

## Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

12 december 2013 (\*)

„Rechterlijke bescherming – Doeltreffendheidsbeginsel – Rechtszekerheids? en vertrouwensbeginsel – Teruggave van het onverschuldigd betaalde – Rechtsmiddelen – Nationale wetgeving – Verkorting van verjaringstermijn van beschikbare beroepen zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht”

In zaak C-362/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supreme Court of the United Kingdom (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 25 juli 2012, ingekomen bij het Hof op 30 juli 2012, in de procedure

### **Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation**

tegen

**Commissioners of Inland Revenue,**

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur), A. Ó Caoimh, C. Toader en E. Jarašič, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 juni 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, vertegenwoordigd door G. Aaronson, QC, bijgestaan door P. Freund en P. Farmer, barristers, geïnstrueerd door S. Whitehead, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde, bijgestaan door D. Ewart, QC, en K. Bacon, barrister,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 september 2013,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (hierna: „Test Claimants”) enerzijds en de Commissioners of Inland Revenue (hierna: „Commissioners”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs anderzijds over de rechtsmiddelen tot teruggave van het onverschuldigd betaalde waarover de belastingbetalers beschikken, wanneer belastingen onverenigbaar met de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer zijn verklaard.

## **Toepasselijke bepalingen**

3 Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding bestonden naar Engels recht op grond van de „common law” twee rechtsmiddelen tot teruggave van vennootschapsbelasting die in strijd met het Unierecht was geheven.

4 Het eerste rechtsmiddel, dat is erkend door het House of Lords in zijn arrest van 20 juli 1992, Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners ([1993] AC 70; hierna: „Woolwich-beroep”), bestaat in een vordering tot teruggave van onrechtmatig geheven belasting.

5 Ingevolge section 5 van de Limitation Act 1980 (hierna: „verjaringswet van 1980”) bedraagt de verjaringstermijn voor deze vordering zes jaar te rekenen vanaf het tijdstip waarop de grond voor de vordering is ontstaan.

6 Het tweede rechtsmiddel, dat is erkend door het House of Lords in zijn arrest van 29 oktober 1998, Kleinwort Benson/Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349; hierna: „Kleinwort Benson-beroep”), maakt terugbetaling mogelijk wanneer betaling is verricht wegens een vergissing omtrent het recht.

7 Ingevolge section 32(1)(c) van de verjaringswet van 1980 bedraagt de verjaringstermijn voor dit rechtsmiddel zes jaar te rekenen vanaf de datum waarop de eiser de vergissing omtrent het recht heeft ontdekt of redelijkerwijs had kunnen ontdekken.

8 Vanaf eind jaren negentig werd een aantal bepalingen van de wetgeving betreffende de belasting van vennootschappen die ingezetenen van het Verenigd Koninkrijk zijn, betwist op grond dat zij niet verenigbaar met de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer waren.

9 Aldus werd het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C?397/98 en C?410/98, Jurispr. blz. I?1727). In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat bepaalde aspecten van de regeling inzake de voorheffing op de vennootschapsbelasting („advance corporation tax”; hierna: „ACT”), die in het Verenigd Koninkrijk van 1973 tot in 1999 werd toegepast, onverenigbaar met deze vrijheden waren.

10 In het kader van latere procedures in verband met dezelfde fiscale bepalingen heeft de High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) bij arrest van 18 juli 2003, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners [(2003] 4 All ER 645), voor het eerst verklaard dat het Kleinwort Benson-beroep kon worden ingesteld om terugbetaling te verkrijgen van belastingen die wegens een vergissing omtrent het recht waren betaald. Tot op die datum was dat

rechtsmiddel niet-ontvankelijk jegens de belastingdienst.

11 In dat arrest heeft deze rechterlijke instantie geoordeeld dat de voor dit rechtsmiddel geldende verjaringstermijn was bepaald in section 32(1)(c) van de verjaringswet van 1980, namelijk de termijn van zes jaar te rekenen vanaf de datum waarop de eiser de vergissing omtrent het recht heeft ontdekt of redelijkerwijs had kunnen ontdekken.

12 Op 8 september 2003 heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk een voorstel van wet betreffende beroepen tot teruggave van wegens een vergissing omtrent het recht betaalde belastingen openbaar bekendgemaakt. Dit voorstel heeft geleid tot section 320 van de Finance Act 2004 (financieringswet van 2004), die op 24 juni 2004 is goedgekeurd (hierna: „section 320”).

13 Section 320 bepaalt:

„Section 32(1)(c) van de [verjaringswet van 1980] [...] (verlengde periode voor het instellen van een vordering wegens vergissing) is niet van toepassing in geval van een vergissing omtrent het recht in onder de Commissioners [...] ressorterende belastingaangelegenheden. [...]

Deze bepaling is van toepassing op vorderingen die op of na 8 september 2003 zijn ingesteld.”

14 Bij arrest van 4 februari 2005 heeft de Court of Appeal of England and Wales het reeds aangehaalde arrest van de High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, vernietigd. Dat arrest van de Court of Appeal is op zijn beurt op 25 oktober 2006 vernietigd door het House of Lords, dat het arrest van de High Court heeft bevestigd in die zin dat de belastingbetaler teruggave van ten onrechte betaalde belasting kon vorderen hetzij via het Woolwich-beroep, met als rechtsgrond de onrechtmatige heffing van belasting en met een verjaringstermijn van zes jaar te rekenen vanaf de datum van betaling van de belasting, hetzij via het Kleinwort Benson-beroep, met als rechtsgrond een vergissing omtrent het recht en met een verjaringstermijn van zes jaar te rekenen vanaf de datum waarop de eiser de vergissing omtrent het recht heeft ontdekt of redelijkerwijs had kunnen ontdekken.

15 Naar aanleiding van het reeds aangehaalde arrest van het House of Lords van 25 oktober 2006 heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk het Hof verzocht om heropening van de behandeling in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753), teneinde de werking van dat arrest in de tijd te doen beperken. Het Hof heeft dat verzoek op 6 december 2006 afgewezen.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

16 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is gerezen in het kader van een collectief beroep dat door Test Claimants is ingesteld voor de rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk. Dit verzoek sluit aan bij twee vroegere verzoeken die hebben geleid tot het reeds aangehaalde arrest Test Claimants in the FII Group Litigation en het arrest van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11), betreffende een mogelijke onverenigbaarheid van de fiscale behandeling van dividenden die aan in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedermaatschappijen zijn uitgekeerd door niet in deze lidstaat gevestigde dochterondernemingen, met de in het VWEU verankerde fundamentele vrijheden, inzonderheid de vrijheid van vestiging van artikel 49 VWEU en het vrije verkeer van kapitaal van artikel 63 VWEU.

17 De zaken die de Supreme Court of the United Kingdom als testcases voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft gekozen, betreffen vorderingen tot teruggave van ten onrechte betaalde ACT, die zijn ingediend door leden van de vennootschapsgroep Aegis (hierna:

„Aegis”). De vorderingen strekken tot teruggave van betalingen die zijn verricht meer dan zes jaar voordat Aegis haar beroep heeft ingesteld.

18 Naar aanleiding van het reeds aangehaalde arrest Metallgesellschaft e.a. en het reeds aangehaalde arrest van de High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, heeft Aegis op 8 september 2003 met gebruik van het Kleinwort Benson-beroep een vordering ingediend tot teruggave van ACT die tussen 1973 en 1999 ten onrechte was betaald.

19 Ingevolge section 32(1)(c) van de verjaringswet van 1980 begon de voor dit beroep geldende verjaringstermijn te lopen vanaf het tijdstip waarop de vergissing omtrent het recht, waardoor de belasting ten onrechte was betaald, was ontdekt, in casu de datum van uitspraak van het reeds aangehaalde arrest Metallgesellschaft e.a. op 8 maart 2001.

20 Section 320 heeft tot gevolg gehad dat de langere verjaringstermijn van section 32(1)(c) van de verjaringswet van 1980 niet geldt voor procedures tot terugvordering van betalingen die zijn verricht wegens een vergissing omtrent het recht, wanneer het beroep ziet op een onder de Commissioners ressorterende belastingaangelegenheid. Deze wetsbepaling, die op 24 juni 2004 is goedgekeurd, is met terugwerkende kracht in werking getreden op 8 september 2003, zijnde de datum waarop het voorstel voor dat wetsartikel is aangekondigd en Aegis haar beroep heeft ingesteld.

21 In haar hogere voorziening voor de verwijzende rechter heeft Aegis in wezen aangevoerd dat uit het arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325), voortvloeit dat section 320 indruist tegen het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel.

22 Volgens Aegis zijn deze beginselen geschonden doordat haar wegens de bij section 320 ingevoerde uitsluiting, zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht, van de toepassing van de verjaringstermijn van het Kleinwort Benson-beroep voor beroepen die steunen op een vergissing omtrent het recht en zien op onder de Commissioners ressorterende belastingaangelegenheid, de mogelijkheid is ontzegd een beroep in te stellen dat anders binnen de termijn zou zijn ingesteld, waardoor het voor haar buitensporig moeilijk en zelfs onmogelijk wordt om de rechten die zij aan het Unierecht ontleent, uit te oefenen.

23 De Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs hebben in wezen gesteld dat het Unierecht enkel vereist dat een daadwerkelijk rechtsmiddel voorhanden is om de aan het Unierecht ontleende rechten te doen gelden. Aan dat vereiste is voldaan met het Woolwich-beroep. Op voorwaarde dat dit rechtsmiddel beschikbaar blijft, is het van geen belang dat met section 320 de langere verjaringstermijn voor een subsidiair nationaal rechtsmiddel is afgeschaft om die in overeenstemming te brengen met de verjaringstermijn die geldt voor het Woolwich-beroep.

24 Aangezien de Supreme Court of the United Kingdom twijfels heeft over de verenigbaarheid van section 320 met het Unierecht, heeft deze rechterlijke instantie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wanneer een belastingbetaler naar het recht van een lidstaat kan kiezen tussen twee alternatieve rechtsgronden voor een vordering tot terugbetaling van in strijd met de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU geheven belastingen en voor een van die rechtsgronden een langere verjaringstermijn geldt, is het dan verenigbaar met het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel dat die lidstaat een wettelijke regeling uitvaardigt waarbij die langere verjaringstermijn, zonder voorafgaande kennisgeving en met

terugwerkende kracht, tot op de datum van de openbare bekendmaking van het wetsvoorstel, wordt verkort?

2) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag enig verschil dat op het tijdstip waarop de belastingbetaler zijn vordering heeft ingesteld op basis van de rechtsgrond waarvoor een langere verjaringstermijn gold, die rechtsgrond naar nationaal recht (i) pas korte tijd voordien en (ii) door een lagere rechterlijke instantie was erkend en pas later door de hoogste rechterlijke instantie definitief is aanvaard?"

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste vraag*

25 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, in een situatie waarin de belastingbetalers naar nationaal recht kunnen kiezen tussen twee mogelijke rechtsmiddelen om teruggave van in strijd met het Unierecht geheven belasting te vorderen, waarbij voor een van deze rechtsmiddelen een langere verjaringstermijn geldt, het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzetten dat een nationale wetsbepaling deze verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht verkort.

26 De regering van het Verenigd Koninkrijk is in dit verband van mening dat het Unierecht niet vereist dat aan het doeltreffendheidsbeginsel is voldaan voor bijkomende rechtsmiddelen die naar nationaal recht bestaan tot teruggave van te veel geheven belasting, afzonderlijk beschouwd. De uit het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer voortvloeiende beginselen zijn met name niet van toepassing op het hoofdgeding. De uitsluiting van de toepassing van de verjaringstermijn van het Kleinwort Benson-beroep voor beroepen die op grond van een vergissing omtrent het recht zijn ingesteld in een belastingaangelegenheid, heeft geenszins invloed gehad op de verjaringstermijn voor het Woolwich-beroep, waarvoor op zich is voldaan aan het doeltreffendheidsbeginsel en waarvan Aegis zonder onderbreking in de tijd zou hebben kunnen gebruikmaken om in strijd met het Unierecht geheven belastingen te vorderen.

27 De regering van het Verenigd Koninkrijk voegt daaraan toe dat de mogelijkheid om teruggave te vorderen van wegens een vergissing omtrent het recht geheven belastingen pas is komen vast te staan met het reeds aangehaalde arrest van het House of Lords van 25 oktober 2006, dat wil zeggen nadat Aegis haar beroep had ingesteld. In een dergelijke situatie konden redelijk bedachtzame personen niet ervan uitgaan de te veel geheven belasting terug te krijgen op basis van de langere verjaringstermijn die voor het Kleinwort Benson-beroep geldt. Er is dus geen sprake van schending van het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

28 De Commissie stelt daarentegen dat er een sterke gelijkenis bestaat tussen het hoofdgeding en de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer. Ook al vormt het Woolwich-beroep op zich een doeltreffend rechtsmiddel, dit betekent volgens haar niet dat het Kleinwort Benson-beroep zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht kan worden afgeschaft.

29 Ook al was het ten tijde van de feiten in het hoofdgeding omstreden of van het Kleinwort Benson-beroep kon worden gebruikgemaakt in belastingaangelegenheden, de belastingbetalers konden volgens de Commissie redelijkerwijs aannemen dat dit beroep in geval van een vergissing omtrent het recht algemene draagwijdte had en dus ook in belastingaangelegenheden beschikbaar was. Bijgevolg is section 320 in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel alsmede met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Voor eerbiediging van deze beginselen zou het noodzakelijk zijn geweest een redelijke termijn te laten tussen de openbare aankondiging

van het wetsvoorstel voor section 320 en de inwerkingtreding ervan, zodat eventuele eisende partijen hun rechten konden doen gelden.

### Doeltreffendheidsbeginsel

30 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het recht op teruggave van belastingen die in een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geheven, het gevolg en het complement is van de rechten die de belastingplichtigen ontlenen aan de bepalingen van Unierecht, zoals die door het Hof zijn uitgelegd. Een lidstaat is dus in beginsel ertoe verplicht om in strijd met het Unierecht geheven belastingen terug te betalen (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Bij gebreke van Unieregelgeving inzake teruggave van ten onrechte geheven nationale belastingen is het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om, krachtens het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten, de bevoegde rechterlijke instanties aan te wijzen en de procedureregels vast te stellen voor vorderingen die worden ingediend ter bescherming van de rechten die de belastingplichtigen aan het Unierecht ontlenen. Daarbij zijn de lidstaten evenwel gehouden om in elk geval een doeltreffende bescherming van die rechten te verzekeren (zie arrest van 27 juni 2013, Agroconsulting-04, C-93/12, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Om die reden mogen de procedureregels voor vorderingen die worden ingediend ter bescherming van de rechten die de belastingplichtigen aan het Unierecht ontlenen, niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen (gelijkwaardigheidsbeginsel), en mogen zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie met name arrest van 18 maart 2010, Alassini e.a., C-317/08–C-320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest Agroconsulting-04, reeds aangehaald, punt 36).

33 Wat laatstgenoemd beginsel betreft, is het volgens het Hof met het Unierecht verenigbaar dat in het belang van de rechtszekerheid, waarin zowel de belastingplichtige als de administratie bescherming vindt, redelijke vervaltermijnen worden vastgesteld. Dergelijke termijnen maken immers de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk. Om evenwel zijn taak, de waarborging van de rechtszekerheid, te vervullen, moet een verjaringstermijn van tevoren zijn vastgesteld (arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punten 35 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Inzake de teruggave van ten onrechte geheven nationale belastingen heeft het Hof reeds geoordeeld dat een nationale vervaltermijn van drie jaar te rekenen vanaf de dag van de betwiste betaling, redelijk lijkt (zie arresten van 17 november 1998, Aprile, C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 19, en 24 september 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Jurispr. blz. I-8003, punt 34). Een verjaringstermijn van zes jaar, als die welke geldt voor het Woolwich-beroep, die loopt vanaf de datum van betaling van de onverschuldigde belastingen, lijkt dus op zich redelijk te zijn.

35 Het doeltreffendheidsbeginsel vormt ook geen absolute belemmering voor de terugwerkende toepassing van een nieuwe beroepstermijn die korter en, in voorkomend geval, restrictiever is voor de belastingplichtige dan de voordien geldende termijn, voor zover die toepassing betrekking heeft op de vorderingen tot teruggave van met het Unierecht strijdige nationale belastingen, die op het tijdstip van inwerkingtreding van de nieuwe termijn nog niet zijn ingesteld, maar betrekking hebben op bedragen die zijn betaald toen de oude termijn nog van toepassing was (arrest Grundig Italiana, reeds aangehaald, punt 35).

36 Aangezien de regels voor terugbetaling van onverschuldigd geheven nationale belastingen

immers onder het nationale recht vallen, valt ook de vraag of die regels met terugwerkende kracht kunnen worden toegepast, onder het nationale recht, mits de eventuele terugwerkende toepassing de naleving van het doeltreffendheidsbeginsel niet in gevaar brengt (arrest Grundig Italiana, reeds aangehaald, punt 36).

37 Zoals het Hof in punt 38 van het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer heeft geoordeeld, verzet het doeltreffendheidsbeginsel zich weliswaar niet ertegen dat een nationale wettelijke regeling de termijn verkort waarbinnen teruggave van in strijd met het Unierecht betaalde bedragen kan worden gevorderd, maar daartoe is echter wel vereist, niet alleen dat de nieuwe termijn redelijk is, maar ook dat de nieuwe wettelijke regeling een overgangsregeling bevat in dier voege dat de justitiabelen na de vaststelling van die nieuwe regeling over een voldoende termijn beschikken om vorderingen tot teruggave waartoe zij onder de oude regeling gerechtigd waren, te kunnen indienen. Een dergelijke overgangsregeling is noodzakelijk aangezien de onmiddellijke toepassing op die vorderingen van een kortere verjaringstermijn dan de voordien geldende tot gevolg zou hebben dat aan bepaalde justitiabelen met terugwerkende kracht hun recht op teruggave wordt ontzegd of dat hun slechts een termijn wordt gelaten die te kort is om dit recht geldend te maken.

38 Daaruit volgt dat het doeltreffendheidsbeginsel zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die met terugwerkende kracht en zonder overgangsregeling de termijn verkort waarbinnen teruggave van in strijd met het Unierecht betaalde bedragen kan worden gevorderd (zie in die zin arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 47).

39 Het feit dat in de zaak die heeft geleid tot het arrest Marks & Spencer, de belastingbetaler over slechts één rechtsmiddel beschikte terwijl in casu voor hem twee rechtsmiddelen openstaan, kan, in omstandigheden als die in het bij de verwijzende rechter aanhangige geding, niet tot een ander resultaat leiden.

40 In casu dient te worden onderzocht welke rechten de belastingbetalers naar nationaal recht hadden voordat de betrokken wetswijziging werd goedgekeurd, en welke gevolgen deze wetswijziging had voor de uitoefening van het recht op teruggave dat zij aan het Unierecht ontlenen.

41 Uit het aan het Hof voorgelegde dossier blijkt dat de belastingbetalers, totdat section 320 werd goedgekeurd, de mogelijkheid hadden om met gebruikmaking van het Kleinwort Benson-beroep een vordering op grond van een vergissing omtrent het recht in te dienen tot teruggave van ten onrechte betaalde belastingen, gedurende een periode van zes jaar te rekening vanaf de ontdekking van de vergissing die tot betaling van de belasting had geleid. Als gevolg van de goedkeuring van section 320 is hun met terugwerkende kracht en zonder overgangsregeling deze mogelijkheid ontzegd, aangezien deze bepaling voorschrijft dat de langere termijn om een beroep wegens een vergissing omtrent het recht in te stellen niet geldt wanneer het gaat om een vergissing omtrent het recht in onder de Commissioners ressorterende belastingaangelegenheden. Hun vordering tot teruggave van het onverschuldigd betaalde kon dus enkel nog de periode van 1997 tot 1999 betreffen.

42 Hoewel het doeltreffendheidsbeginsel zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de termijn waarbinnen teruggave van het onverschuldigd betaalde kan worden gevorderd, verkort en hoewel een verjaringstermijn van zes jaar vanaf de datum van betaling van de onverschuldigde belastingen – zoals blijkt uit punt 34 van het onderhavige arrest – op zich redelijk lijkt, is evenwel tevens vereist, overeenkomstig de in punt 37 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, dat de nieuwe wettelijke regeling voorziet in een overgangsregeling in dier voege dat de belastingbetalers, na goedkeuring van deze regeling, over een voldoende termijn beschikken om de vorderingen tot teruggave waartoe zij onder de oude

wettelijke regeling gerechtigd waren, te kunnen indienen.

43 Aan het vereiste van een overgangsregeling wordt niet voldaan door een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, die tot gevolg heeft dat de termijn waarbinnen vorderingen tot teruggave van het onverschuldigd betaalde kunnen worden ingediend, te weten zes jaar te rekenen vanaf de ontdekking van de vergissing die tot betaling van de onverschuldigde belasting heeft geleid, wordt verkort tot een termijn van zes jaar te rekenen vanaf de datum van betaling ervan, waarbij dit gevolg onmiddellijk van toepassing is op zowel alle vorderingen die zijn ingediend na de datum van goedkeuring van deze wettelijke regeling, als de vorderingen die zijn ingediend tussen laatstbedoelde datum en een vroegere datum, in casu de datum van aankondiging van het voorstel van deze wetsbetaling, zijnde de datum van inwerkingtreding van deze wetsbepaling. Deze wettelijke regeling maakt de uitoefening van een recht op teruggave van ten onrechte betaalde belastingen dat de belastingbetalers voorheen hadden, in de praktijk onmogelijk. Bijgevolg moet worden aangenomen dat een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding onverenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel.

#### Rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel

44 Volgens vaste rechtspraak verlangt het rechtszekerheidsbeginsel, dat als tegenhanger het vertrouwensbeginsel heeft, dat een wettelijke regeling die nadelige gevolgen voor particulieren heeft, duidelijk en nauwkeurig is en dat de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar is (zie met name arrest van 7 juni 2005, VEMW e.a., C-17/03, Jurispr. blz. I-4983, punt 80). Zoals in punt 33 van het onderhavige arrest is uiteengezet, moet een verjaringstermijn van tevoren zijn vastgesteld om zijn taak, de waarborging van de rechtszekerheid, te vervullen.

45 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzet dat een wijziging van de nationale wettelijke regeling een belastingplichtige met terugwerkende kracht het hem vóór die wijziging toekomstige recht ontnemt, om teruggave van in strijd met het Unierecht geheven belastingen te vorderen (zie in die zin arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 46).

46 Zoals blijkt uit punt 41 van het onderhavige arrest, hadden de belastingbetalers in casu, vóór de goedkeuring van section 320, het recht om bij de nationale rechter het Kleinwort Benson-beroep in te stellen om teruggave van ten onrechte betaalde belastingen te vorderen en konden zij verwachten dat de vraag of hun beroep gegrond was, door deze rechter werd beslecht.

47 Als gevolg van de goedkeuring van section 320 is hun dit recht echter met terugwerkende kracht en zonder overgangsregeling ontzegd. Deze wetsbepaling heeft dus een wijziging met negatieve gevolgen voor hun situatie tot stand gebracht, zonder dat zij zich daarop konden voorbereiden.

48 Een dergelijke wetswijziging doet bijgevolg afbreuk aan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

49 Gelet op het voorgaande dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat in een situatie waarin de belastingbetalers naar nationaal recht kunnen kiezen tussen twee mogelijke rechtsmiddelen om teruggave van in strijd met het Unierecht geheven belasting te vorderen, waarbij voor een van deze rechtsmiddelen een langere verjaringstermijn geldt, het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzetten dat een nationale wettelijke regeling deze verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht verkort.



## *Tweede prejudiciële vraag*

50 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheid dat, op het tijdstip waarop de belastingbetaler zijn vordering instelt, de mogelijkheid om gebruik te maken van het rechtsmiddel waarvoor de langste verjaringstermijn geldt, pas korte tijd voordien door een lagere rechterlijke instantie was erkend en pas later door de hoogste rechterlijke instantie definitief is aanvaard, enig verschil uitmaakt voor het antwoord op de eerste vraag.

51 Opgemerkt zij dat dergelijke omstandigheden niet relevant zijn. Wat van belang is, is – zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt – dat de belastingbetalers ten tijde van de feiten in het hoofdgeding naar nationaal recht het recht hadden om met gebruikmaking van dat rechtsmiddel teruggave van het onverschuldigd betaalde te vorderen.

52 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat de omstandigheid dat, op het tijdstip waarop de belastingbetaler zijn vordering heeft ingesteld, de mogelijkheid om gebruik te maken van het rechtsmiddel waarvoor de langste verjaringstermijn gold, pas korte tijd voordien door een lagere rechterlijke instantie was erkend en pas later door de hoogste rechterlijke instantie definitief is aanvaard, geen verschil uitmaakt voor het antwoord op de eerste vraag.

### **Kosten**

53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **In een situatie waarin de belastingbetalers naar nationaal recht kunnen kiezen tussen twee mogelijke rechtsmiddelen om teruggave van in strijd met het Unierecht geheven belasting te vorderen, waarbij voor een van deze rechtsmiddelen een langere verjaringstermijn geldt, verzetten het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich ertegen dat een nationale wettelijke regeling deze verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht verkort.**

2) **De omstandigheid dat, op het tijdstip waarop de belastingbetaler zijn vordering heeft ingesteld, de mogelijkheid om gebruik te maken van het rechtsmiddel waarvoor de langste verjaringstermijn gold, pas korte tijd voordien door een lagere rechterlijke instantie was erkend en pas later door de hoogste rechterlijke instantie definitief is aanvaard, maakt geen verschil uit voor het antwoord op de eerste vraag.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Engels.