

## 62000J0062

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 11 päivänä heinäkuuta 2002. - Marks & Spencer plc vastaan Commissioners of Customs & Excise. - Ennakkoratkaisupyyntö: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Yhdistynyt kuningaskunta. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Kansallinen lainsäädäntö, jolla taannehtivasti lyhennetään perusteettomasti maksettujen rahamäärien palauttamista koskevaa vanhentumisaikaa - Yhteensopivuus tehokkuusperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen kanssa. - Asia C-62/00.

*Oikeustapauskokoelma 2002 sivu I-06325*

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

## Avainsanat

*1. Toimielinten säädökset, päätökset ja muut toimet - Direktiivit - Täytäntöönpano jäsenvaltioissa - Direktiivien tehokkuuden varmistamisen välttämättömyys - Kansallisten tuomioistuinten velvollisuudet*

*(EY:n perustamissopimuksen 5 artikla ja 189 artiklan kolmas kohta (joista on tullut EY 10 artikla ja EY 249 artiklan kolmas kohta))*

*2. Toimielinten säädökset, päätökset ja muut toimet - Direktiivit - Välitön oikeusvaikutus - Ulottuvuus - Välitön oikeusvaikutus ei rajoitu niihin tilanteisiin, joissa direktiiviä ei ole pantu täytäntöön tai se on pantu täytäntöön virheellisesti - Yksityisten oikeussubjektien mahdollisuus vedota säännöksiin, joilla on välitön oikeusvaikutus, kun täytäntöönpanosäännöksiä ei ole sovellettu täysimääräisesti*

*(EY:n perustamissopimuksen 189 artiklan kolmas kohta (josta on tullut EY 249 artiklan kolmas kohta))*

*3. Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtoverot - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Niiden rahamäärien palauttaminen, jotka on kannettu vastoin säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus - Vanhentumisajan lyhentämistä taannehtivin vaikutuksin ei voida hyväksyä - Yhteensoveltumattomuus tehokkuusperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen kanssa*

# Tiivistelmä

1. Direktiiviin perustuva jäsenvaltioiden velvoite saavuttaa direktiivissä säädetty tulos sekä perustamissopimuksen 5 artiklaan (josta on tullut EY 10 artikla) perustuva jäsenvaltioiden velvoite toteuttaa kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet tämän velvoitteen täyttämisen varmistamiseksi velvoittavat kaikkia jäsenvaltion viranomaisia mukaan lukien tuomioistuimet niiden toimivallan rajoissa. Tämän vuoksi kansallisen tuomioistuimen on kansallista oikeutta soveltaessaan tulkittava sitä mahdollisimman pitkälle direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivillä tavoiteltu tulos saavutettaisiin ja jotta perustamissopimuksen 189 artiklan kolmatta kohtaa (josta on tullut EY 249 artiklan kolmas kohta) näin noudatettaisiin.

( ks. 24 kohta )

2. Yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisessa tuomioistuimessa vedota valtiota vastaan sisältönsä puolesta ehdottomiin ja riittävän täsmällisiin direktiivin säännöksiin kaikissa niissä tapauksissa, joissa direktiivin täysimääräistä soveltamista ei ole tehokkaasti varmistettu, eli ei ainoastaan silloin, kun direktiiviä ei ole pantu täytäntöön tai kun se on pantu täytäntöön virheellisesti, vaan myös silloin, kun direktiivi on tosin pantu täytäntöön asianmukaisesti, mutta kyseisiä kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä ei sovelleta siten, että direktiivillä tavoiteltu tulos saavutettaisiin. Direktiivin vaikutukset eivät lakkaa sellaisten kansallisten toimenpiteiden toteuttamisen vuoksi, joilla direktiivi pannaan asianmukaisesti täytäntöön, ja jäsenvaltio on myös tällaisten täytäntöönpanosäännösten antamisen jälkeen edelleen velvollinen varmistamaan tehokkaasti, että direktiiviä sovelletaan täysimääräisesti.

( ks. 27 kohta )

3. Tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla taannehtivasti lyhennetään määräaika, jonka kuluessa voidaan vaatia maksetun arvonlisäveron palauttamista, kun arvonlisävero on kannettu vastoin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, kuten kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa.

Vaikka tehokkuusperiaate ei ole esteenä sille, että kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen rahamäärien palauttamisvaatimusta koskevaa määräaika, 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 viettäisiin taannehtivasti oikeus palautukseen tai että heille jäisi vain liian lyhyt määräaika vedota kyseiseen oikeuteen.

Lisäksi luottamuksensuojan periaate on esteenä sille, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie taannehtivasti verovelvolliselta hänellä ennen kyseistä lainmuutosta olleen oikeuden saada takaisin verot ja maksut, jotka on kannettu vastoin kuudennen direktiivin säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus.

( ks. 38, 46 ja 47 kohta sekä tuomiolauselman )

## Asianosaiset

Asiassa C-62/00,

jonka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Marks & Spencer plc

vastaa

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun perusteettoman edun palautusta koskevan yhteisön oikeuden tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit D. A. O. Edward ja A. La Pergola (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Marks & Spencer, edustajinaan asianajaja D. Waelbroeck ja D. Milne, QC, aluksi asianajotoimisto Walker Martineau ja sittemmin asianajotoimisto Forbes Hallin, solicitors, valtuuttamina,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, avustajanaan K. P. E. Lasok, QC, ja barrister P. Mantle,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään P. Oliver,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Marks & Spencerin, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission 18.10.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.1.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

## Tuomion perustelut

1 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 14.12.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.2.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen perusteettoman edun palautusta koskevan yhteisön oikeuden tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat Marks & Spencer plc (jäljempänä Marks & Spencer) sekä Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners), joka on arvonlisäveron kantamisen osalta toimivaltainen viranomainen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Asiassa on kyse Marks & Spencerin perusteettomasti maksaman arvonlisäveron palauttamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeuden säännökset

3 Jsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

"A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

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

- - ."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Pääasian asianosaisten ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta saatettiin asianmukaisesti osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä vasta 1.8.1992, jolloin vuoden 1983 Value Added Tax Actin (vuoden 1983 arvonlisäverolaki) 10 §:n 3 momenttia muuttanut vuoden 1992 Finance (No. 2) Act (vuoden 1992 toinen finanssilaki) tuli voimaan.

5 Value Added Tax Actin 10 §:n 3 momentissa säädetään nykyisin seuraavaa:

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

6 Mitä sitten tulee perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevaan lainsäädäntöön, käsiteltävänä olevan asian kannalta merkitykselliset vuoden 1989 Finance Actin 24 §:n säännökset olivat seuraavat (säännökset tulivat voimaan 1.1.1990):

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

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

--

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

5) Kun Commissionersille on maksettu tietty rahamäärä erehdyksessä, tässä pykälässä tarkoitettu palauttamisvaatimus voidaan esittää milloin tahansa ennen kuuden vuoden määräajan päättymistä laskettuna päivästä, jona vaatimuksen esittäjä havaitsi erehdyksen tai jona hänen olisi kohtuullista huolellisuutta noudattaen pitänyt havaita se.

--

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

-- "

7 Vuoden 1989 Finance Actin 24 § kumottiin ja korvattiin vuoden 1994 Value Added Tax Actin 80 §:llä (vuoden 1994 arvonlisäverolaki), joka tuli voimaan 1.9.1994. Ne kyseisen lainkohdan säännökset, jotka ovat merkityksellisiä käsiteltävänä olevan asian kannalta, ovat lähes samanlaiset kuin 24 §:n säännökset.

8 Hallituksen jäsen, Her Majesty's Paymaster General, ilmoitti 18.7.1996 parlamentille, että koska valtion taloudelle oli aiheutumassa yhä suurempi vahinko siitä, että virheellisesti kannettuja veroja vaadittiin palautettaviksi, hallitus aikoi vuoden 1997 Finance Billissä (esitys vuoden 1997 finanssilainaksi) lyhentää arvonlisäveroa ja muita välillisiä veroja koskevien palauttamisvaatimusten vanhentumisaajan kolmeen vuoteen. Kyseistä uutta vanhentumisaikaa oli tarkoitus soveltaa välittömästi vaatimuksiin, jotka olivat vireillä sinä päivänä, jolloin tämä ilmoitus parlamentille tehtiin, jotta kaavailtu lakimuutos ei olisi menettänyt merkitystään parlamenttikäsittelyn aikana.

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

10 Vuoden 1997 Finance Act annettiin 19.3.1997. Sen 47 §:n 1 momentilla muutettiin vuoden 1994 Value Added Tax Actin 80 §:ää, jonka 5 momentti kumottiin kokonaisuudessaan ja 4 momentti muutettiin kuulumaan seuraavasti:

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

11 Vuoden 1997 Finance Actin 47 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

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

Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

12 Marks & Spencer on vähittäismyyntiä harjoittava yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka on erikoistunut elintarvikkeiden ja vaatteiden myyntiin.

13 Marks & Spencer myi lahjakortteja eri yhteisöille lahjakortin nimellisarvoa alempaan hintaan. Tämän jälkeen lahjakortit myytiin tai annettiin kolmansille tahoille, jotka saattoivat käyttää ne palauttamalla ne Marks & Spencerille saadakseen vastineeksi tavaroita, joiden hinta vastasi lahjakortin nimellisarvoa.

14 Joulukuussa 1990 Marks & Spencer esitti Commissionersille, että sen pitäisi arvonlisäverotusta varten ilmoittaa lahjakorttien myynnistä saadut summat eikä lahjakorttien nimellisarvoa.

15 Tammikuussa 1991 Commissioners päätti, että Marks & Spencerin on ilmoitettava arvonlisäverotusta varten lahjakorttien nimellisarvo. Marks & Spencer menetteli näin siihen saakka, kunnes yhteisöjen tuomioistuin otti kantaa kyseiseen kysymykseen asiassa C-288/94, Argos Distributors, 24.10.1996 antamassaan tuomiossa (Kok. 1996, s. I-5311). Antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle ostosetelin sen nimellisarvoa alempaan hintaan ja luvannut hyväksyä ostosetelin myöhemmin nimellisarvostaan kokonais- tai osittaissuorituksena tavarasta, jonka ostaja ei ole sama kuin ostosetelin ostaja eikä tavallisesti tiedä sitä todellista myyntihintaa, jolla ostoseteli on myyty, ostosetelin edustamana vastikkeena on pidettävä luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiasa saamaa määrää.

16 Edellä mainitussa asiassa Argos Distributors annetun tuomion jälkeen ilmeni, että Marks & Spencerin myymiä lahjakortteja koskeva arvonlisäverokohtelu oli virheellinen. Näin ollen Marks & Spencer vaati 31.10.1996 päivätyllä kirjeellään Commissionersia palauttamaan arvonlisäveron, jonka se oli kyseisen virheen takia perusteettomasti maksanut toukokuun 1991 ja elokuun 1996 välisenä aikana, eli yhteensä 2 638 057 Englannin puntaa (GBP). Vaatimusta täsmennettiin 6.11.1996 ja 22.11.1996 päivätyillä kirjeillä.

17 Commissioners ilmoitti 11.12.1996 päivätyllä kirjeellään, että se oli valmis palauttamaan myytyjä lahjakortteja koskevasta arvonlisäverosta sen osan, johon uusi 18.7.1996 voimaan tullut kolmen vuoden vanhentumisaika ei vaikuta. Palautus eli 1 913 462 GBP maksettiin Marks & Spencerille 15.1.1997.

18 Marks & Spencer vaati Commissionersia oikaisemaan sen tekemää päätöstä, jonka mukaan kolmen vuoden vanhentumisaikaa sovelletaan Marks & Spencerin vaatimukseen, mutta Commissioners ei muuttanut päätöstään.

19 Marks & Spencer valitti 15.4.1997 Commissionersin päätöksestä Lontoon VAT and Duties Tribunaliin (Yhdistynyt kuningaskunta), joka hylkäsi valituksen 22.4.1998. Marks & Spencer valitti tästä ratkaisusta High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisioniin (Crown Office) (Yhdistynyt kuningaskunta), joka hylkäsi valituksen 21.12.1998 antamallaan ratkaisulla, minkä jälkeen Marks & Spencer valitti viimeksi mainitusta ratkaisusta Court of Appealiin.

20 Court of Appeal hylkäsi 14.12.1999 antamallaan osatuomiolla Marks & Spencerin valituksen siltä osin kuin se koski lahjakorttien myynnin johdosta perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista elokuun 1992 ja elokuun 1996 väliseltä ajalta.

21 Court of Appeal kuitenkin katsoi, että lahjakorttien myynnin johdosta toukokuun 1991 ja heinäkuun 1992 välisenä aikana perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva riita-asia koskee yhteisön oikeuden tulkintaa, joten Court of Appeal päätti lykätä asian ratkaisemista tältä osin ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

#### Ennakkoratkaisukysymys

22 Aluksi on tärkeää todeta, että Court of Appeal katsoo ennakkoratkaisupyynnössään, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohta on ehdoton ja riittävän täsmällinen ja että Marks & Spencerillä on kyseisen säännöksen perusteella oikeuksia, joihin se voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa, mutta ainoastaan siltä osin kuin kyseessä on ajanjakso, jolloin kyseistä säännöstä ei vielä ollut asianmukaisesti saatettu osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan kansallista lainsäädäntöä, eli ennen 1.8.1992. Sen takia ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on rajoittanut kysymyksensä koskemaan tilannetta, jossa jäsenvaltio ei ole asianmukaisesti saattanut kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohtaa osaksi kansallista lainsäädäntöä.

23 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen päätös nimittäin perustuu siihen, että jäsenvaltion saatettua direktiivin säännökset - kuten kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan - asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä, oikeussubjekteilla ei ole enää mahdollisuutta vedota kyseisen jäsenvaltion kansallisissa tuomioistuimissa oikeuksiin, jotka niillä mahdollisesti on kyseisten säännösten perusteella.

24 Tältä osin on todettava ensiksikin, että direktiiviin perustuva jäsenvaltioiden velvoite saavuttaa direktiivissä säädetty tulos sekä EY:n perustamissopimuksen 5 artiklaan (josta on tullut EY 10 artikla) perustuva jäsenvaltioiden velvoite toteuttaa kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet tämän velvoitteen täyttämisen varmistamiseksi velvoittavat kaikkia jäsenvaltion viranomaisia mukaan lukien tuomioistuimet niiden toimivallan rajoissa (ks. erityisesti asia C-168/95, Arcaro, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4705, 41 kohta). Tämän vuoksi kansallisen tuomioistuimen on kansallista oikeutta soveltaessaan tulkittava sitä mahdollisimman pitkälle direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivillä tavoiteltu tulos saavutettaisiin ja jotta EY:n perustamissopimuksen 189 artiklan kolmatta kohtaa (josta on tullut EY 249 artiklan kolmas kohta) näin noudatettaisiin (ks. erityisesti asia C-106/89, Marleasing, tuomio 13.11.1990, Kok. 1990, s. I-4135, Kok. Ep. X, s. 599, 8 kohta ja asia C-334/92, Wagner Miret, tuomio 16.12.1993, Kok. 1993, s. I-6911, Kok. Ep. XIV, s. I-525, 20 kohta).

25 Seuraavaksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (katso erityisesti asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 25 kohta; asia 103/88, Fratelli Costanzo, tuomio 22.6.1989, Kok. 1989, s. 1839, Kok. Ep. X, s. 95, 29 kohta ja asia C-319/97, Kortas, tuomio 1.6.1999, Kok. 1999, s. I-3143, 21 kohta).

26 Lopuksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin täytäntöönpanon pitää tehokkaasti taata direktiivin täysimääräinen soveltaminen (ks. vastaavasti erityisesti asia C-217/97, komissio v. Saksa, tuomio 9.9.1999, Kok. 1999, s. I-5087, 31 kohta ja asia C-214/98, komissio v. Kreikka, tuomio 16.11.2000, Kok. 2000, s. I-9601, 49 kohta).

27 Edellä esitetystä seuraa, että direktiivin vaikutukset eivät lakkaa sellaisten kansallisten toimenpiteiden toteuttamisen vuoksi, joilla direktiivi pannaan asianmukaisesti täytäntöön, ja että jäsenvaltio on myös tällaisten täytäntöönpanosäännösten antamisen jälkeen edelleen velvollinen varmistamaan tehokkaasti, että direktiiviä sovelletaan täysimääräisesti. Näin ollen yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisessa tuomioistuimessa vedota valtiota vastaan sisältönsä puolesta ehdottomiin ja riittävän täsmällisiin direktiivin säännöksiin kaikissa niissä tapauksissa, joissa direktiivin täysimääräistä soveltamista ei ole tehokkaasti varmistettu, eli ei ainoastaan silloin, kun direktiiviä ei ole pantu täytäntöön tai kun se on pantu täytäntöön virheellisesti, vaan myös silloin, kun direktiivi on tosin pantu täytäntöön asianmukaisesti, mutta kyseisiä kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä ei sovelleta siten, että direktiivillä tavoiteltu tulos saavutettaisiin.

28 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa tuonut esiin, olisi yhteisön oikeusjärjestyksen vastaista, jos yksityiset oikeussubjektit voisivat vedota direktiiviin silloin, kun se on pantu täytäntöön virheellisesti, mutta eivät voisi tehdä sitä silloin, kun kansalliset viranomaiset soveltavat kyseisen direktiivin täytäntöönpanoa koskevia kansallisia säännöksiä direktiivin säännösten vastaisesti.

29 Mitä sitten tulee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan säännöksiin, on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kyseiset määräykset antavat yksityisille oikeussubjekteille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa (asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 35 kohta).

30 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että oikeus saada takaisin verot ja maksut, jotka jäsenvaltiossa on kannettu yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti, johtuu niistä oikeuksista ja täydentää niitä oikeuksia, jotka yksityisille oikeussubjekteille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut (ks. erityisesti asia 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 355, Kok. Ep. IX, s. 327, 17 kohta; edellä mainittu asia BP Soupergaz, tuomion 40 kohta; asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok. 1999, s. I-579, 23 kohta ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 84 kohta).

31 Edellä esitetyistä seikoista kokonaisuudessaan seuraa, että vaikka jäsenvaltio on asianmukaisesti saattanut kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan säännökset osaksi kansallista lainsäädäntöään, yksityisillä oikeussubjekteilla on edelleen mahdollisuus vedota kyseisen valtion kansallisissa tuomioistuimissa oikeuksiin, jotka niillä on kyseisten säännösten perusteella, ja erityisesti oikeuteen saada takaisin verot, jotka jäsenvaltio on kantanut kyseisten säännösten vastaisesti.

32 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välille EY 234 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan riidan (katso erityisesti asia C-334/95, Krüger, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4517, 22 kohta ja asia C-88/99, Roquette Frères, tuomio 28.11.2000, Kok. 2000, s. I-10465, 18 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava uudelleen sille esitetty kysymys (edellä mainitut asiat Krüger, tuomion 23 kohta ja Roquette Frères, tuomion 18 kohta).

33 Näin ollen ennakkoratkaisukysymys täytyy ymmärtää siten, että siinä kysytään, ovatko tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate esteenä sellaiselle kansalliselle



*lainsäädännölle, jolla taannehtivasti lyhennetään määräaika, jonka kuluessa voidaan vaatia maksetun arvonlisäveron palauttamista, kun arvonlisävero on kannettu vastoin sellaisia kuudennen direktiivin säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, kuten kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa.*

#### *Tehokkuusperiaate*

*34 Ensiksi täytyy todeta, että koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat oikeussubjektien oikeudet; edellytyksenä tältä osin on kuitenkin se, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. erityisesti asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok. 1998, s. I-7141, 18 kohta sekä edellä mainitut asiat Dilexport, tuomion 25 kohta ja Metallgesellschaft ym., tuomion 85 kohta).*

*35 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän viimeksi mainitun periaatteen osalta, että yhteisön oikeuden mukaista on se, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianomaista maksuvelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta (katso edellä mainittu asia Aprile, tuomion 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tällaiset määräajat eivät nimittäin ole sellaisia, että niillä tehtäisiin yhteisön oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttäminen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. Tältä osin kansallinen kolmen vuoden preklusiivinen määräaika, joka alkaa kulua riitautetun veron tai maksun maksamispäivästä, on katsottava kohtuulliseksi (ks. erityisesti edellä mainitut asiat Aprile, tuomion 19 kohta ja Dilexport, tuomion 26 kohta).*

*36 Lisäksi edellä mainituista tuomioista asioissa Aprile (28 kohta) ja Dilexport (41 ja 42 kohta) seuraa, että kansallinen lainsäädäntö, jolla lyhennetään määräaika, jonka kuluessa voidaan vaatia palautettavaksi yhteisön oikeuden vastaisesti perityt rahamäärät, on yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa tietyin edellytyksin. Tällaisen lainsäädännön tarkoituksena ei ensiksikään saa olla nimenomaisesti rajoittaa yhteisöjen tuomioistuimen sellaisen tuomion vaikutusta, josta seuraa, että määrättyä verotusta koskeva kansallinen lainsäädäntö on yhteisön oikeuden vastaista. Toisaalta sellaisella lainsäädännöllä pitää - siltä osin kuin on kysymys sen ajallisesta soveltamisesta - asettaa sellainen määräaika, joka on riittävän pitkä sen turvaamiseksi, että oikeutta palautukseen voidaan tehokkaasti käyttää. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että lainsäädäntö, jolla ei lainkaan ole taannehtivaa ulottuvuutta, täyttää tämän edellytyksen.*

*37 On kuitenkin katsottava, että viimeksi mainittua edellytystä ei täytä sellainen kansallinen lainsäädäntö, josta pääasiassa on kyse, eli joka lyhentää kuudesta vuodesta kolmeen vuoteen ajanjakson, jonka kuluessa voidaan vaatia perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista, ja jossa säädetään, että kyseistä uutta määräaika sovelletaan välittömästi kaikkiin kyseisen säädöksen antamispäivän jälkeen tehtyihin palautusvaatimuksiin, minkä lisäksi sitä sovelletaan vaatimuksiin, jotka on tehty viimeksi mainitun päivän ja tätä aikaisemman päivän eli kyseisen säädöksen voimaantulopäivän välisenä aikana, ja myös vaatimuksiin, jotka on tehty ennen voimaantulopäivää, mutta jotka ovat edelleen vireillä kyseisenä päivänä.*

*38 Vaikka tehokkuusperiaate ei ole esteenä sille, että kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen rahamäärien palauttamisvaatimusta koskevaa määräaika, 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 ollut 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.*

*39 Tältä osin pitää huomata, että jäsenvaltiolla on pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot ja maksut (yhdistetyt asiat C-192/95-C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta ja edellä mainittu asia Dilexport, tuomion 23 kohta), ja kun yhteisöjen tuomioistuin on poikkeuksena tästä pääsäännöstä hyväksynyt, että kohtuullisen määräajan asettaminen palautuksen vaatimiselle on yhteensopivaa yhteisön oikeuden kanssa, tämä on tapahtunut - kuten edellä 35 kohdassa on todettu - oikeusvarmuuden edistämiseksi. Jotta tarkoitus eli oikeusvarmuuden takaaminen toteutuu, vanhentumisaika täytyy kuitenkin asettaa etukäteen (asia 41/69, ACF Chemiefarma v. komissio, tuomio 15.7.1970, Kok. 1970, s. 661, Kok. Ep. I, s. 455, 19 kohta).*

*40 Näin ollen tehokkuusperiaatteen vastaisena täytyy pitää sellaista lainsäädäntöä, josta pääasiassa on kysymys eli jonka taannehtiva vaikutus vie oikeussubjekteilta kaikki mahdollisuudet käyttää heillä aikaisemmin ollutta oikeutta saada takaisin arvonlisäverona maksetut rahamäärät, jotka on kannettu vastoin kuudennen direktiivin säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus.*

*41 Tätä toteamusta eivät aseta kyseenalaiseksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen perustelut, joiden mukaan vaikuttimena kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön antamiselle oli ensiksikin oikeutettu tavoite löytää asianmukainen tasapaino yksityisen oikeussubjektin edun ja yleisen edun välillä sekä myös se, että valtio sai siten mahdollisuuden suunnitella tulonsa ja menonsa tarvitsematta kärsiä häiriöistä, joita ennakoimattomat ja merkittävät velat aiheuttavat.*

*42 Vaikka tällainen tavoite voi oikeuttaa - kuten edellä 35 kohdassa on todettu - kohtuullisten preklusiivisten määräaikojen asettamisen oikeussuojakeinojen käyttämiselle, se ei voi oikeuttaa sitä, että näitä määräaikoja sovelletaan niin, ettei yhteisön oikeusjärjestyksen oikeussubjekteille myöntämiä oikeuksia voida turvata.*

#### *Luottamuksensuojan periaate*

*43 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että luottamuksensuojan periaate ei ole merkityksellinen pääasian kaltaisessa riita-asiassa. Se vetoaa tältä osin siihen, että menettelysäännöt, joita noudattaen verovelvollinen voi vaatia virheellisesti arvonlisäverona maksamiensa rahamäärien palauttamista, määritetään kokonaan kansallisessa oikeudessa sillä ainoalla varauksella, että tällöin noudatetaan yhteisön periaatteisiin kuuluvia vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta. Kyseinen hallitus katsoo, että jos luottamuksensuojan periaatetta sovellettaisiin pääasiassa, sen nojalla oikeussubjektilla olisi oikeus vain siihen, että hänen vaatimuksensa tutkitaan kansallisessa laissa säädettyjä menettelysääntöjä noudattaen, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa on tapahtunut.*

*44 Tältä osin täytyy todeta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan periaate kuuluu yhteisön oikeusjärjestykseen ja että jäsenvaltioiden on noudatettava kyseistä periaatetta niiden soveltaessa yhteisön säännöksiä (ks. vastaavasti asia 316/86, Krücken, tuomio 26.4.1988, Kok. 1988, s. 2213, 22 kohta; yhdistetyt asiat C-31/91-C-44/91, Lageder ym., tuomio 1.4.1993, Kok. 1993, s. I-1761, 33 kohta; asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998, Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta ja asia C-396/98, Schlossstrasse, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279, 44 kohta).*

*45 Yhteisöjen tuomioistuin on erityisesti katsonut, että luottamuksensuojan periaatteen kanssa on ristiriidassa se, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie verovelvolliselta taannehtivasti*

vähennysoikeuden, jonka tämä on saanut kuudennen direktiivin perusteella (edellä mainittu asia Schlossstrasse, tuomion 47 kohta).

46 Vastaavasti on syytä katsoa, että kun tilanne on sellainen kuin pääasiassa, luottamuksensuojan periaatetta sovelletaan, ja kyseinen periaate on esteenä sille, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie taannehtivasti verovelvolliselta hänellä ennen kyseistä lainmuutosta olleen oikeuden saada takaisin verot ja maksut, jotka on kannettu vastoin kuudennen direktiivin säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus.

47 Edellä esitetyt seikat kokonaisuudessaan huomioon ottaen esitettyyn kysymykseen pitää vastata, että tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla taannehtivasti lyhennetään määräaika, jonka kuluessa voidaan vaatia maksetun arvonlisäveron palauttamista, kun arvonlisävero on kannettu vastoin sellaisia kuudennen direktiivin säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, kuten kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa.

## **Päätökset oikeudenkäyntikuluista**

### *Oikeudenkäyntikulut*

48 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

## **Päätöksen päätösosa**

*Näillä perusteilla*

**YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN**

*(viides jaosto)*

*on ratkaissut Court of Appealin (England & Wales) (Civil Division) 14.12.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:*

*Tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla taannehtivasti lyhennetään määräaika, jonka kuluessa voidaan vaatia maksetun arvonlisäveron palauttamista, kun arvonlisävero on kannettu vastoin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY säännöksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, kuten kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa.*