YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

2 päivänä lokakuuta 2003 *

Asiassa C-147/01,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Weber's Wine World Handels-GmbH,

Ernestine Rathgeber,

Karl Schlosser ja

Beta-Leasing GmbH

vastaan

Abgabenberufungskommission Wien

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan (josta on tullut EY 10 artikla) ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-437/97, EKW ja Wein & Co., 9.3.2000 antaman tuomion (Kok. 2000, s. I-1157) tuomiolauselman 3 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. W. A. Timmermans, A. La Pergola, P. Jann ja S. von Bahr,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Schlosser, edustajanaan Rechtsanwalt T. Jordis,

— Beta-Leasing GmbH, edustajanaan Rechtsanwalt W. Arnold,

— Abgabenberufungskommission Wien, asiamiehenään K. Pauer,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja V. Kreuschitz,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Rathgeberin, edustajanaan Prozeßbevollmächtigter W. Ilgenfritz, Schlosserin, edustajinaan T. Jordis ja Rechtsanwalt G. Stefan, Beta-Leasing GmbH:n, edustajanaan W. Arnold, Abgabenberufungskommission Wienin, edustajanaan Rechtsanwalt L. Pramer, Itävallan hallituksen, edustajanaan H. Dossi, ja komission, edustajinaan E. Traversa ja V. Kreuschitz, 12.12.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 23.3.2001 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.4.2001, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan (josta on tullut EY 10 artikla) ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-437/97, EKW ja Wein & Co., 9.3.2000 antaman tuomion (Kok. 2000, s. I-1157; jäljempänä asiassa EKW annettu tuomio) tuomiolauselman 3 kohdan tulkinnasta.

2 Tämä ennakkoratkaisukysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Weber's Wine World Handels-GmbH, Rathgeber, Schlosser ja Beta-Leasing GmbH (jäljempänä pääasian kantajat) ja Abgabenberufungskommission Wien (lautakunta, johon voidaan valittaa Wienin kaupungin (Itävalta) kantamista maksuista; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse Wiener Abgabenordnungin (Wienin verotusasetus; jäljempänä WAO) 185 §:n taannehtivuudesta;

tämän säännöksen mukaan alkoholijuomista kannettavan veron — joka on asiassa EKW annetussa tuomiossa todettu yhteisön oikeuden vastaiseksi — takaisinmaksun edellytyksenä on se, ettei sitä ole vyörytetty kolmansille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Perustamissopimuksen 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot toteuttavat kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet, jotka ovat aiheellisia tästä sopimuksesta tai yhteisön toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttämisen varmistamiseksi. Ne helpottavat yhteisön päämäärän toteuttamista.

Ne pidättyvät kaikista toimenpiteistä, jotka ovat omiaan vaarantamaan tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamista."

4 Asiassa EKW annetun tuomion tuomiolauselman 3 kohta kuuluu seuraavasti:

"3. [Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmi-

kuuta 1992 annetun neuvoston] direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohtaan ei voida vedota sellaisten vaatimusten tueksi, jotka koskevat alkoholijuomista kannettavan veron kaltaista veroa, joka on maksettu tai jonka osalta verosaatava on syntynyt ennen tämän tuomion julistamispäivää, ellei vaatimuksen esittäjä ole ennen tätä päivää nostanut kannetta tai esittänyt vastaavaa vaatimusta."

Kansallinen lainsäädäntö

5 WAO:n 162 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Verovelvollisella olevat verosaatavat on käytettävä erääntyneiden verovelkojen maksuun.

2) Ne verosaatavat, joita ei käytetä 1 momentin nojalla, on maksettava takaisin 185 §:n säännösten mukaisesti."

6 Verovelvollisella oli ennen 2.3.2000 voimassa olleiden säännösten mukaan WAO:n 185 §:n 1 momentin nojalla mahdollisuus vaatia niiden verosaatavien takaisinmaksua, joita ei ollut käytetty erääntyneiden verovelkojen maksuun. Tällaisten verosaatavien takaisinmaksulle ei ollut asetettu minkäänlaisia ennakkoehtoja.

7 WAO:ta muutettiin 2.3.2000 julkaistun lain (LGBl. für Wien nro 9/2000; jäljempänä lainmuutos) 1 §:llä lisäämällä sen 185 §:ään 3 ja 4 momentti. Lain-

muutoksen 2 §:ssä säädettiin lisäksi, että sen 1 §:ää sovelletaan myös ennen tämän säädöksen julkaisemista syntyneisiin verovelkasuhteisiin.

8 WAO:n 185 §:n 3 momentin ensimmäistä kohtaa täydennettiin myös 20.2.2001 tehdyllä uudella lainmuutoksella (LGBl. für Wien nro 7/2001).

9 WAO:n 185 §:ssä, sellaisena kuin se on näiden kahden lainmuutoksen jälkeen, säädetään seuraavaa:

"1) Verovelvollinen voi vaatia verosaatavansa (162 §:n 2 momentti) takaisinmaksua. Takaisinmaksu voi tapahtua myös viran puolesta.

2) Takaisinmaksettavasta määrästä voidaan vähentää sellaiset verovelat, joiden määrät on vahvistettu ja jotka verovelvollisella on velvollisuus maksaa viimeistään kolmen kuukauden kuluttua takaisinmaksuvaatimuksen esittämisestä.

3) Verovelvollisella ei ole oikeutta vaatia takaisinmaksua, jos taloudellisen rasituksen verosta on kantanut kolmas; tällöin veron määrän pienentyminen itseverotuksessa tai verotuspäätöksessä ei aiheuta verosaatavan syntymistä. Milloin näin vyörytettyä veroa ei vielä ole maksettu, veroviranomaisen on vaadittava sitä erillisellä päätöksellä.

4) Tämän pykälän 3 momenttia ei sovelleta verovelvollisiin, jotka voivat vedota sellaista verosäännöstä koskevaan 'Anlaßfallwirkungiin', jonka Verfassungsgerichtshof on todennut lainvastaiseksi."

10 "Anlaßfallwirkungia" sovelletaan Itävallan oikeudessa erityisesti silloin, kun Verfassungsgerichtshof on todennut lain perustuslainvastaiseksi. Tällaisessa tilanteessa tämä laki ei kumoudu taannehtivin vaikutuksin, vaan, jollei Verfassungsgerichtshof toisin päätä, sitä sovelletaan edelleen niihin tosiseikkoihin, jotka ovat tapahtuneet ennen perustuslainvastaisuutta koskevan päätöksen julistamista. Asiassa, joka on antanut aiheen perustuslainmukaisuuden tutkimiseen, ja asioissa, jotka ovat vireillä Verfassungsgerichtshofissa, kun mainitun asian päätösharkinta alkaa, kyseistä lakia ei enää kuitenkaan saa soveltaa.

Tosiseikat

Olosuhteet, joissa lainmuutos tehtiin

11 Verwaltungsgerichtshof, jonka käsiteltäväksi oli saatettu veroviranomaisten ja verovelvollisten välinen riita-asia, jossa oli kyse juomaveron yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden ja erityisesti sen arvonlisäveroa, valmisteveroja ja valtiontukia koskevien säännösten kanssa, esitti vuonna 1997 yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, joihin tämä vastasi asiassa EKW annetulla tuomiolla.

12 Julkisasiamies Saggio ehdotti 1.7.1999 esittämässään, asiassa EKW annettuun tuomioon johtaneessa ratkaisuehdotuksessaan yhteisöjen tuomioistuimelle, että juomaveron voimassa pitäminen oli niin direktiivin 92/12/ETY kuin valtiontukiin liittyvän yhteisön lainsäädännönkin vastaista.

13 Tutkiessaan Itävallan hallituksen esittämää vaatimusta siitä, että annettavan tuomion ajallisia vaikutuksia rajoitettaisiin, jos juomavero katsottaisiin yhteensoveltumattomaksi yhteisön oikeuden kanssa, hän totesi, että tämä vaatimus oli hylättävä, katsoen, ettei tuossa tapauksessa ollut tullut esille sellaisia asianhaaroja, joiden nojalla se olisi ollut perusteltua.

14 Tämä ratkaisuehdotus aiheutti Itävallan paikallisviranomaisille vakavan huolen, koska ne pelkäsivät, että niiden olisi pakko maksaa takaisin huomattavia summia.

15 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan kaikki Itävallan osavaltiot muuttivat julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotuksen esittämisen jälkeen verolainsäädäntöään siten, ettei perusteettomasti kannettua veroa tai maksua maksettu takaisin eikä hyvitetty, jos se oli vyörytetty kolmansille. Kaikki nämä muutokset tehtiin kyseisen ratkaisuehdotuksen esittämisen jälkeen, mutta, paitsi yhdessä tapauksessa, ennen asiassa EKW annetun tuomion julistamista ajankohtana, jona viimeksi mainitun tuomion julistamispäivä oli jo ilmoitettu.

16 Wienin osavaltiossa lainmuutos tehtiin 2.3.2000 eli yhtä viikkoa ennen asiassa EKW annetun tuomion julistamista.

17 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuon tuomion tuomiolauselman 2 kohdassa, että ei ole direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 3 kohdan vastaista pitää voimassa alkoholittomista juomista ja jäätelöstä kannettava vero.

18 Samassa tuomiolauselman kohdassa se katsoi kuitenkin, että direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohdan vastaista on pitää voimassa alkoholijuomista kannettava vero.

19 Yhteisöjen tuomioistuin totesi kuitenkin asiassa EKW annetun tuomion 59 kohdassa, jossa se vastasi Itävallan liittohallituksen esittämään toteamukseen, jonka mukaan tuomiolla, jolla juomavero määrättäisiin maksettavaksi takaisin, olisi vakavia taloudellisia seurauksia ja että verovelvolliset olivat joka tapauksessa vyöryttäneet veron kuluttajille lisäämällä sen juomien hintaan, seuraavaa: "oikeusvarmuutta koskevien pakottavien syiden takia ei voida kyseenalaistaa oikeussuhteita, joiden vaikutukset ovat jo lakanneet, koska muuten järkytettäisiin taannehtivasti Itävallan kuntien rahoitusjärjestelmän perusteita".

20 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin rajoitti asiassa EKW annetun tuomion tuomiolauselman 3 kohdassa sen ajallisia vaikutuksia sulkemalla pois mahdollisuuden saada takaisin ennen tuon tuomion antamista maksettuja ja riitauttamatta jääneitä veroja.

Pääasian riita

21 Weber's Wine World Handels-GmbH on viinikauppias, ja muut neljä pääasian kantajaa ovat kukin ravintoloitsijoita.

22 Tällä perusteella niihin sovelletaan WAO:n nojalla juomaveroa. Koska tämä vero maksetaan "itseverotuksena", verovelvollinen laskee sen itse ja maksaa sen viimeistään kunkin kuukauden 15 päivänä edeltävältä kuukaudelta kertyneen veron ilman, että veroviranomainen panisi sitä etukäteen maksuun. Tämän jälkeen kukin verovelvollinen lähettää viimeistään kunkin vuoden helmikuun 15 päivänä edellisen vuoden verovelkaa koskevan veroilmoituksen.

23 Pääasian kantajat ovat itse laskeneet ja maksaneet alkoholijuomista ja alkoholittomista juomista kannettavan veron. Tämä jälkeen ne ovat riitauttaneet veroilmoituksensa siihen vedoten, että tämä vero on yhteisön oikeuden vastainen, ja vaatineet sen maksamista takaisin.

24 Pääasian kantajat esittivät vuonna 1998 Abgabenbehörde erster Instanzille (toimivaltainen ensimmäisen asteen veroviranomainen) juomaveron takaisinmaksuvaatimuksia muutamilta vuosien 1995 ja 1998 välisiltä ajanjaksoilta väittäen, että tämä vero oli direktiivin 92/12/ETY vastainen ja että se oli kannettu perusteettomasti.

25 Abgabenbehörde erster Instanz katsoi, että pääasian kantajat olivat sekä alkoholijuomien että alkoholittomien juomien osalta verovelvollisia ja hylkäsi käsiteltävinään olleet takaisinmaksuhakemukset, koska verovelvollisten jo maksamat summat vastasivat sen mukaan verotettavaa määrää.

26 Pääasian kantajat valittivat näistä päätöksistä veroviranomaiseen, joka muutti 6.9.2000 tekemillään päätöksillä ensimmäisessä asteessa vahvistettuja juomaveron määriä siitä syystä, että asiassa EKW annetun tuomion mukaan vain alkoholittomien juomien myyntiä piti verottaa.

27 Veroviranomainen hylkäsi kuitenkin jo maksettujen verojen takaisinmaksua koskevat vaatimukset katsoen tutkimuksessa ilmenneen, että verovelvolliset olivat lopullisesti vyöryttäneet nämä verot kuluttajille.

28 Pääasian kantajat nostivat Verwaltungsgerichtshofissa kanteen 6.9.2000 tehdyistä päätöksistä niiltä osin, kuin niillä oli hylätty vaatimus alkoholijuomaveron maksamista takaisin vuosien 1995 ja 1998 väliseltä ajalta.

29 Kaikki pääasian kantajat katsovat, että niiden oikeutta saada takaisin yhteisön oikeuden vastaisesti kannettu alkoholijuomavero on loukattu. Erityisesti ne väittävät, että 20.2.2001, eli asiassa EKW annetun tuomion julistamisen jälkeen, annettu uusi lainmuutos on perustamissopimuksen 5 artiklassa määrätyn lojaalisuusvelvoitteen vastainen ja että WAO:n 185 §:n 3 momentin taannehtivuudella loukataan luottamuksensuojan periaatetta. Lisäksi kaikki vakuuttavat jättäneensä veron vyöryttämättä kuluttajille.

30 Veroviranomainen on koko ajan ollut eri mieltä pääasian kantajien kanssa.

Ennakkoratkaisupyyntö ja ennakkoratkaisukysymys

31 Verwaltungsgerichtshof katsoo, että asiassa EKW annetulla tuomiolla asetetaan Itävallan tasavallalle perustamissopimuksen 5 artiklassa määrätystä lojaalisuusperiaatteesta aiheutuva velvollisuus maksaa takaisin laittomasti kannetut alkoholijuomaverot kaikille sellaisille verovelvollisille, jotka ovat nostaneet kanteen tai esittäneet vastaavan vaatimuksen ennen kyseisen tuomion julistamisajankohtaa.

32 Sen mukaan se, että kyseisen veron takaisinmaksun edellytyksenä on se, ettei sitä ole vyörytetty kolmansille, ei kuitenkaan ole yhteisön oikeuden vastaista.

33 Kansallinen tuomioistuin sitä vastoin epäilee WAO:n 185 §:n 3 momentin taannehtivuuden yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa, koska asiassa EKW annetun tuomion tuomiolauselman 3 kohdasta ilmenee, että jos verovelvollinen on ennen 9.3.2000 valittanut alkoholijuomaverosta, sen hakemus pitää hyväksyä, kun taas lainmuutoksen perusteella verovelvollista vastaan voidaan vedota siihen, että tämän veron ovat taloudellisesti kantaneet kolmannet.

34 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko EY 10 artikla (aiemmin EY:n perustamissopimuksen 5 artikla) ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa [EKW] antaman tuomion tuomiolauselman 3 kohta, jonka mukaan direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohtaan ei voida vedota sellaisten vaatimusten tueksi, jotka koskevat alkoholijuomista kannettavan veron kaltaista veroa, joka on maksettu tai jonka osalta verosaatava on syntynyt ennen tämän tuomion julistamispäivää, ellei vaatimuksen esittäjä ole ennen tätä päivää nostanut kannetta tai esittänyt vastaavaa vaatimusta, esteenä Wiener Abgabenordnungiin (WAO) 2.3.2000 tehdyllä lainmuutoksella (LGBl. nro 9/2000) lisätyn WAO:n 185 §:n 3 momentin, *jota sovelletaan myös ennen lainmuutoksen julkaisemista syntyneisiin verovelkasuhteisiin*, soveltamiselle, kun säännöksen mukaan takaisinmaksua ei ole oikeutta vaatia, jos joku muu kuin verovelvollinen on kantanut verosta aiheutuneen taloudellisen rasituksen?"

Ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

35 Pääasian kantajat muistuttavat aluksi siitä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee jäsenvaltioiden velvollisuutta maksaa takaisin yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot.

36 Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että kansallisen veron voimassa pitäminen on yhteisön oikeuden vastaista, tästä seuraa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, että kyseisellä jäsenvaltiolla on velvollisuus perustamissopimuksen 5 artiklan mukaisesti maksaa takaisin yksityishenkilölle tältä perusteettomasti kannettu vero.

37 Koska yhteisössä ei kuitenkaan ole annettu perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen takaisinmaksua koskevia säännöksiä, toimivaltaiset tuomioistuimet on määrättävä jäsenvaltioiden sisäisessä oikeusjärjestyksessä ja siinä on myös annettava niitä oikeussuojakeinoja koskevat yksityiskohtaiset menettelysäännöt, joilla pyritään varmistamaan yksityisille yhteisön oikeudessa annettujen oikeuksien suoja.

38 Oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä jäsenvaltiolla on pääasian kantajien mukaan periaatteessa lupa kansallisella tasolla rajoittaa perusteettomasti kannettujen verojen takaisinmaksua. Näiden rajoitusten on kuitenkin vastattava vastaavuusperiaatetta, jonka mukaan kansallisia säännöksiä on sovellettava samalla tavoin sekä puhtaasti kansallisissa että yhteisön oikeuteen liittyvissä asioissa, ja tehokkuusperiaatetta, joka edellyttää, että yhteisön oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä ei saa tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

39 Pääasian kantajat myöntävät, että jäsenvaltio voi kieltäytyä maksamasta takaisin yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja niiltä osin kun verovelvollinen on vyöryttänyt ne muille henkilöille ja niiltä osin kun viimeksi mainittu saisi takaisinmaksusta perusteetonta etua, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle viranomaiselle.

40 Pääasian kantajat väittävät kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen katsoneen useissa tuomioissaan, että yhteisön oikeuden vastaista on menettely, jossa kansallinen lainsäätäjä viimeksi mainitun antaman tuomion seurauksena määrää sellaisista menettelysäännöistä, joilla nimenomaisesti vähennetään verovelvollisen mahdollisuuksia esittää perusteettomasti kannettujen verojen takaisinmaksuvaade. Tällaisilla säännöillä rikotaan perustamissopimuksen 5 artiklassa määrättyä kieltoa tehdä tyhjäksi yhteisön oikeuden vaikutukset (asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 14 kohta; asia 240/87, Deville, tuomio 29.6.1988, Kok. 1988, s. 3513, 13 kohta; asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok. 1998, s. I-7141, 16 kohta ja asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok. 1999, s. I-579, 39 kohta).

41 Pääasian kantajien mukaan WAO:n 185 §:n 3 momentti, luettuna yhdessä lainmuutoksen 2 §:n kanssa, ei täytä niitä edellytyksiä, jotka yhteisöjen tuomioistuin on asettanut perusteettoman edun palauttamista koskevassa oikeuskäytännössään.

42 WAO:n 185 §:n 3 momentin mukaisella veron vyöryttämättä jättämistä koskevalla edellytyksellä loukataan sekä vastaavuus- että tehokkuusperiaatetta ja rikotaan perustamissopimuksen 5 artiklassa määrättyä kieltoa tehdä tyhjäksi yhteisön oikeuden vaikutukset.

43 Ensinnäkin se on perustamissopimuksen 5 artiklassa määrätyn yhteistyövelvoitteen vastainen, koska, vaikka se onkin muotoiltu yleisin sanankäänteinn, se koskee käytännössä vain pientä osaa osavaltioiden ja kuntien kansallisen toimivallanjaon nojalla kantamista veroista ja se koskee näin ollen oleellisesti yhteisön oikeuden vastaiseksi todettua alkoholijuomaveroa.

44 Lainmuutoksen 2 §:llä WAO:n 185 §:n 3 momentissa säädetylle vyöryttämättä jättämisen edellytykselle annettu taannehtiva vaikutus on tehokkuusperiaatteen vastainen, sillä jälkikäteen on vaikea osoittaa, että alkoholijuomaveroa ei ole vyörytetty kuluttajille.

45 Lopuksi pääasian kantajat toteavat, että Itävallan oikeus on, kuten Beta-Leasing GmbH on istunnossa todennut, myös vastaavuusperiaatteen vastainen, koska WAO:n 185 §:n 4 momentissa säädetään, ettei tämän saman pykälän 3 momenttia sovelleta tilanteessa, jossa voidaan vedota "Anlaßfallwirkungiin" ja jossa verovelvollisen on mahdollista saada takaisin Verfassungsgerichtshofin perustuslainvastaisiksi julistamien verosäännösten nojalla verona kannettu määrä. Vastaavia säännöksiä ei sitä vastoin ole annettu sellaisten kansallisten säännösten nojalla kannettujen verojen takaisinmaksusta, jotka yhteisöjen tuomioistuin on päätöksessään katsonut yhteisön oikeuden vastaisiksi, vaan WAO:n 185 §:n 3 momentin mukaan tämän takaisinmaksun edellytyksenä on se, ettei veroa ole taloudellisesti vyörytetty kolmansille. Itävallassa on näin ollen kahdenlaisia verovelvollisia, eli niitä, joilla on oikeus saada perusteettomasti kannettu vero takaisin, jos tietyt edellytykset, muun muassa se, ettei veroa ole vyörytetty kolmansille, täyttyvät, ja niitä, jotka voivat vedota Verfassungsgerichtshofin antamaan ennakkotapaukseen, jolla verosäännös on katsottu perustuslainvastaiseksi.

46 Pääasian kantajat lisäävät vielä, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole sallittua, että verovelvolliselle asetetaan todistustaakka siitä, ettei veroa ole vyörytetty kuluttajalle.

47 Heidän mukaansa Itävallan oikeudessa säädetty toimivaltaisen viranomaisen velvollisuus tutkia asia viran puolesta ei vapauta hakijaa velvollisuudesta osallistua tosiseikkojen selvittämiseen (asia 87/01/0137, Verwaltungsgerichtshofin tuomio 21.10.1987). Vaikka Itävallan hallintomenettelyä koskevassa lain-

säädännössä ei määrätäkään nimenomaisesti siitä, että verovelvollisilla olisi varsinainen velvollisuus toimia yhteistyössä tutkintavaiheessa, on kuitenkin niin, että kun veroviranomainen harjoittaa sille uskottua vapaata todistusharkintaa, sillä on vapaus — jos hakija ei toimi ollenkaan tai riittävästi yhteistyössä tutkintavaiheessa — tehdä tästä menettelystä omat päätelmänsä, vaikka ne voivatkin olla epäedullisia viimeksi mainitulle.

48 Pääasian kantajat muistuttavat, että veroviranomainen on 6.9.2000 tekemissään päätöksissä katsonut, että alkoholijuomaveron vyöryttäminen kuluttajille oli osoitettu, koska ne ovat katsoneet, että "tarkastuselimen esittämien tosiseikkoja koskevien havaintojen, joita ei ole kiistetty, mukaan juomavero sisältyy alkoholijuomien hintaan, joten juomaveron on taloudellisesti kantanut kuluttaja."

49 Pääasian kantajien mukaan pelkästään sillä seikalla, että niiden myyntihinnat sisälsivät alkoholijuomaveron, ei mitenkään voida todistaa sen vyöryttämistä kuluttajalle. Tällainen päätelmä on todellisuudessa vain pelkkä olettama, joka käytännössä velvoittaa verovelvollisen itsensä osoittamaan, ettei veroa ole vyörytetty.

50 Pääasian kantajat muistuttavat perusteettoman edun osalta, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus kieltäytyä maksamasta takaisin yhteisön oikeuden vastaisesti kannettua veroa ei riipu ainoastaan sen toteennäyttämisestä, että muu kuin verovelvollinen on todellisuudessa kantanut verosta aiheutuvan rasituksen, vaan sen edellytyksenä on myös se, että verovelvollinen saa sen takaisinmaksusta perusteetonta etua.

51 Pääasian kantajat väittävät, että nyt esillä olevassa asiassa he ovat itse kantaneet alkoholijuomaverosta aiheutuvan rasituksen.

52 Vaikka lähtökohtaisesti onkin totta, että kuluttajan on kannettava alkoholijuomaverosta aiheutuva rasitus, koska laissa säädetään tästä vyöryttämisestä, kilpailuun liittyvistä syistä on käytännössä harvinaista, että itävaltalaiset yritykset voisivat vyöryttää tämän veron kuluttajalle.

53 Useimmiten tämä vero kaventaa verovelvollisen yrityksen voittomarginaalia, ja tämä yritys kantaa siis de facto itse siitä aiheutuvan rasituksen. Tilastotutkimuksista ilmenee, että Euroopassa juomia verotetaan raskaimmin Itävallan tasavallassa.

54 Pääasian kantajat päättelevät tästä, että jotta juomien hinnat Itävallassa pääsisivät markkinoilla vallitsevalle normaalille kannattavuustasolle, niitä pitäisi korottaa ainakin määrällä, joka suhteellisesti vastaa alkoholijuomaveroa. Kuitenkin ainoastaan sellaiset yritykset, joilla on eniten asiakkaita, voivat pyytää tällaisia hintoja. Yritysten suuri enemmistö — joihin pääasian kantajat kuuluvat — sitä vastoin ei vyörytä kyseistä veroa asiakkaille.

55 Wirtschaftskammer Österreichin (Itävallan kauppakamari) tilaamat "Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes" (Itävallan hotelli- ja ravintola-alaa koskevat tunnusluvut) -nimiset vuositutkimukset osoittavat nämä seikat tosiksi. Melkein kaikille Itävallan ravintolayrityksille on vuodesta 1994 aiheutunut tappioita. Niiden tilanne huononee koko ajan. Nämä yritykset ovat tuosta lähtien ylivelkaantuneet peruuttamattomasti kilpailupaineen vuoksi ja siitä syystä, että niiden on ollut välttämätöntä vastata markkinoiden asettamiin vaatimuksiin.

56 Pääasian kantajat korostavat myös, että Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (Itävallan taloustutkimuskeskus) teki marraskuussa 2000 Itävallan valtiovarainministeriön pyynnöstä makrotaloudellisen tutkimuksen, joka

koski juomaveron vyöryttämistä hotelli-, kahvila- ja ravintola-alalla. Tämän tutkimuksen nojalla ei voida yleisesti vastata kysymykseen juomaveron vyöryttämisestä kuluttajille tällä alalla. Siinä ei näet anneta yhtään konkreettista vastausta kysymykseen sen vyöryttämisestä kuluttajalle. Tämän tutkimuksen tekijät ovat muun muassa huomauttaneet, että kysymys siitä, onko, ja missä määrin, veron vyöryttäminen todella tapahtunut, riippuu useista eri tekijöistä, kuten tavaroiden ja palvelujen hintajoustosta, hintatason ja tosiasiallisen kysynnän kehityksestä, markkinoiden rakenteesta ja kilpailun voimakkuudesta.

57 Pääasian kantajat katsovat näin ollen, että perusteetonta etua koskevaan kysymykseen voidaan vastata vasta sitten, kun kukin yksittäinen tapaus on ensin tutkittu.

58 Beta-Leasing GmbH korostaa myös sitä, että siltä osin kuin vyöryttäminen on todellisuudessa tapahtunut, alkoholijuomaverosta aiheutuneen rasituksen ovat kantaneet kuluttajat. Wienin osavaltion tai yleensäkään Itävallan tasavallan oikeusjärjestyksessä ei kuitenkaan anneta kuluttajille mahdollisuutta verotusmenettelyssä vedota näin vyörytetyn veron lainvastaisuuteen.

59 Jos alkoholijuomaveron takaisinmaksu evättäisiin verovelvolliselta siitä syystä, että se on vyöryttänyt veron kuluttajille, perusteetonta etua ei saisi lopultakaan kukaan muu kuin kyseinen kunta. Kuntien esittämillä perusteilla päädytään siis vaatimaan perusteetonta etua veronsaajille (itse kunnat) vaatimalla, että veronmaksajan ei pidä saada tällaista etua. Beta-Leasing GmbH pohtii, mikä on perusteena sille, että perusteeton etu pitäisi evätä veronmaksajalta ja että veronsaajan saamana se voitaisiin hyväksyä, varsinkin kun juuri viimeksi mainittu on antanut lainvastaisen säännöksen.

60 Veroviranomainen ei yhdy tähän tulkintaan. Se väittää, että edellytyksellä, joka WAO:n 185 §:n 3 momentissa asetetaan perusteettomasti kannetun veron takaisinmaksulle, pyritään estämään se, että henkilöt, jotka voivat kansallisen lain perusteella vaatia takaisinmaksua, saisivat etua Wienin kaupungin välillisiin veroihin liittyvien verotusteknisten ominaispiirteiden vuoksi. Tässä tapauksessa on kyse veroista, joiden osalta maksuvelvollisena ja verovelvollisena on kaksi erillistä henkilöä. Verovelvollinen on yrittäjä, joka tarjoaa verotettavia palveluja, kun taas näiden verojen määrä peritään yleensä näiden palvelujen käyttäjiltä. Yhteisöjen tuomioistuin on yhdistetyissä asioissa C-192/95—C-218/95, Comateb ym., 14.1.1997 antamansa tuomion (Kok. 1997, s. I-165) 22—24 kohdassa hyväksynyt tämän tulkinnan.

61 Tästä seuraa, että vyörytetyn määrän takaisinmaksu ei voi tulla kysymykseen enää silloin, kun verovelvollisella ei ole velvollisuutta maksaa takaisin ostajalle niitä summia, jotka vastaavat viimeksi mainitulle vyörytetyn veron määrä.

62 Veroviranomainen väittää tältä osin, että Itävallan oikeusjärjestyksessä ei säädetä ostajan mahdollisuudesta vaatia näiden summien takaisinmaksua suoraan kansallisilta viranomaisilta. Se lisää, että alkoholijuomaveron ollessa kyseessä kuluttajien maksamien määrien takaisinmaksu kuluttajille on käytännössä mahdotonta ajan kulumiseen, kyseisten toimenpiteiden suureen määrään, todisteluvaikeuksiin tai muihin seikkoihin liittyvistä syistä.

63 Näin ollen se katsoo, että WAO:n 185 §:n 3 momentilla ei rikota asiassa EKW annetun tuomion tuomiolauselman 3 kohtaa ja että se päinvastoin on yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun mukainen, koska sillä estetään se, että yrittäjä saa perusteetonta etua maksamansa veron takaisinmaksun seurauksena, jos juomaveron taloudelliset vaikutukset kantaneen kuluttajan ja veron maksaneen yrittäjän välinen oikeussuhde eli verotettava tapahtuma on jo tuottanut kaikki vaikutuksensa menneisyydessä eli jos kuluttaja ei voi enää vaatia maksamaansa veroa takaisin yrittäjältä.

64 Se lisää vielä, että sellaisenkaan tutkimuksen nojalla, jossa verovelvollisten mahdollisesti oikeudellisesti suojattua luottamusta siihen, että alkoholijuomavero ehdottomasti maksetaan takaisin, ja kuntien oikeudellisesti suojattua luottamusta tämän veron yhteisön oikeuden mukaisuuteen, punnittaisiin keskenään, ei voida päätellä, että WAO:n 185 §:n 3 momentilla rikottaisiin perustamissopimuksen 5 artiklassa määrättyä lojaalisuusvelvollisuutta.

65 Lopuksi veroviranomainen katsoo, ettei yhteisön oikeus eivätkä oikeusvaltioperiaate tai luottamuksensuojan periaate edellytä, että verovelvollisen on saatava perusteetonta etua veron takaisinmaksun muodossa. Jos vero vyörytetään kolmansille, talouden toimija saa välttämättä sen takaisinmaksusta perusteetonta etua.

66 Itävallan ja Italian hallitukset kehittelevät näkemystä, joka on samankaltainen veroviranomaisen näkemyksen kanssa, katsoen, että WAO:n 185 § täyttää ne edellytykset, jotka yhteisöjen tuomioistuin on asettanut perusteettoman edun palauttamisen alalla.

67 Ensinnäkin tämä säännös ei koske ainoastaan yhteisön oikeuteen perustuvia oikeuksia saada vero takaisin, vaan sillä säännellään niin viimeksi mainittuja kuin kansalliseen oikeuteenkin perustuvia oikeuksia ja otetaan näin huomioon vastaavuusperiaate.

68 Tämän jälkeen nämä hallitukset väittävät, ettei WAO:n 185 §:n 3 momentilla aiheuteta sitä, että kantajien olisi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa käyttää yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeutta saada vero takaisin. WAO:n 185 §:n 3 momentti ei sisällä erityistä todistustaakkasäännöstä eikä säännöstä hyväksytyistä todistelukeinoista. Näin ollen sovelletaan siis yleisiä menettelysääntöjä. Ne perustuvat virallisperiaatteeseen.

69 Itävallan hallitus väittää, että tämän periaatteen takia todistustaakka veron vyöryttämisestä ja perusteettoman edun saamisesta kuuluu toimivaltaisille veroviranomaisille. Verovelvollisilla on vain yhteistyövelvollisuus tosiseikkoja selvitettäessä. Niiden on näin veroviranomaisen pyynnöstä selvitettävä ja täydennettävä ilmoitustensa sisältöä ja todistettava niiden paikkansapitävyys; tosin WAO:n mukaan riittävää on jo todennäköisen näytön esittäminen silloin, kun asianhaarat huomioiden täyden näytön esittämistä ei voida kohtuudella vaatia. Todistustaakan kääntäminen verovelvolliselle on siis mahdotonta.

70 Lisäksi WAO:ssa hyväksytään kaikki todistelutavat. Kantajat voivat siis lähtökohtaisesti esittää kaikki sellaiset oikeudelliset tai tosiseikkoja koskevat argumentit, joiden nojalla voidaan päätellä, ettei veroa ole vyörytetty tai että sen vyöryttämättä jättäminen on todennäköistä. Siinä ei myöskään tältä osin säädetä todistustaakan kääntämisestä eikä minkäänlaisesta yleisestä presumtiosta.

71 Itävallan hallitus lisää, että WAO:n 185 §:n 4 momentti, jolla kielletään tämän pykälän 3 momentin soveltaminen sellaisia veroja koskeviin takaisinmaksuvaatimuksiin, jotka Verfassungsgerichtshof on katsonut perustuslain vastaisiksi, ei ole millään tavoin vastaavuusperiaatteen vastainen. Yhteisöjen tuomioistuimen tuomioilla ei tietenkään ole samoja oikeusvaikutuksia kuin Verfassungsgerichtshofin antamilla perustuslainvastaisuuden toteavilla tuomiolla, sillä ensin mainituilla on yleinen, myös taannehtiva, vaikutus, kun taas toiseksi mainittujen vaikutus kohdistuu vain tulevaisuuteen.

72 Tilanteet, joissa kantaja voisi edukseen vedota "Anlaßfallwirkungiin" ja saada näin perustuslainvastaisen veron takaisin siitäkin huolimatta, että se on vyörytetty kolmansille, ovat hyvin harvinaisia ja puhtaasti marginaalisia. Tätä tilannetta ei siis mitenkään voida verrata yhteisöjen tuomioistuimen sellaisesta tuomiosta aiheutuviin seurauksiin, jonka mukaan kansallisen veron voimassa pitäminen on yhteisön oikeuden vastaista.

73 Komissio toteaa, että vaikka onkin totta, että yhteisön oikeuden vastaisesti kannettu vero voidaan saada takaisin vain alaa koskevissa monissa erilaisissa kansallisissa lainsäädännöissä säädettyjen aineellisten ja muodollisten edellytysten täyttyessä, tämä ei kuitenkaan muuta sitä, etteivät nämä edellytykset saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883; asia C-231/96, Edis, tuomio 15.9.1998, Kok. 1998, s. I-4951, 19 ja 34 kohta ja em. asia Dilexport, tuomion 25 kohta).

74 Lisäksi komissio väittää, että edellä mainitussa asiassa Deville annetun tuomion 11 kohdassa näytetään asetettavan yhteisön oikeuden vastaisen veron takaisin saamiselle se edellytys, että verovelvollisella ei ole ollut mahdollisuutta vyöryttää tätä veroa muille henkilöille.

75 Komission mukaan ei ole yhteisön oikeuden vastaista, että kansalliset tuomioistuimet ottavat kansallisen oikeutensa mukaisesti huomioon sen, että perusteettomasti kannetut verot on voitu sisällyttää niiden osalta maksuvelvollisen yrityksen perimiin hintoihin ja vyöryttää näin ostajien maksettaviksi (yhdistetyt asiat 142/80 ja 143/80, Essevi ja Salengo, tuomio 27.5.1981, Kok. 1981, s. 1413, Kok. Ep. VI, s. 117, 35 kohta; yhdistetyt asiat 331/85, 376/85 ja 378/85, Bianco ja Girard, tuomio 25.2.1988, Kok. 1988, s. 1099; em. asia Dilexport, tuomion 47 kohta ja asia C-88/99, Roquette Frères, tuomio 28.11.2000, Kok. 2000, s. I-10465, 20 kohta).

76 Komissio muistuttaa kuitenkin, että yhteisön oikeuden vastaista on, että jäsenvaltio asettaa yhteisön oikeuden vastaisten tullien ja verojen palauttamiselle edellytyksen — eli esimerkiksi sen, että näitä tulleja tai veroja ei ole vyörytetty kolmansille — jonka täyttymisen toteen näyttäminen on palautusta vaativan oikeussubjektin velvollisuutena (em. asia Dilexport, tuomion 54 kohta).

77 Komissio toteaa, että Verwaltungsgerichtshof ei nimenomaisesti tutki tätä seikkaa ennakkoratkaisupyynnön aineellisia edellytyksiä koskevassa esityksessään. Se rajoittautuu toteamaan, että olemassa olevat menettelylliset takeet huomioiden ei voida väittää, että WAO:n 185 § tekee takaisinmaksua koskevan oikeuden käyttämisen a priori suhteettoman vaikeaksi tai jopa mahdottomaksi. Komissio korostaa tältä osin kuitenkin, että tässä kansallisessa säännöksessä ei ole erityistä todistustaakkasääntöä ja että sovellettavat yleiset prosessisäännöt perustuvat virallisperiaatteeseen.

78 Koska nimenomaista mainintaa siitä, että kansallisen prosessioikeuden mukaan todistustaakka veron vyöryttämisestä kuuluu veroviranomaisille, ei ole, komissio päättelee, että tältä osin saattaa olla olemassa tiettyjä aukkoja. Tästä syystä se pyytää, että yhteisöjen tuomioistuin tässä asiassa annettavassa tuomiossa esittäisi selvennyksiä viittaamalla tällä alalla merkitykselliseen oikeuskäytäntöönsä ja erityisesti edellä mainitun tuomion Dilexport 54 kohtaan.

79 Muutoin komissio yhtyy julkisasiamies Saggion asiassa EKW antamassaan ratkaisuehdotuksessa esittämään käsitykseen, jonka mukaan viranomaiset voivat hylätä perusteettomasti kannettujen verojen palautusvaatimukset ainoastaan, jos ne voivat näyttää toteen, että jälleenmyyjät saisivat tosiasiallisesti perusteetonta etua.

80 Se toteaa tältä osin, ettei voida todeta, että ilman alkoholijuomaveroa tuotteen hinta olisi ollut verollista hintaa alhaisempi, ja vielä vähemmän voidaan varmuudella todeta, että näiden kahden hinnan välinen ero olisi aina tämän veron suuruinen. Lisäksi jälleenmyyjän saama etu ei ehkä aina täsmällisesti vastaa tämän veron määrää, sillä hinnankorotus, joka aiheutuu tarpeesta kompensoida kyseisestä verosta aiheutuva suurempi verorasitus, saattaa aiheuttaa myyntivolyymin ja voittojen pienentymisen. Lisäksi tietyillä rajaseuduilla verolla korotettu hinta saattaa aiheuttaa itävaltalaisten jälleenmyyjien myyntivolyymin pienentymisen, joka saattaa vaikuttaa kielteisesti voittoihin. Myöskään tässä tapauksessa

ei voida väittää, että takaisinmaksusta saatava etu täysin vastaisi maksetun veron määrää. Mahdollista perusteetonta etua arvioitaessa on sitä vastoin otettava huomioon tämän veron olemassaolosta aiheutuva voittojen pienentyminen.

81 Komission mielestä nämä näkökohdat olisi pitänyt ottaa huomioon 6.9.2000 tehdyissä päätöksissä, eikä niiden takaisinmaksuhakemusten automaattista hylkäämistä, jotka koskivat veroa kokonaisuudessaan, voida hyväksyä. Se väittää, ettei ennakkoratkaisupyynnössä kuitenkaan ole mainintaa siitä, että takaisinmaksuhakemusten käsittelyssä olisi otettu kunkin tapauksen olosuhteet eritellysti huomioon, eikä siitä, että olemassa olisi tällaisen käsittelyn kannalta tarvittavia menettely- ja laskentasääntöjä.

82 Istunnossa komissio on väittänyt, ettei WAO ole vastaavuusperiaatteen mukainen, koska siinä kohdellaan eri tavoin yhtäältä yhteisön oikeuteen ja toisaalta Verfassungsgerichtshofin antamaan perustuslainvastaisuutta koskevaan tuomioon perustuvia takaisinmaksuvaatimuksia ensin mainittujen vahingoksi.

83 Näin niihin verovelvollisiin, jotka voivat vedota "Anlaßfallwirkungiin", ei Itävallan perustuslain vastaisesti kannetun veron takaisin saadakseen sovelleta edellytystä, jonka mukaan niiden on itsensä ollut kannettava verorasitus. Komission mukaan WAO:n 185 §:n 4 momentti estää tämän pykälän 3 momentin soveltamisen tällaisessa tilanteessa.

84 Sitä vastoin niillä yhteisöjen tuomioistuimen tuomioilla, joilla kansallisen veron voimassa pitämisen on todettu olevan yhteisön oikeuden vastaista, ei voida katsoa olevan samanlaista vaikutusta kuin "Anlaßfallwirkungilla". Tästä seuraa, että yksityisiä syrjitään, kun he käyttävät yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeuttaan saada perusteettomasti kannettu vero takaisin.

85 Komissio kiistää Itävallan hallituksen väitteen, jonka mukaan tapaukset, joissa "Anlaßfallwirkungia" sovelletaan, ovat marginaalisia. Päinvastoin se katsoo, että sillä on vaikutuksia useissa käytännön tapauksissa ja että lisäksi se seikka, että tapauksia, joissa "Anlaßfallwirkungia" on sovellettu, on vähän, ei riitä estämään vastaavuusperiaatteen loukkaamista.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

EY 10 artikla

86 Yhteisöjen tuomioistuin on em. asiassa Deville katsonut, että sen jälkeen kun yhteisöjen tuomioistuin on antanut tuomion, jossa todetaan määrätyn lainsäädännön olevan yhteensoveltumaton perustamissopimuksen kanssa, kansallinen lainsäätäjä ei voi antaa menettelysääntöjä, joilla erityisesti vähennetään mahdollisuuksia vaatia niiden verojen tai maksujen palauttamista, jotka on kannettu perusteettomasti tämän lainsäädännön nojalla (ks. em. asia Deville, tuomion 13 kohta; em. asia Dilexport, tuomion 38 ja 39 kohta ja asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6325, 36 kohta).

87 Näistä tuomioista ilmenee, että jäsenvaltio ei voi antaa säännöksiä, joiden mukaan sellaisen veron tai maksun palauttamiseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuomiossaan todennut yhteisön oikeuden vastaiseksi tai joka on katsottava tällaisen tuomion perusteella yhteisön oikeuden vastaiseksi, sovelletaan erityisesti tätä veroa tai maksua koskevia edellytyksiä, jotka ovat epäedullisempia kuin edellytykset, joita sovellettaisiin kyseisen veron tai maksun palauttamiseen siinä tapauksessa, ettei näitä säännöksiä olisi annettu (em. asia Edis, tuomion 24 kohta).

88 On syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on alkoholijuomaveron osalta todennut asiassa EKW antamansa tuomion 50 kohdassa, että tämän veron voimassa pitäminen on direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohdan vastaista.

89 On myös muistutettava, että WAO:n 185 §:ssä, sellaisena kuin se oli ennen lainmuutosta, ei asetettu minkäänlaista erityistä edellytystä lainvastaisesti kannettujen verojen takaisinmaksuvaatimuksille. On myöskin näytetty toteen, että Wienin osavaltion parlamentissa käytiin useita keskusteluja ennen kuin WAO:n 185 §:ään lisättiin säännös, josta tuli tämän pykälän 3 momentti, ja että näissä keskusteluissa viitattiin julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotukseen, jonka hän antoi asiassa EKW, sekä sellaisesta yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta, jolla alkoholijuomavero katsottaisiin yhteensoveltumattomaksi yhteisön oikeuden kanssa, Itävallan kuntien taloudelle aiheutuviin tuhoisiin seurauksiin. WAO:n muutos tapahtui viikkoa ennen tuon tuomion julistamista.

90 Kun näitä asianhaaroja tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena, voidaan havaita, että 3 momentin lisäämisellä WAO:n 185 §:ään pyrittiin estämään asiassa EKW annettavan tuomion vaikutukset siinä tapauksessa, että alkoholijuomavero katsottaisiin yhteisön oikeuden vastaiseksi ja että tässä tuomiossa ei ajallisesti rajoitettaisi sen vaikutuksia.

91 Nämä asianhaarat eivät kuitenkaan yksinään riitä osoittamaan, että WAO:n 185 §:n 3 momentilla pyritään erityisesti rajoittamaan mahdollisuuksia esittää perusteettomasti kannettua alkoholijuomaveroa koskeva perusteettoman edun palautusvaatimus. Verwaltungsgerichtshof toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, ettei WAO koske ainoastaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista. Pääasian asianosaiset, Itävallan ja Italian hallitukset sekä komissio ovat tältä osin esittäneet vastakkaisia näkemyksiä. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin ei kuitenkaan kuulu ratkaista yksinomaan kansallisen oikeuden tulkintaa koskevaa väitettä, sillä tämä tehtävä kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

92 Tältä osin on siis syytä päättää, että menettely, jossa jäsenvaltio antaa säännöksiä, joilla taannehtivasti rajoitetaan oikeutta vaatia perusteettoman edun palauttamista, estääkseen sellaisen yhteisöjen tuomioistuimen tuomion mahdolliset vaikutukset, jolla kansallisen veron voimassa pitäminen todetaan yhteisön oikeuden vastaiseksi, on yhteisön oikeuden ja tarkemmin ottaen perustamisso-

pimuksen 10 artiklan vastaista vain siinä tapauksessa, että nämä säännökset koskevat nimenomaan tätä veroa, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava. Näin ollen se, että tällaisella toimenpiteellä on taannehtiva vaikutus, ei sinänsä merkitse yhteisön oikeuden rikkomista, jos toimenpide ei koske nimenomaan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion kohteena ollutta veroa.

Alkoholijuomaveron vyöryttämisen ja perusteettoman edun välinen yhteys

93 Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että yksityishenkilöillä on oikeus saada jäsenvaltion yhteisön oikeussääntöjen vastaisesti kantamat verot takaisin. Tämä oikeus on seurausta niistä oikeuksista, joita yksityishenkilöille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut, ja se täydentää näitä oikeuksia. Kyseisellä jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 20 kohta; yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 84 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 30 kohta).

94 Tämän oikeuskäytännön mukaan 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 (ks. vastaavasti mm. em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 27 ja 28 kohta.

95 Koska tällä poikkeuksella rajoitetaan yhteisön oikeusjärjestykseen perustuvaa henkilökohtaista oikeutta, sitä on tulkittava suppeasti ottaen huomioon muun

muassa se, että veron vyöryttämisellä kuluttajalle ei välttämättä poisteta verosta verovelvolliselle aiheutuvia taloudellisia vaikutuksia.

96 Yhteisöjen tuomioistuin on muun muassa edellä mainituissa asioissa Bianco ja Girard antamansa tuomion 17 kohdassa todennut, että vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan välilliset verot on tarkoitus vyöryttää kuluttajan maksettaviksi ja vaikka nämä välilliset verot yleensä vyörytetään liiketoiminnassa kokonaan tai osittain, ei voida todeta yleispätevästi, että vero todellisuudessa vyörytetään kaikissa tapauksissa. Se, vyörytetäänkö vero todellisuudessa kokonaan tai osittain, riippuu kunkin yksittäisen liiketapahtuman osalta useista tekijöistä, jotka erottavat tämän liiketapahtuman muissa yhteyksissä tapahtuvista liiketapahtumista. Välillisen veron vyöryttäminen tai vyöryttämättä jättäminen tietyssä yksittäistapauksessa on siten tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka tutkiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, joka on vapaa arvioimaan sille esitettyä näyttöä.

97 Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainituissa asioissa Bianco ja Girard antamansa tuomion 20 kohdassa todennut, että verojen vyöryttäminen 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.

98 Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, että vaikka olisikin osoitettu, että perusteettomasti kannetusta verosta aiheutuva rasitus on vyörytetty kokonaan tai osittain kolmansien kannettavaksi, toimija ei välttämättä saa perusteetonta etua näin vyörytetyn määrän palauttamisesta (em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 29 kohta ja yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7145, 34 kohta).

99 Vaikka koko vero olisikin sisällytetty käytettyyn hintaan, verovelvolliselle saattaa nimittäin aiheutua vahinkoa myyntivolyymin pienentymisestä (ks. em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 31 kohta ja Michaïlidis, tuomion 35 kohta).

100 Näin ollen 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.

101 Tästä seuraa, että yhteisön oikeuden vastaista on menettely, jossa jäsenvaltio kieltäytyy maksamasta takaisin toimijalle yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron pelkästään siitä syystä, että tämä vero on sisällytetty tämän toimijan käyttämään vähittäismyyntihintaan ja näin vyörytetty kolmansille, mikä tarkoittaisi vääjäämättä sitä, että kyseinen toimija saisi veron takaisinmaksusta perusteetonta etua.

102 Tältä osin on siis päätettävä, että perusteettoman edun palauttamista koskevia yhteisön oikeuden sääntöjä on tulkittava siten, että niiden vastaista on kansallinen lainsäädäntö, jossa kiellettäisiin — minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle — yhteisön oikeuden kanssa yhteensoveltumattoman veron takaisinmaksu pelkästään siitä syystä, että vero on vyörytetty kolmansille, vaatimatta tämän veron takaisinmaksusta toimijalle aiheutuvan perusteettoman edun määrän selvittämistä.

Vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate

103 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään antaa tällaisiin palautusvaatimuksiin sovellettavat menettelysäännöt, kuitenkin siten, että nämä säännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, joilla säännellään jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia samanlaisia tilanteita (vastaavuusperiaate), ja ettei

niillä tehdä yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (ks. mm. em. asia Metallgesellschaft ym., tuomion 85 kohta ja asia C-255/00, Grundig Italiana, tuomio 24.9.2002, Kok. 2002, s. I-8003, 33 kohta).

— Vastaavuusperiaate

104 Vastaavuusperiaatteella kielletään jäsenvaltiota asettamasta yhteisön oikeuden vastaisen veron yhteisön oikeuteen perustuvia palautusvaatimuksia koskevia menettelysääntöjä, jotka ovat epäedullisempia kuin samanlaisiin kansallisiin kanteisiin sovellettavat säännöt.

105 WAO:n osalta on lähemmin todettava, että itse 185 §:n sanamuodosta ilmenee, että siinä säädetään poikkeuksesta, joka voidaan tehdä tiettyjen kansalliseen oikeuteen perustuvien perusteettoman edun palauttamisvaatimusten osalta.

106 WAO:n 185 §:n 4 momentissa nimittäin säädetään, ettei tuon pykälän 3 momenttia sovelleta henkilöihin, jotka voivat vedota "Anlaßfallwirkungiin", mutta tässä säännöksessä ei kuitenkaan mainita niitä tarkempia sääntöjä tai edellytyksiä, joita sovelletaan sellaisiin perusteettomasti kannettujen verojen palauttamista koskeviin kanteisiin, jotka nostaneet kantajat ovat voineet vedota Verfassungsgerichtshofin antamaan ennakkotapaukseen, jolla kansallinen vero on katsottu perustuslain vastaiseksi.

107 Sellaisten kansallisten säännösten soveltaminen, joiden mukaan verovelvolliset voivat saada perusteettomasti kannetun veron takaisin, on vastaavuusperiaatteen vastaista vain, jos näissä säännöksissä säädetyt edellytykset ovat kansallisen

tuomioistuimen antamaan, perustuslainvastaisuuden toteavaan päätökseen perustuvan takaisinmaksuvaateen osalta edullisempia kuin niihin toimijoihin sovellettavat edellytykset, jotka yhteisöjen tuomioistuimen tuomion johdosta vaativat yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron takaisinmaksua.

108 Tältä osin on siis syytä päättää, että koska kansallinen lainsäädäntö, jolla annetaan yhteisön oikeuden vastaisen veron yhteisön oikeuteen perustuvia palautusvaatimuksia koskevia menettelysääntöjä, jotka ovat epäedullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan tiettyihin kansallisen oikeuden säännöksiin perustuviin samanlaisiin vaatimuksiin, on vastaavuusperiaatteen vastainen, kansallisen tuomioistuimen on arvioitava kansallista oikeutta kokonaisvaltaisesti ja tarkistettava, onko todellakin niin, että ainoastaan sellaiset kantajat, joiden kanne perustuu kansalliseen perustuslakiin, voivat vedota Anlaßfallwirkungiin, ja ovatko kansallisen perustuslain kanssa yhteensoveltumattomiksi katsottujen verojen palauttamista sääntelevät säännöt edullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan yhteisön oikeuden vastaisiksi katsotuista veroista nostettuihin kanteisiin.

— Tehokkuusperiaate

109 Tehokkuusperiaatteen noudattamisesta on todettava, että lähtökohtaisesti toimijalla, joka on maksanut perusteettomasti kannetun veron, on oikeus saada maksettu määrä takaisin (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 20 kohta) ja että veroviranomaiset voivat kieltäytyä tämän veron takaisinmaksusta vain siinä tapauksessa, että tämä toimija saa siitä perusteetonta etua.

110 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee selvästi (ks. mm. em. asiat San Giorgio, tuomion 14 kohta; Dilexport, tuomion 48, 52 ja 54 kohta ja Michaïlidis, tuomion 36 ja 37 kohta), etteivät viranomaiset voi tältä osin tyytyä

sen selvittämiseen, että tämä vero on vyörytetty kolmansille, ja olettaa pelkästään tämän tai sen seikan perusteella, että kansallisen lainsäädännön mukaan tämä vero on sisällytettävä kuluttajille tarjottavaan myyntihintaan, että verovelvolliselle tästä aiheutunut taloudellinen rasitus on poistettu ja että viimeksi mainittu näin ollen saa takaisinmaksusta automaattisesti perusteetonta etua.

111 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla on myöskin niin, että sellainen kansallinen lainsäädäntö, jolla verovelvolliselle asetetaan todistustaakka siitä, ettei veroa ole vyörytetty kolmansille, mikä vastaisi negatiivisen näytön vaatimista, tai jossa asetetaan presumtio, jonka mukaan vero on vyörytetty kolmansille, ei ole yhteisön oikeuden mukainen (ks. mm. em. asiat San Giorgio, tuomion 14 kohta; Dilexport, tuomion 54 kohta ja Michaïlidis, tuomion 36—38 kohta).

112 Kansallisen tuomioistuimen mukaan WAO:ssa ei ole erityistä säännöstä, jolla säänneltäisiin kysymystä siitä, miten todistustaakka siitä, että verovelvollinen on vyöryttänyt veron kolmansille ja että se saa perusteetonta etua takaisinmaksusta, on jaettava.

113 Vaikka veroviranomainen ja Itävallan hallitus väittävät, että todistustaakka on kokonaisuudessaan kansallisella viranomaisella, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että veroviranomainen oli päätellyt, etteivät pääasian kantajat olleet kantaneet alkoholijuomaverosta aiheutuvaa taloudellista rasitusta, pelkästään sen seikan nojalla, että näistä juomista kuluttajilta laskutettu hinta sisälsi tämän veron. Tämä menettelytapa voisi ilmentää presumtiota, jonka mukaan vero on vyörytetty kolmansille ja verovelvolliset ovat saaneet perusteetonta etua, ja tästä voi aiheutua se, että perusteettomasti kannetun veron takaisinmaksu on mahdotonta tai ainakin suhteettoman vaikeaa, mikä on yhteisön oikeuden vastaista.

114 Kansallisen tuomioistuimen on päätettävä, onko veroviranomaisten käytännöllä lakiin perustuvan presumtion puuttuessa otettu käyttöön tällainen perusteettoman edun saantia koskeva presumtio.

115 On totta, että koska kyse on "itseverotuksesta", näyttöä siitä, että vero on todellisuudessa vyörytetty kolmansille, ei voida saada ilman kyseisen verovelvollisen myötävaikutusta. Veroviranomaiset voivat tältä osin vaatia saada tutustua niihin tositteisiin, jotka viimeksi mainitulla oli kansallisen oikeuden sääntöjen nojalla velvollisuus säilyttää.

116 Kansallisen tuomioistuimen on myös tutkittava, luodaanko sillä myötävaikuttamisvelvollisuudella, joka verovelvollisilla on sen toteennäyttämisessä, ettei alkoholijuomaverosta aiheutuvaa taloudellista rasitusta ole vyörytetty, käytännössä tämän veron vyöryttämisestä sellainen presumtio, jonka viimeksi mainitut voivat kumota vain vastanäyttöä esittämällä.

117 Edellä esitetyistä seikoista seuraa, että tämän tuomion 103 artiklassa mainitun tehokkuusperiaatteen vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai hallintokäytäntö, jolla yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttäminen tehdään käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi ottamalla käyttöön perusteettoman edun saantia koskeva presumtio, joka perustuu vain siihen seikkaan, että vero on vyörytetty kolmansille.

118 Kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen on siis vastattava seuraavasti:

— menettely, jossa jäsenvaltio antaa WAO:n kaltaisen säädöksen, jolla annetaan perusteettoman edun palauttamista koskevia rajoitetumpia menettely-

sääntöjä yhteisöjen tuomioistuimen sellaisen tuomion mahdollisten vaikutusten estämiseksi, jolla kansallisen veron voimassa pitäminen todetaan yhteisön oikeuden vastaiseksi, on yhteisön oikeuden ja tarkemmin ottaen perustamissopimuksen 5 artiklan vastaista vain siinä tapauksessa, että tämä menettely koskee nimenomaan tätä veroa, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava

— perusteettoman edun palauttamista koskevia yhteisön oikeuden sääntöjä on tulkittava siten, että niiden vastaista on kansallinen lainsäädäntö, jossa kiellettäisiin — minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle — yhteisön oikeuden kanssa yhteensoveltumattoman veron takaisinmaksu pelkästään siitä syystä, että se on vyörytetty kolmansille, vaatimatta tämän veron takaisinmaksusta toimijalle aiheutuvan perusteettoman edun määrän selvittämistä

— vastaavuusperiaatteen vastainen on kansallinen lainsäädäntö, jolla annetaan yhteisön oikeuden kannalta perusteettomasti kannetun veron takaisinmaksuvaatimuksia koskevia sellaisia menettelysääntöjä, jotka ovat epäedullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan tiettyihin kansallisen oikeuden säännöksiin perustuviin samanlaisiin vaatimuksiin. Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava kansallista oikeutta kokonaisvaltaisesti ja tarkistettava, onko todellakin niin, että ainoastaan sellaiset kantajat, joiden kanne perustuu kansalliseen perustuslakiin, voivat vedota Anlaßfallwirkungiin, ja ovatko kansallisen perustuslain kanssa yhteensoveltumattomiksi katsottujen verojen takaisinmaksua sääntelevät säännöt edullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan yhteisön oikeuden vastaiseksi katsotuista veroista nostettuihin kanteisiin

— tehokkuusperiaatteen vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai hallintokäytäntö, jolla yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttäminen tehdään käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi ottamalla käyttöön perusteettoman edun saantia koskeva presumtio, joka perustuu vain siihen seikkaan, että vero on vyörytetty kolmansille.

Oikeudenkäyntikulut

119 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan ja Italian hallituksille ja 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 oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 23.3.2001 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

1) **Menettely, jossa jäsenvaltio antaa Wiener Abgabenordnungin kaltaisen säädöksen, jolla annetaan perusteettoman edun palauttamista koskevia rajoitetumpia menettelysääntöjä yhteisöjen tuomioistuimen sellaisen tuomion mahdollisten vaikutusten estämiseksi, jolla kansallisen veron voimassa pitäminen todetaan yhteisön oikeuden vastaiseksi, on yhteisön oikeuden ja tarkemmin ottaen perustamissopimuksen 5 artiklan vastaista vain siinä tapauksessa, että nämä menettelysäännöt koskevat nimenomaan tätä veroa, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.**

2) **Perusteettoman edun palauttamista koskevia yhteisön oikeuden sääntöjä on tulkittava siten, että niiden vastaista on kansallinen lainsäädäntö, jossa**

kiellettäisiin — minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle — yhteisön oikeuden kanssa yhteensoveltumattoman veron takaisinmaksu pelkästään siitä syystä, että vero on vyörytetty kolmansille, vaatimatta tämän veron takaisinmaksusta toimijalle aiheutuvan perusteettoman edun määrän selvittämistä.

3) Vastaavuusperiaatteen vastainen on kansallinen lainsäädäntö, jolla annetaan yhteisön oikeuden kannalta perusteettomasti kannetun veron palautusvaatimuksia koskevia sellaisia menettelysääntöjä, jotka ovat epäedullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan tiettyihin kansallisen oikeuden säännöksiin perustuviin samanlaisiin vaatimuksiin. Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava kansallista oikeutta kokonaisvaltaisesti ja tarkistettava, onko todellakin niin, että ainoastaan sellaiset kantajat, joiden kanne perustuu kansalliseen perustuslakiin, voivat vedota Anlaßfallwirkungiin, ja ovatko kansallisen perustuslain kanssa yhteensoveltumattomiksi katsottujen verojen palauttamista sääntelevät säännöt edullisempia kuin säännöt, joita sovelletaan yhteisön oikeuden vastaiseksi katsotuista veroista nostettuihin kanteisiin.

4) Tehokkuusperiaatteen vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai hallintokäytäntö, jolla yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttäminen tehdään käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi ottamalla käyttöön perusteetonta etua koskeva presumtio, joka perustuu vain siihen seikkaan, että vero on vyörytetty kolmansille.

Wathelet Timmermans La Pergola

Jann von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 2 päivänä lokakuuta 2003.

R. Grass M. Wathelet

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja