FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT LEENDERTS A. GEELHOED

föredraget den 24 januari 2002 [1]

I — Inledning

1. Domstolen har inom ramen för förevarande mål om förhandsavgörande ombetts att klargöra om det är förenligt med gemenskapsrätten att med retroaktiv effekt neka att återbetala mervärdesskattebelopp som har erlagts mer än tre år innan återbetalningskravet framställdes. I förevarande mål har frågan ställts avseende en period under vilken en medlemsstat inte korrekt har införlivat en direkt tillämplig bestämmelse i ett direktiv i sin interna rätt.

II — Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2. Artikel 11 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, [2] nedan kallat sjätte direktivet, har följande lydelse:

"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.

..."

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

Den nationella lagstiftningen

3. Parterna i målet vid den nationella domstolen och den hänskjutande domstolen har vitsordat att artikel 11A.1 a i sjätte direktivet inte införlivades korrekt med den nationella lagstiftningen förrän den 1 augusti 1992, enligt Finance (n° 2) Act 1992 (1992 års uppbördslag), genom vilken section 10(3) i Value Added Tax Act 1983 (1983 års lag om mervärdesskatt) ändrades. I bestämmelsen föreskrivs följande:

"Om något tillhandahålls utan vederlag eller mot vederlag som inte består av pengar eller som inte enbart består av pengar, skall värdet av det som tillhandahållits antas vara det gängse marknadsvärdet."

4. 1983 års lag upphävdes och ersattes från och med den 1 september 1994 av Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt, nedan kallad 1994 års lag). Section 19(3) i 1994 års lag har samma lydelse som section 10(3) i 1983 års lag i dess lydelse enligt Finance (n° 2) Act 1992, förutom att uttrycket "mervärdesskatt som skall betalas" används i section 19(3), medan uttrycket "skatt som skall betalas" används i section 10(3) i dess ändrade lydelse.

5. Angående lagstiftningen om återbetalning av felaktigt erlagda belopp föreskrevs (med verkan från och med den 1 januari 1990), i här relevanta delar, i section 24 i Finance Act 1989 (1989 års uppbördslag) följande:

"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 stycke 5 nedan är tillämpligt.

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 rimligen 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.

...»

6. Section 24 i Finance Act 1989 upphävdes och ersattes från och med den 1 september 1994 av section 80 i 1994 års lag. De relevanta delarna i section 80 har samma lydelse som section 24, förutom att uttrycket "moms" används i 1994 års lag medan orden "skatt" och "mervärdesskatt" användes i Finance Act 1989.

7. Den 18 juli 1996 tillkännagav Her Majesty's Paymaster General (medlem av brittiska regeringen som formellt står för utbetalningarna till departementen) i parlamentet att regeringen hade för avsikt att från och med den 18 juli 1996 införa en preskriptionstid på tre år för retroaktiva återbetalningsansökningar avseende mervärdesskatt och andra indirekta skatter, med tanke på de allt större statsinkomster som stod på spel till följd av retroaktiva ansökningar om återbetalning av felaktigt indrivna skattebelopp. Förslaget till lagändring skulle gälla från dagen för tillkännagivandet för att förhindra att ändringen skulle bli verkningslös på grund av den tid som förflöt innan förfarandet i parlamentet kunde avslutas.

8. Den 4 december 1996 godkände underhuset regeringens förslag till budget, inklusive det förslag som tillkännagavs den 18 juli 1996, och som införts i Finance Bill som klausul 47.

9. Finance Act 1997 antogs den 19 mars 1997. Section 80 i 1994 års lag ändrades genom dess section 47(1). Section 80(5) avskaffades i sin helhet. Section 80(4) har efter ändringen följande lydelse:

"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."

10. I den del som är relevant här föreskrivs följande i section 47(2) i Finance Act 1997:

"... stycke 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 section 80 i Value Added Tax Act 1994. Detta gäller även ansökningar som ingetts före detta datum och ansökningar avseende betalningar som har skett före detta datum."

11. Section 47.2—5 i 1997 års uppbördslag innehåller även övergångsbestämmelser. Enligt dessa är den treåriga preskriptionstiden inte tillämplig på krav som framställts efter den 18 juli 1996 som var en följd av ett (framgångsrikt) klagomål mot ett beslut av Commissioners och på villkor att det rättsliga förfarande genom vilket beslutet har ifrågasatts inleddes före den 18 juli 1996. I sådana fall begränsas kravet till belopp som har erlagts tidigast tre år innan detta förfarande inleddes.

III — Bakgrund och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

12. Marks and Spencer plc (nedan kallat Marks & Spencer) är ett i Förenade kungariket etablerat detaljhandelsföretag som är skyldigt att betala mervärdesskatt.

13. Commissioners of Customs and Excise (nedan kallat Commissioners) ansvarar för administration och uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket.

14. Under hela den aktuella perioden har Marks & Spencer sålt presentkort till företagskunder till ett pris som underskrider presentkortets nominella värde. Därefter såldes presentkorten eller gavs bort till tredje man, som löste in dem genom att återlämna presentkorten till Marks & Spencer och i gengäld erhålla varor till presentkortets nominella värde. I december 1990 försökte dock Marks & Spencer övertyga Commissioners om att företaget till Commissioners skulle redovisa mervärdesskatt beräknad på de belopp som Marks & Spencer mottog när det sålde presentkorten, och inte mervärdesskatt beräknad på presentkortens nominella värde. I januari 1991 fastslog Commissioners att Marks & Spencer skulle redovisa mervärdesskatt beräknad på presentkortens nominella värde. Marks & Spencer gjorde detta fram till det att EG-domstolen meddelade dom i målet Argos.[3] Domstolen fastslog i den domen att artikel 11A.1 a i sjätte direktivet skall tolkas så att om 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

3 — Dom av den 24 oktober i mål C-288/94, Argos Distributors (REG 1996, s. I-5311).

av priset på en vara, är vederlaget som kupongen utgör det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen.

15. Efter domen i det målet stod det klart att Marks & Spencers presentkort i mervärdesskattehänseende hade bedömts felaktigt. Följaktligen ingav Marks & Spencer till Commissioners, genom en skrivelse av den 31 oktober 1996, en ansökan om återbetalning av 2 638 057 GBP som hade betalats in för mycket till Commissioners till följd av den felaktiga bedömningen av presentkorten. Ansökan avsåg perioden från maj 1991 till augusti 1996. Ansökan ändrades och kompletterades genom skrivelser av den 6 och den 22 november 1996.

16. I en skrivelse av den 11 december 1996 accepterade Commissioners att återbetala den del av kravet som avsåg de presentkort som inte berördes av att preskriptionstiden på tre år hade införts. Den 15 januari 1997 återbetalade Commissioners 1 913 462 GBP till Marks & Spencer.

17. Från april 1973 till oktober 1994 hade Marks & Spencer även betalat för mycket mervärdesskatt avseende ett slags småbröd (*teacakes*). Under den perioden betalade Marks & Spencer mervärdesskatt enligt standardskattesatsen i stället för den faktiskt tillämpliga skattesatsen på noll procent. Commissioners medgav detta misstag genom en skrivelse av den 30 september 1994. Den 8 februari 1995 begärde således Marks & Spencer att Commissioners skulle återbetala 3,5 miljoner GBP som erlagts för mycket i mervärdesskatt. Commissioners godtog kravet men åberopade med stöd av section 80(3) i 1994 års mervärdesskattelag "invändningsgrunden obehörig vinning", och gjorde gällande att huvuddelen av mervärdesskatten hade "övervältrats" på kunderna.

18. Den 10 mars 1997 meddelade Commissioners Marks & Spencer att de nya preskriptionsbestämmelserna skulle tillämpas även på kravet på återbetalningen av mervärdesskatt avseende småbrödet.

19. Den 2 april 1997 erhöll Marks & Spencer, i stället för en summa motsvarande 10 procent av 3,5 miljoner GBP, en summa motsvarande vad som betalats för mycket inom den treåriga preskriptionstiden, nämligen 88 440 GBP.

20. Marks & Spencer har därefter begärt att Commissioners skall ompröva sitt beslut att tillämpa den treåriga preskriptionstiden på dess två krav. Commissioners höll emellertid fast vid sin tidigare ståndpunkt.

21. Den 15 april 1997 överklagade Marks & Spencer detta beslut till VAT and Duties Tribunal. Den 22 april 1998 ogillade den domstolen Marks & Spencers överklagande. Företaget överklagade till High Court, som även den ogillade överklagandet genom beslut av den 21 december 1998. Marks & Spencer överklagade därefter till Court of Appeal.

22. Genom beslut av den 14 december 1999 ogillade Court of Appeal Marks & Spencers överklagande i fråga om kravet på återbetalning avseende småbrödet, samt kravet avseende presentkorten för perioden från och med augusti 1992 till och med augusti 1996.

23. Beträffande kravet avseende felaktigt erlagd mervärdesskatt från och med maj 1991 till och med juli 1992 slog Court of Appeal fast att artikel 11A i direktivet under den perioden inte var korrekt införlivad genom 1983 års lag. Följaktligen fann den att Marks & Spencer under den perioden genom gemenskapsrätten tillerkändes rättigheter som företaget kunde åberopa vid en nationell domstol. Enligt Court of Appeal är det dock oklart om det är förenligt med den effektivitetsprincip som fastställs i gemenskapsrätten och skyddet för berättigade förväntningar att med omedelbar verkan ändra en preskriptionsfrist, så att de som enligt den nationella lagstiftningen hade rätt att återkräva belopp som inbetalats utan grund fråntogs denna rätt.

24. Mot bakgrund av dessa överväganden har Court of Appeal begärt ett förhandsavgörande.

IV — Tolkningsfrågan

25. Den fråga som Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) genom beslut om hänskjutande av den 14 december 1999 har ställt lyder på följande sätt:

"Om en medlemsstat har underlåtit att på ett korrekt sätt införliva artikel 11A 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 11A eller med principen om skydd för berättigade förväntningar att tillämpa lagstiftning som retroaktivt avskaffar rätten enligt nationell lagstiftning att återkräva belopp som erlagts såsom mervärdesskatt mer än tre år före det att ansökan om återbetalning ingavs?"

V — Bedömning

Inledande synpunkter: tolkningsfrågans räckvidd

26. Av handlingarna i målet framgår att Marks & Spencer har framställt två krav angående felaktigt erlagd mervärdesskatt, dels avseende småbröd, dels avseende presentkort. Det senare kravet är i sin tur uppdelat i två delar. Den första gäller de presentkort som såldes före augusti 1992, det vill säga innan section 10 i Finance (n° 2) Act 1992 trädde i kraft, den andra omfattar de presentkort som såldes från och med augusti 1992 till och med mitten av oktober 1996.

27. Tolkningsfrågan gäller endast kravet på återbetalning av felaktigt erlagd mervärdesskatt för perioden innan section 10 i Finance (n° 2) Act 1992 trädde i kraft.

28. Beträffande Marks & Spencers krav på återbetalning har den hänskjutande domstolen gjort skillnad mellan det fall att direktivet inte har införlivats eller inte har införlivats korrekt och de två andra fallen när direktivet faktiskt har införlivats korrekt med den nationella rätten men inte har tillämpats korrekt.

29. I fråga om presentkorten är detta helt uppenbart. Gränsen dras mellan två perioder, nämligen perioden före juli 1992 (då artikel 11A i sjätte direktivet inte hade införlivats korrekt) och perioden efter denna tidpunkt (när den berörda bestämmelsen i sjätte direktivet faktiskt hade införlivats korrekt i den nationella lagstiftningen, men då den under ett antal år fram till domen i målet Argos förfarande inte tillämpades korrekt av den behöriga skattemyndigheten). Den hänskjutande domstolen anser att enskilda i det förra fallet kan åberopa sjätte direktivet direkt. Detta skulle dock inte vara möjligt i det senare fallet eftersom sjätte direktivet i den situationen har införlivats korrekt med den nationella lagstiftningen. I detta fall kan enskilda inte längre härleda rättigheter ur sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen grundar denna slutsats på domen i målet Becker.[4] Enligt den domen kan enskilda när (1) en medlemsstat inte har införlivat ett direktiv eller inte har införlivat det korrekt, och (2) den berörda bestämmelsen i direktivet är ovillkorlig och tillräckligt klar, åberopa den direkt inför den nationella domstolen. Eftersom "det första Becker-villkoret" enligt den nationella domstolen inte är uppfyllt kan inte sjätte direktivet åberopas.

4 — Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkterna 24 och 25.

30. Beslutet om hänskjutande innehåller ingen hänvisning till kravet avseende felaktigt erlagd mervärdesskatt för småbröd, trots att liknande frågor aktualiseras i det fallet. I detta sammanhang skall det även fastställas om enskilda har rättigheter på grund av gemenskapsrätten när ett direktiv i och för sig har införlivats korrekt i den nationella rätten men denna tillämpas på ett sätt som klart avviker från direktivets tillämpningsområde.

31. Marks & Spencer och kommissionen har pekat på det felaktiga i detta resonemang — *e contrario* — av den hänskjutande domstolen och de följder detta kan medföra. Kommissionen har noterat att direktivets genomförande innebär en skyldighet beträffande resultatet. Till stöd för detta har den hänvisat till artikel 249 EG som mycket klart föreskriver att ett direktiv är bindande i fråga om det resultat som skall uppnås. Kommissionen och Marks & Spencer har även hänvisat till generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet kommissionen mot Tyskland[5] där han förklarade att det inte är tillräckligt att införliva ett direktiv korrekt med den nationella rätten, utan att det även krävs att medlemsstaterna sörjer för att denna lagstiftning tillämpas korrekt, det vill säga i enlighet med direktivet. Enligt kommissionen innebär den hänskjutande domstolens resonemang en risk för att en medlemsstat underlåter att respektera skyldigheter enligt ett direktiv genom att införliva det korrekt, men sedan tillämpa det felaktigt. Såväl kommissionen som Marks & Spencer har begärt att denna principfråga skall prövas, antingen inom ramen för ett *obiter dictum*, eller genom en vidare tolkning av tolkningsfrågans räckvidd.

32. Enligt fast rättspraxis avseende artikel 234 EG[6] anser sig domstolen bunden av den hänskjutna tolkningsfrågan och avviker inte från dess materiella ram. Den syn på frågan som uttrycktes i domarna av High Court och av Court of Appeal före beslutet om hänskjutande föranleder mig dock att göra en inledande anmärkning.[7]

5 — Dom av den 24 november 1992 i mål C-237/90, kommissionen mot Tyskland (REG 1992, s. 5973).

6 — Se dom av den 9 december 1965 i mål 44/65, Singer (REG 1965, s. 1148), som senare bekräftats vid flera tillfällen. Se på senare tid dom av den 17 december 1998 i mål C-412/96, Kainuun Liikenne och Pohjolan Liikenne (REG 1998, s. I-5141), punkterna 23 och 24, av den 16 juni 1998 i mål C-235/95, Dumon och Froment (REG 1998, s. I-4531), punkterna 25 och 26 och av den 28 januari 1999 i mål C-77/97, Unilever (REG 1999, s. I-431), punkt 22.

7 — I beslutet från Court of Appeal citeras följande avsnitt ur High Courts dom: "It is, to use the argot [sic] of the European Court of Justice, settled case law that an individual may assert an enforceable right on the basis of a Directive *only* where: 1. The Member State has failed to transpose or has failed properly to transpose the Directive into domestic legislation. In such circumstances, a Member State is stopped from pleading its own failure to perform its obligations. 2. The provision of the Directive upon which reliance is based must be unconditional and sufficiently precise."
High Courts synsätt bekräftades av Court of Appeal, vilket särskilt framgår av följande avsnitt: "If what [the submission made by M&S] is intended to convey is that an individual can continue to assert his rights in the national courts under the Directive during such a time as the Directive has been properly transposed I would reject it. So far as the teacakes and late vouchers claims are concerned, M&S, because they cannot fulfil the Becker conditions and because they cannot rely on any right given to them by the Treaty or regulations made thereunder, lack any basis upon which to found a complaint that there has been an infringement of the general principles of Community law. I therefore conclude that, save as to the early voucher claim, there is in the present case no right in play upon which the general principles of Community law could bite. So far as the teacakes claims and the latter vouchers claim are concerned, I would like to dismiss the appeals..."

33. Två principfrågor aktualiseras i detta sammanhang. Den första frågan gäller när det kan anses att ett direktiv har tillämpats korrekt och den andra gäller fastställandet av om enskilda fortfarande kan åberopa rättigheter som de tillerkänns enligt direktivet sedan det har genomförts i den nationella rätten.

34. Det främsta särdraget hos ett direktiv är att det inte är bindande för den nationella lagstiftaren i fråga om form och tillvägagångssätt för genomförandet men väl i fråga om det resultat som åsyftas av gemenskapslagstiftaren. Med utgångspunkt från direktivets syfte och karaktär kan detta resultat ibland uppnås genom att direktivet helt enkelt införlivas med den nationella lagstiftningen men det kan, som i detta fall, först krävas att direktivet införlivas korrekt med den nationella lagstiftningen och att denna lagstiftning därefter tillämpas korrekt. Det förekommer slutligen direktiv där det korrekta genomförandet inte så mycket kräver åtgärder av den nationelle lagstiftaren men väl av de nationella myndigheterna, vilket är fallet i fråga om exempelvis nitratdirektivet [8] eller direktivet om bevarande av livsmiljöer. [9]

35. I samtliga tre fall som nämnts här som typiska är och förblir dock det mål som avses av gemenskapslagstiftaren avgörande när det skall fastställas huruvida medlemsstaten har genomfört direktivet korrekt.

36. Det konkreta problem som kommissionen och Marks & Spencer har pekat på rör just Commissioners felaktiga tillämpning. Enligt min uppfattning har dessa parter fog för sin begäran att frågan skall prövas. De nationella metoderna att tillämpa ett införlivat direktiv är de facto viktiga eftersom en felaktig tillämpning kan leda till ett helt annat resultat än det som avses med direktivet. Dessutom har olikheter vid tillämpningen av direktiv negativa konsekvenser för enhetligheten och likheten i gemenskapens rättsordning.

37. Det i direktivet föreskrivna syftet kräver således 1) ett korrekt införlivande [10] och 2) en tillämpning av den berörda nationella lagstiftningen som överensstämmer med direktivets räckvidd. I det avseendet delar jag kommissionens uppfattning att genomförandet av ett direktiv kräver mer än ett korrekt införlivande med den nationella rätten, eftersom det även har betydelse att den nationella lagen eller föreskriften tillämpas i överensstämmelse med direktivet. [11]

8 — Rådets direktiv 91/676/EEG av den 12 december 1991 om skydd mot att vatten förorenas av nitrater från jordbruket (EGT L 375, s. 1; svensk specialutgåva, område 15, volym 10, s. 192).

9 — Rådets direktiv 92/43/EEG av den 21 maj 1992 om bevarande av livsmiljöer samt vilda djur och växter (EGT L 206, s. 7; svensk specialutgåva, område 15, volym 11, s. 114).

10 — Med undantag för fall där direktivet inte längre behöver införlivas på grund av att den tillämpliga lagstiftningen i en medlemsstat redan innehåller föreskrifter om de frågor som behandlas däri.

11 — Se i detta avseende generaladvokaten Jacobs ovannämnda förslag till avgörande i målet kommissionen mot Tyskland (ovan fotnot 5).

38. Man måste även fråga sig om enskilda även sedan ett direktiv har införlivats med den nationella rätten kan åberopa de rättigheter de har enligt detta.

39. Med andra ord bör man, när den gemenskapsrätt som införlivats med den nationella lagstiftningen tillämpas felaktigt, fråga sig om det enbart ankommer på kommissionen att utöva kontroll eller om de nationella myndigheterna, det vill säga de nationella domstolarna, är skyldiga att sörja för att det införlivade direktivet tillämpas korrekt, det vill säga enligt direktivet. Förblir direktivet, såsom det har antagits av gemenskapslagstiftaren, med andra ord vägledande för tolkningen av den nationella lagstiftning genom vilken det har införlivats?

40. Jag anser att denna fråga reservationslöst skall besvaras jakande. Om den hänskjutande domstolens synsätt skulle godtas skulle resultatet bli att gemenskapsmedborgarna till följd av att direktivet införlivas med den nationella rätten förlorade sina rättigheter enligt direktivet och därmed enligt gemenskapsrätten, som de kunde åberopa innan direktivet införlivades. Domstolen har i sin fasta rättspraxis slagit fast att enskilda har rätt till en korrekt tillämpning i händelse av ett felaktigt införlivande med den nationella rätten. Om den enskilde kunde åberopa ett direktiv i fall när den nationelle lagstiftaren har handlat felaktigt, det vill säga har avvikit från direktivet, men inte i fall när de administrativa myndigheterna i en medlemsstat har handlat uppenbart i strid med direktivet vid tillämpningen av den nationella införlivandelagstiftningen, skulle det leda till ett resultat som inte överensstämmer med gemenskapsrätten.

41. Inte heller kan domen i målet Becker tolkas *e contrario*. Det målet gällde ett fall där en medlemsstat hade genomfört ett direktiv för sent och frågan var om enskilda i detta fall kunde åberopa direktivet. Under dessa omständigheter fastställde domstolen de två villkoren och i det sammanhanget kan enskilda direkt åberopa en skyldighet som har direkt effekt. Av detta kan inte, såsom den brittiska regeringen uttryckligen gör, slutsatsen dras att om en medlemsstat har vidtagit de åtgärder som krävs, men därefter tillämpar dem på ett sätt som inte överensstämmer med direktivet, så kan en enskild inte längre härleda några rättigheter från det direktivet. Inte heller i det fallet kan direktivet anses ha genomförts korrekt.

42. Medlemsstaternas skyldigheter enligt gemenskapsdirektiven har inte fullgjorts om inte de syften som avses i direktiven har förverkligats eller säkerställts. Enbart införlivandet genom lagstiftning kan således inte utgöra ett tillräckligt genomförande av sjätte direktivet. Den myndighet som svarar för tillämpningen och de nationella domstolarna är skyldiga att sörja för

att det resultat som avses i direktivet säkerställs.

43. Närmare bestämt framgår av handlingarna i målet att artikel 11A i direktivet [12] faktiskt införlivades korrekt genom bestämmelserna i Finance (n° 2) Act 1992, section 10, men att dessa bestämmelser har tolkats och tillämpats så att resultatet strider mot direktivet. De skyldigheter som medlemsstaterna åläggs genom direktivet gäller inte enbart deras lagstiftningskompetens, utan omfattar även deras förvaltande och rättsskipande befogenheter. Det ankommer således i princip på den brittiska skattemyndigheten att återbetala uppburet överskott och på den nationella domstolen att sörja för att enskilda kan hävda de rättigheter de tillerkänns genom gemenskapsrätten.

44. Av handlingarna i förevarande mål framgår klart att Commissioners, i fråga om såväl småbrödet som presentkorten, har tillämpat den nationella skattelagstiftningen på ett sätt som inte överensstämde med direktivet efter år 1992. Det är uppenbart att den hänskjutande domstolen har vägrat Marks & Spencer rätten att åberopa direktivet mot denna felaktiga myndighetspraxis. Enligt min uppfattning följer tveklöst av detta att såväl skattemyndigheterna som den behöriga myndigheten, i detta fall, har handlat på ett sätt som strider mot gemenskapsrätten. Följaktligen har Förenade kungariket underlåtit att fullgöra sin skyldighet att korrekt genomföra den berörda delen av sjätte direktivet.

Bedömning av tolkningsfrågan

45. Den nationella domstolen vill få klarhet i om det är förenligt med effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar att som den brittiske lagstiftaren ge den lagstiftning som begränsar preskriptionstiden för återbetalningskrav avseende felaktigt inbetald mervärdesskatt retroaktiv effekt.

46. Marks & Spencer och kommissionen har i sina skriftliga yttranden gjort gällande att de berörda skattebestämmelserna i den brittiska lagstiftning som är föremål för målet vid den nationella domstolen i själva verket är oförenliga med dessa principer. De har vidare till stöd för denna åsikt hänvisat till artikel 6.1 i Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna) och artikel 1 i första protokollet till den konventionen.

47. Jag kommer först att granska vilken ledning den hänskjutande domstolen kan få av effektivitetsprincipen. Jag kommer därefter att göra motsvarande granskning av

12 — Bestämmelsen har direkt effekt. Se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883).

principen om skydd för berättigade förväntningar. Slutligen kommer jag kort att beröra de argument som har framförts av Marks & Spencer och kommissionen angående Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och det första protokollet, som utgör en del av denna.

48. Det har i förevarande mål visats att Marks & Spencer från maj 1992 till juli 1992, enligt en nationell lagstiftning som inte har införlivat artikel 11A i sjätte direktivet korrekt, har erlagt för mycket mervärdesskatt.

49. Enligt min uppfattning har det inte heller ifrågasatts att Marks & Spencer enligt domstolens fasta rättspraxis har rätt till återbetalning av mervärdesskattebelopp som har inbetalats i strid med gemenskapsrätten. "Det skall erinras om att domstolen i fast praxis har funnit att rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har uttagits i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelser som innebär förbud mot avgifter med motsvarande verkan som tullar eller, i det enskilda fallet, förbud mot att tillämpa interna avgifter på ett diskriminerande sätt, såsom dessa bestämmelser har tolkats av domstolen (dom av den 2 februari 1988 i det ovannämnda målet San Giorgio, punkt 12, i mål 309/85, Barra, REG 1988, s. 355, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 9, och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 40). Medlemsstaten skall således i princip återbetala de avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten" (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95—C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20).[13] I domen i målet Soupergaz som nämndes i detta citat slog domstolen fast att en rätt till återbetalning föreligger även i fråga om mervärdesskatt som betalats i strid med gemenskapsrätten.

50. Den brittiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande och vid förhandlingen anfört att eftersom direktivet inte innehåller någon bestämmelse som är tillämplig på återbetalningskrav avseende mervärdesskattebelopp som i strid med gemenskapsrätten har betalats av skattskyldiga, kan en återbetalningsskyldighet för Förenade kungariket endast följa av den tillämpliga nationella lagstiftningen. Enligt denna uppkommer rätten till återbetalning först när ett sådant krav har framställts inom föreskriven tid och sedan den behöriga myndigheten Commissioners har kontrollerat detta. Det är först när dessa förfarandebestämmelser iakttagits som Marks & Spencer skulle ha haft rätt till återbetalning och en motsvarande skyldighet för Förenade kungariket skulle uppkomma. Enligt den brittiska regeringen leder detta till följande konsekvenser. Den 18 juli 1996, när lagförslaget om en ändring i syfte att med retroaktiv effekt förkorta preskriptionstiden för återbetalningskrav lades fram för parlamentet, hade Marks & Spencer endast en processuell rätt att kräva återbetalning av mervärdesskattebelopp som felaktigt hade betalats till Commissioners. Eftersom Marks & Spencer vid den tidpunkten ännu inte hade framställt något krav på återbetalning av felaktigt erlagd

13 — Dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579), punkt 23.

mervärdesskatt avseende presentkorten, var Commissioners vid den tidpunkten inte skyldig att göra en återbetalning till företaget. Den 18 juli 1996 hade Marks & Spencer således ingen materiell rätt till återbetalning av överskjutande belopp.

51. Mot bakgrund av domstolens ovannämnda rättspraxis är den brittiska regeringens ovan beskrivna ståndpunkt enligt min uppfattning inte godtagbar. Domstolen har i sin fasta rättspraxis dragit en klar gräns mellan rätten till återbetalning av belopp som har betalats till nationella myndigheter i strid med gemenskapsrätten och de nationella bestämmelser enligt vilka denna rätt skall genomföras. Dessa bestämmelser kan gälla det förfarande som skall tillämpas, utseendet av de myndigheter som skall ansvara för återbetalningarna, de frister inom vilka krav skall framställas och kontrollen av dessa.

52. Den hänskjutande domstolens fråga avser således inte huruvida Marks & Spencer har rätt till återbetalning av överskjutande mervärdesskatt avseende presentkorten, utan de villkor som den nationella lagstiftaren har fastställt i den lagstiftning genom vilken rättigheten har genomförts. Det är närmare bestämt fråga om att utreda om den retroaktiva begränsningen av preskriptionstiden för krav är förenlig med effektivitetsprincipen, såsom den har definierats i domstolens rättspraxis.

53. Domstolens rättspraxis om förenligheten av nationella bestämmelser som reglerar återbetalning av skatter som betalats i strid med gemenskapsrätten är omfattande och entydig.

54. Den främsta regeln i denna rättspraxis, som nyligen åter bekräftades genom domen i målet Roquette Frères, [14] är följande:

"..., i avsaknad av gemenskapsföreskrifter om återbetalning av nationella skatter eller avgifter som har tagits ut felaktigt, [skall] i varje medlemsstats rättsordning... anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrättens direkta effekt. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt eller utformas på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt att utöva rättigheter som de nationella domstolarna har en skyldighet att skydda (se dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe, REG 1976, s. 1989, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 3, s. 261, av den 16 december 1976 i mål 45/76, Comet, REG 1976, s. 2043, punkterna 13 och 16, av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit Italiana, REG 1980, s. 1205, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 5, s. 149, och av den 29 juni 1988 i mål 240/87, Deville, REG 1988, s. 3513, punkt 12)."

14 — Dom av den 28 november 2000 i mål C-88/99, Roquette Frères (REG 2000, s. I-10465), punkt 20.

55. Det senare villkoret, nämligen att utövningen av de rättigheter som de nationella domstolarna är skyldiga att säkerställa inte skall omöjliggöras i praktiken, utgör gemenskapsrättens effektivitetsprincip.

56. I punkt 30 i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Roquette Frères gjorde generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer en genomgång av mål där domstolen har slagit fast att det för att garantera rättssäkerheten, som skyddar såväl skattebetalaren som den berörda förvaltningen, är förenligt med gemenskapsrätten att fastställa skäliga tidsfrister vid äventyr av preskription. I det sammanhanget slog domstolen fast att dessa frister inte kan anses göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten, även om periodernas utgång med nödvändighet innebär att en talan som väckts helt eller delvis avvisas.

57. I domen i målet Aprile II slog domstolen närmare bestämt fast att en nedsättning av preskriptionstiderna för ett krav på återbetalning av skatter som betalats i strid med gemenskapsrätten inte i sig är oförenlig med effektivitetsprincipen. [15] Den domen bekräftades genom följande formulering i domen i målet Dilexport: "... gemenskapsrätten... utgör [inte] hinder för en medlemsstat att, efter det att domstolen har avkunnat domar i vilka avgifter eller andra pålagor har fastställts vara oförenliga med gemenskapsrätten, anta bestämmelser som medför att förutsättningarna för återbetalning av dessa pålagor blir mindre förmånliga än de förutsättningar som annars skulle gälla om dessa bestämmelser inte fanns, i den mån denna ändring inte specifikt avser pålagorna i fråga och de nya bestämmelserna inte medför att det blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten till återbetalning." [16]

58. De omständigheter som ligger till grund för förevarande tolkningsfråga skiljer sig från dem som ledde fram till de ovannämnda domarna så till vida att den brittiske lagstiftaren med retroaktiv effekt har förkortat den föreskrivna preskriptionstiden från sex till tre år. Detta påverkade inte bara skattskyldiga personer som enligt gällande bestämmelser räknade med att ha gott om tid att framställa sina krav, utan även skattskyldiga som före den tidpunkt då förslaget till lagändring tillkännagavs (den 18 juli 1996) eller före den tidpunkt då detta antogs (den 19 mars 1997), hade framställt ett krav på återbetalning av felaktigt inbetald skatt.

59. De omständigheter som ligger till grund för förevarande mål har klara likheter med omständigheterna i målet Barra. [17] I det målet hade den belgiske lagstiftaren med

15 — Dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile II (REG 1998, s. I-7141), punkterna 34 och 35.

16 — Se ovan fotnot 13, punkt 43.

17 — Se ovan punkt 49.

retroaktiv effekt begränsat den frist inom vilken det var möjligt att framställa krav på återbetalning av inskrivningsavgifter som felaktigt hade erlagts för att få tillträde till en yrkesutbildning för personer som redan framställt krav på återbetalning innan domstolen hade meddelat den dom i vilken den slog fast att dessa avgifter hade tagits ut rättsstridigt.[18] Domstolen har i punkterna 17—21 i den ovannämnda domen härvidlag slagit fast att en sådan lagbestämmelse helt berövar enskilda som inte uppfyllde de däri föreskrivna villkoren rätten till återbetalning av felaktigt erlagda belopp. Bestämmelsen omöjliggör således de berördas utövande av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten — i förevarande fall artikel 7 i det då gällande fördraget (nu artikel 12 EG).

60. Domstolen bekräftade domen i målet Barra genom domen i målet Deville.[19] I det senare målet behandlades en särskilt fastställd skatt på motorfordon som domstolen tidigare hade förklarat strida mot artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse). Efter domen i det målet har den berörda nationella lagstiftning som är tillämplig på återkrav av felaktigt erlagda belopp ändrats. I det avseendet fastslog domstolen i punkt 13 i domen att "en nationell lagstiftare... inte efter en dom från domstolen av vilken följer att viss lagstiftning är oförenlig med fördraget [får] anta en processuell bestämmelse som uttryckligen inskränker möjligheterna att inleda ett förfarande avseende återbetalning av skatter som felaktigt har tagits ut enligt den lagstiftningen". I ett sådant fall omöjliggörs i praktiken det utövande av rättigheter som den nationella domstolen skall säkerställa.

61. Denna rättspraxis grundas på tanken att det genom att nationella lagbestämmelser ges retroaktiv effekt, vilket medför striktare villkor för att framställa på gemenskapsrätten grundade krav på återbetalning av avgifter som tagits ut i strid med dessa bestämmelser, blir helt eller delvis omöjligt för skattebetalare att i praktiken utöva sina rättigheter i det avseendet. Följaktligen förlorar de rättigheter som följer av gemenskapsrättens direkta effekt sin effektivitet.

62. Jag anser att effektivitetsprincipen utgör hinder för en retroaktiv begränsning av rätten till återbetalning, inte bara i fråga om personer som enligt tillämpliga processuella bestämmelser redan har framställt ett krav på återbetalning, vilket är fallet i fråga om Marks & Spencer, men även i fråga om krav som fortfarande i laga ordning kunde ha framställts enligt de tidigare tillämpliga bestämmelserna. De krav de hade haft möjlighet att framställa genom att till fullo utnyttja möjligheterna enligt den "gamla" ordningen berövas genom den striktare reglering som införs med retroaktiv effekt på förhand sin effekt. I domen i målet Barra skyddar domstolen uttryckligen rättigheterna för enskilda som ännu inte har framställt ett krav på återbetalning av felaktigt inbetalda belopp. Det finns all anledning

18 — Dom av den 13 februari 1985 i mål 293/83, Gravier (REG 1985, s. 593; svensk specialutgåva, volym 8, s. 71).

19 — Se ovan punkt 54.

att av samma skäl göra samma bedömning i förevarande mål.

63. Det här tillämpade resonemanget gäller i tillämpliga delar även enskildas krav på återbetalning av mervärdesskatt som tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser med direkt effekt, när bestämmelserna visserligen har införlivats korrekt med den nationella rätten men tillämpas på ett sätt som inte överensstämmer med direktivets räckvidd.

64. Den hänskjutande domstolen har vidare frågat om den retroaktiva begränsningen av de frister inom vilka enskilda kan framställa krav på återbetalning av felaktigt betalda belopp är oförenlig med principen om skydd för berättigade förväntningar.

65. Marks & Spencer och kommissionen anser att denna fråga skall besvaras jakande. De har i detta avseende åberopat domen i målet Meiko-Konservenfabrik. [20]

66. Den brittiska regeringen har till svar på det argumentet förklarat att principen om berättigade förväntningar inte på något sätt utvidgar det skydd som enskilda åtnjuter enligt effektivitetsprincipen och likhetsprincipen. Ur ett gemenskapsrättsligt perspektiv kunde Marks & Spencer endast berättigat förvänta sig att dess krav skulle behandlas enligt nationell rätt i enlighet med dessa principer. Med tanke på att det inte har ifrågasatts att Marks & Spencers krav har behandlats i enlighet med tillämplig brittisk rätt, skulle det vara tillräckligt att företaget åberopade effektivitetsprincipen och likhetsprincipen. Den brittiska regeringen har vidare förklarat att Marks & Spencer enligt brittisk rätt inte kunde ha berättigade förväntningar på att dess krav på återbetalning skulle behandlas enligt den lagstiftning som var gällande vid den tidpunkt då de berörda betalningarna till skattemyndigheterna gjordes. I detta sammanhang har den brittiska regeringen hänvisat till sin ovan redovisade ståndpunkt att Commissioners, i egenskap av behörig skattemyndighet, inte hade någon återbetalningsskyldighet förrän ett sådant krav hade framställts och prövats. Mellan tidpunkten för den felaktiga skatteinbetalningen och tidpunkten för det beslut som fattas med anledning av återbetalningskravet kan den tillämpliga lagstiftningen enligt brittisk rätt, även med retroaktiv effekt, ändras. Marks & Spencer har således inte kunnat åberopa berättigade förväntningar. Den brittiska regeringen har vidare erinrat om att lagändringen tillkännagavs den 18 juli 1996, samtidigt som Marks & Spencer inte framställde sitt krav på återbetalning förrän den 31 oktober 1996. Företaget kunde därför inte räkna med att det inte berörs av tillämpningen av den nya fristen för att framställa krav, vilken hade halverats till tre år.

67. Jag vill erinra om att enligt domstolens fasta rättspraxis skall de allmänna rätts-

20 — Dom av den 14 juli 1983 i mål 224/82 (REG 1983, s. 2539).

principer som erkänns av gemenskapsrätten tillämpas även vid tolkningen och tillämpningen av denna på nationell nivå. Detta gäller både principen om skydd för berättigade förväntningar och effektivitetsprincipen. [21] Således skall det först prövas om principen om skydd för berättigade förväntningar i egenskap av gemenskapsrättslig princip utgör hinder för en retroaktiv begränsning av möjligheterna att kräva återbetalning av felaktigt gjorda inbetalningar. Därefter skall det utredas om och i vilken utsträckning denna princip utgör hinder för den nationelle lagstiftaren att med retroaktiv effekt begränsa möjligheterna att kräva återbetalning av skatter som betalats i strid med direkt tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser.

68. Huvudlinjerna i domstolens rättspraxis om principen om skydd för berättigade förväntningar kan sammanfattas på följande sätt:

— För det första har domstolen i en rad domar slagit fast att denna princip, som härrör från rättssäkerhetsprincipen, är en del av gemenskapens rättsordning. [22] Enligt principen skall rättsregler vara exakta och de rättsliga situationer och förhållanden som styrs av gemenskapsrätten skall vara förutsägbara.

— För det andra kan inte enskilda ha berättigade förväntningar på att de rättsregler som är tillämpliga på dem skall förbli oförändrade. Gemenskapslagstiftaren har befogenhet att anpassa de befintliga bestämmelserna efter ändrade ekonomiska förhållanden och, skulle jag vilja tillägga, förändrade politiska, förvaltningsmässiga och sociala uppfattningar. [23]

— För det tredje kan enskilda ha berättigade förväntningar på att rättigheter som införts enligt gällande regler inte kommer att upphävas med retroaktiv verkan. [24] Endast i mycket sällsynta fall är det möjligt att avvika från denna huvudregel, som vid tvingande ekonomiska hänsyn avseende förvaltningen av den gemensamma organisationen av marknaderna eller tvingande hänsyn till allmänintresset. [25]

69. Av vad som anförts ovan följer att principen om skydd för berättigade förväntningar, i motsats till vad den brittiska regeringen har gjort gällande, faktiskt tillför något med avseende på de faktiska omständigheter som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen. Det gäller nämligen det sätt på vilket de natio-

21 — Dom av den 25 november 1986 i de förenade målen 201/85 och 202/85, Klensch m.fl. (REG 1986, s. 3477; svensk specialutgåva, volym 8, s. 729), punkterna 8—10, av den 13 juli 1989 i mål 5/88, Wachauf (REG 1989, s. 2609), punkt 19, och av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgacodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 26.

22 — Se exempelvis dom av den 14 maj 1975 i mål 74/74, CNTA mot kommissionen (REG 1975, s. 533), och av den 3 maj 1978 i mål 112/77, Töpfer mot kommissionen (REG 1978, s. 1019).

23 — Se exempelvis dom av den 15 juli 1982 i mål 245/81, Edeka (REG 1982, s. 2745), av den 15 februari 1996 i mål C-63/93, Duff m.fl. (REG 1996, s. I-569), och av den 15 april 1997 i mål C-22/94, Irish Farmers Association m.fl. (REG 1997, s. I-1809).

24 — Förbudet mot retroaktiv effekt slogs fast redan i domen av den 25 juli 1979 i mål 98/78, Racke (REG 1979, s. 69; svensk specialutgåva, volym 4, s. 275). Samma sak slogs fast i domen i målet Meiko-Konservenfabrik (ovan fotnot 20), punkt 12.

25 — Se exempelvis dom av den 21 februari 1991 i de förenade målen C-143/88 och C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen och Zuckerfabrik Soest (REG 1991, s. I-415; svensk specialutgåva, volym 11, s. 19), och av den 17 juli 1997 i mål C-183/95, Affisch (REG 1997, s. I-4315).

nella myndigheterna har införlivat och tillämpat de gemenskapsrättsliga bestämmelser som tillerkänner de enskilda rättigheterna i nationell rätt. Som redan nämnts ovan är ståndpunkten att enskilda förvärvar en rätt till återbetalning av felaktigt betalda belopp först sedan de har uppfyllt de gällande nationella krav som styr framställandet av ett krav och att principen om skydd för berättigade förväntningar därmed i ett sådant fall skall betraktas som en rent "nationell" rättsprincip oförenlig med domstolens rättspraxis.

70. Därför måste principen om skydd för berättigade förväntningar, såsom varande en gemenskapsrättslig princip, även anses bindande för den brittiske lagstiftaren när denne begränsar de frister inom vilka enskilda kan hävda sina rättigheter enligt gemenskapsrätten.

71. Att ge en sådan begränsning retroaktiv effekt är oförenligt med denna princip om det inte föreligger ett tvingande hänsyn till allmänintresset. De skäl som har anförts av den brittiska regeringen till stöd för åtgärden är otillräckliga. Det är riktigt att det enligt den "gamla" reglering som var tillämplig före den 18 juli 1996 förelåg en viss risk för den brittiska statskassan, men den risken kan logiskt sett inte ha varit större än risken för obehörig vinning för densamma, till följd av att mervärdesskatt uppbars i strid med gemenskapsrätten. Önskan att statskassan skulle behålla belopp som felaktigt erlagts av de skattskyldiga utgör under alla omständigheter inte ett godtagbart skäl för att med retroaktiv effekt begränsa fristerna för att återkräva felaktigt erlagd mervärdesskatt.

72. Min slutsats blir därför att det inte är förenligt med principen om skydd för berättigade förväntningar att ge den berörda lagändringen retroaktiv effekt.

73. Kommissionen och Marks & Spencer har vidare gjort gällande att det även strider mot artikel 6.1 i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och artikel 1 i protokoll 1 till denna att ge den omtvistade lagändringen retroaktiv effekt.

74. Kommissionen har förklarat att rätten till domstolsprövning, som stadgas i artikel 6.1 i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, utgör hinder för en retroaktiv begränsning av fristen för att framställa krav som syftar till att inskränka skattemyndigheternas återbetalningsskyldighet. Kommissionen har i detta avseende åberopat ett antal domar av Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen), som visar att även om den domstolen har godtagit att vissa begränsningar av tillgången till domstolsprövning är förenliga med rättssystemets normala funktion, har

den funnit att dessa åtgärder inte kan begränsa tillgången till domstolsprövning på ett sådant sätt att själva kärnan i rätten till domstolsprövning äventyras. [26] Europadomstolen har funnit att en alltför kort frist för att väcka talan strider mot konventionen. Kommissionen har av detta dragit slutsatsen att denna rättspraxis under alla omständigheter utgör hinder för en retroaktiv begränsning av fristen för att väcka talan. Åtgärden avskär i själva verket helt tillgången till domstolsprövning avseende den del av kravet som omfattas av begränsningens retroaktiva effekt. Kommissionen har dessutom vidare förklarat att en begränsning som endast syftar till att inskränka skattemyndigheternas återbetalningsskyldighet knappast kan anses eftersträva ett berättigat syfte.

75. Kommissionen och Marks & Spencer har även åberopat Europadomstolens rättspraxis angående artikel 1 i första protokollet till Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna. [27] Av denna har kommissionen dragit slutsatsen att en lagstiftning som med retroaktiv effekt upphäver penningkrav innebär en expropriation som strider mot den bestämmelsen därför att sådana krav utgör "egendom" i bestämmelsens mening. I en av de åberopade domarna (Pressos Compania Naviera mot Belgien) avvisade domstolen uttryckligen påståendet att behovet att skydda statens finansiella intressen skulle vara ett tillräckligt skäl för en retroaktiv åtgärd av det slag som var i fråga i det målet.

76. Jag vill framhålla att dessa argument från Marks & Spencer och kommissionen strikt talat inte gäller den problematik som prövas av den hänskjutande domstolen, som endast har begärt att EG-domstolen mer ingående skall tolka effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, såsom varande gemenskapsrättsliga principer. I en numera omfattande rättspraxis har domstolen slagit fast att de grundläggande rättigheterna är en del av gemenskapens allmänna rättsprinciper och att de i denna egenskap är tillämpliga även inom ramen för nationella myndigheters införlivande och tillämpning av gemenskapsrätten i den interna rättsordningen. Denna rättspraxis kan ligga till grund för en prövning *ex officio* av huruvida grundläggande rättigheter, och i så fall vilka, berörs genom att den i målet vid den nationella domstolen omtvistade brittiska lagstiftningen har givits retroaktiv effekt.

77. I förevarande mål anser jag dock att den mer ingående tolkning av effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, som den hänskjutande domstolen har efterfrågat, är tillräcklig. Denna tolkning leder till ett resultat som ligger i linje med eller är analog med den rättspraxis från Europadomstolen som har åberopats av Marks & Spencer och kommissionen. De slutsatser som skulle dras därav har inte mycket att

26 — Dom av den 15 maj 1986 i mål 222/84, Johnston (REG 1986, s. 1651; svensk specialutgåva, volym 8, s. 597), av den 15 oktober 1987 i mål 222/86, Heylens (REG 1987, s. 4097; svensk specialutgåva, volym 9, s. 223), och Europadomstolens domar i målen National and Provincial Building Society v. United Kingdom, 1997 IV 2325, Stubbing v. United Kingdom, 1996 IV 1487, och Pérez de Rada Cavanillus v. Spain (dom av den 28 oktober 1998).

27 — Pressos Compania Naviera v. Belgium (1995) 21 Europadomstolen 301 och Stan Greek Refineries (1994) 19 Europadomstolen 293.

tillföra förevarande mål. Eftersom den hänskjutande domstolens fråga inte tar upp denna aspekt och det inte finns någon anledning att med hänsyn till de enskildas rättigheter behandla de ytterligare frågor som har tagits upp i det avseendet, föreslår jag att domstolen skall lämna de argument som har anförts av kommissionen och av Marks & Spencer angående Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och protokoll nr 1 till denna utan avseende.

VI — Förslag till avgörande

78. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara den tolkningsfråga som har ställts av Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) på följande sätt:

När en medlemsstat har uppburit för mycket skatt till följd av ett felaktigt införlivande och/eller en felaktig tillämpning av 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 artikel 11A.1, strider en begränsning med retroaktiv effekt av fristen för att kräva återbetalning av felaktigt erlagda belopp mot effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar.