YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä syyskuuta 2000 *

Yhdistetyissä asioissa C-441/98 ja C-442/98,

jotka Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Kreikka) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa olevissa asioissa

Kapniki Michaïlidis AE

vastaan

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA)

ennakkoratkaisun tulleja vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevien EY:n perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23 ja

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

EY 25 artikla) sekä EY:n perustamissopimuksen 16 artiklan (kumottu Amsterdamin sopimuksella) tulkinnasta ja yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun maksun palauttamisen edellytyksistä,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn (esittelevä tuomari), P. Jann, H. Ragnemalm ja M. Wathelet,

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Kapniki Michaïlidis AE, edustajinaan asianajajat P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis ja E. Metaxaki, Ateena,

— Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), edustajanaan asianajaja M. Pavlidi-Vasileiadi, Thessaloniki,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen erityisosaston eurooppaoikeutta käsittelevän yksikön oikeudellinen apulaisneuvonantaja P. Mylonopoulos ja valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen asiamies K. Paraskevopoulou-Grigoriou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet M. Condou-Durande ja R. Tricot,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Kapniki Michaïlidis AE:n, edustajinaan asianajajat P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis ja E. Metaxaki, Idryma Koinonikon Asfaliseonin (IKA), edustajanaan valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen apulaisneuvonantaja D. Anastasopoulos, Kreikan hallituksen, asiamiehenään K. Paraskevopoulou-Grigoriou, ja komission, asiamiehinään M. Condou-Durande ja R. Tricot, 3.2.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.3.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis on 29.10.1998 tekemillään kahdella päätöksellä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 4.12.1998, esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kahdessa sen käsiteltävänä olevassa asiassa kaksi samanlaista ennakkoratkaisukysymystä tulleja vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevien EY:n perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23 ja

EY 25 artikla) sekä EY:n perustamissopimuksen 16 artiklan (kumottu Amsterdamin sopimuksella) tulkinnasta ja yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun maksun palauttamisen edellytyksistä.

2 Nämä kysymykset on esitetty Kapniki Michaïlidis AE:n (jäljempänä Michaïlidis) ja Idryma Koinonikon Asfaliseonin (Kreikan yleinen sosiaaliturvalaitos, jäljempänä IKA) välisessä kahdessa asiassa, jotka koskevat Michaïlidisin ja sen edeltäjinä olevien kahden yhtiön muihin jäsenvaltioihin ja kolmansiin maihin viedystä tupakasta vuosina 1990—1995 aiheettomasti maksamien verojen palauttamista.

Kansalliset oikeussäännöt

3 Tupakanlehtien jalostamista ja Tameio Asfaliseos Kapnergatonin (tupakka-alan työntekijöiden vakuutuskassa, jäljempänä TAK) sulauttamista IKA:han koskevien tiettyjen säännösten muutoksista, täydennyksistä ja kumoamisista annetun lain 2348/1953 (FEK A' 75; jäljempänä vuoden 1953 laki) 6 §:ssä otetaan käyttöön tupakkatuotteita koskeva vero; kyseisessä säännöksessä säädetään seuraavaa:

"Siinä tarkoituksessa, että

a) taataan eläkkeiden maksaminen niille, jotka jo saavat TAK:lta eläkettä, ja niille, joilla tämän lain säännösten perusteella on oikeus eläkkeeseen, ja heidän kuolemansa johdosta heidän oikeudenomistajilleen, ja että

b) taataan korvausten maksaminen sellaisille TAK:hon kuuluville työntekijöille, jotka eivät kuulu IKA:han eivätkä ole olleet oikeutettuja eläkkeeseen ennen tämän lain voimaantuloa,

perustetaan tämän säännöksen nojalla Kreikan valtion pankkiin erityinen tili nimelle 'IKA:han sulautetun tupakka-alan työntekijöiden vakuutuskassan eläkkeensaajien hyväksi oleva erityinen tili'.

2. Tälle tilille maksetaan

— —

b) yhtenäisestä tupakkaverosta lain 3466/28 2 §:n 4 momentin b kohdan nojalla saatava osuus;

c) seuraavassa pykälässä tarkoitetusta, maasta viedyn tupakan arvosta perittävän veron tuotto.

— — "

4 Vuoden 1953 lain 7 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella 2519/1953 (FEK A' 220) 2 §:llä, säädetään seuraavaa:

"1. Maan rajojen ulkopuolelle vietävän tupakan arvosta peritään erityisveroa, joka on suuruudeltaan

a) viisi prosenttia vuoden 1952 tupakkasadon vientituloista

b) kolme prosenttia vuosien 1953 ja 1954 tupakkasatojen vientituloista — — .

Vientitullipaikka perii edellä mainitun veron viejältä viennin yhteydessä ja tilittää sen kuukausittain tämän lain 6 §:n nojalla avatulle erityiselle tilille — — ".

5 Vuoden 1953 lain 7 § säädettiin koskemaan myös vuoden 1954 jälkeisiä tupakkasatoja asetuksen 4104/60 (FEK A' 147) 9 §:n 1 momentilla, jossa säädetään seuraavaa:

"Lain 2348/1953, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksen 2519/1953 2 §:llä, 7 §:n mukainen erityisvero vuosien 1952, 1953 ja 1954 tupakkasatojen viennistä saatujen tulojen arvosta säädetään koskemaan myös vuoden 1954 jälkeisiä tupakkasatoja, ja sen suuruus on vuosien 1955 ja 1956 tupakkasatojen osalta 1,5 prosenttia, vuosien 1957 ja 1958 tupakkasatojen osalta 1 prosentti ja vuoden 1959 tupakkasadosta lähtien 0,5 prosenttia."

6 Asetuksen 4104/60 11 §:n 4 momentissa säädetään lisäksi seuraavaa:

"Lain 2348/1953 6 §:n nojalla perustettu 'tupakka-alan työntekijöiden hyväksi oleva erityinen tili' lakkautetaan tämän lain julkaisemisen myötä; tiliin liittyvistä oikeuksista ja velvoitteista vastaa tästä lähtien IKA:n eläkeosasto; ne säännökset, joiden nojalla kyseinen instituutio on maksanut eläkkeitä ja korvauksia IKA:han nykyään sulautuneeseen tupakka-alan työntekijöiden vakuutuskassaan kuuluneille vakuutetuille ja siltä eläkettä saaneille, on katsottava tulleen vahvistetuiksi."

Pääasioiden oikeudenkäynnit ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Michaïlidis, joka on Kreikan oikeuden mukaan perustettu tupakka-alalla toimiva osakeyhtiö ja joka on syntynyt kahden osakeyhtiön, nimittäin Kapniki A. Michaïlidis AE:n ja M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE:n, fuusioinnin tuloksena, on tehnyt IKA:n paikallistoimistolle 18.8.1995 ja 21.8.1995 hakemukset 336 068 769 Kreikan drakman (GRD) ja 30 113 030 GRD:n suuruisten perusteettomasti suoritettujen verojen palauttamisesta.

8 Nämä määrät vastaavat niitä veroja, joita Michaïlidis ja sen edeltäjinä olevat kaksi yhtiötä olivat maksaneet vuoden 1953 lain 7 §:n nojalla viedessään tupakkaa jäsenvaltioihin ja kolmansiin maihin vuosien 1990—1995 aikana.

9 Kun IKA:n johtaja oli hylännyt Michaïlidisin kaksi hakemusta, tämä valitti hylkäyspäätöksistä IKA:n kyseisen paikallistoimiston paikalliseen hallintolautakuntaan; valitukset hylättiin 15.11.1996 ja 20.11.1996 tehdyillä päätöksillä.

10 Michaïlidis nosti näistä hylkäyspäätöksistä kaksi kumoamiskannetta Dioikitiko Protodikeio Thessalonikisissa väittäen, että vuoden 1953 lain 7 §:n nojalla peritty vero (jäljempänä riidanalainen vero), joka maksettiin tullitoimipaikkaan tupakkaa vietäessä ja tilitettiin edelleen IKA:lle tupakka-alan työntekijöiden eläkekassan hyväksi, on yhteisön oikeuden vastainen vientitulleja vaikutukseltaan vastaava maksu, sillä se kohdistuu ainoastaan kotimaisiin tupakkatuotteisiin, kun ne ylittävät maan rajat.

11 Näin ollen Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis on päättänyt lykätä asioiden ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat, molempien asioiden osalta samanlaiset ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko arvon mukaan määräytyvä vero, jota jäsenvaltio perii johonkin toiseen jäsenvaltioon viedyistä kotimaisista tuotteista, vientitulleja vaikutukseltaan vastaava maksu, ottaen huomioon, että tämä vero, jota peritään säännöllisesti tietynlaisista kotimaisista tavaroista objektiivisten kriteereiden perusteella ja yleisen verojärjestelmän yhteydessä, ei kohdistu kotimarkkinoilla myytyihin kotimaisiin tuotteisiin eikä myöskään samanlaisiin jostain toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin tavaroihin, vai onko katsottava, että kyseinen arvon mukaan määräytyvä vero, joka peritään tupakan viejiltä ja tilitetään edelleen IKA:lle, joka on sosiaaliturvalaitos, 'tupakka-alan työntekijöiden eläkekassan' hyväksi, ei ole sillä tavoiteltavan päämäärän vuoksi, joka on tietyn vakuutuslajin varojen lisääminen, yhteisön oikeuden vastainen vaan sanan laajimmassa merkityksessä maksu, joka suoritetaan vakuutuslaitoksen hyväksi, jotta saavutetaan tiettyyn ryhmään kuuluvien sellaisten työn-

tekijöiden sosiaaliturvaa koskevat tavoitteet, jotka voivat olla töissä kantajana olevan yrityksen kaltaisissa yrityksissä ja joilla on kyseisen jäsenvaltion perustuslain säännösten mukaisesti oikeus sosiaaliturvaan, millä tavoin tahansa, jopa siten, että sosiaaliturva rahoitetaan perimällä nyt kyseessä olevan kaltaista veroa?

2) Jos ensimmäisen kysymyksen ensimmäiseen osaan vastataan myöntävästi, onko jäsenvaltion lähtökohtaisesti palautettava yritykselle vietyjen tavaroiden arvon perusteella määräytyneet verot siinä tapauksessa, että veroja olisi katsottava perityn yhteisön oikeuden vastaisesti, kun näytetään, että henkilö, joka on velvoitettu maksamaan kyseiset summat, on siirtänyt niistä koituvan rasitteen muulle henkilölle eli tavaroiden ostajalle ilman, että ilmenisi tai että yritys väittäisi, että tästä maksusta olisi aiheutunut viimeksi mainitulle vahinkoa tavaroiden hinnan nousun johdosta ja yrityksen myyntimäärän pienenemisen johdosta?"

12 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 12.1.1999 antamalla määräyksellä asiat C-441/98 ja C-442/98 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

13 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, voidaanko maasta viedyistä tupakkatuotteista perittävää arvon mukaan määräytyvää veroa, joka ei kohdistu kotimarkkinoilla myytäviin tai toisesta jäsenvaltiosta

tuotuihin samanlaisiin tupakkatuotteisiin, olla pitämättä perustamissopimuksen 9, 12 ja 16 artiklan vastaisena vientitulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna sillä olevan sosiaalisen tavoitteen vuoksi.

14 Jäsenvaltioiden välillä liikkuviin tavaroihin sovellettavia tulleja koskevan kiellon yleisestä ja ehdottomasta luonteesta seuraa, että tullit kielletään riippumatta tavoitteesta, jonka vuoksi ne on määrätty, tai niistä saatujen tulojen käyttötarkoituksesta (ks. mm. yhdistetyt asiat 2/69 ja 3/69, Sociaal Fonds voor Diamantarbeiders, tuomio 1.7.1969, Kok. 1969, s. 211, 13 kohta; Kok. Ep. I, s. 397).

15 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, kotimaisille tai ulkomaisille tavaroille yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, on perustamissopimuksen 9, 12 ja 16 artiklassa tarkoitettu vaikutukseltaan vastaava maksu, jos se ei ole varsinainen tulli; asia on näin riippumatta veron tai maksun määrän vähäisyydestä, nimikkeestä ja kantamis- tai perimistavasta, vaikka sitä ei kannettaisi valtion hyväksi (ks. em. asia Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, tuomion 18 kohta; asia 158/82, komissio v. Tanska, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3573, 18 kohta; asia C-426/92, Deutsches Milch-Kontor, tuomio 22.6.1994, Kok. 1994, s. I-2757, 50 kohta ja asia C-347/95, UCAL, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-4911, 18 kohta).

16 On lisäksi huomattava, että vaikka yhteisön oikeus ei vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan säätää sosiaaliturvajärjestelmistään, jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. vastaavasti asia C-120/95, Decker, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1831, 21 ja 23 kohta).

17 Edellä esitetystä seuraa, ettei se sosiaalinen tavoite, jonka vuoksi riidanalainen vero on määrätty, eikä se seikka, että verosta saadut tulot tilitetään IKA:lle, voi estää pitämästä kyseistä maksua perustamissopimuksen 9, 12 ja 16 artiklassa tarkoitettuna tulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna.

18 Kreikan hallitus ja IKA väittävät kuitenkin, ettei riidanalaista veroa voida pitää tulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna, sillä se on luonteeltaan sosiaalinen maksu, jota kannetaan paitsi maasta viedystä myös kotimaassa kulutetusta tupakasta. Siten riidanalainen maksu kuuluu kiinteästi yleiseen sisäiseen verojärjestelmään, joka on EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla) nojalla sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa.

19 Tältä osin on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla riidanalaisen veron kaltaista maksua ei ole pidettävä tulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna, jos se kuuluu yleiseen sisäiseen verojärjestelmään, jota sovelletaan järjestelmällisesti samoilla edellytyksillä sekä kotimaisiin tuotteisiin että tuonti- ja vientituotteisiin (ks. mm. asia 132/78, Denkavit, tuomio 31.5.1979, Kok. 1979, s. 1923, 7 kohta).

20 Vaikka esitetystä kysymyksestä ilmenee, että kansallinen tuomioistuin pitää riidanalaista veroa vain maasta vietyihin tupakkatuotteisiin kohdistuvana maksuna, on kuitenkin otettava huomioon Kreikan hallituksen ja IKA:n huomautukset sekä tutkittava, millä edellytyksillä riidanalainen vero voisi kuulua perustamissopimuksen 95 artiklan soveltamisalaan.

21 Vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä onkin asiaankuuluvien edellytysten täyttymisen arvioiminen tutkimalla Kreikan hallituksen ja IKA:n mainitsemien kansallisten säännösten soveltamisalaa, yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta tällaisessa arvioinnissa sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa.

22 Tältä osin on yhtäältä todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulleja vaikutukseltaan vastaavan maksun olennainen ominaispiirre, joka erottaa sen sisäisestä maksusta, perustuu siihen, että ensiksi mainittu kohdistuu yksinomaan maan rajat ylittävään tuotteeseen sellaisenaan, kun taas jälkimmäinen kohdistuu samalla sekä maahan tuotuihin ja maasta vietyihin että kotimaisiin tuotteisiin (ks. vastaavasti asia 90/79, komissio v. Ranska, tuomio 3.2.1981, Kok. 1981, s. 283, 13 kohta ja asia C-109/98, CRT France International, tuomio 22.4.1999, Kok. 1999, s. I-2237, 11 kohta).

23 Toisaalta on todettava, että kuuluakseen yleiseen sisäiseen verojärjestelmään maasta viedystä tupakkatuotteesta kannettavan maksun on kohdistuttava kotimaiseen tuotteeseen ja samankaltaiseen vietävään tuotteeseen samanlaisena verona samassa vaiheessa tuotteiden kaupan pitämistä, ja maksuvelvollisuuden aiheuttavan perusteen on myös oltava sama näiden molempien tuotteiden osalta. Ei siis riitä, että vietävää tuotetta koskevalla maksulla halutaan kompensoida maksua, jota kannetaan samankaltaisesta kotimaisesta tuotteesta — tai jota on kannettu tällaisesta tuotteesta tai tuotteesta, josta se on saatu — aikaisemmassa valmistuksen tai kaupan pitämisen vaiheessa kuin se vaihe, jossa maasta vietyyn tuotteeseen kohdistetaan kyseessä oleva maksu. Jos rajalla perittävää veroa ei pidettäisi vaikutukseltaan vastaavana maksuna, vaikka se ei kohdistu samankaltaiseen kotimaiseen tuotteeseen tai kohdistuu siihen eri vaiheissa kaupan pitämistä, koska tällä maksulla halutaan kompensoida samankaltaista tuotetta koskevaa sisäistä maksua, vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskeva kielto menettäisi merkityksensä ja vaikutuksensa (ks. vastaavasti em. asia Denkavit, tuomion 8 kohta).

24 Siten riidanalaisen veron kaltaista, rajalla viennin yhteydessä perittävää veroa on pidettävä tulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna, jollei kotimaisista tuot-

teista kanneta samassa vaiheessa kaupan pitämistä ja samoilla perusteilla vastaavanlaista ja samansuuruista maksua.

25 Vaikka pääasiassa kyseessä olevien kansallisten oikeussääntöjen täsmällisen merkityksen määrittäminen kuuluukin vain kansalliselle tuomioistuimelle, tältä osin on todettava, että kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 28—32 kohdassa todennut, Kreikan hallitus ja IKA eivät ole onnistuneet horjuttamaan vahvoja epäilyksiä siitä, onko Kreikan hallituksen mainitsema, kotimaisia tuotteita koskeva vastaava maksu samansuuruinen kuin riidanalainen vero ja peritäänkö se samassa vaiheessa kaupan pitämistä ja samoilla perusteilla kuin riidanalainen vero.

26 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvon mukaan määräytyvää maasta viedyistä tupakkatuotteista perittävää veroa, joka ei kohdistu kotimarkkinoilla myytyihin eikä toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin samanlaisiin tupakkatuotteisiin, ei sillä olevan sosiaalisen tavoitteen perusteella voida olla pitämättä perustamissopimuksen 9, 12 ja 16 artiklan vastaisena vientitulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna, jollei kotimaisista tuotteista peritä samassa vaiheessa kaupan pitämistä ja samoilla perusteilla riidanalaisen veron kaltaista ja samansuuruista maksua.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

27 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy yhtäältä, voiko jäsenvaltio yhteisön oikeuden mukaan kieltäytyä palauttamasta yhteisön oikeuden vastaisesti perittyjä veroja, jos osoitetaan, että maksujen palauttamisesta seuraisi

perusteetonta etua, ja toisaalta, millä tavoin tällaisen edun olemassaolo voidaan näyttää toteen.

28 Michaïlidisin mukaan todistustaakkaa ei voida asettaa hänelle. Komissio, joka tukee Michaïlidisia tältä osin, huomauttaa, ettei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ole olettamaa maksujen vyöryttämisestä eikä maksuvelvollisen ole osoitettava, ettei vyöryttämistä ole tapahtunut.

29 Sen sijaan IKA ja Kreikan hallitus katsovat, että yhtäältä jäsenvaltiolla on oikeus kieltäytyä palauttamasta yhteisön oikeuden vastaisesti peritty vero, jos palauttamisesta osoitetaan seuraavan perusteetonta etua, ja toisaalta veron palauttamisesta on katsottava seuraavan perusteetonta etua, koska Michaïlidis ei ole näyttänyt, että tuotteiden hintojen nousu ja myynnin pieneneminen johtuvat riidanalaisen veron kannosta. Siten toimivaltaisilla viranomaisilla ei ole IKA:n ja Kreikan hallituksen mukaan velvollisuutta palauttaa riidanalaista veroa pääasian kantajalle.

30 Aluksi on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeussääntöjen vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista ja täydentää niitä oikeuksia, joita yksityisille on annettu niillä yhteisön oikeussäännöillä, joilla kielletään tulleja vaikutukseltaan vastaavat maksut. Jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot ja maksut (asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta ja viimeksi asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta).

31 Toisen kysymyksen ensimmäisen osan osalta on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeusjärjestyksessä tällä alalla taattujen

oikeuksien suojaaminen ei edellytä, että aiheettomasti kannetut verot ja maksut palautetaan tilanteissa, joissa oikeudenomistajat saisivat perusteetonta etua (ks. mm. asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980, Kok. 1980, s. 501, 26 kohta; Kok. Ep. V, s. 31).

32 Siten kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on arvioida kunkin yksittäistapauksen ominaispiirteiden perusteella, onko verosta tai maksusta aiheutuva rasitus siirtynyt kokonaan tai osittain toimijalta muille henkilöille ja onko veron tai maksun palauttamista myyjälle mahdollisesti pidettävä perusteettoman edun saamisena (ks. mm. yhdistetyt asiat C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 23 kohta).

33 Jäsenvaltio saa kieltäytyä palauttamasta yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron tai perityn maksun ainoastaan, jos on näytetty toteen, että veron tai maksun on kokonaisuudessaan maksanut muu henkilö kuin toimija, ja jos tämä saisi siten veron tai maksun palauttamisesta perusteetonta etua. Tästä seuraa, että jos ainoastaan osa verosta tai maksusta on vyörytetty kolmannen maksettavaksi, kansallisten viranomaisten on palautettava toimijalle se määrä, jota ei ole vyörytetty (em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 27 ja 28 kohta).

34 Vaikka kuitenkin olisi osoitettu, että vero tai maksu on vyörytetty kokonaan tai osittain kolmannen maksettavaksi, näin vyörytetyn määrän palauttamista toimijalle ei ole välttämättä pidettävä perusteettoman edun saamisena (em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 29 kohta).

35 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, yhteisön oikeuden periaatteiden mukaisena on pidettävä sitä, että palauttamisvaatimuksia käsittelevät tuomioistuimet ottavat huomioon vahingon, joka on voinut aiheutua kyseiselle toimijalle siitä, että viennin määrä on pienentynyt riidanalaisen veron

kaltaisten toimenpiteiden vaikutuksesta (em. asia Just, tuomion 26 kohta ja em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 30 kohta).

36 Toisen kysymyksen toisen osan osalta on huomattava, että yhteisön oikeuden vastaisia ovat kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Tällaisia ovat erityisesti sellaiset olettamat ja todistussäännöt, joiden mukaan verovelvollisella on todistustaakka siitä, että aiheettomasti maksettuja veroja tai maksuja ei ole vyörytetty muiden henkilöiden maksettaviksi, sekä sallittuja todistuskeinoja koskevat erityiset rajoitukset eli esimerkiksi se, että tältä osin saadaan käyttää vain asiakirjaselvitystä (em. asia San Giorgio, tuomion 14 kohta).

37 Tältä osin on yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio asettaa yhteisön oikeuden vastaisten tullien ja verojen palauttamiselle edellytyksen — kuten sen, että näitä tulleja tai veroja ei ole vyörytetty kolmansien maksettaviksi — jonka täyttymisen toteen näyttäminen on palautusta vaativan henkilön velvollisuutena (em. asia Dilexport, tuomion 54 kohta).

38 Jos Michaïlidisin on kansallisen oikeuden mukaan osoitettava, että riidanalaisesta verosta on ollut seurauksena tuotteiden hintojen nousu ja viennin pieneneminen, kuten IKA ja Kreikan hallitus esittävät, kyseisiä kansallisia säännöksiä on siis pidettävä yhteisön oikeuden vastaisina (ks. tältä osin em. asia Dilexport, 52 kohta).

39 Riidanalaisen veron vyöryttämistä kolmansien maksettavaksi koskevan todistelun osalta Michaïlidis väittää, että pääasiassa esitetty kysymys on se, onko

kansallisen tuomioistuimen nojauduttava vain toimivaltaisten viranomaisten asiakirjoihin, jotka Michaïlidis oli ollut velvollinen esittämään viranomaisille riidanalaista veroa maksettaessa, vai onko kansallisen tuomioistuimen otettava huomioon myös sopimuspuolina olevien yritysten kanssa vaihdettuja asiakirjoja.

40 Vaikka kysymys siitä, onko vero vyörytetty, on tosiseikkoja koskeva kysymys, joka kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, ja vain kansallisen tuomioistuimen on tältä osin arvioitava esitettyä todistusaineistoa, on muistutettava siitä, etteivät todistussäännöt saa tehdä yhteisön oikeuden vastaisesti perityn veron palauttamista käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

41 Tästä seuraa, että jos kansallisen tuomioistuimen on rajoituttava arvioimaan toimivaltaisten viranomaisten esittämää todistusaineistoa voimatta ottaa huomioon selvitystä, jonka kyseinen toimija on esittänyt sille osoittaakseen, että viranomaisten päinvastaisista väitteistä huolimatta veroa ei ole tosiasiassa vyörytetty tai ei ainakaan kokonaan, on katsottava, että kyseiset säännökset ovat yhteisön oikeuden vastaisia, sillä verovelvollisella on aina oltava mahdollisuus vedota yhteisön oikeuteen perustuviin oikeuksiinsa.

42 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että vaikka ei olekaan yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio kieltäytyy palauttamasta yhteisön oikeuden määräysten vastaisesti perittyjä veroja, jos palauttamisesta osoitetaan seuraavan perusteetonta etua, yhteisön oikeuden mukaan ei voida soveltaa mitään sellaisia olettamia tai todistussääntöjä, joilla todistustaakka sen osoittamiseksi, ettei aiheettomasti maksettuja veroja ole vyörytetty muiden henkilöiden maksettaviksi, pyritään asettamaan kyseiselle toimijalle ja joilla väitetyn vyöryttämisen kiistämistä tukevan todistusaineiston esittäminen pyritään estämään.

Oikeudenkäyntikulut

43 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Kreikan hallitukselle 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 Dioikitiko Protodikeio Thessalonikisin 29.10.1998 tekemillään kahdella päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Arvon mukaan määräytyvää maasta viedyistä tupakkatuotteista perittävää veroa, joka ei kohdistu kotimarkkinoilla myytyihin eikä toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin samanlaisiin tupakkatuotteisiin, ei sillä olevan sosiaalisen tavoitteen perusteella voida olla pitämättä EY:n perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23 ja EY 25 artikla) ja EY:n**

perustamissopimuksen 16 artiklan (kumottu Amsterdamin sopimuksella) vastaisena vientitulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna, jollei kotimaisista tuotteista peritä samassa vaiheessa kaupan pitämistä ja samoilla perusteilla Kreikan laissa 2348/1953 vahvistetun, vientituotteista perittävän veron kaltaista ja samansuuruista maksua.

2) Vaikkei ole yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio kieltäytyy palauttamasta yhteisön oikeuden määräysten vastaisesti perittyjä veroja, jos palauttamisesta osoitetaan seuraavan perusteetonta etua, yhteisön oikeuden mukaan ei voida soveltaa mitään sellaisia olettamia tai todistussääntöjä, joilla todistustaakka sen osoittamiseksi, ettei aiheettomasti maksettuja veroja ole vyörytetty muiden henkilöiden maksettaviksi, pyritään asettamaan kyseiselle toimijalle ja joilla väitetyn vyöryttämisen kiistämistä tukevan todistusaineiston esittäminen pyritään estämään.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä syyskuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

D. A. O. Edward

viidennen jaoston puheenjohtaja