JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIUSEPPE TESAURO
27 päivänä kesäkuuta 1996 *

1. Tribunal d'instance de Paris'n esittämät 27 ennakkoratkaisupyyntöä, jotka on esitetty 27:ssä sen käsiteltävänä olevassa riidassa ja joissa on esitetty sama kysymys, tarjoavat yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuuden pohtia syvällisemmin tiettyjä näkökohtia oikeuskäytännöstään, joka koskee perusteettomien suoritusten palauttamista erityisesti siltä osin kuin kysymys on vyöryttämisedellytyksen ulottuvuudesta ja vaikutuksesta yksityisen oikeuteen saada takaisin valtiolta sen perusteettomasti kantamat verot.

Kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, voidaanko sitä seikkaa, että jäsenvaltio vastustaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamista siksi, että tämä vero on vyörytetty ostajan maksettavaksi, pidettävä sellaisena, että tämän vuoksi näiden määrien takaisinsaaminen on käytännössä mahdotonta tai kohtuuttoman vaikeaa, kun tämän valtion lainsäädännössä yritys nimenomaisesti velvoitetaan sisällyttämään kyseinen vero myytävän tavaran omakustannushintaan.

2. Kysymyksessä oleva vero on ollut myös aikaisemmin esillä yhteisöjen tuomioistuimessa, sillä kysymys on meriveroksi (octroi de mer) kutsutusta verosta, jota kannetaan Ranskan merentakaisissa departementeissa (DOM) niiden alueelle tuoduista tavaroista riippumatta siitä, onko tavarat tuotu toisesta EY:n jäsenvaltiosta, kolmannesta maasta tai toiselta Ranskan valtion alueelta tai peräisin joistain näistä.

Kuten on tunnettua, yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Legros ym. antamassaan tuomiossa [1], että meriveroa on pidettävä perustamissopimuksessa tarkoitettuna tulleja vaikutukseltaan vastaavana maksuna (10—18 kohta). Tämän tuomion ajallisia vaikutuksia kuitenkin rajoitettiin (28—36 kohta) siten, että siihen, että merivero on perustamissopimuksen vastainen, ei voitu eikä voida edelleenkään vedota sellaisten vaatimusten perusteena, joilla vaaditaan ennen kyseisen tuomion julistamista maksettujen meriverojen palauttamista, paitsi jos asianomaiset henkilöt ovat nostaneet tätä koskevan kanteen tai esittäneet muuten vastaavan vaatimuksen ennen kyseistä päivää.

3. Yhdistetyissä asioissa Lancry ym. antamassaan tuomiossa [2] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että merivero on perustamissopimuksen vastainen myös siltä osin kuin sitä kannetaan tavaroista, jotka on tuotu tai peräisin saman jäsenvaltion toiselta alueelta, ja totesi

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — Asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4625).

2 — Yhdistetyt asiat C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 ja C-411/93, Lancry ym., tuomio 9.8.1994 (Kok. 1994, s. I-3957).

lisäksi, että neuvoston päätös 89/688/EY [3], joka oli tehty ennen asiassa Legros ym. annetun tuomion julistamista, oli pätemätön niiltä osin kuin sillä annettiin Ranskan tasavallalle lupa jatkaa meriveron kantamista 31.12.1992 asti.

Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan hyväksynyt Ranskan hallituksen vaatimusta siitä, että tämän tuomion ajallisia vaikutuksia rajoitettaisiin, vaan se totesi tältä osin seuraavaa: "[S]en jälkeen kun asiassa Legros ym. oli annettu tuomio 16.7.1992, Ranskan hallitus ei voinut enää perustellusti olettaa, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö olisi ollut yhteisön oikeuden mukainen. Lisäksi paikallishallintoalueiden etuja suojellaan riittävästi sillä, että asiassa Legros ym. annetun tuomion ajallisia vaikutuksia rajoitettiin. Siksi tämän tuomion ajallisia vaikutuksia ei ole syytä rajoittaa." [4]

4. Toisin sanoen asiassa Legros ym. annetun tuomion ajallisten vaikutusten rajoitusta sovelletaan myös silloin, kun palautettavaksi vaaditaan 22.12.1989 tehdyn päätöksen voimaantulon ja tuomion julistamispäivän 16.7.1992 välisenä aikana meriverona kannettuja määriä. Jos sitä vastoin meriveroa on kannettu myös 16.7.1992 jälkeen, se on palautettava meriveron maksaneelle henkilölle, jolloin lisäedellytyksenä on tietysti se, että palauttamisen edellytykset muuten täyttyvät.

3 — Ranskan merentakaisissa departementeissa sovellettavasta meriverojärjestelmästä 22 päivänä joulukuuta 1989 tehty neuvoston päätös (EYVL L 399, s. 46).

4 — Em. yhdistetyt asiat Lancry ym., tuomion 45 kohta.

Riidat, joissa ennakkoratkaisua on pyydetty, koskevat nimenomaisesti 16.7.1992 jälkeen kannettujen meriverojen palauttamista, jota koskevat vaatimukset Ranskan toimivaltaiset tulliviranomaiset ovat hylänneet sovellettavien Ranskan oikeuden säännösten perusteella. Kyseiset säännökset onkin siksi syytä mainita tässä.

5. *Code de douanes*in (tullilaki), sellaisena kuin se on muutettuna 30.12.1986 annetun lain 24-II pykälällä, 352 a pykälässä säädetään, että "kun joku on maksanut perusteettomasti tulleja, veroja tai maksuja, jotka on kannettu tai peritty tämän lain mukaisesti, ne on maksettava hänelle takaisin, paitsi jos ne on vyörytetty ostajan maksettaviksi."

Käsiteltävänä olevan asian kannalta on myös syytä mainita 2.7.1963 annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna 1.12.1986 annetun asetuksen 32 pykälällä, 1 pykälä. Tämän pykälän mukaan sille, joka myy tuotteen sen todellista ostohintaa alemmalla hinnalla, on määrättävä tietty seuraamus (5 000—100 000 Ranskan frangin sakko). Samassa säännöksessä määritellään myös todellinen ostohinta siten, että sillä tarkoitetaan "kauppalaskussa mainittua ostohintaa lisättynä liikevaihtoverolla, jälleenmyyntiin liittyvillä erityisveroilla ja mahdollisilla kuljetuskustannuksilla". Tämä tarkoittaa sitä, että tappiollinen myynti on kiellettyä, eikä tavaroita siten saa myydä omakustannushintaa alemmalla hinnalla.

6. Käsiteltävänä olevan asian tosiseikat ovat seuraavat. Comateb ja muut kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kantajat ovat yhtiöitä, jotka ovat maksaneet meriveroa muista jäsenvaltioista ja muilta Ranskan alueilta Guadeloupelle tuoduista tavaroista. Yhdistetyissä asioissa Lancry ym. annetun tuomion julistamisen jälkeen ne vaativat niiden määrien palauttamista, jotka ne olivat maksaneet tulliviranomaisille 17.7.1992 ja 31.12.1992 välisenä aikana. Vastaajana oleva tulliviranomainen on puolestaan väittänyt, että tullilain 352 a pykälän perusteella riidanalaisia meriveroja ei voida palauttaa, koska ne on vyörytetty ostajien maksettaviksi.

Tutkiessaan tätä koskevia riita-asioita Tribunal d'instance de Paris on katsonut tarpeelliseksi pyytää kaikkien näiden asioiden osalta yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua. Se kysyy, onko sitä seikkaa, että yhteisön oikeuden vastaisesti kannettua veroa ei palauteta sen vuoksi, että se on vyörytetty tuotteen ostajan maksettavaksi, pidettävä sellaisena, että tämän vuoksi näiden määrien takaisinsaaminen on käytännössä mahdotonta tai kohtuuttoman vaikeaa, kun tämän valtion lainsäädännössä yritys velvoitetaan nimenomaisesti sisällyttämään kyseinen vero myytävän tuotteen omakustannushintaan.

7. On syytä täsmentää, että — kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee — kansallinen tuomioistuin on ehdottomasti sitä mieltä, että "riidanalainen merivero on vyörytetty ostajien maksettavaksi". Tältä osin myöskään kantajat eivät ole kyseenalaistaneet sitä, että vero on vyörytetty ostajien maksettavaksi.

Se, että Ranskan lainsäädännössä velvoitetaan verovelvollinen lisäämään riidanalainen vero toimintansa kannalta välttämättömän tuotteen hankintahintaan ja siten myytävän tuotteen omakustannushintaan, tarkoittaa kansallisen tuomioistuimen mukaan sitä, että "tässä lainsäädännössä säädetään veron kantamisesta ilman että seuraavalla myyntiportaalla olisi mahdollisuutta vähentää edeltävän myyntiportaan maksamaa veroa, koska sellainen erillinen laskutus, joka on olemassa alv:n osalta, puuttuu, ja edellytetään veron vyöryttämistä ostajan maksettavaksi, millä veroviranomaiset perustelevat sitä, etteivät ne palauta kyseistä veroa". Kansallinen tuomioistuin tekee siten sen päätelmän, että "Ranskan lainsäädännössä on säädetty vyöryttämisvelvollisuudesta — ja siten ilmeisesti tehty mahdottomaksi veron palauttaminen".

8. Jos ongelma esitetään näin eli jos oletetaan, että yhteisön oikeuden vastainen vero vyörytetään ostajan maksettavaksi, on tutkittava, aiheuttaako veron vyöryttäminen sen, että oikeutta perusteettoman veron takaisinsaamiseen ei enää ole olemassa, vai onko tällainen järjestelmä käsiteltävänä olevan asian erityispiirteiden vuoksi ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa sen vuoksi, että tällaisessa järjestelmässä hallinnon kantamien perusteettomien maksujen takaisinsaaminen on käytännössä mahdotonta.

Ranskan hallitus ja EY:n komissio ovat kuitenkin väittäneet kirjallisissa huomautuksissaan — ja toistaneet väitteensä suullisessa käsittelyssä — että velvollisuus sisällyttää merivero omakustannushintaan ei edellytä missään tapauksessa tai ainakaan automaattisesti sitä, että vero vyörytettäisiin todellisuudessa ostajan maksettavaksi. [5] Näin on pääasiallisesti siksi, että yritys voi kaupallisen strategiansa mukaisesti vapaasti päättää pienentää voittomarginaaliaan sen sijaan, että se vyöryttäisi veron.

Ranskan hallituksen esittämä tulkinta on katsottava heti suoralta kädeltä mahdottomaksi. Siitä, että Ranskan lainsäädännössä on kielletty tappiollinen myynti, seuraa selvästikin se, että tuotteen myyntihintaan sisältyy välttämättä merivero muiden myyjälle aiheutuneiden kustannusten ohella. Siten jokaisen yksittäisen myyjän tarkoituksen tutkiminen sen määrittämiseksi, onko myyjä aikonut pienentää voittomarginaaliaan vai vyöryttää *kokonaisuudessaan* perusteettomasti kannetun veron ostajan maksettavaksi, vaikuttaa hankalalta ja turhalta.

Tällainen konstruktio on abstraktisti ymmärrettynä epäilemättä oikea, mutta se on selvästi todellisuudelle vieras, koska se perustuu erotteluun, joka osoittautuu mahdottomaksi käytännössä. Miten voidaan erotella se, mikä on tuojalle aiheutuneiden kustannusten osuus ostajan maksamasta hinnasta ja mikä on tuojan myyntivoittoa vastaava osuus siitä? Lisäksi on huomattava, että käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tapauksessa, jossa on selvää, että kyseisen tuotteen omakustannushintaan sisältyy (laissa edellytetyllä tavalla) myös merivero ja että myyntihinta muodostuu omakustannushinnasta ja tuojan voitosta, on vaikea tutkia sitä, onko viejä päättänyt ottaa riidanalaisen meriveron täysin tai osittain vastattavakseen pienentämällä vastaavasti voittomarginaaliaan.

Mielestäni ei ole myöskään mahdollista toteuttaa sitä komission esittämää ajatusta, että sen tutkimiseksi, onko vero vyörytetty, kansallinen tuomioistuin voisi käyttää asiantuntijaa, jotta voitaisiin määritellä se, onko myyjän voittomarginaalia pidettävä tavanomaisena (voidaan kysyä, onko tavanomaisena pidettävä marginaalia, joka vastaa muiden saman alan elinkeinonharjoittajien keskimääräistä voittomarginaalia, vai tarkoitetaanko tavanomaisella sitä, että marginaali ei ole liian suuri). Markkinataloudessa voiton suuruus riippuu selvästikin useista tekijöistä; voittomarginaalin *tavanomaisuus* ei osoita mitään, ja vielä vähemmän merkitystä on sillä, onko vero vyörytetty vai ei.

9. Pysyttäytyäksemme edes vähänkin realistisissa tulkintavaihtoehdoissa komission ja

Todellisen tilanteen hahmottamiseksi on siten katsottava, että kyseiset näkemykset eivät kerro mitään siitä, onko vero vyörytetty, vaan näiden näkemysten hyväksymisestä seuraa paremminkin se, että oikeus saada takaisin viranomaisten perusteettomasti kantamat verot menettää täysin merkityssisältönsä.

5 — Itse asiassa suullisessa käsittelyssä kantajat totesivat itse, vaikkakin eri perustein, että meriveroa vastaavan määrän sisällyttämisestä omakustannushintaan ei seuraa automaattisesti sen vyöryttäminen tavaran ostajan maksettavaksi.

10. Siten kansallisen tuomioistuimen toteamuksessa, jonka mukaan "riidanalainen merivero on vyörytetty ostajien maksettavaksi", otetaan mielestäni oikein huomioon paitsi kysymyksessä oleva oikeudellinen tilanne myös se tosiseikka, joka on tyypillinen kaikissa niissä tilanteissa, joissa perusteeton tulli tai maksu on hyödykkeiden luovutukseen kohdistuva välillinen vero: kustannusten osuutta hyödykkeen myyntihinnasta ei voida erottaa hintaan sisältyvästä voitto-osuudesta. Vaikka oletettaisiin, että kyseinen myyjä olisi pienentänyt voittomarginaaliaan, myyntihintaan sisältyy silti perusteettomasti kannettu vero.

Näin katsottaessa mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja ei ole monia: on mahdollista joko katsoa, että kyseinen vero on vyörytetty ostajan maksettavaksi, mikä on todennäköistä, koska vero sisältyy välttämättä myyntihintaan, tai hyväksyä se, että viranomaiset eivät kykene missään tapauksessa osoittamaan vyörytyksen tapahtuneen eikä maahantuoja vastaavasti kykene osoittamaan, ettei veroa ole vyörytetty. Siten jälkimmäisen vaihtoehdon osalta olisi suosittava joko viranomaisten tai maahantuojan näkemystä. Jos viranomaisten kanta valittaisiin, tämä merkitsisi sitä, että vyörytys katsottaisiin aina tapahtuneeksi, minkä vuoksi oikeus saada takaisin perusteettomasti kannetut verot menettäisi merkityssisältönsä. Jos sitä vastoin maahantuojan kanta valittaisiin, tämä merkitsisi sitä, että sillä olisi aina oikeus saada takaisin kyseiset verot. Molemmissa tapauksissa päätelmä olisi sama: vyörytyksellä ei ole mitään merkitystä palauttamisen kannalta, eikä sillä saakaan olla tällaista merkitystä.

Palatakseni käsiteltävänä olevaan asiaan katson, että yhteisöjen tuomioistuin ei voi jättää huomioimatta niitä ennakkoratkaisupyynnössä täsmällisesti ja tyhjentävästi esitettyjä tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen arviointeja, joiden perusteella kansallinen tuomioistuin on katsonut, että kyseinen vero oli vyörytetty tuotteiden ostajien maksettavaksi. Lähtökohtanani on siksi tässä se, että vero on todellisuudessa vyörytetty ostajille, eikä siten se komission esittämä ajatus, että vaikka meriveroa vastaava määrä on sisällytetty omakustannushintaan, tämä ei osoita sitä, että merivero olisi todellisuudessa vyörytetty. Toisaalta hyväksyttäessä edellä esittämäni toinen ratkaisuvaihtoehto eli se, että vyörytyksen tai vyöryttämättä jättämisen *toteennäyttäminen* ei ole mahdollista ainakaan käsiteltävänä olevan kaltaisessa asiassa, ongelmanasettelu ei muuttuisi olennaisesti, vaikka komission kanta hyväksyttäisiinkin.

11. Tämän jälkeen on syytä aluksi esittää, mitä yhteisöjen tuomioistuin on todennut oikeuskäytännössään perusteettomien suoritusten palauttamisesta. Se on ensinnäkin todennut, että "oikeus saada takaisin verot ja maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut tai perinyt yhteisön oikeuden vastaisesti, johtuu niistä oikeuksista, joita yksityisillä on niiden yhteisön oikeussääntöjen perusteella, joissa kielletään tulleja vaikutukseltaan vastaavat maksut ja tapauksesta riippuen jäsenvaltion sisäiset syrjivät verot ja maksut, ja täydentää näitä oikeuksia" [6].

6 — Asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta).

Oikeus saada takaisin perusteettomasti kannetut määrät liittyy siten kyseisten yhteisön oikeussääntöjen välittömään vaikutukseen ja näillä oikeussäännöillä luodun yksityisten henkilöiden oikeusaseman tehokkaaseen suojeluun. On täysin selvää, että oikeussuoja ei olisi tehokas, jos tuomiosta, jossa todetaan tietty vero tai maksu lainvastaiseksi, koska se on kannettu tai peritty yhteisön sellaisen oikeussäännön vastaisesti, jolla on välittömiä oikeusvaikutuksia, ei seuraisi se, että yksityisellä olisi mahdollisuus saada takaisin perusteettomat verot tai maksut.

12. On myös syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun asiaa koskevia (yhdenmukaistettuja) yhteisön oikeussääntöjä ei ole annettu, oikeus saada takaisin verot on toteutettava kansallisissa tuomioistuimissa — joiden tehtävänä on "turvata yhteisön oikeussääntöjen välittömään oikeusvaikutukseen perustuva yksityisten oikeussuoja" [7] — kansallisissa säännöksissä säädetyllä tavalla. Nämä säännökset eivät kuitenkaan saa olla "epäedullisempia kuin säädökset, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia", eikä niillä saa tehdä "mahdottomaksi niiden oikeuksien käyttämistä, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava" [8].

Kun siten yhteisön oikeuden vastaisten verojen ja maksujen palauttaminen perustuu sellaisten yhteisön oikeussääntöjen, joilla on välittömiä oikeusvaikutuksia, tehokkuuteen ja vaikka asiaa koskevat kansalliset säännökset eivät saa olla sellaisia, että yhteisön oikeussääntöön perustuvan oikeuden käyttäminen on käytännössä mahdotonta, olisi johdonmukaista, että palauttamista pyytävän henkilön on ainoastaan näytettävä toteen veron tai maksun lainvastaisuus ja se, että hän on maksanut kyseistä veroa tai maksua, eikä mitään muuta. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut oikeuskäytännössään, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että perusteettomasti kannettuja veroja tai maksuja ei kansallisen oikeusjärjestelmän mukaan palauteta silloin, kun tästä aiheutuisi se, että kysymyksessä olevat henkilöt saisivat tästä perusteetonta etua, ja erityisesti "jos *on näytetty toteen*, että verovelvollinen henkilö on todellisuudessa vyöryttänyt nämä verot toisten henkilöiden maksettaviksi" [9]. Palautusta vaativalle on siten asetettu lisäedellytys: sen osoittaminen, että veroa tai maksua ei ole vyörytetty ostajan maksettavaksi.

13. Asiassa Just antamassaan tuomiossa [10] yhteisöjen tuomioistuin totesi ensimmäistä kertaa, että yhteisön oikeudessa "ei edellytetä sitä, että perusteettomasti kannetut verot tai maksut palautetaan siten, että kysymyksessä olevat henkilöt saavat tästä perusteetonta etua" ja että "ei ole kiellettyä ottaa huomioon sitä seikkaa, että — — veroista aiheutuva rasitus on mahdollisesti vyörytetty toisten elinkeinonharjoittajien tai kuluttajien kannettavaksi".

7 — Asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 1989, 5 kohta) ja asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 2043, 12 kohta).

8 — Em. asia Rewe, tuomion 5 kohta, ja em. asia Comet, tuomion 13 ja 16 kohta. Myöhemmässä perusteettomien suoritusten palauttamista koskevassa oikeuskäytännössä on toistettu nämä yleiset periaatteet: ks. asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 501, 25 kohta); asia 61/79, Denkavit, tuomio 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1205, 25 kohta); asia 811/79, Ariete, tuomio 10.7.1980 (Kok. 1980, s. 2545, 12 kohta); asia 826/79, Mireco, tuomio 10.7.1980 (Kok. 1980, s. 2559, 13 kohta); em. asia San Giorgio, tuomion 12 kohta; yhdistetyt asiat 331/85, 376/85 ja 378/85, Bianco ja Girard, tuomio 25.2.1988 (Kok. 1988, s. 1099, 12 kohta) ja asia 104/86, komissio v. Italia, tuomio 24.3.1988 (Kok. 1988, s. 1799, 7 kohta). Näistä periaatteista onkin tullut osa vakiintunutta oikeuskäytäntöä; ks. viimeksi asia C-5/94, Hedley Lomas, tuomio 23.5.1996 (31 kohta, Kok. 1996, s. I-2553).

9 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia San Giorgio, tuomion 13 kohta, kursivointi tässä.

10 — Alaviitteessä 8 mainittu asia, tuomion 26 ja 27 kohta.

Jotta voitaisiin paremmin ymmärtää, miksi yhteisöjen tuomioistuin teki tällaisen päätelmän, on syytä todeta, että kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta oli pyydetty ennakkoratkaisua muun muassa siitä, voitiinko yhteisön oikeuden mukaisena pitää tanskalaista oikeuskäytäntöä, jossa perusteettomien verojen tai maksujen palauttamista koskevien vaatimusten osalta otettiin huomioon se, että nämä verot tai maksut oli sisällytetty hyödykkeiden hintoihin ja vyörytetty siten ostajien maksettaviksi. Tämä käytäntö perustui Højesteretin vuonna 1952 antamaan tuomioon [11], jossa tämä tuomioistuin hylkäsi myllyteollisuusyrityksen esittämän palautusvaatimuksen sillä perusteella, että perusteettomasti kannettu vero oli vyörytetty leivän ostajille. Osoituksena vyöryttämisestä se piti sitä, että viranomaiset vahvistivat tämän tuotteen hinnan ja olivat lisänneet lainvastaiseksi myöhemmin todetun veron käyttöönottamisen jälkeen tuotteen hintaa määrällä, joka vastasi veron määrää.

14. Tanskalaisen tuomioistuimen päätelmä, jonka mukaan oikeutta saada verot takaisin ei ollut, liittyi siten siihen erityistilanteeseen, jossa viranomaiset määräsivät myyntihinnan ja olivat lisänneet myyntihintaa määrällä, joka vastasi palautettavaksi vaaditun (lainvastaisen) veron määrää. Asiassa Just kysymys oli tästä selvästi poikkeavasta tilanteesta; silti — kuten olen todennut — yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi yleisluontoisesti sen, että palauttamisen osalta ei ole yhteisön oikeuden vastaista ottaa huomioon sitä, että vero tai maksu on mahdollisesti vyörytetty ostajien maksettavaksi.

11 — Ks. UfR 1952, 974 H.

Kuitenkin juuri tätä asiassa Just tehtyä päätelmää on arvosteltu ankarasti oikeuskirjallisuudessa. [12] Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että kyseisessä asiassa otettiin käyttöön periaatteessa ainoastaan Tanskan oikeusjärjestyksessä säädetty mahdollisuus, jota sovelletaan sielläkin ainoastaan poikkeuksellisissa ja tarkkaan määritellyissä tilanteissa, [13] ja oikeuskirjallisuudessa on kiistetty se, että perusteettoman veron tai maksun maksanut verovelvollinen saisi mahdollisen vyöryttämisen vuoksi perusteetonta etua, tai ainakin se, että tämän vuoksi oikeus saada takaisin verot tai maksut menettäisi tarkoituksensa. Tältä osin on erityisesti todettu, että "jos kysymys on perusteettoman edun saamisesta, tällaista etua on saanut pikemminkin viranomainen (accipiens), joka on kantanut lainvastaisen veron, koska se oikeudellinen perusta, jonka nojalla vero on kannettu, on kumottu jälkikäteen, minkä vuoksi kantaminen on ollut perusteetonta" [14].

15. Palaan myöhemmin tähän seikkaan. Tässä vaiheessa on tärkeää todeta, että myöhemmässä oikeuskäytännössä on tosin toistettu, että jäsenvaltiot saavat kieltäytyä palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tai maksuja, jos ne, joilla on periaat-

12 — Ks. erityisesti Hubeau; "La répétition de l'indu en droit communautaire", Revue trimestrielle de droit européen 1981, s. 442, ja Waelbroeck; "La garantie du respect du droit communautaire par les États membres. Les actions au niveau national", Cahiers de droit européen 1985, s. 37.

13 — Tältä osin on esitettävä kaksi huomautusta: ensinnäkin tätä ennen vyöryttäminen kolmannelle ei ollut Tanskan oikeutta lukuun ottamatta missään kansallisessa oikeusjärjestyksessä peruste sille, että oikeus palautukseen olisi menetetty, ja tätä koskevia säännöksiä on annettu esimerkiksi Ranskassa ja Italiassa vasta kyseisen tuomion antamisen jälkeen. Toiseksi myös Højesteretin kyseisen oikeuskäytännön tarkoitus oli toinen: jos sen tuotteen hintaa, johon vero sisältyi, eivät vahvistaneet viranomaiset, vaan hinta määräytyi markkinoilla, tämän oikeuskäytännön mukaan ei ollut syytä katsoa, että hintaa oli nostettu kyseisen veron huomioon ottamiseksi, minkä vuoksi veron maksaneella oli oikeus saada se takaisin (asia II 214/1964, U 1965, 492 H, tuomio 28.5.1965).

14 — Em. Hubeaun artikkeli, s. 451.

teessa oikeus palautukseen, saisivat tästä perusteetonta etua, mutta oikeuskäytännössä on kuitenkin täsmennetty merkittävällä tavalla vyöryttämistä koskevia todistussääntöjä ja näin käytännössä vähennetty merkittävästi vyöryttämisen vaikutusta oikeuteen saada verot ja maksut takaisin.

Asiassa San Giorgio antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin nimittäin totesi, että "yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa ovat kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaaminen olisi käytännössä mahdotonta tai kohtuuttoman vaikeaa. Näin on erityisesti sellaisten olettamien tai todistussäännösten osalta, joiden tarkoituksena on siirtää verovelvolliselle todistustaakka siitä, että perusteettomia veroja tai maksuja ei ole vyörytetty muiden henkilöiden maksettaviksi, tai sellaisten erityisten rajoitusten osalta, jotka koskevat esitettävän näytön muotoa ja joista esimerkkinä on kielto esittää muuta kuin kirjallista näyttöä" [15]. Samassa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi myös, että "vapaaseen kilpailuun perustuvassa markkinataloudessa kysymys siitä, onko tuojalta kannettu vero tai peritty maksu todellisuudessa voitu vyöryttää tuojan jälkeisille myyntiportaille ja missä määrin vyörytys on tapahtunut, on aina jossain määrin epäselvä, minkä vuoksi tämän kysymyksen selventäminen ei voi olla aina järjestelmällisesti sen asia, jolla on ollut velvollisuus maksaa yhteisön oikeuden vastainen vero tai maksu" [16].

16. Näistä juuri mainituista tuomioista ilmenee, että jos tuojan esittämän vaatimuksen hyväksymisen edellytykseksi asetetaan se, että tuoja osoittaa jättäneensä vyöryttämättä ostajan maksettavaksi kyseisen veron tai maksun, tämä voi johtaa siihen, että verojen tai maksujen takaisin saaminen on käytännössä mahdotonta, minkä vuoksi todistustaakan muuttaminen päinvastaiseksi voi olla joskus välttämätöntä. Yhteisöjen tuomioistuin on toisin sanoen katsonut, että tietyissä tapauksissa ja erityisesti vapaaseen kilpailuun perustuvassa markkinataloudessa viranomaisten velvollisuutena voi olla sen seikan toteen näyttäminen, että vyöryttäminen on tapahtunut, eikä siten tuojan velvollisuutena voi olla osoittaa sitä, että se ei ole vyöryttänyt veroa tai maksua tuotteiden ostajien maksettaviksi.

Näiden tuomioiden jälkeen yhdistetyissä asioissa Bianco ja Girard antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi lisäksi sen väitteen, jonka mukaan jos tuotteiden hinnat ovat säänneltyjä siten, että myyjillä ei ole mitään mahdollisuutta valita, vyöryttävätkö ne verot tai maksut hintoihin vai eivät, yhteisön oikeuden vastaisena ei voida pitää sitä, että myyjillä on näyttötaakka tältä osin. Todettuaan ensin, että San Giorgio -tapauksessa esitetyt periaatteet eivät ole sovellettavissa ainoastaan markkinataloudelle tyypillisissä tilanteissa, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka vyöryttämisen tapahtuminen voi olla markkinoiden ominaispiirteistä riippuen enemmän tai vähemmän todennäköistä, silti "kaupallisen strategian ratkaisevat lukuisat tekijät vaihtelevat tapauksittain siten, että *on käytännössä mahdotonta määritellä, mikä vaikutus näillä tekijöillä on todellisuudessa ollut vyöryttämiseen*" [17].

15 — Alaviitteessä 6 mainittu asia San Giorgio, tuomion 14 kohta.
16 — Saman tuomion 15 kohta.
17 — Em. alaviitteessä 8 mainitut yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 20 kohta; kursivointi tässä.

17. On totta, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin totesi tässä samassa tuomiossa, että välillisten verojen osalta ei voida hyväksyä sitä, että on olemassa "olettama, jonka mukaan verot on vyörytetty ja verovelvollisen velvollisuutena on osoittaa, ettei näin ole tehty", se täsmensi, että "tällä ei ole mitään vaikutusta siihen ratkaisuun, joka on annettava ongelmaan, joka koskee todistustaakkaa siinä tapauksessa, että verovelvollisella on ollut sovellettavan lainsäädännön mukaan velvollisuus veron vyöryttämiseen ostajan maksettavaksi" [18].

Ellei katsota yhteisöjen tuomioistuimen jättäneen avoimeksi vastauksen mainittuun kysymykseen, tämä lausuma näyttää viittaavan siihen, että jos maahantuojalla on kansallisen lainsäädännön mukaan velvollisuus vyöryttää vero tai maksu ostajan maksettavaksi, mistä on pääasiallisesti kysymys käsiteltävänä olevassa asiassa, maahantuojalla on edelleen todistustaakka. [19] Tästä olisi sellainen seuraus — jota uskaltaudun kutsumaan käytännössä automaattiseksi — että maahantuoja ei voisi missään tapauksessa saada takaisin viranomaisten perusteettomasti kantamia veroja tai maksuja.

18. Mitä päätelmiä voidaan tehdä edellä mainitusta oikeuskäytännöstä? Edellä esitetyn perusteella on täysin selvää, että myöhemmässä oikeuskäytännössä vyörytykselle on annettu hyvin erilainen merkitys kuin se, joka vyörytykselle annettiin Just-tapauksessa. Mielestäni voidaan hyvällä syyllä todeta, että se, että painoarvoa on annettu vyörytykseen liittyvälle epävarmuudelle [20] ja yrityksen kaupallisen strategian määräävien tekijöiden moninaisuudelle, jonka vuoksi on "käytännössä mahdotonta" määritellä näiden tekijöiden vaikutusta vyöryttämiseen, [21] tarkoittaa käytännössä sen tunnustamista, että vyörytystä koskevassa todistelussa on kysymys kohtuuttomasta todisteluvelvollisuudesta (probatio diabolica). Kuten olen jo ohimennen todennut (ks. 9 ja 10 kohta), todisteluvelvollisuus on kohtuuton paitsi perusteettoman veron maksaneelle myyjälle, myös viranomaisille.

Tämän perusteella todistustaakan siirtäminen maahantuojalta viranomaisille yhteisöjen tuomioistuimen esittämällä tavalla on nimenomaisesti keino, jonka avulla vältetään se, että oikeus saada takaisin perusteettomat verot ja maksut tehdään tyhjäksi. Verovelvollisen suosiminen todistustaakan osalta suhteessa viranomaisiin tarkoittaa sitä, että jos viranomaiset eivät kykene näyttämään sitä, että verot tai maksut on todellisuudessa vyörytetty, verovelvollisella on oikeus saada takaisin perusteettomasti maksamansa verot tai maksut. Tämä on vahvistettu myös kansallisten tuomioistuimien päätöksissä, jotka on tehty soveltaen edellä mainittua yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

18 — Saman tuomion 17 kohta.

19 — Tämä tulkinta ei siten vaikuta sellaiseen tilanteeseen, jonka Tanskan Højesteret ratkaisi edellä mainitussa, vuonna 1952 antamassaan tuomiossa, jolla oli varmasti merkitystä yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Just antamaan tuomioon, kuten olen jo todennut edellä.

20 — Ks. erityisesti alaviitteessä 6 mainittu asia San Giorgio, tuomion 15 kohta, ja alaviitteessä 8 mainitut yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 17 kohta.

21 — Em. yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 20 kohta.

19. Onko tästä siten pääteltävä, että vyörytyksen ja perusteettoman edun palautusta koskevan periaatteen merkitystä, joka on tuotu toistuvasti esiin asiaa koskevassa oikeuskäytännössä, on muutettu siten, että vyörytyksellä ja perusteettoman edun saamisella ei ole käytännössä enää mitään merkitystä perusteettomien verojen ja maksujen palauttamisen kannalta? Vastaus tähän kysymykseen voi olla vain kieltävä. On nimittäin otettava huomioon myös se tilanne, että jäsenvaltion lainsäädännössä velvoitetaan maahantuoja vyöryttämään ostajan maksettavaksi yhteisöjen oikeuden vastainen vero tai maksu, eli tilanne, joka on nimenomaisesti tunnusomainen nyt käsiteltävänä olevalle asialle. Kuten olen jo todennut, edellä mainitussa oikeuskäytännössä näytetään suljettavan pois se mahdollisuus, että todistustaakka kuuluisi tällaisessa tapauksessa viranomaisille, mistä on se seuraus, että vaikka myyjä olisi maksanut perusteettoman veron tai maksun, sillä ei ole mitään mahdollisuutta saada maksamiaan määriä takaisin. [22]

Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkintalinjaa on seurattava ja katsottava siten, että tällaisessa tilanteessa voidaan ainoastaan lähteä siitä, että verot tai maksut on todellakin vyörytetty, minkä vuoksi ei ole mielekästä katsoa, että todistustaakka kuuluisi maahantuojan sijasta viranomaisille. Tällaisessa tapauksessa viranomaiset pystyvät lisäksi aina osoittamaan, että verot tai maksut on vyörytetty, [23] kuten myös kansallinen tuomioistuin on todennut sen käsiteltävänä olevassa asiassa.

20. On kuitenkin katsottava, että tällaisessa tapauksessa ongelmaa ei voida ratkaista komission esittämällä tavalla eli tutkimalla sitä, onko vero tai maksu todellisuudessa vyörytetty. Ei ole mitään syytä tutkia sitä, kenelle kuuluu todistustaakka ja johtaako todistussääntöjen soveltaminen siihen, että palautuksen saaminen on käytännössä mahdotonta. Varsinainen ongelma on paljon radikaalimpi: on nimittäin ratkaistava, aiheutuuko meriveron vyöryttämisestä — johon myyjällä on velvollisuus kansallisen sääntelyn mukaan — se, että maksettujen verojen takaisinsaaminen on mahdotonta, minkä vuoksi tällaiseen tulokseen johtavan kansallisen sääntelyn olisi katsottava olevan ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Viime kädessä on ratkaistava, aiheutuuko veron vyöryttämisestä ostajien maksettavaksi se, että myyjä saa palauttamisesta perusteetonta etua, ja onko vyörytystä pidettävä siten perusteena sille, että viranomaisilla ei ole velvollisuutta palauttaa perusteettomasti kantamiaan veroja.

22 — Tässä vaiheessa on syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut samankaltaisessa asiassa, joka koski vaatimusta saada takaisin pätemättömien yhteisön asetusten mukaisesti maksetut määrät, 13.5.1981 antamassaan tuomiossa, että jos on olemassa sellainen "järjestelmä, joka on erityisesti otettu käyttöön talouspoliittisen toimenpiteen vaikutusten porrastamiseksi, tämän vuoksi vaatimuksia, joilla pyritään annetun ja sittemmin menetetyn vakuuden palauttamiseen, on pidettävä perusteettomina, vaikka tällaiset vaatimukset olisivatkin kansallisen oikeuden mukaan hyväksyttävä. *Tältä osin merkitystä ei ole sillä, onko kyseinen toimija todellisuudessa vyöryttänyt tämän määrän vai onko hän jättänyt tekemättä näin yrityksensä taloudelliseen strategiaan liittyvistä syistä*" (asia 66/80, International Chemical Corporation, Kok. 1981, s. 1191, 24 kohta; kursivointi tässä). Siten perusteettomien määrien palauttamisesta saadaan kieltäytyä jo siinä tapauksessa, että kyseinen yhteisön sääntely on sellainen, että vyöryttäminen on mahdollinen (eli välttämätöntä ei ole se, että toimijalla olisi velvollisuus vyöryttämiseen). Koska ei ole syytä katsoa, että taloudellisten toimijoiden suoja olisi erilainen riippuen siitä, kohdistuuko palautusvaatimus kansallisiin vai EY:lle maksettuihin suoritteisiin, oletan, että kyseinen tulkinta on vanhentunut siltä osin kuin se on ristiriidassa asiassa San Giorgio ja yhdistetyissä asioissa Bianco ja Girard annettujen tuomioiden kanssa. Jos näin ei olisi, on selvää, että oikeuskäytännön muuttamista olisi harkittava perusteellisesti.

23 — Esimerkiksi käsiteltävänä olevassa asiassa tulliviranomaiset voivat tyytyä osoittamaan ainoastaan sen, että kantajat olivat todellisuudessa sisällyttäneet meriveroa vastaavan määrän omakustannushintaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti ja että — kuten kyseiset yritykset ovat itse todenneet — myyntihinta oli muodostettu lisäämällä voittomarginaalin määrä omakustannushintaan.

Aluksi on todettava, että tietyn tuotteen myyntihinta määritetään tosin siten, että se kattaa siihen liittyvät kustannukset, mutta myyntihinnan määräämiseen vaikuttaa myös (ja ennen kaikkea) markkinatilanne, minkä vuoksi olisi yksinkertaistettua katsoa hinnan määräytyvän ainoastaan siten, että aiheutuneisiin kustannuksiin lisätään haluttu voittomarginaali. Tämän vuoksi ei ole mahdollista erottaa tiettyä osaa myyntihinnasta, liittää yksinomaisesti tämä osa perusteettoman veron määrään ja tällä tavalla poistaa oikeus saada takaisin perusteeton vero. Siten mielestäni ei ole epäilystä siitä, että on mahdotonta näyttää toteen, että perusteettoman veron maksamisesta aiheutunut taloudellinen menetys on myöhemmin korvautunut sitä kautta, että vero on sisällytetty kyseisen tuotteen hintaan. Mielestäni on liiankin selvää, että veron vyöryttämisestä ostajien maksettavaksi voitaisiin olla varmoja vain siinä tapauksessa, että tarjonta olisi täysin joustavaa ja kysyntä jäykkää, vaikka näin ei ole todellisuudessa. Oikeustieteilijän on myöskin otettava huomioon nämä perusseikat ja tehtävä niistä järkevät päätelmät.

21. Vaikka oletettaisiin, että yksittäinen myyjä saa toisinaan etua siitä, että hänelle palautetaan perusteeton vero tai maksu, jonka hän on vyöryttänyt osittain tai kokonaan ostajan maksettavaksi, on kysyttävä, onko tällaisessa tilanteessa kohtuudella mahdollista käyttää perusteettoman edun käsitettä. Vastaukseni on kieltävä jo yleisen oikeusteorian tasolla: mielestäni sellaista etua, jonka yksityinen on saanut viranomaisten perusteettomasti kantamien verojen tai perimien maksujen palauttamisesta, ei voida pitää perusteettomana. Katson eritoten, että valtio, joka on itse todellisuudessa saanut perusteettomasti etua kantaessaan lainvastaisesti jopa vuosien ajan veroa, ei voi tämän jälkeen vedota perusteetonta etua koskevaan periaatteeseen sen perusteena, että se kieltäytyy palauttamasta perusteettomasti kannettuja määriä. [24]

Jos katsottaisiin, että jäsenvaltio saa kieltäytyä palauttamasta perusteettomasti maksettuja veroja tai maksuja sillä perusteella, että ne on vyörytetty tämän jäsenvaltion lainsäädännössä nimenomaisesti edellytetyllä tavalla, tästä voisi seurata se, että tämä jäsenvaltio ei noudattaisi viipymättä sitä yhteisöjen tuomioistuimen tuomiota, jossa kyseinen vero tai maksu on todettu kielletyksi; noudattamatta jättämisen syynä olisi tällöin juuri se, että jäsenvaltiolla ei olisi velvollisuutta palauttaa perusteettomasti kannettuja määriä. Tämä olisi sellainen myönnytys, joka vaikuttaa selvästi liialliselta.

22. Kaiken kaikkiaan ainakin sellaisessa tapauksessa, josta on kysymys tässä asiassa, perusteettomien verojen palauttamisella korjataan mielestäni ainoastaan *perusteettoman haitan aiheutuminen* sille, joka on maksanut perusteettoman veron viranomaisille. Sillä, että myyjä on vyöryttänyt veron ostajan maksettavaksi (mihin sillä oli kansallisen sääntelyn mukaan velvollisuus), on vähän merkitystä, koska on oletettava, että tämän vuoksi myyjän oli pienennettävä voittomarginaaliaan tai hyväksyttävä menekkinsä pienentyminen. Missään tapauksessa en epäile hetkeäkään, että jos on valittava yhteisön oikeutta vuosikausia rikkoneen jäsenvaltion viranomaisten ja perusteettomia veroja

24 — Ks. tältä osin julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotus em. asiassa San Giorgio (Kok. 1983, s. 3616 ja erityisesti s. 3627) ja tämän ratkaisuehdotukseni 14 kohta ja alaviite 14.

maksaneen verovelvollisen välillä, ei verovelvollinen ole varmastikaan se, jota voidaan rangaista epäämällä oikeus palautukseen.

Lisäksi on selvää, että päinvastainen ratkaisu johtaisi siihen, että yhteisön oikeudessa yksityiselle taatulta oikeusasemalta riistettäisiin täysin sen sisältö, mistä aiheutuisi todellinen ongelma tämän oikeusaseman tehokkaan suojelemisen kannalta. Tämä ongelma ei ole vähäinen.

23. Vielä viimeinen huomautus asiasta. Kuten tunnettua, viimeaikaisessa oikeuskäytännössä on katsottu, että valtiolla on velvollisuus korvata sellainen vahinko, joka yksityiselle on aiheutunut yhteisön oikeudessa välittömästi taatun oikeuden loukkauksesta, jos oikeuden loukkauksen on katsottava olevan luettavissa tämän valtion syyksi. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt erityisesti, että "[t]ällaisessa tapauksessa oikeus saada korvausta on välitön seuraus niiden yhteisön oikeussääntöjen välittömästä oikeusvaikutuksesta, joiden rikkomisesta on aiheutunut vahinkoa". [25]

Kuten olen edellä jo todennut, on täysin mahdollista, että yksityiselle aiheutuu vahinkoa nimenomaisesti siitä, että hän on joutunut vyöryttämään ostajan maksettavaksi veron, jonka viranomaiset ovat kantaneet yhteisön oikeuden vastaisesti, koska tuotteen hinnan nostaminen — jos tätä halutaan pitää merkkinä veron vyöryttämisestä tuotteen ostaneelle kolmannelle — voi aiheuttaa tuotteen menekin pienenemisen. Tällaisessa tilanteessa yksityinen voi nostaa vahingonkorvauskanteen valtiota vastaan saadakseen korvauksen siitä vahingosta, joka hänelle on aiheutunut yhteisön oikeuden vastaisesti kannetusta verosta.

Tällaista näkemystä vastaan voitaisiin esittää, että tällä kannemahdollisuudella poistetaan se edellä todettu vaara, ettei yksityinen saa sellaista täyttä oikeussuojaa, johon hänellä on oikeus. Voidaan kuitenkin kysyä, eikö olisi paljon yksinkertaisempaa myös muiden kuin kyseisen yksityisen kannalta, jos tunnustettaisiin se, että yksityisellä on oikeus saada takaisin perusteettomasti maksamansa suoritukset.

24. Tämä on juuri se tulos, joka on taattava pääasian kantajille. Jos yhteisöjen tuomioistuin haluaa taata tämän tuloksen saavuttamisen ehdottamallani tavalla, sillä on kaksi vaihtoehtoa. Se voi ensinnäkin vastata kansalliselle tuomioistuimelle, että kansallinen lainsäädäntö, jonka perusteella verot tai maksut on vyörytettävä tavaran ostaville kolmansille, johtaa siihen, että perusteettomasti kannettujen verojen tai perittyjen maksujen takaisinsaaminen on käytännössä mahdotonta, minkä vuoksi tämän lainsäädännön on katsottava olevan yhteisön oikeuden vastainen. Toinen ja edellistä radikaalimpi vaihtoehto on todeta se, että veron tai maksun vyöryttämistä tavaran ostavalle kolmannelle ei voida pitää perusteena sille, että yksityisellä ei olisi oikeutta saada perusteettomia veroja tai maksuja takaisin.

25 — Yhdistetyt asiat C-46/93 ja C-48/ 93, Brasserie du Pêcheur ja Factortame, tuomio 5.3.1996, 22 kohta (Kok. 1996, s. I-1029).

Ottaen huomioon asiaa koskevan aikaisemman oikeuskäytännön en voi kuitenkaan olla toteamatta, että ensimmäinen vaihtoehto johtaa myös — vaikka ei niin selvästi — siihen, että vyöryttämistä koskevalla edellytyksellä ei ole enää mitään käytännön merkitystä. Näin on siksi, että joko viranomaiset eivät kykene näyttämään toteen, että vero tai maksu on vyörytetty (ottaen huomioon San Giorgio sekä Bianco ja Girard -tapauksissa todetun käänteisen todistustaakan), tai on katsottava, että lainsäädäntöä, jossa säädetään vyöryttämisvelvollisuudesta (mikä on ainoa tapaus, jossa viranomaiset kykenevät näyttämään toteen veron tai maksun vyöryttämisen), on pidettävä sellaisena, että sen vuoksi oikeutta saada verot tai maksut takaisin on käytännössä mahdoton toteuttaa. Lopputulos on siten sama: yksityisellä on aina oikeus saada takaisin vero tai maksu, jota jäsenvaltio on kantanut tai perinyt yhteisön oikeuden vastaisesti.

Tämän vuoksi voin ehdottaa yhteisöjen tuomioistuimelle ainoastaan selkeintä mahdollista ratkaisua eli sen toteamista nimenomaisesti, että veron tai maksun vyöryttämisellä tavaran ostaneille kolmansille ei ole vaikutusta yksityisen oikeuteen saada perusteettomat verot tai maksut palautetuiksi. Tällainen ratkaisu ei ainoastaan aiheuta vähemmän epäselvyyttä kyseisille taloudellisille toimijoille ja oikeusnormien tulkitsijoille, vaan vastaa myös paremmin taloudellisia tosiseikkoja.

Ratkaisuehdotus

25. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Tribunal d'instance de Paris'n kysymykseen seuraavasti:

Se, että yhteisön oikeuden vastaisesti kannettu vero tai peritty maksu on vyörytetty tavaran ostaneiden kolmansien maksettavaksi, ei vaikuta yksityisen oikeuteen saada takaisin viranomaisten perusteettomasti kantamat verot tai perimät maksut.