FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

fremsat den 24. januar 2002 [1]

I — Indledning

1. Domstolen er med denne præjudicielle forelæggelse blevet anmodet om at præcisere, om nægtelse med tilbagevirkende kraft af tilbagebetaling af beløb betalt i form af merværdiafgift (herefter »moms«) mere end tre år før, tilbagebetalingskravet blev fremsat, er i overensstemmelse med fællesskabsretten. I den konkrete sag er spørgsmålet forelagt vedrørende en periode, hvor en medlemsstat ikke i sin nationale retsorden havde foretaget en korrekt gennemførelse af en direktivbestemmelse, som har direkte virkning.

II — De relevante retsregler

Fællesskabsbestemmelser

2. Artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/338/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«) er affattet således:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

[...]«

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

Nationale bestemmelser

3. Parterne i hovedsagen og den forelæggende ret har anerkendt, at der først med virkning fra den 1. august 1992 blev foretaget en korrekt gennemførelse af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i form af Finance (no. 2) Act 1992 (Anden finanslov for 1992), der ændrede section 10(3) i Value Added Tax Act 1983 (momsloven af 1983). Bestemmelsen lød herefter således:

»Hvis leveringen sker mod et vederlag, der ikke eller ikke helt består i penge, forstås ved dens værdi det beløb i penge, der med tillæg af skyldig afgift har samme værdi som vederlaget.«

4. Med virkning fra den 1. september 1994 blev loven af 1983 ophævet og erstattet af Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994, herefter »1994-loven«). Section 19(3) i 1994-loven har samme ordlyd som section 10(3) i loven af 1983, idet den blev ændret ved Finance (no. 2) Act 1992, bortset fra, at der i Section 19(3) anvendes udtrykket »skyldig moms«, hvorimod section 10(3), som ændret, anvender udtrykket »skyldig afgift«.

5. For så vidt angår lovgivningen om tilbagebetaling af momsbeløb, der er betalt med urette, bestemte (med virkning fra den 1.1.1990) section 24 i Finance Act 1989 (finanslov for 1989) følgende af relevans for denne sag:

»(1) Såfremt en person har betalt et beløb til Commissioners i form af ikke skyldig merværdiafgift, er Commissioners pligtig at tilbagebetale beløbet til vedkommende.

(2) Commissioners er kun pligtig at tilbagebetale beløb efter denne section, hvis der fremsættes krav herom.

[...]

(4) Med forbehold af subsection (5) nedenfor kan der ikke fremsættes tilbagebetalingskrav i medfør af denne section efter udløbet af en frist på seks år regnet fra datoen for betalingen af det pågældende beløb.

(5) Såfremt der fejlagtigt er indbetalt et beløb til Commissioners, kan der i medfør af denne section når som helst inden udløbet af fristen på seks år

regnet fra den dato, hvor den begærende part opdagede fejlen eller ved iagttagelse af behørig omhu kunne have opdaget den, fremsættes krav om tilbagebetaling af beløbet.

[...]

(7) Med forbehold af bestemmelserne i denne section er Commissioners ikke pligtig at tilbagebetale beløb indbetalt som merværdiafgift som følge af det forhold, at beløbet ikke var skyldigt.

[...]«

6. Med virkning fra den 1. september 1994 blev section 24 i Finance Act 1989 ophævet og erstattet af section 80 i 1994-loven. De relevante dele af section 80 er affattet som section 24 med den ene undtagelse, at der i 1994-loven anvendes udtrykket »moms«, hvor der i Finance Act 1989 står »afgift« eller »merværdiafgift«.

7. Den 18. juli 1996 bekendtgjorde finansministeren i parlamentet, at regeringen på baggrund af den stigende risiko, som statskassen løb som følge af krav om tilbagebetaling med tilbagevirkende kraft af beløb, der fejlagtigt var blevet opkrævet som afgifter, med virkning fra den 18. juli 1996 agtede at indføre en forældelsesfrist på tre år med tilbagevirkende kraft for krav om tilbagebetaling af moms og andre indirekte skatter. Den foreslåede lovændring skulle gælde med virkning fra datoen for dens meddelelse for at forhindre, at den mistede sin virkning på grund af den tid, der ville gå, inden behandlingen i parlamentet kunne afsluttes.

8. Den 4. december 1996 vedtog Underhuset regeringens budgetforslag, herunder også forslaget af 18. juli 1996, der blev indføjet som section 47 i finanslovforslaget for 1997.

9. Finance Act 1997 blev vedtaget den 19. marts 1997. Ved section 47(1) blev section 80 i 1994-loven ændret. Section 80(5) blev ophævet i sin helhed. Section 80(4) blev ændret, så den herefter havde følgende ordlyd:

»Commissioners er ikke pligtig at tilbagebetale beløb — efter krav fremsat herom i henhold til denne section — som er indbetalt mere end tre år før kravets fremsættelse.«

10. Section 47(2) i Finance Act 1997 bestemmer følgende af relevans for denne sag:

»[...] subsection (1) træder i kraft den 18. juli 1996 og gælder for så vidt angår eventuelle tilbagebetalinger, som foretages på eller efter denne dato, for alle krav fremsat i medfør af section 80 i Value Added Tax Act 1994, herunder krav fremsat før denne dato og krav vedrørende betalinger foretaget før denne dato.«

11. Section 47(2) til og med (5) i Finance Act 1997 indeholder også overgangsbestemmelser. I medfør af disse bestemmelser finder den treårige forældelsesfrist ikke anvendelse på krav fremsat efter den 18. juli 1996, under forudsætning af, at disse er en opfølgning af søgsmål til prøvelse af en afgørelse truffet af Commissioners, og som antages til realitetsbehandling, samt under betingelse af, at det retsskridt, der foretages med henblik på at anfægte afgørelsen, blev indledt inden den 18. juli 1996. I en sådan situation begrænses kravet til de beløb, som blev betalt i de tre år, der gik forud for sagens anlæg.

III — Sagens faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

12. Marks & Spencer plc (herefter »Marks & Spencer«) er en detailsalgsforretning, der er etableret i Det Forenede Kongerige, og som er momspligtig.

13. Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) er ansvarlige for administration og opkrævning af moms i Det Forenede Kongerige.

14. I den omhandlede periode solgte Marks & Spencer gavekuponer til forretningens kunder til en lavere pris end kuponernes pålydende værdi. Gavekuponerne blev herefter solgt eller foræret til tredjeparter, som kunne indløse dem ved at aflevere dem til Marks & Spencer og til gengæld modtage varer for et beløb svarende til disse kuponers pålydende værdi. I december 1990 forsøgte Marks & Spencer at overbevise Commissioners om, at der kun skulle svares moms af det beløb, forretningen modtog ved salget af kuponerne, og ikke af deres pålydende værdi. I januar 1991 fastslog Commissioners, at Marks & Spencer skulle svare moms af kuponernes pålydende værdi. Marks & Spencer gjorde dette, indtil Domstolen afsagde Argos Distributors-dommen [3]. Domstolen fastslog i denne dom, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at når en leverandør har solgt en voucher med rabat til en køber med løfte om senere at acceptere denne voucher til pålydende værdi som fuld eller delvis betaling for goder købt af en kunde, som ikke er den, der har købt voucheren, og som normalt ikke kender leverandørens

3 — Dom af 24.10.1996, sag C-288/94, Sml. I, s. 5311.

reelle salgspris for voucheren, er den modværdi, voucheren repræsenterer, det beløb, leverandøren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

15. På baggrund af Argos Distributors-dommen blev det klart, at Commissioners havde behandlet de gavekuponer, som Marks & Spencer havde solgt, forkert i momsmæssig henseende. Ved skrivelse af 31. oktober 1996 fremsatte Marks & Spencer derfor over for Commissioners krav om tilbagebetaling af den moms, som selskabet som følge af denne fejl med urette havde indbetalt, dvs. 2 638 057 GBP. Kravet vedrørte perioden fra maj 1991 til august 1996. Kravet blev præciseret ved skrivelser af 6. og 22. november 1996.

16. Ved skrivelse af 11. december 1996 meddelte Commissioners, at man var indstillet på at tilbagebetale den del af momsen, der vedrørte salget af gavekuponer, som ikke var berørt af indførelsen af forældelsesfristen på tre år. Den 15. januar 1997 tilbagebetalte Commissioners 1 913 462 GBP til Marks & Spencer.

17. I perioden mellem april 1973 og oktober 1994 havde Marks & Spencer også indbetalt for megen moms på salget af småkager (»teacakes«). Marks & Spencer havde i denne periode indbetalt moms efter standardsatsen og ikke efter nulsatsen. Commissioners erkendte denne fejl ved skrivelse af 30. september 1994. Marks & Spencer anmodede derfor den 8. februar 1995 Commissioners om at tilbagebetale den moms, som med urette var blevet indbetalt, dvs. 3,5 mio. GBP. Commissioners tilkendegav deres enighed heri, men påberåbte sig princippet om »ugrundet berigelse« i section 80(3) i 1994-loven og gjorde gældende, at størstedelen af momsen var blevet »overvæltet« på kunderne.

18. For så vidt angår tilbagebetalingen af momsen for småkagerne meddelte Commissioners den 10. marts 1997 Marks & Spencer, at de ligeledes havde til hensigt at anvende de nye forældelsesbestemmelser på dette krav.

19. Den 4. april 1997 fik Marks & Spencer i stedet for det beløb svarende til 10% af 3,5 mio. GBP, alene tilbagebetalt et beløb, der var opkrævet med urette inden for den treårige forældelsesfrist, dvs. 88 440 GBP.

20. Marks & Spencer anmodede herefter Commissioners om at revurdere afgørelsen om at anvende den treårige forældelsesfrist på selskabets krav, men Commissioners fastholdt afgørelsen.

21. Den 15. april 1997 indbragte Marks & Spencer afslaget for VAT and Duties Tribunal, der den 22. april 1998 frifandt Commissioners. Marks & Spencer appellerede denne afgørelse til High Court of Justice (England & Wales) Queen's Bench Division (Crown Office), som forkastede appellen ved afgørelse af 21. december 1998. Marks & Spencer appellerede herefter afgørelsen til Court of Appeal.

22. Court of Appeal forkastede ved dom af 14. december 1999 Marks & Spencers appel vedrørende kravet om tilbagebetaling af den moms, der med urette var indbetalt for småkagerne, såvel som vedrørende salget af gavekuponer i perioden fra august 1992 til og med august 1996.

23. Med hensyn til kravet om tilbagebetaling af moms, der med urette var indbetalt for salg af gavekuponer i perioden maj 1991 til juli 1992, fastslog Court of Appeal, at der ikke ved 1983-loven var foretaget en korrekt gennemførelse af direktivets artikel 11, punkt A. Følgelig fastslog Court of Appeal, at Marks & Spencer har rettigheder i medfør af fællesskabsretten, som kan påberåbes ved de nationale domstole. Ifølge Court of Appeal kan det ikke fastslås med sikkerhed, om det er foreneligt med de fællesskabsretlige principper om den effektive sikring af rettigheder i henhold til fællesskabsretten og om beskyttelse af den berettigede forventning med øjeblikkelig virkning at ændre en forældelsesfrist, således at personer, som i henhold til national lovgivning har ret til at kræve tilbagebetalt beløb, som ikke skulle have været betalt, fratages denne ret.

24. Disse betragtninger har foranlediget Court of Appeal til at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål.

IV — Det præjudicielle spørgsmål

25. Det spørgsmål, som er forelagt af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ved kendelse af 14. december 1999, lyder som følger:

»Hvis en medlemsstat ikke forskriftsmæssigt har gennemført artikel 11, punkt A, i Rådets direktiv 77/388 i sin nationale lovgivning, er det da foreneligt med princippet om den effektive sikring af de rettigheder, som tilkommer en afgiftspligtig person i henhold til artikel 11, punkt A, eller med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning at gennemføre lovgivning, hvorved en i national lovgivning hjemlet ret til at kræve tilbagebetaling af beløb betalt i form af moms mere end tre år før kravets fremsættelse ophæves med tilbagevirkende kraft?«

V — Stillingtagen

Indledende bemærkninger: Afgrænsning af det præjudicielle spørgsmål

26. Det fremgår af sagens akter, at Marks & Spencer har fremsat to krav vedrørende moms, der er indbetalt med urette, det ene vedrørende småkagerne og det andet vedrørende gavekuponerne. Det sidstnævnte krav dækker to særskilte krav. Det første vedrører de gavekuponer, som blev solgt inden august 1992, dvs. inden section 10 i Finance (no. 2) Act 1992 trådte i kraft, mens det andet vedrører de gavekuponer, som blev solgt i perioden fra august 1992 til midten af oktober 1996.

27. Det præjudicielle spørgsmål vedrører alene kravet om tilbagebetaling af moms, der er indbetalt med urette i perioden, inden section 10 i Finance (no. 2) Act 1992 trådte i kraft.

28. Med hensyn til Marks & Spencers krav om tilbagebetaling fremgår det, at den forelæggende ret sondrer mellem det tilfælde, hvor direktivet ikke er gennemført — eller ikke er gennemført korrekt — og de to øvrige tilfælde, hvor direktivet faktisk var gennemført korrekt, men ikke blev anvendt korrekt i national ret.

29. Situationen forekommer klarest for så vidt angår gavekuponerne. Der sondres mellem to perioder, nemlig den periode, der ligger før juli 1992 (da sjette direktivs artikel 11, punkt A, ikke var gennemført korrekt), og den periode, der ligger efter dette tidspunkt (da den omhandlede bestemmelse nok var blevet gennemført korrekt i national ret, men hvor den fortsat i en årrække — indtil Argos Distributors-dommen — ikke blev anvendt korrekt af de kompetente afgiftsmyndigheder). Den forelæggende ret har med hensyn til den første situation bemærket, at private direkte kan påberåbe sig sjette direktiv. Det samme er dog ikke tilfældet i den anden situation, idet denne vedrører tilfælde, hvor sjette direktiv er blevet gennemført korrekt i national ret. Her vil borgere ikke kunne støtte ret på sjette direktiv. Den forelæggende ret støtter denne konklusion på Becker-dommen [4]. Denne dom præciserer, at 1) når en medlemsstat ikke har gennemført et direktiv eller ikke har gennemført det korrekt, og når 2) den i direktivet omhandlede bestemmelse fremstår som ubetinget og tilstrækkelig præcis, kan private støtte direkte ret på den for de nationale domstole. Da »den første betingelse i Becker-dommen« ifølge den forelæggende ret ikke er opfyldt, kan der ikke støttes ret på sjette direktiv.

4 — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Sml. s. 53, præmis 24 og 25.

30. Forelæggelseskendelsen nævner ikke kravet vedrørende den moms, der er indbetalt med urette for småkagerne, selv om en lignende problemstilling ligeledes er gældende for den. Det er vigtigt også i denne situation at få fastslået, om private kan støtte ret på fællesskabsretten, når der er foretaget en korrekt gennemførelse af selve direktivet, men hvor det anvendes i strid med direktivets klare formål.

31. Marks & Spencer og Kommissionen har fremhævet, at den forelæggende ret har draget en modsætningsslutning, som er ukorrekt, samt fremhævet de konsekvenser, som følger heraf. Kommissionen har påpeget, at der ved gennemførelsen af direktiver gælder en resultatforpligtelse. Til støtte herfor har Kommissionen henvist til ordlyden af artikel 249 EF, som meget klart bestemmer, at et direktiv er bindende med hensyn til det tilsigtede mål. Kommissionen og Marks & Spencer har også henvist til generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Tyskland [5], hvori han præciserede, at det ikke er tilstrækkeligt at gennemføre et direktiv korrekt i national ret, men at medlemsstaterne også skal påse, at denne lovgivning anvendes korrekt, dvs. i overensstemmelse med direktivet. Ifølge Kommissionen medfører den forelæggende rets argumentation en risiko for, at en medlemsstat ikke overholder de forpligtelser, som følger af et direktiv, når direktivet ganske rigtigt er gennemført korrekt, men ikke efterfølgende anvendes korrekt. Både Kommissionen og Marks & Spencer har anmodet om, at dette principspørgsmål undersøges enten i form af et obiter dictum, eller derved, at det præjudicielle spørgsmål fortolkes i videre omfang.

32. Ifølge fast retspraksis vedrørende artikel 234 EF [6] er Domstolen bundet af de præjudicielle spørgsmål, som er forelagt den, og Domstolen går derfor ikke uden for den materielle ramme, inden for hvilken spørgsmålene er blevet forelagt. De indledende bemærkninger fra High Court og Court of Appeal i forelæggelseskendelsen giver mig ikke desto mindre anledning til at komme med en første bemærkning [7].

5 — Dom af 24.11.1992, sag C-237/90, Sml. I, s. 5973.

6 — Jf. dom af 9.12.1965, sag 44/65, Singer, Sml. 1965-1968, s. 137, org.ref.: Rec. s. 1991, efterfølgende bekræftet ved flere lejligheder. Jf. i nyere praksis dom af 16.7.1998, sag C-235/95, Dumon og Froment, Sml. I, s. 4531, præmis 25 og 26, af 17.9.1998, sag C-412/96, Kainuun Liikenne og Pohjolan Liikenne, Sml. I, s. 5141, præmis 23 og 24, og af 28.1.1999, sag C-77/97, Unilever, Sml. I, s. 431, præmis 22.

7 — I Court of Appeals afgørelse er citeret følgende fra High Courts afgørelse: »It is, to use the argot [sic] of the European Court of Justice, settled case law that an individual may assert an enforceable right on the basis of a Directive *only* where: 1. The Member State has failed to transpose or has failed properly to transpose the Directive into domestic legislation. In such circumstances, a Member State is estopped from pleading its own failure to perform its obligations. 2. The provision of the Directive upon which reliance is based must be unconditional and sufficiently precise.«
High Courts synspunkt blev bekræftet af Court of Appeal. Det ses navnlig af følgende uddrag: »[...] If what [the submission made by M&S] is intended to convey is that an individual can continue to assert his rights in the national courts under the Directive during such a time as the Directive has been properly transposed I would reject it. So far as the teacakes and late vouchers claimes are concerned, M&S, because they cannot fulfill the Becker conditions and because they cannot rely on any right given to them by the Treaty or regulations made thereunder, lack any basis on which to found a complaint that there has been an infringement of the general principles of Community law. I therefore conclude that, save as to the early voucher claim, there is in the present case no right in play upon which the general principles of Community law could bite. So far as the teacakes claims and the latter vouchers claim are concerned, I would like to dismiss the appeals [...]«

33. Disse uddrag behandler to principspørgsmål. Det første drejer sig om, hvornår et direktiv kan anses for at være anvendt korrekt. Og det andet består i at fastslå, hvorvidt private fortsat kan støtte ret på et direktiv, efter at det er blevet gennemført i national ret.

34. Den væsentligste egenskab ved et direktiv er, at det ikke binder den nationale lovgiver eller de nationale myndigheder med hensyn til form og midler, men vel med hensyn til det af fællesskabslovgiver tilsigtede mål. Afhængig af direktivets genstand og karakter kan dette resultat til tider ganske enkelt opnås ved, at direktivet gennemføres i national ret, eller også kræves det, som i den foreliggende sag, at direktivet for at blive gennemført korrekt først og fremmest gennemføres i national ret og derefter anvendes korrekt. Endelig findes der direktiver, hvis korrekte gennemførelse ikke så meget kræver den nationale lovgivers, men snarere de administrative myndigheders indgriben, hvilket er tilfældet for så vidt angår nitratdirektivet [8] eller habitatdirektivet [9].

35. I alle de tre typetilfælde, som er gengivet her, er og bliver det dog det af fællesskabslovgiver tilsigtede mål, som er afgørende ved vurderingen af, om en medlemsstat har gennemført et direktiv korrekt eller ej.

36. Det egentlige problem, som Kommissionen og Marks & Spencer har påpeget, vedrører Commissioners ukorrekte gennemførelsesbestemmelser. Det er efter min opfattelse begrundet, at parterne har anmodet om, at dette spørgsmål prøves. De nationale gennemførelsesbestemmelser i henhold til et gennemført direktiv er således vigtige, idet en forkert anvendelse kan føre til et helt andet resultat end det med direktivet tilsigtede. Derudover kan forskelle med hensyn til anvendelsen af direktiver have negative følger for ensartetheden og ligheden i Fællesskabets retsorden.

37. Direktivets formål kræver således 1) en korrekt gennemførelse [10] og 2) en anvendelse af den omhandlede nationale lovgivning, som er i overensstemmelse med direktivets formål. I denne henseende deler jeg Kommissionens opfattelse, hvorefter gennemførelsen af et direktiv kræver mere end en korrekt gennemførelse i national ret, idet det også er vigtigt, at lovgivningen og de nationale bestemmelser anvendes i overensstemmelse med direktivet [11].

8 — Rådets direktiv 91/676/EØF af 12.12.1991 om beskyttelse af vand mod forurening forårsaget af nitrater, der stammer fra landbruget (EFT L 375, s. 1).

9 — Rådets direktiv 92/43/EØF af 21.5.1992 om bevaring af naturtyper samt vilde dyr og planter (EFT L 206, s. 7).

10 — Med undtagelse af de situationer, hvor direktivet ikke længere behøver at blive gennemført, fordi gældende lovgivning i en medlemsstat allerede dækker direktivet.

11 — Se i denne retning generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt i fodnote 5.

38. Det må herefter undersøges, om private fortsat kan påberåbe sig de rettigheder, de har i medfør af et direktiv, efter at det er blevet gennemført i national ret.

39. Med andre ord må det i tilfælde af en ukorrekt anvendelse af den gennemførte fællesskabsret i den nationale lovgivning undersøges, om det alene tilkommer Kommissionen at udøve en kontrol hermed, eller om det også tilkommer de nationale myndigheder, dvs. også de nationale domstole, at påse, at det gennemførte direktiv anvendes korrekt, dvs. i overensstemmelse med direktivet. Formuleret på en anden måde: Forbliver direktivet, således som det er blevet vedtaget af fællesskabslovgiver, et indicium ved fortolkningen af den nationale ret, hvori direktivet er blevet gennemført?

40. Efter min opfattelse må dette spørgsmål ubetinget besvares bekræftende. Hvis man fulgte den forelæggende rets synspunkt, ville dette medføre, at fællesskabsborgerne på grund af gennemførelsen af direktivet i national ret ville blive frataget de rettigheder, som de kunne påberåbe sig i henhold til direktivet og dermed i henhold til fællesskabsretten, inden direktivet blev gennemført. Domstolen har i henhold til fast retspraksis anerkendt privates ret til en korrekt gennemførelse i tilfælde af en ukorrekt gennemførelse i den nationale retsorden. Det ville medføre et resultat, der er uforeneligt med Fællesskabets retsorden, hvis private kunne påberåbe sig et direktiv i de tilfælde, hvor den nationale lovgiver har handlet forkert, dvs. i strid med direktivet, men ikke, når de nationale myndigheder åbenlyst handler i strid med direktivet ved anvendelsen af den nationale gennemførelseslovgivning.

41. Der kan heller ikke drages en modsætningsslutning fra Becker-dommen. Sagen drejede sig om et tilfælde, hvor en medlemsstat ikke havde foretaget en rettidig gennemførelse af direktivet, og det måtte derfor undersøges, om private i et sådant tilfælde kunne støtte ret på direktivet. Det var under disse omstændigheder, at Domstolen opstillede de to betingelser, og inden for denne ramme måtte den private påberåbe sig den forpligtelse, der havde direkte virkning. Det kan ikke udledes heraf, sådan som den forelæggende ret øjensynligt har gjort det, at hvis en medlemsstat rent faktisk har truffet de nødvendige foranstaltninger, men efterfølgende anvender dem i strid med direktivet, kan en privat ikke støtte ret på direktivet. Heller ikke i et sådant tilfælde er der tale om en korrekt gennemførelse af direktivet.

42. De forpligtelser, der påhviler medlemsstaterne i henhold til fællesskabsdirektiver overholdes kun, hvis de med direktivet tilsigtede mål sikres eller nås. Derfor er lovgivers gennemførelse ikke i sig selv tilstrækkelig i relation til gennemførelsen af sjette direktiv. Den myndighed, som er ansvarlig for anvendelsen af direktivet, og

de nationale domstole er forpligtede til at påse, at det med direktivet tilsigtede mål nås.

43. Det fremgår mere konkret af sagens akter, at direktivets artikel 11, punkt A [12], ganske vist blev gennemført korrekt ved bestemmelserne i section 10 i Finance (no. 2) Act 1992, men at disse bestemmelser fortolkes og anvendes således, at det medfører et resultat, der er uforeneligt med direktivet. De forpligtelser, som påhviler medlemsstaterne i henhold til et direktiv, angår ikke kun den lovgivningsmæssige kompetence, men omfatter også den udøvende og dømmende kompetence. Det påhviler derfor i princippet de britiske afgiftsmyndigheder at tilbagebetale den moms, der er betalt med urette, og de nationale domstole at sikre, at private kan udøve de rettigheder, de har i medfør af fællesskabsretten.

44. Det fremgår klart af akterne i den konkrete sag, at Commissioners siden 1992 har anvendt den nationale afgiftslovgivning i strid med direktivet, både for så vidt angår småkagerne og gavekuponerne. Der er heller ingen tvivl om, at den forelæggende ret har nægtet Marks & Spencer retten til at påberåbe sig direktivet over for denne forkerte administrative praksis. Heraf følger efter min opfattelse ubestrideligt, at i den foreliggende sag har såvel de nationale afgiftsmyndigheder som de kompetente domstole handlet i strid med fællesskabsretten. Herved har Det Forenede Kongerige tilsidesat sin forpligtelse til at sikre en korrekt gennemførelse af den relevante del af sjette direktiv.

Stillingtagen til det præjudicielle spørgsmål

45. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om den tilbagevirkende kraft, som den britiske lovgiver har fastsat i lovgivningen, der begrænser de frister, inden for hvilke der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af moms, der er betalt med urette, er forenelig med effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

46. Marks & Spencer og Kommissionen har i de skriftlige indlæg gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede afgiftsbestemmelser, som den britiske lovgiver har udstedt, er uforenelige med disse principper. Til støtte herfor har de blandt andet påberåbt sig artikel 6, stk. 1, i konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder (herefter »menneskerettighedskonventionen«) samt artikel 1 i den første protokol til konventionen.

47. Jeg skal i første række undersøge, hvad den forelæggende ret kan udlede af effektivitetsprincippet. Jeg skal herefter foretage det samme med hensyn til princippet om

12 — Denne bestemmelse har direkte virkning. Se dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883.

beskyttelse af den berettigede forventning. Endelig vil jeg kort komme ind på de argumenter, som Marks & Spencer og Kommissionen har udledt af menneskerettighedskonventionen og den første protokol til den.

48. Det er i denne sag godtgjort, at Marks & Spencer mellem maj 1992 og juli 1992 indbetalte for megen moms i medfør af en national lovgivning, der ikke var en korrekt gennemførelse af sjette direktivs artikel 11, punkt A.

49. Det er efter min opfattelse heller ikke bestridt, at ifølge Domstolens faste praksis har Marks & Spencer krav på tilbagebetaling af moms, der er indbetalt i strid med fællesskabsretten. »Det skal påpeges, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, ifølge Domstolens faste praksis består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser om forbud mod afgifter med tilsvarende virkning som told eller, efter omstændighederne, med en diskriminerende anvendelse af interne afgifter, efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse ([dom af 9.11.1983, sag 199/82, San-Giorgio [Sml. s. 3595], præmis 12, dom af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, præmis 17, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 40). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten« (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20) [13]. I Supergazdommen fastslog Domstolen, at retten til tilbagebetaling også består med hensyn til moms, der er erlagt i strid med fællesskabsretten.

50. Det Forenede Kongeriges regering har i sine skriftlige indlæg samt under retsmødet gjort gældende, at da direktivet ikke indeholder nogen bestemmelser vedrørende krav om tilbagebetaling af momsbeløb, der er indbetalt af den afgiftspligtige i strid med fællesskabsretten, kan Det Forenede Kongeriges forpligtelse til tilbagebetaling alene følge af den gældende nationale lovgivning. I medfør af den nationale lovgivning opstår kravet om tilbagebetaling først efter, at der er fremsat anmodning herom inden for den i loven fastsatte frist, og efter at Commissioners som den kompetente myndighed har prøvet kravet. Først når disse procedureregler er overholdt, har Marks & Spencer ret til tilbagebetaling, og først derefter opstår Det Forenede Kongeriges tilsvarende forpligtelse. Ifølge denne medlemsstats regering har disse elementer følgende konsekvenser. Da den foreslåede lovændring blev forelagt parlamentet den 18. juli 1996 med henblik på med tilbagevirkende kraft at begrænse forældelsesfristen for tilbagebetalingskrav, havde Marks & Spencer kun en proceduremæssig ret i den forstand, at der kunne fremsættes et krav om tilbagebetaling af beløb i form af moms, der var indbetalt med urette til Commissioners. Men da Marks & Spencer på dette tidspunkt endnu ikke havde fremsat nogen anmodning om tilbagebetaling af moms, der var indbetalt med urette for

13 — Dom af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 23.

gavekuponer, var Commissioners ikke forpligtet til at betale Marks & Spencer noget beløb. Den 18. juli 1996 havde Marks & Spencer således ikke nogen materiel ret til tilbagebetaling af moms, der var indbetalt med urette.

51. Det Forenede Kongeriges regerings standpunkt, som er gengivet ovenfor, er efter min opfattelse ikke holdbart i lyset af Domstolens ovenfor nævnte praksis. Domstolen har i sin praksis konsekvent sondret mellem retten til tilbagebetaling af beløb, som er indbetalt til de nationale myndigheder i strid med fællesskabsretten, og de nationale bestemmelser, som denne ret skal udøves i medfør af. Disse bestemmelser kan vedrøre den fremgangsmåde, som skal følges, udpegelsen af de myndigheder, som er ansvarlige for tilbagebetalingen, de frister, inden for hvilke kravene skal fremsættes, samt prøvelsen af kravene.

52. Det præjudicielle spørgsmål vedrører således ikke spørgsmålet om, hvorvidt Marks & Spencer har ret til at få tilbagebetalt den moms, der er indbetalt med urette for gavekuponer, men de betingelser, som den nationale lovgiver stiller i forbindelse med udøvelsen af denne ret. Det drejer sig mere konkret om at få fastslået, om en begrænsning med tilbagevirkende kraft af de frister, inden for hvilke anmodninger om tilbagebetaling skal fremsættes, er i overensstemmelse med effektivitetsprincippet, således som dette er blevet præciseret i Domstolens praksis.

53. Domstolen har udviklet en omfattende og klar praksis om nationale bestemmelser om tilbagebetaling af afgifter indbetalt i strid med fællesskabsretten og disses forenelighed med fællesskabsretten.

54. Den vigtigste regel i denne praksis, som netop er blevet bekræftet i Roquette Frères-dommen [14], har følgende ordlyd:

»[...] i mangel af fællesskabsbestemmelser på området for tilbagebetaling af urigtigt erlagte nationale skatter og afgifter tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin nationale retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, idet disse regler dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende krav efter nationale regler, og heller ikke må være udformet således, at de i praksis umuliggør udøvelse af rettigheder, som en national domstol er pligtig til at beskytte (domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 13 og 16, samt dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit Italiana, Sml. s. 1205, præmis 25, og af 29.6.1988, sag 240/87, Deville, Sml. s. 3513, præmis 12)«.

14 — Dom af 28.11.2000, sag C-88/99, Sml. I, s. 10465, præmis 20.

55. Den sidste betingelse, nemlig at udøvelsen af de rettigheder, som en national domstol er pligtig at beskytte, ikke i praksis må umuliggøres, udgør fællesskabsrettens effektivitetsprincip.

56. I punkt 30 i sit forslag til afgørelse i Roquette-Frères-sagen gennemgår generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer de sager, hvori Domstolen har anerkendt, at det af hensyn til retssikkerheden er foreneligt med fællesskabsretten at fastsætte rimelige præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af såvel den afgiftspligtige som den berørte forvaltning. Domstolen har således fastslået, at sådanne frister i praksis ikke kan antages at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden, selv om udløbet af sådanne frister medfører, at der afsiges dom om helt eller delvis frifindelse i de anlagte sager.

57. Mere konkret har Domstolen i Aprile II-dommen præciseret, at en nedsættelse af den præklusive frist for krav om afgifter erlagt i strid med fællesskabsretten ikke i sig selv er i strid med effektivitetsprincippet [15]. Domstolen bekræftede dette i Dilexport-dommen: »[...] fællesskabsretten [er] ikke [...] til hinder for, at en medlemsstat efter Domstolens afsigelse af domme, der kender skatter eller afgifter stridende mod fællesskabsretten, vedtager bestemmelser, som gør betingelserne for at tilbagesøge disse skatter og afgifter mindre gunstige end dem, der ville gælde, såfremt de ikke var blevet vedtaget, forudsat at denne ændring ikke konkret har taget sigte på de nævnte skatter og afgifter, og forudsat at de nye bestemmelser ikke gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at hævde tilbagesøgningsretten« [16].

58. De omstændigheder, som har givet anledning til det foreliggende præjudicielle spørgsmål, adskiller sig imidlertid fra dem, som var baggrunden for de førnævnte domme, idet den britiske lovgiver med tilbagevirkende kraft har nedsat den præklusive frist fra seks til tre år. Derfor var det ikke kun de afgiftspligtige, som mente at have en forventning om, at de havde rigelig tid til at fremsætte deres krav, som blev ramt, men endog også de af dem, som inden meddelelsen om den bebudede lovændring (den 18.7.1996) eller inden datoen for offentliggørelsen af lovændringen (den 19.3.1997) havde fremsat krav om tilbagebetaling af afgifter, der var betalt med urette.

59. De faktiske omstændigheder, der danner baggrunden for den foreliggende sag, viser en utvivlsom analogi med Barra-sagen [17]. I den pågældende sag havde den belgiske lovgiver med tilbagevirkende kraft

15 — Dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Sml. I, s. 7141, præmis 34 og 35.

16 — Jf. dommen i fodnote 13, præmis 43.

17 — Jf. punkt 49.

begrænset den frist, inden for hvilken der kunne fremsættes krav om tilbagebetaling af studieafgifter, der var indbetalt med urette, med henblik på deltagelse i faglig undervisning, til kun at omfatte de personer, som havde anlagt sag med påstand om tilbagebetaling før afsigelsen af Domstolens dom, som fastslog, at betalingen var uberettiget [18]. Domstolen fastslog i Barra-dommens præmis 17-21, at en sådan lovbestemmelse fuldstændigt og uden videre fratager de personer, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat heri, retten til at opnå tilbagebetaling af beløb, der er erlagt med urette. En sådan bestemmelse umuliggør også udøvelsen af rettigheder, der er tillagt i henhold til fællesskabsretten — i den pågældende sag artikel 7 EF (ophævet ved Amsterdam-traktaten) — for de berørte.

60. Domstolen bekræftede Barra-dommen i Deville-dommen [19]. Den sidstnævnte sag vedrørte en særlig afgift på motorkøretøjer, som senere af Domstolen blev fundet i strid med EF-traktatens artikel 95 (nu artikel 90 EF). Efter afsigelsen af denne dom blev den pågældende nationale lovgivning om tilbagesøgning af krav, der er indbetalt med urette, ændret. Domstolen fastslog herom i dommens præmis 13, at »en national lovgiver ikke, senere end en af Domstolen afsagt dom, hvoraf det fremgår, at en bestemt lovgivning er uforenelig med traktaten, kan fastsætte procedureregler, som konkret forringer mulighederne for tilbagesøgning af afgifter, som er opkrævet med urette i henhold til denne lovgivning«. I et sådant tilfælde umuliggøres i praksis udøvelsen af de rettigheder, hvis overholdelse de nationale domstole skal sikre.

61. Denne retspraksis er baseret på ideen om, at når lovgiver tillægger nationale bestemmelser tilbagevirkende kraft, hvorefter udøvelsen af rettigheder i medfør af fællesskabsretten underlægges strengere betingelser, og hvorefter der kan opnås tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, er det i praksis umuligt for de afgiftspligtige helt eller delvis at udøve disse rettigheder. De rettigheder, som de har i medfør af fællesskabsrettens direkte virkning, fratages derved deres effektive virkning.

62. Effektivitetsprincippet er efter min opfattelse til hinder for en begrænsning med tilbagevirkende kraft af retten til tilbagebetaling, ikke alene for personer, som i henhold til tidligere gældende lovgivning havde fremsat krav om tilbagebetaling, hvilket er tilfældet i Marks & Spencer-sagen, men også for personer, som ved at overholde betingelserne i den tidligere gældende lovgivning stadig lovligt kunne have fremsat et sådant krav. De rettigheder, som de kunne have gjort gældende ved rettidigt at udøve mulighederne efter den »gamle« ordning, bliver på forhånd berøvet deres effektive virkning på grund af en mere restriktiv lovgivning, som er blevet indført med tilbagevirkende kraft. I Barra-dommen beskyttede Domstolen udtrykkeligt rettighederne for dem, der endnu ikke havde fremsat krav om tilbagebetaling af beløb erlagt med urette. Af de

18 — Dom af 13.2.1985, sag 293/83, Gravier, Sml. s. 593.
19 — Jf. punkt 54.

samme grunde taler alle omstændighederne i den foreliggende sag for en sådan løsning.

63. Det ræsonnement, som jeg har anlagt her, finder mutatis mutandis også anvendelse på den ret, som private har til tilbagebetaling af momsbeløb opkrævet i strid med direkte anvendelige fællesskabsretlige bestemmelser, hvis disse bestemmelser nok er blevet korrekt gennemført i national ret, men anvendes i strid med direktivets formål, således som det er formuleret i direktivet.

64. Den forelæggende ret har desuden ønsket oplyst, om begrænsningen med tilbagevirkende kraft af de frister, inden for hvilke private kan fremsætte krav om tilbagebetaling af beløb, der er betalt med urette, er uforeneligt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

65. Marks & Spencer og Kommissionen har anført, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende. De henviser i denne forbindelse til Meiko-Konservenfabrik-dommen [20].

66. Det Forenede Kongeriges regering har heroverfor gjort gældende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke tilføjer noget til den beskyttelse, som private har i medfør af effektivitetsprincippet eller lighedsprincippet. Marks & Spencer kunne ud fra et fællesskabsretligt synspunkt kun forlade sig på, at dets krav blev behandlet i henhold til disse principper under anvendelse af national ret. Da det ikke er bestridt, at Marks & Spencers krav er blevet behandlet i henhold til gældende britisk lovgivning, kunne sagsøgeren i hovedsagen have begrænset sig til at påberåbe sig effektivitetsprincippet og lighedsprincippet. Det Forenede Kongeriges regering har tilføjet, at Marks & Spencer ikke i henhold til britisk ret kunne forvente, at selskabets krav om tilbagebetaling blev behandlet i medfør af de regler, der var gældende på det tidspunkt, hvor de omtvistede afgiftsbeløb blev indbetalt til afgiftsmyndighederne. Regeringen har i denne forbindelse henvist til sit synspunkt, der er anført ovenfor, og hvorefter Commissioners som den kompetente afgiftsmyndighed ikke var forpligtet til at tilbagebetale noget beløb, før et krav herom var blevet fremsat og prøvet. I perioden mellem den med urette erlagte betaling og den afgørelse, der træffes i relation til tilbagebetalingskravet, kan den gældende britiske lovgivning blive ændret, selv med tilbagevirkende kraft. Marks & Spencer kan således ikke påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Regeringen minder i denne forbindelse igen om, at lovændringen blev meddelt den 18. juli 1996, hvorimod Marks & Spencer først fremsatte sit tilbagebetalingskrav den 31. oktober 1996. Marks & Spencer kunne således ikke forvente, at selskabet ikke ville berørt af anvendelsen af den nye frist for fremsættelse af krav, som var blevet nedsat med halvdelen til tre år.

67. Jeg skal minde om, at i henhold til Domstolens faste praksis finder de generelle

20 — Dom af 14.7.1983, sag 224/82, Sml. s. 2539.

retsprincipper, der er anerkendt i fællesskabsretten, anvendelse både ved fortolkningen og anvendelsen af denne ret på nationalt plan. Det gælder såvel princippet om beskyttelse af den berettigede forventning som effektivitetsprincippet [21]. Jeg skal herefter først og fremmest undersøge, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning som et fællesskabsretligt princip er til hinder for en begrænsning med tilbagevirkende kraft af mulighederne for at kræve tilbagebetaling af beløb, der er erlagt med urette. Herefter skal det undersøges, om og i hvilket omfang dette princip er til hinder for, at den nationale lovgiver med tilbagevirkende kraft begrænser mulighederne for at kræve tilbagebetalt skatter, der er betalt i strid med direkte anvendelige fællesskabsbestemmelser.

68. Jeg vil gerne sammenfatte hovedlinjerne i Domstolens praksis om beskyttelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning på følgende måde:

— Domstolen har først og fremmest i en række domme fastslået, at dette princip, som udspringer af retssikkerhedsprincippet, udgør en del af Fællesskabets retsorden [22]. Princippet kræver, at retsregler er præcise og tilsigter at sikre, at retlige situationer og forhold, der reguleres af fællesskabsretten, er forudselige.

— For det andet kan private ikke forlade sig på, at retsregler, som finder anvendelse på dem, forbliver uændrede. Fællesskabslovgiver har fortsat kompetence til at tilpasse den eksisterende lovgivning til ændringer i de økonomiske betingelser — og lad mig tilføje — udviklingen i de politiske, sociale og forvaltningsmæssige opfattelser [23].

— For det tredje bør private kunne forlade sig på, at de rettigheder, der opstår i medfør af eksisterende retsforskrifter, ikke ophæves med tilbagevirkende kraft [24]. Det er kun rent undtagelsesvis tilladt at fravige dette væsentlige princip, f.eks. i tilfælde af tvingende økonomisk nødvendighed, der er forbundet med forvaltningen af fælles markedsordninger eller af tvingende almene hensyn [25].

69. Det følger af ovenstående bemærkninger, at i modsætning til, hvad Det Forenede Kongeriges regering har fremført, tilføjer princippet om beskyttelse af den berettigede forventning så absolut noget til de faktiske omstændigheder, som ligger til grund for hovedsagen. Disse bemærkninger vedrører således den måde, hvorpå de nationale myndigheder i den interne rets-

21 — Dom af 25.11.1986, forenede sager 201/85 og 202/85, Klensch m.fl., Sml. s. 3477, præmis 8-10, af 13.7.1989, sag 5/88, Wachauf, Sml. s. 2609, præmis 19, og af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26.

22 — Jf. dom af 14.5.1975, sag 74/74, CNTA mod Kommissionen, Sml. s. 533, og af 3.5.1978, sag 112/77, Töpfer mod Kommissionen, Sml. s. 1019.

23 — Jf. dom af 15.7.1982, sag 245/81, Edeka, Sml. s. 2745, af 15.2.1996, sag C-63/93, Duff m.fl., Sml. I, s. 569, og af 15.4.1997, sag C-22/94, Irish Farmers Association m.fl., Sml. I, s. 1809.

24 — Princippet om forbuddet mod tilbagevirkende kraft blev allerede fastslået i dom af 25.7.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69. Det samme gælder dommen i sagen Meiko-Konservenfabrik, jf. fodnote 20, præmis 12.

25 — Se dom af 21.2.1991, forenede sager C-143/88 og C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen og Zückerfabrik Soest, Sml. I, s. 415, og af 17.7.1997, sag C-183/95, Affisch, Sml. I, s. 4315.

orden har gennemført og anvendt de fællesskabsretlige regler, som private har rettigheder i medfør af. Jeg har allerede nævnt ovenfor, at det er i strid med Domstolens faste praksis at fastsætte en regel, hvorefter private kun har ret til tilbagebetaling af afgifter, der er betalt med urette, hvis de overholder de gældende procedureregler for udøvelsen af denne ret, og at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i den foreliggende sag derfor alene er et »nationalt« juridisk princip.

70. Det må derfor antages, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning som et fællesskabsretligt princip også er bindende for den britiske lovgiver, hvis den begrænser den i loven fastsatte frist, inden for hvilken private kan udøve de rettigheder, som de har i medfør af fællesskabsretten.

71. At tillægge en sådan begrænsning tilbagevirkende kraft er uforeneligt med dette princip, medmindre der foreligger tvingende almene hensyn, som tillader en sådan begrænsning. Den begrundelse, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført til støtte for foranstaltningen, er utilstrækkelig. Det er korrekt, at der i medfør af den »gamle« ordning, der var gældende før den 18. juli 1996, var en vis risiko for den britiske statskasse, men den kunne i sagens natur ikke være større end statskassens ugrundede berigelse på grund af den moms, der var opkrævet i strid med fællesskabsretten. Et ønske om, at statskassen beholder de beløb, der blev betalt med urette af de afgiftspligtige, udgør under alle omstændigheder ikke en acceptabel begrundelse for med tilbagevirkende kraft at begrænse fristerne for fremsættelse af krav om tilbagebetaling af moms, der er betalt med urette.

72. Jeg kan på baggrund heraf konkludere, at den omstændighed, at den omhandlede lovændring tillægges tilbagevirkende kraft, ikke er foreneligt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

73. Kommissionen og Marks & Spencer har endvidere gjort gældende, at den omstændighed, at den omtvistede lovændring tillægges tilbagevirkende kraft, er i strid med menneskerettighedskonventionens artikel 6, stk. 1, og med artikel 1 i den første protokol til konventionen.

74. Kommissionen har gjort gældende, at retten til en retfærdig rettergang, som er fastsat i menneskerettighedskonventionens artikel 6, stk. 1, er til hinder for en begrænsning med tilbagevirkende kraft af klagefrister, som har til formål at begrænse afgiftsmyndighedernes tilbagebetalingsforpligtelse. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til nogle domme afsagt af Menneskerettighedsdomstolen (herefter »EM«D), som viser, at denne domstol medgiver, at visse begrænsninger i adgangen til en retfærdig rettergang er forenelige med domstolssystemets sædvanlige funktion, men at den også har fastslået, at disse foranstaltninger ikke kan begrænse adgangen til en retfærdig rettergang på en sådan måde, at selve retten til en retfærdig

rettergang bringes i fare [26]. Ifølge EMD's praksis fælder den overdrevent korte frister, som er fastsat for anlæg af søgsmål. Kommissionen har udledt heraf, at denne retspraksis under alle omstændigheder er til hinder for en begrænsning med tilbagevirkende kraft af frister for anlæg af søgsmål. Denne foranstaltning afskærer således fuldstændig adgangen til en retfærdig rettergang for den del af søgsmålet, som ikke påkendes som følge af begrænsningens tilbagevirkende kraft. Derudover har Kommissionen anført, at en begrænsning, som alene har til hensigt at begrænse afgiftsmyndighedernes pligt til at foretage tilbagebetaling, næppe kan betragtes som begrundet.

75. Kommissionen og Marks & Spencer har også påberåbt sig EMD's retspraksis vedrørende artikel 1 i første protokol til menneskerettighedskonventionen [27]. Kommissionen og Marks & Spencer har heraf udledt, at en lovgivning, som med tilbagevirkende kraft udelukker fordringer vedrørende pengeydelser, udgør en ekspropriation i strid med denne artikel, fordi sådanne fordringer bør betragtes som »ejendom« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i denne bestemmelse. I en af de domme, der er blevet påberåbt (Pressos Compania Naviera mod Belgien), har EMD udtrykkeligt afvist argumentet om, at nødvendigheden af at beskytte statens finansielle interesser udgør en begrundelse, som er tilstrækkelig til at tillægge den i sagen omtvistede foranstaltning tilbagevirkende kraft.

76. Jeg skal i relation til disse argumenter fra Marks & Spencer og Kommissionen bemærke, at de strengt taget ikke vedrører den problematik, som den forelæggende ret behandler, idet denne kun har anmodet Domstolen om at foretage en mere detaljeret fortolkning af effektivitetsprincippet og af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning som fællesskabsretlige principper. Domstolen har i en omfattende praksis præciseret, at de grundlæggende rettigheder udgør en del af fællesskabsrettens generelle principper, og at de derfor også finder anvendelse på nationale myndigheders gennemførelse og anvendelse af fællesskabsretten i den interne retsorden. Denne retspraksis tillader en ex officio undersøgelse af, om grundlæggende rettigheder er i fare i den foreliggende sag vedrørende den britiske lovgivning med tilbagevirkende kraft i hovedsagen, og i bekræftende fald, hvilke.

77. Det er på trods heraf min opfattelse, at Domstolen som anmodet af den forelæggende ret i den konkrete sag kan begrænse sig til at foretage en mere detaljeret fortolkning af effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Denne fortolkning vil enten føre til et resultat, som svarer til den praksis fra EMD, som Marks & Spencer og Kommissionen har påberåbt sig, eller som nærmer sig denne. De konklusioner, der kan drages heraf, vil ikke tilføje meget nyt til sagen.

26 — Dom af 15.5.1986, sag 222/84, Johnston, Sml. s. 1651, af 15.10.1987, sag 222/86, Heylens m.fl., Sml. s. 4097, og jf. EMD, dom i sagen National and Provincial Building Society mod Det Forenede Kongerige, 1997-IV, s. 2325, og i sagen Stubbing mod Det Forenede Kongerige, 1996-IV, s. 1487, samt af 28.10.1998 i sagen Pérez de Rada Cavanillus mod Spanien.

27 — Jf. EMD's dom af 9.12.1994 i sagen Raffineries grecques Stran and Stratis Andreadis mod Grækenland, serie A, nr. 301-B, og af 20.11.1995 i sagen Pressos Compania Naviera mod Belgien, serie A, nr. 332.

Det præjudicielle spørgsmål vedrører ikke dette aspekt, og da beskyttelsen af privates rettigheder ikke har givet mig anledning til at undersøge det, foreslår jeg, at Domstolen ikke udtaler sig om de overflødige argumenter, som Marks & Spencer og Kommissionen har fremført, og som de udleder fra menneskerettighedskonventionen og første protokol til den.

VI — Forslag til afgørelse

78. Henset til ovenstående bemærkninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) forelagte spørgsmål således:

»Såfremt en medlemsstat har opkrævet for meget i afgift som følge af en forkert gennemførelse og/eller anvendelse af bestemmelser i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som har direkte virkning, såsom artikel 11, punkt A, stk. 1, er en begrænsning med tilbagevirkende kraft af fristerne for fremsættelse af krav om tilbagebetaling i strid med effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.«