

62000J0062

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 11. juli 2002. - Marks & Spencer plc mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Forenede Kongerige. - Sjette momsdirektiv - national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft forkorter en forældelsesfrist for tilbagebetaling af beløb, der er erlagt med urette - forenelighed med effektivitetsprincippet og med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. - Sag C-62/00.

Samling af Afgørelser 2002 side I-06325

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1. Institutionernes retsakter - direktiver - medlemsstaternes gennemførelse - nødvendigheden af at sikre, at direktiver får de tilsigtede virkninger - de nationale retters forpligtelser

(EF-traktaten, art. 5 og art. 189, stk. 3 (nu art. 10 EF og art. 249, stk. 3, EF))

2. Institutionernes retsakter - direktiver - direkte virkning - rækkevidde - ikke begrænset til tilfælde af manglende korrekt gennemførelse eller forkert gennemførelse - mulighed for borgerne for at påberåbe sig bestemmelser, der har direkte virkning, såfremt gennemførelsesforanstaltningerne ikke anvendes korrekt

(EF-traktaten, art. 189, stk. 3 (nu art. 249, stk. 3, EF))

3. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tilbagebetaling af beløb, der er opkrævet i strid med bestemmelser, der har direkte virkning - forældelsesfrist - forkortelse med tilbagevirkende kraft - ulovligt - uforenelighed med effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

Sammendrag

1. Den pligt for medlemsstaterne, der følger af et direktiv, til at virkeliggøre dets mål, og pligten i medfør af traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF) til at træffe alle almindelige eller særlige

foranstaltninger til at sikre opfyldelsen af denne pligt, påhviler alle myndighederne i medlemsstaterne, herunder også domstolene inden for deres kompetence. Heraf følger, at den nationale ret ved anvendelsen af nationale retsforskrifter er forpligtet til, i videst muligt omfang, at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og formål og at fremkalde det med direktivet tilsigtede resultat, og således handle i overensstemmelse med traktatens artikel 189, stk. 3 (nu artikel 249, stk. 3, EF).

(jf. præmis 24)

2. Ved de nationale domstole kan borgerne over for staten påberåbe sig bestemmelser i et direktiv, der ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i alle tilfælde, hvor det ikke effektivt er sikret, at direktivet anvendes fuldt ud, dvs. ikke blot i tilfælde, hvor direktivet ikke er gennemført eller ikke er gennemført korrekt, men også i tilfælde, hvor de nationale foranstaltninger, hvorved direktivet er gennemført korrekt, ikke anvendes på en sådan måde, at der fremkaldes det med direktivet tilsigtede resultat. Det forhold, at der er truffet nationale foranstaltninger, hvorved et direktiv er blevet gennemført korrekt, medfører således ikke, at direktivets virkninger udtømmes, og medlemsstaten er selv efter vedtagelsen af disse foranstaltninger forpligtet til at sikre, at direktivet anvendes fuldt ud.

(jf. præmis 27)

3. Effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb betalt i form af merværdiafgift, når beløbene er opkrævet i strid med bestemmelser i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der - som f.eks. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1 - har direkte virkning.

Selv om effektivitetsprincippet ikke er til hinder for, at en national lovgivning forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i strid med fællesskabsretten, er det på betingelse af, at den nye frist, der er fastsat, er rimelig, og også, at den nye lovgivning indeholder en overgangsordning, hvorunder borgerne har en tilstrækkelig lang frist efter vedtagelsen af lovgivningen til at fremsætte de krav om tilbagebetaling, som de havde ret til at fremsætte efter den tidligere lovgivning. En sådan overgangsordning er nødvendig, idet det forhold, at en forældelsesfrist, der er kortere end den tidligere gældende, med øjeblikkelig virkning finder anvendelse på disse krav, ville medføre, at visse borgere med tilbagevirkende kraft ville blive frataget deres ret til tilbagebetaling eller havde en for kort frist til at gøre denne ret gældende.

Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er i øvrigt til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende kraft fratager en afgiftspligtig person en ret, som han før ændringen havde til at kræve afgiften tilbagebetalt, der var opkrævet i strid med bestemmelser i sjette direktiv, der har direkte virkning.

(jf. præmis 38, 46 og 47 samt domskonkl.)

Parter

I sag C-62/00,

angående en anmodning, som Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Marks & Spencer plc

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af de fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af fejlagtigt erlagte beløb,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne D.A.O. Edward og A. La Pergola (refererende dommer),

generaladvokat: L.A. Geelhoed

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Marks & Spencer ved avocat D. Waelbroeck og D. Milne, QC, først for Walker Martineau, derefter for solicitors Forbes Hall

- Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af K.P.E. Lasok, QC, og barrister P. Mantle

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved P. Oliver, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 18. oktober 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Marks & Spencer, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. januar 2002,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 14. december 1999, indgået til Domstolen den 28. februar 2000, har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af de fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af fejlagtigt erlagte beløb.

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Marks & Spencer plc (herefter »Marks & Spencer«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som har kompetence til at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«) i Det Forenede Kongerige, angående tilbagebetaling af momsbeløb, som selskabet har betalt med urette.

De relevante retsregler

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), lyder således:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

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

[...]«

Nationale bestemmelser

4 Ifølge parterne i hovedsagen og den forelæggende ret var det først ved Finance (no. 2) Act 1992 (Anden finanslov for 1992), der ændrede section 10(3) i Value Added Tax Act 1983 (momsloven af 1983), at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), med virkning fra den 1. august 1992 blev gennemført korrekt i Det Forenede Kongerige.

5 Section 10(3) i Value Added Tax Act 1983 lød herefter således:

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

6 Hvad angår bestemmelserne vedrørende tilbagebetaling af moms, der er erlagt med urette, bestemte section 24 i Finance Act 1989 (finanslov for 1989) (med virkning fra den 1.1.1990) følgende af relevans for denne sag:

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

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

[...]

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

5) Såfremt der fejlagtigt er indbetalt et beløb til Commissioners, kan der i medfør af denne section når som helst inden udløbet af fristen på seks år regnet fra den dato, hvor den begærende part opdagede fejlen eller ved iagttagelse af behørig omhu kunne have opdaget den, fremsættes krav om tilbagebetaling af beløbet.

[...]

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

[...]

7 Med virkning fra den 1. september 1994 blev section 24 i Finance Act 1989 ophævet og erstattet af section 80 i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994). De relevante bestemmelser i section 80 er næsten enslydende med bestemmelserne i section 24.

8 Den 18. juli 1996 bekendtgjorde en minister, Her Majesty's Paymaster General, i parlamentet, at regeringen på baggrund af den stigende risiko, som statskassen løb som følge af krav om tilbagebetaling af beløb, der fejlagtigt var blevet opkrævet som afgifter, med finanslovsforslaget for 1997 agtede at forkorte forældelsesfristen for tilbagebetalingskrav vedrørende moms og andre indirekte skatter til tre år. Den nye forældelsesfrist skulle gælde med øjeblikkelig virkning for krav, der allerede var fremsat på datoen for forslagens fremsættelse, for at forhindre, at den foreslåede lovændring mistede sin virkning på grund af den tid, der ville gå, inden behandlingen i parlamentet kunne afsluttes.

9 Den 4. december 1996 vedtog Underhuset regeringens budgetforslag, herunder også forslaget af 18. juli 1996, der derefter blev paragraf 47 i finanslovsforslaget for 1997.

10 Finance Act 1997 blev endeligt vedtaget den 19. marts 1997. Ved section 47(1) i Finance Act 1997 blev section 80 i Value Added Tax Act 1994 ændret således, at bestemmelsens subsection (5) blev ophævet og subsection (4) blev ændret, så den herefter havde følgende ordlyd:

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

11 Section 47(2) i Finance Act 1997 bestemmer:

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

Sagens faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

12 Marks og Spencer er en detailsalgsforretning, der er etableret i Det Forenede Kongerige, og som er specialiseret i salg af fødevarer og tøj.

13 Marks & Spencer solgte gavekuponer til forretningens kunder til en lavere pris end kuponernes pålydende værdi. Gavekuponerne blev herefter solgt eller foræret til tredjeparter, som kunne indløse dem ved at aflevere dem til Marks & Spencer og til gengæld modtage varer for et beløb svarende til disse kuponers pålydende værdi.

14 I december 1990 påpegede Marks & Spencer over for Commissioners, at der kun skulle svares moms af det beløb, forretningen modtog ved salget af kuponerne, og ikke af deres pålydende værdi.

15 I januar 1991 fastslog Commissioners, at Marks & Spencer skulle svare moms af kuponernes pålydende værdi. Marks & Spencer gjorde dette, indtil Domstolen traf afgørelse om dette spørgsmål i sin dom af 24. oktober 1996 (sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311). Domstolen fastslog i denne dom, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at når en leverandør har solgt en voucher med rabat til en køber med løfte om senere at acceptere denne voucher til pålydende værdi som fuld eller delvis betaling for goder købt af en

kunde, som ikke er den, der har købt voucheren, og som normalt ikke kender leverandørens reelle salgspris for voucheren, er den modværdi, voucheren repræsenterer, det beløb, leverandøren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

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

17 Ved skrivelse af 11. december 1996 meddelte Commissioners, at man var indstillet på at tilbagebetale den del af momsen, der vedrørte salget af gavekuponer i denne periode, og som ikke var berørt af indførelsen af den forældelsesfrist på tre år, der trådte i kraft den 18. juli 1996. Tilbagebetalingen til Marks & Spencer af 1 913 462 GBP blev foretaget den 15. januar 1997.

18 Marks & Spencer indgav en klage til Commissioners over afgørelsen om at anvende forældelsesfristen på tre år på selskabets krav, men Commissioners fastholdt sin afgørelse.

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

20 Court of Appeal forkastede ved dom af 14. december 1999 Marks & Spencers appel vedrørende tilbagebetaling af moms, der med urette var indbetalt vedrørende salget af gavekuponer i perioden fra august 1992 til og med august 1996.

21 Da Court of Appeal derimod fandt, at afgørelsen af tvisten vedrørende tilbagebetaling af moms, der med urette var betalt vedrørende salg af gavekuponer i perioden fra maj 1991 til juli 1992, afhænger af en fortolkning af fællesskabsretten, har den besluttet at udsætte denne del af sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

Det præjudicielle spørgsmål

22 Det skal indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Court of Appeal finder, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, er ubetinget og tilstrækkelig præcist formuleret, og at Marks & Spencer således på grundlag heraf tillægges rettigheder, som selskabet kan påberåbe sig ved de nationale domstole, men kun for så vidt angår den periode, hvori den nævnte bestemmelse endnu ikke var gennemført korrekt i national ret i Det Forenede Kongerige, dvs. perioden før den 1. august 1992. Den forelæggende ret har derfor begrænset sit spørgsmål til det tilfælde, hvor en medlemsstat ikke har gennemført sjette direktivs artikel 11, punkt A, korrekt.

23 Den forelæggende ret har således lagt til grund, at det forhold, at en medlemsstat har gennemført et direktivs bestemmelser - såsom sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1 - korrekt i national ret, fratager borgerne muligheden for ved medlemsstatens domstole at påberåbe sig de rettigheder, som i givet fald tilkommer dem i henhold til disse bestemmelser.

24 Det bemærkes hertil først, at den pligt for medlemsstaterne, der følger af et direktiv, til at virkeliggøre dets mål, og pligten i medfør af EF-traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF) til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger til at sikre opfyldelsen af denne pligt, påhviler alle myndighederne i medlemsstaterne, herunder også domstolene inden for deres kompetence (jf. bl.a. dom af 26.9.1996, sag C-168/95, Arcaro, Sml. I, s. 4705, præmis 41). Heraf følger, at den nationale ret ved anvendelsen af nationale retsfor skrifter er forpligtet til, i videst muligt omfang, at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og formål og at fremkalde det med direktivet tilsigtede resultat, og således handle i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 189, stk. 3 (nu artikel 249, stk. 3, EF) (jf. bl.a. dom af 13.11.1990, sag C-106/89, Marleasing, Sml. I, s. 4135, præmis 8, og af 16.12.1993, sag C-334/92, Wagner Miret, Sml. I, s. 6911, præmis 20).

25 Det bemærkes herefter ligeledes, at det følger af fast retspraksis, at borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole kan påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, af 22.6.1989, sag 103/88, Fratelli Costanzo, Sml. s. 1839, præmis 29, og af 1.6.1999, sag C-319/97, Kortas, Sml. I, s. 3143, præmis 21).

26 Det bemærkes endelig, at det følger af fast retspraksis, at gennemførelsen af et direktiv skal sikre, at direktivet anvendes fuldt ud (jf. i denne retning bl.a. dom af 9.9.1999, sag C-217/97, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5087, præmis 31, og af 16.11.2000, sag C-214/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 9601, præmis 49).

27 Heraf følger dels, at det forhold, at der er truffet nationale foranstaltninger, hvorved et direktiv er blevet gennemført korrekt, ikke medfører, at direktivets virkninger udtømmes, dels at medlemsstaten selv efter vedtagelsen af disse foranstaltninger er forpligtet til at sikre, at direktivet anvendes fuldt ud. Ved de nationale domstole kan borgerne følgelig over for staten påberåbe sig bestemmelser i et direktiv, der ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i alle tilfælde, hvor det ikke effektivt er sikret, at direktivet anvendes fuldt ud, dvs. ikke blot i tilfælde, hvor direktivet ikke er gennemført eller ikke er gennemført korrekt, men også i tilfælde, hvor de nationale foranstaltninger, hvorved direktivet er gennemført korrekt, ikke anvendes på en sådan måde, at der fremkaldes det med direktivet tilsigtede resultat.

28 Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 40 i sit forslag til afgørelse, ville det være uforeneligt med Fællesskabets retsorden, hvis borgerne kunne påberåbe sig et direktiv, når dette ikke er gennemført korrekt, men ikke kunne påberåbe sig det, når de nationale myndigheder anvender de nationale foranstaltninger til gennemførelse af direktivet i strid med direktivets bestemmelser.

29 Det bemærkes vedrørende bestemmelserne i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, at Domstolen har fastslået, at de tillægger borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved de nationale domstole (dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 35).

30 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i en medlemsstat i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse (jf. bl.a. dom af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, præmis 17, BP Supergaz-dommen, præmis 40, dom af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport,

Sml. I, s. 579, præmis 23, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84).

31 Det følger af samtlige de foregående bemærkninger, at det forhold, at en medlemsstat har gennemført bestemmelserne i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, korrekt i national ret, ikke fratager borgerne muligheden for ved medlemsstatens domstole at påberåbe sig de rettigheder, som tilkommer dem i henhold til disse bestemmelser, herunder retten til at få tilbagebetalt beløb, som en medlemsstat har opkrævet i strid med disse bestemmelser.

32 Det er fast retspraksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 234 EF, tilkommer Domstolen at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den (jf. bl.a. dom af 17.7.1997, sag C-334/95, Krüger, Sml. I, s. 4517, præmis 22, og af 28.11.2000, sag C-88/99, Roquette Frères, Sml. I, s. 10465, præmis 18). Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (Krüger-dommen, præmis 23, og Roquette Frères-dommen, præmis 18).

33 Det præjudicielle spørgsmål må derfor forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb betalt i form af moms, når beløbene er opkrævet i strid med bestemmelser i sjette direktiv, der - som f.eks. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1 - har direkte virkning.

Effektivitetsprincippet

34 Det bemærkes indledningsvis, at da der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne. Disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 18, Dilexport-dommen, præmis 25, og Metallgesellschaft m.fl.-dommen, præmis 85).

35 For så vidt angår sidstnævnte princip har Domstolen fastslået, at det er foreneligt med fællesskabsretten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den afgiftspligtige og den pågældende myndighed (jf. Aprile-dommen, præmis 19, og de deri citerede afgørelser). Sådanne frister kan ikke antages i praksis at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til fællesskabsretten. En national, præklusiv frist på tre år, som regnes fra det tidspunkt, hvor den anfægtede betaling foretages, findes herved ikke at være urimelig (jf. bl.a. Aprile-dommen, præmis 19, og Dilexport-dommen, præmis 26).

36 Det følger endvidere af Aprile-dommen (præmis 28) og Dilexport-dommen (præmis 41 og 42), at en national lovgivning, der forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i strid med fællesskabsrettens regler, under visse betingelser er forenelig med fællesskabsretten. På den ene side må denne lovgivning ikke konkret have til formål at begrænse virkningerne af en dom fra Domstolen, hvori det er fastslået, at en national lovgivning vedrørende en bestemt afgift er uforenelig med fællesskabsretten. På den anden side skal der i en sådan lovgivning med hensyn til dens tidsmæssige anvendelse fastsættes en tilstrækkelig lang frist til, at den effektivt sikrer retten til tilbagebetaling. Domstolen har herved fastslået, at en lovgivning, der ikke reelt har tilbagevirkende kraft, opfylder denne betingelse.

37 Det skal imidlertid fastslås, at denne sidste betingelse derimod ikke er opfyldt med hensyn til en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter den periode, hvorunder der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af momsbeløb, der er betalt med urette, forkortes fra seks til tre år, og hvorefter denne nye frist med omgående virkning gælder for alle krav, der fremsættes efter vedtagelsesdatoen for denne lovgivning, og for krav, der er fremsættes mellem denne dato og en tidligere dato, der er ikrafttrædelsesdatoen for den nævnte lovgivning, og for krav om tilbagebetaling, der er fremsat inden ikrafttrædelsesdatoen, men som endnu ikke er færdigbehandlet på denne dato.

38 Selv om effektivitetsprincippet ikke er til hinder for, at en national lovgivning forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i strid med fællesskabsretten, er det på betingelse af, at den nye frist, der er fastsat, er rimelig, og også, at den nye lovgivning indeholder en overgangsordning, hvorunder borgerne har en tilstrækkelig lang frist efter vedtagelsen af lovgivningen til at fremsætte de krav om tilbagebetaling, som de havde ret til at fremsætte efter den tidligere lovgivning. En sådan overgangsordning er nødvendig, idet det forhold, at en forældelsesfrist, der er kortere end den tidligere gældende, med øjeblikkelig virkning finder anvendelse på disse krav, ville medføre, at visse borgere med tilbagevirkende kraft ville blive frataget deres ret til tilbagebetaling eller havde en for kort frist til at gøre denne ret gældende.

39 Det bemærkes hertil, at en medlemsstat som udgangspunkt er forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten (jf. dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 - C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20, og Dilexport-dommen, præmis 23), og at når Domstolen som en undtagelse til dette princip har godkendt, at det er i overensstemmelse med fællesskabsretten at fastsætte rimelige frister for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling, er det som nævnt ovenfor i præmis 35 af retssikkerhedshensyn. Forældelsesfrister skal imidlertid af hensyn til deres formål, som er at tjene retssikkerheden, fastsættes forud (dom af 15.7.1970, sag 41/69, ACF Chemiefarma mod Kommissionen, Sml. 1970, s. 107, org.ref.: Rec. s. 661, præmis 19).

40 Følgelig må en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvis tilbagevirkende kraft fratager borgerne enhver mulighed for at udøve en ret, som de tidligere havde, og som vedrører tilbagebetaling af momsbeløb, som de har betalt i strid med bestemmelser i sjette direktiv, der har direkte virkning, anses for uforenelig med effektivitetsprincippet.

41 Denne konklusion svækkes ikke af Det Forenede Kongeriges regerings argumenter om, at vedtagelsen af den i hovedsagen omhandlede lovgivning var begrundet i det lovlige formål at finde en rimelig balance mellem borgernes interesser og samfundets interesser og at give staten mulighed for at planlægge sine indtægter og udgifter uden at være udsat for den forstyrrelse, der er forbundet med væsentlige, uforudsete gældsposter.

42 Selv om et sådan formål som fremhævet ovenfor i denne doms præmis 35 kan begrunde, at der fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister, kan det således ikke begrunde, at disse frister anvendes under sådanne betingelser, at beskyttelsen af de rettigheder, som borgerne er tillagt i henhold til Fællesskabets retsorden, ikke længere er sikret.

Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

43 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke er relevant for en tvist som den i hovedsagen omhandlede. Den har nærmere anført, at det udelukkende henhører under national lovgivning at fastsætte de processuelle regler, i henhold til hvilke en afgiftspligtig kan fremsætte krav om tilbagebetaling af fejlagtigt betalte momsbeløb, forudsat at de fællesskabsretlige principper om ækvivalens og effektivitet overholdes. Ifølge regeringen er princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning kun relevant for tvisten i hovedsagen i den forstand, at en borger har ret til at få sin klage behandlet i overensstemmelse med de processuelle regler, der er fastsat i national ret, hvilket er tilfældet i denne sag.

44 Det bemærkes hertil, at det følger af fast retspraksis, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning udgør en del af Fællesskabets retsorden og skal overholdes af medlemsstaterne, når de gennemfører fællesskabsbestemmelser (jf. i denne retning dom af 26.4.1988, sag 316/86, Krücken, Sml. s. 2213, præmis 22, af 1.4.1993, forenede sager C-31/91 - C-44/91, Lageder m.fl., Sml. I, s. 1761, præmis 33, af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, og af 8.6.2000, sag C-396/98, Schlossstrasse, Sml. I, s. 4279, præmis 44).

45 Domstolen har navnlig fastslået, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed fratager en afgiftspligtig person en fradragsret, han har erhvervet i henhold til sjette direktiv (Schlossstrasse-dommen, præmis 47).

46 Tilsvarende må det fastslås, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning finder anvendelse i en situation som den, tvisten i hovedsagen vedrører, og at det er til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning fratager en afgiftspligtig person en ret, som han før ændringen havde til at kræve afgiften tilbagebetalt, der var opkrævet i strid med bestemmelser i sjette direktiv, der har direkte virkning.

47 Under hensyn til det ovenfor anførte skal det forelagte spørgsmål besvares med, at effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb betalt i form af moms, når beløbene er opkrævet i strid med bestemmelser i sjette direktiv, der - som f.eks. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1 - har direkte virkning.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

48 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ved kendelse af 14. december 1999, for ret:

Effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb betalt i form af merværdiafgift, når beløbene er opkrævet i strid med bestemmelser i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, der - som f.eks. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1 - har direkte virkning.