

|

62000J0062

Domstolens dom (femte avdelningen) den 11 juli 2002. - Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise. - Begäran om förhandsavgörande: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Förenade kungariket. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Nationell lagstiftning som retroaktivt förkortar preskriptionstiden avseende rätten till återbetalning av belopp som inbetalats utan grund - Förenlighet med effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. - Mål C-62/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-06325

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Institutionernas rättsakter - Direktiv - Medlemsstaternas genomförande - Nödvändigheten av att säkerställa direktivens verkan - Nationella domstolars skyldigheter

(EG-fördraget, artiklarna 5 och 189 tredje stycket (nu artiklarna 10 och 249 tredje stycket EG))

2. Institutionernas rättsakter - Direktiv - Direkt effekt - Omfattning - Ej begränsat till fall där införlivande inte har skett eller till fall av inkorrekt införlivande - Möjlighet för enskilda att åberopa bestämmelser som har direkt effekt vid fall av ofullständigt tillämpande av införlivandebestämmelser

(EG-fördraget, artikel 189 tredje stycket (nu artikel 249 tredje stycket EG))

3. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Återbetalning av belopp som uttagits i strid med bestämmelser som har direkt effekt - Preskriptionsfrist - Förkortning med retroaktiv verkan - Otillåtet - Oförenligt med effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar

Sammanfattning

1. Medlemsstaternas skyldighet till följd av ett direktiv att åstadkomma det resultat som föreskrivs i detta samt deras plikt, enligt artikel 5 i fördraget (nu artikel 10 EG), att vidta alla lämpliga åtgärder,

både allmänna och särskilda, för att säkerställa att denna skyldighet uppfylls, åligger alla myndigheter i medlemsstaterna, däribland de rättskipande myndigheterna inom ramen för deras behörighet. Av detta följer att den nationella domstolen vid tillämpningen av nationell rätt är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka densamma mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte, så att det resultat som avses i direktivet uppnås, och därmed agera i överensstämmelse med artikel 189 tredje stycket i EG-fördraget (nu artikel 249 tredje stycket EG).

(se punkt 24)

2. De enskilda kan vid den nationella domstolen och gentemot staten åberopa bestämmelser i ett direktiv, vilka till sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, i alla de fall där den fulla tillämpningen av dessa inte har säkerställts. Det är således inte bara fråga om de fall där detta direktiv inte införlivats eller inte införlivats på korrekt sätt, utan också det fall när de nationella bestämmelserna genom vilka nämnda direktiv korrekt införlivats inte tillämpas så att det resultat som avses med detsamma uppnås. Av ovanstående framgår att det förhållandet att nationella åtgärder som korrekt införlivar ett direktiv har vidtagits inte medför att direktivet förlorar sin verkan. En medlemsstat förblir således skyldig att säkerställa att direktivet kan tillämpas fullt ut även efter det att dessa åtgärder vidtagits.

(se punkt 27)

3. Effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats såsom mervärdesskatt, när dessa belopp har uttagits i strid med sådana bestämmelser i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter som har direkt effekt, såsom bestämmelserna i artikel 11 A.1 i nämnda direktiv.

Det är nämligen inte oförenligt med effektivitetsprincipen att en nationell lagstiftning förkortar tidsfristen för att ansöka om återbetalning av belopp som betalats i strid med gemenskapsrätten. Detta gäller dock på villkor inte bara att den nya fastställda tidsfristen är skälig, utan också att det i den nya lagstiftningen föreskrivs en övergångsperiod som ger enskilda en tillräcklig tidsfrist, efter det att lagstiftningen antagits, för att kunna göra de ansökningar om återbetalning som de hade rätt att göra när den gamla lagstiftningen gällde. En sådan övergångsperiod är nödvändig eftersom en omedelbar tillämpning av en preskriptionstid som är kortare än den tidigare gällande på dessa ansökningar skulle få som effekt att vissa enskilda retroaktivt framtogs sin rätt till återbetalning eller endast gavs en alltför kort tidsfrist för att göra gällande denna rätt.

För övrigt utgör principen om skydd för berättigade förväntningar hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan fråntar den skattskyldige en rätt som denne hade före den nämnda ändringen, att erhålla återbetalning av skatter som betalats i strid med bestämmelser i sjätte direktivet som har direkt effekt.

(se punkterna 38, 46 och 47 samt domslutet)

Parter

I mål C-62/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Marks & Spencer plc

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av gemenskapsrätten i fråga om återbetalning av belopp som inbetalats utan grund,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna D.A.O. Edward och A. La Pergola (referent),

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Marks & Spencer, genom D. Waelbroeck, avocat, och D. Milne, QC, ursprungligen befullmäktigade av Walker Martineau sedan av Forbes Hall, solicitors,

- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av K.P.E. Lasok, QC, och P. Mantle, barrister,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom P. Oliver, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 18 oktober 2001 av: Marks & Spencer, Förenade kungarikets regering och kommissionen,

och efter att den 24 januari 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) har, genom beslut av den 14 december 1999 som inkom till domstolens kansli den 28 februari 2000, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av gemenskapsrätten i fråga om återbetalning av belopp som inbetalats utan grund.

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Marks & Spencer plc (nedan kallat Marks & Spencer) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners), vilken är den myndighet i Förenade kungariket som är behörig att uppbära mervärdesskatt, angående återbetalning av mervärdesskattebelopp som inbetalats av nämnda företag utan grund.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 11 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet) anges följande:

"A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

..."

Den nationella lagstiftningen

4 Enligt parterna i det nationella målet och den nationella domstolen införlivades inte artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet korrekt i Förenade kungariket förrän den 1 augusti 1992, enligt Finance (no 2) Act 1992 (1992 års uppbördslag), genom vilken artikel 10.3 i Value Added Tax Act 1983 (1983 års lag om mervärdesskatt) ändrades.

5 Den sistnämnda bestämmelsen har numera följande lydelse:

"Om något tillhandahålls mot vederlag som inte består av pengar eller som inte enbart består av pengar, skall värdet antas vara det penningbelopp som, jämte den skatt som skall betalas, motsvarar vederlaget."

6 I fråga om lagstiftningen om återbetalning av mervärdesskattebelopp som inbetalats utan grund hade de relevanta bestämmelserna i artikel 24 i Finance Act 1989 (1989 års uppbördslag) följande lydelse (med verkan från och med den 1 januari 1990):

"1) Om en person har betalat in ett belopp till Commissioners såsom mervärdesskatt utan att skatteplikt förelåg, är Commissioners skyldig att återbetala beloppet.

2) Commissioners är endast skyldig att återbetala belopp i enlighet med denna bestämmelse om en ansökan om återbetalning har ingetts.

...

4) Ansökan om återbetalning av belopp i enlighet med denna bestämmelse måste inges inom sex år från den dag då betalningen skedde. Detta gäller inte om punkt 5 nedan är tillämplig.

5) Om ett belopp har betalats in till Commissioners av misstag, får en ansökan om återbetalning av beloppet i enlighet med denna bestämmelse inges inom sex år från det datum då den som inger ansökan upptäckte eller borde ha upptäckt misstaget.

...

7) Förutom i de fall som anges i denna bestämmelse är Commissioners inte skyldig att återbetala belopp som betalats in såsom mervärdesskatt på den grunden att det inte förelåg någon skatteplikt.

..."

7 Artikel 24 i Finance Act 1989 upphävdes och ersattes från och med den 1 september 1994 av artikel 80 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag). De relevanta bestämmelserna i artikel 80 har en lydelse som är nästan identisk med bestämmelserna i artikel 24.

8 Den 18 juli 1996 tillkännagav en regeringsledamot, Her Majesty's Paymaster General, i parlamentet att, med tanke på de ökade riskerna för statskassan till följd av ansökningar om återbetalning av felaktigt indrivna skattebelopp, regeringen hade för avsikt att i Finance Bill 1997 (förslag till 1997 års uppbördslag) ändra preskriptionstiden för återbetalningsansökningar avseende mervärdesskatt och andra indirekta skatter så att tiden förkortades till tre år. Den nya preskriptionstiden skulle tillämpas omedelbart på de ansökningar som anhängiggjorts vid tiden för tillkännagivandet, för att förhindra att lagändringen skulle bli verkningslös på grund av den tid som förflöt innan förfarandet i parlamentet kunde avslutas.

9 Den 4 december 1996 godkände underhuset regeringens förslag till budget, inklusive det förslag som tillkännagavs den 18 juli 1996, som blev artikel 47 i Finance Bill 1997.

10 Finance Act 1997 antogs slutgiltigt den 19 mars 1997. Genom artikel 47.1 däri ändrades artikel 80 i Value Added Tax Act 1994 på så sätt att femte punkten upphävdes och fjärde punkten ändrades så att där nu föreskrivs följande:

"Commissioners är inte skyldig att, efter ansökan i enlighet med denna bestämmelse, återbetala belopp som inbetalats mer än tre år före det att ansökan ingavs."

11 I artikel 47.2 i Finance Act 1997 anges följande:

"... punkt 1 ovan skall anses ha trätt i kraft den 18 juli 1996 och är, vad gäller återbetalningar från och med eller efter detta datum, tillämpligt på samtliga ansökningar enligt artikel 80 i Value Added Tax Act 1994. Detta gäller även de ansökningar som ingetts före detta datum och ansökningar avseende betalningar som har skett före detta datum."

Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen

12 Marks & Spencer är ett i Förenade kungariket etablerat detaljhandelsföretag som är specialiserat på försäljning av livsmedelsprodukter och kläder.

13 Marks & Spencer sålde presentkort till företagskunder till ett pris som underskred presentkortets nominella värde. Därefter såldes presentkortet eller gavs bort till tredje man som kunde använda dem genom att återlämna presentkortet till Marks & Spencer och i gengäld erhålla varor till kortens nominella värde.

14 I december 1990 gjorde Marks & Spencer vid Commissioners gällande att företaget skulle redovisa mervärdesskatt beräknad på de belopp som bolaget mottog när det sålde presentkortet, och inte mervärdesskatt beräknad på deras nominella värde.

15 I januari 1991 fastslog Commissioners att Marks & Spencer skulle redovisa mervärdesskatt beräknad på presentkortets nominella värde. Marks & Spencer gjorde detta fram till det att EG-domstolen prövade denna fråga i sin dom av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, Argos Distributors (REG 1996, s. I-5311). I denna dom uttalade domstolen att artikel 11 A.1 a i sjätte

direktivet skall tolkas på så sätt att för det fall att en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris till en köpare, med löfte om att senare, till det nominella värdet, ta emot denna kupong som betalning, och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller en del av priset på en vara, är vederlaget som kupongen utgör det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen.

16 Efter domen i det ovannämnda målet Argos Distributors stod det klart att Commissioners hade bedömt Marks & Spencers presentkort felaktigt i mervärdesskattehänseende. Följaktligen ingav Marks & Spencer till Commissioners, genom en skrivelse av den 31 oktober 1996, en ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats in för mycket till följd av denna felaktighet under perioden maj 1991 - augusti 1996, det vill säga 2 638 057 GBP. Ansökan kompletterades genom skrivelser av den 6 och den 22 november 1996.

17 I en skrivelse av den 11 december 1996 accepterade Commissioners att återbetala den del av mervärdesskatten som hörde till den försäljning av presentkort som skett under den period som inte berördes av de nya reglerna om treårig preskriptionstid som började gälla den 18 juli 1996. Det motsvarande beloppet, det vill säga 1 913 462 GBP, återbetalades till Marks & Spencer den 15 januari 1997.

18 Marks & Spencers begärde omprövning av Commissioners beslut att tillämpa en treårig preskriptionstid på bolagets ansökan, men Commissioners avslög denna begäran.

19 Den 15 april 1997 överklagade Marks & Spencer detta avslagsbeslut till VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), som den 22 april 1998 ogillade detta överklagande. Marks & Spencers överklagade detta avgörande till High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Förenade kungariket), som ogillade överklagandet genom beslut av den 21 december 1998. Marks & Spencer överklagade därefter till Court of Appeal.

20 Genom beslut av den 14 december 1999 ogillade Court of Appeal Marks & Spencers överklagande i fråga om återbetalning av den mervärdesskatt som inbetalats utan grund för försäljning av presentkortet för perioden från och med augusti 1992 till och med augusti 1996.

21 Court of Appeal, som däremot ansåg att lösningen på tvisten avseende återbetalning av det belopp som inbetalats utan grund avseende mervärdesskatten för försäljning av presentkort från och med maj månad 1991 till och med juli månad 1992 berodde på en tolkning av gemenskapsrätten, beslöt att vilandeförklara målet i denna del och att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Om en medlemsstat har underlåtit att på ett korrekt sätt införliva artikel 11 A i rådets direktiv 77/388 med nationell lagstiftning, är det då förenligt med effektivitetsprincipen, med avseende på de rättigheter som en skattskyldig har enligt artikel 11 A, eller med principen om skydd för berättigade förväntningar att tillämpa lagstiftning som retroaktivt avskaffar den på nationell rätt grundade rätt att återkräva belopp som erlagts såsom mervärdesskatt mer än tre år före det att ansökan om återbetalning ingavs?"

Tolkningsfrågan

22 Domstolen konstaterar inledningsvis att det av begäran om förhandsavgörande framgår att Court of Appeal anser att artikel 11 A.1 i sjätte direktivet är ovillkorlig och tillräckligt precis och att den således ger Marks & Spencer rättigheter som företaget kan åberopa vid nationell domstol, men att detta dock endast gäller den period under vilken den nämnda bestämmelsen ännu inte hade införlivats korrekt med den nationella rätten i Förenade kungariket, det vill säga perioden före den 1 augusti 1992. Av detta skäl har den nationella domstolen begränsat sin fråga till det fall då en medlemsstat inte har införlivat artikel 11 A i sjätte direktivet på ett korrekt sätt.

23 Den nationella domstolen har nämligen grundat sig på den förutsättningen att det faktum att en medlemsstat på ett korrekt sätt har införlivat bestämmelser i ett direktiv, såsom artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, med sin nationella rätt, fråntar enskilda möjligheten att vid de nationella domstolarna åberopa de rättigheter som de i förekommande fall har enligt dessa bestämmelser.

24 Det bör i detta hänseende till en början erinras om att medlemsstaternas skyldighet till följd av ett direktiv att åstadkomma det resultat som föreskrivs i detta samt deras plikt, enligt artikel 5 i EG-fördraget (nu artikel 10 EG), att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att denna skyldighet uppfylls, åligger alla myndigheter i medlemsstaterna, däribland de rättskipande myndigheterna inom ramen för deras behörighet (se bland annat dom av den 26 september 1996 i mål C-168/95, Arcaro, REG 1996, s. I-4705, punkt 41). Av detta följer att den nationella domstolen vid tillämpningen av nationell rätt är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka denna mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte, så att det resultat som avses i direktivet uppnås och därmed agera i överensstämmelse med artikel 189 tredje stycket i EG-fördraget (nu artikel 249 tredje stycket EG) (se bland annat dom av den 13 november 1990 i mål C-106/89, Marleasing, REG 1990, s. I-4135, punkt 8, svensk specialutgåva, volym 10, s. 575, och av den 16 december 1993 i mål C-334/92, Wagner Miret, REG 1993, s. I-6911, punkt 20, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-477).

25 Det bör vidare erinras om att enligt fast rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom tidsfristen, dels då det inte har införlivats på ett korrekt sätt (se bland annat dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, av den 22 juni 1989 i mål 103/88, Fratelli Costanzo, REG 1989, s. 1839, punkt 29, svensk specialutgåva, volym 10, s. 83, och av den 1 juni 1999 i mål C-319/97, Kortas, REG 1999, s. I-3143, punkt 21).

26 Slutligen följer det av fast rättspraxis att införlivandet av ett direktiv skall säkerställa att direktivet kommer att tillämpas fullt ut (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 9 september 1999 i mål C-217/97, kommissionen mot Tyskland, REG 1999, s. I-5087, punkt 31, och av den 16 november 2000 i mål C-214/98, kommissionen mot Grekland, REG 2000, s. I-9601, punkt 49).

27 Av ovanstående framgår följande. Att nationella åtgärder som korrekt införlivar ett direktiv har vidtagits medför inte att direktivet förlorar sin verkan. En medlemsstat förblir skyldig att säkerställa att direktivet kan tillämpas fullt ut även efter det att dessa åtgärder vidtagits. De enskilda kan följaktligen vid den nationella domstolen och gentemot staten åberopa bestämmelser i ett direktiv, vilka utifrån deras innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, i alla de fall där den fulla tillämpningen av dessa inte har säkerställts. Det är således inte bara fråga om de fall där detta direktiv inte införlivats eller inte införlivats på korrekt sätt, utan också det fallet att de nationella bestämmelserna genom vilka nämnda direktiv korrekt införlivats inte tillämpas så att det resultat som avses med detta uppnås.

28 I likhet med vad generaladvokaten anfört i punkt 40 i sitt förslag till avgörande skulle det vara oförenligt med gemenskapsrätten att enskilda kan åberopa ett direktiv när detta inte har införlivats

korrekt, men att de inte kan göra detta när de nationella administrativa myndigheterna tillämpar de nationella införlivandebestämmelserna av direktivet på ett sätt som är förenligt med direktivets bestämmelser.

29 Vad gäller bestämmelserna i artikel 11 A.1 i sjätte direktivet erinrar domstolen om att den funnit att dessa bestämmelser tillerkänner den enskilde rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol (dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 35).

30 Av fast rättspraxis följer att rätten att erhålla återbetalning av skatt som uttagits i en medlemsstat i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i gemenskapsrättsliga bestämmelser såsom dessa har tolkats av domstolen (se bland annat dom av den 2 februari 1988 i mål 309/85, Barra, REG 1988, s. 355, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 325, domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 40, dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 23, och av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 84).

31 Av samtliga ovanstående skäl följer att det faktum att en medlemsstat korrekt har införlivat bestämmelserna i artikel 11 A.1 i sjätte direktivet med sin nationella rätt inte fråntar enskilda möjligheten att vid nationella domstolar i denna medlemsstat åberopa de rättigheter de har enligt dessa bestämmelser och särskilt rätten att erhålla återbetalning av belopp som en medlemsstat uttagit i strid med bestämmelserna.

32 Det är fast rättspraxis att det inom ramen för det genom artikel 234 EG inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen ankommer på EG-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den (se bland annat dom av den 17 juli 1997 i mål C-334/95, Krüger, REG 1997, s. I-4517, punkt 22, och av den 28 november 2000 i mål C-88/99, Roquette Frères, REG 2000, s. I-10465, punkt 18). I detta syfte åligger det EG-domstolen att i förekommande fall omformulera den fråga som har ställts till den (domarna i de ovannämnda målen Krüger, punkt 23, och Roquette Frères, punkt 18).

33 Följaktligen skall tolkningsfrågan anses avse huruvida effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats såsom mervärdesskatt, när dessa belopp har uttagits i strid med bestämmelser i sjätte direktivet som har direkt effekt, såsom bestämmelserna i artikel 11 A.1 i nämnda direktiv.

Effektivitetsprincipen

34 Domstolen erinrar inledningsvis om följande. I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser i fråga om återbetalning av nationella skatter som har tagits ut felaktigt, skall det i den nationella rättsordningen i varje medlemsstat anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som enskilda har på grund av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (se bland annat dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile, REG 1998, s. I-7141, punkt 18, liksom domarna i de ovannämnda målen Dilexport, punkt 25, och Metallgesellschaft m.fl., punkt 85).

35 Vad gäller den sistnämnda principen har domstolen bekräftat att det är förenligt med gemenskapsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn till skydd för både den skattskyldige och den berörda myndigheten fastställs rimliga tidsfrister för att väcka talan (se domen i det ovannämnda målet Aprile, punkt 19, och däri angiven rättspraxis). Sådana tidsfrister medför nämligen inte att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av

gemenskapsrätten. I detta avseende förefaller en nationell preskriptionstid på tre år som börjar löpa från och med betalningsdagen vara rimlig (se bland annat domarna i de ovannämnda målen Aprile, punkt 19, och Dilexport, punkt 26).

36 Dessutom följer det av domarna i de ovannämnda målen Aprile (punkt 28) och Dilexport (punkterna 41 och 42) att en nationell lagstiftning som förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats i strid med gemenskapsrätten kan vara förenlig med gemenskapsrätten under vissa villkor. Lagstiftningen får för det första inte vara avsedd att specifikt begränsa följderna av en dom från domstolen, av vilken följer att en nationell lagstiftning beträffande en viss skatt eller avgift är oförenlig med gemenskapsrätten. För det andra måste det i en sådan lagstiftning, vad gäller dess tillämpning i tiden, fastställas en tidsfrist som är tillräcklig för att faktiskt säkerställa rätten till återbetalning. I detta hänseende har domstolen ansett att en lagstiftning som inte har en faktisk retroaktiv verkan uppfyller detta villkor.

37 Det måste däremot konstateras att en nationell lagstiftning som den som är i fråga vid den nationella domstolen inte uppfyller det sista villkoret. I den aktuella lagstiftningen förkortas, från sex till tre år, den period under vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som felaktigt betalats såsom mervärdesskatt. Det föreskrivs att denna nya tidsfrist är tillämplig omedelbart på varje ansökan som görs efter det datum då denna lagstiftning antagits, liksom på ansökningar som gjorts mellan detta datum och ett tidigare datum som utgör det datum då lagstiftningen skall anses ha trätt i kraft, samt på ansökningar om återbetalning som gjorts före detta ikraftträdandedatum men som ännu inte har avgjorts vid detta datum.

38 Det är nämligen inte oförenligt med effektivitetsprincipen att en nationell lagstiftning förkortar tidsfristen för att ansöka om återbetalning av belopp som betalats i strid med gemenskapsrätten. Detta gäller dock på villkor inte bara att den nya fastställda tidsfristen är skälig, utan också att det i den nya lagstiftningen föreskrivs en övergångsperiod som ger enskilda en tillräcklig tidsfrist, efter det att lagstiftningen antagits, för att kunna göra de ansökningar om återbetalning som de hade rätt att göra när den gamla lagstiftningen gällde. En sådan övergångsperiod är nödvändig eftersom en omedelbar tillämpning av en preskriptionstid som är kortare än den tidigare gällande på dessa ansökningar skulle få som effekt att vissa enskilda retroaktivt framtogs sin rätt till återbetalning eller endast gavs en alltför kort tidsfrist för att göra gällande denna rätt.

39 Det skall i detta hänseende erinras om att en medlemsstat i princip skall återbetala de skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/92-C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20, och i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 23). Domstolen har emellertid med undantag från denna princip funnit det förenligt med gemenskapsrätten att skäliga tidsfrister fastställs under vilka det kan ansökas om återbetalning. Detta är dock, såsom har erinrats om i punkt 35 i denna dom, motiverat av rättssäkerhetshänsyn. För att fylla funktionen att garantera rättssäkerheten måste preskriptionstider emellertid fastställas i förväg (dom av den 15 juli 1970 i mål 41/69, ACF Chemiefarma mot kommissionen, REG 1970, s. 661, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 1, s. 457).

40 Följaktligen skall en lagstiftning, såsom den som är aktuell vid den nationella domstolen och vars retroaktiva verkan framtogs enskilda all möjlighet att utöva en rätt som de hade tidigare avseende återbetalning av belopp de betalat såsom mervärdesskatt i strid med bestämmelser i sjätte direktivet som har direkt effekt, anses vara oförenlig med effektivitetsprincipen.

41 Detta konstaterande kan inte ifrågasättas av Förenade kungarikets argument att skälet till att den vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen antogs var det berättigade syftet att finna en lämplig jämvikt mellan enskildas intressen och allmänintresset, liksom att möjliggöra för staten att planera sina inkomster och utgifter utan att störas av betydande oförutsedda skulder.

42 Även om ett sådant syfte, såsom har erinrats om i punkt 35 i denna dom, kan rättfärdiga att det fastställs rimliga tidsfrister för att väcka talan, kan det dock inte möjliggöra att dessa tidsfrister tillämpas under sådana omständigheter att de rättigheter som enskilda har enligt gemenskapsrätten inte längre är säkerställda.

Principen om skydd för berättigade förväntningar

43 Förenade kungarikets regering har hävdad att principen om skydd för berättigade förväntningar inte är relevant i en tvist såsom den vid den nationella domstolen. Regeringen har i detta hänseende gjort gällande att förfarandet enligt vilket en skattskyldig kan ansöka om återbetalning av belopp som utan grund betalats såsom mervärdesskatt helt och hållet omfattas av den nationella rätten, med det enda undantaget att gemenskapsprinciperna om likvärdighet och effektivitet skall iakttas. Regeringen menar att om principen om skydd för berättigade förväntningar är tillämplig i tvisten vid den nationella domstolen, skulle detta endast gälla i den meningen att enskilda har rätt att få sin ansökan prövad enligt det förfarande som fastställts i den nationella rätten, vilket har skett i förevarande fall.

44 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det av en fast rättspraxis följer att principen om skydd för berättigade förväntningar utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av medlemsstaterna då de genomför gemenskapsbestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 1988 i mål 316/86, Krücken, REG 1988, s. 2213, punkt 22, av den 1 april 1993 i de förenade målen C-31/91-C-44/91, Lageder m.fl., REG 1993, s. I-1761, punkt 33, av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex, REG 1998, s. I-8153, punkt 26, och av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße, REG 2000, s. I-4279, punkt 44).

45 Domstolen har särskilt uttalat att principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan fråntar en skattskyldig rätten till avdrag som denne erhållit enligt sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet Schloßstraße, punkt 47).

46 På samma sätt kan det konstateras att i en situation som den i tvisten vid den nationella domstolen är principen om skydd för berättigade förväntningar tillämplig, och den utgör hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan fråntar den skattskyldige en rätt som denne hade före den nämnda ändringen, nämligen rätten att erhålla återbetalning av skatter som betalats i strid med bestämmelser i sjätte direktivet som har direkt effekt.

47 Mot bakgrund av samtliga ovanstående skäl skall tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats såsom mervärdesskatt, när dessa belopp har uttagits i strid med bestämmelser i sjätte direktivet som har direkt effekt, såsom bestämmelserna i artikel 11 A.1 i nämnda direktiv.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

48 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 14 december 1999 har ställts av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - följande dom:

Effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats såsom mervärdesskatt, när dessa belopp har uttagits i strid med sådana bestämmelser i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, som har direkt effekt, såsom bestämmelserna i artikel 11 A.1 i nämnda direktiv.