YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

10 päivänä huhtikuuta 2008 *

Asiassa C-309/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka House of Lords (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 12.7.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.7.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Marks & Spencer plc

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies J. Swedenborg,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.10.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.12.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Marks & Spencer plc, edustajinaan D. Milne, QC, barrister A. Hitchmough, avocat D. Waelbroeck ja solicitor D. Slater,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Z. Bryanston-Cross, jota avustavat K. Lasok, QC, ja barrister P. Mantle,

– Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, jota avustavat G. Clohessy, SC, ja N. O'Hanlon, BL,

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään E. Simeonidou,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 28 artiklan 2 kohdan tulkintaa, sellaisena kuin tämä säännös oli alkuperäisessä muodossaan, ja saman 28 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1).

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Marks & Spencer plc (jäljempänä Marks & Spencer) ja vastaajana Commissioners of Customs & Excise (vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä Commissioners) ja joka koskee Marks & Spencerin virheellisesti suorittaman arvonlisäveron palautusvaatimusta, jonka Commissioners oli hylännyt.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroon lähtökohtaisesti sovelletaan ”verokantaa, joka on voimassa verotettavan tapahtuman toteutuessa”.

4 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan alkuperäinen versio oli seuraava:

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

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

5 Saman 28 artiklan 2 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/77, a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”– –

a) Sellaiset vapautukset, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen ja 12 artiklan 3 kohdassa määrättyä alennettujen verokantojen

vähimmäisverokantaa alhaisemmat alennetut verokannat, joita sovellettiin 1 päivänä tammikuuta 1991 ja jotka ovat yhteisön lainsäädännön mukaiset sekä täyttävät 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitetut edellytykset, voidaan pysyttää voimassa.

Jäsenvaltioiden on toteutettava tarpeelliset toimenpiteet näihin liiketoimiin liittyvien omien varojen määräämisen varmistamiseksi.

_ _”

Kansallinen säännöstö

6 Vuoden 1994 arvonlisäverolailla (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä vuoden 1994 VAT Act) säädetään pääsäännöstä, jonka mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa elintarvikkeiden myyntiä verotetaan nollaverokannan mukaisesti. Vuoden 1994 VAT Actin 30 §:ssä, jonka otsikko on ”Nollaverokannan soveltaminen”, viitataan lain liitteeseen 8, joka on otsikoitu samalla tavoin ja jonka toisessa osassa olevan otsakkeen alla ”1 ryhmä – Ruokatarvikkeet”, ”Tuotteet, joihin sovelletaan poikkeusta” olevassa 2 kohdassa säädetään, että nollaverokannan mukaisesta arvonlisäverosta poiketaan konditoriatuotteiden osalta lukuun ottamatta kakkuja ja pikkuleipiä, joista kannetaan nollaverokannan mukainen vero; tässä ryhmässä nollaverokannasta poiketaan kuitenkin osittain tai kokonaan suklaapäällysteisten pikkuleipien osalta, joita verotetaan yleisen verokannan mukaan.

7 Vuoden 1994 VAT Actin 80 §:ssä säädettiin pääasiassa kyseessä olevalla ajanjaksolla seuraavaa:

”1. Kun henkilö on (ennen tämän lain voimaantuloa tai sen jälkeen) 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.

3. Tämän pykälän mukaista palauttamisvaatimusta ei ole hyväksyttävä, jos rahamäärän palauttaminen tuottaisi hakijalle perusteettoman edun.

– –”

8 Vuoden 1994 VAT Actin 80 §:ää muutettiin vuoden 2005 toisen talousarviolain (Finance (nº 2) Act 2005) 3 §:llä, jolla tehtiin huomattavia muutoksia kyseisessä 80 §:ssä olevaan perusteetonta etua koskevaan poikkeukseen. Muutoksella korvattiin juuri edellä mainitussa 3 momentissa oleva repayment-käsite (palautus) crediting-käsitteellä (saatavalla hyvittäminen).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Commissioners, joka vastaa arvonlisäveron kantamisesta, on siitä alkaen, kun arvonlisävero otettiin vuonna 1973 käyttöön Yhdistyneessä kuningaskunnassa, katsonut, että suklaapäällysteisiä teacake-leivonnaisia oli pidettävä pikkuleipinä eikä kakkuina ja että niistä oli kannettava yleisen eikä nollaverokannan mukainen arvonlisävero. Marks & Spencer on tämän vuoksi maksanut huhtikuusta 1973 lokakuuhun 1994 arvonlisäveroa, jonka maksavelvollisuutta sillä ei ollut.

10 Commissioners oli 30.9.1994 päiväämässään kirjeessä myöntänyt tämän virheen, sillä teacake-leivonnaiset olisi todellisuudessa pitänyt luokitella kakuiksi, ja niistä olisi pitänyt tämän perusteella kantaa arvonlisävero nollaverokannan mukaisesti. Tämän virheen johdosta Marks & Spencer vaati 8.2.1995 3,5 miljoonan Englannin punnan (GBP) palauttamista. Vaatimus hyväksyttiin periaatteessa vain osittain, eli palautettavaksi tuli 10 prosenttia palautusvaatimuksen kokonaissummasta (350 000 GBP), koska Commissioners katsoi, että kyseinen tavarataloketju oli vyöryttänyt 90 prosenttia maksamastaan arvonlisäverosta asiakkailleen. Tämän johdosta se väitti Marks & Spencerin saaneen vuoden 1994 VAT Actin 80 §:n 3 momentissa tarkoitettua perusteetonta etua. Commissioners sovelsi lisäksi (uusia ja taannehtivia) vanhentumissäännöksiä, joiden nojalla sillä ei ollut velvollisuutta palauttaa summaa, joka sille oli maksettu kolme vuotta ennen palautusvaatimuksen esittämistä. Marks & Spencerille palautettiin 4.4.1997 loppujen lopuksi 88 400 GBP.

11 Marks & Spencer valitti hallinnollisen muutoksenhaun hylkäämisen johdosta asiassa VAT and Duties Tribunaliin, joka vahvisti 22.4.1998 antamallaan tuomiolla Commissionersin omaksuman kannan. Marks & Spencer haki tähän tuomioon muutosta High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionilta (Crown Office), joka hylkäsi sen 21.12.1998 antamallaan tuomiolla. Tästä päätöksestä se valitti Court of Appealiin (England & Wales) (Civil Division), joka hylkäsi Marks & Spencerin valituksen jälleen kerran siltä osin kuin se koski teacake-leivonnaisiin liittyvää palautusvaatimusta. Court of Appeal esitti 14.12.1999 tekemällään päätöksellä oikeusriidassa

kyseessä olleen toisen kysymyksen osalta (Marks & Spencerin myymien lahjakorttien verotus) ennakkoratkaisupyynnön yhteisöjen tuomioistuimelle siitä, oliko taannehtiva kolmen vuoden vanhentumisaika (ks. tämän tuomion 10 kohta) yhteensopiva yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen kanssa. Ennakkoratkaisukysymys koski tarkemmin vielä sitä, tuottaako direktiivi välittömästi oikeuksia yksityiselle sen jälkeen, kun se on pantu asianmukaisesti täytäntöön kansallisessa oikeudessa, jos jäsenvaltio ei ole noudattanut direktiivin päämääriä.

12 Asiassa C-62/00, Marks & Spencer, 11.7.2002 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-6325) yhteisöjen tuomioistuin totesi, että tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate olivat esteenä asiassa kyseessä olevan Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön kaltaiselle lainsäädännölle.

13 Commissioners otti huomioon yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossaan omaksumat perusteet, joiden nojalla lainsäädäntö, jolla otettiin taannehtivasti käyttöön vanhentumisaika, katsottiin yhteensopimattomaksi edellä mainittujen yhteisön oikeusperiaatteiden kanssa, ja voidakseen käsitellä yhdenmukaisesti kaikki vuoden 1994 VAT Actin 80 §:n nojalla esitetyt vaatimukset se hyväksyi omasta aloitteestaan sen, että Marks & Spencerin vaatimusta vastaan ei vedottaisi vanhentumiseen, ja palautti vaadituista summista 10 prosentin osuuden, koska se katsoi, että tämän yli menevältä osalta Marks & Spencer saisi perusteetonta etua.

14 Court of Appealissa (England & Wales) (Civil Division) käydyssä oikeudenkäynnissä Marks & Spencer pysytti välittömästi yhteisön oikeuteen perustuvan vaatimuksensa, joka koski niitä summia, joiden oli väitetty tuottaneen sille perusteetonta etua. Tämä tuomioistuin hylkäsi 21.10.2003 Marks & Spencerin valituksen, minkä vuoksi tämä valitti House of Lordsiin.

15 House of Lords päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos jäsenvaltio on kuudennen – – direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan (sekä ennen sen muuttamista vuonna 1992 direktiivillä 92/77 että sen jälkeen) mukaisesti pysyttänyt kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään tiettyjen liiketoimien osalta verovapautuksen, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, onko tällaisia liiketoimia suorittavalla elinkeinonharjoittajalla välitön yhteisön oikeuteen perustuva oikeus nollaverokannan mukaiseen arvonlisäverotukseen?

2) Jos kysymykseen 1 vastataan kieltävästi ja jos jäsenvaltio on kuudennen – – direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan (sekä ennen sen muuttamista vuonna 1992 direktiivillä 92/77 että sen jälkeen) mukaisesti pitänyt kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään voimassa verovapautuksen, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen tiettyjen liiketoimien osalta, mutta tulkinnut kansallista lainsäädäntöä virheellisesti siten, että tiettyjä liiketoimia, joihin kansallisen lainsäädännön mukaisesti sovelletaan vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, on verotettu yleisen verokannan mukaisesti, sovelletaanko yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita – myös verotuksen neutraalisuuden periaatetta – siten, että tällaisia liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle annetaan oikeus saada takaisin määrät, jotka siltä on peritty virheellisesti näistä liiketoimista?

3) Jos kysymykseen 1 tai kysymykseen 2 vastataan myöntävästi, sovelletaanko yhteisön oikeuden yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden

periaatteita lähtökohtaisesti siten, että niitä loukattaisiin, jos kyseiselle elinkeinonharjoittajalle ei palautettaisi sen suorittamista liiketoimista virheellisesti perittyä määrää kokonaan tapauksissa, joissa

– elinkeinonharjoittaja saisi perusteettoman edun, jos hänelle palautettaisiin koko määrä,

– kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että liikaa maksettua veroa ei voida palauttaa niin paljon, että elinkeinonharjoittaja saisi perusteetonta etua, mutta

– kansallisessa lainsäädännössä ei ole [edellisessä luetelmakohdassa] mainitun kaltaista säännöstä repayment trader -verovelvollisten vaatimusten osalta? (Palautukseen oikeutettu elinkeinonharjoittaja (repayment trader) on verovelvollinen, joka ei tiettynä tilikautena maksa arvonlisäveroa toimivaltaisille viranomaisille vaan saa niiltä maksun, koska tuona ajanjaksona sen arvonlisäveron määrä, joka sillä on oikeus vähentää, ylittää sen arvonlisäveron määrän, joka sen suorittamista liiketoimista on maksettava.)

4) Vaikuttaako kysymykseen 3 annettavaan vastaukseen se, onko esitetty näyttöä siitä, että niiden elinkeinonharjoittajien, jotka vaativat liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista, ja niiden elinkeinonharjoittajien, jotka vaativat lisäsummia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen muodossa (mikä on seurausta myyntiliiketoimiin sisältyvän veron ilmoittamisesta liian suurena), erilainen kohtelu on aiheuttanut taloudellisia menetyksiä tai haittaa ensin mainituille, ja jos se vaikuttaa tähän vastaukseen, miten se vaikuttaa?

5) Jos edellä kysymyksessä 3 kuvatussa tilanteessa sovelletaan yhteisön oikeuden yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteita ja jos niitä muuten loukattaisiin, vaaditaanko tai sallitaanko yhteisön oikeudessa, että tuomioistuin korjaa tällaisen erilaisen kohtelun hyväksymällä elinkeinonharjoittajan vaatimuksen liikaa maksetun veron palauttamisesta siten, että se tuottaa sille perusteettoman edun, tai vaaditaanko tai sallitaanko yhteisön oikeudessa, että tuomioistuin määrää jostain muusta tavasta korjata tilanne (ja jos näin on, millaisesta tavasta)?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys, joka koskee välittömästi yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeutta siihen, että vero kannetaan tietystä liiketoimesta nollaverokannan mukaisesti

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

16 Marks & Spencer katsoo, että oikeus siihen, että vero kannetaan tietystä liiketoimesta nollaverokannan mukaisesti, perustuu kuudennen direktiivin 12 artiklan 1 kohtaan – joka on kantajan mukaan sisällöltään selvä, täsmällinen ja ehdoton – sekä yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen. Poikkeus, jota Yhdistynyt kuningaskunta voi kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan alkuperäisen version sekä direktiivillä 92/77 muutetun version 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla soveltaa, ei kantajan mukaan rajaa tilannetta yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle, aivan niin kuin tässä säännöksessä itsessään säädetään.

17 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Irlannin hallitukset katsovat puolestaan, ettei elinkeinonharjoittaja voi johtaa yhteisön oikeudesta oikeusvaikutuksiltaan välitöntä oikeutta vapautukseen, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen. Oikeus siihen, että liiketoimista kannetaan vero nollaverokannan mukaisesti, perustuu niiden mukaan ainoastaan kansalliseen oikeuteen.

18 Kyproksen hallitus toteaa, että Commissionersin virhe koskee kansallisen oikeuden säännösten soveltamista, vaikka näiden voimassa pitäminen sallitaankin kuudennessa direktiivissä.

19 Komissio ei katso, että esitetty kysymys olisi relevantti asian ratkaisun kannalta, ja toteaa, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset ovat tulkinneet virheellisesti kansallista lainsäädäntöä mutta eivät ole laiminlyöneet kuudennella direktiivillä vahvistettuja velvoitteita.

Yhteisöjen tuomioistuimen arvio

20 Ensimmäinen kysymys koskee asiallisesti sitä, voiko elinkeinonharjoittaja saada välittömästi yhteisön oikeuden perusteella itselleen oikeuden tulla verotetuksi nollaverokannan mukaisesti silloin, kun tämä verokanta perustuu kansallisen oikeuden säännöksiin.

21 Aluksi on todettava, että tämä kysymys liittyy suoraan niihin tosiseikkoihin, jotka on esitetty ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle, ja tämän selvittäminen on objektiivisesti arvioiden tarpeen pääasian ratkaisun kannalta (ks. vastaavasti asia C-18/93, Corsica Ferries, tuomio 17.5.1994, Kok. 1994, s. I-1783, Kok. Ep. XV, s. I-147, 14 kohta ja asia C-144/04, Mangold, tuomio 22.11.2005, Kok. 2005, s. I-9981, 34 kohta). Komission vastaväite, jonka mukaan ensimmäinen kysymys ei ole relevantti asian ratkaisun kannalta, on siis hylättävä, koska kysymyksen ratkaiseminen kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan.

22 Tämän jälkeen on muistettava, että kun jäsenvaltioille annetaan oikeus soveltaa vapautuksia, joihin liittyy maksetun veron palauttaminen, kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdalla poiketaan säännöistä, joissa säädetään yleisestä arvonlisäverokannasta (asia C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, tuomio 6.7.2006, Kok. 2006, s. I-6269, 17 kohta). Perustellusti voidaan siis todeta, että nämä nollaverokantapoikkeukset ovat sallittuja yhteisön oikeuden nojalla.

23 Yhteisön oikeus ei kuitenkaan velvoita jäsenvaltioita pitämään voimassa tällaisia vapautuksia. Niin kuin tämän säännöksen sanamuodosta nähdään, sellaisena kuin se oli alkuperäisessä muodossaan, 31.12.1975 voimassa olleet vapautukset ”voidaan pysyttää”, mikä merkitsee, että asianomainen jäsenvaltio voi itse harkintansa mukaan pitää voimassa tietyn lainsäädännön, joka vastaa muun muassa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303), joka on sittemmin kumottu, 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitettuja edellytyksiä, joiden mukaan vapautuksia, joihin liittyy maksetun veron palauttaminen, on voitu ottaa käyttöön ainoastaan tarkkaan määritellyistä sosiaalista etua koskevista syistä kuluttajien hyväksi.

24 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohtaa voidaan näin pitää standstill-lausekkeena, jolla pyritään estämään yhteiskunnallisia ongelmatilanteita, joita saattaa aiheutua sellaisten etujen kumoamisesta, joista on säädetty kansallisessa lainsäädännössä mutta joita ei ole otettu kuudenteen direktiiviin (em. asia Talacre Beach Caravan Sales, tuomion 22 kohta). Kuudennessa direktiivissä on säädetty vain kehykset tällaiselle mahdollisuudelle säilyttää aikaisempi oikeustila. Näin ollen Marks & Spencer voi vaatia vapautusta, johon liittyy aikaisemmassa vaiheessa maksetun veron palautus, sellaisen kansallisen lainsäädännön perusteella, joka ei ole kuudennen direktiivin täytäntöönpanotoimi (ks. analogian perusteella asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6049, 38 kohta) vaan sellaisen aikaisemmin voimassa olleen edun jäänne, joka on sallittu direktiivissä niiden

yhteiskunnallisten päämäärien perusteella, joita Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännöllä on tavoiteltu, kun siinä ei ole jätetty loppukuluttajan maksettavaksi jokapäiväisten elintarvikkeiden arvonlisäveroa.

25 Marks & Spencer ei voi tehokkaasti vedota kuudennen direktiivin 12 artiklan 1 kohtaan. On muistettava, että tämän säännöksen, jossa säädetään, että sovellettava verokanta on se, joka on voimassa verotettavan tapahtuman toteutuessa, tarkoituksena on estää kansallista lainsäätäjää silloin, kun määrättyyn tavaraan sovellettavaa verokantaa muutetaan, soveltamasta tiettyyn liiketoimeen muuta verokantaa kuin se, joka on voimassa sen verotettavan tapahtuman toteutuessa, johon arvonlisävero on kohdistunut, mitä tukee kuudennen direktiivin 12 artiklan 2 kohta.

26 Tämän säännöksen olemassaolo perustuu siis selvästi tarpeeseen ajallisesti määrittää tietyn arvonlisäverokannan soveltamishetki.

27 Pääasiassa kyseessä oleva tapaus on täysin erilainen. Commissioners on esillä olevassa asiassa havainnut virheen siinä, onko tietty tavara vapautettava verosta niin, että maksettu vero palautetaan, koska kyse ei ole verokannan muuttamisesta tietyllä ajanjaksolla vaan siitä, kuuluuko tietty tavara kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla sallitun sellaisen vapautuksen alaan, johon liittyy maksetun veron palauttaminen.

28 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että silloin, kun jäsenvaltio on kuudennen arvonlisäverodirektiivin – sekä ennen sen muuttamista direktiivillä 92/77 että muutoksen jälkeen – 28 artiklan 2 kohdan mukaisesti pysyttänyt kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään tiettyjen liiketoimien osalta verovapautuksen, johon

liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, tällaisia liiketoimia suorittavalla elinkeinonharjoittajalla ei ole välittömästi sovellettavissa olevaa yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeutta nollaverokannan mukaiseen arvonlisäverotukseen näiden liiketoimien osalta.

Toinen kysymys, joka koskee yhteisön oikeuden yleisiin periaatteisiin perustuvaa oikeutta virheellisesti maksetun arvonlisäveron palauttamiseen

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

29 Marks & Spencerin mukaan yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatetta, sovelletaan siten, että ne tuottavat sille oikeuden perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palautukseen, koska arvonlisäverojärjestelmä kuuluu määritelmänsä mukaan kokonaisuudessaan yhteisön oikeuden soveltamisalaan niissäkin tapauksissa, joista säädetään kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdassa sekä sellaisena kuin se oli alkuperäisessä muodossaan että sellaisena kuin se on direktiivillä 92/77 muutettuna.

30 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Irlanti ja Kyproksen hallitus esittävät, että pääasiassa kyseessä olevia rahasummia ei ole kannettu minkään sellaisen yhteisön oikeussäännön vastaisesti, jolla olisi välitön oikeusvaikutus tai jolla perustettaisiin tietty oikeus. Ne katsovat, että kyse on pelkästään kansalliseen oikeuteen kuuluvasta kysymyksestä eikä asiassa ole mitään syytä soveltaa yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita. Irlanti toteaa lisäksi, että vaikka verotuksen neutraalisuuden periaatetta olisikin sovellettava esillä olevassa asiassa palautusoikeuden perustamiseksi, pitäisi tämän koitua sen loppukuluttajan hyväksi, joka on joutunut kantamaan arvonlisäverorasituksen.

31 Komissio toteaa, että silloin kun toimivaltaiset kansalliset viranomaiset kantavat arvonlisäveron, niiden on noudatettava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia olennaisia periaatteita, kuten neutraalisuuden periaatetta. Tämä velvollisuus sitoo niitä liikaa maksetun veron palauttamisessa. Komissio ei kuitenkaan ota suoraan kantaa toiseen kysymykseen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arvio

32 Toinen kysymys koskee sitä, onko elinkeinonharjoittajalla oikeus yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatteen, nojalla vaatia perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palauttamista silloin, kun verokanta, jota olisi pitänyt soveltaa, perustuu kansalliseen oikeuteen.

33 Tähän on heti todettava, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännösten sanamuoto, sellaisena kuin se on direktiivillä 92/77 muutetussa muodossaan, osoittaa, että kansallisten lainsäädäntöjen, joiden pysyttäminen on sallittu, on oltava ”yhteisön lainsäädännön mukaisia” ja täytettävä direktiivin 67/228 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitetut edellytykset. Vaikka lisäys tehtiinkin vasta vuoden 1992 kuluessa, tämä vaatimus yhteisön oikeuden mukaisuudesta – joka välttämättä kuuluu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän asianmukaiseen toimintaan ja sen yhdenmukaiseen soveltamiseen – pätee pääasiassa kyseessä olevalla koko ajanjaksolla, jolloin virheellinen verotus on toimitettu. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, vapautukset ja kuudennessa direktiivissä säädettyä vähimmäisverokantaa alemmat verokannat voidaan pitää voimassa ainoastaan siinä tapauksessa, että tällä menettelyllä ei muun muassa loukata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana

olevaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 19 kohta ja asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001, Kok. 2001, s. I-3369, 21 kohta).

34 Tästä johtuu siis, että yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ohjaavia periaatteita, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatetta, on sovellettava myös kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa ja verovelvollinen voi tarvittaessa vedota niihin sellaista kansallista säännöstä tai sellaisen kansallisen säännöksen soveltamista vastaan, joka loukkaisi näitä periaatteita.

35 Mitä tulee oikeuteen saada palautus, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa yksityisille suoraan yhteisön oikeussäännöillä perustetuista oikeuksista ja täydentää näitä oikeuksia (ks. vastaavasti mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tätä periaatetta sovelletaan myös veroihin, jotka on kannettu sellaisen kansallisen lainsäädännön vastaisesti, joka on sallittu kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan nojalla.

36 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että silloin kun jäsenvaltio on kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan – sekä ennen sen muuttamista direktiivillä 92/77 että muutoksen jälkeen – mukaisesti pysyttänyt kansallisessa lainsäädännössään tiettyjen liiketoimien osalta verovapautuksen, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, mutta tulkinnut kansallista lainsäädäntöään virheellisesti sillä seurauksella, että tiettyjä liiketoimia, joihin kansallisen lainsäädännön mukaisesti sovelletaan vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, on verotettu yleisen verokannan mukaisesti, sovelletaan yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatetta, siten, että niillä perustetaan tällaisia liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle oikeus saada takaisin määrät, jotka siltä on virheellisesti peritty näistä liiketoimista.

Kolmas, neljäs ja viides kysymys, jotka koskevat yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteisiin perustuvan palautusoikeuden mahdollisia rajoituksia

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

37 Marks & Spencerin mukaan perusteetonta etua koskevan säännön soveltaminen payment trader -verovelvolliseen (verovelvollinen, jonka tiettynä ajanjaksona hankinnoistaan maksama arvonlisäveron määrä alittaa sen myyntiliiketoimista maksettavan arvonlisäveron määrän) mutta ei repayment trader -verovelvolliseen (verovelvollinen, jonka asema on päinvastainen) loukkaa yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteita. Tämän vuoksi ei ole tarpeen esittää näyttöä siitä, että tällaiselle payment trader -verovelvolliselle on aiheutunut taloudellisia menetyksiä tai haittaa. Se väittää, että kunkin jäsenvaltion on yhteisön oikeutta noudattaen säädettävä siitä, millä tavoin näiden periaatteiden vastaiseksi katsottu erilainen kohtelu korjataan, eikä yhteisön oikeus estä perusteettomaan etuun vetoamista mutta ei myöskään edellytä sitä.

38 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että kolmanteen, neljänteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava kieltävästi.

39 Irlanti ja Kyproksen hallitus ovat katsoneet, että kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi, minkä vuoksi niitä seuraaviin kysymyksiin ei ole myöskään tarpeen vastata.

40 Komissio esittää, että yhteisön oikeuden perusteella voidaan kieltäytyä palautuksesta perusteettoman edun saamisen vuoksi edellyttäen, että tämän on näytetty tapahtuneen. Lisäksi kieltäytymisen on oltava verotuksellisesti neutraali, eikä siitä saa syntyä elinkeinoharjoittajien välistä syrjintää.

Yhteisöjen tuomioistuimen arvio

– Alustavia huomioita

41 On muistettava, ettei yhteisöjen oikeus ole esteenä sille, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tilanteissa, joissa oikeudenomistajat saisivat perusteetonta etua (104/86, komissio v. Italia, tuomio 24.3.1988, Kok. 1988, s. 1799, 6 kohta; asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok. 1999, s. I-579, 47 kohta ja yhdistetyt asiat C-441/98 ja C-442/98, Michaïlidis, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7145, 31 kohta). Perusteettoman edun kieltoa koskevaa periaatetta on kuitenkin sovellettava yhteisön oikeussääntöjen edellyttämällä tavalla eli myös yhdenvertaisen kohtelun kaltaisia yhteisön oikeusperiaatteita noudattaen.

42 Lisäksi on syytä muistaa, että jos vero on yhteisön oikeuden mukaan kannettu perusteettomasti, kansallisilla viranomaisilla on velvollisuus maksaa takaisin vyöryttämättä jäänyt määrä, jos on näytetty toteen, että vain osa verosta on vyörytetty (ks. yhdistetyt asiat C-192/95–C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 27 ja 28 kohta). Todettakoon tähän vielä, että vaikka koko vero olisikin kokonaisuudessaan sisällytetty käytettyyn hintaan, verovelvolliselle saattaa aiheutua vahinkoa myyntivolyymin pienentymisestä (ks. em. yhdistetyt asiat Comateb ym., tuomion 29 ja 30 kohta ja Michaïlidis, tuomion 34 ja 35 kohta).

43 Näin ollen sen perusteettoman edun olemassaolo ja määrä, jonka verovelvollinen saisi yhteisön oikeuden mukaan perusteettomasti kannetun veron palauttamisesta, voidaan osoittaa ainoastaan sellaisella taloudellisella analyysillä, jossa huomioidaan kaikki asian kannalta merkitykselliset asianhaarat (ks. mm. asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003, s. I-11365, 94–100 kohta).

44 Kansallisen tuomioistuimen on siis selvitettävä, vastaako Commissionersin suorittama tutkimus edellisessä kohdassa kuvattua analyysiä.

– Kolmas kysymys

45 Yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään, loukattaisiinko yhteisön oikeuden verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta siinä tapauksessa, että elinkeinonharjoittajalle ei palautettaisi perusteettomasti suoritettua arvonlisäveroa kokonaan sillä perusteella, että palautus merkitsisi elinkeinonharjoittajalle perusteetonta etua, vaikka tästä kieltäytymisperusteesta ei säädetä kansallisessa lainsäädännössä niiden tapausten varalta, joissa elinkeinonharjoittajalla olisi ennen palautuksen saamista verottajaan kohdistuva saatava.

46 On tutkittava, onko silloin, kun palauttaminen on hylätty osittain, kuten esillä olevassa asiassa, loukattu yhteisön oikeuden verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta siksi, että payment trader- ja repayment trader -verovelvollisia kohdellaan eri tavoin.

47 Ensinnäkin verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on muistettava, että tämän yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen (ks. mm. asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta) vastaista on erityisesti se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (asia C-283/95, Fischer, tuomio

11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3369, 21 ja 27 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta). Tästä seuraa, että näistä tavaroista on kannettava vero saman verokannan mukaan (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta).

48 Näin ollen siinä tapauksessa, että väärää verokantaa sovelletaan useampaan verovelvolliseen ja että tämän virheen johdosta perusteettomasti kannetut summat palautetaan ainakin osittain sen mukaan, onko kyseisillä verovelvollisilla alun perin suhteessa verottajaan arvonlisäverosaatavia vai -velkaa, tällaisiin arvonlisäverovelvollisiin sovelletaan todellisuudessa eri verotusta, aivan niin kuin tilanteessa, jossa samankaltaisista tavaroista kannetaan arvonlisävero eri verokannan mukaan. Tällainen erilainen kohtelu on vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jos verovelvolliset ovat myyneet samankaltaisia tavaroita. Tämän selvittäminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

49 Toiseksi on viitattava siihen, että verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok. 2006, s. I-5123, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vaikka verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisesta voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä, kuten tämän tuomion 47 kohdassa on todettu, yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa.

50 Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta voidaan soveltaa silloin, kun elinkeinonharjoittajilla on arvonlisäverosaatavia, ne vaativat veroviranomaisilta näiden suorittamista ja niiden palautusvaatimuksia kohdellaan eri tavalla, ja näin on siitä riippumatta, minkälainen kilpailusuhde näiden elinkeinonharjoittajien välillä vallitsee. Asiassa on siis selvitettävä, onko tämä periaate sellaisenaan esteenä vuoden 1994 VAT Actin 80 §:n kaltaiselle lainsäädännölle.

51 On muistettava, että yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (yhdistetyt asiat 201/85 ja 202/85, Klensch ym., tuomio 25.11.1986, Kok. 1986, s. 3477, Kok. Ep. VIII, s. 755, 9 kohta ja em. asia Idéal Tourisme, tuomion 35 kohta).

52 Yhteisöjen tuomioistuimen on näin todettava, että verovelvollisten erilaista kohtelua perusteettoman edun käsitteeseen nähden pääasiassa sovellettavan kaltaisessa lainsäädännössä sen mukaan, onko kyseisillä verovelvollisilla alun perin suhteessa verottajaan arvonlisäverosaatavia vai -velkaa, ei voida objektiivisesti perustella. Se, että elinkeinonharjoittaja saa perusteetonta etua, ei liity tämän elinkeinonharjoittajan asemaan suhteessa veroviranomaiseen ennen arvonlisäveron palauttamista, koska perusteettoman edun saaminen, silloin kun tämän on voitu osoittaa tapahtuneen, johtuu palautuksesta itsestään eikä siitä tilanteesta, onko elinkeinonharjoittajalla ollut tätä ennen verosaatava tai -velka verottajaan nähden.

53 Tätä kantaa tukee tarvittaessa se, että Yhdistynyt kuningaskunta muutti lainsäädäntöään sen jälkeen, kun komissio antoi sille virallisen huomautuksen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä aloitettaessa. Tämän tuomion 8 kohdassa mainitun vuoden 2005 toisen talousarviolain 3 §:n mukaan verovelvollisten erottelua sen perusteella, minkälaisessa asemassa ne ovat verovelvollisina verottajaan nähden, ei enää sovelleta.

54 Kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että vaikka yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovelletaankin lähtökohtaisesti pääasian kaltaiseen tapaukseen, niiden loukkaamisesta ei ole kysymys ainoastaan siksi, että palautuksen myöntämättä jättäminen on perustunut siihen, että asianomainen verovelvollinen on saanut perusteetonta etua. Verotuksen neutraalisuuden periaate on sitä vastoin esteenä sille, että perusteettoman edun kieltoon vedotaan

ainoastaan payment trader -verovelvollisiin eikä repayment trader -verovelvollisiin nähden, jos nämä verovelvolliset ovat myyneet samankaltaisia tavaroita. Kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, onko tästä kysymys esillä olevassa asiassa. Yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate, jonka loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa, on esteenä payment trader -verovelvollisten ja repayment trader -verovelvollisten väliselle syrjinnälle, koska sitä ei voida objektiivisesti perustella.

– Neljäs kysymys

55 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen neljäs kysymys koskee sitä, olisiko vastaus kolmanteen kysymykseen eri, jos asiassa olisi esitetty näyttö siitä, että elinkeinonharjoittaja, jolle ei perusteettoman edun saamisen vuoksi palautettu sen maksamaa arvonlisäveroa, ei ollut kärsinyt taloudellisia menetyksiä tai haittaa.

56 Tähän on todettava, että se, ettei taloudellisia menetyksiä tai haittaa ole aiheutunut, ei välttämättä johdu siitä, että arvonlisävero on kokonaisuudessaan vyörytetty loppukuluttajalle, koska vaikka näin olisi, kuten tämän tuomion 42 kohdassa on todettu, elinkeinonharjoittajalle on voinut aiheutua taloudellisia menetyksiä siitä, että sen myyntivolyymi on pienentynyt. Yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen, jota on käsitelty tämän tuomion 52–54 kohdassa, sellaisella kansallisella lainsäädännöllä, josta pääasiassa on kyse, perustuu siihen, että elinkeinonharjoittajia syrjitään suhteessa toisiinsa perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palautusoikeuden osalta, mikä ei millään tavoin riipu siitä, ovatko nämä elinkeinonharjoittajat todella kärsineet taloudellisia menetyksiä tai haittaa vai eivät.

57 Neljänteen kysymykseen on siis vastattava, ettei kolmanteen kysymykseen annettavaan vastaukseen vaikuta näyttö siitä, ettei taloudellisia menetyksiä tai haittaa ole aiheutunut elinkeinonharjoittajalle, jolle ei ole palautettu perusteettomasti kannettua arvonlisäveroa.

– Viides kysymys

58 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, edellyttääkö yhteisön oikeus kansalliselta tuomioistuimelta sitä vai salliiko se sen, että tämän tuomion 52–54 kohdassa mainittu yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen korjataan määräämällä, että elinkeinonharjoittajalle, johon tämä loukkaus on kohdistunut, palautetaan kokonaan perusteettomasti kannettu vero, vaikka kyseinen elinkeinonharjoittaja saisikin tästä perusteetonta etua, vai edellyttääkö yhteisön oikeus tai salliiko se sen, että tämä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen korjataan muulla tavoin.

59 Todettakoon tähän, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan asiaa koskevan yhteisön sääntelyn puuttuessa kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yksityisillä yhteisön oikeuden perusteella olevien oikeuksien täysimääräinen suojaaminen (ks. asia 33/76, Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, tuomio 16.12.1976, Kok. 1976, s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, 5 kohta ja asia C-224/01, Köbler, tuomio 30.9.2003, Kok. 2003, s. I-10239, 46 kohta).

60 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on itse päätettävä, mitä tämän tuomion 52–54 kohdassa mainitusta yhdenvertaisen kohtelun loukkaamisesta mahdollisesti seuraa menneisyyden osalta.

61 Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin osoittaa tietyt kriteerit ja yhteisön oikeusperiaatteet, joita tässä arvioinnissa on noudatettava.

62 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tätä arviointia suorittaessaan noudatettava yhteisön oikeutta ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, kuten tämän tuomion 51 kohdassa on todettu. Kansallisen tuomioistuimen on lähtökohtaisesti määrättävä kokonaan palautettavaksi syrjinnän kohteeksi joutuneelle elinkeinonharjoittajalle kuuluva arvonlisävero ja näin korjattava yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen, ellei kansallisessa oikeudessa ole säädetty muista keinoista loukkauksen korjaamiseksi.

63 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa huomauttanut, on muistettava, että kansallisen tuomioistuimen on sivuutettava syrjivät kansalliset säännökset, ilman että sen tarvitsisi vaatia tai odottaa tällaisen säännöksen poistamista lainsäätäjältä, ja sovellettava epäedullisessa asemassa olevan ryhmän jäseniin samaa järjestelmää kuin se, jota se soveltaa edullisemmin kohdeltuun ryhmään kuuluviin henkilöihin.

64 Viidenteen kysymykseen on siis vastattava, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on itse päätettävä, mitä tämän tuomion 52–54 kohdassa mainitusta yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamisesta mahdollisesti seuraa menneisyyden osalta, niiden sääntöjen mukaisesti, jotka koskevat pääasiassa sovellettavan kansallisen oikeuden ajallista vaikutusta, yhteisön oikeuden oikeussääntöjä ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sekä sitä periaatetta noudattaen, jonka nojalla kansallisen tuomioistuimen on varmistuttava siitä, etteivät sen määräämät korjaavat toimet ole yhteisön oikeuden vastaisia.

Oikeudenkäyntikulut

65 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) Silloin kun jäsenvaltio on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY – sekä ennen sen muuttamista 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY että muutoksen jälkeen – 28 artiklan 2 kohdan mukaisesti pysyttänyt tiettyjen liiketoimien osalta kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään verovapautuksen, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, tällaisia liiketoimia suorittavalla elinkeinonharjoittajalla ei ole välittömästi sovellettavissa olevaa yhteisön oikeuteen perustuvaa oikeutta nollaverokannan mukaiseen arvonlisäverotukseen näiden liiketoimien osalta.

2) Silloin kun jäsenvaltio on kuudennen direktiivin 77/388 28 artiklan 2 kohdan – sekä ennen sen muuttamista direktiivillä 92/77 että muutoksen jälkeen

– mukaisesti pysyttänyt kansallisessa lainsäädännössään tiettyjen liiketoimien osalta verovapautuksen, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, mutta tulkinnut kansallista lainsäädäntöään virheellisesti sillä seurauksella, että tiettyjä liiketoimia, joihin kansallisen lainsäädännön mukaisesti sovelletaan vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen, on verotettu yleisen verokannan mukaisesti, sovelletaan yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatetta, siten, että niillä perustetaan tällaisia liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle oikeus saada takaisin määrät, jotka siltä on virheellisesti peritty näistä liiketoimista.

3) Vaikka yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovelletaankin lähtökohtaisesti pääasian kaltaiseen tapaukseen, niiden loukkaamisesta ei ole kysymys ainoastaan siksi, että palautuksen myöntämättä jättäminen on perustunut siihen, että asianomainen verovelvollinen on saanut perusteetonta etua. Verotuksen neutraalisuuden periaate on sitä vastoin esteenä sille, että perusteettoman edun kieltoon vedotaan ainoastaan payment trader -verovelvollisiin (verovelvollinen, jonka tiettynä ajanjaksona hankinnoistaan maksama arvonlisäveron määrä alittaa sen myyntiliiketoimista maksettavan arvonlisäveron määrän) mutta ei repayment trader -verovelvollisiin (verovelvollinen, jonka asema on päinvastainen), jos nämä verovelvolliset myyvät samankaltaisia tavaroita. Kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, onko tästä kysymys esillä olevassa asiassa. Yhdenvertaisen kohtelun yleistä periaatetta, jonka loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa, on esteenä payment trader -verovelvollisten ja repayment trader -verovelvollisten väliselle syrjinnälle, koska sitä ei voida objektiivisesti perustella.

4) Vastaukseen kolmanteen kysymykseen ei vaikuta se, että asiassa on esitetty näyttö siitä, että elinkeinonharjoittaja, jolle ei perusteettoman edun saamisen vuoksi palautettu siltä perusteettomasti kannettua arvonlisäveroa, ei ollut kärsinyt taloudellisia menetyksiä tai haittaa.

5) Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on itse päätettävä, mitä tämän tuomiolauselman 3 kohdassa mainitun yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamisesta mahdollisesti seuraa menneisyyden osalta, niiden sääntöjen mukaisesti, jotka koskevat pääasiassa sovellettavan kansallisen oikeuden ajallista vaikutusta, yhteisön oikeuden oikeussääntöjä ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sekä sitä periaatetta noudattaen, jonka nojalla kansallisen tuomioistuimen on varmistuttava siitä, etteivät sen määräämät korjaavat toimet ole yhteisön oikeuden vastaisia.

Allekirjoitukset