YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
25 päivänä helmikuuta 1988 *

Yhdistetyissä asioissa 331, 376 ja 378/85,

jotka Ranskan tasavallan Cour de cassation on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen ensiksi mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Les Fils de Jules Bianco SA, kotipaikka Ugine (Ranska), ja
J. Girard Fils SA, kotipaikka Lyon (Ranska),

vastaan

Directeur général des douanes et droits indirects (Tullihallinto), Pariisi (Ranska),

ennakkoratkaisun yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten maksujen palauttamista koskevien yhteisön oikeuden periaatteiden vahvistamisesta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. Bosco, joka hoitaa presidentin tehtäviä sekä tuomarit T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O'Higgins ja F. Schockweiler,

julkisasiamies: Sir Gordon Slynn,
kirjaaja: hallintovirkamies D. Louterman,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

ottaen huomioon huomautukset, joita ovat esittäneet:

- pääasian kantajat, osakeyhtiö Les Fils de Jules Bianco ja osakeyhtiö J. Girard Fils, edustajinaan kirjallisessa käsittelyssä asianajaja J. Imbach, Strasbourg, ja kirjallisessa sekä suullisessa käsittelyssä asianajaja C. Imbach, Strasbourg,

- Italian hallitus, asiamiehenään diplomaattisten riita-asioiden osaston päällikkö Luigi Ferrari Bravo, avustajinaan kirjallisessa käsittelyssä valtionasiamies S. Laporta ja suullisessa käsittelyssä valtionasiamies F. Favara,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään kirjallisessa käsittelyssä R. N. Ricks, Treasury Solicitor's Department, ja suullisessa käsittelyssä F. Jacobs,

- Ranskan hallitus, asiamiehinään kirjallisessa käsittelyssä G. Guillaume ja S.-C. de Margerie,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään kirjallisessa ja suullisessa käsittelyssä oikeudellinen neuvonantaja G. Marenco,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen ja 25.6.1987 pidetyn suullisen käsittelyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.9.1987 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ranskan tasavallan Cour de cassation on esittänyt kolmella 9.10.1985 tekemällään päätöksellä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 8.11.1985, 27.11.1985 ja 28.11.1985, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee ETY:n perustamissopimuksen useiden eri määräysten tulkintaa, voidakseen arvioida, onko eräs perusteettomasti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista koskeva kansallisen lain säännös yhteensopiva perustamissopimuksen kanssa.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Les Fils de Jules Bianco ja J. Girard Fils -nimiset yhtiöt (jäljempänä Bianco ja Girard) sekä toisaalta Directeur général des douanes et droits indirects (Ranskan tullihallinto) ja joka koskee kahdella Ranskan tasavallan asetuksella (30.8.1978 annettu *décret* nro 78-903, JORF 1.9.1978, s. 3167 ja 2.11.1978 annettu *décret* nro 78-1043, JORF 3.11.1978, s. 3735) käyttöön otettujen, korkeaoktaanisen polttoaineen, bensiinin ja kotitalouskäyttöön tarkoitetun polttoöljyn kulutuksesta kannettujen veronluonteisten maksujen takaisinmaksua.

3 Bianco ja Girard, joiden toiminta muodostuu öljytuotteiden ostosta, maahantuonnista ja jälleenmyynnistä, ovat maksaneet Ranskan veroviranomaisille kyseisinä maksuina vaihtelevan suuruisia summia; yhtiöt ovat pitäneet kannettuja maksuja lainvastaisina ja erityisesti yhteisön oikeuden vastaisina, minkä vuoksi ne ovat vaatineet niiden palauttamista kolmella erillisellä kanteella.

4 Tribunal d'instance de Villeurbanne ja Tribunal d'instance d'Annecy, joilta Bianco ja Girard hakivat edunpalautusta, jättivät kaikki näiden nostamat kolme kannetta tutkimatta sillä perusteella, että kyseiset yhtiöt eivät olleet esittäneet varainhoidosta vuodelle 1981 30.12.1980 annetun Ranskan lain (*Loi des finances*, JORF 31.12.1980, s. 3099) 13 pykälän V momentissa vaadittua näyttöä siitä, että kyseisiä maksuja ei ollut vyörytetty niiden tuotteiden ostajien maksettaviksi. Cour d'appel de Lyon ja Cour d'appel de Chambéry, joissa yhtiöt hakivat muutosta ensiksi mainittujen tuomioistuinten päätöksiin, pysyttivät kyseiset päätökset.

5 Edellä mainitun Ranskan lain 13 pykälän V momentissa säädetään seuraavasti:

"Jos henkilö on maksanut *Code général des impôts*'ssa säädettyjä välillisiä veroja ja maksuja tai *Code des douanes*issa säädettyjä menettelyjä noudattaen kannettuja kansallisia tulleja ja maksuja aiheettomasti eikä kysymys ole ilmeisen virheellisestä maksusta, kyseinen henkilö on oikeutettu palautukseen ainoastaan, jos hän voi osoittaa, ettei kyseisiä maksuja ole vyörytetty ostajan maksettaviksi.

Tätä säännöstä sovelletaan *Code général des impôts*'n 1931 pykälässä ja *Code des douanes*in 352 pykälässä säädettyjen edellytysten mukaisiin vaatimuksiin, vaikka vaatimukset olisi esitetty ennen tämän lain voimaantuloa."

6 Biancon ja Girardin hakiessa kaikissa kolmessa asiassa annettuihin päätöksiin muutosta kassaatiomenettelyssä Cour de cassation päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää niissä kaikissa saman ennakkoratkaisukysymyksen, jonka sanamuoto on seuraava:

"Onko Euroopan talousyhteisön perustamissopimusta tulkittava siten, että Ranskan tasavalta ei saa asettaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten maksujen takaisinmaksun edellytykseksi näytön esittämistä siitä, että kyseisiä maksuja ei ole siirretty maksunalaisten tuotteiden ostajien maksettaviksi, jolloin todistustaakka siitä, että näin ei ole käynyt, asetetaan yksinomaan takaisinmaksua hakeville luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille? Vaikuttaako annettavaan vastaukseen 30.12.1980 annetun lain mahdollinen taannehtiva vaikutus, kyseisen maksun luonne tai se, ovatko markkinat kokonaisuudessaan tai osittain kilpailuun, sääntelyyn vai monopoliasemiin perustuvat?"

7 Pääasiaa koskevia tosiseikkoja ja oikeussääntöjä, menettelyn kulkua ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Kysymyksen ensimmäinen osa

8 Kansallinen tuomioistuin kysyy, onko Euroopan talousyhteisön perustamissopimusta tulkittava siten, että Ranskan tasavalta ei saa asettaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten verojen ja maksujen takaisinsaamisen edellytykseksi sen osoittamista, että kyseisiä maksuja ei ole vyörytetty veronalaisten tuotteiden ostajien maksettaviksi, jolloin todistustaakka siitä, että näin ei ole käynyt, asetetaan yksinomaan palautusta hakeville luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille.

9 Bianco ja Girard väittävät, että koska edellä mainitun Ranskan lain 13 pykälän V momentissa asetetaan palautuskanteen tutkittavaksi ottamisen edellytykseksi näytön esittäminen siitä, että maksua ei ole siirretty ostajan maksettavaksi, siinä esitetään ehto, jota niiden kaltaisten yhtiöiden on käytännössä lähes mahdotonta täyttää.

10 Ranskan hallitus katsoo, että edellä mainitun lain 13 pykälän V momentissa vaaditaan tosiasiallisesti näyttöä tapahtuneesta tosiseikasta eli siitä, että vero on lopullisesti kohdistunut valmiiden öljytuotteiden myyjien omaisuuteen, ja ettei kysymys ole näin ollen siitä, että yhteisön oikeusjärjestyksessä myönnettyjen oikeuksien käyttäminen tehtäisiin kyseisellä säännöksellä käytännössä mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi.

11 Ranskan hallituksen perusteluja ei voida hyväksyä. Ranskan lain kyseisen säännöksen mukaan toimijoilla on tosiasiallisesti todistustaakka siitä, että tiettyä tosiseikkaa ei ole tapahtunut, koska niiden on näytettävä toteen, etteivät ne ole siirtäneet aiheettomasti maksamaansa veronluonteista maksua muiden maksettavaksi, kun hallintoviranomaiset puolestaan väittävät näin tosiasiallisesti käyneen. Kiistanalaisen säännöksen muotoilemisella ilmaisuiltaan myönteiseksi ei myöskään olisi vaikutusta sen henkilön kannalta, jolla todistustaakka on.

12 Tältä osin on aiheellista palauttaa mieliin, että asiassa 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato vastaan San Giorgio SpA, 9.11.1983 antamassaan tuomiossa (Kok. 1983, s. 3595) yhteisöjen tuomioistuin totesi, 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.

13 Näin ollen kysymyksen ensimmäiseen osaan on vastattava, että jäsenvaltio ei saa antaa säännöksiä tai määräyksiä, joissa yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten verojen ja maksujen palauttamisen ehdoksi asetettaisiin sen todistaminen, että kyseisiä veroja tai maksuja ei ole siirretty maksunalaisten tuotteiden ostajien kannettaviksi, ja joiden mukaan todistustaakka siitä, että näin ei ole käynyt, on yksinomaan palautusta hakevilla luonnollisilla henkilöillä tai oikeushenkilöillä.

Kysymyksen toinen osa

14 Seuraavaksi kansallinen tuomioistuin kysyy, vaikuttaako annettavaan vastaukseen 30.12.1980 annetun lain mahdollinen taannehtiva vaikutus, kyseisen

maksun luonne tai se, ovatko markkinat kokonaisuudessaan tai osittain kilpaillut, säännellyt tai monopolistiset.

15 Ensiksi on aiheellista todeta, että taannehtivan vaikutuksen antaminen sellaiselle yhteisön oikeuden kanssa yhteensopimattomalle säännökselle, jollaisesta pääasiassa on kysymys, tekee kyseisestä yhteensopimattomuudesta entistä vakavamman sen vuoksi, että tällöin kyseistä säännöstä sovelletaan sellaisiin menneisiin tilanteisiin, joissa ollessaan taloudelliset toimijat eivät ole voineet ennakoida, että niiltä myöhemmin vaadittaisiin tällaista näyttöä.

16 Mitä tulee maksun luonteen vaikutukseen kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen annettavaan vastaukseen, Ranskan hallitus katsoo, että välillisten verojen ja maksujen osalta vyöryttämisolettama on erityisen perusteltu sen vuoksi, että verorasitus kohdistuu viime kädessä aina kuluttajiin, koska yleensä kaikki järkevästi toimivat yritykset vyöryttävät verot ja maksut myymiensä tuotteiden hintoihin.

17 Tältä osin on todettava, 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. Välillisen veron vyöryttäminen tietyssä yksittäistapauksessa on siten tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka tutkiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, joka on vapaa arvioimaan esitettyä näyttöä. 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. Tämä toteamus ei millään tavoin ratkaise ennakolta sitä erityiskysymystä, joka tulee todistustaakan osalta esille siinä tapauksessa, että maksuvelvollisen velvollisuutena on jo sovellettavan lainsäädännön perusteella ollut siirtää maksu muiden maksettavaksi.

18 Siltä osin, vaikuttaako kansallisen tuomioistuimen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, ovatko markkinat kokonaisuudessaan tai osittain kilpaillut, säännellyt tai monopolistiset, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että edellä mainitussa tuomiossa San Giorgio todettu yhteensopimattomuus pätee ainoastaan vapaaseen kilpailuun perustuvassa markkinataloudessa; sitä vastoin säänneltyihin hintoihin perustuvassa taloudessa taloudellisilla toimi-

joilla ei olisi käytännössä juuri mitään mahdollisuutta siirtää maksua ostajien maksettavaksi eikä myöskään mitään vaikeutta esittää edellä mainitussa kiistanalaisessa säännöksessä vaadittua näyttöä.

19 Tältä osin on ensiksikin syytä huomauttaa, että edellä mainitussa, asiassa 199/82, San Giorgio, antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi tiettyjä kysymyksiä, jotka ovat omiaan tulemaan esille vapaassa markkinataloudessa, sulkematta siinä kuitenkaan pois mahdollisuutta soveltaa esitettyä periaatetta myös muun tyyppisiin markkinoihin.

20 Seuraavaksi on aiheellista huomauttaa, 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.

21 Näin ollen on pääteltävä, että annettavaan vastaukseen ei vaikuta kansallisen säännöksen tai määräyksen mahdollinen taannehtiva vaikutus, kyseisen veron tai maksun luonne eikä myöskään se, ovatko markkinat kokonaisuudessaan tai osittain kilpaillut, säännellyt tai monopolistiset.

Oikeudenkäyntikulut

22 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan tasavallan, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Italian tasavallan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Ranskan tasavallan Cour de cassationin kolmella 9.10.1985 tekemällään päätöksellä sille esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Euroopan talousyhteisön perustamissopimusta on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa antaa säännöksiä tai määräyksiä, joissa yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten verojen ja maksujen palauttamisen ehdoksi asetettaisiin sen todistaminen, että kyseisiä veroja tai maksuja ei ole siirretty maksunalaisten tuotteiden ostajien kannettaviksi, ja joiden mukaan todistustaakka siitä, että näin ei ole käynyt, on yksinomaan palautusta hakevilla luonnollisilla henkilöillä tai oikeushenkilöillä.**

2) **Tähän vastaukseen ei vaikuta kansallisen säännöksen tai määräyksen mahdollinen taannehtiva vaikutus, kyseisen veron tai maksun luonne eikä myöskään se, ovatko markkinat kokonaisuudessaan tai osittain kilpaillut, säännellyt tai monopolistiset.**

Bosco Koopmans Everling Bahlmann

Galmot Kakouris Joliet O'Higgins Schockweiler

Julistettiin Luxemburgissa 25 päivänä helmikuuta 1988.

J.-G. Giraud
kirjaaja

A. J. Mackenzie Stuart
presidentti