JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
24 päivänä tammikuuta 2002 [1]

I Johdanto

1. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä yhteisöjen tuomioistuinta on pyydetty täsmentämään, onko yhteisön oikeuden mukaista kieltäytyä taannehtivasti palauttamasta arvonlisäveroja, jotka on maksettu yli kolme vuotta ennen kuin niitä koskeva palautusvaatimus on tehty. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa kysymys koskee ajanjaksoa, jolloin jäsenvaltio ei ollut saattanut direktiivin välittömästi sovellettavaa säännöstä osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeuden säännökset

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

"A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

— — —."

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.

2 — EYVL L 145, s. 1.

Kansallinen lainsäädäntö

3. Molemmat pääasian asianosaiset ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntävät, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ei ollut saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä ennen 1.8.1992, jolloin vuoden 1983 Value Added Tax Actin (vuoden 1983 arvonlisäverolaki) 10 §:n 3 momenttia muuttanut vuoden 1992 Finance (No. 2) Act tuli voimaan. Kyseinen säännös kuului seuraavasti:

"Jos tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen vastikkeena ei anneta rahaa tai jos vastike muodostuu osittain muusta kuin rahasta, sen arvona pidetään sitä määrää, joka vastaa sen rahallista arvoa lisättynä kannettavalla verolla."

4. Vuoden 1983 laki kumottiin, ja sen tilalle tuli vuoden 1994 Value Added Tax Act (vuoden 1994 arvonlisäverolaki; jäljempänä vuoden 1994 laki), joka tuli voimaan 1.9.1994. Vuoden 1994 lain 19 §:n 3 momentin sanamuoto on sama kuin vuoden 1983 lain 10 §:n 3 momentin sanamuoto siten kuin se on muutettuna vuoden 1992 Finance (No. 2) Actilla lukuun ottamatta sitä, että 19 §:n 3 momentissa käytetään ilmausta "kannettava arvonlisävero" kun taas 10 §:n 3 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna, käytetään ilmausta "kannettava vero".

5. Käsittelyn kohteena olevaan asiaan liittyvät perusteettomasti maksettujen arvonlisäverojen palauttamista koskevat vuoden 1989 Finance Actin 24 §:n säännökset (jotka ovat tulleet voimaan 1.1.1990) ovat seuraavat:

"1) Kun henkilö on maksanut Commissionersille perusteettomasti arvonlisäveroa, Commissionersin on palautettava kyseinen rahamäärä tälle henkilölle.

2) Commissionersilla on velvollisuus palauttaa tässä pykälässä tarkoitetut rahamäärät ainoastaan, jos tässä tarkoituksessa esitetään palauttamisvaatimus.

— —

4) Tämän pykälän mukaista veronpalautusta ei voi vaatia sen jälkeen, kun verojen maksamisesta on kulunut kuusi vuotta, jollei 5 momentin soveltamisesta muuta johdu.

5) Kun Commissionersille on maksettu tietty rahamäärä erehdyksessä, tässä pykälässä tarkoitettu palauttamisvaatimus voidaan esittää milloin tahansa

ennen kuuden vuoden määräajan päättymistä laskettuna päivästä, jona vaatimuksen esittäjä havaitsi erehdyksen tai jona hänen olisi kohtuullista huolellisuutta noudattaen pitänyt havaita se.

— —

7) Muissa kuin tässä pykälässä säädetyissä tapauksissa Commissionersilla ei ole velvollisuutta palauttaa sille maksettuja arvonlisäveroja sen vuoksi, että ne on maksettu perusteettomasti.

— — "

6. Vuoden 1989 Finance Actin 24 § kumottiin, ja sen tilalle tuli vuoden 1994 lain 80 §, joka tuli voimaan 1.9.1994. Kyseisen 80 §:n käsiteltävänä olevaa asiaa koskevien osien sanamuoto on sama kuin 24 §:ssä lukuun ottamatta sitä, että vuoden 1994 laissa käytetään ilmausta "ALV", kun taas vuoden 1989 laissa käytetään ilmausta "vero" tai "arvonlisävero".

7. Hallituksen jäsen, Her Majesty's Paymaster General, ilmoitti 18.7.1996 parlamentille, että koska virheellisesti kannettujen verojen taannehtivat palautusvaatimukset olivat aiheuttamassa valtion taloudelle yhä suurempaavahinkoa, hallitus oli aikeissa ottaa käyttöön 18.7.1996 kolmen vuoden vanhentumisajan arvonlisäveroa ja muita välillisiä veroja koskeville taannehtiville palautusvaatimuksille. Ehdotetun lakimuutoksen oli tarkoitus tulla voimaan sinä päivänä, jolloin ilmoitus parlamentille tehtiin, jotta kaavailtu lakimuutos ei olisi menettänyt merkitystään parlamenttikäsittelyn aikana.

8. House of Commons (parlamentin alahuone) hyväksyi 4.12.1996 hallituksen talousarvioesityksen, johon sisältyi 18.7.1996 annettu esitys, josta tuli vuoden 1997 Finance Billin 47 §.

9. Vuoden 1997 Finance Act annettiin 19.3.1997. Sen 47 §:n 1 momentilla muutettiin vuoden 1994 lain 80 §, jonka 5 momentti kumottiin kokonaisuudessaan ja 4 momentti muutettiin kuulumaan seuraavasti:

"Commissionersilla ei ole velvollisuutta tämän pykälän mukaisen vaatimuksen perusteella palauttaa rahamääriä, jotka on maksettu sille yli kolme vuotta ennen vaatimuksen tekemistä."

10. Käsiteltävänä olevan asian kannalta merkitykselliset vuoden 1997 Finance Actin 47 §:n 2 momentin säännökset ovat seuraavat:

" — — edellä mainitun 1 momentin voimaantulopäiväksi katsotaan 18.7.1996 ja sitä sovelletaan kyseisenä päivämääränä tai sen jälkeen suoritettavien palautusten osalta kaikkiin vuoden 1994 Value Added Tax Actin 80 §:n mukaisiin vaatimuksiin, mukaan lukien ennen kyseistä päivämäärää tehdyt vaatimukset ja vaatimukset, jotka koskevat ennen kyseistä päivämäärää suoritettuja maksuja."

11. Vuoden 1997 Finance Actin 47 §:n 2—5 momentissa on myös siirtymäsäännöksiä. Niiden mukaan kolmen vuoden vanhentumisaikaa ei sovelleta sellaisiin 18.7.1996 jälkeen tehtyihin vaatimuksiin, jotka on tehty tutkittavaksi otetun ja perustelluksi katsotun Commissionersin päätöstä koskevan valituksen seurauksena edellyttäen lisäksi, että tällainen valitus on tehty ennen 18.7.1996. Tällaisessa tapauksessa vaatimus hyväksytään siltä osin kuin se koskee valituksen tekemistä edeltäneiden kolmen vuoden aikana maksettuja rahamääriä.

III Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

12. Marks and Spencer plc (jäljempänä M&S) on vähittäismyyntiä harjoittava arvonlisäverovelvollinen yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

13. Commissioners of Customs and Excise (jäljempänä Commissioners) vastaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäveroa koskevasta hallinnosta ja kyseisen veron kantamisesta.

14. M&S myi kyseisen ajanjakson aikana lahjakortteja eri yhteisöille niiden nimellisarvoa alhaisemmalla hinnalla. Sittemmin lahjakortit myytiin tai annettiin kolmansille osapuolille, jotka saattoivat vaihtaa ne M&S:llä tavaroihin, joiden hinta vastasi lahjakorttien nimellisarvoa. Vuoden 1990 joulukuussa M&S esitti Commissionersille, että arvonlisäverotusta varten olisi pitänyt ilmoittaa M&S:n lahjakorttien myynnistä todellisesti saadut summat eikä niiden nimellisarvoa. Vuoden 1991 tammikuussa Commissioners päätti, että M&S:n oli ilmoitettava arvonlisäverotusta varten lahjakorttien nimellisarvo. M&S teki näin siihen asti, kunnes yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomion asiassa Argos Distributors. [3] Antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että kun tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle ostosetelin sen nimellisarvoa alempaan hintaan ja luvannut hyväksyä ostosetelin myöhemmin nimellisarvostaan kokonais- tai osittaissuorituksena tavarasta, jonka ostaja ei ole sama kuin ostosetelin ostaja eikä tavallisesti tiedä sitä todellista myyntihintaa, jolla

3 — Asia C-288/94, Argos Distributors, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5311).

ostoseteli on myyty, ostosetelin edustamana vastikkeena on pidettävä luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiassa saamaa määrää.

15. Asiassa annetun tuomion johdosta ilmeni, että M&S:n lahjakortteihin sovellettu arvonlisäverokohtelu oli virheellinen. Näin ollen M&S vaati 31.10.1996 päivätyllä kirjeellä Commissionersia palauttamaan lahjakorttien virheellisen kohtelun vuoksi liikaa maksetun arvonlisäveron eli 2 638 057 Englannin puntaa (GBP). Vaatimus koski vuoden 1991 toukokuun ja vuoden 1996 elokuun välistä ajanjaksoa. Vaatimusta tarkistettiin ja täydennettiin 6.11.1996 ja 22.11.1996 päivätyillä kirjeillä.

16. Commissioners ilmoitti 11.12.1996 päivätyllä kirjeellä, että se oli valmis palauttamaan lahjakortteja koskevasta vaatimuksesta sen osan, johon uusi kolmen vuoden vanhentumisaika ei vaikuta. Commissioners palautti 15.1.1997 M&S:lle 1 913 462 GBP.

17. Vuoden 1973 huhtikuun ja vuoden 1994 lokakuun välisenä aikana M&S oli maksanut pikkuleivistä (teacakes) liikaa arvonlisäveroa. Arvonlisäverovapautuksen soveltamisen sijasta se oli maksanut niistä koko tämän ajanjakson ajan arvonlisäveroa normaalin verokannan mukaisesti. Commissioners myönsi virheen 30.9.1994 päivätyllä kirjeellään. Näin ollen M&S vaati 8.2.1995 Commissionersia palauttamaan 3,5 miljoonaa GBP liikaa maksettua arvonlisäveroa. Commissioners ilmoitti olevansa asiasta yhtä mieltä, mutta vetoamalla vuoden 1994 Value Added Tax Actin 80 §:n 3 momentissa olevaan perusteetonta etua koskevaan säännökseen Commissioners rajoitti palautuksen määrän 10 prosenttiin perusteettomasti maksetusta arvonlisäverosta sillä perusteella, että loppuosa oli siirretty asiakkaille.

18. Commissioners ilmoitti 10.3.1997 M&S:lle, että myös pikkuleipiä koskevan arvonlisäveron palauttamisvaatimukseen sovellettaisiin uusia vanhentumissäännöksiä.

19. Sen sijaan että M&S olisi saanut 10 prosenttia 3,5 miljoonasta GBP:stä, se sai 10 prosenttia 4.4.1997 vaatimuksensa siitä osuudesta, jota kolmen vuoden vanhentumisaika ei koskenut, eli 88 440 GBP.

20. Seuraavaksi M&S pyysi Commissionersia oikaisemaan päätöksen, joka koski kolmen vuoden vanhentumisajan soveltamista näihin kahteen vaatimukseen. Commissioners ei kuitenkaan muuttanut päätöstään.

21. M&S valitti Commissionersin päätöksestä 15.4.1997 VAT and Duties Tribunaliin, joka hylkäsi M&S:n valituksen 22.4.1998. Tämän jälkeen M&S valitti High Courtiin, joka niin ikään hylkäsi valituksen 21.12.1998 tekemällään päätöksellä. Tämän jälkeen M&S haki muutosta Court of Appealista.

22. Court of Appeal hylkäsi 14.12.1999 tekemällään päätöksellä M&S:n valituksen pikkuleipiä koskevasta palauttamisvaatimuksesta, minkä lisäksi Court of Appeal hylkäsi lahjakortteja koskevan valituksen siltä osin kuin se koski vuoden 1992 elokuun ja vuoden 1996 elokuun välistä ajanjaksoa.

23. Siltä osin kuin palautusvaatimus koski vuoden 1991 toukokuun ja vuoden 1992 heinäkuun välisenä aikana liikaa kannettua arvonlisäveroa, Court of Appeal totesi, että kyseisenä ajanjaksona vuoden 1983 lailla ei ollut pantu direktiivin 11 artiklan A kohtaa asianmukaisesti täytäntöön. Tämän vuoksi Court of Appeal katsoi, että M&S:llä oli tänä ajanjaksona yhteisön lainsäädäntöön perustuvia oikeuksia, joihin se voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa. Court of Appealin mukaan ei ole selvää, onko yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien toteuttamista koskevan tehokkuusperiaatteen tai luottamuksensuojan periaatteen mukaista muuttaa vanhentumisaikaa välittömin oikeusvaikutuksin siten, että ne, joilla kansallisen oikeuden perusteella oli oikeus vaatia perusteettoman edun palautusta, menettävät tämän oikeuden.

24. Court of Appeal päätti esittää ennakkoratkaisukysymyksen edellä esitettyjen seikkojen perusteella.

IV Ennakkoratkaisukysymys

25. Court of Appealin (Civil Division) (England & Wales) 14.12.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.2.2000, esittämä kysymys on seuraava:

"Onko tilanteessa, jossa jäsenvaltio ei ole saattanut neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohtaa asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöään, verovelvollisen 11 artiklan A kohtaan perustuvien oikeuksien toteuttamista koskevan tehokkuusperiaatteen tai luottamuksensuojan periaatteen mukaista säätää laki, jolla poistetaan taannehtivasti kansalliseen lakiin perustuva oikeus vaatia palautettavaksi yli kolme vuotta ennen vaatimuksen tekemistä maksetut arvonlisäverot?"

V Asian arviointi

Alustavat toteamukset: ennakkoratkaisukysymyksen ulottuvuus

26. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että M&S on tehnyt kaksi palautusvaatimusta liikaa maksetusta arvonlisäverosta: toinen koskee pikkuleipiä ja toinen lahjakortteja. Jälkimmäinen sisältää kaksi eri vaatimusta. Ensimmäinen näistä liittyy ennen vuoden 1992 elokuuta eli ennen vuoden 1992 Finance (No. 2) Actin 10 §:n voimaantuloa myytyihin lahjakortteihin, ja toinen liittyy vuoden 1992 elokuun ja vuoden 1996 lokakuun puolenvälin välisenä aikana myytyihin lahjakortteihin.

27. Ennakkoratkaisukysymys koskee ainoastaan vaatimusta vuoden 1992 Finance (No. 2) Actin 10 §:n voimaantuloa edeltävänä aikana liikaa maksettujen arvonlisäverojen palauttamisesta.

28. Asiassa ilmenee, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on erottanut toisistaan toisaalta tapauksen, jossa direktiiviä ei ole saatettu lainkaan tai asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä, ja toisaalta ne kaksi tapausta, joissa direktiivi on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, mutta joissa sitä ei ole sovellettu asianmukaisesti.

29. Lahjakorttien osalta tilanne vaikuttaa hyvin selkeältä. Tapauksia eroteltaessa ne jaettiin kahteen ajanjaksoon, joista ensimmäinen ulottuu vuoden 1992 heinäkuuhun (ajanjakso, jolloin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohtaa ei ollut pantu asianmukaisesti täytäntöön) ja toinen alkaa tämän jälkeen (ajanjakso, jolloin käsittelyn kohteena oleva kuudennen direktiivin säännös oli saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä, mutta toimivaltaiset veroviranomaiset eivät vielä muutamaan vuoteen — ennen kuin yhteisöjen tuomioistuin julisti tuomion asiassa Argos — soveltaneet sitä asianmukaisesti). Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoi, että ensimmäisessä tapauksessa yksityisellä oikeussubjektilla on oikeus vedota suoraan kuudenteen direktiiviin. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan toisessa tapauksessa näin ei kuitenkaan ollut, koska kuudes direktiivi oli tuolloin saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Tällaisessa tilanteessa yksityinen oikeussubjekti ei enää voi saada mitään oikeuksia kuudennen direktiivin perusteella. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin perusti tämän johtopäätöksen asiassa Becker annettuun tuomioon.[4] Tuomiossa täsmennetään, että (1) mikäli jäsenvaltio ei ole pannut direktiiviä täytäntöön tai täytäntöönpano ei ole tapahtunut asianmukaisesti ja (2) käsittelyn kohteena oleva direktiivin säännös on ehdoton ja riittävän täsmällinen, yksityiset oikeussubjektit voivat vedota siihen suoraan kansallisessa tuomioistuimessa. Kun ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoi, että asiassa Becker annetun tuomion ensimmäinen edellytys ei täyttynyt, kuudenteen direktiiviin ei voitu vedota.

4 — Asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 24 ja 25 kohta).

30. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä ei mainita pikkuleivistä liikaa maksettua arvonlisäveroa koskevaa palautusvaatimusta, vaikka siihen liittyy samankaltaisia kysymyksiä. On aiheellista määritellä myös, onko yksityisellä oikeussubjektilla tällaisessa tapauksessa yhteisön oikeuden perusteella oikeuksia, kun direktiivi sinänsä on saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä, mutta sitä sovellettaessa sen täsmällistä soveltamisalaa ei ole ymmärretty oikein.

31. M&S ja komissio korostavat, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen päättelymalli — vastakohtaispäättely — on virheellinen, samoin kuin tämän päättelyn tuloksena syntyneet johtopäätökset. Komissio huomauttaa, että direktiivin täytäntöönpanoon kuuluu myös velvollisuus tuloksen saavuttamisesta. Väitteen tueksi komissio viittaa EY 249 artiklaan, jossa ilmaistaan hyvin selkeästi, että direktiivi on velvoittava saavutettavaan tulokseen nähden. Komissio ja M&S viittaavat myös julkisasiamies Jacobsin asiassa komissio vastaan Saksa [5] tekemään ratkaisuehdotukseen, jossa tarkennetaan, että direktiivin saattaminen asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä ei riitä, vaan jäsenvaltioiden on myös pidettävä huolta siitä, että tätä lainsäädäntöä sovelletaan asianmukaisesti, toisin sanoen direktiivin mukaisesti. Komissio katsoo, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen päätelmien seurauksena saattaa syntyä tilanne, jossa asianmukaisesti täytäntöönpantua direktiiviä väärin sovellettaessa jäsenvaltio ei noudata direktiivistä sille aiheutuvia velvollisuuksia. Sekä komissio että M&S ovat vaatineet mainittua periaatetta tarkasteltavaksi tältä kannalta, joko obiter dictum tai laajentamalla ennakkoratkaisukysymyksen ulottuvuutta.

32. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo EY 234 artiklaa koskevassa vakiintuneessa oikeuskäytännössään, [6] että se on sidottu sille esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin ja että se pitäytyy sille esitettyjen kysymysten aineellisissa seikoissa. High Courtin ja Court of Appealin ennen ennakkoratkaisun pyytämistä esittämät näkemykset antavat kuitenkin mahdollisuuden tarkastella asiaa alustavasti. [7]

5 — Asia C-237/90, komissio v. Saksa, tuomio 24.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5973).

6 — Ks. asia 44/65, Singer, tuomio 9.12.1965 (Kok. 1965, s. 1191), jonka käytäntö on toistettu useasti. Ks. uusimpina tapauksina asia C-235/95, Dumon ja Froment, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4531, 25 ja 26 kohta); asia C-412/96, Kainuun Liikenne ja Pohjolan Liikenne, tuomio 17.12.1998 (Kok. 1998, s. I-5141, 23 ja 24 kohta) ja asia C-77/97, Unilever, tuomio 28.1.1999 (Kok. 1999, s. I-431, 22 kohta).

7 — Court of Appealin päätös sisältää seuraavan lainauksen High Courtin päätöksestä: "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."
Court of Appeal on High Courtin kanssa yhtä mieltä tässä asiassa, kuten seuraavasta lainauksesta ilmenee: "(...) 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 claims are concerned, M&S, because they cannot fulfil the Becker conditions and because they cannot rely on any right given to them by the Treaty or regulations made thereunder, lack any basis upon 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. Lainauksissa käsitellään kahta periaatteellista kysymystä. Ensimmäinen koskee sitä, milloin on mahdollista katsoa, että direktiiviä on sovellettu asianmukaisesti, ja toisessa pyritään määrittelemään, voivatko yksityiset oikeussubjektit vedota direktiivin antamiin oikeuksiin vielä sen jälkeen, kun direktiivi on pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa.

34. Direktiivien ominaispiirteisiin kuuluu, että ne eivät sido kansallisia lakia säätäviä elimiä ja kansallisia viranomaisia muodon ja keinojen osalta, mutta ne sitovat niitä yhteisön lainsäätäjän tarkoittaman tuloksen osalta. Tämä tulos on saavutettavissa joidenkin direktiivien osalta, niiden tavoitteesta ja luonteesta riippuen, yksinkertaisesti saattamalla ne osaksi kansallista oikeusjärjestystä, tai kuten käsittelyn kohteena olevassa asiassa direktiivin asianmukainen täytäntöönpano edellyttää, että se ensin saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä ja että lisäksi sitä sovelletaan asianmukaisesti. On myös olemassa direktiivejä, joiden asianmukainen täytäntöönpano ei vaadi juurikaan kansallisen lainsäätäjän toimia, vaan ennen kaikkea kansallisten viranomaisten toimia, kuten esimerkiksi nitraattidirektiivi [8] tai luontotyyppidirektiivi. [9]

35. Kun näissä tyyppiesimerkkeinä esitetyissä kolmessa tapauksessa määritellään, onko jäsenvaltio pannut direktiivin asianmukaisesti täytäntöön, ratkaisevaa on nimenomaan yhteisön lainsäätäjän tarkoitus.

36. Varsinaisena ongelmana komission ja M&S:n mukaan nimittäin on Commissionersin virheellinen tapa soveltaa direktiiviä. Mielestäni osapuolten vaatimus tämän asian tarkastelemisesta on täysin oikeutettu. Kansallisen oikeusjärjestyksen osaksi saatetun direktiivin soveltamistapa on hyvin merkittävä asia, koska väärä soveltaminen voi johtaa täysin toisenlaiseen lopputulokseen kuin mitä direktiivillä oli tarkoitettu. Lisäksi eroavuudet direktiivien soveltamisessa vaikuttavat tuhoisasti yhtenäisyyteen ja yhdenvertaisuuteen yhteisön oikeusjärjestelmässä.

37. Direktiivin tarkoitus siis edellyttää (1) direktiivin saattamista asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä [10] ja (2) kyseistä asiaa koskevan, direktiivin soveltamisalan mukaisen kansallisen lainsäädännön soveltamista. Olen tältä osin komission kanssa samaa mieltä siitä, että direktiivin täytäntöönpano vaatii enemmän kuin sen, että direktiivi saatetaan asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä, sillä täytäntöönpano edellyttää myös, että lainsäädäntöä ja kansallisia säännöksiä sovelletaan direktiivin mukaisesti. [11]

8 — Vesien suojelemisesta maataloudesta peräisin olevien nitraattien aiheuttamalta pilaantumiselta 12 päivänä joulukuuta 1991 annettu neuvoston direktiivi 91/676/ETY (EYVL L 375, s. 1).

9 — Luontotyyppien sekä luonnonvaraisen eläimistön ja kasviston suojelusta 21 päivänä toukokuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/43/ETY (EYVL L 206, s. 7).

10 — Poikkeuksena tästä ovat tilanteet, joissa direktiivin säännökset jo sisältyvät sovellettavaan jäsenvaltion lainsäädäntöön, eikä direktiiviä näin ollen enää tarvitse panna täytäntöön.

11 — Ks. tässä merkityksessä edellä alaviitteessä 5 mainittu asia, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus.

38. Seuraavaksi on tarkasteltava kysymystä siitä, voivatko yksityiset oikeussubjektit vedota direktiivin antamiin oikeuksiin vielä sen jälkeen, kun direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

39. Toisin sanoen on aiheellista pohtia, kuuluuko valvonta sellaisessa tapauksessa, jossa yhteisön oikeus on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, mutta tätä kansallista lainsäädäntöä sovelletaan väärin, ainoastaan komissiolle, vai onko myös kansallisten viranomaisten, eli myös kansallisten tuomioistuinten, tehtävänä valvoa, että osaksi kansallista oikeusjärjestystä saatettua direktiiviä sovelletaan oikein eli direktiivin mukaisesti. Toisilla sanoilla ilmaistuna, onko direktiivi sellaisena kuin yhteisön lainsäätäjä sen on antanut tietolähde sen kansallisen lainsäädännön tulkitsemisessa, joka on syntynyt direktiivin täytäntöönpanon seurauksena?

40. Kysymykseen on mielestäni ehdottomasti vastattava myöntävästi. Ennakkoratkaisun pyytäneen tuomioistuimen väittämästä seuraisi, että yhteisön kansalaiset menettäisivät direktiivin täytäntöönpanon seurauksena mahdollisuuden vedota direktiivin, ja siten yhteisön oikeuden, heille antamiin oikeuksiin, jotka heillä oli ennen direktiivin täytäntöönpanoa. Yhteisöjen tuomioistuin on virheellistä säännösten täytäntöönpanoa koskevassa oikeuskäytännössään toistuvasti todennut, että yksityisillä oikeussubjekteilla on oikeus asianmukaiseen täytäntöönpanoon. Jos yksityinen oikeussubjekti voi vedota direktiiviin tehokkaasti silloin, kun kansallinen lainsäätäjä on toiminut virheellisesti eli vastoin direktiiviä, mutta ei silloin, kun kansalliset viranomaiset soveltavat kansalliseen oikeusjärjestykseen saatettua direktiiviä ilmeisen virheellisesti, lopputulos ei ole yhteisön oikeusjärjestyksen mukainen.

41. Asiassa Becker annettua tuomiota ei voida myöskään tulkita vastakohtaispäättelymallin mukaisesti. Kyseessä oli tilanne, jossa jäsenvaltio ei ollut saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä asetetun määräajan kuluessa, ja tällöin oli määriteltävä, oliko yksityisellä oikeussubjektilla tuollaisessa tilanteessa oikeus vedota direktiiviin. Tällaisissa olosuhteissa yhteisöjen tuomioistuin asetti mainitut kaksi edellytystä, ja niiden täyttyessä yksityisellä oikeussubjektilla oli oikeus vedota välittömästi sovellettavaan velvoitteeseen. Tästä ei voida päätellä, niin kuin brittiläinen tuomioistuin aivan ilmeisesti on päätellyt, että mikäli jäsenvaltio on tosiasiallisesti toteuttanut tarvittavat toimenpiteet, mutta jälkeenpäin soveltaa niitä direktiivin vastaisesti, yksityinen oikeussubjekti ei enää voisi saada oikeuksia tämän direktiivin perusteella. Tällaisessa tapauksessa ei myöskään ole syytä puhua direktiivin asianmukaisesta täytäntöönpanosta.

42. Yhteisön direktiiveistä johtuvat jäsenvaltioiden velvollisuudet on täytetty vasta sitten, kun direktiivien tarkoitus on toteutunut tai se on turvattu. Pelkkä lainsäätäjän suorittama täytäntöönpano ei kuudennen direktiivin osalta riitä sen toteuttamiseen. Soveltamisesta vastaavan viranomaisen ja kansallisen tuomioistuimen velvollisuutena

on valvoa, että direktiivissä tarkoitettu tulos turvataan.

43. Asiakirja-aineistosta ilmenee yksityiskohtaisemmin, että direktiivin 11 artiklan A kohta [12] on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä vuoden 1992 Finance (No. 2) Actin 10 §:llä, jonka säännöksiä on kuitenkin tulkittu ja sovellettu tavalla, joka johtaa tulokseen, joka ei ole direktiivin mukainen. Direktiivistä jäsenvaltioille johtuvat velvollisuudet eivät velvoita yksinomaan lakia säätäviä elimiä, vaan ne velvoittavat myös toimeenpanevia elimiä ja tuomioistuinlaitosta. Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset ovat periaatteessa velvollisia palauttamaan liikamaksun, ja kansallinen tuomioistuin on puolestaan velvollinen valvomaan, että yksityiset oikeussubjektit voivat toteuttaa niille yhteisön lainsäädännöstä johtuvia oikeuksia.

44. Käsittelyn kohteena olevan asian asiakirja-aineistosta ilmenee selvästi, että vuoden 1992 jälkeen kansallista verolainsäädäntöä soveltaessaan Commissioners ei ole pikkuleipien eikä lahjakorttien osalta noudattanut direktiiviä. On myös selvää, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on evännyt M&S:ltä oikeuden vedota direktiiviin ja siten vastustaa tätä virheellistä hallintokäytäntöä. Katson, että kyseisessä asiassa tämän tuloksena sekä veroviranomaiset että toimivaltainen tuomioistuin ovat toimineet yhteisön oikeuden vastaisesti. Näin ollen Yhdistynyt kuningaskunta ei ole täyttänyt velvollisuuttaan toteuttaa direktiivin kyseistä osaa asianmukaisesti.

Ennakkoratkaisukysymyksen arviointi

45. Pääasiaa käsittelevä tuomioistuin kysyy, onko liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisvaatimusten määräaikaa lyhentävän brittiläisen lainsäädännön taannehtiva vaikutus tehokkuusperiaatteen tai luottamuksensuojan periaatteen vastainen.

46. M&S ja komissio väittävät kirjallisissa huomautuksissaan, että pääasiassa käsiteltävänä oleva Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntö rikkoo näitä periaatteita. Väitteensä tueksi ne vetoavat ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 6 artiklan 1 kohtaan sekä kyseisen sopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklaan.

47. Ensimmäiseksi tarkastelen, millaisia päätelmiä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen olisi tehtävä tehokkuusperiaatteesta. Seuraavaksi tarkastelen

12 — Tämä säännös on välittömästi sovellettava. Ks. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883).

samaa luottamuksensuojan periaatteen osalta. Lopuksi käsittelen lyhyesti M&S:n ja komission väitteitä, jotka ne esittävät Euroopan ihmisoikeussopimukseen ja sen ensimmäiseen lisäpöytäkirjaan vedoten.

48. Asiassa on todettu, että M&S on maksanut vuoden 1991 toukokuun ja vuoden 1992 heinäkuun välisenä aikana liikaa arvonlisäveroa, koska kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohtaa ei ollut siirretty kansalliseen lainsäädäntöön asianmukaisesti.

49. En myöskään kiistä sitä, että M&S:llä on yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin yhteisön oikeuden vastaisesti maksamansa arvonlisävero. "On syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, täydentää niitä oikeuksia, joita yksityisille on annettu niillä yhteisön oikeussäännöillä, joilla kielletään tulleja vaikutukseltaan vastaavat maksut tai syrjivät sisäiset verot ja maksut, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut (— — asia [199/82,] San Giorgio, [tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595,] tuomion 12 kohta; asia 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 355, 17 kohta ja asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 40 kohta). Jäsenvaltioilla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot ja maksut (yhdistetyt asiat C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta)." [13] Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt asiassa Soupergaz, johon edellisessä lainauksessa viitataan, että oikeus palautukseen koskee myös yhteisön oikeuden vastaisesti maksettuja arvonlisäveroja.

50. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan ja suullisessa käsittelyssä väittänyt, että koska direktiivissä ei ole säännöstä, jota sovellettaisiin verovelvollisen vastoin yhteisön oikeutta maksamien arvonlisäverojen palauttamiseen, Yhdistyneellä kuningaskunnalla on palautusvelvollisuus ainoastaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Tämän kansallisen lainsäädännön mukaan oikeus palautukseen syntyy vasta sitten, kun palautusvaatimus on tehty lain säätämän määräajan kuluessa ja kun Commissioners toimivaltaisena viranomaisena on tutkinut palautusvaatimuksen. M&S:lle syntyy oikeus palautukseen ja Yhdistyneelle kuningaskunnalle syntyy sitä vastaava velvoite vasta sitten, kun näitä menettelysääntöjä on noudatettu. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan näillä seikoilla on seuraavia vaikutuksia. Kun parlamentille tehtiin 18.7.1996 esitys lainsäädännön muuttamisesta palautusvaatimusten vanhentumisajan lyhentämiseksi taannehtivasti, M&S:llä oli käytössään ainoastaan menettelyllinen oikeus palautusvaatimuksen tekemiseksi Commissionersille erheellisesti maksamistaan arvonlisäveroista. Koska M&S ei ollut ennen tätä päivämäärää tehnyt mitään vaatimusta liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisesta lahjakort-

13 — Asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta).

tien osalta, Commissionersilla ei ollut niitä koskevaa palauttamisvelvollisuutta. M&S:llä ei ollut 18.7.1996 mitään aineellista oikeutta liikamaksun takaisinsaamiseksi.

51. Edellä esitetty Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemys ei mielestäni ole yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella mitenkään puolustettavissa. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on johdonmukaisesti erotettu toisistaan oikeus yhteisön oikeuden vastaisesti kansallisille viranomaisille maksettujen summien takaisinsaamiseen ja ne kansalliset säännökset, joiden mukaan tämä oikeus on toteutettava. Nämä säännökset voivat koskea noudatettavaa menettelyä, palauttamisesta vastuussa olevien viranomaisten määrittelemistä, vaatimuksen tekemiselle asetettuja määräaikoja ja vaatimusten tutkimista.

52. Ennakkoratkaisun pyytänyt tuomioistuin ei siis kysy, onko M&S:llä oikeus saada takaisin lahjakorteista liikaa maksetut arvonlisäverot, vaan sen esittämä kysymys koskee niitä edellytyksiä, jotka kansallinen lainsäätäjä on asettanut tämän oikeuden toteutumiselle. Tarkemmin sanoen ennakkoratkaisupyynnössä kysytään, onko vaatimuksen tekemiselle asetetun määräajan lyhentäminen taannehtivasti yhteensopivaa tehokkuusperiaatteen kanssa, siten kuin yhteisöjen tuomioistuin on asiaa oikeuskäytännössään täsmentänyt.

53. Yhteisöjen tuomioistuin on luonut laajan ja selkeän oikeuskäytännön vastoin yhteisön oikeutta maksettujen verojen ja maksujen palauttamista koskevien kansallisten säännösten yhteensopivuudesta.

54. Tämän oikeuskäytännön keskeisin sääntö, jonka yhteisöjen tuomioistuin on viimeksi vahvistanut asiassa Roquette Frères [14] antamassaan tuomiossa, on seuraava:

" — — aiheettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamista koskevan yhteisön sääntelyn puuttuessa kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä on määriteltävä toimivaltaiset tuomioistuimet ja vahvistettava niitä oikeussuojakeinoja koskevat menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat yksityisten oikeudet. Kyseiset menettelysäännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat kansalliseen oikeuteen perustuvia vastaavia vaatimuksia, eivätkä ne saa johtaa siihen, että olisi käytännössä mahdotonta käyttää oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuimien on suojattava (ks. asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976, Kok. 1976, s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, 5 kohta, asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976, Kok. 1976, s. 2043, 13 ja 16 kohta; asia 61/79, Denkavit Italiana, tuomio 27.3.1980, Kok. 1980, s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 25 kohta ja asia 240/87, Deville, tuomio 29.6.1988, Kok. 1988, s. 3513, 12 kohta)."

14 — Asia C-88/99, Roquette Frères, tuomio 28.11.2000 (Kok. 2000, s. I-10465, 20 kohta).

55. Viimeinen näistä vaatimuksista, eli vaatimus, jonka mukaan kansallisten tuomioistuinten suojattavaksi säädettyjä oikeuksia on pystyttävä myös käytännössä käyttämään, edustaa yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatetta.

56. Edellä mainitussa asiassa Roquette Frères esitetyn julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotuksen 30 kohdassa huomautetaan tapauksista, joissa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kohtuullisten preklusiivisten määräaikojen vahvistaminen oikeussuojakeinojen käyttämiselle on yhteensopivaa yhteisön oikeuden kanssa sekä verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavan oikeusvarmuuden edistämiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että tällaisia määräaikoja ei tässä mielessä voida pitää sellaisina, että yhteisön oikeusjärjestykseen perustuvien oikeuksien käyttämisestä tehtäisiin käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, vaikka jo määritelmän mukaan näiden määräaikojen päättyminen aiheuttaa sen, että nostettu kanne hylätään kokonaan tai osittain.

57. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Aprile II antamassaan tuomiossa edelleen täsmentänyt, että yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palautusta koskeviin vaatimuksiin sovellettavan preklusiivisen määräajan lyhentäminen ei sinänsä ole ristiriidassa tehokkuusperiaatteen kanssa.[15] Tämä oikeuskäytäntö on vahvistettu asiassa Dilexport annetussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, " — — ettei ole yhteisön oikeuden vastaista, että sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin on todennut tietynlaiset tullit tai verot yhteisön oikeuden vastaisiksi, jäsenvaltio antaa säännöksiä, joissa säädetyt edellytykset näiden tullien tai verojen palauttamiselle ovat epäedullisempia kuin ne edellytykset, joita olisi sovellettu ilman näiden säännösten antamista, kunhan tämän muutoksen kohteena eivät ole erityisesti kyseiset tullit ja verot ja kunhan uusilla säännöksillä ei tehdä takaisinsaantioikeuden käyttämistä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi." [16]

58. Käsittelyn kohteena olevan ennakkoratkaisukysymyksen pyytämiseen johtaneet tosiseikat kuitenkin eroavat edellä mainituissa asioissa annettujen tuomioiden tosiseikoista, koska Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjä on takautuvasti lyhentänyt kuuden vuoden preklusiivisen määräajan kolmeksi vuodeksi. Tämän johdosta muutos ei vaikuttanut ainoastaan sellaisiin verovelvollisiin, jotka luottivat siihen, että heillä oli asiaan sovellettavan lainsäädännön mukaan vielä runsaasti aikaa tehdä vaatimuksensa, vaan se vaikutti myös niihin verovelvollisiin, jotka olivat vaatineet aiheettomasti kannettujen verojen palauttamista jo ennen lakimuutosta koskevan esityksen tekemistä (18.7.1996) tai ennen lain hyväksymistä (19.3.1997).

59. Käsittelyn kohteena olevan asian perustana olevien tosiseikkojen ja asian Barra [17] tosiseikkojen välillä on selvä vastaavuus. Asiassa Barra Belgian lainsäätäjä

15 — Asia C-228/96, Aprile II, tuomio 17.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7141, 34 ja 35 kohta).

16 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia, tuomion 43 kohta.

17 — Mainittu edellä 49 kohdassa.

oli rajoittanut taannehtivasti määräaikaa, jonka kuluessa oli mahdollista vaatia palautettavaksi aiheettomasti maksetut kirjoittautumismaksut ammatilliseen opetukseen pääsystä siten, että määräajassa toimineiksi katsottiin ainoastaan ne, jotka olivat tehneet vaatimuksensa ennen tämän maksun aiheettomaksi toteavan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion julistamista. [18] Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa annetun tuomion 17—21 kohdassa, että sen kaltaisella lain säännöksellä evättiin selvästi ja yksiselitteisesti niiltä henkilöiltä, jotka eivät täyttäneet säännöksen asettamia edellytyksiä, oikeus saada takaisin aiheettomasti maksamansa rahamäärät. Se totesi, että tällaisella säännöksellä oli tehty mahdottomaksi yhteisön oikeuteen — tässä tapauksessa EY:n perustamissopimuksen silloiseen 7 artiklaan (josta on sittemmin tullut EY 12 artikla) — perustuvien oikeuksien käyttäminen.

60. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Barra antamansa tuomion asiassa Deville antamassaan tuomiossa. [19] Viimeksi mainittu asia koski ajoneuvoille vahvistettua erityisveroa, jonka yhteisöjen tuomioistuin oli aiemmin todennut EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla) vastaiseksi. Aiheettomasti maksettujen rahamäärien palauttamisvaatimukseen sovellettavaa kyseistä kansallista lainsäädäntöä oli tämän tuomion julistamisen jälkeen muutettu. Yhteisöjen tuomioistuin lausui asiassa antamansa tuomion 13 kohdassa, että "kansallinen lainsäätäjä ei voi sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin on julistamassaan tuomiossa määritellyt säännöksen ristiriitaiseksi perustamissopimuksen kanssa, säätää menettelysääntöä, jolla erityisesti heikennetään mahdollisuuksia toimia tämän säännöksen perusteella aiheettomasti kannettujen verojen takaisinsaamiseksi". Tällaisessa tapauksessa kansallisten tuomioistuinten suojattavaksi säädettyjen oikeuksien käyttäminen on tehty käytännössä mahdottomaksi.

61. Tämä oikeuskäytäntö perustuu ajatukseen, jonka mukaan silloin, kun lakia säätävä elin saattaa taannehtivasti voimaan sellaiset kansalliset säännökset, joilla mahdollistetaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen takaisinsaaminen, mutta tiukennetaan ehtoja näiden yhteisön oikeuteen perustuvien oikeuksien toteuttamiselle, näiden oikeuksien käyttäminen on verovelvollisille käytännössä kokonaan tai osittain mahdotonta. Yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat oikeudet on näin tehty tehottomiksi.

62. Katson, että palautusoikeuden taannehtiva rajoittaminen on vastoin tehokkuusperiaatetta, eikä vain silloin, kun kyseessä ovat henkilöt, jotka ovat jo tehneet palauttamisvaatimuksen aikaisemmin sovellettavan lainsäädännön mukaisesti, kuten M&S:n osalta on tapahtunut, vaan myös silloin, kun kyseessä ovat henkilöt, jotka aikaisemmin sovellettavan lainsäädännön asettamia vaatimuksia noudatettaessa olisivat vielä voineet laillisesti sen tehdä. Oikeudet, joihin he olisivat voineet vedota vanhan lainsäädännön suomia mahdollisuuksia huolellisesti toteuttaessaan, on tehty jo ennalta tehottomiksi tiukennetulla lainsäädännöllä, joka saatettiin voimaan taannehtivasti. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Barra antamassaan tuomiossa nimenomaisesti suojannut nii-

18 — Asia 293/83, Gravier, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 593, Kok. Ep. VIII, s. 73).

19 — Edellä 54 kohdassa mainittu asia.

den yksityisten oikeussubjektien oikeuksia, jotka eivät vielä ole tehneet vaatimusta aiheettomasti maksettujen rahamäärien palauttamiseksi. Samoista syistä käsittelyn kohteena olevan asian kaikki osatekijät puoltavat samanlaista ratkaisua.

63. Edellä esitettyä päättelyä voidaan soveltaa mutatis mutandis yksityisen oikeussubjektin oikeuteen saada takaisin yhteisön oikeuden välittömästi sovellettavien säännösten vastaisesti perityt arvonlisäverot, vaikka säännökset on tosiasiallisesti saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä, mutta niitä sovelletaan direktiivin soveltamisalan vastaisesti.

64. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lisäksi, onko taannehtivasti voimaan saatettu sellaisten määräaikojen lyhentäminen, joiden kuluessa yksityiset oikeussubjektit voivat tehdä vaatimuksen aiheettomasti maksettujen rahamäärien takaisinmaksusta, luottamuksensuojan periaatteen vastainen.

65. M&S ja komissio katsovat, että kysymykseen on vastattava myöntävästi. Tältä osin ne vetoavat asiassa Meiko-Konservenfabrik annettuun tuomioon. [20]

66. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo puolestaan, että luottamuksensuojan periaate ei suojaa yksityisiä oikeussubjekteja enempää kuin mitä tehokkuus- periaate ja yhdenvertaisen kohtelun periaate niitä jo suojaavat. Yhteisön oikeuden näkökulmasta M&S voi vain luottaa siihen, että kansallista oikeutta sovellettaessa sen vaatimusta käsitellään näiden periaatteiden mukaisesti. Koska ei ole kiistetty, etteikö M&S:n vaatimusta olisi käsitelty Yhdistyneen kuningaskunnan asiassa sovellettavan lainsäädännön mukaisesti, pääasian kantaja olisi voinut vedota yksinkertaisesti tehokkuusperiaatteeseen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lisää, että M&S ei sen lainsäädännön mukaan ole voinut perustellusti uskoa siihen, että M&S:n palauttamisvaatimus olisi käsitelty niiden sääntöjen mukaan, joita sovellettiin silloin, kun riidanalaiset verot maksettiin veroviranomaisille. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toistaa tältä osin edellä esitetyn näkemyksensä, jonka mukaan Commissionersilla toimivaltaisena veroviranomaisena ei ole velvollisuutta palauttaa rahamäärää, ennen kuin siitä on tehty palautusvaatimus, joka on tutkittu. Yhdistyneen kuningaskunnan asiassa sovellettavaa lainsäädäntöä voidaan muuttaa aiheettoman maksun suorituksen ja palautusvaatimuksesta tehtävän päätöksen välisenä aikana, myös taannehtivasti. M&S ei täten voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus muistuttaa vielä, että lain muutosesitys tehtiin 18.7.1996, mutta M&S teki palautusvaatimuksensa vasta 31.10.1996. M&S:llä ei näin ollen ollut syytä luottaa siihen, ettei sen palautusvaatimukseen sovellettaisi uutta, puoleen lyhennettyä kolmen vuoden vanhentumisaikaa.

67. On syytä muistaa, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeus-

20 — Asia 224/82, Meiko-Konservenfabrik, tuomio 14.7.1983 (Kok. 1983, s. 2539).

käytännön mukaan yhteisön oikeudessa tunnustettuja yleisiä oikeusperiaatteita sovelletaan myös kansallisella tasolla yhteisön oikeuden tulkinnassa ja soveltamisessa. Luottamuksensuojan periaate ei tältä osin poikkea mitenkään tehokkuusperiaatteesta.[21] Näin ollen on ensimmäiseksi tarkasteltava kysymystä siitä, onko aiheettomasti maksettujen rahamäärien palautusvaatimusten rajoittaminen taannehtivasti vastoin yhteisön oikeuden periaatteisiin kuuluvaa luottamuksensuojan periaatetta. Seuraavaksi on määriteltävä, onko se, että kansallinen lainsäätäjä rajoittaa taannehtivasti mahdollisuuksia saada takaisin yhteisön oikeuden välittömästi sovellettavien säännösten vastaisesti maksetut verot, vastoin tätä periaatetta, ja missä määrin tämä on sen vastaista.

68. Seuraavassa haluan esittää yhteenvedon yhteisöjen tuomioistuimen luottamuksensuojan periaatetta koskevan oikeuskäytännön päälinjoista:

— Yhteisöjen tuomioistuin on ensiksikin julistanut useissa tuomioissaan, että luottamuksensuojan periaate kuuluu yhteisön oikeusjärjestykseen ja että se on yksi oikeusvarmuuden periaatteen ilmentymistä.[22] Periaatteen mukaan oikeussääntöjen on oltava täsmällisiä, ja sen tarkoituksena on taata, että ne tilanteet ja oikeudelliset suhteet, joihin yhteisön oikeutta sovelletaan, ovat ennakoitavissa.

— Toiseksi on katsottu, että yksityiset oikeussubjektit eivät voi perustaa luottamustaan siihen, että niihin sovellettavat oikeussäännöt pysyvät muuttumattomina. Yhteisön lainsäätäjä on toimivaltainen muuttamaan olemassa olevaa lainsäädäntöä taloudellisten edellytysten muuttuessa ja, lisättäköön myös, poliittisten, sosiaalisten ja hallinnollisten käsitysten kehittyessä.[23]

— Kolmanneksi on katsottu, että yksityisten oikeussubjektien on voitava luottaa siihen, että olemassa olevaan lainsäädäntöön perustuvia oikeuksia ei poisteta taannehtivasti.[24] Tästä pääsäännöstä on mahdollista poiketa ainoastaan hyvin erityisissä tilanteissa, kuten yhteisen markkinajärjestelyn hallinnointiin liittyvien pakottavien taloudellisten vaatimusten tai yleiseen etuun liittyvien ehdottoman välttämättömien syiden vuoksi.[25]

69. Edellä esitetyistä seikoista ilmenee, että luottamuksensuojan periaate tuo lisäsisältöä pääasian tosiseikastoon, toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on väittänyt. Nämä seikat koskevat tapaa, jota noudattaen kansalliset viranomaiset ovat siirtäneet sellaisen yhteisön lainsäädännön,

21 — 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) ja asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta).

22 — Ks. asia 74/74, CNTA v. komissio, tuomio 14.5.1975 (Kok. 1974, s. 533, Kok. Ep. II, s. 469) ja asia 112/77, Töpfer v. komissio, tuomio 3.5.1978 (Kok. 1978, s. 1019).

23 — Ks. asia 245/81, Edeka, tuomio 15.7.1982 (Kok. 1982, s. 2745); asia C-63/93, Duff ym., tuomio 15.2.1996 (Kok. 1996, s. I-569) ja asia C-22/94, Irish Farmers Association ym., tuomio 15.4.1997 (Kok. 1997, s. I-1809).

24 — Taannehtivuuskiellon periaatetta on käsitelty jo asiassa 98/78, Racke, 25.7.1979 annetussa tuomiossa (Kok. 1979, s. 69, Kok. Ep. IV, s. 297). Samoin sitä on käsitelty edellä alaviitteessä 20 mainitussa asiassa Meiko-Konservenfabrik (tuomion 12 kohta).

25 — Ks. yhdistetyt asiat C-143/88 ja C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen ja Zuckerfabrik Soest, tuomio 21.2.1991 (Kok. 1991, s. I-415, Kok. Ep. XI, s. I-29) ja asia C-183/95, Affisch, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4315).

jonka perusteella yksityisillä on oikeuksia, osaksi maan sisäistä oikeusjärjestystä ja jota noudattaen ne soveltavat sitä. Olen jo edellä huomauttanut, että on yhteisön vakiintuneen oikeuskäytännön vastaista katsoa, että yksityisillä oikeussubjekteilla on oikeus aiheettomasti maksettujen verojen takaisinsaamiseen vasta sitten, kun tämän oikeuden toteuttamiseen sovellettavia menettelysääntöjä on noudatettu, ja että luottamuksensuojan periaate olisi käsiteltävänä olevassa asiassa näin ollen ainoastaan "kansallinen" oikeusperiaate.

70. On näin ollen hyväksyttävä, että luottamuksensuojan periaate yhteisön oikeusperiaatteena sitoo myös Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjää, jos se rajoittaa niitä lakisääteisiä määräaikoja, joiden kuluessa yksityiset oikeussubjektit voivat toteuttaa yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeuttaan.

71. Tällaisen rajoituksen saattaminen voimaan taannehtivasti on vastoin tätä periaatetta ainakin silloin, kun tähän ei ole syynä mikään yleistä etua koskeva pakottava vaatimus. Yhdistyneen kuningaskunnan perustelut sen käyttämän toimenpiteen puolustamiseksi eivät ole riittäviä. On totta, että ennen 18.7.1996 sovelletun "vanhan" lainsäädännön aikana Yhdistyneen kuningaskunnan julkiselle taloudelle aiheutui riskejä, mutta ne eivät luonnollisestikaan voineet olla suurempia kuin vastoin yhteisön oikeutta kannettujen arvonlisäverojen julkiselle taloudelle tuoma perusteeton etu. Halu säilyttää verovelvollisten aiheettomasti maksamat rahamäärät julkisessa taloudessa ei kuitenkaan ole hyväksyttävä peruste aiheettomasti maksettujen arvonlisäverojen palauttamista koskevan määräajan lyhentämiselle taannehtivasti.

72. Näin ollen katson, että kyseisen lakimuutoksen saattaminen voimaan taannehtivasti on luottamuksensuojan periaatteen vastaista.

73. Komissio ja M&S vetoavat myös siihen, että riidanalaisen lakimuutoksen taannehtiva voimaansaattaminen on vastoin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kohtaa sekä sen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklaa.

74. Komissio väittää, että palautusvaatimusta koskevan määräajan taannehtiva lyhentäminen siinä tarkoituksessa, että rajoitetaan veroviranomaisten palautusvelvollisuutta, on vastoin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kohtaan sisältyvää oikeutta tuomioistuinmenettelyn vireillepanemiseen. Tältä osin komissio vetoaa eräisiin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (jäljempänä EIT) tuomioihin, jotka osoittavat, että vaikka kyseinen tuomioistuin hyväksyy jotkin tuomioistuinmenettelyn vireillepanemista koskevan oikeuden rajoitukset tuomioistuinlaitoksen tavanomaisen toiminnan mukaisiksi, se samalla katsoo, että tällaiset toimenpiteet eivät saa rajoittaa oikeutta tuomioistuinmenettelyn vireillepanemiseen

vaarantamalla tämän oikeuden keskeisen sisällön.[26] EIT ei ole oikeuskäytännössään hyväksynyt liian lyhyitä kannemääräaikoja. Komissio on tästä päätellyt, että kannemääräajan taannehtiva lyhentäminen on joka tapauksessa tämän oikeuskäytännön vastaista. Tällainen toimenpide nimittäin kokonaan estää panemasta vireille sellaista vaatimusta koskevaa kannetta, jota taannehtivasti voimaan saatettu määräajan lyhentäminen koskee. Komissio vielä jatkaa, että tällaista määräajan lyhentämistä, jonka tarkoituksena on ainoastaan veroviranomaisten palauttamisvelvollisuuden rajoittaminen, on vaikeata pitää oikeutetun päämäärän tavoittelemisena.

75. Komissio ja M&S vetoavat myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklaa koskevaan EIT:n oikeuskäytäntöön.[27] Sen perusteella ne katsovat, että taannehtivasti voimaan saatettu rahaetuudesta muodostuvan saamisoikeuden lakkauttava lainsäädäntö on tämän artiklan vastaista omaisuuden riistämistä, sillä tällaisia saamisoikeuksia on pidettävä omaisuutena tämän artiklan tarkoittamassa merkityksessä. Yhdessä väitteen tueksi esitetyistä tuomioista (Pressos Compania Naviera v. Belgia) EIT oli nimenomaisesti hylännyt väitteen, jonka mukaan valtion taloudellisten etujen suojaamisen tarve olisi riittävä peruste käsittelyn kohteena olleen riidanalaisen toimenpiteen taannehtivaan voimaan saattamiseen.

76. Näiden M&S:n ja komission esittämien väitteiden osalta on huomattava, että ne eivät koske varsinaisesti niitä seikkoja, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on käsitellyt, sillä tämä kansallinen tuomioistuin on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ainoastaan yksityiskohtaisempaa tulkintaa kahdesta yhteisön oikeuteen kuuluvasta periaatteesta, tehokkuusperiaatteesta ja luottamuksensuojan periaatteesta. Yhteisöjen tuomioistuimen nyt jo hyvin laaja oikeuskäytäntö on osoittanut, että perusoikeudet kuuluvat yhteisön oikeuden yleisiin periaatteisiin, joten tässä ominaisuudessa niitä soveltavat myös kansalliset viranomaiset maan sisäisissä oikeusjärjestelmissä yhteisön lainsäädännön täytäntöönpanon ja soveltamisen yhteydessä. Tämän oikeuskäytännön avulla voitaisiin tutkia viran puolesta, onko tässä pääasiassa, jossa Yhdistyneen kuningaskunnan riidanalainen lainsäädäntö on saatettu voimaan taannehtivasti, perusoikeuksia vaarannettu ja mikäli näin on, mitä perusoikeuksia.

77. Katson kuitenkin, että yhteisöjen tuomioistuin voi tässä käsittelyn kohteena olevassa asiassa tyytyä antamaan yksityiskohtaisemman tulkinnan tehokkuusperiaatteesta ja luottamuksensuojan periaatteesta, kuten ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin on pyytänyt. Tämä tulkinta johtaa tulokseen, joka joko vastaa M&S:n ja komission esiin tuomaa EIT:n oikeuskäytäntöä tai on hyvin lähellä sitä. Näistä seikoista voitaisiin johtaa yli-

26 — Asia 222/84, Johnston, tuomio 15.5.1986 (Kok. 1986, s. 1651, Kok. Ep. VIII, s. 621) ja asia 222/86, Heylens, tuomio 15.10.1987 (Kok. 1987, s. 4097, Kok. Ep. IX, s. 225) sekä EIT:n tuomiot asia National and Provincial Building Society v. Yhdistynyt kuningaskunta, Recueil des arrêts et décisions 1997-IV, s. 2325; asia Stubbing v. Yhdistynyt kuningaskunta, Recueil des arrêts et décisions 1996-IV, s. 1487 ja asia Pérez de Rada Cavanillus v. Espanja, tuomio 28.10.1998.

27 — Asia Stan Greek Refineries v. Kreikka, EIT:n tuomio 9.12.1994, A-sarja, nro 301-B ja asia Pressos Compania Naviera v. Belgia, EIT:n tuomio 20.11.1995, A-sarja, nro 332.

määräisiä lisäpäätelmiä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys ei kuitenkaan koske tätä näkökulmaa, eikä yksityisen oikeussubjektin oikeuksien suoja tee tarpeelliseksi tarkastella asiaa tältä osin, joten ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ei ryhdy käsittelemään komission ja M&S:n esittämiä Euroopan ihmisoikeussopimuksesta ja sen ensimmäisestä lisäpöytäkirjasta johdettuja lisäväitteitä.

VI Ratkaisuehdotus

78. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Court of Appealin (Civil Division) (England & Wales) esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jos veron liikamaksu jäsenvaltiossa on aiheutunut siitä, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY säännökset, joilla on välitön oikeusvaikutus, kuten 11 artiklan A kohdan 1 alakohta, on pantu täytäntöön virheellisesti ja/tai niitä sovelletaan virheellisesti, tätä liikamaksua koskevan palautusvaatimuksen määräajan lyhentäminen taannehtivasti on vastoin tehokkuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta.