JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

13 päivänä joulukuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 28 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille tietyin edellytyksin lupa pysyttää vapautukset voimassa siirtymäkauden ajan. Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa elintarvikkeisiin tämän säännöksen mukaisesti 0 prosentin verokantaa siten, että hankintoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää (jäljempänä zero-rating).

2. Tämä järjestely ei kuitenkaan koske tiettyjä konditoriatuotteita (confectionary). Alun perin veroviranomaiset katsoivat, että Marks & Spencerin myymät pikkuleivät (teacakes) kuuluvat tähän luokkaan ja että ne olivat yleisen verokannan alaisia. Vuonna 1994 viranomaiset muuttivat tulkintaansa ja luokittelivat pikkuleivät veronhuojennukseen oikeutetuiksi elintarvikkeiksi. Tämän jälkeen Marks & Spencer vaati veron palauttamista.

3. Asian erityispiirteenä on se, että sovellettava verosäännös on *kansallinen* säännös, joka poikkeaa direktiivin yleisistä säännöksistä mutta joka siitä huolimatta voidaan poikkeuksellisesti pysyttää voimassa. House of Lords haluaa tietää, missä määrin yleisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteet pätevät tässä yhteydessä ja vastaako veron palauttamista koskeva kansallinen lainsäädäntö, erityisesti säädösten mukainen vetoaminen perusteettomaan etuun tietyissä tapauksissa, yhteisön oikeuden säännöksiä.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön säännöstö*

4. Kuudennen direktiivin 12 artikla koskee verokantajärjestelyjä. Tämän artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”verollisiin liiketoimiin on sovellettava sitä verokantaa, joka on voimassa verotettavan tapahtuman toteutuessa”. Saman artiklan 3 kohdan mukaan sovelletaan arvonlisäveron yleistä verokantaa; [3] tietyille tavaroille ja palveluille voidaan määrätä alennetut verokannat. [4]

5. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden poikkeamiset tästä siirtymäkauden ajan; säännöksen alkuperäinen sanamuoto oli seuraavanlainen:

”Sellaiset vapautukset, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen[,] sekä alennetut verokannat, jotka ovat olleet voimassa 31 päivänä joulukuuta 1975 ja jotka täyttävät 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa esitetyt edellytykset, voidaan pysyttää voimassa neuvoston yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan ajankohtaan, joka ei saa olla myöhempi kuin se ajankohta, jolloin maahantuonnin verollisuus ja viennin verottomuus lakkautetaan jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että verovelvolliset ilmoittavat näihin liiketoimiin liittyvien omien varojen määrittämiseksi tarvittavat tiedot.

Neuvosto tarkistaa komission kertomuksen perusteella joka viides vuosi edellä mainitut alennetut verokannat ja vapautukset sekä toteuttaa tarvittaessa yksimielisesti komission ehdotuksesta tarvittavat toimenpiteet niiden asteittaiseksi poistamiseksi.”

6. Direktiivin 28 artiklan 2 kohtaa muutettiin direktiivillä 92/77/ETY [5] seuraavanlaiseksi:

3 – Direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47) otettiin käyttöön verokannan 15 prosentin vähimmäistaso. Verokannan vähimmäistason soveltamisaikaa on sittemmin pidennetty toistuvasti, viimeksi vuoteen 2010 direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron yleisen verokannan vähimmäistason soveltamisajan osalta 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL L 345, s. 19).

4 – Direktiivin säännökset alennettujen verokantojen tasosta sekä tavaroista ja palveluista, joihin näitä kantoja saa soveltaa (ks. kuudennen direktiivin liite H), on yhdenmukaistettu asteittain.

5 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1).

”Sen estämättä, mitä 12 artiklan 3 kohdassa säädetään, jäljempänä olevia säännöksiä sovelletaan 28 l artiklassa tarkoitettuna siirtymäkautena. [6]

a) Sellaiset vapautukset, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen[,] ja 12 artiklan 3 kohdassa määrättyä alennettujen verokantojen vähimmäisverokantaa alhaisemmat alennetut verokannat, joita sovellettiin 1 päivänä tammikuuta 1991 ja jotka ovat yhteisön lainsäädännön mukaiset sekä täyttävät 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa [7] tarkoitetut edellytykset, voidaan pysyttää voimassa. – –”

B *Kansallinen säännöstö*

7. Elintarvikkeiden arvonlisävero Yhdistyneessä kuningaskunnassa on yleensä 0 prosenttia (vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 30 § ja liitteessä 8 olevan II osan 1 ryhmän 1 kohta). Konditoriatuotteet (confectionary) eivät kuulu tämän veronhuojennuksen piiriin, ja niistä kannetaan täysimääräinen vero. Tästä poikkeuksesta ovat poikkeuksena kakut ja keksit, jotka ovat elintarvikkeisiin sovellettavan nollaverokannan alaisia. Sen sijaan kokonaan tai osittain suklaalla päällystettyjä keksejä pidetään täysimääräisen veron alaisina konditoriatuotteina.

8. Vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:ssä säädetään oikeudesta saada arvonlisävero, jonka maksamiseen ei ole ollut velvollisuutta, palautuksena tietyin edellytyksin:

”1. Kun henkilö on (ennen tämän lain voimaantuloa tai sen jälkeen) maksanut Commissionersille perusteettomasti arvonlisäveroa, Commissionersin on palautettava kyseinen rahamäärä tälle henkilölle.

––

3. Tämän pykälän mukaista palauttamisvaatimusta ei ole täytettävä, jos rahamäärän palauttaminen antaisi hakijalle perusteettoman edun.”

6 – Kuudennen direktiivin 28 l artiklan kolmannen kohdan toisen alakohdan mukaan siirtymäjärjestelmän soveltamisaikaa pidennetään ilman eri toimenpiteitä siihen päivään saakka, jona lopullinen järjestelmä tulee voimaan, mitä ei kuitenkaan ole toistaiseksi tapahtunut.

7 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) asiaa koskevan säännöksen sanamuoto oli seuraava: ”Siirryttäessä nykyisistä liikevaihtoverojärjestelmistä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään jäsenvaltioilla on oikeus – – säätää, siihen saakka kun maahantuonnin verollisuus ja viennin verottomuus lakkautetaan jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, tarkkaan määritellyistä sosiaalista etua koskevista syistä kuluttajien hyväksi alennetuista verokannoista tai jopa vapautuksista siten, että niihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen, jos näillä toimenpiteillä ei kokonaisuutena tarkasteltuna ylitetä nykyisessä järjestelmässä sovellettavia verotuksen kevennyksiä.”

9. Tämä säännös koski pääasian kannalta ratkaisevana ajanjaksona ainoastaan nettomaksajia eli verovelvollisia, joilla on tietyllä verokaudella verohallinnolle maksettavana enemmän arvonlisäveroa kuin mitä he voivat esittää hankintoihin sisältyvän veron vähentämiseksi. Heistä on erotettava palautukseen oikeutetut elinkeinonharjoittajat (repayment traders), joilla on tietyllä verokaudella enemmän verovähennyksiä kuin maksettavaa arvonlisäveroa ja siten oikeus veronpalautukseen. Jälkimmäistä tapausta ei ole säännelty millään arvonlisäverolain 80 §:n 3 momenttia vastaavalla säännöksellä. [8]

III Tosiseikat, asian käsittely ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Vuodesta 1973 lähtien Commissioners of Customs and Excise (arvonlisäveron perimiseen toimivaltainen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomainen, jäljempänä Commissioners) kantoi Marks & Spencer plc:n myymistä pikkuleivistä yleisen verokannan mukaisen arvonlisäveron, koska se piti niitä suklaalla päällystettyinä kekseinä. Syyskuussa 1994 Commissioners kuitenkin totesi, että pikkuleivät olisi täytynyt luokitella kakkuihin ja että niihin olisi täytynyt soveltaa nollaverokantaa. Marks & Spencer vaati, että sille palautetaan kaikki arvonlisävero, jonka se oli maksanut perusteettomasti vuosien kuluessa, yhteensä 3,5 miljoonaa Englannin puntaa.

11. Commissioners sitä vastoin väitti arvonlisäverolain 80 §:n 3 momentin nojalla, että Marks & Spencer oli vyöryttänyt 90 prosenttia arvonlisäverosta asiakkaidensa maksettavaksi. VAT Tribunal hyväksyi tämän väitteen ja katsoi, että Marks & Spencerillä oli oikeus vain 10 prosenttiin vaatimastaan rahamäärästä. Lisäksi VAT Tribunal sovelsi taannehtivasti käyttöön otettuja vanhentumissääntöjä.

12. Marks & Spencer saattoi asian edelleen Court of Appealiin. Pikkuleipiä koskevan veronpalautuksen lisäksi oikeudenkäynti koski myös toista, lahjakorttien verokohteluun liittyvää palautusvaatimusta. Court of Appeal pyysi yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisun vanhentumissääntöjen yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa. Court of Appealin mukaan tulkintaepäselvyys koski ainoastaan lahjakorttien kohtelua. Ilmeisesti Court of Appeal katsoi, että yhteisön oikeudesta ei löytyisi pikkuleipiin sovellettavia säännöksiä, koska verokantaa ei ole yhdenmukaistettu kuudennessa direktiivissä.

13. Yhteisöjen tuomioistuin ei 11.7.2002 antamassaan tuomiossa (jäljempänä Marks & Spencer I) [9] ennakkoratkaisukysymysten

8 – Vasta sen jälkeen, kun oli aloitettu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely näiden verovelvollisten kahden ryhmän epäyhdenvertaisen kohtelun perusteella, Yhdistynyt kuningaskunta alkoi 26.5.2005 soveltaa perusteetonta etua koskevaa säännöstä myös palautukseen oikeutettuihin elinkeinonharjoittajiin.

9 – Asia C-62/00 (Kok. 2002, s. I-6325).

mukaisesti tarkastellut pikkuleipiä koskevaa veronpalautusta. Asiaa koskevassa ratkaisuehdotuksessaan julkisasiamies Geelhoed kuitenkin käsitteli pikkuleipiä sivuhuomautuksena ja piti arvonlisäveron palautuksen poissulkemista selkeästi yhteisön oikeuden vastaisena.[10] Tästä huolimatta Court of Appeal hylkäsi kanteen pikkuleivistä kannettavan arvonlisäveron osalta.

14. Asiaa nyt käsittelevä House of Lords katsoi asiaa C-62/00 koskevien komission huomautusten ja julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotuksen vuoksi aiheelliseksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos jäsenvaltio on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan (sekä ennen sen muuttamista vuonna 1992 direktiivillä 92/77 että sen jälkeen) mukaisesti pysyttänyt kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään voimassa verovapautuksen ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamisen tiettyjen liiketoimien osalta, onko tällaisia liiketoimia suorittavalla elinkeinonharjoittajalla välitön yhteisön oikeuteen perustuva oikeus nollaverokannan mukaiseen verotukseen?

2) Jos kysymykseen 1 vastataan kieltävästi ja jos jäsenvaltio on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan (sekä ennen sen muuttamista vuonna 1992 direktiivillä 92/77 että sen jälkeen) mukaisesti pysyttänyt kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään voimassa verovapautuksen ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamisen tiettyjen liiketoimien osalta mutta on tulkinnut kansallista lainsäädäntöä virheellisesti siten, että tietyt liiketoimet, joihin kansallisen lainsäädännön mukaisesti sovelletaan vapautusta ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista, on verotettu yleisen verokannan mukaisesti, sovelletaanko yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita – myös verotuksen neutraalisuuden periaatetta – siten, että tällaisia liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle annetaan oikeus saada takaisin määrät, jotka heiltä on virheellisesti peritty?

3) Jos kysymykseen 1 tai kysymykseen 2 vastataan myöntävästi, sovelletaanko yhteisön oikeuden mukaisia yhdenvertaista kohtelua ja verotuksen neutraalisuutta koskevia periaatteita lähtökohtaisesti siten, että niitä loukattaisiin, jos kyseiselle elinkeinonharjoittajalle ei

10 – Asia C-62/00, ratkaisuehdotus 24.1.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, ratkaisuehdotuksen 44 kohta).

palauteta koko häneltä hänen suorittamistaan liiketoimista virheellisesti perittyä määrää tapauksissa, joissa

i) elinkeinonharjoittaja saisi perusteettoman edun, jos hänelle palautettaisiin koko määrä,

ii) kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että liikaa maksettua veroa ei voida palauttaa sellaisessa laajuudessa, että elinkeinonharjoittaja saisi perusteettoman edun, mutta

iii) kansallisessa lainsäädännössä ei ole edellä ii kohdassa mainitun kaltaista säännöstä palautukseen oikeutettujen elinkeinonharjoittajien vaatimusten osalta? (Palautukseen oikeutettu elinkeinonharjoittaja on verovelvollinen, joka ei tiettynä tilikautena maksa arvonlisäveroa toimivaltaisille viranomaisille vaan saa niiltä maksun, koska tuona ajanjaksona sen arvonlisäveron määrä, joka hänellä on oikeus vähentää, ylittää hänen suorittamistaan liiketoimista maksettavan arvonlisäveron määrän.)

4) Vaikuttaako kysymykseen 3 annettavaan vastaukseen se, onko olemassa todisteita siitä, että niiden elinkeinonharjoittajien, jotka vaativat liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista, ja niiden elinkeinonharjoittajien, jotka vaativat hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron suuremman määrän vähentämistä (joka on seurausta myyntiliiketoimiin sisältyvän veron ilmoittamisesta liian suurena), välisen kohtelun ero on tai ei ole aiheuttanut taloudellisia menetyksiä tai haittaa ensin mainituille, ja jos se vaikuttaa tähän vastaukseen, miten se vaikuttaa?

5) Jos edellä kysymyksessä 3 kuvatussa tilanteessa sovelletaan yhteisön oikeuden mukaisia yhdenvertaista kohtelua ja verotuksen neutraalisuutta koskevia periaatteita ja jos niitä muuten rikottaisiin, vaaditaanko tai sallitaanko yhteisön oikeudessa, että tuomioistuin korjaa kyseisen kohtelueron hyväksymällä elinkeinonharjoittajan vaatimuksen liikaa maksetun veron palauttamisesta siten, että se antaa hänelle perusteettoman edun, tai vaaditaanko tai sallitaanko yhteisön oikeudessa, että tuomioistuin määrää jostain muusta oikeuskeinosta (ja jos näin on, millaisesta oikeuskeinosta)?”

15. Yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä huomautuksia ovat esittäneet Marks & Spencer, Irlanti, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kyproksen hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Alustava toteamus*

16. Arvonlisäveron kantaminen jäsenvaltioissa on suurelta osin yhdenmukaistettu kuudennella direktiivillä. Direktiivin säännökset eivät kuitenkaan ole tyhjentäviä. Niiden täytäntöönpanovaihtoehtojen ja määrittelyvaltuuksien ohella, joita jäsenvaltioille direktiivissä annetaan, erityisesti 28 artiklassa sallitaan kansallisten poikkeussääntelyiden pysyttäminen voimassa siirtymäkauden ajan.

17. Kiistattomia ovat seuraavat kolme pääasian oikeudenkäynnissä esitettyä toteamusta:

– Kansallinen säännös, jonka mukaan nollaverokantaa ja verovähennysoikeutta sovelletaan elintarvikkeisiin mutta ei tiettyihin konditoriatuotteisiin, on kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan mukainen.

– Verohallinto on soveltanut tätä säännöstä vuosina 1973–1994 virheellisesti, sillä se ei tuolloin pitänyt Marks & Spencerin pikkuleipiä nollaverokannan alaisina.

– Marks & Spencerin oli mahdollista vyöryttää arvonlisävero asiakkaidensa maksettavaksi.

18. Ensisijaisesti on selvitettävä, onko yhteisön oikeuden mukaista se, että vuoden 1994 arvonlisäverolailla suljetaan tarkasteltavana olevassa tilanteessa pois oikeus veronpalautukseen perusteettoman edun vuoksi, mutta ei muissa tapauksissa, joissa (repayment tradersien) verotusta oikaistaan jälkikäteen. Kysymykset 3–5 koskevat näitä ongelmia.

19. Lisäksi on House of Lordsin mukaan selvitettävä tavallaan ennakkokysymyksenä, onko tässä ylipäänsä kyse osa-alueesta, johon sovelletaan yhteisön oikeutta ja jolla yhteisön oikeudessa annetaan verovelvolliselle tiettyjä oikeuksia. Näihin ongelmiin keskitytään kysymyksissä 1 ja 2, joita tarkastelen samanaikaisesti.

B *Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys*

20. Yhteisöjen tuomioistuin tähdensi asiassa Marks & Spencer I antamassaan tuomiossa,

että jäsenvaltioilla ei ole ainoastaan velvollisuutta panna direktiivi asianmukaisesti täytäntöön kansallisessa oikeudessa. Yksityiset oikeussubjektit voivat lisäksi vedota tuomioistuimessa siihen, että kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä sovelletaan siten, että direktiivillä tavoiteltu päämäärä saavutetaan. [11]

21. Yhteisöjen tuomioistuin totesi vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön viittaamalla myös, että oikeus saada takaisin verot ja maksut, jotka jäsenvaltiossa on kannettu yhteisön oikeuden vastaisesti, johtuu niistä oikeuksista ja täydentää niitä oikeuksia, jotka yksityisille oikeussubjekteille on annettu yhteisön oikeussäännöillä. [12]

22. Tähän oikeudenkäyntiin osallistuvat jäsenvaltiot väittävät nyt, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tavallaan suljetaan kansalliset poikkeussäänte lyt direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Ne tekevät Court of Appealin tapaan edellä mainitusta oikeuskäytännöstä seuraavat päätelmät: Koska ei ole olemassa *yhteisön oikeuteen perustuvaa* oikeutta nollaverokannan soveltamiseen vaan oikeus, joka perustuu yhdenmukaistamattomaan *kansalliseen oikeuteen*, ne katsovat, että yhteisön oikeuden perusteella ei myöskään ole olemassa oikeutta saada takaisin perusteettomasti kannettuja veroja ja maksuja. Niiden mukaan palautukseen on sovellettava yksinomaan kansallista oikeutta, jota ei tässä tapauksessa tule arvioida yhteisön oikeuden kannalta.

23. Pidän kuitenkin virheellisenä sitä lähtökohtaa, että 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetut asiat eivät kuuluisi direktiivin soveltamisalaan eli että direktiivissä ei tässä tilanteessa annettaisi verovelvolliselle mitään oikeutta nollaverokannan soveltamiseen ja veronpalautuksiin direktiivin virheellisen soveltamatta jättämisen perusteella.

– Yhteisön oikeuden soveltaminen yhdenmukaistamattomien poikkeussäänte lyjen tapauksessa

24. Jo ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [13] 1 artiklan 1 kohdassa selvennettiin,

11 – Mainittu edellä alaviitteessä 9, tuomion 27 kohta.

12 – Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Marks & Spencer I, tuomion 30 kohta; tässä tuomiossa viitataan asiaan 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 355, Kok. Ep. IX, s. 327, 17 kohta), asiaan C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 40 kohta), asiaan C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta) ja yhdistettyihin asioihin C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 84 kohta).

13 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301). Ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi korvattiin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), joka tuli voimaan 1.1.2007. Sen 1 artiklan 1 kohdassa säädetään edeltävään järjestelmään liittyvästi seuraavaa: ”Tällä direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.”

että tarkoituksena oli ottaa käyttöön kattava arvonlisäverojärjestelmä, vaikka arvonlisäverokantoja ja -vapautuksia ei tuolloin yhdenmukaistettukaan:[14]

”Jäsenvaltioiden on korvattava nykyiset liikevaihtoverojärjestelmänsä 2 artiklassa määritellyllä yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä.”

25. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä jättää jäsenvaltioille tosin vielä paljon harkintavaltaa ja sallii poikkeuksia ja erityisjärjestelyjä. Niinpä erityisesti arvonlisäveron yleistä verokantaa ja alennettuja verokantoja ei toistaiseksi ole yhdenmukaistettu kaikilta osin. Jäsenvaltiot voivat sen sijaan määrittää nämä kannat itse noudattamalla tiettyjä vaihteluvälejä. Jos jäsenvaltiot käyttävät tätä harkintavaltaa ja näitä poikkeuksia, ne eivät kuitenkaan toimi direktiivin soveltamisalan ulkopuolella.

26. Tämä toteamus pätee myös kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohtaan, jonka mukaan sellaiset vapautukset, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen, ja 12 artiklan 3 kohdassa määrättyä alennettujen verokantojen vähimmäisverokantaa alhaisemmat alennetut verokannat voidaan pysyttää voimassa.

27. Tällä säännöksellä pyritään kattamaan muun muassa zero-rating.[15] Jos tarkoituksena olisi ollut ainoastaan sallia tietyt erityisen alhaiset verokannat, verovähennysoikeutta olisi tuskin ollut tarpeen mainita. Yleensähän verovähennysoikeuteen ei direktiivin mukaan vaikuta se, jos ostot ovat yhteydessä myynteihin, joihin sovelletaan alennettua verokantaa. Pikemminkin on niin, että on sallittava poikkeus paitsi kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdasta myös 17 artiklan 2 kohdasta, jossa sallitaan verovähennys ainoastaan tavaroista ja palveluista, jotka käytetään verovelvollisiin *arvonlisäverollisiin liiketoimiin*. Koska nollaverokantaa sovellettaessa voidaan korkeintaan fiktiivisesti puhua ”arvonlisäverollisista liiketoimista”, 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa oli tarpeen nimenomaisesti mainita, että verovä-

14 – Ks. myös johdanto-osan kahdeksas perustelukappale, jossa todetaan seuraavaa: ”Useimmissa jäsenvaltioissa voimassa olevien kasautuvien monivaiheisten verojen järjestelmien korvaamisella yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä on, vaikka verokantoja ja vapautuksia ei yhdenmukaistetakaan samanaikaisesti, saatava aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta ja että tavaroiden verorasitus on tiedossa kansainvälisessä kaupassa, jolloin tästä verorasituksesta voidaan suorittaa täsmällinen hyvitys; näin ollen ensimmäisessä vaiheessa olisi määrättävä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotosta kaikissa jäsenvaltioissa ilman verokantojen ja vapautusten samanaikaista yhdenmukaistamista”.

15 – Vrt. komission 29.6.1973 tekemä ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 31). Zero-ratingin vaikutuksen osalta ks. asia C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, ratkaisuehdotus 4.5.2006 (Kok. 2006, s. I-6269, ratkaisuehdotuksen 22 ja 23 kohta).

hennysoikeus koskee myös (aina nollaan asti) alennettua verokantaa.

28. Vaikka kahdella tapaa direktiivistä poikkeavat kansalliset säännökset siten voidaan pysyttää voimassa, tämä ei merkitse sitä, että liiketoimet, joihin näitä poikkeussääntelyitä voidaan soveltaa, jäävät kokonaan direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Pikemminkin on niin, että direktiivin kaikki säännökset sekä yleiset oikeusperiaatteet, joita jäsenvaltioiden on noudatettava pannessaan direktiivin täytäntöön,[16] koskevat myös näitä liiketoimia, ellei 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa sallita poikkeuksia.

29. Direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun poikkeussääntelyn mukaisesti verotettavien liiketoimien sulkemista kokonaan kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle ei voida sovittaa yhteen säännöksen sanamuodon kanssa. Kuten 28 artiklan 2 kohdan johdantolauseessa ja a alakohdassa oleva viittaus 12 artiklan 3 kohdasta tehtävään poikkeukseen osoittaa, tarkoitus oli ainoastaan myöntää erivapaus direktiivin yksittäisistä säännöksistä. Lisäksi olisi poikkeussäännösten suppeaa tulkitsemista koskevan periaatteen[17] vastaista, jos 28 artiklan 2 kohdan a alakohta ymmärrettäisiin tavallaan tiettyihin liiketoimiin sovellettavana alakohtaisena poikkeuksena.

30. Kuten totesin jo asiaa Talacre Beach koskevassa ratkaisuehdotuksessani, tätä toteamusta tukee 28 artiklan 2 kohdan a alakohtaan vuonna 1992 tehty lisäys, jonka mukaan tämän säännöksen nojalla sallittujen poikkeussäännösten on oltava *yhteisön oikeuden* mukaisia.[18] Viime kädessä tällä lisäyksellä on kuitenkin ainoastaan selventävä merkitys. Velvollisuus noudattaa yhteisön oikeutta (ja myös kuudennen direktiivin muihin säännöksiin) on olemassa myös siitä riippumatta. Näin ollen niiden ajanjaksojen osalta, joita palautusvaatimukset koskevat, ei myöskään tarvitse eritellä aikaa ennen mainitun kohdan lisäämistä ja sen lisäämisen jälkeen.

16 – Yleisten oikeusperiaatteiden, varsinkin perusoikeuksien, huomioon ottamisen osalta yhteisön oikeuden täytäntöönpanon ja soveltamisen yhteydessä ks. yhdistetyt asiat 201/85 ja 202/85, Klensch ym., tuomio 25.11.1986 (Kok. 1986, s. 3477, Kok. Ep. VIII, s. 755, 8–10 kohta); asia 5/88, Wachauf, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2609, 19 kohta); asia C-260/89, ERT, tuomio 18.6.1991 (Kok. 1991, s. I-2925, Kok. Ep. XI, s. I-221, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-381/97, Belgacodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta); asia C-441/02, komissio v. Saksa, 27.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3449, 107 ja 108 kohta) ja asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006 (Kok. 2006, s. I-4191, 29 kohta).

17 – Vrt. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Talacre Beach Caravan Sales, ratkaisuehdotuksen 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaisten vapautusten osalta ks. myös asia C-240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11479, 54 kohta).

18 – Mainittu edellä alaviitteessä 15, ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

31. Tämän päätelmän vahvistaa myös asiassa komissio vastaan Ranska annettu tuomio. Siinä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 28 artiklan 2 kohdan a alakohtaan perustuva erityinen alennettu 2,1 prosentin verokanta, jota sovelletaan korvattaviin lääkkeisiin muiden kuin korvattavien lääkkeiden verokannan ollessa 5,5 prosenttia, saadaan pysyttää voimassa ainoastaan siinä tapauksessa, että tällä menettelyllä ei loukata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana olevaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. [19] Yhteisöjen tuomioistuin otti siis tämän yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään ominaisesti kuuluvan periaatteen huomioon, että Ranska pysytti voimassa poikkeussäännöksen 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla.

32. Asiassa Idéal tourisme annettu tuomio, [20] johon nyt esillä olevan asian käsittelyyn osallistuvat jäsenvaltiot viittaavat, ei ole ristiriidassa tässä esitetyn näkemyksen kanssa.

33. Mainitussa asiassa eräs linja-autoyhtiö valitti yhdenvertaisuusperiaatteen rikkomisesta, koska sen yhteisön alueella tarjoamat kansainväliset henkilökuljetuspalvelut olivat arvonlisäveron alaisia, kun taas lentokoneella toteutettavat henkilökuljetukset oli vapautettu arvonlisäverosta. Ilmaliikenteen vapauttaminen verosta Belgian lainsäädännön mukaisesti perustui kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaan, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat siirtymäkauden ajan jatkaa sellaisten tiettyjen liiketoimien vapauttamista verosta, jotka direktiivin mukaan sinänsä olisivat verollisia.

34. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi ensinnäkin siihen, että jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännöt on yhdenmukaistettu kuudennella direktiivillä vasta osittain. [21] Lisäksi se totesi seuraavaa: ”Näin ollen jos jäsenvaltio pitää voimassa tällaiset säännökset, se ei pane täytäntöön kuudetta direktiiviä eikä siten riko tämän direktiivin säännöksiä eikä yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, joita jäsenvaltioiden on edellä mainitussa asiassa Klensch annetun tuomion [22] mukaan noudatettava yhteisön säännöksiä täytäntöönpannessaan.” [23]

35. Tämän ratkaisun asiayhteyden perusteella ymmärrän toteamuksen siten, että yhteisöjen tuomioistuin ei halunnut sulkea pois kaikkea yhteisön oikeuden säännösten soveltamista, jos tiettyihin liiketoimiin on sovellettava kansallisia poikkeussäännöksiä. Velvollisuus noudattaa yhteisön oikeutta jää syntymättä vain *siltä osin* kuin kansalliset säännökset saavat poiketa direktiivin säännöksistä, minkä vuoksi niillä ei voida katsoa pantavan direktiivi täytäntöön. Tarkasteltavana olevaan asiaan sovellettuna tämä

19 – Asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3369, 21 kohta).

20 – Asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6049).

21 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Idéal tourisme, tuomion 37 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Eurodental, tuomion 50 ja 51 kohta.

22 – Edellä alaviitteessä 16 mainitut yhdistetyt asiat Klensch ym., tuomion 9 kohta.

23 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Idéal tourisme, tuomion 38 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Eurodental, tuomion 52 kohta.

tarkoittaa sitä, että Yhdistynyttä kuningaskuntaa ei voida moittia elintarvikkeiden verottamisesta sellaisen verokannan mukaisesti, joka alittaa kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädetyt vähimmäisverokannat. Direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassahan nimenomaisesti sallitaan zero-rating. Moittia ei voida myöskään sitä, että tosiasiallisesta verovapaudesta huolimatta on mahdollista vähentää hankintoihin sisältyvä vero.

36. Asiassa Idéal tourisme annetun tuomion mukaan verovelvollinen ei voi enää vedota yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen, jos epäyhdenvertainen kohtelu johtuu yhdenmukaistettujen ja yhdenmukaistamattomien säännösten rinnakkaisuudesta eli on siis tavallaan järjestelmän luonnostaan aiheuttama. Tarkasteltavana olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kyse tällaisesta tilanteesta. Kiistan kohteena ei ole se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovelletaan elintarvikkeisiin alhaisempaa verokantaa kuin muilla tavaroilla toteutettaviin liiketoimiin, jotka ovat kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädettyjen vähimmäisverokantojen alaisia. Pikemminkin tässä on ainoastaan kyse kansallisen poikkeussääntelyn sinänsä johdonmukaisesta soveltamisesta.

– Yhteisön oikeuden normit, jotka koskevat kansallisten poikkeussäännösten soveltamista

37. Silloinkin kun jäsenvaltio soveltaa 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua kansallista poikkeussäännöstä, sen on siis muilta osin noudatettava direktiiviä ja sen täytäntöönpanoa ja soveltamista koskevia yleisiä oikeusperiaatteita. On vielä tutkittava, annetaanko yhteisön oikeuden normeissa yksityisille oikeussubjekteille oikeus oikean verokannan soveltamiseen (tai oikeus verovapauteen).

38. Marks & Spencer pyrkii perustelemaan tämän oikeuden kuudennen direktiivin 12 artiklan 1 kohdalla, jonka mukaan verollisiin liiketoimiin on sovellettava sitä verokantaa, joka on voimassa verotettavan tapahtuman toteutuessa. Tätä perustelua ei voida hyväksyä. Tämän säännöksen merkitys rajoittuu selkeän sanamuotonsa perusteella tietyn verokannan soveltamista koskevan ajankohdan määrittämiseen.

39. Yleiset oikeusperiaatteet, joita jäsenvaltion on noudatettava yhteisön oikeuden täytäntöönpanon ja kansallisten täytäntöönpanosäännösten soveltamisen yhteydessä,[24] kuitenkin edellyttävät, että kansallisen lainsäädännön mukaan tiettyihin liiketoimiin sovellettavaa verokantaa myös tosiasiallisesti sovelletaan kyseisiin liiketoimiin.

24 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 16 mainittu oikeuskäytäntö.

40. Tämä perustuu ensisijaisesti hallinnon lainalaisuuden periaatteeseen, joka yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuuluu yhteisön oikeudessa tunnustettuihin oikeusperiaatteisiin.[25] Verohallinnolla on siten velvollisuus noudattaa lakia ja oikeutta, eikä se saa toteuttaa säädösten vastaisia verotustoimenpiteitä. Lisäksi olisi oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, jos verovelvollinen ei voisi luottaa siihen, että liiketoimia verotetaan lainsäädännön mukaisella tavalla.

41. Se, rikkooko kansallisten arvonlisäverosäännösten virheellinen soveltaminen lisäksi yhdenvertaisen kohtelun ja neutraalisuuden periaatteita, on arvioitava tapauskohtaisesti. Yhdenvertaisen kohtelun periaate, jota arvonlisäverotuksessa heijastaa verotuksen neutraalisuuden periaate,[26] edellyttää, että keskenään samankaltaiset liiketoimet ovat myös saman verokannan alaisia.[27] Jos verohallinto soveltaa Marks & Spencerin pikkuleipiin yleistä verokantaa ja muiden toimittajien vastaaviin tuotteisiin lainsäädännön mukaista nollaverokantaa, menettely rikkoo edellä mainittuja periaatteita.

42. Tämän oikeuden perusteltavuutta yhteisön oikeuden nojalla ei estä se, että konkreettisesti sovellettava verokanta määritetään kansallisella poikkeussääntelyllä eikä kuudennella direktiivillä. Direktiivin säännösten on tosin oltava sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, jotta yksityinen oikeussubjekti voisi vedota niihin.[28] Vetoaminen kuudenteen direktiiviin ja sen täytäntöönpanossa noudatettaviin oikeusperiaatteisiin ei kuitenkaan voi estyä sen vuoksi, että direktiivissä annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa määritettäessä verokantaa.[29] Muussa tapauksessa direktiivin vaikutuksia supistettaisiin huomattavasti. Direktiivissä ei nimittäin jätetä verokannan määrittämistä jäsenvaltioiden tehtäväksi ainoastaan 28 artiklan 2 kohdan mukaisten poikkeussäänte-lyjen tapauksessa, vaan siinä ei muutenkaan yhdenmukaisteta verokantoja kaikilta osin. Yksityinen oikeussubjekti voi vaatia vedoten direktiiviin luettuna yhdessä edellä 40 ja 41 kohdassa mainittujen yleisten oikeusperiaatteiden kanssa, että jäsenvaltio tosiasiallisesti

25 – Vrt. yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187, tuomio 22.6.2006 (Kok. 2006, s. I-5479, 69 kohta).

26 – Yhdenvertaisen kohtelun ja neutraalisuuden periaatteiden välisen yhteyden osalta ks. yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomio 27.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3617, 35 kohta).

27 – Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta; vrt. yleisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 19 ja 20 kohta); yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok. 2005, s. I-1131, 24 kohta); asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4427, 54 kohta) ja asia C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym., tuomio 28.6.2007 (Kok. 2007, s. I-5517, 46 kohta).

28 – Asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 25 kohta); asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 51 kohta); edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Linneweber ja Akriditis, tuomion 33 kohta ja edellä alaviitteessä 27 mainittu asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym., tuomion 58 kohta.

29 – Vrt. verosta vapautettujen laitosten määrittelemistä koskevan jäsenvaltioiden harkintavallan osalta asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok. 2003, s. I-12911, 81 kohta). Ks. myös edellä alaviitteessä 27 mainittu asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym., tuomion 60 ja 61 kohta.

soveltaa tiettyyn liiketoimeen verokantaa, jonka se on harkintavaltaansa käyttäen lainsäädännössä määrittänyt kyseisen kaltaisille liiketoimille.

43. Jos jäsenvaltio on virheellisesti laiminlyönyt kansallisen poikkeussäännöksen soveltamisen tiettyihin liiketoimiin, tästä johtuva veron kantaminen ei ole ainoastaan kansallisen verolainsäädännön vaan myös yhteisön oikeuden vastaista.

– Kansallisen poikkeussäännöksen virheellisen soveltamisen seuraukset

44. Jäsenvaltiolla, jota tarkasteltavana oleva asia koskee, on yhteisön oikeuden nojalla periaatteessa velvollisuus palauttaa verot. Kuten edellä jo totesin, oikeus saada takaisin verot ja maksut, jotka jäsenvaltiossa on kannettu yhteisön oikeuden vastaisesti, johtuu niistä oikeuksista ja täydentää niitä oikeuksia, jotka yksityisille oikeussubjekteille on annettu yhteisön oikeussäännöillä. [30] Veronpalautus poistaa virheellisen menettelyn seuraukset jälkikäteen ja johtaa lopulta yhteisön oikeuden mukaiseen verotukseen. Tämän vuoksi jäsenvaltiolla on myös määritellessään veronpalautusta koskevaa oikeutta velvollisuus noudattaa yleisiä oikeusperiaatteita, jotka koskevat yhteisön oikeuden täytäntöönpanoa ja soveltamista.

45. Näin ollen kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

Jos jäsenvaltio on kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan (sekä ennen sen muuttamista direktiivillä 92/77 että sen jälkeen) mukaisesti pysyttänyt kansallisessa lainsäädännössään voimassa verovapautuksen ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamisen tiettyjen liiketoimien osalta, elinkeinonharjoittajalla on direktiivin ja sitä täytäntöönpantaessa sovellettavien yleisten oikeusperiaatteiden – varsinkin yhdenvertaisen kohtelun, verotuksen neutraalisuuden, hallinnon lainalaisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteiden – perusteella oikeus mainitun säännöksen asianmukaiseen soveltamiseen.

Jos verohallinto on tällaisessa tilanteessa tulkinnut kansallista lainsäädäntöä virheellisesti siten, että tietyt liiketoimet, joihin kansallisen lainsäädännön mukaisesti sovelletaan vapautusta ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista, on verotettu yleisen verokannan mukaisesti, yhteisön

30 – Vrt. edellä alaviitteessä 12 mainittu vakiintunut oikeuskäytäntö.

oikeudessa annetaan elinkeinonharjoittajalle periaatteessa oikeus saada takaisin perusteettomasti kannettu arvonlisävero. Tätä oikeutta määriteltäessä on noudatettava yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, joihin kuuluvat yhdenvertaisen kohtelun periaate ja verotuksen neutraalisuuden periaate.

C Kolmas, neljäs ja viides ennakkoratkaisukysymys

46. Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykset 3, 4 ja 5, joita on tarkasteltava yhdessä, koskevat lähinnä sitä, millä edellytyksillä jäsenvaltio voi vastata arvonlisäveron palauttamista koskevaan vaatimukseen esittämällä vastaväitteen perusteettomasta edusta.

47. Koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää tällaisiin palautusvaatimuksiin sovellettavista edellytyksistä; näiden edellytysten on noudatettava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita eli ne eivät saa olla epäedullisempia kuin edellytykset, jotka koskevat jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia samanlaisia vaatimuksia, ja niillä ei saa tehdä yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi. [31]

48. Yhteisöjen tuomioistuin on periaatteessa hyväksynyt sen, että kansallinen lainsäädäntö voi sulkea pois palautuksen sellaisessa laajuudessa, jonka seurauksena verovelvollinen saisi perusteettoman edun vyörytettyään verosta aiheutuvan rasituksen todistettavasti jonkin muun kannettavaksi. [32]

49. Koska tällaiset säännökset ovat poikkeuksia yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista koskevasta periaatteesta, yhteisöjen tuomioistuin on asettanut tiukat vaatimukset saadun edun osoittamiselle. [33] Sen vuoksi välillisistä veroista ei voidakaan ilman muuta olettaa, että ne on tosiasiallisesti vyörytetty

31 – Asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Marks & Spencer I, tuomion 39 kohta; asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11365, 103 kohta) ja asia C-35/05, Reemtsma, tuomio 15.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2425, 37 kohta).

32 – Vrt. tältä osin asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 501, Kok. Ep. V, s. 31, 26 kohta); edellä alaviitteessä 31 mainittu asia San Giorgio, tuomion 13 kohta; yhdistetyt asiat C-192/95–C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok. 1997, s. I-165, 23 kohta); yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7145, 31 kohta) ja edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 94 kohta.

33 – Tiivistettynä ks. edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 94 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

kuluttajan maksettaviksi.[34] Se, kumoaako vyöryttäminen todellakin verovelvolliseen kohdistuvat verotuksen taloudelliset vaikutukset ja johtaako veronpalautus näin ollen edun saamiseen, riippuu lisäksi lukuisista seikoista, jotka on selvitettävä taloudellisten analyysien avulla.[35]

50. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen suullisessa käsittelyssä esittämän kuvauksen perusteella pääasiaa käsitelleet tuomioistuimet ovat hankkineet kattavat todisteet tästä asiasta. Ennakkoratkaisumenettelyn osalta voidaan siis pitää toteen näytettynä, että arvonlisäveron palauttaminen täysimääräisenä loisi Marks & Spencerille perusteettoman edun.

51. Näin ollen tehokkuusperiaate ei estä kieltäytymistä veronpalautuksesta. Mitkään seikat eivät myöskään viittaa vastaavuusperiaatteen rikkomiseen. Tämä edellyttää kuitenkin, että periaate ymmärretään tähänastisen määritelmänsä mukaisesti eli siten, että sillä kielletään kohtelemasta yhteisön oikeuteen perustuvia veronpalautusvaatimuksia epäedullisemmin kuin kansallisia vaatimuksia.[36]

52. Tosin kansallisen lainsäädännön mukaan perusteettomaan etuun ratkaisevana ajanjaksona voidaan vedota vain, jos palautusta vaativa verovelvollinen maksoi tietyllä verokaudella arvonlisäveroa eli hänen hankintoihinsa sisältyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä ei täysin vastannut myyntiliiketoimista maksettavan arvonlisäveron määrää. Palautukseen oikeutettujen elinkeinonharjoittajien (repayment traders) tapauksessa oikeutta (suurempaan) veronpalautukseen myyntiliiketoimien tuotoksen verotuksellisen luokittelun oikaisemisen vuoksi ei voitu rajoittaa vetoamalla perusteettomaan etuun.

53. Tämä erilainen palautusperusteiden määrittely on Marks & Spencerin mukaan vastoin yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteita.

54. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi jo asiassa Marks & Spencer I antamassaan tuomiossa,

34 – Yhdistetyt asiat 331/85, 376/85 ja 378/85, Bianco ja Girard, tuomio 25.2.1988 (Kok. 1988, s. 1099, Kok. Ep. IX, s. 393, 17 kohta); edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 96 kohta ja edellä alaviitteessä 32 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 25 kohta.

35 – Edellä alaviitteessä 34 mainitut yhdistetyt asiat Bianco ja Girard, tuomion 20 kohta; edellä alaviitteessä 32 mainitut yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat; edellä alaviitteessä 32 mainitut yhdistetyt asiat Michaïlidis, tuomion 34 ja 35 kohta ja edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Weber's Wine World ym., tuomion 97 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

36 – Voidaan kuitenkin kysyä, eikö tämä periaate jo sinänsä edellytä kaikkien yhteisön oikeuteen perustuvien palautusvaatimusten yhdenvertaista kohtelua. Tämä näkökohta voidaan kuitenkin jättää tässä huomiotta, koska yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteita on noudatettava muutenkin (ks. tältä osin jäljempänä 56 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

että jäsenvaltioiden on määritellessään palautusta koskevat säännöt yhteisön oikeuden soveltamisalalla otettava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden lisäksi huomioon myös yleiset oikeusperiaatteet, jotka kuuluvat yhteisön oikeusjärjestykseen.[37] Tähän sisältyy varsinkin velvollisuus noudattaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja – arvonlisäverotuksen alalla – verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jota haluan tarkastella ensiksi.

– Verotuksen neutraalisuuden periaate

55. Aluksi haluan kuitenkin vielä todeta tosiseikoista seuraavaa:

– Ennakkoratkaisupyynnöstä ja asianomaisten yhteisöjen tuomioistuimessa esittämistä huomautuksista ei käy ilmi, että jokin muu elinkeinonharjoittaja kuin Marks & Spencer olisi hakenut tai saanut arvonlisäveronpalautuksia, koska se myi pikkuleipiä, jotka oli alun perin virheellisesti luokiteltu konditoriatuotteiksi.

– Marks & Spencerin mukaan vähittäiskaupan alalla toimiva Tesco on repayment traderina saanut veronpalautuksia, mitä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei kuitenkaan voinut vahvistaa suullisessa käsittelyssä. Palautukset liittyivät muiden tuotteiden kuin pikkuleipien (kivennäisveden ja hedelmämehun) verokohtelun oikaisemiseen. Tescon tapauksessa ei vedottu siihen, että maksu loisi perusteettoman edun sen vuoksi, että vero oli vyörytetty asiakkaiden maksettavaksi.

56. Yhteisöjen tuomioistuin päätteli verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella, että kunkin maan alueella samankaltaisiin tavaroihin on kohdistuttava aluksi samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.[38] Tässä mielessä neutraalisuus varmistetaan oikeudella vähentää hankintoihin sisältyvä vero. Hankintoihin sisältyvän veron vähentämisestä seuraa, että kaikki välivaiheet ovat täysin vapautettuja arvonlisäverosta ja kuluttajan maksettavaksi tulee lopulta vero, joka on suhteutettu täsmällisesti tavaran tai palvelun arvoon.

57. Sittemmin yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt verotuksen neutraalisuuden

37 – Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Marks & Spencer I, tuomion 44 kohta. Tässä oikeudenkäynnissä oli otettava huomioon luottamuksensuojan periaate.

38 – Vrt. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta); asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 20 kohta) ja asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4357, 34 kohta).

periaatteen perusteella aivan yleisesti, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita on arvonlisäverotuksessa kohdeltava samalla tavalla.[39] Tämä neutraalisuuden periaatteen osatekijä on tähänastisessa oikeuskäytännössä ollut merkityksellinen varsinkin määritettäessä verollisia liiketoimia ja tulkittaessa kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjä vapautusperusteita.

58. Muissa tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin on myös ilmaissut, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että samankaltaisia liiketoimia suorittavia elinkeinonharjoittajia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.[40] Vaikka elinkeinonharjoittajien yhdenvertainen kohtelu näyttää tässä tulevan voimakkaammin esiin, ymmärrän tämän toteamuksen siten, että elinkeinonharjoittajien erilainen kohtelu on kielletty nimenomaan niiden samankaltaisten liiketoimien osalta.

59. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen sisältyy periaate sellaisten kilpailun vääristymien poistamisesta, jotka johtuvat erilaisesta arvonlisäverokohtelusta. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kilpailu on todistettavasti vääristynyt, kun on osoitettu, että keskenään kilpailevia palvelujen suorituksia ei kohdella arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisesti.[41]

60. Tästä neutraalisuuden periaatteen määritelmästä voidaan tarkasteltavana olevan asian osalta päätellä, että on kiellettyä kohdella (keskenään samankaltaisia) pikkuleipiä verotuksessa eri tavoin. Myöskään veronpalautuksia koskevat säännökset eivät saa jälkikäteen johtaa keskenään samankaltaisten tuotteiden erilaiseen kohteluun.

61. Neutraalisuusperiaatteeseen ei sitä vastoin sisälly eri elinkeinonharjoittajien yleinen epäyhdenvertainen kohtelu, joka ei ole missään yhteydessä samankaltaisten liiketoimien verotukseen vaan liittyy muihin ominaisuuksiin. Näin ollen se, että Tesco on mahdollisesti saanut veronpalautuksia muista tavaroista verojen vyöryttämisestä huolimatta, on neutraalisuusperiaatteen soveltamisen kannalta merkityksetön.

62. Neutraalisuusperiaatteen loukkaaminen on näytetty toteen, jos zero-ratingia sovel-

39 – Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta; edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Gregg, tuomion 19 ja 20 kohta; edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 24 kohta; edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 54 kohta ja edellä alaviitteessä 27 mainittu asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym., tuomion 46 kohta.

40 – Asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, 23 ja 24 kohta); asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10683, 39 kohta) ja asia C-169/04, Abbey National, tuomio 4.5.2006 (Kok. 2006, s. I-4027, 56 kohta).

41 – Edellä alaviitteessä 27 mainittu asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym., tuomion 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

lettiin alusta asti muiden elinkeinonharjoittajien toimittamiin pikkuleipiin, kun taas Marks & Spencerin toimittamat pikkuleivät olivat yleisen verokannan alaisia. Periaatteen loukkaaminen on näytetty toteen myös, jos muut elinkeinonharjoittajat – toisin kuin Marks & Spencer – saivat kyseisten toimitusten uudelleenarvioinnin vuoksi jälkikäteen arvonlisäveropalautuksen, ilman että perusteetonta etua koskeva väite olisi otettu huomioon. Tätä huomattavampaa taloudellista haittaa ei edellytetä. Samankaltaisten liiketoimien erilainen verokohtelu on nimittäin osoitus kilpailun vääristymisestä.

63. Koska ainoastaan verohallinnolla on käytettävissään tiedot, jotka tarvitaan tietystä hallinnollisesta käytännöstä johtuvan neutraalisuusperiaatteen loukkaamisen näyttämiseksi toteen lopullisesti, kyseiselle verovelvolliselle voidaan asettaa ainoastaan rajoitettu todistustaakka. Yleensä riittänee, jos asianomainen mainitsee muita elinkeinonharjoittajia, jotka toimittavat samankaltaisia tuotteita ja joita on verotuksessa mahdollisesti kohdeltu asianomaista edullisemmin. Tällöin verohallinnon tehtävänä on antaa tietoja elinkeinonharjoittajien tosiasiallisesta verotuksesta.

– Yhdenvertaisen kohtelun periaate

64. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen lisäksi jäsenvaltioiden on pannessaan kuudes arvonlisäverodirektiivi täytäntöön otettava huomioon myös yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate, joka edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla ja että erilaisia tilanteita ei kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella. [42]

65. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei kiistä sitä, että perusteetonta etua koskevan väitteen osalta vuonna 2005 toteutettuun arvonlisäverolain muutokseen asti palautukseen oikeutettuun elinkeinonharjoittajaan (repayment trader) sovellettiin erilaisia säännöksiä kuin elinkeinonharjoittajaan, joka ei ole oikeutettu palautukseen (payment trader). Se katsoo kuitenkin, että kussakin tilanteessa esitetyt palautusvaatimukset eivät ole samanlaisia.

66. Komission ja Marks & Spencerin tapaan en kuitenkaan pysty näkemään mitään eroa, joka olisi perusteettomaan etuun vetoamisen tai vetoamatta jättämisen kannalta ratkaiseva.

67. Kummassakin tapauksessa toimitetun tavaran hintaan sisältyy aluksi arvonlisävero.

42 – Vrt. esim. asia C-309/89, Codorniu v. neuvosto, tuomio 18.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1853, Kok. Ep. XV, s. I-177, 26 kohta); asia C-354/95, National Farmers' Union ym., tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4559, 61 kohta) ja asia C-291/03, MyTravel, tuomio 6.10.2005 (Kok. 2005, s. I-8477, 44 kohta).

Ostaja maksaa kokonaismäärän verovelvolliselle. Sekä repayment trader että payment trader laskevat verohallinnolle maksettavan veron ottaen huomioon oikeutensa hankintoihin sisältyvän veron vähennykseen. Repayment traderin tapauksessa tämä erotus koituu verovelvollisen hyväksi: hänellä on oikeus saada veronpalautusta verohallinnolta. Päinvastaisessa tapauksessa erotus koituu verohallinnon hyväksi ja verovelvollisen on hyvitettävä se.

68. Jos jälkikäteen ilmenee, että tiettyihin liiketoimiin ei tule soveltaa yleistä verokantaa vaan nollaverokantaa (zero-rating), yksi kirjattavista eristä pienenee. Tämän seurauksena erotus repayment traderin hyväksi kasvaa, ja payment traderin tapauksessa erotus verohallinnon hyväksi puolestaan pienenee. Kummassakin tapauksessa on tarpeen oikaista verohallinnon palautusta verovelvolliselle, mikä voi luoda perusteettoman edun, jos myyntiliiketoimesta kannettu vero on vyörytetty kokonaan asiakkaiden maksettavaksi ja jos mitkään muutkaan taloudelliset haitat eivät sulje pois perusteettoman edun mahdollisuutta.

69. Koska repayment traderin ja payment traderin tilanteet näin ollen ovat perusteettoman edun osalta samanlaisia, yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää myös, että vedottaessa perusteettomaan etuun palautusvaatimuksissa sovelletaan samaa menettelytapaa. Asianlaita ei kuitenkaan ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa näin ennen oikeudellisen tilanteen muutosta vuonna 2005.

70. Pelkästään lainsäätäjän toimet viittaavat siihen, että samankaltaisia tilanteita ilmeisesti kohdeltiin aiemmin epäyhdenvertaisesti. Jos tilanteet eivät tosiasiallisesti olisi samankaltaisia, lainsäätäjä ei olisi saanut laajentaa vuoden 2005 arvonlisäverolain 80 §:n 3 momentissa tarkoitettua vetoamista perusteettomaan etuun koskemaan repayment traderia.

71. Mainittuun ajankohtaan asti vallinnutta epäyhdenvertaista kohtelua on vielä vaikeampi ymmärtää, kun otetaan huomioon, että kaikenlaisista sattumista ja alati muuttuvista tekijöistä kuten tuotevalikoiman koostumuksesta, investointien tekemisestä ynnä muusta riippuu, missä tilanteessa verovelvollinen tietyllä verokaudella on.

– Verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden loukkaamisiin sovellettavat oikeuskeinot

72. Ensiksi on syytä muistuttaa siitä, että kansallisten tuomioistuinten, joiden

tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa yhteisön oikeussääntöjä, on varmistettava, että nämä oikeussäännöt saavat täysimääräisesti aikaan vaikutuksensa, ja suojeltava niitä oikeuksia, joita niissä annetaan yksityisille oikeussubjekteille. [43] Lisäksi yhteisön oikeuden ensisijaisuus edellyttää, että mitään yhteisön oikeussäännön vastaista kansallisen lain säännöstä ei sovelleta, olipa kyseinen säännös annettu ennen yhteisön oikeussääntöä tai sen jälkeen. [44]

73. Jäsenvaltio voi tosin valita, miten se korjaa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen rikkomisen tulevan ajan osalta. Periaatteessa se voi kumota tiettyyn ryhmään kohdistuvan rasituksen tai laajentaa sen koskemaan samalla tavalla jotakin toista ryhmää. Menneen ajan osalta voidaan sitä vastoin todeta, että rasituksen laajentaminen jälkikäteen lienee yleisesti ottaen luottamuksensuojan periaatteen vastaista. [45]

74. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut useaan otteeseen yhteisön oikeuden vastaisissa syrjintätapauksissa, niin kauan kuin yhdenvertaisen kohtelun palauttavia toimenpiteitä ei ole toteutettu, yhdenvertaisen kohtelun periaate voidaan turvata ainoastaan siten, että epäedullisessa asemassa olevaan ryhmään kuuluville annetaan samat edut kuin etuoikeutettuun ryhmään kuuluville. Tällaisessa tapauksessa kansallisen tuomioistuimen on jätettävä syrjivä kansallinen säännös soveltamatta ilman että olisi tarpeen pyytää tai odottaa, että lainsäätäjä sitä ennen kumoaisi kyseisen säännöksen, ja sen on sovellettava epäedullisessa asemassa olevan ryhmän jäseniin samaa järjestelmää kuin toisen ryhmän jäseniin. [46]

75. Tästä seuraa, että Marks & Spenceriä vastaan ei voida vedota perusteettoman edun saamiseen, mikäli perusteetonta etua koskevilla säännöksillä loukataan yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

76. Jos kohtelu on lainvastaista, kukaan ei voi vaatia, että häntä kohdeltaisiin myös lainvastaisella tavalla yhdenvertaisuuden toteuttamiseksi. [47] Yhteisöjen tuomioistuin onkin muun muassa valtiontukisäännösten osalta todennut, että ne, joilla on velvollisuus

43 – Vrt. erityisesti asia 106/77, Simmenthal, tuomio 9.3.1978 (Kok. 1978, s. 629, Kok. Ep. IV, s. 73, 16 kohta); asia C-213/89, Factortame, tuomio 19.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2433, Kok. Ep. X, s. 453, 19 kohta); asia C-453/99, Courage ja Crehan, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6297, 25 kohta) ja yhdistetyt asiat C-295/04–C-298/04, Manfredi ym., tuomio 13.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6619, 89 kohta).

44 – Vrt. esim. asia C-198/01, CIF, tuomio 9.9.2003 (Kok. 2003, s. I-8055, 48 kohta) ja edellä alaviitteessä 43 mainitut yhdistetyt asiat Manfredi ym., tuomion 39 kohta.

45 – Vrt. asia C-396/98, Schlossstraße, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4279, 44 ja 47 kohta) ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Marks & Spencer I, tuomion 45 ja 46 kohta.

46 – Yhdistetyt asiat C-231/06–C-233/06, Jonkman ym., tuomio 21.6.2007 (Kok. 2007, s. I-5149, 39 kohta), jossa viitataan asiaan C-408/92, Avdel Systems, tuomio 28.9.1994 (Kok. 1994, s. I-4435, 16 ja 17 kohta), asiaan C-442/00, Rodríguez Caballero, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11915, 42 ja 43 kohta) ja asiaan C-81/05, Cordero Alonso, tuomio 7.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7569, 45 ja 46 kohta).

47 – Vrt. asia 188/83, Witte v. parlamentti, tuomio 9.10.1984 (Kok. 1984, s. 3465, 15 kohta) ja asia 134/84, Williams v. tilintarkastustuomioistuin, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2225, 14 kohta).

suorittaa maksu, eivät voi vapautua kyseisen maksun suorittamisesta vetoamalla siihen, että muiden yritysten saamaa vapautusta on pidettävä valtiontukena; sillä, että potentiaalisten edunsaajien joukko laajennetaan muihin yrityksiin, ei poisteta laittomasti myönnetyn tuen vaikutuksia, vaan se johtaa näiden vaikutusten kasvamiseen. [48]

77. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla ei kuitenkaan ole velvollisuutta sulkea pois yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista, jos palauttaminen loisi perusteettoman edun. Pikemminkin palauttaminen on oikeuskäytännön mukaan pääsääntö, josta *voidaan* poiketa perusteettoman edun välttämiseksi. [49] Näin ollen lainvastaista ei ole se, että kansallinen säännös sallii yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamisen ilman rajoituksia, jotka liittyvät perusteettomaan etuun, kuten asianlaita palautukseen oikeutettujen elinkeinonharjoittajien (repayment traders) osalta ilmeisesti oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuoteen 2005 asti. Siinä, että epäyhdenvertainen kohtelu poistettaisiin niin, ettei enää vedottaisi perusteettomaan etuun suhteessa payment tradereihin, ei siis ole kyse ”lainvastaisuuden yhdenvertaisuudesta”.

78. Marks & Spencer tähdensi varsinkin suullisessa käsittelyssä, että kieltäytyminen palautuksen myöntämisestä sille loisi perusteettoman edun, nimittäin veronsaajalle. Sen mukaan palautus kuuluisi oikeastaan Marks & Spencerin asiakkaille, jotka olivat viime kädessä maksaneet arvonlisäveron, jonka maksamiseen ei ollut velvollisuutta. Yhdistynyt kuningaskunta on esittänyt tähän vastaväitteen, jonka mukaan valtio käyttää perusteettomasti kannetuista veroista saadut varat kuitenkin yleishyödyllisiin tarkoituksen, joten lopulta ne hyödyttävät myös Marks & Spencerin asiakkaita.

79. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa siitä, että jäsenvaltio ei periaatteessa voi vedota yhteisön oikeuden vastaiseen toimintaansa saadakseen siitä etua. [50] Lisäksi mentäisiin liian pitkälle, jos yhteisöjen tuomioistuinta vaadittaisiin arvioimaan, kumpiko – valtio vai Marks & Spencer – käyttäisi perusteettomasti saatuja varoja mielekkäämmällä ja mainitun yrityksen asiakkaiden kannalta hyödyllisemmällä tavalla.

48 – Yhdistetyt asiat C-393/04 ja C-41/05 Air Liquide Industries Belgium, tuomio 15.6.2006 (Kok. 2006, s. I-5293, 43 ja 45 kohta) ja asia C-368/04, Transalpine Ölleitung, tuomio 5.10.2006 (Kok. 2006, s. I-9957, 49 ja 50 kohta).

49 – Ks. edellä 48 ja 49 kohta ja niissä mainittu oikeuskäytäntö.

50 – Vrt. vastaavasti asia 148/78, Ratti, tuomio 5.4.1979 (Kok. 1979, s. 1629, Kok. Ep. IV, s. 473, 22 kohta); edellä alaviitteessä 28 mainittu asia Becker, tuomion 24 kohta; asia 152/84, Marshall, tuomio 26.2.1986 (Kok. 1986, s. 723, Kok. Ep. VIII, s. 457, 49 kohta) ja asia C-91/92, Faccini Dori, tuomio 14.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3325, Kok. Ep. XVI, s. I-1, 22 ja 23 kohta).

V Ratkaisuehdotus

80. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jos jäsenvaltio on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan (sekä ennen sen muuttamista 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY että sen jälkeen) mukaisesti pysyttänyt kansallisessa lainsäädännössään voimassa verovapautuksen ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamisen tiettyjen liiketoimien osalta, elinkeinonharjoittajalla on direktiivin ja sitä täytäntöönpantaessa sovellettavien yleisten oikeusperiaatteiden – varsinkin yhdenvertaisen kohtelun, verotuksen neutraalisuuden, hallinnon lainalaisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteiden – perusteella oikeus mainitun säännöksen asianmukaiseen soveltamiseen.

   Jos verohallinto on tällaisessa tilanteessa tulkinnut kansallista lainsäädäntöä virheellisesti siten, että tietyt liiketoimet, joihin kansallisen lainsäädännön mukaisesti sovelletaan vapautusta ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista, on verotettu yleisen verokannan mukaisesti, yhteisön oikeudessa annetaan elinkeinonharjoittajalle periaatteessa oikeus saada takaisin perusteettomasti kannettu arvonlisävero. Tätä oikeutta määriteltäessä on noudatettava yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, joihin kuuluvat yhdenvertaisen kohtelun periaate ja verotuksen neutraalisuuden periaate.

2) Direktiivillä ei periaatteessa kielletä kansallista säännöstä, jossa suljetaan pois yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun arvonlisäveron palauttaminen siltä osin kuin verovelvollinen saisi palautuksen seurauksena perusteettoman edun.

Direktiivin täytäntöönpanossa sovellettavan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista on kuitenkin se, jos perusteettomaan etuun voidaan vedota vain niiden verovelvollisten tapauksessa, jotka maksoivat arvonlisäveroa tietyllä verokaudella, muttei niiden verovelvollisten tapauksessa, joilla vähennyskelpoisen hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä ylittää heidän suorittamistaan myyntiliiketoimista maksettavan arvonlisäveron määrän (repayment traders).

Kansallisten tuomioistuinten, joiden tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa yhteisön oikeussääntöjä, on varmistettava, että nämä oikeussäännöt saavat täysimääräisesti aikaan vaikutuksensa, ja suojeltava niitä oikeuksia, joita niissä annetaan yksityisille oikeussubjekteille, jättämällä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaisen kansallisen säännöksen soveltamatta.