yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio asettaa yhteisön oikeuden vastaisten tullien ja verojen palauttamiselle edellytyksen — eli esimerkiksi sen, että näitä tulleja tai veroja ei ole vyörytetty kolmansien maksettaviksi —, jonka täyttymisen toteen näyttäminen on palautusta vaativan oikeussubjektin velvollisuutena. [11] Komissio viittaa myös yhdistetyissä asioissa Comateb ym. annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että välillisen veron vyöryttäminen tietyssä yksittäistapauksessa on tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka tutkiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, joka on vapaa arvioimaan esitettyä näyttöä. Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi myös, että ei voida kuitenkaan hyväksyä sitä, että välillisten verojen osalta olisi olemassa olettama, jonka mukaan verot on vyörytetty, ja että verovelvollisen olisi näytettävä toteen, ettei näin ole menetelty. [12]

16. Lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin soveltamista koskeva todistustaakka on periaatteessa hallintoviranomaisella, jonka on osoitettava, että verovelvollinen on vyöryttänyt veron muiden oikeussubjektien maksettavaksi. Italian oikeuskäytännön perusteella on kuitenkin sallittua, että todisteet, jotka hallintoviranomaisten on

10 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Dilexport, tuomion 48 kohta.

11 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Dilexport, tuomion 52 kohta.

12 — Yhdistetyt asiat C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok. 1997, s. I-165, 25 kohta).

lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin nojalla esitettävä osoittaakseen, että verovelvollinen on vyöryttänyt veron muiden oikeussubjektien maksettavaksi, perustuvat "pelkkään olettamaan," [13] mikä keventää huomattavasti hallintoviranomaisten tehtävää. Tämä olettamukseen perustuva todistuskeino on käytännössä johtanut todistustaakan muuttumiseen käänteiseksi.

17. Tapa, jolla Italian tuomioistuimet ja tässä tapauksessa Corte suprema di Cassazione ovat konkreettisesti tulkinneet ja Italian veroviranomaiset soveltaneet edellä mainittua Italian säännöstä, aiheuttaa sen, että verovelvolliselle asetetaan käännetty, negatiivinen näyttövelvollisuus sen osalta, ettei se ole vyöryttänyt lainvastaista veroa omien asiakkaidensa maksettavaksi, ja tästä tulkintatavasta seuraa, että veroja on erittäin vaikeaa, lähes mahdotonta saada palautetuiksi. Italian hallintoviranomaiset ovat komission mukaan lain nro 428/1990 voimaantulosta lähtien järjestelmällisesti onnistuneet hylkäämään kaikki ne korvausvaatimukset, jotka ovat perustuneet siihen, että tullaustoimenpiteisiin tai kulutukseen perustuvien verojen tai muiden maksujen kantaminen on yhteisön oikeuden vastaista. [14] Tämä menettely on selvässä ristiriidassa komission esittämän yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

18. Komissio jakaa Corte suprema di cassazionen lain nro 428/1990 29 §:n 2 momenttia koskevan oikeuskäytännön kahteen ryhmään.

19. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvissa tuomioissa olettamus perustuu tuomioistuimen kantaan, jolloin oletusta on pidettävä postulaattina (kanta, joka hyväksytään ilman todisteita). Komissio tulkitsee tätä Corte suprema di cassazionen käyttämää menetelmää siten, että kyseessä ei todellisuudessa ole pelkkä olettamus, vaan pikemminkin laillinen olettamus, joka perustuu yleisesti tunnettuun tosiseikkaan — eli siihen, että verot vyörytetään asiakkaiden maksettavaksi — jolloin todistusvelvollisuus siirtyy järjestelmällisesti verovelvolliselle.

20. Corte suprema di cassazione perustelee asiassa nro 2844 29.3.1996 antamassaan tuomiossa seuraavilla seikoilla oletusta sii-

13 — Komissio selvittää kanteessaan, miten Italian todistuskeinoja koskevassa oikeuskäytännössä tulkitaan olettamaa. Kyseessä on pelkkä olettama — codice civilen 2927 §:ssä tarkoitettu "présomption simple" — silloin, kun tuomioistuin katsoo suoran todisteen perusteella induktiivista päättelyä käyttämällä asian todistetuksi. Italian oikeuskäytännön lähtökohtana on, että tosiseikkana (factum probans) on käytettävä absoluuttisesti totta asiaa, ei olettamaa. Laillisessa olettamassa — codice civilen 2728 §:ssä tarkoitettu "présomption légale" — taasen ei edellytetä tuomioistuimelta rationaalista päättelyä, vaan liitetään tiettyyn tosiseikkaan tietty oikeudellinen seuraus. Sen osalta on mainittava erityisesti vastatodisteet — "preuve contraire". Laillisen olettaman ollessa kyseessä ei aina ole lainkaan mahdollista esittää vastatodisteita, ja silloin kun se on mahdollista, todisteiden esittäminen on vastapuolen tehtävä. Tällöin näyttövelvollisuus on käänteinen. Vastatodisteet sopivat huonommin pelkän olettaman yhteyteen. Olettama on erotettava todetusta tosiseikasta ("fait notoire"). Todettu tosiseikka on täysin hyväksytty seikka, jota ei ole tarpeen todistaa.

14 — Komissio toteaa vastauksessaan, että tämä kanta on esitetty liian absoluuttisesti. Katso jäljempänä oleva 30 kohta.

tä, että tuontiverot on vyörytetty tavaroiden myyntihintaan:

"a) maahantuoja ei ole yksityishenkilö vaan kaupallinen tai teollinen yritys,

b) yritystä johdetaan tavanomaiseen tapaan ja se on maksukykyinen; mikäli yritys olisi vaikeuksissa, olisi mahdollista pitää perusteltuna oletusta, jonka mukaan tuotteet myydään hankintahintaa alhaisemmalla hinnalla,

c) kaikki Italian tullitoimipaikat perivät tässä tarkoitettuja maksuja, minkä seurauksena on syntynyt luottamus siihen, että maksu on oikeutettu,

d) tilanne on ollut olemassa jo pitkän aikaa ilman, että sitä on kiistetty".

21. Asiassa nro 9797 18.11.1998 antamassaan tuomiossa Corte suprema di cassazione toteaa, että verojen vyöryttäminen on normaali taloudellinen tosiseikka eli todettu, yleisesti tunnettu seikka, jota ei ole tarpeen todistaa.

22. Toisessa tuomioiden ryhmässä oletus liitetään toimintaohjeeseen. Näissä tuomioissa velvoitetaan hallintoviranomaiset esittämään eräitä välttämättömiä todisteita. Täten viranomaisten ei tarvitse esittää muita todisteita, ja verovelvollisella on velvollisuus esittää tiettyjä kirjanpitotietoja. Mikäli verovelvollinen ei pysty esittämään vaadittuja tietoja, katsotaan, että kyseinen verovelvollinen on vyöryttänyt tarkoitetut verot edelleen. Näistä "käänteisistä vastatodisteista" säädetään siviiliprosessilain 116 §:ssä.

23. Kauppiaiden on monissa tapauksissa mahdotonta tai erittäin vaikeaa esittää edellä tarkoitettuja tietoja, koska lain mukaan tiedot täytyy säilyttää vähintään kymmenen vuoden ajan (Italian siviiliprosessilain 2220 §). Koska takaisinmaksumenettelyt kestävät pitkään, tietojen säilyttäminen yli kymmenen vuoden ajan aiheuttaa kauppiaille ylimääräistä rasitusta muun muassa korkeiden säilytyskustannusten vuoksi. Tästä taas aiheutuu ylimääräinen este takaisinmaksulle.

24. Komissio perustelee edellä esitettyä useilla alempien oikeusasteiden antamilla tuomioilla. Se viittaa erityisesti Tribunale civile di Genovan 12.4.1995 antamaan tuomioon, jossa katsottiin, että vaikka vyöryttämistä koskeva todistustaakka on periaatteessa veroviranomaisilla, lähtökohtana on mahdollista käyttää myös pelkkää olettamusta, joka perustuu vyörytystä koskeviin, yleisesti tunnettuihin tosiseikkoihin, vaikka olettamus perustuukin melko pitkälti todennäköisyyteen. Tuomioistuimen

mukaan sen, että vyörytys on yleistyvä ilmiö, voi myös päätellä muista seikoista. Tribunale mainitsee tässä yhteydessä edellä mainitut neljä seikkaa,[15] joita Corte suprema di cassazione käyttää arviointiperusteina. Niiden perusteella on Tribunalen mukaan oikeutettua olettaa, että maksu on sisällytetty myyntihintaan ja loppukäyttäjä on maksanut sen kulut. Kyseessä on pelkkä olettama, jota käytetään todisteena maksurasituksen vyöryttämisestä, kun tilanteen tosiseikat eivät ole tiedossa. Näin ollen myöskään vastatodisteita ei ole mahdollista esittää, vaikka todistustaakka olisikin veroviranomaisten asemesta maahantuojalla.

25. Komission mukaan tämä oikeuskäytännön kehityssuunta on yhä (vuonna 2000) ajankohtainen, eikä aikeista muuttaa oikeuskäytäntöä ole saatu mitään viitteitä.

26. Komissio lisää vielä, että noudatettu päättely johtaa epäloogisiin tuloksiin. Sen mukaan lähtökohtana on, että yritykset yleensä vyöryttävät välilliset verot hintoihin. Tämä oletus perustuu siihen tosiseikkaan, että verovelvollinen on kaupallinen yritys, siihen, ettei yritys ole maksuvaikeuksissa, sekä siihen, että viranomaiset ovat perineet veroa tavanomaiseen tapaan jo jonkin aikaa. Mitään näistä seikoista ei kuitenkaan komission mukaan ole mahdollista käyttää perusteluna tässä tarkoitetulle olettamalle. Yritys, joka ei vyörytä veroja muiden oikeussubjektien maksettavaksi, joutuu tyytymään pienempään voittoon, mutta sen ei välttämättä tarvitse olla vaikeuksissa. Sitä, että maksuvaikeuksien puuttumisen perusteella päätellään vyörytyksen tapahtuneen, on pidettävä sekä loogisesti että juridisesti mielivaltaisena. Moderni markkinaympäristö tekee lisäksi komission mukaan vaikeaksi määrittää seuraussuhteita hintojen korottamisen ja veron vyöryttämisen välille.

27. Komissio väittää edelleen, että Italian tuomioistuimien lisäksi myös Italian hallintoviranomaiset luovat esteitä verovelvolliselle, joka vaatii perusteettomasti maksettuja veroja palautettavaksi. Se vetoaa kahteen talousministeriön käyttämään kiertokirjeeseen, joiden päiväykset ovat 11.3.1994 ja 12.4.1995. Niistä käy ilmi, että vero- ja tulliviranomaisten on vaadittava verovelvolliselta jäljenteitä kirjanpidosta, minkä seurauksena veron takaisinmaksu nähtävästi kytketään veroviranomaisten hallintoon. Molemmista kiertokirjeistä käy epäsuorasti ilmi, että vero katsotaan vyörytetyksi muille oikeussubjekteille, ellei sitä ole kirjattu taseeseen (perusteettomana etuna) sinä vuonna, jona se on maksettu veroviranomaisille. Viranomaisten mukaan tällaisen kirjauksen puuttuminen osoittaa, että yritys on kohdellut kustannuksia normaaleina kuluerinä, jolloin ne on väistämättä vyörytetty muiden maksettavaksi.

15 — Katso edellä oleva 20 kohta.

28. Italian tuomioistuimien ja hallintoviranomaisten käyttämästä lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin soveltamisesta ja tulkinnasta seuraa näin ollen komission mukaan sama lopputulos kuin vanhasta vuoden 1982 asetuslain nro 688 [16] 19 §:stä, sillä todistustaakka siitä, että veroja ei ole vyörytetty, on kokonaisuudessaan takaisinmaksua vaativalla yrittäjällä.

29. Komissio toteaa, että sen esittämää tulkintaa on noudatettu kaikissa asioissa, joissa Corte suprema di cassazione on vahvistanut italialaisten tuomioistuimien ratkaisuja. Niissä tapauksissa, joissa tuomioistuimet ovat suhtautuneet todistustaakkaan oikein, Corte suprema di cassazione on kumonnut päätökset.

30. Komissio kuitenkin myöntää vastauksessaan, että sen alkuperäinen kanta, jonka mukaan kyseessä on järjestelmällinen kieltäytyminen perusteettomasti perittyjen verojen takaisinmaksusta, on absoluuttisuutensa vuoksi virheellinen. Maksut on joissakin tapauksissa todellisuudessa palautettu verovelvollisille. Italian hallituksen esittämissä tilastotiedoissa [17] on mukana nähtävästi vain osa summista verrattuna tuomioistuimien käsiteltävänä olevien asioiden määrään. Lisäksi maksuja on komission mukaan palautettu vain suurille yrityksille, joilla on riittävän paljon varoja oikeudenkäynnin aloittamiseksi. Joka tapauksessa perusteettomasti perityt maksut on palautettu vain harvoissa tapauksissa. Komission mukaan Italian hallituksen toimittamista asiakirjoista käy ilmi, että veroviranomaiset eivät ole koskaan palauttaneet maksuja verovelvolliselle muuten kuin oikeudenkäyntimenettelyn seurauksena. Italian hallitus ei sitä paitsi ole ilmoittanut vastineensa tuomioiden yhteenvedossa, onko kyseessä lopullinen päätös vai onko tuomioon haettu muutosta.

31. Komission mukaan myöskään tilastotietojen täsmällinen, määrällinen arviointi ei muuttaisi sen väitettä.

32. Komissio mainitsee lopuksi vielä kaksi seikkaa. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan EY:n perustamissopimuksessa taattujen vapauksien harjoittamista ei voi rajoittaa yleisillä kieltotoimenpiteillä, joiden tarkoituksena on estää kyseisten oikeuksien väärinkäyttö. Toiseksi komissio viittaa kahteen neuvoston päätökseen, [18] jotka perustuvat kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin ja joista

16 — Tätä asetuslakia käsiteltiin aiemmin Italiaa vastaan nostetussa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeneessa menettelyssä, ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia komissio v. Italia, tuomio 24.3.1988.

17 — Italian hallitus väittää, että vuoden 1992 ja vuoden 2000 ensimmäisten kuukausien aikana on palautettu yhteensä yli 120 miljardia Italian liiraa. Ks. jäljempänä oleva 34 kohta.

18 — Neuvoston päätös 96/432/EY, tehty 8 päivänä heinäkuuta 1996, luvan antamisesta Alankomaille soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä (EYVL L 179) ja neuvoston päätös 98/23/EY, tehty 19 päivänä joulukuuta 1997, luvan antamisesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle jatkaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 e artiklan 1 kohdasta poikkeavan toimenpiteen soveltamista (EYVL L 8).

käy ilmi, että yhteisön lainsäätäjän lähtökohtana on, että verovelvollisen virheellisen toiminnan todistustaakka on veroviranomaisilla ja ettei todisteeksi riitä pelkkä olettama.

B *Italian hallituksen vastine*

33. Italian hallitus toteaa, että kiistan aiheena on väite, jonka mukaan lain nro 428/1990 29 §:n 2 momenttiin perustuvaa oikeutta palauttamiseen on lähes mahdotonta tai ainakin erittäin vaikeaa käyttää.

34. Italian hallitus torjuu ensisijaisesti komission väitteen siitä, että Italian viranomaiset kieltäytyisivät järjestelmällisesti maksujen palauttamisesta. Sen mukaan tällainen väite on virheellinen, minkä tueksi Italian hallitus esittää palautusten määrää koskevia tilastotietoja, jotka on sen mukaan esitetty komissiolle jo oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn yhteydessä. Numerot osoittavat, että Italian viranomaiset ovat maksaneet lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin perusteella yli 120 miljardia liiraa palautuksia ajanjaksolla 1992—2000.

35. Toissijaisesti Italian hallitus väittää, että komission lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentissa tarkoitetun vyöryttämisen todistamiseen liittyvää oikeus- ja hallintokäytäntöä koskevat väitteet eivät pidä paikkaansa.

36. Se toteaa ensinnäkin, että komissio ei sinänsä kiistä, etteikö 29 §:n 2 momentin sanamuoto olisi yhteisön oikeuden mukainen. Kyseisessä säännöksessä ei säädetä laillisesta olettamasta. Siinä säädetään päinvastoin, että nimenomaan hallintoviranomaisten on osoitettava vyörytyksen tapahtuneen.

37. Italian hallitus ei ainakaan toistaiseksi halua kommentoida Corte suprema di cassazionen oikeuskäytäntöä, johon komissio on viitannut. Se kuitenkin toteaa, että todistustaakan jakautumisesta päättää loppujen lopuksi asiaa käsittelevä tuomioistuin eikä Corte suprema di cassazione. Sen mukaan tämä on yhteisön oikeuskäytännön mukaista.[19] Pääasian tuomioistuimen tutkittavana ja arvioitavana oleviin seikkoihin kuuluvat myös olettamaan perustuvat todisteet.

38. Hallintoviranomaisten ainoa keino löytää todisteet perusteeksi sille, että maksut voidaan (antaa) palauttaa, on tutkia yrityksen kirjanpito. Italian hallituksen mukaan komission väite, että pääasiaa

19 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25 kohta: " — — Välillisen veron vyöryttäminen tietyssä yksittäistapauksessa on siten tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka tutkiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, joka on vapaa arvioimaan esitettyä näyttöä. — — "

käsittelevän tuomioistuimen olisi mahdollista sen perusteella, että kirjanpitotositteita ei esitetä, minkä verovelvollinen perustelee laissa säädetyn säilytysajan kulumisella loppuun, löytää syitä, joista on etua siviiliprosessilain 116 §:ään perustuvan hallinnon kannalta. [20]

39. Italian viranomaisten mukaan komission kanteessa mainitut kaksi Tribunale di Genovan tuomiota eivät kuvaa lukemattoman monien tuomioistuimien näkökantaa. Monissa tuomioissa on päädytty päinvastaiseen tulokseen, ja hallintoviranomaiset on velvoitettu maksamaan takaisin perusteettomasti perityt verot. Mainituissa tuomioissa ei ole käytetty vyörytysoletusta tai laillista olettamaa eikä myöskään yleisesti tunnettuun, kokemusperäiseen seikkaan perustuvaa oletusta. Mainituissa tuomioissa on konkreettisemmin todettu, että hallintoviranomaiset eivät ole onnistuneet näyttämään, että verovelvollinen olisi vyöryttänyt verot. Italian hallitus esittää kantansa tueksi 17 tuomiota. Niiden joukossa on Corte d'appello di Genovan antama tuomio, jossa hallintoviranomaisten tekemä valitus hylätään, koska veron vyöryttämisestä ei ole esitetty näyttöä, eikä tuomiossa viitata lainkaan oletuksiin tai niistä seuraavaan negatiiviseen näyttövelvollisuuteen.

40. Italian hallituksen käsityksen mukaan oikeuskäytännön suunta on täysin päinvastainen kuin mitä komissio väittää kanteessaan. Sen mukaan tämän vahvistaa aiemmin ilmoitettujen, hallintoviranomaisten tosiasiallisesti palauttamien maksujen määrä.

41. Lisäksi lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentti ei Italian hallituksen mukaan ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, ja siinä velvoitetaan hallintoviranomaiset näyttämään toteen, että palautusta vaativa verovelvollinen on vyöryttänyt maksun muiden oikeussubjektien maksettavaksi. Hallintoviranomaiset voivat osoittaa tämän vain verovelvollisen kirjanpidon avulla. Erityisesti taseen vastaavaa-puolen kirjauksista (luotonantajat) on käytävä ilmi, että maksu on vyörytetty. Mikäli verovelvolliset eivät pysty kirjanpidon avulla näyttämään, että he eivät ole vyöryttäneet maksua, hallintoviranomaisten on mahdollista hankkia todisteet vain oikeudenkäyntimenettelyn avulla.

42. Tämä on myös ministeriön 11.3.1994 ja 12.4.1995 päivättyjen kiertokirjeiden merkitys. Toisin kuin komissio väittää, hallintoviranomaisten noudatettavaksi määrätty toimintatapa ei ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Laissa säädetään palautusoikeutta koskevasta edellytyksestä, ja hallintoviranomaisten on näytettävä toteen, että kyseinen edellytys täyttyy, ennen kuin ne voivat palauttaa maksun.

20 — Italian hallitus viittaa muun muassa Corte suprema di cassazionen 18.11.1994 ja 22.4.1998 antamiin tuomioihin. Mikäli verovelvollinen hävittää tositteita sen jälkeen, kun hän on tehnyt vaatimuksen perusteettomasti perittyjen verojen palauttamisesta ja vetoaa sitten laissa säädetyn, kymmenen vuoden säilytysajan päättymiseen, hänen toimintansa ei ole siviiliprosessilain 88 §:n mukaista, minkä perusteella tuomioistuin voi päätellä todistusseikkoja kyseisen lain 116 §:n 2 momentin mukaisesti.

43. Italian hallitus toteaa lopuksi olevansa hämmästynyt siitä, että komissio viittaa päätöksiin 96/432/EY ja 98/23/EY. Sen mukaan on nimittäin ilmiselvää, että vyörytys on mahdollista osoittaa "kaikkia kansallisessa oikeudessa yleisesti sallittuja todistuskeinoja käyttäen", jolloin periaatteessa myös pelkän olettaman käyttäminen on sallittua. [21]

VI Asian arviointi

44. Esillä olevassa asiassa komissio väittää, että yleisesti voimassa olevien hallintosääntöjen soveltamisesta Italian oikeuskäytännössä seuraa, että verovelvollisten on erittäin vaikeaa tai lähes mahdotonta saada yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti kannettu vero palautetuksi. Komissio katsoo, että tapa, jolla ainakin huomattava osa tuomioistuimista tulkitsee ja soveltaa näitä hallintosääntöjä, on yhteisön tuomioistuimen asiaa koskevan oikeuskäytännön vastainen ja että tilanne johtuu Italian tasavallan toiminnasta. Kuten totesin johdannossani, tästä seuraa tärkeämpi kysymys siitä, missä olosuhteissa kansallinen oikeuskäytäntö, jonka lopputulos on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, voi johtaa toteamukseen, että jäsenvaltio ei ole noudattanut sille perustamissopimuksen mukaan kuuluvia velvoitteita. Käsittelen tätä kysymystä ensin yleisellä tasolla ja sen jälkeen käsittelen kiistanalaista Italian oikeuskäytäntöä. Sitä ennen käsittelen kuitenkin lyhyesti kanteen tutkittavaksi ottamisen perusteita.

21 — Italian hallitus viittaa tältä osin edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Dilexport annetun tuomion 53 kohtaan ja julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin samassa asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 47—49 kohtaan.

A *Tutkittavaksi ottaminen*

45. Italian hallitus väitti suullisessa käsittelyssä, että komission käynnistämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely ei täytä tutkittavaksi ottamiselle asetettuja edellytyksiä. Italian mukaan tuomioistuimien yksittäisissä asioissa annettuja (virheellisiä) tuomioita ei voi käyttää EY 226 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn perusteluna. Sen mukaan tällaisen menettelyn käynnistäminen on mahdollista vain, mikäli kyseessä on vakiintunut, yhtenäinen ja konsolidoitu kansallisten tuomioistuimien oikeuskäytäntö, kun tuomioista ei ole mahdollista valittaa ylempiin oikeusasteisiin tai niihin ei ole haettu muutosta ja joita muiden tuomioistuimien on pakko noudattaa. Tällaista tilannetta kutsutaan Italiassa nimityksellä "diritto vivente". Koska komissio ei ole pystynyt näyttämään, että Italian oikeusjärjestyksessä olisi esillä olevan asian osalta kyseessä vakiintunut ja yhtenäinen oikeuskäytäntö ("diritto vivente"), Italian hallituksen mukaan olisi todettava, että komission käynnistämä rikkomismenettely ei täytä tutkittavaksi ottamiselle asetettuja edellytyksiä.

46. Vaikuttaa siltä, että Italian hallitus haluaa tällä kannallaan todistaa, että komissio ei ole määrittänyt kiistan aihetta riittävän tarkasti tai että komission Italian tasavaltaa kohtaan tekemät väitteet olisivat toisenlaiset kuin perustellussa lausunnossa. Huomautan ensinnäkin, että yhteisöjen tuomioistuin on jo suullisen käsittelyn valmistelun yhteydessä käsitellyt kysymystä siitä, missä olosuhteissa kansallinen oikeuskäytäntö voi johtaa toteamukseen, että

jäsenvaltio ei ole noudattanut sille perustamissopimuksen mukaan kuuluvia velvoitteita, joten kyseessä ei voi olla komission väitteiden muuttuminen. Tästä huolimatta olen kuitenkin sitä mieltä, että tämä kysymys koskee pikemminkin kanteen perusteita eikä niinkään itse kiistan määrittelyä. Komission valituksen aihe on kuvattu tarkasti sekä perustellussa lausunnossa että komission kanteessa, joten Italian hallituksella on ollut riittävästi aikaa valmistella puolustustaan.

47. Italian hallituksen väite siitä, että komission käynnistämä rikkomismenettely ei täyttäisi tutkittavaksi ottamiselle asetettuja edellytyksiä, onkin hylättävä.

B *Pääasia*

1. Perustamissopimuksen velvoitteiden loukkaaminen kansallisessa oikeuskäytännössä

a) Periaate

48. Kysymystä siitä, onko komission mahdollista yhteisön oikeuden vastaisen kansallisen oikeuskäytännön perusteella käynnistää rikkomismenettely jäsenvaltiota vastaan, on käsitelty oikeuskirjallisuudessa jo useita vuosia, ja siihen on myös periaatteessa vastattu myöntävästi.[22] Kuten komissio huomautti suullisessa käsittelyssä, myös Euroopan parlamentti kiinnitti huomiota näihin ongelmiin jo vuonna 1967. Yhteisöjen tuomioistuin sai kuitenkin vasta hiljattain mahdollisuuden ilmaista selvästi kantaansa tähän asiaan, sillä kuten jo edellä on todettu, yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä on esillä oleva asia mukaan lukien kolme asiaa, joissa käsitellään yhteisön oikeuden vastaisen kansallisen oikeuskäytännön vaikutuksia eri näkökohdista.

49. Julkisasiamies Léger on jo käsitellyt tätä aihetta laajasti yhdessä näistä asioista eli asiassa Köbler[23] antamassaan ratkaisuehdotuksessa. Vaikka mainittu asia koskeekin samantapaista, mutta kuitenkin toisenlaista kysymystä jäsenvaltion vastuusta ylimmän oikeusasteen antamasta, yhteisön oikeuden vastaisesta tuomiosta, hänen analyysillään on merkitystä myös esillä olevan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn kannalta. Koska olen samaa mieltä Léger'n analyysistä, joka koskee jäsenvaltion vastuuta tarkoitetunlaisesta oikeuskäytännöstä, ja perustuu kokonaisuudessaan täysin todettuihin yhteisöjen tuomioistuimen kehittämiin yhteisön oikeuden

22 — Ks. esim. von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5e Auflage, Nomos-Verlag 1997, s. 4/518; Kapteyn and VerLoren van Themaat, Introduction to the Law of the European Communities, 3rd edition (edited and revised by L.W. Gormley), London, The Hague, Boston, s. 459; H.A.H. Audretsch, Supervision in European Community Law, North-Holland, 2e editie, 1986, s. 100—105.

23 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia, ratkaisuehdotus 8.4.2003.

perusperiaatteisiin, käsittelen seuraavaksi vain joitakin seikkoja, joilla on erityistä merkitystä nyt esillä olevan menettelyn kannalta.

50. Aivan ensimmäiseksi on todettava, että yhteisön velvoitteiden osalta kutakin jäsenvaltiota on käsiteltävä kokonaisuutena. Jäsenvaltion on varmistettava, että perustamissopimuksen tai johdetun oikeuden oleelliset määräykset toteutetaan kansallisessa oikeusjärjestelmässä. Jäsenvaltioita koskevat velvollisuudet kuuluvat valtioille sinänsä ja "226 artiklan mukainen vastuu syntyy riippumatta siitä, mikä valtion elin on toiminnallaan tai laiminlyönnillään aiheuttanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen myös silloin, kun kyseessä on perustuslaillisesti riippumaton elin." [24]

51. Yhteisöjen tuomioistuin on jo painottanut velvoitteiden kuulumista jäsenvaltiolle kokonaisuutena yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame antamassaan tuomiossa. [25] Yhdistetyt asiat koskivat sitä, aiheuttaako se, että jäsenvaltion lainsäätäjä rikkoo perustamissopimuksen määräyksiä, jäsenvaltiolle velvollisuuden korvata aiheutuneet vahingot. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen niin yleisiä sanamuotoja käyttäen, että sillä on epäsuorasti vaikutusta myös oikeuslaitoksen tekemään yhteisön oikeuden loukkaamiseen. Yhteisöjen tuomioistuimen ensin todettua, että periaate, jonka mukaan jäsenvaltio vastaa yhteisön oikeutta rikkomalla yksityisille aiheuttamastaan vahingosta, on erottamaton osa perustamissopimuksella luotua järjestelmää, se katsoi, että kyseinen periaate soveltuu kaikkiin tapauksiin, joissa jäsenvaltio on rikkonut yhteisön oikeutta, "riippumatta siitä, mikä jäsenvaltion toimielin on toiminnallaan tai laiminlyönnillään jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteita." [26]

52. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi tarkempien perustelujen osalta julkisasiamies Tesauron antaman ratkaisuehdotuksen mukaisesti siihen, että myös kansainvälisessä oikeudessa valtiota pidetään kokonaisuutena, joka vastaa velvoitteiden rikkomisesta "olipa vahingon aiheuttaneeseen rikkomiseen syyllistynyt lainsäätäjä, tuomiovallan käyttäjä tai toimeenpanovallan käyttäjä — — . Yhteisön oikeusjärjestyksessä tilanteen on oltava tällainen sitä suuremmalla syyllä, koska kaikki valtioelimet, myös lainsäätäjä, ovat tehtäviään suorittaessaan velvollisia noudattamaan yhteisön oikeusnormeja, jotka saattavat vaikuttaa suoraan yksityisten oikeusasemaan." [27] Kyseisen tapauksen pääasian olosuhteista johtuu, että yhteisöjen tuomioistuin mainitsee tässä erikseen lainsäätäjän. On kuitenkin ilmeistä, että sama periaate koskee myös tuomiovallan käyttäjää.

24 — Asia 77/69, komissio v. Belgia, tuomio 5.5.1970 (Kok. 1970, s. 237, 15 kohta). Väite koski sitä, että Belgian hallituksen ei ollut mahdollista vedota siihen, että se ei asiaa koskevan lakiesityksen tekemisestä huolimatta ollut parlamentin eroamisen vuoksi onnistunut lopettamaan verotuksellista syrjintää. Ks. myös asia 93/71, Leonesio, tuomio 17.5.1972 (Kok. 1972, s. 287, Kok. Ep. II, s. 1, 22 ja 23 kohta).

25 — Yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomio 5.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1029).

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 25, tuomion 31 ja 32 kohta.

27 — Mainittu edellä alaviitteessä 25, tuomion 34 kohta.

53. Periaate, jonka mukaan yhteisö kohtelee jäsenvaltioita kokonaisuuksina, on myös yhteisöjen tuomioistuimen sen vakiintuneen oikeuskäytännön perustana, jonka mukaan jäsenvaltio ei voi sisäisen oikeusjärjestyksensä oikeussääntöihin, toimintatapoihin tai tilaan vetoamalla perustella sitä, ettei se ole noudattanut yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan.[28] Tämä näkökulma mainittiin myös yhdistetyissä asioissa Brasserie du Pêcheur ja Factortame annetussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi yhteisön oikeusjärjestykseen liittyvän perustavanlaatuisen vaatimuksen soveltaa yhteisön oikeutta yhdenmukaisesti perusteella, että "velvollisuus korvata yhteisön oikeuden rikkomisesta yksityisille aiheutuneet vahingot ei saa riippua perustuslaissa säädettyä valtaa käyttävien valtioelinten toimivallan jakoa koskevista sisäisistä oikeusnormeista."[29]

54. Viittaan lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön asioissa, jotka koskevat jäsenvaltioiden niitä toimielimiä, joiden on noudatettava direktiivejä ja joita vastaan yksityiset voivat vedota, mikäli ne eivät täytä velvollisuuksiaan. Tällaisten tilanteiden osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "direktiiviin voidaan sen sijaan vedota valtion määräys- tai valvontavaltaan kuuluvia toimielimiä tai yksikköjä vastaan tai sellaisia toimielimiä tai yksiköitä vastaan, joilla on yksityisten oikeussubjektien välisiin suhteisiin sovellettavista säännöistä ilmeneviin toimivaltuuksiin verrattuna liialliset toimivaltuudet, eli alueellisten yhteisöjen tai toimielinten kaltaisia tahoja vastaan, joiden tehtäväksi on niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta viranomaisen antamalla säädöksellä annettu yleishyödyllisen palvelun tuottaminen kyseisen viranomaisen valvonnassa".[30]

55. Vaikka nämä periaatteet on kehitetty erilaisissa asiayhteyksissä, niiden kaikkien taustalla on sama perusajatus, jonka mukaan jäsenvaltio vastaa kokonaisuutena yhteisön velvoitteiden noudattamisesta ja vastaa samoin kaikista puutteista riippumatta siitä, mikä valtion sisäisen organisaation toimielin, oikeuslaitos mukaan lukien, on jättänyt velvoitteet noudattamatta. Jäsenvaltion on itsenäisenä kokonaisuutena vastattava yhteisön määräyksen tarkoituksena olevan tavoitteen toteutumisesta kansallisessa oikeusjärjestelmässä. Tämä seuraa myös EY 10 artiklan yhteisön luottamuksen periaatteesta.

56. Lisään tähän, että tuomiovallan käyttäjän riippumattomuus ei ole esteenä sen toteamiselle, että perustamissopimuksen velvoitteita on rikottu yhteisön oikeuden kanssa ristiriitaisella kansallisella oikeuskäytännöllä. Riippumattomuus tarkoittaa nimittäin oleellisilta osiltaan sitä, että tuomioistuimien on käsiteltävä konkreettisia kiistoja ilman, että niiden päätöksiin on mahdollista vaikuttaa ulkopuolelta ja erityisesti muista valtion toimielimistä käsin. Muilta osin oikeuslaitos kuitenkin toimii

28 — Ks. mm. asia C-166/97, komissio v. Ranska, tuomio 18.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1719, 13 kohta); C-274/98, komissio v. Espanja, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2823, 19 kohta) ja C-212/99, komissio v. Italia, tuomio 26.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4923, 34 kohta). Ks. myös asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 24 kohta).

29 — Mainittu edellä alaviitteessä 25, tuomion 33 kohta.

30 — Asia C-188/89, Foster, tuomio 12.7.1990 (Kok. 1990, s. I-3313, Kok. Ep. X, s. 499, 18 kohta) ja yhdistetyt asiat C-253/96—C-258/96, Kampelmann ym., tuomio 4.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6907, 46 kohta).

osana valtion koneistoa valtion perustuslaissa ja muissa säädöksissä säädettyjen rajojen sisällä. Mikäli kansallisen lainsäädännön perusteella on sallittua sellainen oikeudellinen tulkinta, joka on ristiriidassa yhteisön velvoitteiden kanssa, valtio voi ja sen kuuluukin ohjata tuomioistuimia oikeaan suuntaan muuttamalla asiaa koskevia säännöksiä. Toisin sanoen yhteisön kannalta tarkasteltuna kansallisen oikeusjärjestelmän on kokonaisuutena huolehdittava yhteisön oikeuden toteutumisesta ja kaikkien valtion toimielimien on toimivaltansa mukaisesti osallistuttava aktiivisesti tämän tavoitteen toteutumiseen sekä tarvittaessa tehtävä toisiin valtion toimielimiin kohdistuvia korjaustoimenpiteitä. Tällainen jäsenvaltion lainsäätäjän toiminta ei loukkaa tuomioistuimien riippumattomuutta.

57. Lisäksi edellä kuvatun kaltaista, yhteisön oikeuden vastaiseen oikeuskäytäntöön kohdistuvaa ohjausta tarvitaan vain poikkeustapauksissa. Nimenomaan jäsenvaltion tuomioistuimilla on keskeinen rooli yhteisön oikeuden saattamisessa osaksi kansallista oikeusjärjestelmää, sillä niiden tehtävänä on arvioida ja korjata jäsenvaltion lainsäätäjän ja hallintoviranomaisten toimintaa.[31] Tämä on kuulunut jäsenvaltioiden oikeuslaitoksen kaikkien tasojen tehtäviin Euroopan yhteisöjen perustamissopimusten voimaantulosta alkaen yhteistyössä yhteisöjen tuomioistuimen kanssa siellä käytävien ennakkoratkaisumenettelyjen kautta. Kansalliset tuomioistuimet ovat tämän yhteistyön kautta merkittävästi kehittäneet ja panneet täytäntöön yhteisön oikeutta.

58. EY:n perustamissopimuksen oikeudellisessa valvontajärjestelmässä on varattu erityisasema jäsenvaltioiden ylimmän asteen tuomioistuimille. EY 234 artiklassa määrätään tuomioistuimille niiden oikeuden, mukaan lukien yhteisön oikeuden, tulkinnan yhdenmukaisuutta koskevaan vastuuseen perustuva velvollisuus pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan asiat, jotka koskevat yhteisön säädöksen tulkintaa tai yhteisön toimielimen toimintaa. Tästä on mahdollista poiketa, tiukkojen edellytysten täyttyessä, mikäli asia on aivan ilmeinen.[32] Kyseisen ylimpiä kansallisia tuomioistuimia koskevan velvoitteen tarkoituksena on antaa yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuus tulkita yhteisön säännöksiä yhdenmukaisesti ja sitovasti kaikissa yhteisön jäsenvaltioissa, millä vältetään hajanaisuuden syntyminen tavassa, jolla yhteisön oikeutta sovelletaan eri jäsenvaltioissa. Näin varmistetaan, että yksityisten toimintaolosuhteita koskevat edellytykset ovat mahdollisimman samanlaiset ainakin siltä osin kuin edellytykset määräytyvät yhteisön oikeuden perusteella.

31 — Julkisasiamies Léger käsittelee tätä aihetta laajasti edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Köbler 8.4.2003 antamassaan ratkaisuehdotuksessa, ks. ratkaisuehdotuksen 53—76 kohta.

32 — Ks. asia 283/81, CILFIT, tuomio 6.10.1982 (Kok. 1982, s. 3415, Kok. Ep. VI, s. 537, 14—20 kohta).

59. Juuri tämän yhteisön oikeuden soveltamiseen kansallisessa oikeusjärjestelmässä kuuluvan ylimpien kansallisten tuomioistuimien keskeiseen tehtävään liittyen on erityisen tärkeää, että tuomioistuimet tunnustavat jäsenvaltioiden yhteisön oikeuteen perustuvat velvoitteet ja valvovat niiden noudattamista. Tästä huolimatta myös alemman asteen kansallisilla tuomioistuimilla on vastuu yhteisön oikeuden täydellisestä täytäntöönpanosta ja oikeasta tulkinnasta, vaikka niiden antamia tuomioita onkin mahdollista korjata kansallisessa oikeusjärjestelmässä. EY:n perustamissopimuksen ja johdetun oikeuden oleellisten säännösten välittömän vaikutuksen, yhteisön oikeuden etuoikeutetun aseman kansalliseen oikeuteen nähden, jäsenvaltiota tietyin edellytyksin koskevan, yhteisön jäsenyysvelvoitteiden loukkaamiseen liittyvän vahingonkorvausvastuun sekä velvoitteen tulkita kansallista oikeutta yhteisön oikeuden asiaa koskevien säännösten kannalta oleellisen yhteisön oikeuden perusperiaatteiden kautta kansallisilla tuomioistuimilla on velvollisuus huolehtia siitä, että oikeussubjektit voivat vedota yhteisön oikeuteen perustuviin oikeuksiinsa. Täten ne toimivat samalla sekä takuuna että vastavoimana jäsenvaltion sisällä silloin, kun valtion muut toimielimet eivät noudata perustamissopimukseen perustuvia velvoitteitaan.

60. Yhteisön oikeuden virheellisestä tulkinnasta ja soveltamisesta kansallisissa tuomioistuimissa seuraa, että yksityiset eivät pysty hyötymään yhteisön oikeuteen perustuvista oikeuksistaan ja että yhteisön oikeuden vastaiset määräykset ja käytännöt pysyvät edelleen voimassa. Tämä saattaa sinänsä puolestaan vaikuttaa sisämarkkinoilla toimivien luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden asemaan ja aiheuttaa näin ollen taloudellisen liikenteen vääristymistä. Tältä yhteisön oikeuden yhdenmukaisen soveltamisen kannalta tarkastellen jäsenvaltiolla ei voikaan olla rikkomismenettelyssä immuniteettia, mikäli yhteisön velvoitteiden rikkominen johtuu yhteisön oikeuden virheellisestä tulkinnasta ja soveltamisesta kansallisissa tuomioistuimissa.

61. Edellä esitetystä seuraa, että yhteisön oikeuden määräysten tai periaatteiden vastainen kansallinen oikeuskäytäntö voi olla perustana EY 226 artiklan mukaiselle jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevalle menettelylle. Pelkästään tämän toteamuksen perusteella ei kuitenkaan ole mahdollista väittää, että mikä tahansa oikeudellinen virhe riittäisi menettelyn käynnistämiseen. Näin ollen on tarkennettava sitä, minkä olosuhteiden täyttyessä tällainen menettely on oikeutettu ja milloin ei.

b) Edellytykset

62. Haettaessa edellytyksiä sille mahdolliselle toteamukselle, että yhteisön oikeuden vastaisen kansallisen oikeuskäytännön perusteella on mahdollista katsoa, että kyseinen jäsenvaltio ei ole täyttänyt perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan,

on mahdollista käyttää apuna useita yhtymäkohtia.

63. Ensinnäkin on mahdollista tarkastella asiaa sitä koskevien tuomioiden aseman kannalta. EY 234 artiklan sanamuoto antaakin jo viitteitä tähän mahdollisuuteen. Artiklassa velvoitetaan ylimmän asteen kansalliset tuomioistuimet pyytämään ennakkoratkaisua artiklassa kuvatuissa tilanteissa, kun taas alemman asteen tuomioistuimilla on mahdollisuus pyytää ennakkoratkaisua. Tämän järjestelmän lähtökohtana on se, että alempien oikeusasteiden yksittäisiä tuomioita, joissa yhteisön oikeutta on tulkittu virheellisesti, on mahdollista korjata vielä jäsenvaltion oman oikeusjärjestelmän sisällä. Jos näin ei kuitenkaan tapahdu, yhden ainoan alemman oikeusasteen virheellinen tuomio ei välttämättä estä kyseisen yhteisön oikeuden määräyksen tehokasta vaikutusta jäsenvaltiossa tai aiheuta sisämarkkinoiden tai jäsenvaltioiden välisen kaupan kilpailusuhteiden vääristymistä. Toisaalta taas tällaiset seuraukset ovat varsin todennäköisiä silloin, kun virheellinen ratkaisu tehdään jäsenvaltion ylimmän asteen tuomioistuimessa, joka kansallisessa oikeusjärjestelmässä ohjaa alempien tuomioistuimien päätöksien suuntaa. Samantapaisia vaikutuksia voi syntyä myös silloin, kun tuomiovalta on jaettu jäsenvaltion sisällä. Edelleen ei pidä sulkea pois mahdollisuutta, että mikäli alemmat oikeusasteet tulkitsevat ja soveltavat järjestelmällisesti väärin joitakin yhteisön oikeuden osia, oikeussubjektien halukkuus ryhtyä oikeustoimiin tai valittaa päätöksistä voi kärsiä. Vaikka tällainen oikeuskäytäntö on kansallisessa oikeusjärjestelmässä alemmalla tasolla, tilanteen perusteella voitaisiin katsoa, että kyseessä on perustamissopimuksen loukkaus.

64. Edelleen mielestäni on merkitystä sillä, tapahtuuko yhteisön jäsenyysvelvoitteiden loukkaamista kansallisissa tuomioistuimissa järjestelmällisesti. On siis tarkasteltava sitä, onko kyseessä yksittäinen tai erillinen tapaus, vai onko oikeutettua sanoa, että kyseessä on kansallisen oikeuskäytännön kehityssuunta, joka kyseisen asian osalta on ristiriidassa yhteisön velvoitteiden kanssa. Tätä arvioitaessa on merkitystä myös sillä, onko kyseessä uusi kehitys vai jo pidemmän aikaa sovellettu oikeuskäytäntö. Ensimmäisessä tapauksessa olisi mahdollista ajatella, että kansalliselle oikeusjärjestelmälle annetaan mahdollisuus korjata tilanne ennen rikkomismenettelyn käynnistämistä. Mikäli kehityssuunta vahvistetaan ylemmässä oikeusasteessa ja/tai muutoksenhaussa, on syytä olettaa, että kyseessä on järjestelmällinen ilmiö; tarkastelun kannalta voi olla merkitystä myös sillä, onko kyseinen juridinen ongelma jo annettu yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ennakkoratkaisumenettelyssä.

65. Kolmas ja mielestäni tärkein yhtymäkohta sen kannalta, onko yhteisön velvoitteiden vastaista kansallista oikeuskäytäntöä mahdollista todeta yhteisön jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseksi, sisältyy jo ensimmäiseen kohtaan. Se koskee kansallisen oikeuskäytännön vaikutusta sen yhteisön määräyksen tarkoituksen toteutumiseen, jota asia koskee. Mikäli kansallisen oikeuskäytännön seurauksena kyseisen jäsenvaltion talouden toimijat joutuvat toimimaan eri edellytysten mukaisesti kuin kilpailijat tai muualla yhteisössä toimivat henkilöt tai oikeushen-

kilöt, kyseessä on mielestäni selvästi yhteisön oikeuden yhdenmukaisuuden loukkaus, tarkoitetun oikeuden hyödyllisen vaikutuksen estäminen sekä oikeussubjektien oikeuksien loukkaus. Mikäli todetaan, että oikeuskäytännöstä seuraa tällaisia haittavaikutuksia, on syytä todeta, että perustamissopimuksen velvoitteita ei ole noudatettu.

66. Virheellisen kansallisen oikeuskäytännön tulkitsemista rikkomiseksi olisi mahdollista vastustaa sillä perusteella, että on olemassa syitä, joiden vuoksi kyseisen jäsenvaltion käytettävissä olevat mahdollisuudet lopettaa EY 228 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rikkominen ovat rajalliset. Tällaisen perustelun vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen antaman tuomion täytäntöönpanemiseksi tarvittavien toimenpiteiden suorittamista rajoittaisi periaatteessa oikeuslaitoksen riippumattomuus. Kuten totesin jo aiemmin,[33] tuomioistuimien riippumattomuuden ei voida katsoa kärsivän siitä, että kansallinen lainsäätäjä ohjaa niiden toimintaa joko yhteisön velvoitteiden vastaisesti tulkittavaa ja sovellettavaa lainsäädäntöä tai virheellisesti soveltamatta jätettyä lainsäädäntöä muuttamalla tai tarkentamalla. Mikäli tätä ei tapahdu, virheelliseen oikeuskäytäntöön liittyvä loukkaus todettaessa saadaan myös perusta vahingonkorvausvaatimuksille kyseistä jäsenvaltiota kohtaan. Tämä on oleellisilta osin sama tilanne kuin edellä useita kertoja mainitussa asiassa Köbler.

67. Edellä olevan perusteella on varmasti käynyt ilmi, että mielestäni sen toteaminen, että jäsenvaltio ei ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan, mikäli puute johtuu yhteisön velvoitteiden tunnustamatta jättämisestä kansallisissa tuomioistuimissa, riippuu aina useista tekijöistä, kuten siitä, onko kansallinen oikeuskäytäntö järjestelmällisesti virheellistä, kyseisten tuomioiden asemasta kansallisessa oikeusjärjestelmässä sekä kyseisen oikeuskäytännön vaikutuksesta niiden yhteisön määräysten tarkoituksen toteutumiseen, joita asia koskee. Arvioin näiden seikkojen valossa komission Italian tasavaltaa vastaan käynnistämää menettelyä, joka koskee kansallisten tuomioistuimien käytäntöä soveltaa yhteisön oikeuden vastaisesti maksettujen maksujen palauttamisessa käänteistä näyttövelvollisuutta.

2. Yhteisön oikeuden vastaisesti maksettujen maksujen palauttamista koskevat perusperiaatteet

a) Palauttaminen, vyöryttäminen ja perusteeton etu

68. Yleisen oikeusperiaatteen mukaan yksityisellä, jolta valtio on perusteettomasti perinyt maksun, on oikeus vaatia maksamansa summat takaisin. Veroja on mahdollista kantaa vain, mikäli niillä on asianmukainen juridinen perusta. Mikäli

33 — Ks. 56 kohta.

sellaista ei ole, maksu on todettava perusteettomaksi ja se on palautettava.

69. Tämä periaate on hyväksytty myös yhteisön oikeusjärjestelmässä. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa ja täydentää niitä oikeuksia, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut. Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot. [34]

70. Myös tarkasteltuna erillään siitä ilmeisestä säännöstä, että perusteettomasti maksetut tai perityt maksut on palautettava mahdollisimman pian, sama johtopäätös seuraa myös siitä, että on taloudellisesti välttämätöntä korjata ennalleen kilpailusuhteet, jotka ovat häiriintyneet perusteettoman maksun vuoksi.

71. Säännöstä, jonka mukaan perusteettomasti maksetut maksut on palautettava, on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yksi poikkeus: jäsenvaltio saa kieltäytyä palauttamasta yhteisön oikeuden vastaisesti perityn maksun ainoastaan, jos on näytetty toteen, että veron tai maksun on kokonaisuudessaan maksanut muu henkilö kuin myyjä, ja jos tämä saisi siten veron tai maksun palauttamisesta perusteetonta etua. Jos vastaavasti ainoastaan osa verosta tai maksusta on vyörytetty ostajan maksettavaksi, kansallisten viranomaisten on palautettava myyjälle se määrä, jota ei ole vyörytetty. [35]

72. Koska edellä esitetty rajoittaa yhteisön oikeuteen perustuvaa subjektiivista oikeutta, poikkeusta on tulkittava rajoittavasti. Rajoittava tulkinta on välttämätön muun muassa siitä syystä, että pelkästään maksun vyöryttäminen asiakkaille ei välttämättä ole poistanut kokonaan verovelvolliselle aiheutunutta taloudellista rasitusta. Erityisen vaikeaa on vahvistaa, missä määrin maksu on vyörytetty asiakkaiden maksettavaksi kokonaan tai osittain. Tilannetta voi selventää eräiden mikrotaloudelliseen analyysiin perustuvien havaintojen avulla.

73. Aivan ensimmäiseksi on selvitettävä, onko kustannuksia lisäävä maksu tosiasiallisesti vyörytetty tuotteen hintaan. Tuotteen hinnan korottaminen ei nimittäin välttämättä tarkoita, että hinnankorotus johtuisi välittömästi peritystä maksusta. Markkinasuhteiden ja hintojen välisen dynaamisen vuorovaikutuksen vuoksi ei nimittäin ole ennalta selvää, miten paljon maksu vaikuttaa tuotteen hintaan. Tuot-

34 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia San Giorgio, tuomion 12 kohta; edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comateb, tuomion 20 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Dilexport, tuomion 23 kohta sekä viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä asia C-410/98, Metallgesellschaft ja Hoechst, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 84 kohta) ja edellä alaviitteessä 28 mainittu asia Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, 30 kohta.

35 — Mm. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comateb, tuomion 27 ja 28 kohta.

teiden hinnat eivät ole staattisia. Valmistajat mukauttavat varsin yleisesti tuotteiden hintoja säännöllisesti markkinatilanteen mukaan. Kustannusten lisäksi yrittäjä ottaa hintaa määrittäessään huomioon muun muassa markkinatilanteen kehittymistä koskevat odotukset ja tietyn tuotteen asemoinnin markkinoille. Kustannuksia lisäävä maksu on vain yksi hinnan määräytymiseen vaikuttavista tekijöistä.

74. Dynaamisessa markkinaympäristössä kustannuksia lisäävän maksun ja tuotteen hinnan välistä välitöntä yhteyttä on siis usein vaikea näyttää toteen. Silloin, kun se kuitenkin on mahdollista, pelkän yhteyden osoittaminen ei vielä tarkoita, että maksusta verovelvolliselle johtuvat lisäkustannukset tulevat kokonaisuudessaan katetuiksi. Toisin sanoen maksun vyöryttäminen hintaan ei ole sama asia kuin perusteettomasti perityn maksun yrittäjälle aiheuttamien taloudellisten vahinkojen vyöryttäminen.

75. Vyöryttämisen mahdollisuuksiin vaikuttaa ennen kaikkea kysynnän hintajousto. Vain siinä ääritapauksessa, että kysynnän hintajousto on nolla, kuten joskus peruselintarvikkeiden kohdalla, on mahdollista siirtää maksu hinnankorotuksen avulla kokonaisuudessaan asiakkaiden maksettavaksi. Tällaisessa tilanteessahan myyntihinnan korottaminen ei vaikuta mitenkään myynnin määrään. Kaikissa muissa tilanteissa on mahdollista enintään osittainen vyöryttäminen. Tästä seuraa, että osittainen vyöryttäminen on pikemminkin sääntö kuin poikkeus.

76. Hintajousto vaikuttaa enemmän tai vähemmän lähes kaikkien tuotteiden kysyntään. Tällöin yrittäjä voi kylläkin vyöryttää maksun myyntihintaan osittain, mutta pelkästään sen perusteella ei ole mahdollista päätellä, että kyseessä olisi taloudellisen rasitteen vyöryttäminen. Tällaisessa tilanteessa yrittäjälle aiheutuu yhä perusteettomasta maksusta johtuvaa haittaa, jota ei ole mahdollista vyöryttää. Haitta johtuu ensinnäkin myyntimäärän ja siten saatavan voiton vähenemisestä, joka johtuu hinnankorotuksesta, ja toiseksi maksusta, jonka yrittäjä joutuu ottamaan osittain maksettavakseen. [36]

77. Toisenlaista haittaa aiheutuu yrittäjän käytettävissä olevan taloudellisen toiminta-alueen kutistumisesta, koska osa alueesta "kuluu" maksun vyöryttämiseen. Tämä rajoittaa yrittäjän mahdollisuuksia mukauttaa markkinastrategiaansa. Mikäli hinnan korottaminen tietyssä markkinatilanteessa olisi kaupallisesti kiinnostava ja

36 — Ks. tältä osin myös julkisasiamies Jacobsin asiassa C-147/01, Weber's Wine World 20.3.2003 antama ratkaisuehdotus, ratkaisuehdotuksen 48 kohta (tuomio 2.10.2003, Kok. 2003, s. I-11365)

mahdollinen vaihtoehto, yrittäjä voisi nostaa myyntihintaa, ellei maksua perittäisi.

78. Näiden syiden vuoksi on mielestäni todettava, että maksusta johtuvan taloudellisen rasitteen vyöryttämisen astetta on lähes mahdotonta osoittaa. Se nimittäin edellyttäisi perusteellista markkina-analyysiä, jossa otetaan huomioon lukuisia muuttujia kuten kyseisten markkinoiden rakenne (onko tarjoajia paljon vai vähän) sekä maksun kohteeksi joutuneen tuotteen korvaavien tuotteiden saatavuus. Lisäksi olisi otettava huomioon markkinasuhteiden dynaamisuus sekä hintojen vaihtelu kysynnän ja tarjonnan muuttuessa. Näin ollen on erittäin vaikeaa arvioida, kuinka paljon maksu vaikuttaa myyntihintaan. Vaikutuksen arvioiminen edellyttäisi itse asiassa tietoa siitä, miten hinnat ja myynti olisivat kehittyneet, ellei maksua olisi peritty.

79. Vyörytystilanteessa maksun palauttamisen ja edun saamisen välillä oleva seuraussuhde kävisi ilmi myös käänteisestä tilanteesta: ei nimittäin voida sulkea pois mahdollisuutta, että markkinatoimija vyöryttäisi maksujen palautuksesta saamansa "edun" yhtä lailla loppukäyttäjille käyttämällä palautuksen hintojen laskemiseen voidakseen säilyttää markkina-asemansa tai vahvistaa sitä.

80. Näin ollen on ilmeistä, että lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin kaltaisessa laillisessa säännöksessä pelkästään palautuksesta syntyvän perusteettoman edun käyttäminen arviointiperusteena ei vastaa talouselämän todellisuutta.

81. Edellä esitetystä seuraa vaikutuksia myös näytön esittämiselle. Näytön on perustuttava monien taloudellisten tunnuslukujen toteamiseen, joiden perusteella on lopulta mahdollista päätellä, että maksun palauttamisesta syntyisi verovelvolliselle tosiasiassa perusteetonta etua. On itsestään selvää, että tällaisen analyysin esittämistä ei voida edellyttää valmistajalta. Totean joka tapauksessa, että pelkän kirjanpidon tutkiminen ei ole mitenkään riittävä keino näyttää toteen vyöryttämistä ja siitä seuraavia vaikutuksia. Myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö pakottaa tekemään tällaisen johtopäätöksen.

82. Edellä esitetyn perusteella on selvää, että maksun aiheuttaman taloudellisen haitan vyöryttäminen ei ole automaattinen toiminto, eikä maksun palauttamisesta aina seuraa etua, vaikka maksu olisikin vyörytetty. Viittaan tältä osin mielelläni julkisasiamies Tesauron asiassa Comateb antamaan ratkaisuehdotukseen, jossa hän toteaa, että "vaikka oletettaisiin, että yksittäinen myyjä saa toisinaan etua siitä, että hänelle palautetaan perusteeton vero tai maksu, jonka hän on vyöryttänyt osittain tai kokonaan ostajan maksettavaksi, on kysyttävä, onko tällaisessa tilanteessa kohtuudella mahdollista käyttää perusteetto-

man edun käsitettä. Vastaukseni on kieltävä jo yleisen oikeusteorian tasolla: mielestäni sellaista etua, jonka yksityinen on saanut viranomaisten perusteettomasti kantamien verojen tai perimien maksujen palauttamisesta, ei voida pitää perusteettomana. Katson eritoten, että valtio, joka on itse todellisuudessa saanut perusteettomasti etua kantaessaan lainvastaisesti jopa vuosien ajan veroa, ei voi tämän jälkeen vedota perusteetonta etua koskevaan periaatteeseen sen perusteena, että se kieltäytyy palauttamasta perusteettomasti kannettuja määriä." [37]

b) Perusteettomasti maksettujen maksujen palauttamista koskevat periaatteet

84. Edellä esitettyjen päätelmien mukaisesti kansallisten säännösten, joilla liitetään ehtoja perusteettomasti perittyjen maksujen palautukseen, on täytettävä tiukat vaatimukset. Riittävänä edellytyksenä ei ilmiselvästi voida pitää vain sitä, että on todettu, että kyseistä summaa ei ole vyörytetty. Säännöillä on pikemminkin pyrittävä estämään tilanteet, joissa palautuksesta tosiasiallisesti syntyisi markkinatoimijalle perusteetonta etua [38] eli että tämä saisi etua, jota järkevästi toimiva markkinaosapuoli ei voisi perustellusti vaatia itselleen.

83. Näin ollen kysymykseen siitä, onko verovelvollinen saanut etua perusteettomasti maksettujen maksujen palautuksesta ja kuinka paljon hän on sitä saanut, on mahdollista vastata edellä kuvailtujen talouden periaatteiden mukaisesti vasta kyseisiä markkinoita koskevan perusteellisen taloudellisen analyysin tekemisen jälkeen. Siirrynkin nyt käsittelemään perusteettomasti maksettujen maksujen takaisin vaatimista koskevia periaatteita, joita yhteisöjen tuomioistuin on kehittänyt toistuvasti asiassa San Giorgio annetun tuomion jälkeen.

85. Viimeksi mainitun seikan keskeinen asema käy ilmi myös yhteisöjen tuomioistuimen asiaa koskevasta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä. Sen mukaan kansallisten tuomioistuimien "tehtävänä on arvioida jokaisen yksittäistapauksen ominaispiirteiden perusteella, onko verosta tai maksusta aiheutuva rasitus siirtynyt kokonaan tai osittain myyjältä muille henkilöille ja onko veron tai maksun palauttamista myyjälle mahdollisesti pidettävä perusteettoman edun saamisena." [39] Jäsenvaltio saa

37 — Edellä alaviitteessä 12 mainitun asian Comateb ratkaisuehdotuksen 21 kohta. Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa San Giorgio, ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

38 — Ks. edellä alaviitteessä 36 mainittu julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus, ratkaisuehdotuksen 49 kohta.

39 — Ks. mm. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comateb, tuomion 21 ja 23 kohta.

kieltäytyä palauttamasta maksun vain silloin, kun on näytetty toteen, että maksun on kokonaisuudessaan tai osittain maksanut muu henkilö kuin toimija, ja jos tämä saisi siten veron tai maksun palauttamisesta perusteetonta etua.[40] Yhteisöjen tuomioistuin arvioi tilannetta kahdessa vaiheessa: ensin arvioidaan kysymystä vyörytyksestä ja sen jälkeen perusteettoman edun saamista.

86. Koska tätä asiaa koskevia, eriteltyjä yhteisön määräyksiä ei ole olemassa, jäsenvaltioiden on määritettävä säännöt, joiden perusteella on näytettävä toteen perusteeton etu. Tästä seuraa tietenkin, että edellytykset, joiden mukaan verovelvolliset voivat eri jäsenvaltioissa vaatia perusteettomasti perittyjä summia takaisin maksettaviksi, vaihtelevat eri jäsenvaltioissa, mutta kansallisten oikeussääntöjen on yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan täytettävä kaksi perusedellytystä. Ensinnäkään nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate). Toiseksi säännöt eivät saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate).[41]

87. Tämän oikeuskäytännön tavoitteena on antaa verovelvollisille tilanteessa, jossa asiaa koskevia yhteisön säännöksiä ei ole, tehokas oikeussuoja kansallisia hallintoviranomaisia vastaan sellaisten oikeuksien toteutumiseksi, joita verovelvollisella on yhteisön lainsäädännön perusteella, ja yleisemmällä tasolla varmistaa yhteisön oikeuden tehokas vaikutus. Jäsenvaltioiden on näin ollen poistettava menettelytapoihin liittyvät edellytykset, jotka estävät näiden tavoitteiden toteutumisen.

88. Periaatteessa perusteettomien maksujen palauttamiseen riittäisi, että verovelvollinen osoittaa, että hänelle on aiheutunut taloudellista vahinkoa ja että maksu on perusteeton. Koska poikkeuksena on kuitenkin sallittua jättää palautus maksamatta, mikäli palautuksesta syntyisi verovelvolliselle perusteetonta etua silloin, kun maksu on kokonaisuudessaan tai osittain vyörytetty muiden maksettavaksi, on kuitenkin käsiteltävä kysymystä siitä, miten ja kenen on osoitettava, että palautuksesta aiheutuisi perusteetonta etua.

89. Ottaen huomioon edellä esittämäni huomautukset siitä, millaiset mahdollisuudet markkinatoimijoilla on päättää maksun siirtämisestä myyntihintaan ja maksun palauttamisen mahdollisesti synnyttämän perusteettoman edun suhdetta vyörytykseen, on ilmiselvää, että näyttövelvollisuus on raskas. Koska tällaisen seuraussuhteen todistaminen on erittäin vaikeaa, on

40 — Ks. yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michailidis, tuomio 21.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7145, 33 kohta).

41 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Dilexport, tuomion 25 kohta.

ymmärrettävää, että kansallinen hallintoviranomainen tyytyy käyttämään vyörytysolettamaa edun saamista koskevana todisteena ja jättää lisäksi verovelvollisen tehtäväksi antaa käänteiset todisteet siitä, että tämä ei ole vyöryttänyt maksua hintoihin. Tällainen menettely ei kuitenkaan ole niiden periaatteiden mukainen, jotka yhteisöjen tuomioistuin on kehittänyt ja vahvistanut useissa tuomioissa.

90. Verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus saada takaisin kansallisille veroviranomaisille maksamansa perusteettomat verot tai maksut. [42] Jos kansallinen hallintoviranomainen haluaa vedota perusteettoman edun syntymisen estämistä koskevaan poikkeukseen, on selvästikin sen tehtävä näyttää toteen, että palautuksesta syntyisi perusteetonta etua. Toisin sanoen perusteettoman edun syntymisen osoittaminen on kokonaisuudessaan veroviranomaisten velvollisuus. [43]

91. Esillä olevassa asiassa kansallinen hallintoviranomainen on toiminut yhteisön velvoitteiden vastaisesti, kun se on määrännyt perittäväksi EY:n perustamissopimuksen asiaa koskevien määräysten vastaisen maksun (EY 23 artikla tai EY 90 artikla). Mikäli verovelvollista, jolla on maksun perusteettomuuden vuoksi oikeus saada maksamansa vero takaisin, vaaditaan maksun palauttamiseksi osoittamaan, että hän ei ole saanut muuta korvausta, ongelman aiheuttaneelle osapuolelle syntyy etua, jota ei ole mahdollista hyväksyä.

92. Yhteisöjen tuomioistuin on ilmaissut tämän asian mielestäni hyvin asiassa San Giorgio antamassaan tuomiossa: "Vapaaseen kilpailuun perustuvassa markkinataloudessa kysymys siitä, onko, ja jos on, niin missä määrin, maahantuojalle asetettu tuontimaksu voitu tosiasiallisesti vyöryttää seuraaville kaupan portaille, käsittää epävarmuustekijöitä, joista maksuvelvollisen ei systemaattisesti voida katsoa olevan vastuussa." [44]

93. Edellä esittämästäni yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy selvästi ilmi, että perusteettoman edun syntyminen palautuksen vuoksi on pystyttävä näyttämään toteen. Pelkästään vyörytyksen osoittaminen ja sen päätelmän tekeminen, että taloudellinen rasitus on tullut kumotuksi, ei riitä osoittamaan, että palautuksesta syntyisi perusteetonta etua. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin myös tunnustanut, että toimijalle aiheutuu maksun välittömän vaikutuksen lisäksi muuta

42 — Mm. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia San Giorgio, tuomion 12 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comateb ym., tuomion 20 kohta.

43 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Dilexport, tuomion 53 kohta.

44 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia, tuomion 15 kohta.

taloudellista haittaa, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon asiaa arvioidessaan.

94. Asioissa Comateb ym. ja Michaïlidis antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että myös silloin, kun perusteettomasti peritty maksu on kokonaisuudessaan tai osittain vyörytetty muiden maksettavaksi, vyörytetyn maksun palauttaminen toimijalle ei välttämättä aiheuta tälle perusteetonta etua. Palauttamisvaatimuksia käsittelevät tuomioistuimet voivat ottaa huomioon vahingon, joka on voinut aiheutua maahantuojalle siitä, että muista jäsenvaltioista tulevan tuonnin [45] tai muihin jäsenvaltioihin menevän viennin [46] määrä on pienentynyt.

95. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi asiassa Bianco ja Girard antamassaan tuomiossa oikeutetusti myös talouselämän monimutkaisuuteen tilanteessa, jossa perusteettoman edun syntymistä arvioidaan. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan välilliset verot on tarkoitus vyöryttää kuluttajan maksettavaksi ja vaikka nämä välilliset verot yleensä vyörytetään liiketoiminnassa kokonaan tai osittain, ei ole mahdollista todeta yleispätevästi, että vero tai maksu todellisuudessa vyörytetään kaikissa tapauksissa. Se, vyörytetäänkö vero tai maksu todellisuudessa kokonaan tai osittain, riippuu kunkin yksittäisen liiketapahtuman osalta useista tekijöistä, jotka erottavat tämän liiketapahtuman asiayhteydeltään poikkeavista muista liiketapahtumista." Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi vielä, että "verojen vyöryttäminen hintoihin on enemmän tai vähemmän todennäköistä sen mukaan, millaiset markkinat ovat luonteeltaan. Kaupallista strategiaa määräävät lukuisat tekijät vaihtelevat kuitenkin tapauskohtaisesti, minkä vuoksi on käytännössä lähes mahdotonta määrittää sitä, miltä osin kukin niistä tosiasiallisesti vaikuttaa vyöryttämiseen." [47]

96. Todistuskeinojen osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut toistuvasti, että yhteisön oikeuden vastaisia ovat kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta kyseisten yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. 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. Samoin sallittuja todistuskeinoja koskevat erityiset rajoitukset eli esimerkiksi se, että tältä osin saadaan käyttää vain asiakirjaselvitystä. [48] Myös yhteisöjen tuo-

45 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comateb ym., tuomion 30 kohta.

46 — Edellä alaviitteessä 40 mainittu asia Michaïlidis, tuomion 35 kohta.

47 — Yhdistetyt asiat 331/85, 376/85 ja 378/85, Bianco ja Girard, tuomio 25.2.1988 (Kok. 1988, s. 1099, Kok. Ep. IX, s. 393, 17 ja 20 kohta).

48 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia San Giorgio, tuomion 14 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Dilexport, tuomion 48 kohta. Pääasiassa keskeisen lain edeltäjä oli esimerkki käänteisen todistustaakan verovelvolliselle määräävästä kansallisesta määräyksestä. Myös kyseinen säännös todettiin perustamissopimuksen vastaiseksi edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa 104/86, komissio v. Italia.

mioistuin on useita kertoja katsonut, että välillisten verojen osalta olisi olemassa olettamus, jonka mukaan verot on vyörytetty, ja että verovelvollisen olisi näytettävä toteen, ettei näin ole menetelty.[49]

97. Koska lähtökohtana ei saa käyttää laillista olettamaa vyörytyksestä, on arioitava kunkin yksittäistapauksen ominaispiirteiden perusteella, onko maksun palauttamista myyjälle pidettävä perusteettoman edun saamisena.[50] Lisäksi on kansallisen hallintoviranomaisen tehtävänä osoittaa, minkä verran verovelvollinen saisi perusteetonta etua, jolloin olisi mahdollista hyväksyä maksun palauttaminen vain osittain.

98. Näistä viranomaisten todistustaakkaa koskevista lähtökohdista ei sitä paitsi seuraa, ettei olisi mahdollista edellyttää verovelvolliselta yhteistyötä. Erityisesti häneltä voidaan edellyttää tilanteen arvioimisen kannalta vaadittavien asiakirjojen esittämistä. Hallintoviranomaisen täytyy kuitenkin ottaa huomioon kaikki asiassa käytettävissä olevat merkitykselliset todisteet osoittaakseen, että vyörytys on tapahtunut ja että se on tapahtunut niin, että verovelvollinen saisi maksun palauttamisesta perusteetonta etua.[51] Verovelvollisen yhteistyöstä ei saa koskaan seurata näyttövelvollisuuden siirtymistä.

99. Edellä esitetystä seuraa, että jäsenvaltioilla on tulosvelvollisuus toteuttaa yhteisön oikeuden vastaisesti perittyjen maksujen palautus oikeusjärjestelmässään siten, että mikäli jäsenvaltio haluaa vedota perusteetonta etua koskevaan poikkeukseen kiistääkseen vetoomuksen yhteisön oikeuden vastaisesti perittyjen maksujen palauttamisesta, seuraavien edellytysten on täytyttävä:

— näyttövelvollisuus on kokonaisuudessaan hallintoviranomaisilla

— hallintoviranomaisten on osoitettava, että palautuksesta seuraisi todellisuudessa perusteetonta etua

— todistaminen ei saa perustua oletukseen vyörytyksestä

— verovelvollista ei saa velvoittaa esittämään vastatodisteita siitä, että maksua ei ole vyörytetty

49 — Edellä alaviitteessä 47 mainitut yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 17 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Comateb, tuomion 25 kohta.

50 — Ks. edellä alaviitteessä 40 mainittu asia Michaïlidis, tuomion 32 kohta.

51 — Ks. tältä osin myös edellä alaviitteessä 36 mainitun julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 59 ja 60 kohta.

— verovelvolliselta saa edellyttää yhteistyötä hallintoviranomaisten esittämien todisteiden eduksi.

100. Lisään tähän vielä seuraavat seikat:

— perusteettoman edun todisteeksi ei riitä pelkästään kirjanpidon tutkiminen

— perusteettoman edun saaminen on osoitettava perusteellisella niiden markkinoiden analyysilla, joita asia koskee.

101. Siirrynkin nyt käsittelemään esillä olevan rikkomismenettelyn varsinaista aihetta eli kysymystä siitä, täyttääkö lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentti, sellaisena kuin sitä tulkitaan ja sovelletaan kansallisissa tuomioistuimissa ja Italian verohallinnossa, edellä mainitut edellytykset sekä onko kansallisessa oikeuskäytännössä piirteitä, joiden perusteella on mahdollista todeta, että kyseessä on Italian tasavallalle EY:n perustamissopimuksen mukaan kuuluvien velvoitteiden noudattamatta jääminen.

3. Italian oikeuskäytäntö

102. Lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin sanamuoto on sellainen, että sen ei voida katsoa olevan ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. momentti on muotoiltu täysin neutraalisti, eikä se sisällä seikkoja, joiden yhteisöjen tuomioistuin on aiemmin katsonut olevan yhteisön jäsenyysvelvoitteiden vastaisia, kuten mahdollisuutta käyttää lähtökohtana oletusta vyörytyksestä, verovelvollisen negatiivista näyttövelvollisuutta siitä, että vyörytystä ei ole tapahtunut tai esitettävien todisteiden muotoa koskevaa rajoitusta.

103. Pikemminkin on niin, kuten komissio väittää ja on mielestäni vakuuttavasti osoittanut, että juuri kyseisen säännöksen epämääräisyys ja väljä muotoilu on antanut mahdollisuuden säilyttää ja vastaavasti kehittää oikeuskäytäntöä, joka on ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä asiassa San Giorgio antaman tuomion jälkeen kehitettyjen periaatteiden kanssa.

104. Komissio on erityisesti viitannut useisiin Corte suprema di cassazionen antamiin tuomioihin, joiden perusteella on todettava, että Italian ylimmän asteen tuomioistuin pitää olettamusta hyväksyttävänä todisteena vyörytyksen tapahtumisesta. Komissio viittaa asiaan, jossa tuomion perusteena on se yleisesti tunnettu tosiseikka, että yritykset vyöryttävät tässä tar-

koitetut maksut järjestelmällisesti asiakkaidensa maksettavaksi.[52] Se on myös maininnut tuomion, jossa vyörytyksen tapahtumista ei ole pidetty mahdollisena aiemmin mainittujen neljän seikan perusteella eli koska a) verovelvollinen on yritys, b) yritys ei ole maksuvaikeuksissa, jolloin olisi mahdollista pitää perusteltuna tuotteen myymistä kustannuksia alhaisemmalla hinnalla, c) kaikki Italian tullitoimipaikat perivät kyseisiä maksuja ja d) tilanne on ollut olemassa jo pitkän aikaa ilman, että sitä on kiistetty.[53] Nämä tekijät on oleellisilta osin otettu huomioon Tribunale civile di Genovan antamassa tuomiossa.[54]

105. Lisäksi komissio on viitannut muihin asioihin, joissa verovelvolliselta on edellytetty kirjanpitotietojen esittämistä sen selvittämiseksi, onko maksu vyörytetty. Jos verovelvollinen ei ole pystynyt esittämään tietoja esimerkiksi siitä syystä, että laissa säädetty kymmenen vuoden säilytysaika on kulunut loppuun, on päätelty, että vyörytys on tapahtunut.[55] Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen ei siis ole esittänyt negatiivisia todisteita siitä, että maksuja ei ole vyörytetty. Komissio viittaa tältä osin myös Corte dappello di Torinon antamaan tuomioon, jossa kieltäydyttiin hyväksymästä edellä kuvatun kaltaista todistusmenettelyä. Corte suprema di cassazione kuitenkin kumosi kyseisen tuomion sillä perusteella, että hallintoviranomaisille aiheutuisi muutoin todistustaakkaan liittyviä vaikeuksia.

106. Tämän Italian oikeuskäytännön kehityssuunnan lisäksi myös eräissä Italian veroviranomaisten kiertokirjeissä esitetty hallintotapa aiheuttaa verovelvollisille ongelmia heidän vaatiessaan takaisin perusteettomasti maksettuja maksuja. Palautuksen myöntämisen edellytyksenä olisi kiertokirjeiden mukaan se, että yrityksen kirjanpidosta kävisi ilmi, että maksua ei ole kirjattu kuluksi vaan tase-eräksi. Mikäli näin ei ole, oletetaan, että maksut on vyörytetty.

107. Italian hallitus väittää komission kannan vastaisesti, että Italian tuomioistuimet ovat antaneet myös useita toisenlaisia tuomioita. Niiden lähtökohtana ei ole ollut vyörytysolettama, vaan kyseiset tuomioistuimet ovat todenneet yksittäistapauksen tosiseikkojen perusteella, että verohallinto ei ole esittänyt todisteita vyörytyksen tapahtumisesta, jolloin maksut on määrätty palautettavaksi. Italian hallitus esittää väitteensä tueksi tilastotietoja, joista käy ilmi, että vuoden 1992 jälkeen verovelvollisille on palautettu yli 120 miljardia liiraa.

108. Italian hallitus huomauttaa myös, että Corte suprema di cassazionen rooli rajoit-

52 — Corte suprema di cassazionen ensimmäisen jaoston tuomio 3006, annettu 12.3.1993.

53 — Corte suprema di cassazionen ensimmäisen jaoston tuomio 2844, annettu 28.3.1996.

54 — Tuomio 12.4.1995.

55 — Corte suprema di cassazionen tuomio 9797, annettu 18.11.1994 ja tuomio 2369, annettu 12.4.1984.

tuu näyttövelvollisuuden osalta yleisperiaatteisiin ja alempien tuomioistuinten tehtävänä on arvioida esitettyjä todisteita asian tosiseikkojen perusteella.

109. Mitä tulee hallintoviranomaisten noudattamaan hallintotapaan, Italian hallitus huomauttaa, että vaatimusta kirjanpitotietojen esittämisestä on pidettävä oikeutettuna, koska tiedot ovat ainoa ajateltavissa oleva todiste vyöryttämisestä.

110. Siitä huolimatta, että oleellinen osa Italian oikeuskäytännöstä on perusteettomasti perittyjen maksujen palauttamista koskevien yhteisön periaatteiden mukaista, merkittävä osa oikeuskäytännöstä on kuitenkin näiden periaatteiden vastaista. Moneen kertaan esitetyt esimerkit Italian oikeuskäytännöstä osoittavat joka tapauksessa selvästi, että Italian oikeuskäytännössä tulkitaan lain nro 428/1990 29 §:n 2 momenttia monin eri tavoin. [56]

111. Komission mukaan asiat, joissa perusteettomasti perityt maksut on palautettu verovelvolliselle, koskevat myös etenkin suuria yrityksiä, joilla on mahdollisuus ryhtyä usein pitkään kestäviin palautusmenettelyihin. Sen mukaan tämän perusteella on pääteltävä, että etenkin pienet ja keskisuuret yritykset ovat onnistuneet heikommin vaatimuksissaan saada palautus.

112. Kaiken edellä esitetyn perusteella on mielestäni katsottava, että tämän ratkaisuehdotuksen 99 ja 100 kohdassa kuvatun lopputuloksen toteutumista ei ole varmistettu riittävän hyvin Italian oikeusjärjestyksessä. Komissio on osoittanut, että monissa tapauksissa käytetään vielä lähtökohtana olettamiin perustuvia todisteita ja että eri tuomioistuimien noudattamista menettelytavoista seuraa usein se, että verovelvolliselle asetetaan velvollisuus todistaa, että hän ei ole vyöryttänyt maksua, jota asia koskee. Vaikka joissakin tapauksissa onkin toimittu perusteettomasti perittyjä maksuja koskevan yhteisön oikeuden mukaisesti, on ilmeistä, että tällaisen lopputuloksen toteutuminen ei ole varmaa kaikissa tapauksissa. Huomautan vielä lisäksi, että kyseessä on useita vuosia jatkunut käytäntö. [57] Lisäksi kyseinen käytäntö perustuu presumptioon, jonka mukaan palautuksesta syntyy perusteetonta etua, kun tällainen vaikutus pitäisi itse asiassa osoittaa erikseen.

56 — Yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Dilexport, että kyseessä olivat erilaiset tulkinnat, vaikka mainittu asia koskikin Italian hallituksen ja kansallisen tuomioistuimen näkemyseroa (ks. tuomion 50 kohta).

57 — Ks. tältä osin asiassa C-212/99, komissio v. Italia, tuomio 26.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4923) antamani ratkaisuehdotus, jossa totean, että Italian hallituksella on tulosvelvollisuus lopettaa jo vuosia jatkunut sellaisten vieraiden kielten lehtoreiden syrjintä, jotka ovat toisen jäsenvaltion kansalaisia (ratkaisuehdotuksen 46 kohta).

113. Näin ollen katson, että verovelvollisten on tarpeettoman vaikea toteuttaa yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeuttaan ja että Italian nykyistä yhteisön oikeuden vastaisten maksujen palautusta koskevaa oikeuskäytäntöä on pidettävä tehokkuusperiaatteen vastaisena, sellaisena kuin se on kuvattu tarkemmin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

114. Totean täten tämän ratkaisuehdotuksen 62 ja 67 kohdassa esitetyn mukaisesti lisäksi, että tässä kuvattua oikeuskäytäntöä harjoitetaan Italiassa järjestelmällisesti. Tämä käy ilmi etenkin siitä seikasta, että Italian ylimmän asteen tuomioistuin hyväksyy todistusmenettelyn, joka perustuu olettamiin sekä silloin, kun verovelvollinen ei pysty esittämään pyydettyjä tietoja, käänteisen näyttövelvollisuuden asettamiseen verovelvolliselle. Jopa alempien oikeusasteiden yhteisön jäsenyysvelvoitteiden mukaisesti antamat tuomiot voidaan kumota muutoksenhaussa. Järjestelmällisyys käy ilmi myös asiassa noudatettavasta hallintomenettelystä.

115. Tästä käytännöstä seuraa lisäksi se, että asiaa koskevien perustamissopimuksen määräysten ja yhteisöjen tuomioistuimen kehittämien periaatteiden tehokas vaikutus kärsii. Etenkin silloin, kun kyseessä ovat taloudellisen toiminnan osapuolten taloudelliset sitoumukset, yhteisön oikeuteen perustuvien oikeuksien loukkaaminen vaikuttaa välittömästi toimijoiden kilpailuasemaan sisämarkkinoilla. Asianosaisten on oltava varmoja siitä, että he voivat yhteisöjen tuomioistuimen asettamien rajojen sisällä varmasti saada takaisin jäsenvaltion yhteisön oikeuden vastaisesti perimät maksut samalla tavalla kuin heidän muissa jäsenvaltioissa olevat kilpailijansa. Yhteisön oikeuden tulkinnan ja soveltamisen yhdenmukaisuus muodostaa perustan sille, että taloudelliset toimijat kohtaavat mahdollisimman samanlaisissa markkinaolosuhteissa siltä osin, kun valtiovalta säätelee tilannetta.

116. Vaikka ensi näkemältä vaikuttaakin siltä, että lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentti olisi yhteisön oikeuden mukainen, todisteiden esittämistä koskevien tarkempien ohjeiden puuttumisesta seuraa, että säännöksen soveltamisella ei käytännössä saavuteta yhteisön oikeudessa tavoiteltua tulosta. Edellä esitetyn perusteella katson, että Italian tasavallan lain nro 428/1990 29 §:n 2 momentin soveltamista koskeva oikeuskäytäntö on niin järjestelmällistä ja siitä on niin haitallisia seurauksia yhteisön oikeuden hyödylliselle vaikutukselle, että on todettava, että Italian tasavalta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se pitää voimassa kyseisen säännöksen.

VII Ratkaisuehdotus

117. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

a) toteaa, että Italian tasavalta ei ole noudattanut perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se pitää kansallisessa lainsäädännössään voimassa 29.12.1990 annetun lain nro 428/1990 29 §:n 2 momenttia, jolla hallintoviranomaisten ja tuomioistuinten esittämien tulkintojen mukaan sallitaan yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti kannettujen verojen palauttamismenettelyssä sovellettava näyttöä koskeva järjestelmä, joka aiheuttaa sen, että verovelvollisten on käytännössä lähes mahdotonta tai ainakin erittäin vaikeaa toteuttaa oikeutensa saada tällainen vero palautetuksi, ja sen, että tämä säännös on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevien perusteettoman edun palauttamista koskevien oikeusperiaatteiden vastainen

b) velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.