

|

62000C0062

Conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 24 januari 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

Conclusie van de advocaat generaal

I - Inleiding

1. In deze prejudiciële procedure dient het Hof antwoord te geven op de vraag of het met terugwerkende kracht ontzeggen van het recht op teruggaaf van bedragen die meer dan drie jaar voor het indienen van het verzoek om teruggaaf als BTW zijn betaald zich verdraagt met het gemeenschapsrecht. In casu is de vraag gesteld voor de periode dat een lidstaat een rechtstreeks werkende bepaling van een richtlijn niet behoorlijk in zijn nationale wetgeving heeft omgezet.

II - Het juridisch kader

Het gemeenschapsrecht

2. 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 (hierna: Zesde richtlijn") luidt als volgt:

A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is

a) Voor andere goederenlevering 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;

[...]"

Het nationale recht

3. Beide partijen in het bodemgeschil en de nationale rechter erkennen dat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voor 11 augustus 1992 niet op een juiste wijze was omgezet in nationaal recht totdat met ingang van 1 augustus 1992 section 10 (3) van de Value Added Tax Act 1983 (hierna: Act van 1983") werd gewijzigd bij de Finance (No. 2) Act 1992. Deze tekst luidde:

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

4. De Act van 1983 werd met ingang van 1 september 1994 ingetrokken en vervangen door de Value Added Tax Act 1994 (hierna: Act van 1994"). Section 19 (3) van de Act van 1994 is in dezelfde bewoording gesteld als section 10 (3) van de Act van 1983, zoals gewijzigd bij de Finance (No. 2) Act 1992, behalve dat section 19 (3) spreekt van verschuldigde BTW" daar waar section 10 (3), zoals gewijzigd, spreekt van verschuldigde belasting".

5. Voor wat betreft de wetgeving inzake teruggaaf van aan de Commissioners als onverschuldigde BTW betaalde bedragen bepaalde - voorzover hier van belang - section 24 van de Finance Act 1989 (met ingang van 1 januari 1990) het volgende:

1) In geval van betaling aan de Commissioners van een bedrag als onverschuldigde belasting over de toegevoegde waarde, zijn deze gehouden tot teruggaaf daarvan.

2) De Commissioners zijn enkel gehouden tot teruggaaf uit hoofde van deze section indien een verzoek daartoe is ingediend.

[...]

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 de afdracht, behoudens voorzover het bepaalde in subsection (5) van toepassing is.

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

[...]

7) Behoudens voorzover in deze section is bepaald, zijn de Commissioners niet gehouden tot teruggaaf van een aan hen als belasting over de toegevoegde waarde betaald bedrag op grond van het feit dat die belasting niet verschuldigd was.

[...]"

6. Section 24 van de Finance Act 1989 werd met ingang van 1 september 1994 ingetrokken en vervangen door section 80 van de Act van 1994. De materiële bepalingen van section 80 zijn in dezelfde bewoordingen gesteld als section 24, behalve dat de Act van 1994 spreekt van BTW" daar waar de Finance Act 1989 spreekt van belasting" en belasting over de toegevoegde waarde".

7. Op 18 juli 1996 deelde de minister van Financiën in het parlement mee, dat de regering, gezien de groeiende risico's voor de schatkist als gevolg van verzoeken met terugwerkende kracht om teruggaaf van abusievelijk als belasting geïnde bedragen, voornemens was om met ingang van 18 juli 1996 met terugwerkende kracht een verjaringstermijn van drie jaar in te voeren voor het indienen van verzoeken om teruggaaf van BTW en andere indirecte belastingen. De voorgestelde wetwijziging moest ingaan op de datum van die mededeling teneinde te voorkomen, dat die

wijziging haar werking zou verliezen door het verloop van tijd vooraleer de parlementaire behandeling kon worden afgerond.

8. Op 4 december 1996 stemde het House of Commons in met de budgettaire voorstellen van de regering, daaronder begrepen het op 18 juli 1996 meegedeelde voorstel, dat was opgenomen in de Finance Bill als section 47.

9. De Finance Act 1997 werd op 19 maart 1997 vastgesteld. Section 47 (1) van deze Act wijzigde section 80 van de Act van 1994. Section 80 (5) werd in zijn geheel ingetrokken. section 80 (4) werd gewijzigd als volgt:

De Commissioners zijn na een uit hoofde van deze section ingediend verzoek niet gehouden tot teruggaaf van een bedrag dat meer dan drie jaar vóór de indiening van het verzoek aan hen is betaald."

10. Voorzover hier van belang, bepaalt section 47 (2) van de Finance Act 1997:

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

11. Section 47 (2) tot en met (5) van de Finance Act bevat ook een overgangsregime. Hierin wordt bepaald dat de termijn van drie jaar niet geldt voor een vordering ingediend na 18 juli 1996, mits deze het gevolg is van een succesvol beroep tegen een beschikking van de Commissioners en mits de juridische procedure tegen de bestreden beschikking voor 18 juli 1996 is aangevangen. In dat geval geldt dat de vordering wordt beperkt tot drie jaar vóór aanvang van de procedure.

III - Feiten in het bodemgeschil

12. Marks and Spencer plc (hierna: M& S") is een bekende detailhandelonderneming in het Verenigd Koninkrijk en is onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (BTW).

13. De Commissioners of Customs and Excise (hierna: Commissioners") zijn verantwoordelijk voor de uitvoering en de inning van de BTW in het Verenigd Koninkrijk.

14. Ten tijde van de feiten verkocht M& S aan kopers met rechtspersoonlijkheid geschenkbonnen tegen een prijs die lager was dan hun nominale waarde. De geschenkbonnen werden vervolgens verkocht of weggegeven aan derden die ze bij M& S konden inwisselen tegen goederen ten bedrage van de nominale waarde van de bon. In december 1990 trachtte M& S de Commissioners ervan te overtuigen, dat zij aan hen BTW verschuldigd was over de bedragen die waren gemoeid met de verkoop van de bonnen en niet over de nominale waarde ervan. In januari 1991 beslisten de Commissioners, dat M& S BTW verschuldigd was over de nominale waarde van de bonnen. M& S voldeed die BTW totdat het Hof van Justitie zijn arrest wees in de zaak Argos Distributors. In deze zaak oordeelde het Hof dat artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn de BTW zo moet worden geïnterpreteerd 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 is en die in beginsel de door de leverancier verkregen werkelijke verkoopprijs van de bon niet kent, de in de bon belichaamde tegenprestatie het door de leverancier bij verkoop van de bon werkelijk ontvangen bedrag is.

15. Na het wijzen van dit arrest werd het duidelijk, dat de geschenkbonnen van M& S aan een onjuist BTW-regime onderworpen waren. Derhalve verzocht M& S bij brief van 31 oktober 1996 de Commissioners om teruggaaf van de als gevolg van de onjuiste behandeling van de

geschenkbonnen aan de Commissioners te veel betaalde BTW ad 2 638 057 GBP. Het verzoek bestreek de periode mei 1991 tot en met augustus 1996. Het verzoek werd herzien en aangevuld bij brieven van 6 en 22 november 1996.

16. Bij brief van 11 december 1996 verklaarden de Commissioners dat zij bereid waren tot teruggaaf van dat deel van het gevraagde bedrag waarop de invoering van de verjaringstermijn van drie jaar geen betrekking had. Op 15 januari 1997 betaalden zij een bedrag van 1 913 462 GBP aan M& S.

17. M& S had vanaf april 1973 tot oktober 1994 ook te veel BTW betaald over teacakes" (een typisch Engelse delicatessen). In plaats van het nultarief had M& S al die tijd BTW afgedragen op basis van het standaardtarief. Deze fout werd door de Commissioners erkend bij brief van 30 september 1994. M& S verzocht de Commissioners op 8 februari 1995 dan ook om teruggaaf van de te veel betaalde BTW ten bedrage van 3,5 miljoen GBP. De Commissioners stemden hier mee in, zij het dat zij met een beroep op section 80 (3) van de Act van 1994 (unjust enrichment defense") slechts bereid waren om 10 % van het te veel betaalde BTW te accepteren, omdat het overige zou zijn doorgegeven aan hun klanten.

18. Voor wat betreft de terugbetaling van BTW met betrekking tot teacakes informeerden de Commissioners M& S bij brief van 10 maart 1997 dat zij ook hier voornemens waren de verjaringstermijn van drie jaar te hanteren.

19. Op 4 april 1997 ontving M& S derhalve in plaats van 10 % van 3,5 miljoen GBP het bedrag dat overeenkomt met 10 % van het te veel betaalde bedrag over een periode van de verjaringstermijn van drie jaar, zijnde 88 440 GBP.

20. Vervolgens verzocht M& S de Commissioners hun besluit te herzien om de verjaringstermijn van drie jaar op haar beide verzoeken toe te passen. De Commissioners bleven echter bij hun eerder ingenomen standpunt.

21. Op 15 april 1997 ging M& S tegen deze beslissing in beroep bij het VAT and Duties Tribunal. Het Tribunaal wees het verzoekschrift van M& S op 22 april 1998 af. Vervolgens ging M& S in beroep bij de High Court, die het verzoekschrift bij een beschikking van 21 december 1998 eveneens afwees. Tot slot tekende M& S hiertegen beroep aan bij de Court of Appeal.

22. Bij vonnis van 14 december 1999 wees de Court of Appeal het beroep betreffende de vordering tot terugbetaling met betrekking tot de teacakes en met betrekking tot de geschenkbonnen voor de periode augustus 1992 tot en met augustus 1996 af.

23. Met betrekking tot de vordering van te veel betaalde BTW voor de periode mei 1991 tot en met juli 1992 concludeerde de Court of Appeal dat gedurende die periode bij de Act van 1983 artikel 11, A, van de Zesde richtlijn niet behoorlijk was omgezet. Derhalve oordeelde de Court of Appeal, dat M& S met betrekking tot die periode rechten aan het gemeenschapsrecht kan ontleen die zij voor de nationale rechter kan invoeren. Volgens de Court of Appeal is het evenwel onduidelijk of het verenigbaar is met het beginsel van effectiviteit van rechten uit hoofde van het gemeenschapsrecht en het beginsel van gewettigd vertrouwen, dat met onmiddellijke ingang een verjaringstermijn wordt gewijzigd en daardoor degenen die op grond van het nationale recht op teruggaaf van het onverschuldigd betaalde hadden, dat recht wordt ontnomen.

24. Dit heeft de Court of Appeal aanleiding gegeven tot het stellen van een prejudiciële vraag.

IV - De prejudiciële vraag

25. De bij beschikking van 14 december 1999, ingekomen ter griffie van het Hof van Justitie op 28 februari 2000, door de Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) gestelde vraag luidt als

volgt:

Wanneer een lidstaat artikel 11, A, van richtlijn 77/388 van de Raad niet behoorlijk in zijn nationale wetgeving heeft omgezet, is het dan verenigbaar met het beginsel van effectiviteit van de rechten die een belastingplichtige aan artikel 11, A, ontleent of met het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen, dat een wettelijke regeling wordt vastgesteld waarmee een op het nationale recht gebaseerd recht op teruggaaf van bedragen die meer dan drie jaar vóór het indienen van het verzoek om teruggaaf als BTW zijn betaald, met terugwerkende kracht wordt onzegd?"

V - Beoordeling

Preliminaire opmerkingen: reikwijdte van de vraag

26. Uit de stukken die zich in het procesdossier bevinden, blijkt dat M& S twee vorderingen heeft ingesteld, in de eerste plaats een vordering met betrekking tot te veel betaalde BTW over teacakes en in de tweede plaats een vordering met betrekking tot te veel betaalde BTW over geschenkbonnen. Deze laatste vordering valt weer uiteen in twee onderdelen. Een vordering met betrekking tot de geschenkbonnen in de periode vóór augustus 1992, dat wil zeggen voordat section 10 van de Finance (No. 2) Act 1992 van kracht werd en een vordering met betrekking tot geschenkbonnen in de periode van augustus 1992 tot medio oktober 1996.

27. De gestelde prejudiciële vraag heeft alleen betrekking op de terugvordering van te veel betaalde BTW over geschenkbonnen in de periode vóór het van kracht worden van section 10 van de Finance (No. 2) Act 1992.

28. Het blijkt dat de verwijzende rechter voor wat betreft de aanspraken van M& S op terugbetaling een onderscheid maakt tussen het geval waarin de richtlijn niet of niet juist zou zijn omgezet en de twee andere gevallen waarin de richtlijn wel juist was omgezet in het nationale recht, maar onjuist is toegepast.

29. In het geval van de geschenkbonnen blijkt dat overduidelijk. Het gemaakte onderscheid valt uiteen in de periode vóór juli 1992 (toen artikel 11, A, van de Zesde richtlijn niet correct was omgezet) en de periode daarna (toen weliswaar de betreffende bepaling van de Zesde richtlijn correct was omgezet in het nationale recht, maar nog gedurende een aantal jaren - tot aan de uitspraak in de zaak Argos - door de bevoegde belastingadministratie op onjuiste wijze is toegepast). Volgens de verwijzende rechter kunnen justitiabelen zich in het eerste geval rechtstreeks op de Zesde richtlijn beroepen. In het tweede geval zou dat echter niet opgaan, aangezien toen sprake was van de situatie waarin de Zesde richtlijn correct in het nationale recht was omgezet. In een dergelijke situatie zouden justitiabelen geen rechten meer kunnen ontlenen aan de Zesde richtlijn. Deze conclusie baseert de verwijzende rechter op het arrest Becker. In dat arrest is bepaald dat (1) als een lidstaat een richtlijn niet of niet juist omzet en (2) de betreffende bepaling van de richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, de justitiabelen zich hier rechtstreeks voor de nationale rechter op kunnen beroepen. Aangezien niet wordt voldaan aan de eerste Becker-voorwaarde" kan, aldus de verwijzende rechter, geen beroep worden gedaan op de Zesde richtlijn.

30. In de verwijzingsbeschikking wordt geen melding gemaakt van de terugvordering van te veel betaalde BTW over teacakes. Hoewel de verwijzingsbeschikking daaromtrent niets vermeldt, doet zich bij de teacakes een soortgelijke problematiek voor. Ook hier speelt het vraagstuk of burgers rechten kunnen ontlenen aan het communautaire recht in het geval dat een richtlijn op zichzelf correct is omgezet in nationale wetgeving, maar deze wetgeving in strijd met de duidelijke strekking van de richtlijn wordt toegepast.

31. M& S en de Commissie wijzen op de onjuistheid van de door de verwijzende rechter gevolgde - a contrario - redenering en de gevolgen die hieruit kunnen voortvloeien. De Commissie

merkt op dat bij de implementatie van richtlijnen sprake is van een resultaatsverplichting. Ter onderbouwing van deze stelling verwijst zij naar de tekst van artikel 249 EG waarin overduidelijk wordt gestipuleerd dat een richtlijn verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat. In dat verband wijzen de Commissie en M& S ook op de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Commissie/Duitsland, waarin deze in punt 14 van die conclusie stelt dat het niet voldoende is om de richtlijn juist in nationale wetgeving om te zetten, maar dat de lidstaten er ook zorg voor dienen te dragen dat deze wetgeving correct, dat wil zeggen in overeenstemming met de richtlijn, wordt toegepast. Volgens de Commissie schuilt in de redenering die de verwijzende rechter volgt het gevaar dat een lidstaat de uit een richtlijn voortvloeiende verplichtingen niet nakomt wanneer hij de richtlijn weliswaar correct omzet, maar deze vervolgens onjuist toepast. Zowel de Commissie als M& S hebben verzocht op dit principiële aspect in te gaan, hetzij in een obiter dictum, hetzij door de reikwijdte van de prejudiciële vraag ruimer op te vatten.

32. Naar vaste jurisprudentie over artikel 234 EG acht het Hof zich gebonden aan de hem voorgelegde prejudiciële vragen en beweegt het zich niet buiten het materiële kader van de hem voorgelegde vragen. Niettemin geven de aan de verwijzingsbeschikking voorafgaande beschouwingen in de uitspraak van de High Court en de Court of Appeal mij aanleiding tot het maken van een prealabele kanttekening.

33. Hier zijn twee principiële vragen aan de orde. In de eerste plaats de vraag wanneer een richtlijn kan worden geacht behoorlijk te zijn uitgevoerd en in de tweede plaats of burgers de rechten die zij aan een richtlijn konden ontlelen nog kunnen invoeren nadat de richtlijn in de nationale wet of regelgeving is geïmplementeerd.

34. Het hoofdkenmerk van een richtlijn is dat het de nationale wetgever en de nationale autoriteiten niet bindt aan de vorm en de middelen, maar wel aan het door de gemeenschapswetgever beoogde resultaat. Afhankelijk van het object en het karakter van de richtlijn kan dat resultaat soms worden bereikt louter door de omzetting ervan in nationale wetgeving, dan weer, zoals dat hier het geval is, vergt de uitvoering van een richtlijn eerst de omzetting ervan in nationale wetgeving en vervolgens de correcte toepassing van die wetgeving. Ten slotte zijn er richtlijnen waarvan de behoorlijke implementatie niet zozeer het optreden van de nationale wetgever vergt, als wel dat van de nationale administratie, zoals dat onder meer het geval is bij de nitraten-richtlijn of bij de habitat-richtlijn.

35. Echter in alle drie de gevallen, die hier ideaaltypisch weergegeven zijn, is en blijft het door de gemeenschapswetgever beoogde resultaat doorslaggevend voor de vraag of de lidstaat de richtlijn al dan niet behoorlijk heeft uitgevoerd.

36. Het eigenlijke probleem dat door de Commissie en M& S is gesignaleerd is nu juist de onjuiste toepassingspraktijk van de Commissioners. Hiervoor is mijns inziens terecht aandacht gevraagd. De nationale toepassingspraktijk van een omgezette richtlijn is wel degelijk van belang, omdat een onjuiste toepassing kan leiden tot geheel andere resultaten dan het met de richtlijn beoogde. Bovendien hebben divergenties in de toepassing van richtlijnen negatieve gevolgen voor de eenheid van en gelijkheid binnen de communautaire rechtsorde.

37. Het met de richtlijn beoogde resultaat vergt dus (1) een juiste omzetting en (2) een toepassing van de desbetreffende nationale wetgeving in overeenstemming met de strekking van de richtlijn. In die zin ben ik het eens met de Commissie dat de implementatie van een richtlijn meer vergt dan een in de nationale wetgeving correcte omzetting, de desbetreffende nationale wet- en regelgeving dient ook richtlijnconform te worden toegepast.

38. Vervolgens is de vraag aan de orde of burgers een beroep kunnen blijven doen op de rechten die zij aan een richtlijn kunnen ontlelen nadat deze in de nationale wetgeving is omgezet.

39. Anders gesteld, luidt de vraag of bij onjuiste toepassing van het in de nationale wetgeving omgezette gemeenschapsrecht het uitsluitend aan de Commissie is om hier op te letten, of dat het verder gaat en ook de nationale autoriteiten, dus ook de nationale rechter, erop dienen toe te zien dat de omgezette richtlijn correct, dus richtlijnconform, wordt toegepast. Met andere woorden, blijft die richtlijn zoals zij is uitgevaardigd door de gemeenschapswetgever een richtsnoer voor de interpretatie van het nationale recht waarin zij is omgezet.

40. Mijns inziens luidt het antwoord op deze vraag zonder voorbehoud bevestigend. Indien de opvatting van de verwijzende rechter zou worden gevolgd, leidt dat ertoe dat gemeenschapsonderdanen door de omzetting van de richtlijn in nationale wetgeving aanspraken verliezen die zij aan de richtlijn, dus aan het gemeenschapsrecht, konden ontlelen voordat de richtlijn was omgezet. In een vaste rechtspraak heeft het Hof de aanspraken van de burger op behoorlijke implementatie erkend waar het ging om een onjuiste omzetting van de nationale wetgeving. Het zou een met de gemeenschapsrechtsorde onverenigbaar resultaat opleveren als de burger zich wel zou kunnen beroepen op een richtlijn in gevallen waarin de nationale wetgever onjuist, dat wil zeggen in strijd met de richtlijn, handelt en niet waar de nationale administratie klaarblijkelijk in strijd met de richtlijn handelt wanneer zij de omgezette nationale wetgeving toepast.

41. Het arrest Becker kan ook niet a contrario worden geïnterpreteerd. Dat arrest had betrekking op een geval waarin de betrokken lidstaat de richtlijn te laat had uitgevoerd en daar was aan de orde de vraag of justitiabelen in zo'n geval een beroep op de richtlijn konden doen. Met het oog op dat geval heeft het Hof de twee voorwaarden gesteld en de justitiabele moest hier beroep doen op de rechtstreeks werkende verplichting. Hieruit mag niet worden afgeleid, zoals de Britse rechter kennelijk doet, dat indien een lidstaat wel de benodigde maatregelen heeft getroffen, maar deze vervolgens in strijd met de richtlijn toepast een particulier geen rechten meer zou kunnen ontlelen aan die richtlijn. Ook in dat geval kan niet gesproken worden van een behoorlijke uitvoering van de richtlijn.

42. De verplichtingen die de lidstaten ingevolge gemeenschapsrichtlijnen hebben, zijn pas gekwetens als de met die richtlijn beoogde resultaten zijn verwezenlijkt of veilig gesteld. Derhalve kan niet worden volstaan, daar waar het gaat om de implementatie van de Zesde richtlijn, met de omzetting door de wetgever alleen. Ook op de met de uitvoering belaste autoriteit en op de nationale rechter rust de verplichting er op toe te zien dat het met de richtlijn beoogde resultaat wordt veiliggesteld.

43. Meer in het bijzonder blijkt uit het procesdossier dat artikel 11, A, van de richtlijn bij de Finance (No. 2) Act 1992, section 10 weliswaar correct is omgezet, maar dat deze wettelijke bepalingen zo zijn uitgelegd en toegepast dat een met de richtlijn onverenigbaar resultaat is bereikt. De verplichtingen waaraan richtlijnen lidstaten onderwerpen gelden niet alleen hun wetgevende macht, zij strekken zich ook uit tot de uitvoerende en rechterlijke macht. Er rust dan ook derhalve in beginsel op de Britse belastingautoriteit de verplichting om het in strijd met de richtlijn te veel ontvangene terug te geven en op de nationale rechter de taak te waarborgen dat justitiabelen rechten die zij kunnen ontlelen aan het gemeenschapsrecht kunnen realiseren.

44. Uit het dossier van de onderhavige zaak blijkt ondubbelzinnig dat de Commissioners zowel ten aanzien van de teacakes als ten aanzien van de geschenkbonnen na augustus 1992 nationale belastingwetgeving in strijd met de richtlijn hebben toegepast. Duidelijk is ook dat de verwijzende rechter M& S een beroep op de richtlijn tegen deze onjuiste bestuurlijke praktijk ontzegt. Daaruit volgt mijns inziens onomstotelijk dat in dit geval zowel de belastingautoriteiten als de bevoegde rechter in strijd met het gemeenschapsrecht handelen. Daarmee blijft het Verenigd Koninkrijk in gebreke bij een correcte uitvoering van het desbetreffende onderdeel van de Zesde richtlijn.

Beoordeling prejudiciële vraag

45. De rechter in het hoofdgeding verzoekt een antwoord op de vraag of het terugwerkende effect dat de Britse wetgever aan zijn wetgeving tot beperking van de terugvorderingstermijnen voor te veel afgedragen BTW heeft gegeven, in strijd is met de effectiviteits- en vertrouwensbeginselen.

46. M& S en de Commissie hebben in hun schriftelijke opmerkingen gesteld dat de in het geding zijnde maatregelen van de Britse belastingwetgever inderdaad met deze beginselen strijdig zijn. Ter ondersteuning van hun betoog doen zij voorts nog een beroep op artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (hierna: EVRM") en op artikel 1 van het Eerste Protocol bij dat Verdrag.

47. Ik zal eerst nagaan welke richtsnoeren voor de verwijzende rechter aan het effectiviteitsbeginsel zijn te ontlelen. Vervolgens zal ik hetzelfde voor het vertrouwensbeginsel nagaan. Ten slotte zal ik kort ingaan op de argumenten die M& S en de Commissie ontlelen aan het EVRM en het daarbij behorende Eerste Protocol.

48. In casu staat het vast dat M& S tussen mei 1991 en juli 1992 te veel BTW heeft afgedragen op basis van een nationale wettelijke regeling waarin artikel 11, A, van de Zesde richtlijn niet correct was omgezet.

49. Het staat naar mijn mening eveneens vast dat, naar vaste rechtspraak van het Hof een recht voor M& S op terugbetaling van de in strijd met het gemeenschapsrecht afgedragen BTW bestaat. Er zij aan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft geïnd, het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlelen aan de gemeenschapsbepalingen die heffingen van gelijke werking als douanerechten, respectievelijk discriminerende toepassing van binnenlandse belastingen verbieden, zoals die bepalingen door het Hof zijn uitgelegd (arrest [van 9 november 1983] San Giorgio, [199/82, Jurispr. blz. 3595,] punt 12; arresten van 2 februari 1988, Barra 309/85, Jurispr. blz. 355, punt 17, en 6 juli 1995, BP Soupergaz C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 40). De lidstaat is in beginsel dus verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen (arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a. C-192/95-C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 20)." In het in dit citaat aangehaalde arrest BP Soupergaz, had het Hof al uitgemaakt dat het recht op terugbetaling ook bestaat voor in strijd met het gemeenschapsrecht afgedragen BTW.

50. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft in haar schriftelijke opmerkingen en tijdens de mondelinge procedure de stelling verdedigd dat, aangezien de richtlijn geen bepalingen bevat die van toepassing zijn op verzoeken om terugbetaling voor door belastingplichtigen in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde BTW, de voor het Verenigd Koninkrijk bestaande verplichting tot terugbetaling slechts uit de toepasselijke nationale wetgeving kan voortvloeien. Ingevolge de van toepassing zijnde nationale wetgeving zou het recht op terugbetaling pas ontstaan, nadat een verzoek daartoe was ingediend binnen de wettelijke termijn en nadat het door de Commissioners als bevoegde instantie was geverifieerd. Pas nadat aan deze procedurele voorschriften was voldaan, zou M& S een aanspraak op terugbetaling hebben en zou er voor het Verenigd Koninkrijk een daarmee corresponderende verplichting ontstaan. Hieruit vloeit volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk het volgende voort. Op het moment dat aan het parlement het voorstel tot wetwijziging tot beperking met terugwerkende kracht van de verjaringstermijn voor de vorderingen tot teruggave werd gedaan, 18 juli 1996, had M& S slechts een procedureel recht dat eruit bestond dat zij een verzoek kon indienen tot teruggave van de bedragen die zij abusievelijk als BTW aan de Commissioners had afgedragen. Aangezien M& S op die datum nog geen verzoek tot teruggave van de te veel betaalde BTW over de geschenkbonnen had ingediend, waren de Commissioners toen niet gehouden tot enige betaling aan haar. M& S had derhalve op 18 juli 1996 geen materiële aanspraak op terugbetaling van het te veel betaalde.

51. Het hier weergegeven standpunt van de Britse regering acht ik in het licht van de hierboven weergegeven rechtspraak voor het Hof onhoudbaar. In 's Hofs rechtspraak wordt consequent een onderscheid gemaakt tussen het recht, of de aanspraak, op terugbetaling van hetgeen in strijd met het gemeenschapsrecht aan de nationale autoriteiten is afgedragen en de nationale voorschriften volgens welke dat recht moet worden geëffectueerd. Deze voorschriften kunnen betrekking hebben op de te volgen procedure, de aanwijzing van de met de terugbetaling belaste autoriteiten, de termijnen waarbinnen de vorderingen moeten worden ingediend en de verificatie ervan.

52. De vraag van de verwijzende rechter heeft derhalve geen betrekking op het bestaan van M& S aanspraak op terugbetaling van de over de geschenkbonnen te veel betaalde BTW, maar op de condities die de nationale wetgever aan de effectuering ervan heeft verbonden. Meer specifiek gaat het erom of de beperking met terugwerkende kracht van de termijnen waarbinnen die vorderingen kunnen worden geëffectueerd verenigbaar is met het effectiviteitsbeginsel, zoals dat in de rechtspraak van het Hof is ontwikkeld.

53. De rechtspraak van het Hof over de verenigbaarheid van nationale voorschriften die de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht afgedragen belastingen regelen, is omvangrijk en helder.

54. De hoofdregel ervan die onlangs nog eens is herbevestigd in het arrest *Roquette Frères*, luidt als volgt:

Bij gebreke van een communautaire regeling inzake de terugbetaling van ten onrechte geheven nationale belastingen is het een aangelegenheid van de rechtsorde van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor de rechtsvorderingen met het oog op de bescherming van de rechten die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontleenen, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en dat zij in geen geval dusdanig mogen zijn, dat de uitoefening van de rechten welke de nationale rechter in de praktijk heeft te handhaven in de praktijk onmogelijk wordt gemaakt (zie arresten van 16 december 1976, Rewe 33/76, Jurispr. blz. 1989, punt 5; Comet 45/76, Jurispr. blz. 2043, punten 13 en 16; van 27 maart 1980, Denavit Italiana 61/79, Jurispr. blz. 1205, punt 25 en 29, en van 29 juni 1988, Deville 240/87, Jurispr. blz. 3513, punt 12)."

55. De laatste voorwaarde, namelijk dat de uitoefening van de rechten welke de nationale rechter in de praktijk heeft te handhaven in de praktijk niet onmogelijk wordt gemaakt, belichaamt het effectiviteitsbeginsel van het gemeenschapsrecht.

56. In punt 30 van zijn conclusie bij het aangehaalde arrest *Roquette Frères* heeft advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer een overzicht gegeven van de gevallen waarin het Hof de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht heeft erkend van redelijke beroepstermijnen op straffe van verjaring van de vordering in het belang van de rechtszekerheid die zowel de belastingplichtige als de nationale administratie beschermt. In die gevallen heeft het Hof gemeend dat dergelijke termijnen niet konden worden geacht de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk of buitengewoon moeilijk te maken, zelfs indien het verloop van die termijnen er per definitie toe zou leiden dat de terugvorderingsactie geheel of gedeeltelijk zou worden verworpen.

57. Meer in het bijzonder heeft het Hof in het arrest *Aprile II* uitgemaakt dat het inkorten van de verjaringstermijn van de terugvordering van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belasting als zodanig met het effectiviteitsbeginsel niet onverenigbaar is. In het arrest *Dilexport* heeft het Hof deze rechtspraak bevestigd: dat het gemeenschapsrecht er niet aan in de weg staat, dat een lidstaat na arresten van het Hof waarbij rechten of belastingen in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard, bepalingen vaststelt waardoor de voorwaarden voor terugbetaling die op die rechten en belastingen van toepassing zijn, minder gunstig worden dan die welke anders zouden zijn toegepast, mits die wijziging niet specifiek met het oog op de betrokken rechten en belastingen is ingevoerd en de nieuwe bepalingen de uitoefening van het recht op terugbetaling niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken".

58. De feiten die aan de voorliggende prejudiciële vraag ten grondslag liggen verschillen echter van de hierboven aangehaalde arresten, doordat de Britse wetgever de verjaringstermijn met terugwerkende kracht van zes tot drie jaar heeft teruggebracht. Daardoor worden niet alleen belastingplichtigen getroffen, die erop vertrouwden dat zij onder de bestaande regeling nog ruimschoots de tijd hadden voor het indienen van hun vorderingen, maar zelfs de belastingplichtigen die vóór de datum waarop het voorstel tot wetwijziging werd aangekondigd (18 juli 1996) of voor de datum waarop zij werd afgekondigd (19 maart 1997) een verzoek tot teruggave van ten onrechte van hen geheven belasting hadden ingediend.

59. De feiten die aan de onderhavige zaak ten grondslag liggen vertonen een onmiskenbare analogie met die welke aan het arrest *Barra* ten grondslag liggen. Daar beperkte de Belgische wetgever met terugwerkende kracht de termijn waarbinnen teruggave kon worden gevorderd van ten onrechte betaalde inschrijvingsgelden voor de toelating tot beroepsonderwijs tot degenen die voor de uitspraak van het arrest waarbij het Hof heeft vastgesteld dat zij ten onrechte waren geheven, een vordering tot terugbetaling hadden ingesteld. Hieromtrent stelde het Hof in de punten 17 tot en met 21 van genoemd arrest vast, dat een dergelijke wettelijke bepaling voor degenen die niet aan haar voorwaarden voldoen, zonder meer het recht op terugbetaling van de onverschuldigde bedragen ontzegt. Daardoor maakt zij de uitoefening van de rechten die het gemeenschapsrecht - in casu artikel 7 van het toenmalige Verdrag (thans artikel 12 EG) - aan betrokkenen verleent onmogelijk.

60. In het arrest *Déville* heeft het Hof zijn uitspraak in de zaak *Barra* bevestigd. Daar ging het om een vaste bijzondere belasting op motorrijtuigen waarvan het Hof eerder had vastgesteld dat zij in strijd was met artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG). Na die uitspraak werd de desbetreffende nationale wetgeving voor de terugvordering van de ten onrechte geheven belasting gewijzigd. Hieromtrent overwoog het Hof in punt 13 van genoemd arrest dat een nationale wetgever, na een arrest van het Hof waarbij een bepaalde wettelijke regeling onverenigbaar met het Verdrag is verklaard, geen procedureregels mag invoeren waardoor de mogelijkheden tot terugvorderen van terugbetaling van belastingen die ten onrechte krachtens die wettelijke regeling

zijn geheven, specifiek worden bekort". In zo'n geval wordt de uitoefening van de rechten welke de nationale rechter heeft te handhaven praktisch onmogelijk gemaakt.

61. De ratio van deze rechtspraak is, dat door het geven van terugwerkende kracht aan nationale wettelijke regelingen, die de effectuering van aan het gemeenschapsrecht ontleende aanspraken tot terugbetaling van in strijd met dat recht geheven belastingen aan striktere condities onderwerpen, het de contribuabelen praktisch onmogelijk wordt gemaakt die aanspraken geheel of ten dele uit te oefenen. Daarmee verliezen de rechten die zij aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontleen, hun effectiviteit.

62. Naar mijn opvatting verzet het effectiviteitsbeginsel zich niet alleen tegen het met terugwerkende kracht beperken van de aanspraken op terugvordering voor degenen die onder vigeur van de eerder geldende regeling reeds een verzoek om terugbetaling hadden ingediend, zoals dat het geval is bij M& S, maar ook op de vorderingen die onder de condities van de eerder geldende regeling nog rechtsgeldig hadden kunnen worden ingediend. De aanspraken die zij bij een diligente benutting van de mogelijkheden van de oude" regeling hadden kunnen doen gelden, worden onder een met terugwerkende kracht ingevoerde restrictievere regeling bij voorbaat ineffectief. In het arrest Barra heeft het Hof expliciet de rechten beschermd van de justitiabelen die nog geen vordering tot teruggave van onverschuldigde afdrachten hadden ingediend. Daartoe is ook in het onderhavige geval op dezelfde gronden alle aanleiding.

63. De hier gevolgde redenering geldt mutatis mutandis ook voor de aanspraken die justitiabelen hebben op de terugbetaling van in strijd met rechtstreeks werkende bepalingen van gemeenschapsrecht geheven BTW, indien die bepalingen weliswaar correct in de nationale wetgeving zijn omgezet, maar in strijd met hun uit de richtlijn blijkende strekking worden toegepast.

64. De verwijzende rechter vraagt voorts of het met terugwerkende kracht beperken van de termijnen, waarbinnen de justitiabelen hun vorderingen tot terugbetaling van het onverschuldigd betaalde kunnen indienen, in strijd is met het vertrouwensbeginsel.

65. M& S en de Commissie menen dat deze vraag een bevestigend antwoord verdient. Zij beroepen zich daarbij op het arrest Meiko-Konservenfabrik.

66. De regering van het Verenigd Koninkrijk brengt hiertegenin dat het vertrouwensbeginsel niets toevoegt aan de bescherming die de justitiabelen aan het effectiviteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel kunnen ontleen. Uit een perspectief van het gemeenschapsrecht mocht M& S uitsluitend erop vertrouwen dat haar vordering in overeenstemming met het nationale recht volgens die beginselen zou worden behandeld. Aangezien niet ter discussie staat dat de vordering van M& S in overeenstemming met het geldende Britse recht is behandeld, zou verzoekster in het hoofdgeding ermee hebben kunnen volstaan een beroep te doen op het effectiviteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Naar Brits recht, zo vervolgt de regering van het Verenigd Koninkrijk, mocht M& S niet erop vertrouwen dat haar vordering tot terugbetaling zouden worden behandeld volgens de wettelijke regels die van toepassing waren op het moment dat de omstreden belastingafdrachten aan de belastingautoriteiten werden gedaan. Hier herinnert de Britse regering aan haar hierboven weergegeven standpunt dat voor de Commissioners als bevoegde belastingautoriteiten pas een verplichting tot terugbetaling kan ontstaan, nadat een daartoe strekkend verzoek is ingediend en de vordering is geverifieerd. Naar Brits recht kan tussen het moment van de onverschuldigde belastingafdracht en de beslissing op het verzoek van terugbetaling de toepasselijke wetgeving, ook met terugwerkende kracht, worden gewijzigd. Derhalve zou M& S zich niet op het gewettigd vertrouwen kunnen beroepen. In deze context van haar betoog herinnert de Britse regering nog eraan dat de aankondiging van de wetswijziging plaatsvond op 18 juli 1996, terwijl M& S haar verzoek om terugbetaling pas op 31 oktober 1996 heeft ingediend. Zij mocht er derhalve niet op rekenen immuun te zijn voor de toepassing van de nieuwe, tot drie jaar gehalveerde, termijn voor het indienen van de vordering.

67. Ik herinner eraan dat volgens de vaste rechtspraak van het Hof de in het gemeenschapsrecht erkende algemene rechtsbeginselen doorwerken op de uitlegging en toepassing van dat recht in de nationale sfeer. Dit is voor het vertrouwensbeginsel niet anders dan voor het effectiviteitsbeginsel. Derhalve zal eerst moeten worden nagegaan of het vertrouwensbeginsel als beginsel van gemeenschapsrecht zich verzet tegen het met terugwerkende kracht inkorten van de mogelijkheden tot terugvordering van onverschuldigd gedane betalingen. Vervolgens komt de vraag aan de orde of en in hoeverre dit beginsel de nationale wetgever belet de mogelijkheden tot effectuering van de terugvordering van in strijd met rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht geïnde belastingen met terugwerkende kracht te beperken.

68. Ik zou de hoofdlijnen van de rechtspraak van het Hof over het vertrouwensbeginsel als volgt willen samenvatten:

- in de eerste plaats heeft het Hof in een reeks uitspraken verklaard dat dit beginsel, dat een uitvloeisel is van het rechtszekerheidsbeginsel, deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde. Het beginsel vereist dat rechtsregels nauwkeurig zijn en het strekt ertoe te waarborgen dat de door het gemeenschapsrecht beheerste rechtssituaties en -betrekkingen voorzienbaar zijn;
- in de tweede plaats geldt dat de justitiabelen niet erop mogen vertrouwen dat de op hen van toepassing zijnde rechtsregels ongewijzigd blijven. De gemeenschapswetgever blijft bevoegd tot aanpassing van bestaande wetgeving aan gewijzigde economische omstandigheden en, zo voeg ik eraan toe, aan veranderende politieke, beleidsmatige en maatschappelijke inzichten;
- in de derde plaats geldt dat de justitiabelen erop mogen vertrouwen dat rechten die onder een vigerende regeling zijn ontstaan niet met terugwerkende kracht worden ingekort. Slechts in zeer exceptionele gevallen is op deze hoofdlijn een uitzondering mogelijk, zoals dwingende economische noodzakelijkheden die met het beheer van gemeenschappelijke landbouwmarktordeningen samenhangen of om redenen van een dwingend algemeen belang.

69. Uit het bovenstaande vloeit voort dat, anders dan de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft aangevoerd, het vertrouwensbeginsel wel terdege iets toevoegt aan de feiten die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen. Deze hebben immers betrekking op de wijze waarop de

ationale autoriteiten gemeenschapsregels waaraan justitiabelen rechten kunnen ontlelen in de nationale sfeer hebben geïmplementeerd en toegepast. De stelling dat de justitiabelen pas een aanspraak op terugbetaling van onverschuldigd afgedragen belasting krijgen, nadat zij hebben voldaan aan de voor de effectuering van die aanspraak geldende nationale voorschriften, en dat derhalve het vertrouwensbeginsel in casu slechts als nationaal" rechtsbeginsel zou gelden, heb ik hierboven reeds als strijdig met de vaste rechtspraak van het Hof aangemerkt.

70. Derhalve moet worden aangenomen dat het vertrouwensbeginsel, als beginsel van gemeenschapsrecht, ook de Britse wetgever bindt indien hij de wettelijke termijnen beperkt waarbinnen de justitiabelen hun aan het gemeenschapsrecht ontleende aanspraken kunnen effectueren.

71. Met dat beginsel is onverenigbaar het verlenen van terugwerkende kracht aan zón beperking, tenzij daarvoor een dwingende rechtvaardiging uit hoofde van algemeen belang bestaat. De rechtvaardigingsgronden die de Britse regering voor haar maatregel heeft aangevoerd zijn onvoldoende. Weliswaar bestonden er onder de oude" vóór 18 juli 1996 geldende regeling zekere risico's voor de Britse schatkist, maar de omvang daarvan kon logischerwijs niet groter zijn dan de omvang van de ongerechtvaardigde verrijking van die schatkist met in strijd met het gemeenschapsrecht geheven BTW. De wens om hetgeen de belastingplichtige onverschuldigd heeft afgedragen voor de schatkist te behouden, levert in ieder geval geen aanvaardbare rechtvaardiging op voor het met terugwerkende kracht inkorten van de termijnen van de terugvordering van de onverschuldigd betaalde BTW.

72. Mijn conclusie is mitsdien dat het toekennen van terugwerkende kracht aan de onderhavige wetswijziging onverenigbaar is met het vertrouwensbeginsel.

73. De Commissie en M& S voeren nog aan dat het verlenen van terugwerkende kracht aan de omstreden wetswijziging ook op gespannen voet staat met artikel 6, lid 1, van het EVRM en met artikel 1 van het Eerste Protocol bij dat Verdrag.

74. De Commissie stelt dat het recht op toegang tot de rechter, dat is vervat in artikel 6, lid 1, EVRM zich verzet tegen het met terugwerkende kracht inkorten van terugvorderingstermijnen, teneinde de terugbetalingsverplichtingen voor de belastingautoriteiten te beperken. In dit verband haalt zij enkele uitspraken van het Europese Hof voor de rechten van de mens (hierna: EHRM") aan, waaruit blijkt dat dit Hof wel zekere beperkingen aan de toegang tot de rechter aanvaardt als verenigbaar met de normale werking van het jurisdictionele bestel, maar dat deze maatregelen de toegang van de justitiabele tot de rechter niet dusdanig mogen beperken dat de essentie van het recht op toegang zelf in het geding komt. Excessieve korte termijnen voor het indienen van rechtsvorderingen heeft het EHRM blijkens zijn rechtspraak afgewezen. De Commissie leidt hieruit af dat die rechtspraak zich in ieder geval verzet tegen het met terugwerkende kracht inkorten van termijnen voor het indienen van rechtsvorderingen. Dat blokkeert immers volledig de toegang tot de rechter voor het deel van de vordering dat wegvalt door de terugwerkende kracht van de beperking. Overigens kan, zo vervolgt de Commissie, een beperking, die slechts ertoe strekt de terugbetalingsverplichtingen van de belastingautoriteiten te beperken, moeilijk als strekkend tot een gerechtvaardigd doel worden aangemerkt.

75. De Commissie en M& S doen ook nog een beroep op de rechtspraak van het EHRM over artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EHRM. Zij leiden daaruit af dat wetgeving die met terugwerkende kracht vorderingsrechten op geldelijke prestaties nietig maakt, neerkomt op een met dat artikel strijdige eigendomsontneming, omdat dergelijke vorderingsrechten zijn te beschouwen als possessions" in de zin van die bepaling. In een van de aangehaalde uitspraken (Pressos Compania Naviera v. Belgium) zou het EHRM expliciet de stelling hebben verworpen dat de noodzaak tot bescherming van de financiële belangen van de Staat een afdoende rechtvaardiging oplevert voor het geven van terugwerkende kracht aan de ten processe omstreden maatregel.

76. Bij deze argumenten van M& S en de Commissie merk ik op dat zij, strikt genomen, buiten de vraagstelling van de verwijzende rechter vallen, die het Hof slechts om een nadere uitlegging van het effectiviteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel als communautaire rechtsbeginselen verzoekt. Het Hof heeft in een inmiddels omvangrijke rechtspraak uitgemaakt dat de fundamentele rechten van de mens deel uitmaken van de algemene rechtsbeginselen van het gemeenschapsrecht en uit dien hoofde ook doorwerken bij de omzetting en toepassing van het gemeenschapsrecht door de nationale autoriteiten in de nationale rechtssfeer. Dat zou aanleiding kunnen geven om ambtshalve na te gaan of, en zo ja, welke fundamentele rechten bij de toekenning van terugwerkende kracht aan de in het hoofdgeding bestreden Britse wetgeving in het geding zijn.

77. Ik meen niettemin dat in dit geval kan worden volstaan met een nadere uitlegging van het effectiviteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, zoals de verwijzende rechter verzoekt. Die uitlegging leidt tot een resultaat dat ofwel congruent is ofwel sterk convergeert met de door M& S en de Commissie aangehaalde rechtspraak van het EHRM. Hoogstens zouden daaruit conclusies ten overvloede kunnen worden getrokken. Nu de verwijzende rechter daarom niet verzoekt en daartoe uit een oogpunt van de bescherming van de rechten van justitiabelen geen aanleiding toe bestaat, geef ik het Hof in overweging niet in te gaan op de door de Commissie en M& S als ten overvloede aangevoerde argumenten die zij aan het EVRM en het daarbij behorende Eerste Protocol ontleenen.

VI - Conclusie

78. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de Court of Appeal als volgt te antwoorden:

Indien een lidstaat te veel belasting heeft ontvangen ten gevolge van een onjuiste omzetting en/of toepassing van 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 - Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, die directe werking hebben, zoals artikel 11, A, lid 1, is het met terugwerkende kracht inkorten van de termijnen van de terugvordering daarvan strijdig met het effectiviteitsbeginsel en het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen."