

62000J0062

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 11 juli 2002. - Marks & Spencer plc tegen Commissioners of Customs & Excise. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Verenigd Koninkrijk. - Zesde BTW-richtlijn - Nationale wettelijke regeling die met terugwerkende kracht verjaringstermijn voor teruggaaf van onverschuldigd betaalde bedragen verkort - Verenigbaarheid met doeltreffendheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel. - Zaak C-62/00.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-06325

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1. Handelingen van de instellingen - Richtlijnen - Uitvoering door lidstaten - Noodzaak doeltreffendheid van richtlijnen te verzekeren - Verplichtingen van nationale rechterlijke instanties

[EG-Verdrag, art. 5 en 189, derde alinea (thans art. 10 EG en art. 249, derde alinea, EG)]

2. Handelingen van de instellingen - Richtlijnen - Rechtstreekse werking - Draagwijdte - Niet beperkt tot gevallen van niet-uitvoering of onjuiste uitvoering - Mogelijkheid voor particulieren zich op bepalingen met rechtstreekse werking te beroepen in geval van gebrekkige toepassing van uitvoeringsmaatregelen

[EG-Verdrag, art. 189, derde alinea (thans art. 249, derde alinea, EG)]

Samenvatting

1. De uit een richtlijn voortvloeiende verplichting der lidstaten om het daarmee beoogde resultaat te bereiken, alsook de verplichting krachtens artikel 5 van het Verdrag (thans artikel 10 EG) om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren, geldt voor alle met overheidsgezag beklede instanties in de lidstaten, en dus, binnen het kader van hun bevoegdheden, ook voor de rechterlijke instanties. Bij de toepassing van het nationale recht moet de nationale rechter dit derhalve zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het ermee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 189, derde alinea, van het Verdrag (thans artikel 249, derde alinea, EG) te voldoen.

(cf. punt 24)

2. Particulieren kunnen zich voor de nationale rechter tegenover de staat beroepen op bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende precies zijn, in alle gevallen waarin de volledige toepassing van de richtlijn niet daadwerkelijk verzekerd is, dit wil zeggen niet alleen in geval van niet-uitvoering of onjuiste uitvoering van deze richtlijn, maar ook ingeval de nationale maatregelen die de betrokken richtlijn naar behoren uitvoeren, niet zodanig worden toegepast dat het met de richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt. De vaststelling van nationale maatregelen die een richtlijn naar behoren uitvoeren, heeft immers niet tot gevolg dat de richtlijn niet langer gevolgen heeft, en een lidstaat blijft ook na de vaststelling van deze maatregelen gehouden de volledige toepassing van de richtlijn daadwerkelijk te verzekeren.

(cf. punt 27)

3. Het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel verzetten zich tegen een nationale wettelijke regeling die met terugwerkende kracht de termijn verkort waarbinnen kan worden verzocht om teruggaaf van uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde betaalde bedragen, wanneer deze zijn geïnd in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals artikel 11, A, lid 1, van deze richtlijn.

Het doeltreffendheidsbeginsel verzet zich er immers niet tegen dat een nationale wettelijke regeling de termijn verkort waarbinnen om teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde bedragen kan worden verzocht, maar daartoe is 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 de verzoeken om teruggaaf waartoe zij onder de oude regeling gerechtigd waren, te kunnen indienen. Een dergelijke overgangsregeling is noodzakelijk aangezien de onmiddellijke toepassing op die verzoeken van een kortere verjaringstermijn dan de voordien geldende tot gevolg zou hebben dat aan bepaalde justitiabelen met terugwerkende kracht hun recht op teruggaaf wordt ontnegd of dat hun slechts een termijn wordt gelaten die te kort is om dit recht geldend te maken.

Bovendien verzet het vertrouwensbeginsel zich ertegen dat een wijziging van de nationale wetgeving een belastingplichtige met terugwerkende kracht het hem vóór die wijziging toekomende recht ontnemt, teruggaaf van in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn geïnde belastingen te vorderen.

(cf. punten 38, 46-47 en dictum)

Partijen

In zaak C-62/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

Marks & Spencer plc

en

Commissioners of Customs & Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake terugvordering van onverschuldigde betaling,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, D. A. O. Edward en A. La Pergola (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,

griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Marks & Spencer, vertegenwoordigd door D. Waelbroeck, avocat, en D. Milne, QC, aanvankelijk geïnstrueerd door het kantoor Walker Martineau, vervolgens door het kantoor Forbes Hall, solicitors,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins als gemachtigde, bijgestaan door K. P. E. Lasok, QC, en P. Mantle, barrister,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door P. Oliver als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Marks & Spencer, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie ter terechtzitting van 18 oktober 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 januari 2002,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 14 december 1999, ingekomen bij het Hof op 28 februari 2000, heeft de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake terugvordering van onverschuldigde betaling.

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Marks & Spencer plc (hierna: Marks & Spencer") en de in het Verenigd Koninkrijk ter zake van het innen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") bevoegde Commissioners of Customs & Excise (hierna: Commissioners"), over teruggaaf van door genoemde vennootschap onverschuldigd betaalde BTW.

Rechtskader

Communautaire regelgeving

3 Artikel 11 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn") bepaalt:

A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]"

Nationale regelgeving

4 Volgens partijen in het hoofdgeding en de verwijzende rechter is artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in het Verenigd Koninkrijk eerst met ingang van 1 augustus 1992 correct uitgevoerd, toen bij de Finance (No 2) Act 1992 section 10(3) van de Value Added Tax Act 1983 is gewijzigd.

5 Laatstgenoemde bepaling luidt thans:

Indien de levering of de verrichting plaatsvindt in ruil voor een tegenprestatie die niet of niet volledig in geld bestaat, wordt de waarde ervan geacht gelijk te zijn aan het bedrag in geld dat gelijkwaardig is aan de tegenprestatie, vermeerderd met de verschuldigde belasting."

6 Wat de wetgeving inzake de teruggaaf van onverschuldigde betaalde BTW betreft, luiden de relevante bepalingen van section 24 van de Finance Act 1989 (per 1 januari 1990) als volgt:

1) Aan de Commissioners onverschuldigd betaalde belasting over de toegevoegde waarde kan worden teruggevorderd.

2) De Commissioners zijn niet gehouden tot teruggaaf uit hoofde van deze section dan na een daartoe ingediend verzoek.

[...]

4) Er kan geen verzoek uit hoofde van deze section worden ingediend na het verstrijken van een termijn van zes jaar te rekenen vanaf de datum van afdracht, tenzij het hierna in subsection (5)

bepaalde van toepassing is.

5) Indien onverschuldigd een betaling aan de Commissioners heeft plaatsgevonden, kan uit hoofde van deze section een verzoek om teruggaaf worden ingediend binnen een termijn van zes jaar te rekenen vanaf de datum waarop de belanghebbende de vergissing ontdekte of deze in redelijkheid had kunnen ontdekken.

[...]

7) Behoudens voorzover in deze section bepaald, zijn de Commissioners niet gehouden tot teruggaaf van aan hen als belasting over de toegevoegde waarde betaalde bedragen op grond dat die belasting niet verschuldigd was.

[...]"

7 Section 24 van de Finance Act 1989 is per 1 september 1994 ingetrokken en vervangen door section 80 van de Value Added Tax Act 1994. De relevante bepalingen van section 80 zijn in nagenoeg dezelfde bewoordingen gesteld als section 24.

8 Op 18 juli 1996 deelde een lid van de regering, Her Majesty's Paymaster General, in het parlement mee, dat de regering gelet op het toenemende risico voor de Schatkist als gevolg van verzoeken om teruggaaf van ten onrechte als belasting geïnde bedragen, voornemens was de verjaringstermijn in de Finance Bill 1997 te verkorten tot drie jaar voor verzoeken om teruggaaf van BTW en andere indirecte belastingen. Deze nieuwe verjaringstermijn moest onmiddellijk gelden voor verzoeken die op de datum van de aankondiging reeds waren ingediend, om te vermijden dat de voorgenomen wetswijziging geen effect zou sorteren wegens de tijd die vóór de afronding van de parlementaire procedure zou verstrijken.

9 Op 4 december 1996 keurde het House of Commons de begrotingsvoorstellen van de regering goed, waaronder het op 18 juli 1996 ingediende voorstel, dat als section 47 in de Finance Bill 1997 werd opgenomen.

10 De Finance Act 1997 werd op 19 maart 1997 definitief vastgesteld. Section 47(1) ervan wijzigde section 80 van de Value Added Tax Act 1994. Subsection (5) werd ingetrokken en subsection (4) kwam te luiden als volgt:

Verzoeken die uit hoofde van deze section worden ingediend verplichten de Commissioners niet tot teruggaaf van bedragen die meer dan drie jaar vóór de indiening van de verzoeken aan hen zijn betaald."

11 Section 47(2) van de Finance Act 1997 bepaalt:

[...] subsection (1) wordt geacht op 18 juli 1996 in werking te zijn getreden als een bepaling die wat teruggaaf op of na die datum betreft, van toepassing is op alle verzoeken die zijn ingediend uit hoofde van section 80 van de Value Added Tax Act 1994, daaronder begrepen vóór die datum ingediende verzoeken en verzoeken betreffende vóór die datum betaalde bedragen".

De feiten en het procesverloop in het hoofdgeding

12 Marks & Spencer is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde detailhandelaar, die gespecialiseerd is in de verkoop van levensmiddelen en kleding.

13 Marks & Spencer verkocht geschenkbonnen aan vennootschappen tegen een prijs beneden de nominale waarde van de bon. De geschenkbonnen werden vervolgens verkocht of weggegeven aan derden, die ze bij Marks & Spencer konden inwisselen tegen goederen ten bedrage van de nominale waarde van de bon.

14 In december 1990 liet Marks & Spencer de Commissioners weten, dat zij haars inziens BTW moest aangeven over de bedragen die zij ontving bij de verkoop van de bonnen en niet over de nominale waarde ervan.

15 In januari 1991 hebben de Commissioners beslist, dat Marks & Spencer BTW moest aangeven over de nominale waarde van de bonnen. Marks & Spencer deed zulks tot de uitspraak door het Hof van Justitie van het arrest Argos Distributors op 24 oktober 1996 (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311). In dit arrest heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier aan een koper met korting een bon heeft verkocht met de belofte die bon nadien tegen de nominale waarde ervan te accepteren als gehele of gedeeltelijke betaling van een goed dat wordt gekocht door een klant die niet de koper van de bon was en in beginsel de door de leverancier verkregen werkelijke verkoopprijs van de bon niet kent, de in de bon belichaamde tegenprestatie bestaat in het door de leverancier bij de verkoop van de bon werkelijk ontvangen bedrag.

16 Na dit arrest Argos Distributors werd het duidelijk, dat de BTW-heffing op de geschenkbonnen van Marks & Spencer door de Commissioners onjuist was. Bij brief van 31 oktober 1996 verzocht Marks & Spencer de Commissioners om teruggaaf van de door haar als gevolg van deze vergissing over het tijdvak van mei 1991 tot en met augustus 1996 onverschuldigd betaalde BTW ten bedrage van 2 638 057 GBP. Het verzoek werd bij brieven van 6 en 22 november 1996 nader toegelicht.

17 Bij brief van 11 december 1996 hebben de Commissioners zich bereid verklaard tot teruggaaf van dat deel van de BTW dat betrekking had op de verkoop van geschenkbonnen gedurende de periode waarvoor de per 18 juli 1996 ingevoerde verjaringstermijn van drie jaar niet gold. Het overeenkomstige bedrag van 1 913 462 GBP is op 15 januari 1997 aan Marks & Spencer terugbetaald.

18 Marks & Spencer verzocht de Commissioners om herziening van hun besluit, de verjaringstermijn van drie jaar op haar verzoek toe te passen. De Commissioners handhaafden hun standpunt.

19 Op 15 april 1997 heeft Marks & Spencer het besluit van de Commissioners aangevochten bij het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk). Op 22 april 1998 heeft het Tribunal het verzoek van Marks & Spencer afgewezen. Marks & Spencer heeft daarop beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Verenigd Koninkrijk), die het beroep bij beschikking van 21 december 1998 heeft verworpen, waarop Marks & Spencer hoger beroep heeft ingesteld bij de Court of Appeal.

20 Bij arrest van 14 december 1999 heeft de Court of Appeal het hoger beroep van Marks & Spencer strekkende tot teruggaaf van BTW die onverschuldigd was betaald uit hoofde van de verkoop van geschenkbonnen voor de periode augustus 1992 tot en met augustus 1996, verworpen.

21 Van oordeel dat de oplossing van het geding inzake de teruggaaf van BTW die onverschuldigd was betaald voor de verkoop van geschenkbonnen tussen de maanden mei 1991 en juli 1992 afhing van de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft de Court of Appeal besloten de behandeling van de zaak op dit onderdeel van de vordering te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

Wanneer een lidstaat artikel 11, A, van richtlijn 77/388 van de Raad niet naar behoren in zijn nationale wetgeving heeft omgezet, is het dan verenigbaar met het beginsel van doeltreffendheid van de rechten die een belastingplichtige aan artikel 11, A, ontleent of met het vertrouwensbeginsel, dat een wettelijke regeling wordt toegepast waarmee een op nationaal recht gebaseerd recht op teruggaaf van bedragen die meer dan drie jaar vóór het indienen van het verzoek om teruggaaf aan BTW zijn betaald, met terugwerkende kracht wordt ontzegd?"

De prejudiciële vraag

22 Om te beginnen blijkt uit de verwijzingsbeschikking dat volgens de Court of Appeal artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is en Marks & Spencer bijgevolg rechten verleent waarop deze zich voor de nationale rechter kan beroepen, zij het enkel met betrekking tot de periode tijdens welke genoemde bepaling in het Verenigd Koninkrijk nog niet naar behoren in nationaal recht was omgezet, dat wil zeggen vóór 1 augustus 1992. Om die reden heeft de verwijzende rechter zijn vraag beperkt tot het geval waarin een lidstaat artikel 11, A, van de Zesde richtlijn niet naar behoren heeft uitgevoerd.

23 De verwijzende rechter gaat er namelijk van uit dat wanneer een lidstaat de bepalingen van een richtlijn, zoals artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, correct heeft omgezet in zijn nationaal recht, de justitiabelen zich voor de nationale rechter niet meer kunnen beroepen op de rechten die zij desgevallend aan de bepalingen van de richtlijn ontleen.

24 Dienaangaande zij er om te beginnen aan herinnerd, dat de uit een richtlijn voortvloeiende verplichting der lidstaten om het daarmee beoogde resultaat te bereiken, alsook de verplichting krachtens artikel 5 EG-Verdrag (thans artikel 10 EG) om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren, voor alle met overheidsgezag beklede instanties in de lidstaten geldt, en dus, binnen het kader van hun bevoegdheden, ook voor de rechterlijke instanties (zie inzonderheid arrest van 26 september 1996, Arcaro, C-168/95, Jurispr. blz. I-4705, punt 41). Bij de toepassing van het nationale recht moet de nationale rechter dit derhalve zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het ermee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 189, derde alinea, EG-Verdrag (thans artikel 249, derde alinea, EG) te voldoen (zie inzonderheid arresten van 13 november 1990, Marleasing, C-106/89, Jurispr. blz. I-4135, punt 8, en 16 december 1993, Wagner Miret, C-334/92, Jurispr. blz. I-6911, punt 20).

25 Volgens vaste rechtspraak kunnen particulieren bovendien in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, zich voor de nationale rechter op die bepalingen beroepen tegenover de staat, wanneer deze hetzij heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie inzonderheid arresten van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25; 22 juni 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Jurispr. blz. 1839, punt 29, en 1 juni 1999, Kortas, C-319/97, Jurispr. blz. I-3143, punt 21).

26 Ten slotte volgt uit vaste rechtspraak, dat de uitvoering van een richtlijn de volledige toepassing ervan moet verzekeren (zie in die zin met name arresten van 9 september 1999, Commissie/Duitsland, C-217/97, Jurispr. blz. I-5087, punt 31, en 16 november 2000, Commissie/Griekenland, C-214/98, Jurispr. blz. I-9601, punt 49).

27 Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de vaststelling van nationale maatregelen die een richtlijn naar behoren uitvoeren, niet tot gevolg heeft dat de richtlijn niet langer gevolgen heeft, en dat een lidstaat ook na vaststelling van deze maatregelen gehouden blijft daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn te verzekeren. Derhalve kunnen particulieren zich voor de nationale rechter tegenover de staat beroepen op bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende precies zijn, in alle gevallen waarin de volledige toepassing van de richtlijn niet daadwerkelijk verzekerd is, dit wil zeggen niet alleen in geval van niet-uitvoering of onjuiste uitvoering van deze richtlijn, maar ook ingeval de nationale maatregelen die de betrokken richtlijn naar behoren uitvoeren niet zodanig worden toegepast dat het met de richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt.

28 Zoals de advocaat-generaal in punt 40 van zijn conclusie stelt, zou het onverenigbaar zijn met de communautaire rechtsorde wanneer particulieren zich op een richtlijn konden beroepen wanneer deze onjuist is uitgevoerd, maar niet wanneer de nationale autoriteiten bij de toepassing van de nationale maatregelen ter uitvoering van de richtlijn de bepalingen daarvan schenden.

29 Aangaande artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat dit particulieren rechten toekent waarop zij zich voor de nationale rechter kunnen beroepen (arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 35).

30 Uit vaste rechtspraak volgt dat het recht op teruggaaf van belastingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft geïnd, het uitvloeisel en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontleen aan bepalingen van gemeenschapsrecht zoals die door het Hof zijn uitgelegd (zie inzonderheid arrest van 2 februari 1988, Barra, 309/85, Jurispr. blz. 355, punt 17; arrest BP Soupergaz, reeds aangehaald, punt 40; arresten van 9 februari 1999, Dilexport, C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 23, en 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 84).

31 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de omstandigheid dat een lidstaat de bepalingen van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn naar behoren in nationaal recht heeft omgezet, de justitiabelen niet de mogelijkheid ontnemt om zich voor de rechterlijke instanties van die staat te beroepen op de rechten die zij aan die bepalingen ontleen, met name het recht op terugbetaling van door een lidstaat in strijd met die richtlijn geïnde bedragen.

32 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de bij artikel 234 EG ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof de taak van het Hof om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen (zie inzonderheid arresten van 17 juli 1997, Krüger, C-334/95, Jurispr. blz. I-4517, punt 22, en 28 november 2000, Roquette Frères, C-88/99, Jurispr. blz. I-10465, punt 18). Met het oog hierop moet het Hof de hem voorgelegde vraag in voorkomend geval herformuleren (reeds aangehaalde arresten Krüger, punt 23, en Roquette Frères, punt 18).

33 Derhalve moet de prejudiciële vraag aldus worden begrepen, dat de verwijzende rechter in hoofdzaak wenst te vernemen of het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die met terugwerkende kracht de termijn verkort waarbinnen kan worden verzocht om teruggaaf van betalingen uit hoofde van de BTW, wanneer deze zijn geïnd in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals artikel 11, A, lid 1.

Het doeltreffendheidsbeginsel

34 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het bij het ontbreken van communautaire voorschriften inzake de terugbetaling van ten onrechte geïnde nationale heffingen, een aangelegenheid is van de interne rechtsorde van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe strekken, de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontleen, mits die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie inzonderheid arrest van 17 november 1998, *Aprile*, C-228/96, *Jurispr.* blz. I-7141, punt 18, alsmede de reeds aangehaalde arresten *Dilexport*, punt 25, en *Metallgesellschaft e.a.*, punt 85).

35 Wat laatstgenoemd beginsel betreft, is het volgens het Hof met het gemeenschapsrecht verenigbaar dat in het belang van de rechtszekerheid, waarin zowel de contribuabele als de administratie bescherming vindt, redelijke vervaltermijnen worden vastgesteld (zie arrest *Aprile*, reeds aangehaald, punt 19, en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Dergelijke termijnen maken immers de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk. Een nationale vervaltermijn van drie jaar te rekenen vanaf de dag van de betwiste betaling, lijkt in dat opzicht redelijk (zie met name de reeds aangehaalde arresten *Aprile*, punt 19, en *Dilexport*, punt 26).

36 Bovendien volgt uit de reeds aangehaalde arresten *Aprile* (punt 28) en *Dilexport* (punten 41 en 42), dat een nationale wettelijke regeling die de termijn verkort waarbinnen om teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde bedragen kan worden verzocht, onder bepaalde voorwaarden met het gemeenschapsrecht verenigbaar is. Deze wettelijke regeling mag in de eerste plaats niet bedoeld zijn om specifiek de gevolgen te beperken van een arrest van het Hof waaruit volgt dat een nationale wettelijke regeling met betrekking tot een bepaalde belasting onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. In de tweede plaats moet een dergelijke wettelijke regeling, wat de modaliteiten voor de toepassing ervan in de tijd betreft, een termijn vaststellen die lang genoeg is om de doeltreffendheid van het recht op teruggaaf te waarborgen. Dienaangaande heeft het Hof opgemerkt, dat een wettelijke regeling die niet daadwerkelijk terugwerkende kracht heeft aan deze voorwaarde voldoet.

37 Vaststaat daarentegen dat niet aan deze laatste voorwaarde voldoet een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, die de periode waarbinnen om teruggaaf van onverschuldigd betaalde BTW kan worden verzocht, verkort van zes tot drie jaar met de bepaling, dat deze nieuwe termijn met onmiddellijke ingang van toepassing is op alle na de vaststelling van deze wetgeving ingediende verzoeken, evenals op verzoeken die zijn ingediend tussen deze laatste datum en de eerder gelegen datum van inwerkingtreding van die wetgeving en op verzoeken om teruggaaf die vóór die datum van inwerkingtreding zijn ingediend en op die datum nog aanhangig zijn.

38 Het doeltreffendheidsbeginsel verzet zich er immers niet tegen dat een nationale wettelijke regeling de termijn verkort waarbinnen om teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde bedragen kan worden verzocht, maar daartoe is 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 verzoeken om teruggaaf waartoe zij onder de oude regeling gerechtigd waren, te kunnen indienen. Een dergelijke overgangsregeling is noodzakelijk aangezien de onmiddellijke toepassing op die verzoeken van een kortere verjaringstermijn dan de voordien geldende tot gevolg zou hebben dat aan bepaalde justitiabelen met terugwerkende kracht hun recht op teruggaaf wordt ontnomen of dat hen slechts een termijn wordt gelaten die te kort is om dit recht geldend te maken.

39 Dienaangaande zij opgemerkt dat een lidstaat in beginsel verplicht is, in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde heffingen terug te betalen (arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95-C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 20, en arrest Dilexport, reeds aangehaald, punt 23), en dat, zo het Hof in afwijking van dit beginsel heeft erkend dat de vaststelling van redelijke termijnen waarbinnen om teruggaaf kan worden verzocht, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, zulks, zoals in punt 35 van onderhavig arrest in herinnering is gebracht, in het belang van de rechtszekerheid is. Om evenwel zijn taak, de waarborging van de rechtszekerheid, te vervullen, moet een verjaringstermijn van tevoren zijn vastgesteld (arrest van 15 juli 1970, ACF Chemiefarma/Commissie, 41/69, Jurispr. blz. 661, punt 19).

40 Derhalve is een wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, waarvan de terugwerkende kracht de justitiabelen iedere mogelijkheid ontnemt, een hun voordien toekomend recht uit te oefenen ter zake van de teruggaaf van bedragen die zij in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn uit hoofde van de BTW hebben betaald, onverenigbaar met het doeltreffendheidsbeginsel.

41 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het argument van de regering van het Verenigd Koninkrijk dat met de vaststelling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling de legitieme doelstelling werd beoogd, een gepast evenwicht te vinden tussen de belangen van de justitiabele en het algemeen belang en de staat de mogelijkheid te bieden zijn inkomsten en uitgaven te plannen zonder te worden gehinderd door onvoorziene grote schulden.

42 Zoals in punt 35 van dit arrest in herinnering is gebracht, kan een dergelijke doelstelling immers rechtvaardigen dat redelijke vervaltermijnen worden vastgesteld, maar deze termijnen mogen niet in dier voege worden toegepast dat de bescherming van de door de communautaire rechtsorde aan de justitiabelen verleende rechten niet meer wordt gewaarborgd.

Het vertrouwensbeginsel

43 De regering van het Verenigd Koninkrijk voert aan dat het vertrouwensbeginsel in een geding als het onderhavige irrelevant is. Dienaangaande betoogt zij dat de definitie van de procedureregels volgens welke een belastingplichtige om teruggaaf van onverschuldigd betaalde BTW kan verzoeken, volledig een aangelegenheid van nationaal recht is, mits de gemeenschapsrechtelijke beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid maar worden geëerbiedigd. Zo het vertrouwensbeginsel op het hoofdgeding van toepassing was, zou het slechts inhouden dat een justitiabele er recht op heeft dat zijn vordering overeenkomstig de nationaalrechtelijke procedureregels wordt onderzocht, hetgeen in casu is geschied.

44 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak het vertrouwensbeginsel deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde en door de lidstaten moet worden nageleefd bij de uitvoering van communautaire voorschriften (zie in die zin arresten van 26 april 1988, Krücken, 316/86, Jurispr. blz. 2213, punt 22; 1 april 1993, Lageder e.a., C-31/91-C-44/91, Jurispr. blz. I-1761, punt 33; 3 december 1998, Belgocodex, C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 26, en 8 juni 2000, Schlossstrasse, C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 44).

45 Het Hof heeft inzonderheid verklaard, dat het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzet dat een belastingplichtige door een wijziging van de nationale wetgeving met terugwerkende kracht een op

grond van de Zesde richtlijn verworven recht op aftrek wordt ontnomen (arrest Schlossstrasse, reeds aangehaald, punt 47).

46 Evenzo moet in een situatie zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, worden geoordeeld, dat het vertrouwensbeginsel van toepassing is en zich ertegen verzet dat een wijziging van de nationale wetgeving een belastingplichtige met terugwerkende kracht het hem vóór die wijziging toekomende recht ontnemt, teruggaaf van in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn geïnde belastingen te vorderen.

47 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die met terugwerkende kracht de termijn verkort waarbinnen kan worden verzocht om teruggaaf van uit hoofde van de BTW betaalde bedragen, wanneer deze zijn geïnd in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals artikel 11, A, lid 1, van deze richtlijn.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

48 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) bij beschikking van 14 december 1999 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel verzetten zich tegen een nationale wettelijke regeling die met terugwerkende kracht de termijn verkort waarbinnen kan worden verzocht om teruggaaf van uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde betaalde bedragen, wanneer deze zijn geïnd in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals artikel 11, A, lid 1, van deze richtlijn.