JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
24 päivänä maaliskuuta 2011 [1]

I Johdanto

1. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla, joka on kantanut veroja unionin oikeuden vastaisesti, on lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa ne verovelvolliselle. On kuitenkin epäselvää, voiko unionin oikeuden nojalla palauttamisvaatimuksen kohdistaa suoraan valtiolle myös sellainen yritys, joka on viime kädessä kantanut verosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen, koska verovelvollinen on vyöryttänyt veron sille esimerkiksi ostohinnassa.

2. Vestre Landsret (Tanska) pyytää unionin tuomioistuinta selventämään tätä kysymystä nyt käsiteltävässä asiassa. Landsretin ratkaistavana on Tanskan verominister iötä (Skatteministeriet) vastaan nostetut kanteet, joissa kaksi teollisuusyritystä vaatii palauttamaan verot, joita Tanska on kantanut marraskuuhun 2001 saakka voitelu- ja hydrauliikkaöljyistä, vaikka unionin oikeuden nojalla jäsenvaltioiden oli vapautettava yhdenmukaistetusta valmisteverosta kivennäisöljyt, joita käytetään muuhun tarkoitukseen kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina. Öljyyhtiöt, joilta tämä vero kannettiin, olivat vyöryttäneet veron kantajille ostohinnassa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

1. Valmisteverodirektiivi

3. Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY [2] (jäljempänä valmisteverodirektiivi) 1 artiklan 1 kohdan mukaan kyseisessä direktiivissä säädetään järjestelmästä, joka

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EYVL L 76, s. 1.

koskee valmisteveroa ja muita välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvia välillisiä veroja, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja yhteisön määräämiä veroja. Saman artiklan 2 kohdan mukaan valmisteveron alaisten tuotteiden valmisteverojen rakennetta ja määrää koskevat erityissäännökset ovat eri direktiiveissä.

4. Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

– kivennäisöljyt

– alkoholi ja alkoholijuomat

– valmistettu tupakka.

2. Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.”

2. Kivennäisöljyverodirektiivi

5. Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY [3] (jäljempänä kivennäisöljyverodirektiivi) 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on kannettava kivennäisöljyistä yhdenmukaistettua valmisteveroa kyseisen direktiivin mukaisesti.

6. Kivennäisöljyverodirektiivin 8 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen lisäksi, mitä direktiivissä 92/12/ETY säädetään yleisesti valmisteveron alaisten tuotteiden vapauttamisesta valmisteverosta tiettyjen käyttötarkoitusten perusteella, jäsenvaltioiden on vapautettava yhdenmukaistetusta valmisteverosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi:

a) kivennäisöljyt, joita käytetään muutoin kuin moottori- tai lämmityspolttoaineina

b) kivennäisöljyt, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista.”

3 – EYVL L 316, s. 12.

B *Tanskan oikeus*

7. Tanskassa otettiin käyttöön voitelu- ja hydrauliikkaöljyjä koskeva vero kivennäisöljytuotteiden energiaverosta 19.12.1992 säädetyllä lailla nro 1029 (lov nr. 1029 af 19. december 1992 om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., jäljempänä kivennäisöljyverolaki).

8. Kivennäisöljyverolain, sellaisena kuin se oli pääasian kannalta merkityksellisenä ajankohtana, 1 §:n 1 momentin 12 kohdan nojalla voitelu- ja hydrauliikkaöljyistä (jäljempänä voiteluöljyt) kannettiin valmistevero, joka oli 178 äyriä litralta (jäljempänä voiteluöljyvero).

9. Voiteluöljyveroa maksoivat öljy-yhtiöt. Kun vero otettiin käyttöön, lakiehdotuksen perusteluissa todettiin muun muassa seuraavaa:

”Öljy-yhtiöt voivat todennäköisesti vyöryttää veron. Monia niistä öljyistä, joille veroa on ehdotettu, käytetään teollisuudessa tai kaupan alalla, joissa vyörytysmahdollisuudet vaihtelevat.”

10. Lisäksi perusteluissa todettiin, että vero ”kannustaa öljyn taloudelliseen käyttöön, millä on yleisesti myönteinen vaikutus ympäristöön”.

11. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Braathens 10.6.1999 antaman tuomion [4] jälkeen Tanska kumosi voiteluöljyveron 6.6.2002 annetulla lailla nro 395 takautuvasti 1.12.2001 alkaen. Mainitussa tuomiossa todettiin kotimaanlentojen polttoaineen kulutuksen perusteella Ruotsissa kannetun ympäristöveron yhteydessä, että jos jäsenvaltiot saisivat kantaa jotakin muuta välillistä veroa yhdenmukaistetusta valmisteverosta vapautetuista tuotteista, tämä poistaisi kivennäisöljyverodirektiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdalta sen tehokkaan vaikutuksen. Tällaista veroa ei siten kyseisen tuomion mukaan voida perustella valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdalla.

12. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Tanskan veroministeri oli todennut lakiehdotuksen käsittelyn yhteydessä Folketingetin [5] verovaliokunnalle, että voiteluöljyvero on epäilemättä yhteisön oikeuden vastainen.

13. Lain hyväksymisen jälkeen tulli- ja verohallitus lähetti yleiskirjeen, johon sisältyivät ohjeet perusteettomasti kannetun veron palauttamisesta (15.7.2002 päivätty veroministeriön yleiskirje nro 80 voiteluöljyverojen palautuksesta). Siitä, ketkä ovat oikeutettuja

4 – Asia C-346/97 (Kok., s. I-3419).

5 – Tanskan parlamentti.

saamaan palautusta, todetaan yleiskirjeen 3.1 kohdassa seuraavaa:

”Palautukseen ovat ensisijaisesti oikeutettuja ne yritykset, joita on pidettävä siihen oikeutettuina lain kumoamisen perusteella. Kyseeseen tulevat yritykset, jotka ovat maksaneet veron mutta eivät ole vyöryttäneet sitä eteenpäin myyntiketjussa.

Muiden toimijoiden osalta palautusoikeus ratkaistaan yleisten korvausoikeuden periaatteiden mukaan.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

14. Danfoss A/S (jäljempänä Danfoss) valmistaa muun muassa jäähdytys-, lämmitys- ja automatisointijärjestelmiä teollisuudelle. Se käyttää voiteluöljyjä sekä tällaisten järjestelmien valmistuksessa että voimansiirtotekniikassa estämään sorvaus- ja leikkuutyökalujen ylikuumentumista ja rikkoutumista.

15. Danfoss osti käyttämänsä voiteluöljyt 1.1.1995 ja 30.11.2001 välisenä aikana erinäisiltä tanskalaisilta öljy-yhtiöiltä, jotka maksoivat kivennäisöljyverolain mukaisesti voiteluöljyveroa Tanskan valtiolle.

16. On kiistatonta, että öljy-yhtiöt ovat vyöryttäneet Danfossille sen ostamiin voiteluöljyihin liittyvän voiteluöljyveron. Veron määrä oli yhteensä 6 108 054 Tanskan kruunua (DKK).

17. Danfoss myi pienehkön osan voiteluöljyistä edelleen Sauer-Danfoss ApS -nimiselle yritykselle (jäljempänä Sauer-Danfoss), joka käytti voiteluöljyjä samoin aputuotteena tuotantoprosessissa.

18. Danfoss on pääasian oikeudenkäynnissä ilmoittanut, että Sauer-Danfossille myytyjen voiteluöljyjen hintaan sisältyi voiteluöljyveroa yhteensä 1 686 096 DKK. Lukuun ottamatta jälleenmyyntiä Sauer-Danfossille voiteluöljyveroa ei Danfossin eikä Sauer-Danfossin mukaan vyörytetty eteenpäin myyntiketjussa. Tanskan hallitus kiistää tämän.

19. Öljy-yhtiöt eivät ole vaatineet voiteluöljyveron palauttamista Danfossille myytyjen voiteluöljyjen osalta.

20. Danfoss ja Sauer-Danfoss sitä vastoin vaativat veroviranomaisilta 6 108 054 DKK:n (Danfoss) ja 1 686 096 DKK:n (Sauer-Danfoss) palauttamista.

21. Danfossin vaatimaan palautukseen sisältyy Sauer-Danfossille vyörytetty vero. Nämä kaksi yritystä ovat sopineet, että jos Danfoss saa valtiolta veron takaisin täysimääräisenä, 1 686 096 DKK:n määrä palautetaan Sauer-Danfossille, jolloin tämä peruuttaa veroministeriölle osoittamansa vaatimuksen. Sauer-Danfossin vaatimus veroministeriölle on siten toissijainen Danfossin vaatimukseen nähden.

22. Veroviranomaiset hylkäsivät palautusvaatimuksen. Perusteluna esitettiin, että kyseessä ei ollut palautusvaatimus, koska yritykset eivät olleet maksaneet voiteluöljyveroa suoraan valtiolle, ja että vaatimusta oli siten käsiteltävä Tanskan oikeuden yleisten korvausedellytysten perusteella. Nämä edellytykset eivät kuitenkaan veroviranomaisten mukaan täyttyneet.

23. Korvausvastuun perusteesta veroviranomaiset totesivat, että ennen asiassa Braathens annettua tuomiota, jossa selvennettiin valmisteverodirektiivin ja kivennäisöljyverodirektiivin välistä suhdetta, voiteluöljyveron yhteisön oikeuden vastaisuus ei ollut niin ilmeistä, että sen kantaminen voisi johtaa valtion vastuun syntymiseen. Tuomion jälkeisestä ajasta veroviranomaiset totesivat, että sellaiselle toimijalle, joka on myyntiketjussa verovelvollista alempana, aiheutunut vahinko ei johtunut riittävän suoraan voiteluöljyverosta vastuun syntymiseksi. Veroviranomaisten mukaan valtio ei nimittäin ole voinut ennakoida, missä myyntiketjun vaiheessa vahinkoa syntyy.

24. Danfoss nosti 15.3.2005 ja Sauer-Danfoss 4.5.2005 Vestre Landsretissä Skatteministerietiä vastaan kanteen, jossa vaaditaan riidanalaisten veromäärien maksamista. Vestre Landsret on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko unionin oikeuden kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio hylkää palautusvaatimuksen, jonka on esittänyt yritys, jolle on vyörytetty direktiivien vastainen valmistevero, kun hylkäämisen perusteena on – nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa – se, että kyseinen yritys ei ole se yritys, joka on maksanut veron valtiolle?

2) Onko unionin oikeuden kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio hylkää korvausvaatimuksen, jonka on esittänyt yritys, jolle on vyörytetty direktiivien vastainen valmistevero, kun vaatimus hylätään – nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa – jäsenvaltion esittämän perusteen takia (nimittäin siksi, ettei yritys ole välitöntä vahinkoa kärsinyt osapuoli ja ettei mahdollisen vahingon ja vastuuseen johtavan menettelyn välillä ole välitöntä syy-yhteyttä)?”

25. Asian käsittelyyn unionin tuomioistuimessa ovat osallistuneet Danfoss, Sauer-Danfoss, Tanskan, Espanjan, Italian, Puolan, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio; näistä Espanjan ja Puolan hallitukset ovat esittäneet ainoastaan kirjallisia huomautuksia ja Ruotsin hallitus ainoastaan suullisia huomautuksia.

IV Arviointi

26. Aluksi on todettava, että molemmilla ennakkoratkaisukysymyksillä on viime kädessä sama kohde: voivatko Danfossin ja Sauer-Danfossin kaltaisessa tilanteessa olevat yritykset esittää unionin oikeuden nojalla suoraan valtiolle maksuvaatimuksen summasta, joka vastaa voiteluöljyveroa, jonka valtio on kantanut öljy-yhtiöiltä unionin oikeuden vastaisesti ja jonka nämä ovat vyöryttäneet kyseisille yrityksille? Kysymykset eroavat kuitenkin toisistaan vaatimuksen perusteen suhteen. Kun ensimmäisessä kysymyksessä on kyse palautusvaatimuksesta takaisinmaksun muodossa, toinen kysymys koskee mahdollista vahingonkorvausvaatimusta. Ennakkoratkaisukysymyksiin on näin ollen vastattava erikseen.

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

27. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, voiko asiakas unionin oikeuden nojalla vaatia suoraan valtiota palauttamaan veron, jonka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti ja jonka verovelvollinen on vyöryttänyt asiakkailleen.

28. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot tai perityt maksut. [6]

29. Perinteisen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut tai perinyt yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin

6 – Ks. tästä jo asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok., s. 501, Kok. Ep. V, s. 31, 25–27 kohta); asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok., s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 22–27 kohta) ja asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok., s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta). Ks. myöhemmin nimenomaisesti mm. yhdistetyt asiat C-192/95-C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok., s. I-165, 20 kohta); yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1727, 84 kohta); asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11753, 202 kohta) ja asia C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, tuomio 28.1.2010 (Kok., s. I-731, 45 kohta). Ks. viimeaikainen oikeuskäytäntö samasta aiheesta, joskin eri näkökulmista: julkisasiamies Cruz Villalónin 7.12.2010 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-398/09, Lady & Kid ym. (Kok., s. I-7375) ja julkisasiamies Mengozzin 22.12.2010 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-310/09, Accor (Kok., s. I-8117, ratkaisuehdotuksen 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

oikeusnormeilla, joilla tällaiset verot tai maksut kielletään, ja täydentää näitä oikeuksia. [7]

30. Yksityisellä tarkoitetaan tässä kuitenkin asianomaista verovelvollista. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella on unionin oikeuden nojalla lähtökohtaisesti oikeus vaatia valtiota palauttamaan unionin oikeuden vastaisesti kannettu vero. [8]

31. Valtion palautusvelvollisuudesta verovelvollista kohtaan on oikeuskäytännön mukaan ainoastaan yksi poikkeus, jota on lisäksi tulkittava suppeasti. Jäsenvaltio saa kieltäytyä maksamasta veroa takaisin verovelvolliselle vain silloin, kun kansalliset viranomaiset ovat näyttäneet toteen, että verosta aiheutuva rasitus on kokonaisuudessaan vyörytetty kolmannelle osapuolelle ja – mikä myös on tutkittava – että verovelvollinen saisi veron palauttamisesta perusteetonta etua. [9]

32. Toistaiseksi ei ole selvitetty, voiko tällaisessa vyörytystilanteessa palautusvaatimuksen valtiolle esittää verovelvollisen sijasta sellainen toimija, jolle vero on vyörytetty ja joka ei ole voinut vyöryttää sitä eteenpäin (yksinkertaisuuden vuoksi jäljempänä lopullinen ostaja). Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin erinäisiä seikkoja, jotka auttavat vastaamaan tähän kysymykseen.

1. Veron palauttamista koskeva lopullisen ostajan suojelun arvoinen etu

33. Yhdistetyissä asioissa Comateb ym. annetussa tuomiossa [10] käsiteltiin nimenomaisesti sitä mahdollisuutta, että lopullinen ostaja voi saada maksamansa perusteettoman veron tai maksun määrän takaisin suoraan viranomaisilta. Siinä kuitenkin mainittiin tämä puhtaasti teoreettisena mahdollisuutena, jossa veron tai maksun palauttaminen verovelvolliselle ei tule kysymykseen. Tuomiossa ei otettu kantaa siihen, onko lopullisella ostajalla kansallisen tai unionin oikeuden nojalla oltava oikeus vaatia palautusta suoraan valtiolta, ja jos on, missä olosuhteissa.

7 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut asia San Giorgio, tuomion 12 kohta; yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 20 kohta; yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 84 kohta; asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 202 kohta ja asia Direct Parcel Distribution Belgium, tuomion 45 kohta.

8 – Edellä alaviitteessä 6 mainitut asiat koskevat kaikki tapausta, jossa verovelvollinen itse vaatii palauttamista; ks. myös asia 240/87, Deville, tuomio 29.6.1988 (Kok., s. 3513, 11 kohta) ja asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003 (Kok., s. I-11365, 93–95 kohta).

9 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Just, tuomion 26 kohta; yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000 (Kok., s. I-7145, 33 kohta) ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 94 ja 102 kohta. Julkiasiamies Cruz Villalón huomauttaa täysin perustellusti edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Lady & Kid ym. esittämänsä ratkaisuehdotuksen 34 ja 44 kohdassa, että unionin tuomioistuin on tässä omaksunut käytännökseen poikkeuksen, joka oli alun perin kansallinen sääntö, ja hän puoltaa mahdollisuutta sallia vyöryttämisen ohella myös muita poikkeuksia (ratkaisuehdotuksen 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

10 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 24 kohta.

34. Samassa tuomiossa kuitenkin huomautettiin, että jos verovelvolliselle palautettaisiin veron tai maksun määrä, vaikka tämä on vyöryttänyt sen asiakkailleen, myyjä saisi tämän määrän kahdesti, mitä on pidettävä perusteettoman edun saamisena, *eikä niitä seurauksia, joita ostajalle aiheutuu veron tai maksun lainvastaisuudesta, korjattaisi ollenkaan*.[11] Tuomiossa siis myönnettiin, että unionin oikeuden vastaisesta verosta tai maksusta aiheutuva taloudellinen rasite voi kohdistua verovelvollisen sijasta kolmanteen henkilöön ja että veron tai maksun määrä on tarpeen palauttaa tämän kolmannen henkilön varallisuuteen.

35. Tällainen tarve on seurausta myös välillisten verojen yleisestä luonteesta. Niitä nimittäin kannetaan ostoista tai kulutuksesta, ja niille on ominaista se, että verosta aiheutuva taloudellinen rasitus voidaan siirtää lopulliselle ostajalle, jonka maksettavaksi vero tulee.[12] Näin on myös riidanalaisen Tanskan voiteluöljyveron tapauksessa. Tämän veron käyttöönottoa koskevan lakiehdotuksen perusteluissa viitataan nimenomaisesti siihen, että öljy-yhtiöt voivat todennäköisesti vyöryttää veron. Tanskan valtion toivoma kannustin öljyn säästämiseen edellyttää myös loogisesti sitä, että vero vyörytetään ja että öljyn hinta on siten korkeampi niille, jotka sitä kuluttavat.

36. Tätä välillisen verotuksen ominaispiirrettä ei kyseenalaisteta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jonka mukaan välillisen veron vyöryttäminen tietyssä yksittäistapauksessa on tosiseikkoja koskeva kysymys, koska se, vyörytetäänkö vero todellisuudessa kokonaan tai osittain, riippuu useasta tekijästä, jotka ovat ominaisia kullekin yksittäiselle liiketapahtumalle.[13] Oikeuskäytännössä ainoastaan selvennetään, ettei valtio voi hylätä verovelvollisen palautusvaatimusta vyöryttämistä koskevan olettaman perusteella vedoten näin siihen, että verovelvollinen saisi veron palauttamisesta perusteetonta etua.

37. Näin ollen myös lopullinen ostaja, jolle on vyörytetty Tanskan voiteluöljyveron kaltainen unionin oikeuden vastaisesti kannettu välillinen vero tai maksu, on katsottava yksityiseksi, jolle on annettu oikeuksia unionin oikeusnormeilla, joilla tällaiset verot tai maksut kielletään. Myös lopullisen ostajan on

11 – Edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 22 kohta, kursivointi tässä.

12 – Näin totesi myös julkisasiamies Jacobs 17.3.2005 esittämässään ratkaisuehdotuksessa asiassa C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9373, ratkaisuehdotuksen 35 kohta).

13 – Ks. yhdistetyt asiat 331/85, 376/85 ja 378/85, Les Fils de Jules Bianco ja Girard, tuomio 25.2.1988 (Kok., s. 1099, Kok. Ep. IX, s. 393, 17 ja 20 kohta); edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25–27 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 96 ja 97 kohta.

voitava saada palautusta sille vyörytetystä verosta tai maksusta.

40. Lopulliselle ostajalle unionin oikeudessa annetuista oikeuksista seuraava ja niitä täydentävä lopullisen ostajan palautusoikeus voi siten olla täysin erilainen kuin verovelvollisen kohdalla sen suhteen, kenelle palautusvaatimus osoitetaan.

2. Suojelun tarpeesta tehtävät päätelmät

41. Näin ollen on tutkittava myös se, sisältyykö verovelvollisen palautusoikeutta koskevaan oikeuskäytäntöön viitteitä siitä, että myös lopullinen ostaja voi esittää palautusvaatimuksen suoraan valtiolle. Ensinnäkin on selvitettävä, miten verovelvollisen palautusoikeuden tarkka sisältö on määritelty oikeuskäytännössä.

38. Olisi kuitenkin hätiköityä tehdä lopullisen ostajan, jolle unionin oikeuden vastaisesti kannettu vero tai maksu on vyörytetty, palauttamista koskevasta suojattavasta edusta suoraan sellainen päätelmä, että lopullisella ostajalla on unionin oikeuden nojalla oikeus esittää palautusvaatimus suoraan valtiolle. On nimittäin otettava huomioon, että toisin kuin verovelvollinen, joka voi loogisesti esittää palautusvaatimuksen ainoastaan valtiolle, lopullisen ostajan on mahdollista esittää vaatimus valtion sijasta myös verovelvolliselle.

a) Verovelvollisen palautusoikeuden konkreettinen sisältö

42. Oikeuskäytännön mukaan valtion on palautettava verovelvolliselle sekä aiheettomasti kannettu vero että kyseiselle valtiolle maksetut tai sen pidättämät rahamäärät, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. [15]

39. Unionin tuomioistuin on siten todennut verovelvollisesta, että jos lopullinen ostaja voi saada verovelvolliselta takaisin sen maksettavaksi vyörytetyn veron tai maksun määrän, verovelvollisen on puolestaan voitava saada maksamansa määrä takaisin valtiolta. [14] Tällöin vyöryttäminen ei nimittäin johda siihen, että verovelvollinen saisi perusteetonta etua veron tai maksun palauttamisesta sille.

14 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 24 kohta.

15 – Tähän kuuluvat unionin tuomioistuimen mukaan erityisesti kustannukset, jotka aiheutuvat verovelvolliselle siitä, että vero, jota ei sinänsä voida moittia unionin oikeuden nojalla, vaaditaan maksettavaksi ennenaikaisesti; unionin oikeuden rikkominen ei siis johdu itse veron maksamisesta vaan siitä, että vero vaaditaan maksettavaksi ennalta. Tässä tapauksessa korkojen määrääminen merkitsee perusteettomasti perityn takaisin maksamista. Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 87–89 kohta ja asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 205 kohta; ks. myös asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 112 kohta) ja asia C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräys 23.4.2008 (Kok., s. I-2875, 114 kohta).

i) Väistämätöntä seurausta koskeva arviointiperuste

43. Palautusoikeuden piiriin eivät kuitenkaan kuulu sellaiset haitat, jotka perustuvat verovelvollisen tekemiin päätöksiin eivätkä ole väistämätön seuraus jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesta toiminnasta. [16] Tämä väistämätöntä seurausta koskeva arviointiperuste on jäänyt oikeuskäytännössä vielä hieman epämääräiseksi, ja sitä on ilmeisesti sovellettu toistaiseksi ainoastaan hyvin erityisessä verolainsäädäntöön liittyvässä asiayhteydessä. [17] Sillä erotetaan nähdäkseni toisistaan vaatimukset, joita voidaan esittää unionin oikeudessa annetun palautusoikeuden yhteydessä, ja vaatimukset, joita voidaan esittää ”ainoastaan” samoin unionin oikeuteen perustuvan mutta tiukemmin edellytyksin saatavan vahingonkorvausoikeuden yhteydessä. [18]

16 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 207 kohta sekä edellä alaviitteessä 15 mainitut asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 113 kohta ja asia Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräyksen 115 kohta.

17 – Oikeuskäytännön mukaan veronhuojennuksia tai muita verotuksellisia etuja, joista maassa asuva yhtiö on luopunut voidakseen vähentää aiheettomasti perityn veron kokonaisuudessaan toisesta verosta, tai kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet kyseisen konsernin yhtiöille kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön noudattamisesta, ei voida unionin oikeuden perusteella korvata palautuskanteen välityksellä (ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu oikeuskäytäntö).

18 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 207–209 kohta.

ii) Palautusoikeus vyöryttämisestä huolimatta

44. Vahinko, joka verovelvolliselle on aiheutunut siitä, että se on vyöryttänyt veron tai maksun asiakkailleen hinnassa ja että myynti on hinnan nousun seurauksena laskenut, kuuluu kuitenkin oikeuskäytännön mukaan ainakin välillisesti palautusoikeuden piiriin. Tämä ilmenee toteamuksista, jotka unionin tuomioistuin on esittänyt jo mainitun valtion palautusvelvollisuutta koskevan poikkeuksen yhteydessä.

45. Oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio saa kieltäytyä maksamasta verovelvolliselle takaisin veroa 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. [19] Oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen ei kuitenkaan saa veron palauttamisesta perusteetonta etua, jos verovelvolliselle on aiheutunut vahinkoa myyntivolyymin pienentymisestä. [20] Tässä yhteydessä on korostettu, että veron vyöryttämisellä kolmansille ei välttämättä poisteta verosta verovelvolliselle aiheutuvia taloudellisia vaikutuksia. Pelkästään vyöryttäminen ei näin ollen merkitse sitä, että verovelvollinen saisi veron takaisinmaksusta perusteetonta

19 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Just, tuomion 26 kohta; edellä alaviitteessä 9 mainitut yhdistetyt asiat Michaïlidis, tuomion 33 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber’s Wine World ym., tuomion 94 kohta.

20 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat; edellä alaviitteessä 9 mainitut yhdistetyt asiat Michaïlidis, tuomion 34 ja 35 kohta sekä edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber’s Wine World ym., tuomion 95, 98 ja 99 kohta.

etua ja että palautusvaatimus olisi siksi hylättävä. [21]

iii) Lopullisen ostajan mahdollista palautusoikeutta koskevat päätelmät

46. Jotta voitaisiin tehdä päätelmiä unionin oikeuteen perustuvan verovelvollisen palautusoikeuden edellä esitetyistä ominaispiirteistä sen suhteen, voiko myös lopullisella ostajalla lähtökohtaisesti olla tällainen oikeus, niitä on ensinnäkin arvioitava kriittisesti.

47. Tästä on todettava, että palautusoikeuden myöntäminen vyöryttämisestä huolimatta on sopusoinnussa ”väistämätöntä seurausta koskevan arviointiperusteen” [22] kanssa vain, jos myyntivolyymin pienentymisestä aiheutuneen vahingon katsotaan olevan väistämätön seuraus valtion veronkannosta siitä huolimatta, että yritys on päättänyt vyöryttää veron. Tämä vaikuttaa hyvin kyseenalaiselta.

48. Tällaista näkemystä ei myöskään tue oikeuskäytäntö, jonka mukaan välillisen veron vyöryttäminen tietyssä yksittäistapauksessa on tosiseikkoja koskeva kysymys, koska se, vyörytetäänkö vero todellisuudessa kokonaan tai osittain, riippuu useasta tekijästä, jotka ovat ominaisia kullekin yksittäiselle liiketapahtumalle. [23]

49. Esiin nousee näin ollen kysymys siitä, onko palautusoikeus tosiasiassa asianmukainen perusta tällaisen vahingon korvaamiselle. Todennäköisemmältä vaikuttaa se, että tällaisten vahinkojen korvaaminen toteutuu vahingonkorvausoikeudellisesti, toisin sanoen niiden sääntöjen perusteella, jotka unionin tuomioistuin on laatinut jäsenvaltioiden vastuulle yksityisille unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuneista vahingoista.

50. Vahinkojen korvaamisella palautusvaatimuksen välityksellä on myös vaikutuksia kysymykseen siitä, miten voidaan korjata taloudelliset seuraukset, joita lopulliselle ostajalle aiheutuu veron tai maksun unionin oikeuden vastaisuudesta.

51. Jos verovelvollisella nimittäin on unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron tai maksun vyöryttämisestä huolimatta oikeus palautukseen, koska sille on aiheutunut – tässä

21 – Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber’s Wine World ym., tuomion 101 ja 102 kohta.

22 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 43 kohta.

23 – Ks. edellä alaviitteessä 13 mainitut yhdistetyt asiat Les Fils de Jules Bianco ja Girard, tuomion 17 ja 20 kohta; edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25–27 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber’s Wine World ym., tuomion 96 ja 97 kohta.

esimerkissä veroa tai maksua vastaava määrä – taloudellista vahinkoa myyntivolyymin pienentymisestä, tämä oikeus toteutuisi ja siten pohjimmiltaan lakkaisi valtion palauttaessa kyseisen määrän. Tällaisessa tilanteessa lopullinen ostaja ei voisi enää esittää menestyksellisesti palautusvaatimustaan verovelvolliselle. Verovelvollisen valtiolta saamalla summalla on näet tarkoitus korvata sille aiheutunut vahinko, ja summan on myös tarkoitus jäädä verovelvolliselle. Verovelvollinen ei myöskään voi luovuttaa oikeutta lopulliselle ostajalle, ellei sille haluta antaa uutta palautusoikeutta, jolla on sitten tosiasiassa tarkoitus palauttaa itse veron tai maksun määrä. Tällaisessa tapauksessa lopullisen ostajan olisi luonnollista esittää vaatimuksensa pikemminkin valtiolle itselleen.

52. Kokonaisuutena tarkasteltuna verovelvollisen palautusoikeuden sisältöä koskevaan tähänastiseen oikeuskäytäntöön sisältyy viitteitä sekä sen puolesta että sitä vastaan, että myös lopullisella ostajalla voi olla oikeus esittää palautusvaatimus suoraan valtiolle.

53. Jos lähtökohdaksi otetaan se, että verovelvollinen voi palautusvaatimuksen välityksellä saada korvausta myös myyntivolyymin pienentymisestä aiheutuneista vahingoista, voi nimittäin syntyä edellä esitetyn kaltaisia tilanteita, joissa lopullisen ostajan on mahdollista esittää palautusvaatimus enää ainoastaan valtiolle. Tällöin olisi johdonmukaisesti katsottava, että väistämätöntä seurausta koskeva arviointiperuste täyttyy myös lopullisen ostajan varallisuuden vähentymisen osalta. Jos verovelvollisen tällaisen vahingon on nimittäin katsottava olevan väistämätön seuraus valtion veronkannosta siitä huolimatta, että verovelvollinen on itse päättänyt vyöryttää veron tai maksun, vyöryttämiseen liittyvä varallisuuden vähentyminen on aivan yhtä väistämätöntä lopullisen ostajan kohdalla.

54. Jos väistämätöntä seurausta koskevaa arviointiperustetta sitä vastoin sovelletaan sen merkityksen mukaisesti, on todettava, ettei se täyty lopullisen ostajan osalta. Vyöryttäminen ei nimittäin tapahdu automaattisesti vaan perustuu viime kädessä verovelvollisen yrityksenä tekemään päätökseen. Tämän suppean tulkinnan mukaan verovelvollisella olevan palautusoikeuden luonne ei tue sitä, että lopullisella ostajalla voi olla tällainen yhtäläinen oikeus.

55. Näiden vastakkaisten näkökohtien perusteella on katsottava, ettei verovelvollisen palautusoikeuden sisältöä koskevasta tähänastisesta oikeuskäytännöstä voida johtaa ratkaisevia arviointiperusteita sen suhteen,

keneltä lopullisen ostajan on lähtökohtaisesti voitava vaatia palautusta. Lisäviitteitä saadaan kuitenkin vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta koskevasta oikeuskäytännöstä.

57. Näihin edellytyksiin kuuluvat ensisijaisesti toimivaltaisten tuomioistuinten määrittäminen ja menettelysääntöjen antaminen oikeussuojakeinoja varten. [26] Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on kuitenkin jättänyt myös aineellisoikeudellisten edellytysten vahvistamisen ainakin osittain jäsenvaltioiden tehtäväksi. [27]

b) Vastaavuuteen ja tehokkuuteen liittyviin syihin perustuva oikeus vaatia palautusta suoraan valtiolta

58. Se, kenelle palautusvaatimus voidaan esittää, on aineellisoikeudellinen kysymys. Verovelvollisen osalta tähän kysymykseen saadaan vastaus unionin oikeudesta: vaatimus esitetään valtiolle. Mikään muu taho ei tule myöskään kyseeseen verovelvollisen ja valtion välisessä suhteessa. Lopullisen ostajan osalta kysymykseen voidaan vastata osittain vastuu- ja tehokkuusperiaatteen perusteella, joita sovelletaan myös aineellisoikeudellisiin kysymyksiin, kuten edellä on todettu.

56. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska unioni ei ole antanut säännöksiä unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista koskevista vaatimuksista, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia. [24] Nämä edellytykset eivät siten saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia oikeussuojakeinoja koskevat edellytykset, eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. [25]

59. Jos Tanskan oikeudessa nimittäin annetaan lopulliselle ostajalle, jolle Tanskan oikeuden vastaisesti kannettu vero on vyörytetty,

24 – Ks. asia C-291/03, MyTravel, tuomio 6.10.2005 (Kok., s. I-8477, 17 kohta) ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007 (Kok., s. I-2425, 37 kohta).

25 – Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 103 kohta; edellä alaviitteessä 24 mainitut asia MyTravel, tuomion 17 kohta ja asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 37 kohta sekä edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Direct Parcel Distribution Belgium, tuomion 46 kohta.

26 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut asia Just, tuomion 25 kohta ja yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 85 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 103 kohta sekä edellä alaviitteessä 6 mainitut asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 203 kohta ja asia Direct Parcel Distribution Belgium, tuomion 46 kohta.

27 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut asia Denkavit italiana, tuomion 22 kohta, asia San Giorgio, tuomion 12 kohta ja yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 86 kohta. Ks. unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuvasta sopimussuhteen ulkopuolisesta jäsenvaltion vastuusta myös yhdistetyt asiat C-6/90 ja C-9/90, Francovich ym., tuomio 19.11.1991 (Kok., s. I-5357, Kok. Ep. XI, s. I-467, 42 ja 43 kohta); asia C-261/95, Palmisani, tuomio 10.7.1997 (Kok., s. I-4025, 27 kohta); asia C-470/03, AGM-COS.MET, tuomio 17.4.2007 (Kok., s. I-2749, 86 kohta) ja asia C-445/06, Danske Slagterier, tuomio 24.3.2009 (Kok., s. I-2119, 31 kohta).

oikeus esittää palautusvaatimus suoraan valtiolle, kuten Danfoss ja Sauer-Danfoss ilmeisesti väittävät, vastaavuusperiaate edellyttää, että tällainen oikeus annetaan myös unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen osalta.

60. Jos palauttamisesta tulee lisäksi mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, kun lopullisen ostajan on esitettävä palautusvaatimus verovelvolliselle, tehokkuusperiaate voi edellyttää, että lopullinen ostaja saa esittää vaatimuksensa suoraan valtiolle. Näin on todettu asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken annetussa tuomiossa sellaisen tapauksen yhteydessä, jossa palvelujen tarjoaja laskutti erehdyksessä asiakkaaltaan arvonlisäveroa, tilitti veron valtiolle ja tuli sittemmin maksukyvyttömäksi. [28] Lopullisen ostajan on voitava esittää vaatimuksensa suoraan valtiolle etenkin siinä tapauksessa, että virheen on tehnyt palveluntarjoajan tai myyjän sijasta valtio. Jos verovelvollinen on maksukyvytön, tehokkuusperiaate voi siten edellyttää, että lopullinen ostaja voi esittää palautusvaatimuksen suoraan valtiolle.

61. Tehokkuusperiaate edellyttää tässä yhteydessä myös sitä, että vaatimus on luonteeltaan tosiasiallisesti palautusvaatimus. Lopullisen ostajan olisi nimittäin suhteettoman vaikeaa käyttää oikeuksiaan, jos sen olisi esimerkiksi täytettävä tiukemmat edellytykset kuin ne, jotka oikeuskäytännössä on asetettu unionin oikeuteen perustuville vahingonkorvausvaatimuksille. [29] En myöskään ymmärrä, miksi valtion pitäisi tällaisessa tapauksessa voida piiloutua näiden tiukempien palautusvaatimusta koskevien edellytysten taakse. Unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron määrä on edelleen valtion käytettävissä, ja kyse on pelkästään siitä, että tämä määrä on palautettava sille, joka on viime kädessä kantanut verosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen.

62. Jos kansallisessa oikeudessa ei anneta lopulliselle ostajalle, joka on kantanut verosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen, palautusoikeutta valtioon eikä verovelvolliseen nähden, tehokkuusperiaatteesta seuraa kuitenkin, että palautusoikeus on annettava ainakin jommallekummalle. Tehokkuusperiaate nimittäin velvoittaa jäsenvaltiot antamaan tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta lopullisella ostajalla on mahdollisuus saada takaisin unionin oikeuden vastaisesti kannettu vero. [30] Myös tähän pätee se, ettei unionin oikeudessa edellytettyä suojan tasoa taata sillä, että lopullista ostajaa kehotetaan turvautumaan

28 – Edellä alaviitteessä 24 mainittu asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 41 kohta.

29 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 207–209 kohta.

30 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 24 mainittu asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 41 kohta; vrt. myös SEU 19 artiklan 1 kohdan toinen alakohta.

mahdolliseen vahingonkorvausoikeuteen valtioon nähden.

63. Välipäätelmänä voidaan näin ollen todeta, että vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate voivat antaa lopulliselle ostajalle oikeuden esittää palautusvaatimuksen suoraan valtiolle.

c) Unionin oikeuteen ei sisälly pidemmälle meneviä normeja

64. Sikäli kuin lopullisella ostajalla ei ole vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen perusteella oikeutta esittää palautusvaatimusta suoraan valtiolle, olisi noudatettava sitä yleissääntöä, että koska unioni ei ole antanut säännöksiä unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista koskevista vaatimuksista, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä. [31]

65. Asiassa Denkavit italiana annetun tuomion [32] mukaan tiettyjen verojen ja maksujen kantamista koskevan kiellon välittömän oikeusvaikutuksen perusteella yksityisille kuuluvien oikeuksien turvaaminen ei välttämättä edellytä sitä, että olisi olemassa muodollisia ja aineellisia edellytyksiä koskeva yhdenmukainen ja jäsenvaltioille yhteinen säännöstö, jota olisi noudatettava kyseisten verojen takaisinsaannin osalta. Tämä pätee kaiketi myös ja etenkin silloin, kun kyse on ”toissijaisesta” mahdollisesti palautukseen oikeutetusta toimijasta, jolle verovelvollinen on vyöryttänyt unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron.

66. On nimittäin otettava huomioon se, että aiheettomasti maksettujen verojen palauttamiseen liittyvä ongelma ratkaistaan eri tavalla eri jäsenvaltioissa ja jopa saman jäsenvaltion sisällä kulloinkin kyseessä olevien verolajien mukaan, kuten unionin tuomioistuin on useasti todennut. Palauttamisvaatimukset ovat joissakin tapauksissa luonteeltaan hallinto-oikeudellisia, kun taas toisissa ne ovat luonteeltaan siviilioikeudellisia ja niihin sovelletaan erityisesti perusteettoman edun palautusta koskevia sääntöjä. [33] Jos nämä osittain monimutkaiset säännöt jätettäisiin huomiotta – lukuun ottamatta tapauksia, joissa tehokkuusperiaate edellyttää sitä [34] – ja lopulliselle ostajalle annettaisiin unionin

31 – Ks. edellä alaviitteessä 24 mainittu oikeuskäytäntö.

32 – Mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 22 kohta.

33 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Just, tuomion 23 ja 24 kohta; asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998 (Kok., s. I-7141, 17 kohta) ja asia C-30/02, Recheio - Cash & Carry, tuomio 17.6.2004 (Kok., s. I-6051, 16 kohta).

34 – Vastaavuusperiaate ei sitä vastoin johtaisi kansallisen lainsäädännön sivuuttamiseen vaan nimenomaisesti sen soveltamiseen tapauksiin, jotka koskevat unionin oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja.

oikeudessa yleinen oikeus esittää palautusvaatimus suoraan valtiolle, ilman että unionin lainsäätäjä voisi täsmentää tällaisen oikeuden oikeudellista kehystä, luotaisiin mahdollisesti enemmän ongelmia kuin ratkaistaisiin. Voidaan myös ajatella, että – juuri pienten, päivittäiseen elämään liittyvien verojen kohdalla – lopullisen ostajan kannalta on huomattavasti houkuttelevampaa, jos se voi vaatia maksun palauttamista sopimuskumppaniltaan eikä joudu esittämään vaatimustaan valtiolle.

67. Näin ollen on kansallisen oikeuden ja mahdollisesti kansallisten tuomioistuinten asia määrittää, voiko se, jolle verovelvollinen on vyöryttänyt jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantaman kansallisen veron, vaatia veron palauttamista suoraan valtiolta vai lähtökohtaisesti ainoastaan verovelvolliselta tai voiko se valita, kenelle palautusvaatimuksen esittää, kunhan noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta.

68. Tämä päätelmä vastaa lisäksi ratkaisua, joka on annettu asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken [35] sellaisessa tapauksessa, jossa palvelujen tarjoaja laskutti erehdyksessä asiakkaaltaan arvonlisäveroa ja tilitti sen valtiolle. Vaikka valtion vastuun syntymisen kannalta on merkitystä sillä, laskuttaako yritys asiakkaaltaan erehdyksessä veron, jota se ei ole velvollinen maksamaan, vai onko valtio itse kantanut sittemmin vyörytettyä veroa unionin oikeuden vastaisesti, verosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen kantaneen toimijan palautusoikeutta ei ole tarpeen säännellä eri tavalla. Molemmissa tapauksissa on ainoastaan varmistettava, että toimija voi saada takaisin valtion perusteettomasti saamat määrät joko suoraan tai välillisesti.

69. Tehokkuusperiaate voi kuitenkin pääasiassa edellyttää sitä, että toimijalla on oikeus esittää palautusvaatimus suoraan valtiolle, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava. Tanskan hallitus on nimittäin todennut Tanskan oikeudesta, ettei lopullisella ostajalla ole sen mukaan oikeutta esittää palautusvaatimusta suoraan valtiolle. Danfoss ja Sauer-Danfoss sitä vastoin ovat väittäneet, ettei lopullinen ostaja voi Tanskan oikeuden mukaan vaatia palautusta myöskään verovelvolliselta. Tanskan hallitus on asiaa tiedusteltaessa vahvistanut istunnossa, että on epäselvää, onko tällaista oikeutta Tanskan oikeuden mukaan olemassa. Jos Tanskan oikeuden mukaan lopullinen ostaja ei tosiasiassa voi vaatia veron määrän palauttamista suoraan eikä välillisesti, pääasian kantajien oikeuksien käyttämistä vaikeutettaisiin

35 – Mainittu edellä alaviitteessä 24, tuomion 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

suhteettomasti, jos niitä kehotettaisiin käyttämään tällä hetkellä kyseenalaista mahdollisuutta, joka ei sisälly vielä edes kansalliseen oikeuteen, vaatia palautusta öljy-yhtiöiltä ja jos niiden Skatteministerietiä vastaan nostamat kanteet hylättäisiin tästä syystä.

3. Päätelmä

70. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kansallisen oikeuden ja mahdollisesti kansallisten tuomioistuinten asia on määrittää, voiko se, jolle verovelvollinen on vyöryttänyt jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantaman kansallisen veron, vaatia veron palauttamista suoraan valtiolta vai lähtökohtaisesti ainoastaan verovelvolliselta tai voiko se valita, kenelle palautusvaatimuksen esittää, kunhan noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

71. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, voidaanko siinä tapauksessa, että jäsenvaltio on kantanut valmisteveroa unionin oikeuden vastaisesti ja verovelvollinen on vyöryttänyt veron asiakkailleen, asiakkaan vahingonkorvausvaatimus valtiolle hylätä sillä perusteella, ettei veron kantamisen ja asiakkaalle aiheutuneen vahingon välillä ole välitöntä syy-yhteyttä.

72. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion voidaan todeta olevan vastuussa yksityisille unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuneista vahingoista, kun rikkomisen on katsottava johtuvan jäsenvaltiosta. [36]

73. Korvausoikeudelle on asetettu kolme edellytystä: rikotun unionin oikeusnormin tarkoituksena on antaa oikeuksia yksityisille, rikkominen on riittävän ilmeinen ja yksityiselle aiheutunut vahinko on välittömässä syy-yhteydessä

36 – Ks. edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Francovich ym., tuomion 35 kohta; yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/93, Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomio 5.3.1996 (Kok., s. I-1029, 31 kohta); edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Danske Slagterier, tuomion 27 kohta; asia C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomio 26.1.2010 (Kok., s. I-635, 29 kohta); asia C-429/09, Fuß, tuomio 25.11.2010 (Kok., s. I-12167, 45 kohta) ja asia C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie ym., tuomio 9.12.2010 (Kok., s. I-12655, 87 kohta).

rikkomiseen. [37] Ennakkoratkaisukysymys koskee kolmatta näistä edellytyksistä.

74. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on lähtökohtaisesti selvittää, onko yksityiselle aiheutunut vahinko tosiasiallisesti välittömässä syy-yhteydessä jäsenvaltion unionin oikeuden rikkomiseen. [38] Yhtäältä unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaakseen tällaiselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen antaa sille kaikki tarpeelliseksi katsomansa ohjeet, [39] ja toisaalta kyse ei ole niinkään tosiseikkoja koskevasta kysymyksestä kuin oikeuskysymyksestä. On nimittäin selvitettävä, onko välitöntä syy-yhteyttä koskevaa edellytystä tulkittava niin suppeasti, että se voi täyttyä ainoastaan verovelvollisen mutta ei sellaisen toimijan osalta, jolle verovelvollinen on vyöryttänyt unionin oikeuden vastaisesti kannetun valmisteveron, kuten erityisesti Tanskan hallitus väittää.

75. Ensinnäkin on todettava, että nyt käsiteltävässä tapauksessa *syy-yhteys* sinänsä on kiistaton. Jos valmisteveroa ei olisi kannettu, pääasian kantajille ei olisi aiheutunut väitettyä vahinkoa öljy-yhtiöiden niille vyöryttämän veron määrän muodossa.

76. Syy-yhteyden *välittömyyttä* ei pidä tulkita ehdottomaksi, vaan oikeuskäytännön mukaan riittää, että vahinko seuraa ”riittävän välittömästi”. [40] Tehdessään tämän täsmennyksen unionin tuomioistuin on tukeutunut sopimussuhteen ulkopuolista unionin vastuuta koskevaan oikeuskäytäntöönsä, [41] jossa tällaiselle vastuulle on asetettu aineellisesti samat kolme edellytystä kuin jäsenvaltioiden vastuulle unionin oikeuden rikkomisesta. [42] Samasta oikeuskäytännöstä voidaan myös päätellä, että riittävää välittömyyttä koskevalla edellytyksellä on erityisesti tarkoitus varmistaa, ettei kaikkia kaukaisiakin vahingollisia seurauksia tarvitse korvata. [43] Jos välittömyyden käsitettä ei haluta laajentaa liikaa asettamalla sen eteen sana ”riittävästi”,

37 – Ks. edellä alaviitteessä 36 mainitut yhdistetyt asiat Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 51 kohta; edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Danske Slagterier, tuomion 20 kohta ja edellä alaviitteessä 36 mainittu asia Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomion 30 kohta.

38 – Ks. edellä alaviitteessä 36 mainitut yhdistetyt asiat Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 65 kohta; asia C-140/97, Rechberger ym., tuomio 15.6.1999 (Kok., s. I-3499, 72 kohta); edellä alaviitteessä 27 mainittu asia AGM-COS. MET, tuomion 83 kohta ja edellä alaviitteessä 36 mainittu asia Fuß, tuomion 48 ja 59 kohta.

39 – Ks. asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok., s. I-493, 38 kohta) ja asia C-566/07, Stadeco, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-5295, 43 kohta).

40 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 218 kohta ja edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 122 kohta.

41 – Ks. yhdistetyt asiat 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 ja 45/79, Dumortier ym. v. neuvosto, tuomio 4.10.1979 (Kok., s. 3091, 21 kohta).

42 – Ks. edellä alaviitteessä 36 mainittu asia Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 53 kohta.

43 – Ks. edellä alaviitteessä 41 mainitut yhdistetyt asiat Dumortier ym. v. neuvosto, tuomion 21 kohta.

voitaisiin myös puhua yksinkertaisesti läheisestä syy-yhteydestä. ”Välittömän syy-yhteyden” käsite on kuitenkin niin vakiintunut oikeuskäytännössä, että käytän jäljempänä sitä sen laajassa merkityksessä.

77. Tanskan hallitus viittaa Tanskan oikeuden vahingonkorvausvastuuta koskeviin periaatteisiin ja väittää, että korvausoikeus voi olla ainoastaan ”välitöntä vahinkoa kärsineellä osapuolella”, jollaisena ei voida pitää tahoa, jolle perusteettomasti kannettu vero on vyörytetty. Jälkimmäiselle aiheutunut vahinko riippuu pikemminkin useista muista tekijöistä, kuten verovelvollisen sekä sen omasta hintapolitiikasta, verotettujen tuotteiden konkreettisesta käytöstä ja kilpailutilanteesta. Lisäksi Tanskan hallituksen mukaan on tuskin mahdollista ennakoida ja määrittää sitä, ketkä viime kädessä kantavat verosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen.

78. Tällaiselle ”välitöntä vahinkoa kärsinyttä osapuolta” koskevalle edellytykselle ei kuitenkaan löydy tukea unionin oikeudesta. Päinvastoin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan edellä 73 kohdassa mainitut kolme edellytystä – ”riittävän välitön syy-yhteys” mukaan luettuna – riittävät siihen, että yksityisille syntyy unionin oikeuden mukainen oikeus saada korvaus. [44] Aivan äskettäin unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa vastuun syntymiselle lisäedellytyksiä. [45]

79. Tanskan hallituksen mainitsema edellytys on tällainen lisäedellytys, joka samalla perustuu syy-yhteyden käsitteen suppeampaan tulkintaan. Se johtaa nimittäin siihen, että unionin oikeudessa taattu korvausoikeus evätään järjestelmällisesti ja asiaa yksittäistapauksena tutkimatta niiltä, jotka ovat kantaneet unionin oikeuden vastaisesti kannetusta verosta aiheutuneen taloudellisen rasituksen ja joille on siten yksiselitteisesti aiheutunut vahinkoa. Tällainen mahdollisten korvaukseen oikeutettujen piirin kiinteä rajoittaminen heikentäisi merkittävästi unionin oikeuden täyttä tehokkuutta ja siinä tunnustettujen oikeuksien, joilla on tarkoitus turvata tämä korvausoikeus, [46] tehokasta suojaa.

44 – Ks. edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Francovich ym., tuomion 41 kohta ja asia AGM-COS.MET, tuomion 85 kohta sekä edellä alaviitteessä 36 mainittu asia Fuß, tuomion 65 kohta.

45 – Ks. edellä alaviitteessä 36 mainittu asia Fuß, tuomion 66 kohta.

46 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Francovich ym., tuomion 33 kohta; edellä alaviitteessä 36 mainitut yhdistetyt asiat Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 52 kohta ja asia C-224/01, Köbler, tuomio 30.9.2003 (Kok., s. I-10239, 33 kohta).

80. Lisäksi on todettava, ettei lopulliselle ostajalle aiheutunutta vahinkoa voida mitenkään katsoa kaukaiseksi seuraukseksi veron kantamisesta. Kuten jo ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä todettiin, välittömille veroille on jopa ominaista, ettei niistä aiheutuvaa taloudellista rasitusta kanna verovelvollinen vaan lopullinen ostaja, minkä vuoksi vahinko aiheutuu lopulliselle ostajalle. Pohjimmiltaan yksi ja sama vahinko siirretään eteenpäin myyntiketjussa. Vahingon määrä ei muutu ja on siten valtion ennakoitavissa ja laskettavissa. Pelkästään se, että verovelvollinen olisi voinut jättää veron vyöryttämättä hinnassa ja että vahinkoa tosiasiallisesti kärsinyt osapuoli ei puolestaan ole vyöryttänyt veroa eteenpäin, ei katkaise veron kantamisen ja vahingon välistä syy-yhteyttä eikä automaattisesti poista sen oikeuskäytännössä tarkoitettua riittävää välittömyyttä.

81. Välittömän syy-yhteyden mahdollisuutta ei kyseenalaista se seikka, ettei niiden henkilöiden ryhmää, joilla voi olla oikeus korvaukseen, mahdollisesti voida – ainakaan aluksi – määrittää tarkasti. Unionin oikeuteen perustuvaa korvausoikeutta ei nimittäin voi sulkea pois se, ettei korvaukseen mahdollisesti oikeutettujen henkilöiden tarkka määrä ole tiedossa.[47] Lisäksi tosiasiallista vahinkoa kärsineiden osapuolten ryhmä voi olla ennalta vieläkin vähemmän tunnettu kuin verovelvollisten ryhmä, mutta se on yhtä lailla tarkasti määriteltävissä alusta pitäen. Kyse on niistä, joille vero vyörytetään ja jotka puolestaan eivät voi vyöryttää sitä eteenpäin.

82. Myös toisen unionin vahingonkorvausoikeuden alan tarkastelu vahvistaa sen, että korvausoikeuden rajaaminen Tanskan oikeudessa tarkoitettuun ”välitöntä vahinkoa kärsineeseen osapuoleen” on unionin oikeudelle vierasta. Yhdistetyissä asioissa Manfredi ym. annetussa tuomiossa[48] on todettu unionin oikeuteen sisältyvästä kartellikiellosta, että jokainen voi vaatia itselleen aiheutuneen vahingon korvaamista, jos vahingon ja kielletyn kartellin välillä on syy-yhteys.

83. Näin ollen on niin, ettei siinä tapauksessa, että jäsenvaltio on kantanut valmisteveroa unionin oikeuden vastaisesti ja verovelvollinen on vyöryttänyt veron asiakkailleen, asiakkaan korvausvaatimusta valtiolle voida hylätä sillä perusteella, ettei veron kantamisen ja asiakkaalle aiheutuneen vahingon välillä lähtökohtaisesti ole välitöntä syy-yhteyttä.

47 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 36 mainitut yhdistetyt asiat Brasserie du pêcheur ja Factortame, tuomion 71 kohta.

48 – Yhdistetyt asiat C-295/04-C-298/04, Manfredi ym., tuomio 13.7.2006 (Kok., s. I-6619, 61 kohta).

V Ratkaisuehdotus

84. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Vestre Landsretin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Kansallisen oikeuden ja mahdollisesti kansallisten tuomioistuinten asia on määrittää, voiko se, jolle verovelvollinen on vyöryttänyt jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantaman kansallisen veron, vaatia veron palauttamista suoraan valtiolta vai lähtökohtaisesti ainoastaan verovelvolliselta tai voiko se valita, kenelle palautusvaatimuksen esittää, kunhan noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta.

2) Siinä tapauksessa, että jäsenvaltio on kantanut valmisteveroa unionin oikeuden vastaisesti ja verovelvollinen on vyöryttänyt veron asiakkailleen, asiakkaan korvausvaatimusta valtiolle ei voida hylätä sillä perusteella, ettei veron kantamisen ja asiakkaalle aiheutuneen vahingon välillä lähtökohtaisesti ole välitöntä syy-yhteyttä.