Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä joulukuuta 2013*

Oikeussuoja — Tehokkuusperiaate — Oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate — Perusteettomien maksujen palautus — Oikeussuojakeinot — Kansallinen lainsäädäntö — Käytettävissä olevien oikeussuojakeinojen vanhentumisaikojen lyhentäminen ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti

Asiassa C-362/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supreme Court of the United Kingdom (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 25.7.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.7.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

vastaan

Commissioners of Inland Revenue ja

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.6.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, edustajanaan G. Aaronson, QC, avustajinaan barrister P. Freund ja barrister P. Farmer, solicitor S. Whiteheadin valtuuttamina,

— Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. Walker, avustajinaan D. Ewart, QC, ja barrister K. Bacon,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Rubio González,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

kuultuaan julkisasiamiehen 5.9.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee tehokkuusperiaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (jäljempänä Test Claimants) ja toisaalta Commissioners of Inland Revenue (jäljempänä Commissioners) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs ja joka koskee perusteettomien maksujen palauttamisessa sovellettavia oikeussuojakeinoja, joita verovelvolliset voivat käyttää sellaisten verojen suhteen, joiden on todettu olevan sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden vastaisia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Englannin oikeuden mukaan tosiseikkojen tapahtuma-aikana oli olemassa kaksi siviilioikeudellista oikeussuojakeinoa, joita voitiin käyttää unionin oikeuden vastaisesti kannetun yhteisöveron palauttamiseksi.

4 House of Lords tunnusti ensimmäisen näistä oikeussuojakeinoista asiassa Woolwich Equitable Building Society vastaan Inland Revenue Commissioners 20.7.1992 antamassaan tuomiossa ((1993) AC 70; jäljempänä Woolwich-kanne), ja siinä on kyse kanteesta lainvastaisesti kannetun veron palauttamiseksi.

5 Vuoden 1980 vanhentumislain (Limitation Act 1980, jäljempänä vuoden 1980 laki) 5 §:n mukaan vanhentumisaika tällaisten kanteiden nostamiseksi on kuusi vuotta kanteen perusteen syntymisestä.

6 Toinen edellä mainituista oikeussuojakeinoista tunnustettiin House of Lordsin asiassa Kleinwort Benson vastaan Lincoln City Council 29.10.1998 antamassa tuomiossa ((1999) 2 AC 349; jäljempänä Kleinwort Benson -kanne), ja sillä mahdollistettiin oikeudellisen virheen johdosta maksettujen määrien palauttaminen.

7 Vuoden 1980 lain 32 §:n 1 momentin c kohdan mukaan vanhentumisaika tällaisten kanteiden nostamiseksi on kuusi vuotta alkaen siitä päivästä, jolloin kantaja huomasi oikeudellisen virheen tai jolloin hän olisi kohtuullisella huolellisuudella voinut sen huomata.

8 Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvia yhtiöitä koskevan verolainsäädännön eräitä säännöksiä alettiin 1990-luvun lopulla riitauttaa siltä osin kuin kyse oli niiden yhteensoveltuvuudesta sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa.

9 Yhteisöjen tuomioistuin antoi sille esitetyn ennakkoratkaisunpyynnön johdosta 8.3.2001 tuomion yhdistetyissä asioissa C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym. (Kok., s. I-1727), jossa se katsoi, että eräät Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1973–1999 sovellettua yhteisöveroennakkoa (advance corporation tax, jäljempänä ACT) koskevan järjestelmän piirteet olivat ristiriidassa edellä mainittujen vapauksien kanssa.

10 Näihin samoihin verosäännöksiin liittyvissä myöhemmissä menettelyissä High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division totesi asiassa Deutsche Morgan Grenfell vastaan Inland Revenue Commissioners ((2003) 4 All ER 645) 18.7.2003 antamassaan tuomiossa ensimmäistä kertaa,

että Kleinwort Benson -kanne voitiin nostaa oikeudellisen virheen johdosta maksetun veron palauttamiseksi. Ennen mainittua päivämäärää tällaista kannetta ei ollut mahdollista nostaa verohallintoa vastaan.

11 Edellä mainittu tuomioistuin katsoi näin ollen, että tällaisten kanteiden nostamiseen sovellettava vanhentumisaika oli vuoden 1980 lain 32 §:n 1 momentin c kohdassa säädetty kuuden vuoden vanhentumisaika, joka laskettiin siitä päivästä, jolloin kantaja huomasi oikeudellisen virheen tai jolloin hän olisi kohtuullisella huolellisuudella voinut sen huomata.

12 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ilmoitti 8.9.2003 lainsäädäntöehdotuksesta, joka koski kanteita verojen palauttamiseksi tilanteissa, joissa verot on maksettu oikeudellisen virheen johdosta. Ehdotuksen perusteella annettiin 24.6.2004 vuoden 2004 verolain (Finance Act 2004) 320 § (jäljempänä 320 §).

13 Mainitussa 320 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vuoden 1980 [lain] 32 §:n 1 momentin c kohtaa (pidennetty aika kanteen nostamiseksi virheen perusteella) ei sovelleta oikeudelliseen virheeseen verotusasioissa, joista Commissioners vastaa – –.

Tätä pykälää sovelletaan kanteisiin, jotka on nostettu 8.9.2003 tai sen jälkeen.”

14 Court of Appeal (England & Wales) kumosi 4.2.2005 antamallaan tuomiolla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin edellä mainitussa asiassa Deutsche Morgan Grenfell vastaan Inland Revenue Commissioners antaman tuomion. Court of Appealin tuomio puolestaan kumottiin House of Lordsin 25.10.2006 antamalla tuomiolla. Viimeksi mainitulla tuomiolla palautettiin High Courtin tuomio ja vahvistettiin, että vaatiakseen palautettavaksi perusteetta maksettua veroa verovelvollisilla oli käytössään sekä Woolwich-kanne – jossa on kyse perusteetta kannetusta verosta ja johon sovelletaan veron maksamisesta laskettavaa kuuden vuoden vanhentumisaikaa – että Kleinwort Benson -kanne, joka perustuu oikeudelliseen virheeseen ja johon sovelletaan kuuden vuoden vanhentumisaikaa, joka lasketaan siitä päivästä, jolloin kantaja huomasi oikeudellisen virheen tai jolloin hän olisi kohtuullisella huolellisuudella voinut sen huomata.

15 House of Lordsin edellä mainitun 25.10.2006 antaman tuomion jälkeen Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus pyysi unionin tuomioistuinta aloittamaan uudelleen asian käsittelyn asiassa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, jossa annettiin tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11753), jotta tuon tuomion ajallisia vaikutuksia rajoitettaisiin. Unionin tuomioistuin hylkäsi tämän vaatimuksen 6.12.2006.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Ennakkoratkaisupyynnössä on kyse Test Claimantsin Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimissa nostamasta ryhmäkanteesta. Pyyntö on jatkoa kahdelle aikaisemmalle ennakkoratkaisupyynnölle, joiden johdosta annettiin tuomio edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation ja 13.11.2012 asiassa C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation; mainitut asiat koskevat sellaisten osinkojen, joita Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet emoyhtiöt ovat saaneet tämän jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneilta tytäryhtiöiltään, verokohtelun mahdollista ristiriitaa EUT-sopimuksessa määrättyjen perusvapauksien, ja erityisesti SEUT 49 artiklan mukaisen sijoittautumisvapauden ja SEUT 63 artiklan mukaisen pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa.

17 Supreme Court of the United Kingdomin tässä ennakkoratkaisupyynnössä koetapauksiksi valitsemat asiat koskevat perusteettomasti maksetun ACT:n palauttamisvaatimuksia, jotka Aegis-konserniin kuuluvat yhtiöt (jäljempänä Aegis) ovat esittäneet. Vaatimukset koskevat sellaisten maksujen palauttamista, jotka Aegis oli maksanut yli kuusi vuotta ennen kanteensa nostamista.

18 Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion ja High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin edellä mainitussa asiassa Deutsche Morgan Grenfell vastaan Inland Revenue Commissioners antaman tuomion jälkeen Aegis nosti 8.9.2003 Kleinwort Benson -kanteen ja vaati palautettavaksi perusteettomasti maksettujen ACT:iden määrää vuosilta 1973–1999.

19 Vuoden 1980 lain 32 §:n 1 momentin c kohdan nojalla edellä mainittuun kanteeseen sovellettava vanhentumisaika alkoi kulua siitä hetkestä, jolloin veron maksun perustana ollut oikeudellinen virhe tuli ilmi ja joka käsiteltävässä asiassa on edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Metallgesellschaft ym. annetun tuomion julistamispäivä 8.3.2001.

20 Edellä kuvatun 320 §:n vaikutuksesta vuoden 1980 lain 32 §:n 1 momentin c kohdassa säädettyä pidempää vanhentumisaikaa ei voitu soveltaa menettelyihin, joissa oli kyse sellaisten määrien palauttamisesta, jotka oli maksettu oikeudellisen virheen johdosta, jos kanteessa oli kyse verotusasiasta, josta Commissioners vastaa. Tämä 320 § annettiin 24.6.2004, ja se tuli voimaan taannehtivasti 8.9.2003, jolloin ilmoitettiin ehdotuksesta antaa kyseinen pykälä ja jolloin Aegis nosti kanteensa.

21 Ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen tekemässään valituksessa Aegis väittää pääpiirteissään, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-62/00, Marks & Spencer, 11.7.2002 antamasta tuomiosta (Kok., s. I-6325) ilmenee, että 320 § on unionin oikeudessa säädetyn tehokkuusperiaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen vastainen.

22 Aegisin mukaan näiden periaatteiden loukkaus johtui siitä, että epäämällä 320 §:llä ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti Kleinwort Benson -kanteiden mukaisen vanhentumisajan soveltamisen kanteisiin, jotka perustuvat oikeudelliseen virheeseen verotusasiassa, josta Commissioners vastaa, Aegisilta vietiin mahdollisuus nostaa kanne, joka olisi muussa tapauksessa ollut pätevästi määräajassa nostettu, ja näin tehtiin sen unionin oikeuden mukaisten oikeuksien käyttö suhteettoman vaikeaksi tai jopa mahdottomaksi.

23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs väittää, että unionin oikeudessa edellytetään ainoastaan tehokkaan oikeussuojakeinon olemassaoloa unionin oikeuden mukaisiin oikeuksiin vetoamiseksi. Tämä vaatimus täyttyy sen mukaan Woolwich-kanteella. Edellyttäen, että tällainen kanne on edelleen käytettävissä, on merkityksetöntä, että 320 §:llä poistettiin vaihtoehtoiseen kansalliseen oikeussuojakeinoon sovellettu pidempi vanhentumisaika, jotta tuo kanneaika vastaisi Woolwich-kanteen nostamiseen sovellettavaa vanhentumisaikaa.

24 Koska Supreme Court of the United Kingdomilla oli epäilyksiä 320 §:n yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos verovelvollinen voi jäsenvaltion lainsäädännön mukaan valita kahdesta vaihtoehtoisesta perusteesta kanteelle, jolla vaaditaan palautettavaksi SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan vastaisesti kannettuja veroja, ja kun näistä perusteista yhdelle on toista pidempi vanhentumisaika, onko tehokkuusperiaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen mukaista, että jäsenvaltio antaa lainsäädäntöä, jolla pidempää vanhentumisaikaa rajoitetaan ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti niin, että rajoitus tulee voimaan sinä päivänä, jona ehdotetusta uudesta lainsäädännöstä ilmoitettiin julkisesti?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että silloin kun verovelvollinen nosti kanteen sen perusteen nojalla, johon sovellettiin pidempää vanhentumisaikaa, kanneperuste oli kansallisessa lainsäädännössä tunnustettu i) hiljattain ja ii) alemmassa tuomioistuimessa ja vahvistettiin vasta myöhemmin lopullisesti ylimmässä oikeusasteessa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

25 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, ovatko tehokkuusperiaate, oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että tilanteessa, jossa verovelvolliset voivat kansallisen lainsäädännön mukaan valita unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamiseksi kahdesta oikeussuojakeinosta, joista toiseen sovelletaan pidempää vanhentumisaikaa, kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään tätä pidempää vanhentumisaikaa ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti.

26 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että unionin oikeudessa ei edellytetä, että kansallisessa oikeudessa säädettyjen ylimääräisten oikeussuojakeinojen, joita sovelletaan liikaa kannetun veron palauttamiseen, olisi erikseen arvioituina oltava tehokkuusperiaatteen mukaisia. Se toteaa erityisesti, ettei edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annettuun tuomioon perustuvia periaatteita voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Sillä, että Kleinwort Benson -kanteen vanhentumisaikaa ei sovelleta kanteisiin, jotka perustuvat verotukselliseen kysymykseen liittyvään oikeudelliseen virheeseen, ei ole mitään vaikutusta vanhentumisaikaan, jota sovelletaan Woolwich-kanteeseen, joka itsessään täyttää tehokkuusperiaatteen mukaiset vaatimukset ja jonka Aegis olisi voinut keskeytyksettä nostaa saadakseen palautetuksi unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot.

27 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lisää vielä, että se, että oikeudellisen virheen perusteella kannetut verot voidaan saada palautetuksi, varmistui vasta House of Lordsin 25.10.2006 antamalla edellä mainitulla tuomiolla eli sen jälkeen, kun Aegis oli nostanut kanteensa. Tällaisessa tilanteessa järkevästi toimivat henkilöt eivät voi olettaa, että he voisivat nojautua liikaa kannettujen määrien palauttamiseksi Kleinwort Benson -kanteeseen sovellettavaan pidempään vanhentumisaikaan. Oikeusvarmuuden periaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta ei täten ole loukattu.

28 Komissio puolestaan katsoo, että pääasia muistuttaa merkittävästi edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer kyseessä ollutta tilannetta. Se katsoo, että vaikka Woolwich-kanne itsessään onkin tehokas oikeussuojakeino, tämä ei merkitse sitä, että Kleinwort Benson -kanne voitaisiin poistaa ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti.

29 Komissio toteaa, että vaikka pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana Kleinwort Benson -kanteen soveltaminen verotuksen alalla oli mahdollisesti kyseenalaista, verovelvolliset saattoivat kohtuudella olettaa, että oikeudellisen virheen tapahtuessa mainitun kanteen soveltamisala oli yleinen ja että sitä näin ollen sovellettiin myös verotuksen alalla. Täten 320 § on komission mukaan tehokkuusperiaatteen samoin kuin oikeusvarmuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen vastainen. Näiden periaatteiden kunnioittamiseksi 320 §:n antamisehdotuksesta ilmoittamisen ja kyseisen pykälän voimaantulon välillä olisi tullut kulua kohtuullinen aika, jotta mahdolliset kantajat voivat vedota oikeuksiinsa.

Tehokkuusperiaate

30 Heti alkuun on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantamat verot seuraa niistä oikeuksista, joita verovelvollisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltion on siten lähtökohtaisesti palautettava unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. asia C-591/10, Littlewoods Retail ym., tuomio 19.7.2012, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Koska unioni ei ole antanut perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamista koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteen nojalla määrittää sisäisessä oikeusjärjestyksessään toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat verovelvollisten oikeudet. Jäsenvaltioiden velvollisuutena on kuitenkin taata jokaisessa tapauksessa näiden oikeuksien tehokas suoja (ks. asia C-93/12, Agroconsulting-04, tuomio 27.6.2013, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat verovelvollisten oikeudet, eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. mm. yhdistetyt asiat C-317/08-C-320/08, Alassini ym., tuomio 18.3.2010, Kok., s. I-2213, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Agroconsulting-04, tuomion 36 kohta).

33 Viimeksi mainitusta periaatteesta oikeuskäytännössä on todettu, että unionin oikeuden mukaista on asettaa kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianosaista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaisilla määräajoilla ei nimittäin ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. Oikeusvarmuuden takaamisen tarkoituksen toteutumiseksi vanhentumisaika on kuitenkin asetettava etukäteen (em. asia Marks & Spencer, tuomion 35 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta oikeuskäytännössä on jo todettu, että kansallinen kolmen vuoden preklusiivinen määräaika, joka alkaa kulua riitautetun veron tai maksun maksamispäivästä, on katsottava kohtuulliseksi (ks. asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok., s. I-7141, 19 kohta ja asia C-255/00, Grundig Italiana, tuomio 24.9.2002, Kok., s. I-8003, 34 kohta). Näin ollen Woolwich-kanteeseen sovelletun vanhentumisajan kaltainen kuuden vuoden vanhentumisaika, joka alkaa kulua perusteettomasti maksettujen verojen maksupäivästä, on itsessään katsottava kohtuulliseksi.

35 Tehokkuusperiaatteella ei myöskään ehdottomasti kielletä vaatimuksen esittämiselle varatun sellaisen uuden ja lyhyemmän määräajan taannehtivaa soveltamista, joka voi olla verovelvollisen kannalta aiemmin sovellettua määräaikaa rajoittavampi, jos sitä sovelletaan unionin oikeuden vastaisten kansallisten verojen palauttamisvaatimuksiin, joita ei vielä ollut pantu vireille uuden määräajan voimaantulohetkellä mutta jotka koskevat vanhan määräajan soveltamisaikana maksettuja rahamääriä (em. asia Grundig Italiana, tuomion 35 kohta).

36 Koska perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamissäännöt annetaan kansallisessa oikeudessa, kysymys näiden sääntöjen taannehtivasta sovellettavuudesta kuuluu sekin kansallisen oikeuden alaan, kunhan mahdollisella taannehtivalla soveltamisella ei vaaranneta tehokkuusperiaatteen noudattamista (em. asia Grundig Italiana, tuomion 36 kohta).

37 Kuten edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 38 kohdassa todettiin, on niin, että vaikka tehokkuusperiaate ei ole esteenä sille, että kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään unionin oikeuden vastaisesti kannettujen rahamäärien palauttamisvaatimusta koskevaa määräaikaa, edellytyksenä tältä osin on kuitenkin sekä asetetun uuden määräajan kohtuullisuus että myös sellaisen siirtymäsäännöksen sisältyminen kyseiseen uuteen lainsäädäntöön, että oikeussubjekteilla on sen perusteella käytössään riittävä määräaika, jotta he voivat uuden lainsäädännön antamisen jälkeen esittää palauttamisvaatimukset, jotka heillä olisi ollut oikeus esittää aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa. Kyseinen siirtymäsäännös on tarpeen, koska aikaisemmin voimassa ollutta vanhentumisaikaa

lyhyemmän vanhentumisajan soveltaminen välittömästi kyseisiin vaatimuksiin aiheuttaisi sen, että joiltakin oikeussubjekteilta vietäisiin taannehtivasti oikeus palautukseen tai että heille jäisi vain liian lyhyt määräaika vedota kyseiseen oikeuteen.

38 Tästä seuraa, että tehokkuusperiaate on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla taannehtivasti ja ilman siirtymäsäännöksiä lyhennetään määräaikaa, jonka kuluessa unionin oikeuden vastaisesti kannettujen määrien palauttamista voidaan vaatia (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 47 kohta).

39 Se seikka, että edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer verovelvollisella oli käytettävissään ainoastaan yksi oikeussuojakeino, kun taas pääasiassa heillä on käytettävissään kaksi oikeussuojakeinoa, ei voi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan kaltaisessa tilanteessa johtaa erilaiseen lopputulokseen.

40 Käsiteltävässä asiassa on tutkittava oikeudet, joita verovelvollisille myönnettiin kansallisessa oikeudessa ennen kyseessä olevaa lainsäädäntömuutosta, ja vaikutukset, joita tällaisesta muutoksesta aiheutui verovelvollisille unionin oikeudessa myönnetyn palautusoikeuden käyttämiselle.

41 Unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että 320 §:n antamiseen asti verovelvollisilla oli mahdollisuus nostaa oikeudelliseen virheeseen perustuva kanne perusteettomasti maksettujen verojen palauttamiseksi Kleinwort Benson -kanteena kuuden vuoden ajan alkaen siitä, kun kyseisen veron maksamisen perustana ollut virhe tuli ilmi. Mainitun pykälän antamisella verovelvollisilta evättiin tämä mahdollisuus taannehtivasti ja ilman siirtymäsäännöksiä, koska sen mukaan oikeudelliseen virheeseen perustuvaan kanteeseen sovellettavaa pidempää vanhentumisaikaa ei sovelleta oikeudelliseen virheeseen verotusasioissa, joista Commissioners vastaa. Verovelvollisten perusteettomasti maksettuja määriä koskevat palautusvaatimukset saattoivat täten enää koskea vain ajanjaksoa 1997–1999.

42 Vaikka tehokkuusperiaate ei ole esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä lyhennetään aikaa, jonka kuluessa perusteettomasti maksettujen määrien palautusta voidaan vaatia, ja vaikka kuuden vuoden vanhentumisaika, joka alkaa kulua perusteettomasti maksettujen verojen maksupäivästä, on – kuten tämän tuomion 34 kohdasta ilmenee – itsessään katsottava kohtuulliseksi, uudessa lainsäädännössä on kuitenkin myös tämän tuomion 37 kohdassa esitetyn oikeuskäytännön mukaisesti oltava siirtymäsäännökset, jotta verovelvollisilla on käytössään riittävä määräaika, jotta he voivat uuden lainsäädännön antamisen jälkeen esittää vaatimukset, jotka heillä olisi ollut oikeus esittää aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa.

43 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö, jonka vaikutuksesta ajanjaksoa, jonka kuluessa voidaan nostaa kanteet perusteettomasti maksettujen määrien palauttamiseksi, lyhennetään siten, ettei se enää ole kuusi vuotta perusteettomasti maksetun veron perusteena olevan virheen ilmitulosta vaan kuusi vuotta kyseisen veron maksamispäivästä, ja jossa säädetään, että tätä lyhennystä sovelletaan välittömästi kaikkiin kyseisen lainsäädännön antamispäivän jälkeen esitettyihin vaatimuksiin samoin kuin vaatimuksiin, jotka on esitetty tämän antamispäivän ja sellaisen tietyn aiemman ajankohdan välillä, joka käsiteltävässä asiassa vastaa kyseisen lainsäädännön antamiseksi annetun ehdotuksen julkistamispäivää ja joka muodostaa tämän lainsäädännön voimaantulopäivän, ei täytä siirtymäsäännöksille asetettuja vaatimuksia. Tällaisella lainsäädännöllä tehdään käytännössä mahdottomaksi käyttää verovelvollisilla aiemmin ollutta oikeutta perusteettomasti maksettujen verojen palauttamiseen. Tämän johdosta pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön kaltaista lainsäädäntöä on pidettävä tehokkuusperiaatteen vastaisena.

Oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate

44 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaate, jota luottamuksensuojan periaate täydentää, edellyttää, että lainsäädäntö, josta aiheutuu yksityisille epäedullisia vaikutuksia, on selvää ja täsmällistä ja että sen soveltaminen on yksityisten ennakoitavissa (ks. mm. asia C-17/03, VEMW ym., tuomio 7.6.2005, Kok., s. I-4983, 80 kohta). Kuten tämän tuomion 33 kohdassa muistutetaan, vanhentumisaika on määritettävä ennakkoon, jotta se voi täyttää tehtävänsä oikeusvarmuuden varmistamisessa.

45 Oikeuskäytännössä on niin ikään todettu, että luottamuksensuojan periaate on esteenä sille, että kansallisen lainsäädännön muuttamisella viedään taannehtivasti verovelvolliselta hänellä ennen kyseistä muutosta ollut oikeus saada takaisin unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta).

46 Kuten tämän tuomion 41 kohdasta ilmenee, ennen 320 §:n antamista verovelvollisilla oli käsiteltävässä asiassa perusteettomasti maksetun veron palauttamisen vaatimiseksi oikeus nostaa kansallisissa tuomioistuimissa Kleinwort Benson -kanne, ja verovelvollisilla oli oikeus olettaa, että mainitut tuomioistuimet ratkaisevat, onko nostettu kanne hyväksyttävissä vai ei.

47 Kyseisen 320 §:n antamisen vaikutuksesta verovelvollisilta kuitenkin evättiin tämä oikeus taannehtivasti ja ilman siirtymäsäännöksiä. Puheena olevalla lainsäädännöllä otettiin täten käyttöön muutos, jolla vaikutettiin epäedullisesti verovelvollisten tilanteeseen ilman, että he olisivat voineet siihen varautua.

48 Tämän johdosta tällaisella lainsäädäntömuutoksella loukataan oikeusvarmuuden periaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta.

49 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että tilanteessa, jossa verovelvolliset voivat kansallisen lainsäädännön mukaan valita unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamiseksi kahdesta oikeussuojakeinosta, joista toiseen sovelletaan pidempää vanhentumisaikaa, tehokkuusperiaate, oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sille, että kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään tätä pidempää vanhentumisaikaa ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti.

Toinen kysymys

50 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että silloin kun verovelvollinen nosti kanteen, mahdollisuus turvautua oikeussuojakeinoon, johon sovellettiin pidempää vanhentumisaikaa, oli tunnustettu vasta hiljattain alemmassa tuomioistuimessa ja se vahvistettiin vasta myöhemmin lopullisesti ylimmässä oikeusasteessa.

51 On todettava, että tällaisilla olosuhteilla ei ole merkitystä. Kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, ratkaisevaa on se, että verovelvollisilla oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kansallisen oikeuden nojalla oikeus nostaa perusteettomien maksujen palauttamista koskeva kanne tällaisen oikeussuojakeinon mukaisesti.

52 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä ei ole sillä, että silloin kun verovelvollinen nosti kanteen, mahdollisuus turvautua oikeussuojakeinoon, johon sovellettiin pidempää vanhentumisaikaa, oli tunnustettu vasta hiljattain alemmassa tuomioistuimessa ja se vahvistettiin vasta myöhemmin lopullisesti ylimmässä oikeusasteessa.

Oikeudenkäyntikulut

53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Tilanteessa, jossa verovelvolliset voivat kansallisen lainsäädännön mukaan valita unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamiseksi kahdesta oikeussuojakeinosta, joista toiseen sovelletaan pidempää vanhentumisaikaa, tehokkuusperiaate, oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sille, että kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään tätä pidempää vanhentumisaikaa ilman ennakkoilmoitusta ja taannehtivasti.

2) Ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä ei ole sillä, että silloin kun verovelvollinen nosti kanteen, mahdollisuus turvautua oikeussuojakeinoon, johon sovellettiin pidempää vanhentumisaikaa, oli tunnustettu vasta hiljattain alemmassa tuomioistuimessa ja se vahvistettiin vasta myöhemmin lopullisesti ylimmässä oikeusasteessa.

Allekirjoitukset