JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PEDRO CRUZ VILLALÓN
7 päivänä joulukuuta 2010[1]

Sisällys

I Johdanto ..... I - 7378

II Asiaa koskevat oikeussäännöt ..... I - 7379

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset ..... I - 7382

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ..... I - 7384

V Perusteettoman edun palauttamista koskeva oikeuskäytäntö ..... I - 7385

A Perusteettoman edun palautus ..... I - 7385

B Perusteettoman edun saamiseen perustuva vyöryttämistä koskeva poikkeus ..... I - 7386

C Oikeuskäytännön myöhempi kehitys ..... I - 7387

VI Ennakkoratkaisukysymysten arviointi ..... I - 7388

A Toinen ennakkoratkaisukysymys: ”kompensointi” vyöryttämisen vaihtoehtona ..... I - 7388

1. Perusteeton etu palautusoikeudesta poikkeamisen perusteena ..... I - 7388

2. Käsiteltävän asian erikoislaatuisuus ja täsmentävän ratkaisun tarve ..... I - 7390

3. Vyöryttäminen: nyt tarkasteltavassa tilanteessa epätyydyttävään ratkaisuun johtava käsite ..... I - 7391

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

4. ”Kompensointi” mahdollisena poikkeuksena palautusoikeuteen ..... I - 7393

5. Olosuhteet, joissa ”kompensoinnilla” voi olla samanlainen vaikutus kuin ”vyöryttämisellä” ..... I - 7395

6. Päätelmä ..... I - 7397

B Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys ..... I - 7397

C Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 7401

VII Ratkaisuehdotus ..... I - 7403

I Johdanto

1. Kolmisenkymmentä vuotta on kulunut siitä, kun yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi asiassa Just [2] antamallaan tuomiolla poikkeuksen jäsenvaltioiden lainvastaisesti kantamien verojen tai maksujen palautusvelvollisuuteen, ja jälleen tanskalainen tuomioistuin esittää useita ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat tämän vyöryttämisestä ja yleensäkin perusteettomasta edusta johtuvan poikkeuksen arviointiperusteita.

2. Asiassa Just annettu tuomio on osittain väärin ymmärretty ja usein arvosteltu, [3] ja siinä sekä sitä seuranneessa runsaassa oikeuskäytännössä katsotaan, että lainvastaisesti kannetun veron tai maksun palauttamisesta on sallittua kieltäytyä vain, jos palautus tuottaa sen hakijalle perusteetonta etua.

3. Tähän asti unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi on tullut vain tapauksia, joissa perusteeton etu on johtunut lainvastaisen veron tai maksun ”vyöryttämisestä” hintoihin. Nyt käsiteltävän asian olosuhteet ovat kuitenkin huomattavan erilaiset ja unionin oikeuskäytännössä täysin ennennäkemättömät, sillä tässä tapauksessa lainvastaiseksi todettu vero on olennainen osa jäsenvaltion hyväksymää lainsäädäntökokonaisuutta ja liittyy tiettyjen ominaispiirteidensä perusteella lähes erottamattomasti muihin samassa lakiuudistuksessa hyväksyttyihin järjestelyihin. Lainvastaisen maksun käyttöönoton yhteydessä nimittäin

2 – Asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok., s. 501, Kok. Ep. V, s. 31).

3 – Ks. Hubeau, F., ”La répétition de l'indu en droit communautaire”, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, s. 448.

lakkautettiin tässä tapauksessa suuri määrä työnantajamaksuja, ja tällöin molempien maksuvelvolliset ja edunsaajat olivat suunnilleen samat.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

6. Tanska otti 18.12.1987 annetulla lailla nro 840 käyttöön työmarkkinamaksuksi kutsutun välillisen veron (josta jäljempänä käytetään tanskankielistä lyhennettä AMBI), joka tuli voimaan 1.1.1988. AMBI laskettiin saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisävero. Erona arvonlisäveroon oli maahantuonnin osalta kuitenkin se, ettei AMBI:tä maksettu maahantuonnista, vaan se kannettiin tuotujen tavaroiden kokonaismyyntihinnasta ensimmäisen Tanskassa toteutuvan myynnin yhteydessä. AMBI:tä ei myöskään tarvinnut erikseen merkitä laskuun.

4. Pääasiallisesti tästä syystä ja väliintulijoiden ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen vaatimuksista huolimatta nyt tarkasteltavan asian olosuhteissa olisi hyvin vaikea pitäytyä veron ”vyöryttämisen” käsitteessä. Siksi ehdotan, että unionin tuomioistuin täsmentää perusteetonta etua koskevaa oikeuskäytäntöään luopumalla poikkeuksen rajoittamisesta pelkästään ”vyöryttämisestä” johtuviin tapauksiin ja sallimalla sen laajentamisen tietyin edellytyksin tapauksiin, joissa uusi verorasitus ”kompensoidaan” poistamalla yritykseltä tiettyjä muita lakisääteisiä rasituksia.

7. Kuten edellä jo selitettiin, samalla kun AMBI otettiin käyttöön, Tanskan lainsäätäjä lakkautti useita aiemmin perittyjä sosiaalivakuutusten työnantajamaksuja, jotka rasittivat tanskalaisia yrityksiä noin 10 200 Tanskan kruunulla (DKK) kutakin kokoaikaista työntekijää kohti. Lakimuutoksen tarkoituksena oli poistaa työnantajamaksujen ja yrityksen palveluksessa olevien työntekijöiden lukumäärän välinen yhteys ja sitä kautta parantaa tanskalaisten yritysten kilpailukykyä.

5. Lisäksi ennakkoratkaisupyyntöön sisältyy erinäisiä muita kysymyksiä, joissa on ongelmana saman lakiuudistuksen aiheuttama syrjintätilanne, jossa pääasiallisesti maahantuontia harjoittavat yritykset on saatettu käytännössä epäedullisempaan asemaan kuin pääasiallisesti kotimaankauppaa käyvät yritykset.

8. AMBI kumottiin 21.12.1991 annetulla lailla nro 891 1.1.1992 alkavin vaikutuksin. Työmarkkinamaksulla siis rasitettiin tanskalaisia yrityksiä yhteensä neljän vuoden ajan.

9. Kaksi maahantuojayritystä, Dansk Denkavit ApS ja P. Poulsen Trading ApS, nostivat kanteen, jossa ne riitauttivat AMBI:n lainmukaisuuden kuudennen direktiivin [4] 33 artiklan sekä ETY:n perustamissopimuksen 9 ja 95 artiklan vastaisena ja vaativat maksujen palauttamista. Riita-asian käsittelyn yhteydessä Østre Landsret (alueellinen tuomioistuin) esitti yhteisöjen tuomioistuimelle useita ennakkoratkaisukysymyksiä, joista osaan vastattiin asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading 31.3.1992 annetussa tuomiossa. [5] Tarkemmin sanottuna tuomiossa todettiin, että kuudennen direktiivin 33 artikla estää ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa (Tanskassa kannetun työmarkkinamaksun kaltaista) veroa, jota

– kannetaan sekä arvonlisäverollisesta toiminnasta että muusta elinkeinotoiminnasta, joka muodostuu vastikkeellisista suorituksista

– kannetaan arvonlisäverovelvollisten yritysten osalta saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisäveroa, eli prosenttiosuutena myyntien määrästä vähennettynä ostojen määrällä

– arvonlisäverosta poiketen ei makseta maahantuonnista mutta kannetaan maahan tuotujen tavaroiden kokonaismyyntihinnasta ensimmäisen asianomaisessa jäsenvaltiossa toteutuvan myynnin yhteydessä

– arvonlisäverosta poiketen ei tarvitse erikseen merkitä laskuun ja

– kannetaan arvonlisäveron ohella.

10. Edellä mainitun perusteella yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei muihin Østre Landsretin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin ollut tarpeen vastata. Muut kysymykset koskivat lyhyesti sanottuna sitä, oliko kyseinen maksujärjestelmä ristiriidassa perustamissopimuksen 9 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitetun, tulleja vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevan kiellon (kolmas kysymys) ja perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitetun syrjiviä sisäisiä maksuja koskevan kiellon (neljäs kysymys) kanssa.

11. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti edellä mainitun tuomion sisällön vuotta myöhemmin antaessaan ratkaisun komission Tanskaa vastaan nostamasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka perustui yksinomaan kuudennen

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

5 – Asia C-200/90 (Kok., s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. I-43).

direktiivin 33 artiklan rikkomiseen (komissio v. Tanska, tuomio 1.12.1993). [6]

12. Ensin mainitun tuomion Tanska pani täytäntöön lainvastaisesti kannettujen työmarkkinamaksujen palauttamisesta 20.5.1992 annetulla lailla nro 389, AMBI:n palautushakemusta tehtäessä edellytettävistä menettelyistä ja asiakirjaselvityksistä 30.6.1996 annetulla asetuksella nro 645 sekä palautushakemusten hallinnollista käsittelyä koskevista ohjeista 10.7.1996 annetulla soveltamisohjeella nro 122.

13. Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien palautushakemusten käsittelyajankohtana voimassa olleen soveltamisohjeen nro 122 [7] 4.2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Palautuksen maksamiseksi tuomioiden mukaisella tavalla maahantuontiyrityksen on täytettävä seuraavat edellytykset:

– yrityksen on täytynyt olla todellisessa kilpailutilanteessa vastaavien tuotteiden tanskalaisten valmistajien kanssa

– yrityksen saaman työnantajamaksujen säästön on oltava pienempi kuin sen maksaman AMBI:n määrä

– yrityksen kilpailuaseman on täytynyt heikentyä maksujen uudelleenjärjestelyn vuoksi, toisin sanoen kysymys on korkeiden palkkakustannusten rasittamista tanskalaisista tuotteista siten, että tanskalainen yritys on säästänyt työnantajamaksuissa enemmän kuin kilpailevien tuotteiden maahantuoja

– tanskalaiset kilpailijat ovat säästäneet työnantajamaksuissa olennaisesti enemmän kuin ne ovat maksaneet AMBI:tä

– kilpailuaseman heikentyminen ei saa olla vähäinen

– AMBI:tä ei ole saanut vyöryttää hinnankorotuksilla.

Palauttaminen voi tulla kyseeseen myös silloin, kun erityiset olosuhteet ovat estäneet hintojen tavanomaisten määräytymismekanismien toiminnan. – –”

14. Huomautuksissaan Tanskan hallitus selittää, että komissiota kuultiin kaikkien näiden

6 – Asia C-234/91 (Kok., s. I-6273).

7 – Kumottiin 2.1.2007 lähtien.

AMBI:n palautusta koskevien sääntöjen valmistelussa. Komission asiamies vahvisti suullisessa käsittelyssä, että tämän kuulemisen perusteella toista Tanskaa vastaan aloitettua jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä (joka ilmeisesti liittyi AMBI:n palautusmenettelyihin) voitiin aluksi lykätä väliaikaisesti vuonna 1998, kunnes siitä luovuttiin kokonaan vuonna 2006.

15. Tanskan verohallinto on tähän mennessä käsitellyt näiden sääntöjen mukaisesti suuren määrän AMBI:n palautushakemuksia (Tanskan hallituksen mukaan yli 27 000 hakemusta). Oikeudenkäyntiasiakirjojen mukaan AMBI palautettiin kokonaan tai osittain yli 70 prosentille palautusta hakeneista yrityksistä.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16. Østre Landsretissa vireillä olevien riita-asioiden valittajina olevat neljä yritystä [8] harjoittavat vähittäiskauppaa tavaratalo-, myymälä- ja postimyyntimuodossa ja olivat siten velvollisia maksamaan AMBI:tä. Kun AMBI sitten todettiin lainvastaiseksi, ne hakivat aiheettomasti suorittamiensa maksujen palauttamista. Skatteministeriet hylkäsi palautushakemukset sillä perusteella, että yritykset olivat säästäneet työnantajamaksuissa enemmän kuin ne olivat maksaneet AMBI:tä kyseisen tarkastelukauden aikana.

17. Yritykset nostivat näistä verohallinnon päätöksistä kanteet, jotka Københavns Byret (Kööpenhaminan piirituomioistuin) ratkaisi Skatteministerietin hyväksi 16.12.2002 antamallaan tuomiolla. Yritykset valittivat siitä Østre Landsretiin.

18. Koska Østre Landsret katsoi näiden valitusten ratkaisemisen edellyttävän unionin tuomioistuimen tulkintaa vaatimuksista, joita unionin lainsäädännössä asetetaan unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen palauttamista koskevalle kansalliselle lainsäädännölle, se päätti esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset: [9]

”1) Onko yhdistetyissä asioissa C-192/95–C-218/95, Comateb ym., 14.1.1997 annettua tuomiota [(Kok., s. I-165)] tulkittava siten, että tietystä tavarasta kannetun lainvastaisen veron tai maksun

8 – Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning ja KID-Holding A/S.

9 – Tätä ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta välipäätöksestä valitettiin Højesteretiin (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin), joka hylkäsi valituksen 11.2.2010 antamallaan tuomiolla (asia 344/2009) yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-210/06, Cartesio, 16.12.2008 antaman tuomion (Kok., s. I-9641) perusteella ja Tanskan prosessuaalisen järjestelmän mukaisesti.

vyöryttäminen edellyttää sen vyöryttämistä tavaran ostajalle kyseisessä yksittäisessä liiketapahtumassa, vai voiko hintoihin vyöryttäminen myös kohdistua muiden tavaroiden hintoihin kokonaan muiden liiketapahtumien yhteydessä, jotka toteutuvat ennen kyseessä olevaa tavaran myyntiä tai sen jälkeen, esimerkiksi siten, että vyöryttämisestä tehdään neljän vuoden jaksoa koskeva kokonaisarviointi, joka kohdistuu suureen määrään tavararyhmiä, joissa on sekä maahan tuotuja että muita tavaroita?

2) Onko yhteisön oikeuden käsitettä 'vyöryttäminen' tulkittava siten, että tavaran myynnistä kannettu lainvastainen vero tai maksu voidaan katsoa vyörytetyksi vain, jos tavaran hintaa on korotettu verrattuna siihen hintaan, joka oli voimassa välittömästi ennen tämän veron tai maksun käyttöönottoa, vai voidaanko vero tai maksu katsoa vyörytetyksi myös siinä tapauksessa, jos verovelvollinen yritys on samalla kun lainvastainen vero tai maksu on otettu käyttöön, saanut säästöä muulla perusteella kannetuissa muissa veroissa tai maksuissa ja on siksi pitänyt hintansa ennallaan?

3) Onko yhteisön oikeuden käsitettä 'perusteeton etu' tulkittava siten, että tavaran myynnistä kannetun lainvastaisen veron tai maksun palauttamisen voidaan katsoa merkitsevän perusteetonta etua, jos yritys on ennen veronalaisen tavaran myyntiä tai sen jälkeen saanut säästöä muulla perusteella kannettujen muiden verojen tai maksujen lakkauttamisen vuoksi, jos lähtökohdaksi otetaan se, että tämä muiden verojen tai maksujen lakkauttaminen on hyödyttänyt muitakin yrityksiä, myös sellaisia, jotka eivät olleet maksaneet lainvastaista veroa tai maksua tai olivat maksaneet sitä vain vähäisemmässä määrin?

4) Jos lähtökohdaksi otetaan se, että lainvastaisesta verosta tai maksusta on sen rakenteen vuoksi seurannut, että tavaroiden maahantuontia harjoittaneet yritykset ovat maksaneet tätä veroa tai maksua suhteellisesti enemmän kuin yritykset, joiden ostoista suurempi osuus on kohdistunut kotimaisiin tavaroihin, ja että samalla, kun lainvastainen vero tai maksu on otettu käyttöön, on lakkautettu muulla perusteella kannettu muu laillinen vero tai maksu, joka oli rasittanut näihin kahteen ryhmään kuuluvia yrityksiä suhteellisesti yhtä paljon ja riippumatta yrityksen tekemien ostojen koostumuksesta, unionin tuomioistuinta pyydetään selvittämään,

i) onko yhteisön oikeuden mukaan sallittua kieltäytyä lainvastaisen veron tai maksun palauttamisesta kokonaan tai osittain yritykselle, joka harjoittaa tavaroiden maahantuontia, viittaamalla vyöryttämiseen ja perusteettomaan etuun, sikäli kuin kieltäytymisestä seuraa se, että yritys maksettuaan lainvastaista veroa

tai maksua suhteellisesti enemmän kuin vastaavia tavaroita kotimaasta ostanut vastaavanlainen yritys muuten täysin samoissa olosuhteissa joutuu maksujen uudelleenjärjestelyn ja palauttamisesta kieltäytymisen vuoksi epäedullisempaan asemaan kuin vastaavanlaiset yritykset, joiden ostoista suurempi osuus on kohdistunut kotimaisiin tavaroihin

ii) voiko lainvastaisen veron tai maksun palauttaminen kyseisessä tilanteessa käsitteellisesti merkitä 'perusteetonta etua' siten, että siitä voidaan kieltäytyä, jos palauttaminen – vaikka vero tai maksu katsotaan vyörytetyksi – on tarpeen, jotta maksujen uudelleenjärjestely vaikuttaisi mahdollisen palautuksen jälkeen muuten täysin samoissa olosuhteissa samalla tavalla sekä tavaroiden maahantuontia harjoittaneisiin yrityksiin että kotimaisia tavaroita ostaneisiin yrityksiin

iii) onko palauttamisesta kieltäytyminen yhteisön oikeuden muiden sääntöjen, kuten yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, vastaista silloin, kun siitä seuraa, että yritykset, joiden ostoista suurempi osuus on kohdistunut kotimaisiin tavaroihin, ovat saaneet sen vuoksi etua verrattuna yrityksiin, jotka ovat suuremmassa määrin harjoittaneet tavaran maahantuontia sekä

iv) seuraako kolmanteen kysymykseen annetusta vastauksesta se, että lainvastaisesti kannetun veron tai maksun palauttamisesta ei voida laillisesti kieltäytyä viittaamalla perusteettomaan etuun, koska tällainen palauttaminen ainoastaan poistaa edun, jonka tavaroita kotimaasta ostaneet yritykset ovat saaneet verrattuna yrityksiin, jotka ovat suuremmassa määrin harjoittaneet tavaran maahantuontia?"

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

19. Ennakkoratkaisupyyntö merkittiin saapuneeksi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 14.10.2009.

20. Kirjallisia huomautuksia esittivät Tanskan hallitus ja komissio sekä yhteisellä kirjelmällään pääasian valittajina olevat neljä yritystä (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning ja KID-Holding A/S).

21. 28.9.2010 pidetyssä istunnossa suullisia huomautuksia esittivät (yhteisesti) kyseisten yritysten edustajat sekä Skatteministerietin, Tanskan kuningaskunnan ja komission asiamiehet.

V Perusteettomien maksujen palauttamista koskeva oikeuskäytäntö

A *Perusteettomien maksujen palautus*

22. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vuodesta 1960 lähtien katsottu, että verovelvollisilla on oikeus unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen palautukseen. [10] Myöhemmässä oikeuskäytännössä on vahvistettu useaan kertaan tämä sääntö, joka perustuu välittömän oikeusvaikutuksen periaatteeseen. [11] Lähtökohtaisesti oikeus saada takaisin jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantamat tai perimät verot tai maksut seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu oikeusnormeilla, joilla tällaiset verot tai maksut kielletään, ja täydentää näitä oikeuksia. [12]

23. Vaikka siis palautusoikeus johdetaan suoraan unionin oikeudesta, palautusasioissa noudatettavat menettelyt kuuluvat kansallisen lainsäädännön soveltamisalaan. [13] Unionin oikeuskäytännössä nimittäin vahvistetaan, että yhteistyöperiaatteen mukaisesti unionin oikeuden säännösten ja määräysten välittömään oikeusvaikutukseen perustuvan yksityisten oikeussubjektien oikeussuojan varmistaminen kuuluu kansallisille tuomioistuimille. Koska unioni ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen verojen palauttamisesta, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa tällaisiin palautusvaatimuksiin sovellettavat menettelysäännöt”. [14]

24. Muutamissa tuomioissa [15] on vielä katsottu, että jäsenvaltioiden on ratkaistava

10 – Ks. asia 6/60, Humblet v. Belgia, tuomio 16.12.1960 (Kok., s. 1125, ks. erityisesti s. 1146, Kok. Ep. I, s. 47).

11 – Asia 33/76, Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, tuomio 16.12.1976 (Kok., s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, 5 kohta); asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976 (Kok., s. 2043, 12 ja 13 kohta); asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok., s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 12 kohta); asia 811/79, Ariete, tuomio 10.7.1980 (Kok., s. 2545, 9, 12 ja 14 kohta); asia 826/79, Mireco, tuomio 10.7.1980 (Kok., s. 2559, 10 kohta) ja asia C-240/87, Deville, tuomio 29.6.1988 (Kok., s. 3513, 11 kohta).

12 – Asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok., s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta); asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok., s. I-6783, 38 kohta) ja yhdistetyt asiat C-192/95-C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok., s. I-165, 20 kohta).

13 – Spitzer, J.-S., ”La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu”, *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 1997.

14 – Asia 26/74, Roquette frères v. komissio, tuomio 21.5.1976 (Kok., s. 677, 11 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, tuomion 5 kohta ja asia Comet, tuomion 12 ja 13 kohta; asia 265/78, Ferwerda, tuomio 5.3.1980 (Kok., s. 617, Kok. Ep. V, s. 45, 10 kohta); asia C-312/93, Peterbroeck, tuomio 14.12.1995 (Kok., s. I-4599, 12 kohta); edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Fantask ym., tuomion 39 kohta; asia C-255/00, Grundig italiana, tuomio 24.9.2002 (Kok., s. I-8003, 33 kohta) ja asia C-147/01, Weber's Wine World, tuomio 2.10.2003 (Kok., s. 11365, 103 kohta).

15 – Ks. esim. asia 130/79, Express Dairy Foods, tuomio 12.6.1980 (Kok., s. 1887, Kok. Ep. V, s. 235, 11 kohta) sekä edellä alaviitteessä 10 mainittu asia San Giorgio, tuomion 12 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Ariete, tuomion 9 kohta.

maksujen palauttamista koskevat asiat sekä muotoseikkoja koskevien että aineellisoikeudellisten sääntöjen osalta oman kansallisen lainsäädäntönsä mukaisesti. Oikeuskäytännössä on erityisesti vahvistettu, että jäsenvaltioiden on sovellettava omia valtionsisäisiä sääntöjään myös prosessuaalisiin määräaikoihin, vanhentumiseen ja preklusioon, viivästyskorkoihin sekä muihin perusteettomien maksujen palautukseen liittyviin kysymyksiin. [16]

25. Nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisuasiassa Tanskan hallitus kyseenalaistaa jopa unionin tuomioistuimen toimivaltaisuuden vedoten oikeuskäytännössä kansalliseen lainsäädäntöön tehtyyn viittaukseen sekä vaatii joka tapauksessa asian siirtämistä suuren jaoston käsiteltäväksi. Tarkemmin sanottuna Tanskan hallitus väittää, että tähänastisen oikeuskäytännön mukaan palautushakemusten käsittelyä koskevien menettelysääntöjen ja aineellisoikeudellisten sääntöjen antaminen kuuluu yksinomaan unionin lainsäätäjälle tai silloin, kun siitä ei ole annettu unionin oikeussääntöjä, jäsenvaltiolle itselleen ja ettei tällaisia aineellisoikeudellisia sääntöjä voida antaa tuomioistuinteitse.

26. Mielestäni ei ole perusteltua kyseenalaistaa unionin tuomioistuimen toimivaltaa ratkaista tämänkaltaisia kysymyksiä. Edellä mainituissa tuomioissa se on tosin itse rajoittanut toimivaltaansa tällä alalla, mutta kyseessä ei ole ehdoton rajoitus, sillä viittausta kansalliseen lainsäädäntöön rajoittavat tietyt pakottavat säännöt.

16 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Express Dairy Foods, tuomion 11 ja 17 kohta.

27. Ensinnäkin kansallisen lainsäätäjän on joka tapauksessa noudatettava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita. Tämä tarkoittaa, että perusteettomien maksujen palautuksiin sovellettavat aineellisoikeudelliset tai menettelyä koskevat säännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, joilla säännellään jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia samanlaisia vaatimuksia, eikä niillä saa tehdä yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. [17]

28. Toiseksi oikeuskäytännössä on määritelty, missä tilanteissa perusteettomien maksujen palauttamisvelvollisuudesta on sallittua poiketa.

B *Perusteettoman edun saamiseen perustuva vyöryttämistä koskeva poikkeus*

29. Oikeuskäytännössä asetettiin vuonna 1980 tärkeä rajoitus perusteettomien maksujen palautusoikeudelle. Edellä mainitussa asiassa Just otettiin lähtökohdaksi veron vyörytämisen ja perusteettoman edun käsitteet ja vahvistettiin, että unionin oikeus ”ei edellytä aiheettomasti kannettujen maksujen palauttamista sellaisilla edellytyksillä, joista seuraisi oikeudenomistajille perusteetonta etua”, eikä

17 – Ks. edellä alaviitteessä 14 mainittu oikeuskäytäntö.

siten estä sen huomioon ottamista, että ”kyseisistä maksuista aiheutuneet kustannukset on voitu siirtää muiden taloudellisten toimijoiden tai kuluttajien maksettaviksi”. [18]

30. Tällaisessa tilanteessa oikeuskäytännön mukaan ”perusteetonta veroa tai maksua ei ole lopullisesti maksanut myyjä vaan ostaja, jolle vero tai maksu on vyörytetty. Jos myyjälle palautettaisiin veron tai maksun määrä, jonka hän on jo saanut ostajalta, myyjä saisi tämän vuoksi tämän määrän kahdesti, mitä on pidettävä perusteettoman edun saamisena, eikä niitä seurauksia, joita ostajalle aiheutuu veron tai maksun lainvastaisuudesta, korjattaisi ollenkaan”. Kansallisten tuomioistuinten 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”. [19] Yhtenä tällaisena ”ominaispiirteenä” on otettava huomioon se, että myyjälle on voinut aiheutua vahinkoa ”jo siitä, että se on vyöryttänyt ostajan maksettavaksi veron tai maksun, jota viranomaiset ovat kantaneet tai perineet yhteisön oikeuden vastaisesti, koska veron tai maksun vyöryttämisestä johtuva tuotteen hinnan korottaminen vähentää tuotteen menekkiä”. [20]

31. Asiassa Just annetulla tuomiolla ratkaistiin niin ikään tanskalaisen tuomioistuimen esittämä ennakkoratkaisukysymys siitä, onko veron vyöryttämisestä johtuva poikkeus, jota joissakin tapauksissa sovelletaan Tanskan oikeuskäytännössä, pätevä peruste yhteisön oikeuden vastaisesti perittyjen verojen tai maksujen palautushakemusten hylkäämiselle. Vastatessaan myöntävästi tähän kysymykseen yhteisöjen tuomioistuin vahvisti epäsuorasti, että jäsenvaltiot voivat sisäisissä oikeusjärjestyksissään antaa palauttamiseen liittyviä aineellisoikeudellisia säännöksiä.

C Oikeuskäytännön myöhempi kehitys

32. Myöhemmässä oikeuskäytännössä on vahvistettu useasti [21] nämä asiassa Just annetussa tuomiossa määritetyt periaatteet ja esitetty joitakin niiden soveltamisedellytyksiin liittyviä tärkeitä täsmennyksiä. Täsmennyksillä on pyritty estämään se, että kansallisten tuomioistuinten itsemääräämisoikeuden periaate johtaisi jäsenvaltioiden välisiin liian suuriin eroihin, jotka vaarantaisivat unionin oikeuden keskeisten osa-alueiden toiminnan.

33. Tehokkuusperiaatteen mukaisesti unionin oikeuden vastaisina on pidetty esimerkiksi kaikkia sellaisia todistussääntöjä, joiden vaikutuksesta kyseisten unionin oikeuden

18 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Just, tuomion 26 ja 27 kohta.

19 – Edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 22 ja 23 kohta.

20 – Edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 31 kohta. Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Just, tuomion 26 kohta.

21 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Denkavit italiana, tuomion 26 kohta; edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Express Dairy Foods, tuomion 13 kohta; edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Ariete, tuomion 17 kohta ja asia Mireco, tuomion 16 kohta; yhdistetyt asiat 142/80 ja 143/80, Essevi ja Salengo, tuomio 27.5.1981 (Kok., s. 1413, Kok. Ep. VI, s. 117, 35 kohta) ja edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

vastaisesti kannettujen verojen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. [22] Unionin oikeuden vastaisesti kannettujen välillisten verojen palauttamisesta ei ole sallittua kieltäytyä vetoamalla presumtioon, jonka mukaan verot on vyörytetty, jolloin verovelvolliselle asetettaisiin aina todistustaakka siitä, ettei näin ole menetelty, eikä pelkästään sen perusteella, että on olemassa oikeudellinen velvollisuus sisällyttää vero hintaan, voida olettaa, että vero olisi kokonaisuudessaan vyörytetty ostajan maksettavaksi. Se, onko välillinen vero vyörytetty jossakin tietyssä yksittäistapauksessa, on siten tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka tutkiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. [23]

34. Unionin tuomioistuin on toisin sanoen tulkinnut itsenäisesti vyöryttämisen ja perusteettoman edun käsitteitä ja tehnyt tästä perusteettomien maksujen palauttamista koskevasta poikkeuksesta unionin oikeussäännön omaksumalla periaatteen, joka alun perin oli vain kansalliseen oikeuteen kuuluva sääntö. Unionin tuomioistuimen puuttumista asiaan voidaan kuitenkin luonnehtia jokseenkin ”minimalistiseksi”, [24] sillä sen on otettava huomioon jäsenvaltioille tällä alalla perinteisesti tunnustettu menettelyllinen (ja aineellisoikeudellinen) itsemääräämisoikeus.

22 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia San Giorgio, tuomion 14 kohta.

23 – Ks. yhdistetyt asiat 331/85, 376/85 ja 378/85, Bianco ja Girard, tuomio 25.2.1988 (Kok., s. 1099, Kok. Ep. IX, s. 393, 17 kohta) sekä edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25 kohta.

24 – Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu Hubeau, F., s. 448.

VI Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

A *Toinen ennakkoratkaisukysymys: ”kompensointi” vyöryttämisen vaihtoehtona*

35. Tarkastelen ensimmäisenä Østre Landsretin toista ennakkoratkaisukysymystä, koska sillä on ennakoiva luonne muihin kysymyksiin nähden.

1. Perusteeton etu perusteettomien maksujen palautusoikeudesta poikkeamisen perusteena

36. Suurin osa unionin tuomioistuimen toistaiseksi ratkaisemista oikeustapauksista on sopinut helposti kaavaan, jossa vyöryttäminen osoittautuu ratkaisevaksi palauttamisesta kieltäytymisen oikeuttavaksi seikaksi. Kieltäytymiseen on tosin vuorollaan saatettu edellyttää poikkeuksia siinä tapauksessa, että palautus ei jostakin syystä tuottaisi perusteetonta etua, vaikka verot vyörytettäisiinkin. [25]

25 – Etenkin silloin, kun vyöryttäminen ja siitä seurannut hinnankorotus ovat vähentäneet verovelvollisen yrityksen menekkiä.

37. Vyöryttämistä on käytetty lähtökohtana tämäntyyppisissä asiayhteyksissä lukuisissa tuomioissa, joten yleiseksi käsitykseksi on vähitellen muodostunut se, että vyöryttäminen ja perusteeton etu ovat kumulatiivisia vaatimuksia, jotka on unionin oikeudessa hyväksytty ainoiksi mahdollisiksi poikkeuksiksi perusteettomien maksujen palautusoikeuteen. [26]

38. Mielestäni vyöryttäminen ja perusteeton etu eivät kuitenkaan ole kaksi erillistä perusteettomien maksujen palautuksesta kieltäytymisen edellytystä. Todellisuudessa ainoa poikkeukseen oikeuttava syy on perusteeton etu, ja vyöryttäminen on yksi sen mahdollisista – joskin luonteenomaisimmista – ilmenemismuodoista. Tämä selittää sen, miksi oikeuskäytännössä on toisinaan sallittu (”poikkeuksen poikkeuksena”) tämän poikkeuksen soveltamisen rajoittaminen silloin, kun palautus ei voi joistakin muista syistä (esim. samanaikaisen kilpailukyvyn menetyksen seurauksena) tuottaa perusteetonta etua, vaikka vyöryttäminen olisikin näytetty toteen.

39. Oikeuskäytännössä palautusoikeuden periaatteeseen tehdyn poikkeuksen olemassaoloa on perusteltu ennen kaikkea sillä, että se estää palautuksen hakijaa saamasta perusteetonta etua. [27]

40. Veron tai maksun sisällyttäminen myyntihintoihin ei siten ole ainoa eikä lopullinen kriteeri palautusoikeudesta poikkeamiselle. Ratkaiseva tekijä on se, että palautus voi tosiasiallisesti tuottaa perusteetonta etua joko siksi, että vero tai maksu on vyörytetty ostajan maksettavaksi, tai jostakin muusta syystä. Toisin sanoen perusteeton etu ei ole

26 – Joidenkin tuomioiden sanamuoto on erityisen ehdoton. Esimerkiksi edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Weber's Wine World annetun tuomion 94 kohdassa todetaan seuraavaa: ”–– tästä palautusvelvollisuudesta on vain yksi poikkeus. Jäsenvaltio saa kieltäytyä maksamasta takaisin yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron vain silloin, kun kansalliset viranomaiset ovat näyttäneet toteen, että verosta aiheutuvan rasituksen on kokonaisuudessaan kantanut muu kuin verovelvollinen ja että viimeksi mainittu saisi veron palauttamisesta perusteetonta etua. Tästä seuraa, että jos vain osa verosta on vyörytetty, kansallisilla viranomaisilla on velvollisuus maksaa takaisin vyöryttämättä jäänyt määrä.” Kommentoidessaan tätä tuomiota Simon, D. (*Europe*, joulukuu 2003, selitys 378) toteaa samansuuntaisesti, että ”edellyttämällä näiden kahden edellytyksen kumulatiivista täyttymistä yhteisöjen tuomioistuin antaa ymmärtää, että vyöryttäminen 'ei välttämättä neutraloi verosta verovelvolliselle aiheutuvaa taloudellista rasitusta'”.

27 – Tämä perustelu käy selvästi ilmi edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Just annetun tuomion 26 kohdasta, jossa todetaan, että ”yhteisön oikeusjärjestyksessä vahvistettujen asiaa koskevien oikeuksien suojeleminen ei edellytä aiheettomasti kannettujen maksujen palauttamista sellaisilla edellytyksillä, joista seuraisi oikeudenomistajille perusteetonta etua. Mikään ei näin ollen yhteisön oikeuden kannalta estä kansallisia tuomioistuimia ottamasta huomioon kansallisen oikeutensa mukaisesti, että aiheettomasti kannetut maksut on voitu sisällyttää maksuvelvollisen yrityksen hintoihin ja vyöryttää ostajien maksettaviksi.” Tässä kohdassa käytetty ilmaus ”näin ollen” on mielestäni erittäin havainnollinen, sillä se osoittaa edellä sanotun (perusteettomasta edusta johtuva poikkeus) olevan syynä jäljempänä sanottuun (vyöryttämisestä johtuva poikkeus). Samaa todetaan edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Denkavit italiana annetussa tuomiossa (26 kohta). Kummassakin tuomiolauselmassa viitataan ainoastaan vyöryttämiseen, mutta tarkasteltaessa perusteluja hieman lähemmin havaitaan, että poikkeus on määritelty paljon yleisemmin. Sama ajatus käy selkeästi ilmi myös seuraavista tuomioista: edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 22 kohta; yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000 (Kok., s. I-7145, 31 kohta) ja asia C-453/99, Courage ja Crehan, tuomio 20.9.2001 (Kok., s. I-6297, 30 kohta).

ainoastaan poikkeuksen peruste, vaan itse poikkeus. [28]

41. Palautus voi siis olla tuottamatta perusteetonta etua, vaikka vero olisi vyörytetty hintoihin, ja toisaalta tuottaa perusteetonta etua, vaikka vyöryttämistä ei olisi tapahtunut.

42. Tästä voidaan johtaa se, ettei vyöryttäminen välttämättä ole ainoa perusteettomien maksujen palauttamiseen sovellettava poikkeus.

43. Koska perusteettomien maksujen palauttamisesta kieltäytyminen muodostaa poikkeuksen yleiseen sääntöön, sitä on tietenkin tulkittava suppeasti. Tästä huolimatta ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että voi olla sellaisia kansallisia säännöksiä, joissa poikkeukselle hyväksytään myös muita perusteita, jotka ovat aivan yhtä oikeutettuja kuin vyöryttäminen, koska nekin perustuvat verovelvollisen saamaan perusteettomaan etuun.

28 – Tätä perustetta on pidetty oikeuskirjallisuudessa samoin kuin joidenkin julkisasiamiesten ratkaisuehdotuksissa erittäin kyseenalaisena. Lyhyesti sanottuna ongelmalliseksi on koettu se, että jos lainvastaisen veron palautusoikeus perustuu pyrkimykseen estää veroa kantanutta valtiota saamasta "perusteetonta etua", olisi vähintäänkin arveluttavaa pyrkiä rajoittamaan samaa oikeutta, jotta estettäisiin perusteettoman edun syntyminen verovelvolliselle (ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 3 mainittu teos Hubeau, F., s. 449; Berlin, D., "Chronique de jurisprudente fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, s. 167 sekä julkisasiamies Tesauron 27.6.1996 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 10 mainituissa yhdistetyissä asioissa Comateb ym.). Vaikka teoreettisesti tässä kritiikissä saattaa olla osittain perääkin, perusteettoman edun estämiseksi sallittava palautusoikeudesta poikkeaminen on kiistatta vakiintunut jo lujasti osaksi oikeuskäytäntöä.

44. Ei myöskään pidä unohtaa sitä, että edellä mainittu poikkeus oli alun perin kansallinen sääntö, vaikka unionin tuomioistuin on sittemmin omaksunut sen käytännökseen. Se ei kuitenkaan ole yksinomaan unionin oikeuteen kuuluva pysyvä sääntö, jota jäsenvaltioiden olisi pakko soveltaa. Kuten edellä jo totesin, palautusta koskevien muodollisten ja aineellisoikeudellisten sääntöjen antaminen kuuluu jäsenvaltioille. Ne voivat halutessaan päättää soveltaa vyöryttämisestä ja perusteettomasta edusta johtuvaa poikkeusta, kunhan ne noudattavat unionin tuomioistuinten oikeuskäytännössä vahvistettuja edellytyksiä, mutta mikään ei myöskään estä niitä soveltamasta vaihtoehtoisesti jotakin muuta poikkeusta, jonka yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa saattaa edellyttää unionin tuomioistuimen tulkintaa.

2. Käsiteltävän asian erikoislaatuisuus ja tapauskohtaisen ratkaisun tarve

45. Østre Landsretin ennakkoratkaisukysymyksissä yritetään sovittaa nyt tarkasteltavan asian erityisiä olosuhteita yhteen oikeuskäytännön tavanomaisten käsitteiden eli vyöryttämisen ja perusteettoman edun kanssa. Lähtökohtaisesti tanskalainen tuomioistuin haluaa tietää, täyttyvätkö nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa ne kaksi vaatimusta, joita on tähänastisessa oikeuskäytännössä pidetty ehdottomina edellytyksinä AMBI:n palautuksesta kieltäytymiselle: onko maksu vyörytetty hintoihin ja tuottaisiko sen mahdollinen palauttaminen jostakin muusta syystä perusteetonta etua verovelvollisille yrityksille?

46. AMBI:n tapauksessa vaikuttaa kuitenkin välttämättömältä antaa tapauskohtainen ratkaisu, jolla täsmennetään tähänastista oikeuskäytäntöä. Näin on siksi, että – kuten jo totesin – kyseessä on täysin uusi ja ennennäkemätön tilanne, johon liittyy hyvin erityisiä piirteitä ja jossa lainvastaiseksi todettu maksu on osa laajempaa lainsäädäntöä, jota olisi tarkasteltava kokonaisuutena.

47. Niinpä tarkastelun keskipisteeksi on otettava toinen ennakkoratkaisukysymys. Siinä unionin tuomioistuimelta nimittäin tiedustellaan, voidaanko lainvastaisesti kannettu vero tai maksu katsoa vyörytetyksi, jos se on samalla ”kompensoitu” verovelvolliselle yritykselle poistamalla siltä samassa lakiuudistuksessa muita verorasituksia, vaikka vyöryttäminen ei käytännössä ole johtanut hinnankorotuksiin. Tähän ehdottamani vastaus edellyttää selvästikin sitä, että kysymys muotoillaan hieman toisin, ja lisäksi toinen ennakkoratkaisukysymys on luonteeltaan ennakoiva muihin kysymyksiin nähden.

3. Vyöryttäminen: nyt tarkasteltavassa tilanteessa epätyydyttävään ratkaisuun johtava käsite

48. Monien muiden aikaisemmin unionin tuomioistuimen käsiteltäviksi saatettujen tapausten lailla myös AMBI oli välillinen vero, joka olennaisilta osiltaan muistutti arvonlisäveroa. Todellisuudessa AMBI:n vyöryttäminen oli kuitenkin kaikkea muuta kuin ilmeistä, ja tähän on kaksikin syytä. Ensimmäinen on se, että lakiuudistukseen sisältyneet eri tekijät mahdollistivat verojen vaikutusten keskinäisen neutraloimisen ja yritys saattoi luopua hinnankorotuksista. Toinen on se muodollinen syy, että AMBI:tä ei tarvinnut erikseen merkitä laskuun, toisin kuin arvonlisäveroa. [29]

49. Tanskan hallitus kuitenkin väittää, että ”vyöryttäminen” on tässä tapauksessa tapahtunut, koska AMBI on ”korvannut” tuotteen hinnan kustannustekijänä yrityksiltä aiemmin kannetut työnantajamaksut, jolloin yritykset saattoivat pitää hintansa ennallaan (tässä mielessä AMBI:tä voitaisiin pitää ”vyörytettynä”). Se, että AMBI:tä ei tarvinnut erikseen merkitä laskuun, ei Tanskan hallituksen mukaan merkittävästi estä sen arvioimista, onko vyöryttäminen tapahtunut, koska vyöryttämisestä on mahdollista tehdä kokonaisarviointi, jossa tarkastellaan yritysten tuotteiden kaikkia hintoja koko AMBI-järjestelmän voimassaolon ajalta.

29 – Toisin kuin arvonlisäveron kohdalla, vyöryttäminen ei näytä olleen rakenteellinen tekijä AMBI-järjestelmässä. Vaikka AMBI kannettiin arvonlisäveron tapaan tuotteiden kaupan eri portaissa ja vaikka kukin verovelvollinen saattoi vuorollaan jatkaa sen vyöryttämistä toimitusketjun seuraavaan vaiheeseen, siltä puuttui silti arvonlisäveron vyöryttämiselle ominainen rakenteellisuus (arvonlisäveron vyöryttäminen on eriytettyä, mutta viime kädessä sen on tarkoitus rasittaa pelkästään kuluttajaa).

50. Tanskan hallituksen tulkinta poikkeaa selvästikin totutusta ja vääristää veron ”vyöryttämisen” käsitteen lähes tunnistamattomaksi, eikä unionin oikeuskäytännössä missään tapauksessa ymmärretä kyseistä käsitettä näin.

51. Verotusteknisesti vyöryttämisellä tarkoitetaan välinettä, jolla vero voidaan siirtää lopullisen ostajan maksettavaksi niin, että rasitus poistuu veron alun perin maksaneelta ja sen vyöryttäneeltä henkilöltä tai yritykseltä, jonka kannalta vero siis on neutraali ja joka jää pelkäksi veronkannon väliportaaksi. [30] Tavallisesti verorasitus vyörytetään myyntihintaan, ja se voidaan joko jättää mainitsematta tai arvonlisäveron tapaan mainita laskussa. Veron osuuden on kuitenkin aina oltava jollakin tavalla eriteltävissä hinnan kustannustekijöistä. Jollei verorasituksen siirtyminen kokonaisuudessaan kolmannelle henkilölle ole täysin ilmeistä, on vähintäänkin hankalaa selvittää, onko ”vyöryttäminen” todellisuudessa tapahtunut, kuten pääosin vaikuttaa käyneen AMBI:n kohdalla.

52. Lisäksi on huomattava, että Tanskan hallituksen esittämästä ”vyöryttämisen korvaamista” koskevasta väitteestä voi olla vaikea esittää näyttöä. Pitkä tarkastelukausi, asianomaisten tuotteiden vaihtelevuus sekä kantajien väittämä tuontituotteiden ja kotimaisten tuotteiden erilainen verokohtelu antavat ainakin jossain määrin aihetta epäillä sitä, pystytäänkö nämä näkökohdat näyttämään riittävän pitävästi toteen.

53. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että ”se, vyörytetäänkö vero tai maksu todellisuudessa kokonaan tai osittain, riippuu kunkin yksittäisen liiketapahtuman osalta useista tekijöistä” ja että ”veron vyöryttäminen tietyssä yksittäistapauksessa on siten tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka tutkiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle”. [31] Toisin sanoen kansallinen tuomioistuin voi asian olosuhteiden mukaan todeta, että verot on vyörytetty jollakin muulla tavalla kuin sisällyttämällä ne hintoihin. Kyseisissä tuomioissa tällä täsmennyksellä haluttiin kuitenkin vain tehdä selväksi, ettei välillistä veroa katsota automaattisesti vyörytetyksi.

54. ”Vyöryttämiseen” ei voida silti rajattomasti soveltaa näin joustavaa lähestymistapaa. Lisäksi tästä oikeuskäytännössä esiintyvästä periaatteesta huolimatta on mielestäni virheellistä väittää, että työnantajamaksujen ”korvaaminen” uudella verolla olisi jo sinänsä riittävä peruste uuden veron luokittelemiselle vyörytetyksi, kun molemmat toimenpiteet

30 – Ks. esim. Pérez Royo, F., dir., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 4. painos, 2010, s. 741.

31 – Edellä alaviitteessä 21 mainitut yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 17 kohta; edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Weber's Wine World, tuomion 96 kohta.

kohdistuvat samaan verovelvolliseen mutta eri perusteilla ja erimääräisinä.

55. Tällä perusteella ei tietenkään voida suoralta kädeltä päätellä, ettei edes osittaista ”vyöryttämistä” sanan varsinaisessa merkityksessä olisi tapahtunut, vaan voidaan ainoastaan sulkea pois se, että vyöryttämistä olisi mahdollista näyttää toteen ilman muita kuin kompensointiin liittyviä tietoja. Muutoin ollaan vaarassa asettaa oikeuskäytännössä kielletty ”presumtio, jonka mukaan vero on vyörytetty kolmansille”.

56. Tällaisessa tilanteessa on vielä vaihtoehtona selvittää, että jos vyöryttämistä ei sanan yleisesti ymmärretyssä merkityksessä ole tapahtunut, voiko kyse olla jostakin ”muusta”, niin ikään ”perusteettoman edun” käsitteeseen johdettavissa olevasta seikasta. Yksi sellainen voisi olla ”kompensointi” eli vyöryttämistä kronologisesti ja toiminnallisesti edeltävä toimenpide, jota toinen ennakkoratkaisukysymys koskee.

4. ”Kompensointi” mahdollisena poikkeuksena palautusoikeuteen

57. ”Kompensointi” sopii luonnostaan perusteettoman edun – joka nähdäkseni on perusteettomien maksujen palautusoikeutta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön todellinen perusta – dialektiikkaan.

58. Katsonkin, että unionin tuomioistuimen olisi nyt käsiteltävässä asiassa mentävä Østre Landsretin kysymysten sanamuotoa pidemmälle, sillä siinä pitäytyessään se saattaa tulla vääristäneeksi perinteistä vyöryttämisen käsitettä liittämällä tähän käsitteeseen virheellisesti ja uskoakseni myös täysin tarpeettomasti tunnusmerkkejä, jotka eivät vastaa sen olennaisia piirteitä.

59. Tarpeetonta tämä on siksi, että nähdäkseni asiaa koskevassa oikeuskäytännössä sallitaan jo nyt palautusoikeuteen tehdyn poikkeuksen laajentaminen veron ”vyöryttämisen” ohella myös muihin sellaisiin tapauksiin, joissa lainvastaisen veron palauttaminen voi tuottaa perusteetonta etua. Yksi niistä olisi nyt käsiteltävässä asiassa vedottu ”kompensointi”.

60. On myös huomattava, ettei kompensointi ole suinkaan oikeuskäytännössä vieras käsite, vaan se tunnettiin jo ennen asiassa Just annettua tuomiota, jossa vahvistettiin mahdollisuus poiketa palautusoikeudesta vyöryttämisen ja perusteettoman edun perusteella.

61. Vajaa vuosi ennen Just-tuomiota asiassa Pigs and Bacon Commission annetussa

tuomiossa [32] vahvistettiin, että lainvastainen vero voidaan kompensoida samalle verovelvolliselle maksettavilla muilla taloudellisilla etuuksilla. Irlannin High Courtin tässä asiassa esittämä ennakkoratkaisukysymys koski Pigs and Bacon Commission -nimistä julkista elintä, joka kantoi maksun kaikista sianlihatuotteista ja jonka myöntämää tukea saivat ainoastaan ne tuottajat, jotka toteuttivat vientinsä sen välityksellä.

62. Tuomiossa katsottiin Irlannin järjestelmän rikkovan tavaroiden vapaata liikkuvuutta ja sianliha-alan yhteistä markkinajärjestelyä koskevia sääntöjä kahdella tavalla: ensinnäkin järjestelmä vääristi kilpailua, koska siinä myönnettiin vientitukea, ja toiseksi siinä rangaistiin taloudellisesti toimijoita, jotka myivät tuotteensa mieluummin suoraan kuin kyseisen elimen palveluita käyttäen (niiden piti maksaa maksu, mutta niitä ei oikeutettu tukeen). [33] Koska maksua käytettiin tarkoituksiin, jotka olivat perustamissopimuksen vaatimusten vastaisia, sen kantamista toimijoilta ei pidetty lainmukaisena.

63. Tuomiossa todettiin aiemman oikeuskäytännön mukaisesti, että kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida, ”voidaanko ja miltä osin” tällainen maksu jotenkin palauttaa toimijoille, joilta sitä oli kannettu. Erityisen merkityksellistä nyt tarkasteltavan asian kannalta on se, että kyseisen tuomion mukaan kansallisen tuomioistuimen asiana on kussakin erityistapauksessa arvioida, ”miltä osin sekä voidaanko” toimijalta kannettu maksu katsoa kompensoiduksi summilla, jotka toimijalle on maksettu vientitukena. [34]

64. Asian Pigs and Bacon Commission olosuhteet eivät tietenkään olleet samanlaiset kuin nyt käsiteltävässä asiassa. Siinä kompensointiin oli turvauduttava siksi, että tuottajilla oli tosin oikeus veron palautukseen, mutta samalla niiden olisi pitänyt maksaa takaisin saamansa lainvastaiset vientituet.

65. Vähän tämän jälkeen oikeuskäytännössä oli kuitenkin tilaisuus tarkastella uudelleen ”kompensoinnin” periaatetta, mutta tällä kertaa kyse ei ollut suorista tuista. Asiassa Apple ja Pear Development Council annetussa tuomiossa, joka koski samannimistä brittiläistä elintä, vahvistettiin, että jos maksua käytetään sellaisen elimen rahoittamiseen, jonka toimet todetaan osittain yhteisön oikeuden vastaisiksi, kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida, ”onko tällainen maksu palautettava ja missä määrin näin on tehtävä” sekä

32 – Asia 177/78, tuomio 26.6.1979 (Kok., s. 2161, Kok. Ep. IV, s. 497).

33 – Edellä alaviitteessä 30 mainittu asia Pigs and Bacon Commission, tuomion 19 ja 20 kohta.

34 – Edellä alaviitteessä 30 mainittu asia Pigs and Bacon Commission, tuomion 25 kohta.

”voidaanko” kyseinen oikeus takaisinsaantiin katsoa ”kompensoiduksi niillä välittömillä eduilla, joita mainitun elimen toimet ovat asianomaiselle maksuvelvolliselle tuottaneet”, tai ”missä määrin” näin on tapahtunut. [35]

66. Voidaan siis väittää, että jo edellä mainittujen tuomioiden taustalla oli pyrkimys estää se, että lainvastaisesti kannetun veron tai maksun palauttaminen tuottaisi verovelvolliselle perusteetonta etua. Sama ajatus tulee uudestaan esille sen perinteisen vyöryttämisen käsitteen yhteydessä, jota on asiassa Just annetusta tuomiosta lähtien pidetty oikeuskäytännössä ensisijaisena perusteena arvioitaessa sitä, onko perusteettomien maksujen palautusoikeudesta perusteltua poiketa.

67. Mielestäni edellä mainitut kaksi tuomiota osoittavat, että perusteettomien maksujen palautusoikeudesta on mahdollista poiketa vyöryttämisen ohella myös tietyissä muissa tilanteissa, kuten silloin, kun lainvastaista veroa kantanut viranomainen on myöntänyt verovelvolliselle etuuksia. [36] Loppupäätelmänä voidaan siis todeta, ettei veron vyöryttäminen ole ainoa mahdollinen peruste palauttamisesta kieltäytymiselle, vaan sen perusteeksi on hyväksyttävä myös verosaatavaa vastaavasta säästöstä muodostuva perusteeton etu. [37]

5. Olosuhteet, joissa ”kompensoinnilla” voi olla samanlainen vaikutus kuin ”vyöryttämisellä”

68. Heti alkuun on tärkeää täsmentää, että tämänkaltainen poikkeus palautusoikeuteen voidaan hyväksyä ainoastaan tiukoin edellytyksin.

69. Jotta ensinnäkin vältetään mahdolliset vilpilliset menettelyt tai jäsenvaltioiden turvautuminen tilapäisratkaisuihin, lakisääteisten rasitteiden samanaikaisella lakkauttamisella on oltava suora syy-yhteys lainvastaiseksi todettuun veroon.

70. Kompensoinniksi ei siten voida kelpuuttaa mitä tahansa sellaista verovelvollisen kannalta enemmän tai vähemmän edullista lakisääteistä toimenpidettä, joka toteutetaan suunnilleen samaan aikaan laittoman veronkannon kanssa. Perusteettomasta edusta mahdollisesti syntyvän samanaikaisen säästön on alusta lähtien liityttävä erottamattomasti lainvastaisen veron säätämiseen.

35 – Asia 222/82, tuomio 13.12.1983 (Kok., s. 4083, Kok. Ep. VII, s. 397, 40 ja 41 kohta).

36 – Osassa oikeuskirjallisuutta on omaksuttu ajatus siitä, että perusteettomien maksujen palautusoikeus olisi kompensoitavissa oleva oikeus. Ks. esim. Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, 294 § sekä De Wolf, M., *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Bruylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, s. 416.

37 – Lisäksi ”kompensoinnilla”, joka oikeuttaa poikkeamaan perusteettomien maksujen palautusvelvollisuudesta, vältetään tietyt ”vyöryttämisestä” muodostuvat haitat, sillä siitä poiketen kompensointiin ei osallistu kolmansia osapuolia, joille lainvastainen verorasitus voisi viime kädessä siirtyä.

71. Tämä vaatimus käy selvästi ilmi asiassa Deville annetusta tuomiosta, jossa viitataan tehokkuusperiaatteeseen vyöryttämisteorian soveltamista rajoittavana tekijänä ja korostetaan, että ”kansallinen lainsäätäjä ei voi yhteisöjen tuomioistuimen *sellaisen tuomion jälkeen*, jonka perusteella tietty säännöstö on ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa, säätää menettelysääntöä, jolla erityisesti heikennetään mahdollisuuksia toimia tämän säännöksen perusteella aiheettomasti kannettujen verojen takaisinsaamiseksi”.[38] Palauttamisesta kieltäytymisen perusteista ei siis saa enää säätää sen jälkeen, kun vero tai maksu on todettu lainvastaiseksi.

72. AMBI:n kytkemiseen työnantajamaksujen lakkauttamiseen vedottiin yhteisöjen tuomioistuimessa jo edellä mainitussa asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading annettuun tuomioon (3 kohta) päättyneessä oikeudenkäynnissä, eikä tätä kytköstä ole suoraan kiistetty nyt käsiteltävässä asiassa. Mikään ei kuitenkaan estä kansallista tuomioistuinta vaatimasta tästä seikasta tarkempaa näyttöä sikäli kuin se katsoo tämän aiheelliseksi.[39]

73. Toiseksi kyseessä on oltava tilanne, jossa niiden edunsaajien piiri, joilta maksut lakkautetaan, ja niiden verovelvollisten piiri, joilta uutta veroa kannetaan, vastaavat riittävässä määrin toisiaan.

74. Kolmanneksi samanaikaisesti saadun säästön on oltava suuremmitta vaikeuksitta määriteltävissä samaan tapaan kuin suoritetun verovelan, jotta ”kompensointiin” voitaisiin perustellusti vedota.

75. Lopuksi on tarkennettava, että asiaa käsittelevän kansallisen tuomioistuimen on tapauskohtaisesti ja kansallisten viranomaisten esittämän todistusaineiston perusteella arvioitava, onko vero ”kompensoitu” niin, että palautuksesta voidaan kieltäytyä tai sen määrää voidaan vähentää. Toisin sanoen todistustaakka siitä, että lainvastaisen veron ”kompensoinnista” syntyisi perusteetonta etua, kuuluu jäsenvaltiolle.[40] Muutoin tultaisiin soveltaneeksi sellaista oikeuskäytännössä nimenomaisesti kiellettyä presumtiota, jonka vaikutuksesta verojen tai maksujen

38 – Asia 240/87, Deville, tuomio 29.6.1988 (Kok., s. 3513, 13 kohta), kursivointi tässä. Ks. myös asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998 (Kok., s. I-7141, 16 kohta) ja asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok., s. I-579, 38 kohta). Ks. vastaavasti yhteisön oikeuden soveltamista ja noudattamista koskevasta jäsenvaltioiden vastuusta 9.2.1983 annettu Euroopan parlamentin päätöslauselma, jossa todetaan, että ”jos yhteisöjen tuomioistuin on katsonut tietyt verot perustamissopimuksen vastaisiksi, kaikki jälkikäteen annetut kansalliset säännökset, joilla rajoitetaan aiheettomasti kannettujen verojen palautusoikeutta – ja siten suodaan jäsenvaltiolle mahdollisuus saada perusteetonta etua lainvastaisesti kantamistaan veroista – ovat yhteisön hengen vastaisia ja on siten kumottava” (EYVL C 68, 14.3.1983).

39 – Tanskan hallituksen vastauskirjelmässä esim. mainitaan, että AMBI-järjestelmän säätämisestä annetun lain valmisteluasiakirjoissa on tämänsuuntainen viittaus.

40 – Sanotun ei tietenkään pidä rajoittaa palautuksen hakijan mahdollisuutta esittää tarpeen mukaan todistusaineistoa, jonka kansallinen tuomioistuin voi yhtä lailla ottaa huomioon (ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 25 mainitut yhdistetyt asiat Michaïlidis, tuomion 41 kohta).

”takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa”.[41]

6. Päätelmä

76. Edellä esitetyn perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on mielestäni vastattava siten, että unionin oikeus ei estä jäsenvaltiota kieltäytymästä lainvastaisesti kannetun veron palauttamisesta, jos se pystyy osoittamaan, että aiheettomasti kannetut määrät on kompensoitu poistamalla samoilta verovelvollisilta samanaikaisesti vastaava määrä aiemmin perittyjä muita maksuja, jos uuden veron käyttöönoton ja toisen maksun poistamisen välillä on suora syy-yhteys.

B *Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys*

77. Lyhyesti sanottuna kolmannessa ja neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessä tiedustellaan vielä – tosin hieman mutkikkaasti – sitä, onko yritysten mahdollinen erilainen kohtelu lakiuudistuksessa (jossa on saatettu suosia tietyntyyppisiä yrityksiä) sellainen tekijä, joka on otettava huomioon arvioitaessa, onko perusteetonta etua saatu vai ei, jotta voitaisiin ratkaista kysymys AMBI:n palauttamisen hyväksyttävyydestä.

78. Edellä mainitussa asiassa Weber’s Wine World annetun tuomion mukaan sen perusteettoman edun olemassaolo ja määrä, jonka verovelvollinen saisi yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamisesta, voidaan osoittaa ainoastaan ”sellaisella taloudellisella analyysillä, jossa huomioidaan kaikki asian kannalta merkitykselliset asianhaarat”.[42]

79. Tähän asti tällaista taloudellista analyysia on edellytetty oikeuskäytännössä sen osoittamiseksi, että lainvastaisen veron vyöryttäminen ja siitä seurannut hinnankorotus eivät ole vähentäneet verovelvollisen menekkiä silloin, kun kysyntä on hyvin joustavaa.

80. Nyt käsiteltävässä tapauksessa taloudellisessa analyysissä on kuitenkin arvioitava toista joskin yhtä tärkeää tekijää, johon Østre Landsret viittaa kolmannessa ja neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessään.

41 – Ks. edellä alaviitteessä 21 mainitut yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 17 kohta; edellä alaviitteessä 19 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25 kohta ja asia San Giorgio, tuomion 14 kohta.

42 – Tuomion 100 kohta.

81. Østre Landsret nimittäin perustaa nämä kaksi kysymystä seuraavaan perusolettamaan: AMBI rasitti maahantuojayrityksiä suhteellisesti enemmän kuin yrityksiä, joiden ostoista suurempi osuus kohdistui kotimaisiin tavaroihin, kun taas lakkautetut työnantajamaksut rasittivat näihin kahteen ryhmään kuuluvia yrityksiä suhteellisesti ”yhtä paljon ja riippumatta yrityksen tekemien ostojen koostumuksesta”.

82. Pääasian asianosaiset ja komissio ovat kuitenkin hyvin eri mieltä niin Landsretin esittämien kysymysten ulottuvuudesta kuin niiden perustana olevista tosiseikoista.

83. Kantajina olevat yritykset katsovat toteen näytetyksi, että maahantuontia harjoittaneet yritykset maksoivat AMBI:tä suhteellisesti paljon enemmän kuin tavaroita kotimaasta ostaneet yritykset. Niiden mukaan ero syntyi siitä, että – toisin kuin yhteisön sisäisessä kaupassa kannettavaa arvonlisäveroa – AMBI:tä ei kannettu maahantuonnista vaan maahan tuotujen tavaroiden ensimmäisen Tanskassa toteutuneen myynnin yhteydessä ja että maahantuojat eivät – toisin kuin kotimaiset valmistajat – voineet vähentää tuontituotteiden arvoa AMBI:n laskentaperusteesta.

84. Tanskan hallitus kiistää jyrkästi, että AMBI:llä olisi rasitettu kotimaisia tuotteita eri tavalla kuin tuontituotteita. Se väittää, ettei tuotantokustannusten laskuun Tanskassa ollut syynä AMBI, vaan ”sinänsä täysin laillinen työnantajamaksujen lakkauttaminen, josta näin ollen koitui etua Tanskassa valmistetuille tuotteille”.

85. Tanskan hallitusta tältä osin tukenut komissio selitti suullisessa käsittelyssä sitä, että tietyt yritykset maksoivat AMBI:tä suhteellisesti enemmän kuin muut, sillä, että tanskalaisten tuotteiden kohdalla verorasitus jakautui tuotanto- ja myyntiketjun eri portaille, kun taas maahan tuoduista tuotteista AMBI kannettiin kokonaisuudessaan siinä yhteydessä, kun tuotteet myytiin ensimmäisen kerran Tanskan alueella. Komission mukaan tämä ei tarkoita sitä, että tuotuja tuotteita olisi verotettu raskaammin kuin kotimaisia tuotteita, vaan ainoastaan sitä, että maahantuojat maksoivat suurempia määriä kuin muut. Tällä perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että kyseessä olisi ”syrjintä”, sillä verojen tai maksujen palauttamista koskevat säännöt ovat samat kaikille yrityksille, riippumatta niiltä aiheettomasti kannetun AMBI:n määrästä. Näin ollen näihin kahteen viimeiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on komission mukaan rajattava yksinomaan siihen näkökohtaan, liittyykö itse palautusjärjestelmään syrjintää.

86. Tässä vaiheessa on tärkeää huomauttaa, ettei nyt vireillä olevassa oikeudenkäynnissä ole tuotu esille kysymystä AMBI:n mahdollisesta SEUT 110 artiklassa [43] tarkoitetulla tavalla syrjivästä luonteesta, toisin kuin edellä mainitussa asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading annettuun tuomioon johtaneessa ennakkoratkaisukysymyksessä, jonka esitti samoin Østre Landsret. Kyseisessä tuomiossa kuitenkin pelkästään todettiin, että koska AMBI oli arvonlisäveron kaltainen, se oli kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen, mutta katsottiin tarpeettomaksi lausua AMBI:n mahdollisesta syrjivyydestä (ja siis siitä, onko se entisen perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen), vaikka tähänkin seikkaan oli ennakkoratkaisukysymyksissä pyydetty ottamaan kantaa. [44] Lisäksi komissio aloitti Tanskaa vastaan useita jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevia menettelyjä kyseisen verouudistuksen takia, mutta vain yksi niistä (kuudennen direktiivin 33 artiklan rikkomista koskenut menettely) eteni yhteisöjen tuomioistuimeen asti ja ratkaistiin komission hyväksi.

87. Uudessa ennakkoratkaisupyynnössään tanskalainen tuomioistuin ei nimenomaisesti kysy sitä, onko AMBI luonteeltaan syrjivä, mutta tuo silti tämän kysymyksen unionin tuomioistuimen tarkastelun kohteeksi, vaikkakin epäsuorasti perusteettoman edun palauttamista koskevien sääntöjen kautta.

88. Tanskan hallitus varoitti suullisessa käsittelyssä ”vastaamasta sellaisiin kysymyksiin, joita Landsret ei ole esittänyt”. Tällä se todennäköisesti vihjasi, että kysymystä veron syrjivästä luonteesta on turha enää ottaa esille.

43 – Entinen EY:n perustamissopimuksen 95 artikla, josta sittemmin tuli EY 90 artikla. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä määräyksessä kielletään sellaiset verojärjestelmät, joissa suoraan tai välillisesti syrjitään tuontituotteita kotimaisten tuotteiden eduksi verottamalla ainoastaan tuontituotteita, verottamalla niitä raskaammin kuin kotimaisia tuotteita tai soveltamalla niiden veroihin epäedullisempia maksu- tai määräytymisperusteita kuin kotimaisten tuotteiden veroihin. Ks. asia 57/65, Lütticke, tuomio 16.6.1966 (Kok., s. 293, Kok. Ep. I, s. 243); asia 127/75, Bobie Getränkevertrieb, tuomio 22.6.1976 (Kok., s. 1079, Kok. Ep. III, s. 145); asia 21/79, komissio v. Italia, tuomio 8.1.1980 (Kok., s. 1); asia 55/79, komissio v. Irlanti, tuomio 27.2.1980 (Kok., s. 481); asia 170/78, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.7.1983 (Kok., s. 2265, Kok. Ep. V, s. 19); asia 277/83, komissio v. Italia, tuomio 3.7.1985 (Kok., s. 2049); asia C-90/94, Haahr Petroleum, tuomio 17.7.1997 (Kok., s. I-4085); asia C-213/96, Outokumpu, tuomio 2.4.1998 (Kok., s. I-1777); asia C-68/96, Grundig Italiana, tuomio 17.6.1998 (Kok., s. I-3775); asia C-302/00, komissio v. Ranska, tuomio 27.2.2002 (Kok., s. I-2055); asia C-101/00, Tulliasiamies ja Siilin, tuomio 19.9.2002 (Kok., s. I-7487, 54 kohta); yhdistetyt asiat C-290/05 ja C-333/05, Németh, tuomio 5.10.2006 (Kok., s. I-10115) ja asia C-313/05, Brzeziński, tuomio 18.1.2007 (Kok., s. I-513). Unionin tuomioistuin on erityisesti katsonut, että kyseistä määräystä rikotaan, ”jos maahan tuotuun tuotteeseen ja samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen kohdistuva vero lasketaan eri tavalla ja erilaisten yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti niin, että maahan tuotuun tuotteeseen, vaikka vain joissakin tapauksissa, kohdistuu suurempi vero”. Ks. asia 45/75, Rewe Zentrale des Lebensmittel Grosshandels GmbH, tuomio 17.2.1976 (Kok., s. 181, Kok. Ep. III, s. 29, 15 kohta); edellä tässä alaviitteessä mainittu asia 55/79, tuomion 8 kohta; asia C-153/89, komissio v. Belgia, tuomio 26.6.1991 (Kok., s. I-3171, 12 kohta); asia C-152/89, komissio v. Luxemburg, tuomio 26.6.1991 (Kok., s. I-3141, Kok. Ep. XI, s. I-249, 20 kohta); asia C-327/90, komissio v. Kreikka, tuomio 12.5.1992 (Kok., s. I-3033, 12 kohta) ja asia C-375/95, komissio v. Kreikka, tuomio 23.10.1997 (Kok., s. I-5981, 20 kohta).

44 – Julkisasiamies Tesauro tosin käsitteli 30.1.1992 tässä asiassa esittämässään ratkaisuehdotuksessa tätäkin näkökohtaa mutta katsoi, että kansallisen tuomioistuimen asia on ”arvioida käytännössä, säännelläänkö riidanalaista maksua niin, että mahdollisuus tuontituotteiden syrjintään on kaikissa tapauksissa poissuljettu”. Tässä yhteydessä julkisasiamies Tesauro muistutti, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verojärjestelmä voidaan katsoa perustamissopimuksen 95 artiklan (SEUT 110 artiklan) mukaiseksi vain, jos sen osoitetaan olevan rakenteeltaan sellainen, että mahdollisuus tuontituotteiden syrjintään on suljettu pois kaikissa tapauksissa. Silloin, kun soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt eivät ole täysin yksiselitteiset, järjestelmän käyttöön ottaneen jäsenvaltion kuuluu joka tapauksessa osoittaa, ettei sillä missään tapauksessa ole syrjiviä vaikutuksia (ratkaisuehdotuksen 11 kohta).

89. Mielestäni Østre Landsret ei tässä tapauksessa tiedustele sitä, oliko lakiuudistus kokonaisuudessaan syrjivä, eikä myöskään – kuten komissio väittää – sitä, liittyykö palautusjärjestelmään syrjintää. Itse asiassa Østre Landsret haluaa ainoastaan tietää, onko se, että lakiuudistuksesta on tässä tapauksessa suhteellisesti enemmän etua yrityksille, joiden ostoista pienempi osuus on kohdistunut maahan tuotuihin tavaroihin, kuin pääasiallisesti maahantuontia harjoittaville yrityksille, sellainen tekijä, joka on otettava huomioon laskettaessa maksetusta AMBI:stä palautettavaa määrää ilman, että ne saavat tästä perusteetonta etua.

90. Tähän kysymykseen ei ole vaikea vastata myöntävästi. Kuten jo edellä esitin, perusteettoman edun saaminen on alusta alkaen ollut yksi niistä perusteista, jotka oikeuttavat valtion poikkeamaan palautusvelvollisuudestaan, ja veron vyöryttäminen on ollut vuodesta 1980 lähtien tyypillisin tilanne, jossa perusteetonta etua voi syntyä. Kyseessä on kuitenkin poikkeus, ja sellaista on lähtökohtaisesti tulkittava suppeasti. Jos vyöryttämisestä johtuva hinnankorotus heikentää yrityksen kilpailukykyä, se on otettava huomioon ja saattaa johtaa poikkeuksen soveltamisesta luopumiseen, jos osoitetaan, että palautus ei asian olosuhteissa tuota perusteetonta etua. [45]

91. Tässä tapauksessa kantajat eivät vetoa tällaiseen kilpailukyvyn menettämiseen vaan kilpailijoidensa aseman suhteelliseen paranemiseen sen seurauksena, että näiltä on lakiuudistuksen jälkeen kannettu suhteellisesti muita vähemmän työnantajamaksuja ja veroja. Erosta huolimatta logiikka on lopulta molemmissa tapauksissa sama, joten myös ratkaisun on oltava molemmille sama.

92. Edellä jo selitin, kuinka palautusoikeuteen sovellettavaa poikkeusta on vyöryttämisen tapauksessa rajoitettava silloin, jos vyöryttäminen johtaa yrityksen kilpailukyvyn menettämiseen, jolloin mahdollisuus perusteettoman edun saamiseen palautuksesta on suljettu pois. Lainvastaisen veron ”kompensointiin” perustuvaa poikkeusta on rajoitettava samalla tavalla, jos verouudistuksesta on ollut suhteellisesti enemmän etua kilpailijoille ja jos se on johtanut verovelvollisen yrityksen kilpailukyvyn menetykseen; myöskään tässä tapauksessa veron tai maksun palautuksesta ei saada perusteetonta etua tai sitä saadaan vain osittain. Näissä tilanteissa perusteettoman edun käsitteen kautta palautetaan tarvittavin osin voimaan palautusvelvollisuus, jotta mahdollisen erilaisen kohtelun vaikutukset voidaan neutralisoida.

45 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 31 kohta ja edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Just, tuomion 26 kohta.

93. Tällainen muuntelu riippuu tietenkin siitä, miten kyseisen lakiuudistuksen vaikutuksia arvioidaan tästä näkökulmasta tarkasteltuna, ja niiden arvioiminen on yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

97. Mielenkiintoista on se, että sekä Tanskan hallitus että kantajina olevat yritykset vetoavat edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Comateb ym. annetun tuomion 25 kohtaan, jossa todetaan, että se, vyörytetäänkö vero tai maksu, ”riippuu useasta tekijästä, jotka ovat ominaisia kullekin yksittäiselle liiketapahtumalle ja jotka erottavat tämän liiketapahtuman muista tilanteista, jotka liittyvät toisenlaisiin asiayhteyksiin”.

C *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

94. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdotetun vastauksen perusteella on lähtökohtaisesti tarpeetonta vastata Østre Landsretin ensimmäiseen kysymykseen, jossa tiedustellaan, onko AMBI:n mahdollista vyöryttämistä arvioitava yksittäin vai kokonaisuutena.

98. Tanskan hallitus katsoo, että vaikka tuomiossa viitataan kunkin yksittäisen liiketapahtuman asiayhteyteen, vyöryttämisen kokonaisarviointi voidaan sallia, jos myös hinnat on määritetty kokonaisvaltaisesti. Sen sijaan kantajina olevien yritysten tulkinnan mukaan kyseisellä viittauksella [46] velvoitetaan nimenomaisesti arvioimaan vyöryttämisen hintavaikutukset kunkin yksittäisen liiketapahtuman osalta eikä kokonaisarviointia ole mahdollista tehdä siltä pohjalta, että lakkautettujen työnantajamaksujen vyöryttäminen olisi yksinkertaisesti korvattu AMBI:n vyöryttämisellä, koska työnantajamaksujen lakkauttaminen vaikutti maahan tuotuihin tavaroihin samalla tavalla kuin kotimaisiin tavaroihin, kun taas AMBI rasitti suhteellisesti enemmän maahantuojia.

95. Kun kerran, ja kuten jo edellä totesin, ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että ”vyöryttäminen” ilmauksen varsinaisessa merkityksessä on tapahtunut, siirryn seuraavassa tarkastelemaan ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä.

96. Siinä tanskalainen tuomioistuin tiedustelee, riittääkö vyöryttämisen olemassaolon arvioimiseksi se, että verovelvollisen liiketapahtumista tehdään neljän vuoden kaudelta kokonaisarviointi, joka kohdistuu suureen määrään tavararyhmiä, vai onko tämä arviointi tehtävä kustakin yksittäisestä liiketapahtumasta erikseen.

99. Mielestäni yhdistetyissä asioissa Comateb ym. esitetty viittaus kullekin yksittäiselle liiketapahtumalle ominaisiin tekijöihin on tulkittava pikemminkin yritykseksi joustavoittaa vyöryttämisen käsitettä kuin viittaukseksi vyöryttämisen tiukasti yksilölliseen arviointiin, toisin sanoen sen arvioimiseen

46 – Yhdistettynä joihinkin oikeuskäytännössä käytettyihin ilmauksiin, kuten vyöryttämiseen ”ostajalle”, ”kuluttajalle ” jne.

tuotekohtaisesti ja kustakin yksittäisestä liiketapahtumasta erikseen.

100. Kuten jo edellä totesin, tämä joustava lähestymistapa vyöryttämiseen ei kuitenkaan ole täysin absoluuttinen, ja sille on asetettu tiettyjä rajoituksia – erityisesti sellaisia, jotka johdetaan itse ”vyöryttämisen” käsitteestä.

101. Tästä syystä sentyyppinen arviointi, jota Tanskan viranomaiset ensimmäisten ennakkoratkaisukysymysten sanamuodon perusteella esittävät, ylittää selvästi vyöryttämisen käsitteen rajat, koska siihen sisällytettäisiin tietoja kohtuuttoman pitkältä ajalta (neljältä vuodelta) ja koska se kohdistuisi ”suureen määrään tavararyhmiä”, ja lisäksi siinä vielä käsiteltäisiin vyöryttämistä ”kokonaan muiden liiketapahtumien yhteydessä, jotka toteutuvat ennen kyseessä olevaa tavaran myyntiä tai sen jälkeen”.

102. Vaikka yhdistetyissä asioissa Comateb ym. annetun tuomion 25 kohdassa mainitut käsitteet ”asiayhteys” sekä ”tekijät, jotka ovat ominaisia kullekin yksittäiselle liiketapahtumalle,” määriteltäisiin kuinka laajasti tahansa, niiden olisi erittäin vaikea katsoa käsittävän ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkasteltujen kaltaisia tilanteita. Nyt esitetyn kaltainen kokonaisarviointi olisi enintään mahdollista laatia sellaisten tuotteiden tai liiketapahtumien ryhmistä, jotka ainakin jollakin tavalla liittyvät toisiinsa, ja lyhyemmiltä ajanjaksoilta, sillä ei vaikuta mahdolliselta väittää, että kaikille yrityksen neljän vuoden aikana toteuttamille liiketapahtumille voitaisiin määrittää hinnat kokonaisvaltaisesti.

103. Vapaan todistusharkinnan periaatteeseen vetoaminen ei mielestäni vaikuta edellä esitettyyn päätelmään millään lailla. Tästä oikeuskäytännössä todetaan, että ”vaikka kysymys siitä, onko vero vyörytetty, on tosiseikkoja koskeva kysymys, joka kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan”, ja vaikka ainoastaan kansallisen tuomioistuimen on tältä osin arvioitava esitettyä todistusaineistoa, on muistutettava, ”etteivät todistussäännöt saa tehdä yhteisön oikeuden vastaisesti perityn veron palauttamista käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi”.[47]

104. Nyt käsiteltävän asian olosuhteista riippumatta on todettava, että jos verovelvolliselta edellytettäisiin kokonaisarviointia keskenään hyvin erilaisista ja aivan eri tuotteisiin liittyvistä liiketapahtumista neljän vuoden ajalta, sen olisi todennäköisesti mahdotonta esittää vastanäyttöä sille, että veroa tai maksua ei ole vyörytetty.

47 – Edellä alaviitteessä 25 mainitut yhdistetyt asiat Michaïlidis, tuomion 40 kohta.

VII Ratkaisuehdotus

105. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Østre Landsretin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Unionin oikeus ei estä poikkeamasta lainvastaisesti kannetun veron tai maksun palautusvelvollisuudesta siinä tapauksessa, että vero tai maksu on kompensoitu lakkauttamalla verovelvolliselta samanaikaisesti muita lakisääteisiä ja yhtä tarkasti määritettävissä olevia maksuja sillä perusteella, että palautuksesta olisi muuten saatu perusteetonta etua. Kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida kansallisten viranomaisten esittämän todistusaineiston perusteella, täyttyvätkö nämä edellytykset, ja todistustaakka on kansallisilla viranomaisilla.

2) Sen arvioiminen, onko kyseessä erilainen kohtelu jonkin tietyn yritysryhmän vahingoksi, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on otettava tämä seikka huomioon ratkaistessaan, onko lainvastaisen veron tai maksun palauttaminen hyväksyttävää.

3) Yhdistetyissä asioissa C-192/95-C-218/95, Comateb ym., 14.1.1997 annettua tuomiota (Kok., s. I-165) ei voida tulkita siten, että hintoihin vyöryttäminen voisi myös kohdistua muiden tavaroiden hintoihin kokonaan muiden liiketapahtumien yhteydessä, jotka toteutetaan ennen kyseessä olevaa tavaran myyntiä tai sen jälkeen, esimerkiksi siten, että vyöryttämisestä tehdään neljän vuoden jaksoa koskeva kokonaisarviointi, joka kohdistuu suureen määrään tavararyhmiä, joissa on sekä maahan tuotuja että muita tavaroita.